

KAJIAN ATAS IMPLEMENTASI AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL PADA PEMERINTAH PUSAT INDONESIA TAHUN 2015-2017

Komang Ayu Kumaradewi
Abdul Halim

Program Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji persepsi partisipan atas implementasi akuntansi berbasis akrual di tingkat pemerintah pusat Indonesia pada tiga tahun pertama, serta persepsi partisipan atas masa depan penerapannya. Menggunakan metode kualitatif dengan rancangan fenomenologi interpretif, penelitian ini memilih empat orang partisipan wawancara mendalam dan sembilan orang peserta *focus group discussion* (FGD). Seluruhnya ialah pihak-pihak yang secara langsung terlibat dalam implementasi akuntansi akrual di Indonesia. Berdasarkan hasil analisis menggunakan *Interpretive Phenomenology Analysis* (IPA), penelitian ini menyimpulkan bahwa persepsi partisipan atas implementasi akuntansi akrual untuk tahun 2015-2017 bernuansa positif. Faktor utama yang dianggap mendukung kualitas penerapan yaitu kesiapan regulasi, pembinaan SDM, dan dukungan teknologi. Persepsi partisipan atas masa depan penerapan juga bernuansa positif, dengan penekanan pada penyesuaian dengan perkembangan teknologi, penguatan kemampuan analisis data, serta pemanfaatan informasi akrual untuk pengambilan keputusan. Selain itu, terdapat aspek Teori Penatalayanan yang ditemukan dalam proses implementasi yaitu motivasi intrinsik, identifikasi diri dengan organisasi, serta budaya kolektivisme dan rentang kekuasaan yang rendah.

Kata Kunci: Akuntansi Berbasis Akrual, Akuntansi Sektor Publik, Akuntansi Internasional, *Interpretive Phenomenology Analysis* (IPA), Teori Penatalayanan

1. PENDAHULUAN

Keputusan suatu negara untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual tidak serta merta menghilangkan perdebatan mengenai ketepatan penggunaan basis akrual pada organisasi sektor publik (Likierman, 2000; Carlin, 2005). Argumen pendukung penerapan basis akrual pada sektor publik ialah ketersediaan informasi mengenai posisi dan kinerja keuangan yang relevan terkait manajemen sumber daya publik yang tidak dapat disediakan oleh basis kas. Sebaliknya, kritik atas penerapan akrual didasarkan pada perbedaan karakteristik transaksi antara sektor publik dan sektor privat sehingga basis akrual yang marak dipraktikkan di sektor privat tidak relevan untuk diterapkan pada sektor publik (Rowles, 2004; Kober et al., 2010; Cavanagh et al., 2016).

Argumen lain mengenai pro-kontra penerapan basis akrual pada sektor publik

juga disampaikan oleh Athukorala dan Reid (2003), Adriana dan Alexandra (2006), Bontas dan Petre (2009), serta Cavanagh et al. (2016). Kelompok pendukung penerapan basis akrual pada sektor publik menyatakan bahwa basis akrual lebih komprehensif, lebih konsisten, dan lebih mudah untuk dibandingkan. Basis akrual juga lebih mudah dipahami oleh pelaku ekonomi sehingga lebih hemat biaya karena sekaligus menyaji-kan informasi fiskal yang dibutuhkan sektor swasta. Selain itu, basis akrual lebih sulit dimanipulasi, dapat menyajikan keadilan antargenerasi, dapat mengidentifikasi tunggakan pembayaran, serta dapat menyajikan informasi likuiditas. Sebaliknya, argumen yang menentang penerapan akrual di sektor publik menyatakan bahwa penerapan basis akrual hanya berhasil pada sedikit negara, implementasinya susah dan mahal karena membutuhkan pembaruan sistem, perangkat yang lebih kompleks, serta

SDM yang lebih kompeten. Pun penekanan atas perbaikan seharusnya dilakukan terhadap kebutuhan utama dahulu (memperkuat pemahaman terhadap pencatatan transaksi dasar dan pemahaman dasar-dasar akuntansi berbasis kas) sebelum beranjak ke sistem yang lebih rumit seperti basis akrual. Argumen kontra lainnya, rekening akrual kurang objektif dan lebih sulit untuk di-pahami, serta laba/rugi yang tercatat pada laporan keuangan tidak sejalan dengan perubahan kas.

Dari sudut pandang teori kelembagaan, berbagai penelitian menyimpulkan bahwa penerapan basis akrual pada suatu negara dapat dimotivasi oleh paksaan (isomorfisma koersif). Paksaan dimaksud berasal dari organisasi internasional seperti *International Monetary Fund* (IMF), *International Accounting Standards Board* (IASB), *International Federation of Accountants* (IFAC), dan World Bank (Tickell, 2010; Adhikari dan Mellemvik, 2011; Ranjani dan Ambe, 2016; Abeysinghe dan Samanthi, 2016). Selain mengenai motivasi penerapan, penelitian lain menunjukkan adanya variasi hasil atas penerapan basis akrual di berbagai negara, baik di level pemerintah pusat maupun pemerintah daerah (pemda). Negara-negara *early adopter* yang hingga kini berhasil mempertahankan basis akrual antara lain Selandia Baru dan Inggris Raya (Rowles, 2004). Negara dan pemda yang mengalami gejala penerapan akrual khususnya terkait pemanfaatan informasi akrual antara lain Kanada (Pollanen dan Loiselle-Lapointe, 2012) dan pemda di Italia (Salvatore dan Gesso, 2013). Negara dan pemda yang gagal menerapkan akrual terjadi pada Nepal (Adhikari dan Mellemvik, 2011) dan Kolombo, salah satu pemda di Sri Lanka (Nagendrakumar, 2012). Penerapan akuntansi akrual di Indonesia yang baru dilakukan sejak 2015 juga memiliki probabilitas keberhasilan dan kegagalan yang sama sebagaimana yang terjadi di berbagai negara di dunia. Pengkajian atas implementasi akuntansi akrual di tingkat pemerintah pusat Indonesia perlu dilakukan

sedini mungkin. Selain untuk mendapatkan gambaran umum mengenai penerapan akrual pada tiga tahun pertama, penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan gambaran kelanjutan penerapan di masa yang akan datang.

2. TINJAUAN PUSTAKA

Teori Penatalayanan

Davis et al. (1997) menyampaikan bahwa teori penatalayanan (*stewardship theory*) didefinisikan sebagai sebuah situasi yang di dalamnya para manajer bukan dimotivasi oleh tujuan individu melainkan bertindak sebagai pelayan (*steward*) yang motifnya sejalan dengan tujuan organisasi. Hal ini berarti, ketika diberikan pilihan antara berperilaku untuk kepentingan diri sendiri dan berperilaku untuk mendukung organisasi, seseorang akan memilih bersikap sesuai dengan kepentingan organisasi. Lebih dalam lagi, ketika kepentingan pribadi pelayan dan kepentingan organisasi tidak sejalan, maka pelayan akan meletakkan nilai yang lebih tinggi pada sikap kerjasama dibandingkan sikap pertentangan. Manfaat optimal akan didapat oleh suatu organisasi apabila menerapkan pola hubungan *principal-steward* (Davis et al., 1997). Namun, suatu organisasi dapat memilih untuk menerapkan pola hubungan lain selain pola *principal-steward* sesuai dengan level risiko yang mampu ia toleransi serta niat satu pihak untuk memercayai pihak lain.

Teori penatalayanan kerap dianggap sebagai alternatif dari teori keagenan (*agency theory*) padahal kedua teori tersebut berbeda dari sisi psikologis dan situasional. Sisi psikologis terkait dengan aspek motivasi, identifikasi, dan penggunaan kekuasaan. Sedangkan sisi situasional terkait dengan aspek manajemen dan budaya.

Berdasarkan uraian di atas, teori penatalayanan lebih tepat digunakan sebagai landasan operasional bagi organisasi sektor publik karena teori tersebut berpegang pada pengutamaan kepentingan bersama di atas

kepentingan pribadi. Kesadaran untuk menggunakan teori ini sebagai dasar pengelolaan organisasi atau menjalankan proyek pemerintah pun semakin meningkat seiring berjalannya waktu (Van Slyke, 2006; Mills, 2009; Schillemans, 2013). Penelitian ini menggunakan teori penatalayanan sebagai teori utama dengan mengasumsikan pemerintah sebagai pelayan dan masyarakat (diwakili oleh Dewan Perwakilan Rakyat) sebagai prinsipal.

Akuntansi Berbasis AkruaI pada Organisasi Sektor Publik

Reformasi manajemen yang berada di bawah payung konsep *New Public Management* (NPM) selain meliputi reformasi manajemen di aspek struktural dan organisasional, juga meliputi reformasi manajemen di aspek teknis dan praktis (Larbi, 1999 dalam Ofoegbu, 2014). Beberapa karakteristik NPM yang disepakati oleh sebagian besar peneliti yaitu akuntabilitas kinerja, perencanaan dan pengelolaan strategis, serta akuntansi dan pengelolaan keuangan yang disempurnakan (Hood, 1995; Gruening, 2001). Setelah terbukti mampu memberikan manfaat yang lebih besar dibandingkan pendahulunya, konsep NPM yang berawal di sektor privat mulai diaplikasikan di sektor publik. Satu di antara berbagai bentuk pengejawantahan karakteristik tersebut ialah penggunaan akuntansi berbasis akruaI dalam pelaporan keuangan pemerintah (Shaw, 2004; Wynne, 2007; Ofoegbu, 2014).

Akuntansi berbasis akruaI didefinisikan sebagai metodologi akuntansi yang mencatat transaksi pada kejadian ekonomi saat terjadinya, tanpa melihat waktu penerimaan dan pembayaran kas (Khan dan Meyes, 2009). Berdasarkan metode ini, pendapatan dicatat ketika penerimaan diterima haknya dan beban dicatat ketika kewajiban timbul atau sumber daya dikonsumsi. Hal ini berlawanan dengan basis kas yang mencatat penerimaan dan belanja ketika kas diterima atau dibayarkan.

Dalam Wynne (2007), poin-poin yang dianggap menjadi nilai lebih basis akruaI antara lain mampu menyediakan informasi keuangan yang lebih komprehensif, mampu meningkatkan kualitas pengelolaan aset, dan mampu menggambarkan biaya total (*full cost*) atas jasa yang disediakan pemerintah. Lebih luas dari itu, basis akruaI dinilai memiliki fokus lebih pada output dibandingkan input, juga dapat memberikan perbandingan yang lebih luas terkait pengelolaan kinerja karena tidak dipengaruhi oleh waktu penerimaan/pengeluaran kas. Informasi yang disajikan dari penggunaan basis akruaI dapat menjadi dasar pengambilan keputusan yang lebih baik khususnya terkait alokasi sumber daya. Hal ini didukung dengan informasi penyebaran biaya aset tetap ke sepanjang umur ekonomis aset. Basis akruaI juga mampu menyediakan penilaian yang efektif dan reliabel terkait kesehatan keuangan organisasi dan kesinambungan kebijakan pemerintah.

IFAC Public Sector Committee (2003) menambahkan bahwa basis akruaI menunjukkan cara-cara pemerintah membiayai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya. Basis akruaI memungkinkan pengguna laporan keuangan untuk mengevaluasi kemampuan pemerintah dalam membiayai kegiatan dan melunasi kewajiban serta komitmen. Informasi yang disajikan menggunakan basis akruaI dapat menunjukkan posisi keuangan pemerintah dan perubahannya, serta dapat digunakan dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal biaya servis, efisiensi, dan prestasi yang berhasil dicapai.

Di sisi lain, IFAC Public Sector Committee (2003) juga menyampaikan argumen yang menolak penerapan basis akruaI pada instansi pemerintah. Argumen tersebut menyatakan bahwa biaya penerapan akruaI cukup mahal dan kerumitan laporan keuangan yang harus disusun meningkat. Biaya penerapan dimaksud termasuk biaya untuk mengidentifikasi dan menilai aset yang telah ada, biaya untuk menyusun kebijakan akuntansi, biaya untuk membangun sistem

(membeli perangkat keras dan proses *piloting* sistem), dan biaya untuk mengembangkan kemampuan spesifik melalui pelatihan bagi penyusun laporan keuangan dan pengguna informasi keuangan.

Argumen yang menolak basis akrual untuk sektor publik juga menyatakan bahwa basis akrual didesain untuk mengukur laba, yaitu suatu konsep yang tidak berarti di sektor publik karena laba bisa saja berasal dari gagalnya menyediakan layanan yang dijanjikan. Selain itu, dibandingkan informasi mengenai nilai aset pada basis akrual, informasi mengenai pemeliharaan aset publik lebih penting. Basis akrual menghilangkan fungsi kendali anggaran bagi staf keuangan karena pemisahan wewenang dimana staf keuangan memutuskan waktu pembayaran kas sedangkan manajer non-keuangan serta pemasok yang memutuskan kapan faktur diterbitkan. Terakhir, kerumitan basis akrual bisa berarti pengawasan yang lebih longgar oleh parlemen sehingga pertanggungjawaban pemerintah menjadi tidak terlalu akuntabel.

Sebelum mengenalkan akuntansi berbasis akrual pada sektor publik, terdapat berbagai syarat atau kondisi awal yang harus dipenuhi. Syarat atau kondisi awal berikut ini dirumuskan dari informasi yang disajikan pada tiga publikasi terbitan organisasi internasional yaitu *Federation des Experts Comptables Europeens* (FEE - 2003), IFAC Public Sector Committee (2003), dan IMF (publikasi ditulis oleh Khan dan Meyes - 2009).

Pertama, dukungan politik dan komitmen pimpinan. Dukungan politik tidak hanya datang dari eksekutif sebagai pelaksana reformasi tetapi juga dari legislatif. Dalam hal ini, legislatif bertugas untuk menyiapkan regulasi yang diperlukan sebagai dasar hukum implementasi juga mengawasi kerja eksekutif dalam prosesnya. Kerja sama legislatif dan eksekutif menunjukkan kekuatan komitmen negara untuk melakukan reformasi. Komitmen pimpinan penting untuk mengawal proses implementasi yang

turut melibatkan perubahan struktur kekuasaan dalam organisasi. Komitmen pimpinan juga menjadi dasar untuk mengarahkan kembali ketika proses implementasi berjalan tidak sesuai rencana.

Kedua, konsultasi dan penerimaan. Untuk bisa berhasil dalam menerapkan akrual, suatu organisasi sektor publik harus bersedia mengakui adanya sistem yang baru, bersedia menerima manfaat perubahan, serta bersedia mengakui biaya implementasi yang mungkin diperlukan. Kegiatan prakonsultasi juga diperlukan, tidak hanya di internal pemerintah tetapi juga antara pemerintah dan publik.

Ketiga, manajemen proyek dan struktur koordinasi yang efektif. Manajemen proyek bertujuan untuk memilah proyek yang besar menjadi komponen-komponen terpisah sehingga bisa dikerjakan oleh sekelompok orang dengan kompetensi dan pengalaman spesifik di bidang tertentu. Pada aspek ini, yang perlu disiapkan oleh penanggung jawab proyek ialah kerangka kerja, rencana implementasi, persetujuan dari pihak berwenang atas proses tertentu, mekanisme komunikasi dan koordinasi formal terkait distribusi informasi, serta anggaran.

Keempat, partisipasi dari profesi akuntansi dan bidang profesi lainnya. Profesi akuntansi harus terlibat dalam proses implementasi karena mereka tidak hanya ahli di bidang akuntansi tetapi juga merupakan manajer keuangan yang telah terlatih untuk sektor privat. Profesi di bidang lain juga diperlukan karena perubahan basis akuntansi akan turut memengaruhi cara kerja organisasi terutama terkait dengan efisiensi dan efektivitas pengelolaan sumber daya yang melibatkan banyak keahlian/profesi.

Kelima, kerjasama dalam pengembangan standar akuntansi. Kerjasama berbagai pihak dalam pengembangan standar akuntansi diperlukan untuk memberikan hasil yang objektif. Ketiadaan campur tangan pihak lain akan mengesankan bahwa pemerintah menyusun standar/kebijakan yang disesuaikan dengan situasi politik. Hal ini

berpotensi menurunkan kredibilitas pemerintah.

Keenam, bebas korupsi. Organisasi harus bebas dari korupsi sistemik dan korupsi dalam bentuk apa pun. Dengan demikian, tidak ada proses (keuangan) informal yang dilakukan selain proses formal sebagaimana diamanatkan dalam regulasi akuntansi. Konsekuensinya, regulasi yang dibuat khusus dalam rangka implementasi akuntansi akrual pun akan dipatuhi.

Ketujuh, sumber daya manusia (SDM). Pengalaman internasional menunjukkan bahwa kekurangan sumber daya teknis dapat menjadi halangan berarti dalam meraih kesuksesan implementasi. Adapun SDM yang dibutuhkan meliputi SDM dengan kompetensi manajemen perubahan (*change management*) dan manajemen proyek, SDM dengan kemampuan memahami dan memiliki pengalaman dalam isu kebijakan akuntansi dan kebutuhan sistem (*systems requirements*), SDM yang memahami keterkaitan antarelemen atau proses yang berbeda, serta SDM dengan kemampuan mencatat data ke dalam sistem, menarik data dari sistem, dan menjelaskan data tersebut.

Kedelapan, dukungan dari auditor pemerintah. Auditor pemerintah perlu turut berpartisipasi dalam proses implementasi karena basis akrual akan melibatkan berbagai variasi penilaian (*judgement*) baru dan hal tersebut akan turut mengubah tanggungjawab serta ekspektasi auditor dalam melakukan audit. Selain itu, keterlibatan auditor dalam proses persiapan implementasi juga berguna untuk memastikan bahwa auditor memiliki kualifikasi yang sesuai dengan aspek-aspek yang akan diaudit.

Kesembilan, kemauan untuk menggunakan sistem insentif dan penalti. Kebijakan insentif dan penalti diperlukan untuk memotivasi praktik harian implementasi sistem baru. Cara ini merupakan cara yang lebih efisien dalam menggunakan sumber daya dan menyediakan layanan.

Kesepuluh, kapasitas teknologi dan sistem informasi. Pemerintah tidak disarankan untuk mengabaikan bantuan sistem informasi manajemen keuangan pemerintah yang bersifat modern dengan kualitas yang sudah terbukti. Kebutuhan akan sistem baru dapat diketahui melalui pengajuan pertanyaan seperti, informasi apa yang dapat diberikan oleh sistem lama, informasi tambahan apa yang diperlukan, dan apakah sistem lama harus diadopsi atau diganti dengan sistem baru.

Kesebelas, kesadaran akan proses yang panjang. Waktu yang dibutuhkan untuk proses transisi dapat melewati satu periode kepemimpinan sehingga diperlukan dukungan politik yang luas hingga lintas spektrum politik.

Keduabelas, kesadaran bahwa pendekatan akrual adalah bagian dari proses reformasi. Akrual sebagai bagian dari proses reformasi artinya terdapat proses manajemen yang senantiasa berubah dan tidak stabil.

Konteks Pemerintah Indonesia

Tiga peristiwa penting yang menandai reformasi keuangan pada pemerintah Indonesia yaitu disahkannya paket Undang-Undang Keuangan Negara (terdiri dari Undang-Undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara), terbentuknya Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) tahun 2004, dan lahirnya Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Penerapan basis akrual sebagaimana diamanatkan oleh regulasi diawali dengan penerapan basis Kas Menuju Akrual (*Cash Toward Accrual - CTA*) menyesuaikan dengan situasi dan kondisi negara saat itu. Istilah CTA sendiri disepakati oleh para penyusun kebijakan sebagai alternatif kebijakan yang

tidak terwakili oleh empat pendekatan basis akuntansi yang umum diketahui.

Basis CTA menjadi dasar penyusunan laporan keuangan pemerintah untuk tahun 2004 sampai dengan tahun 2014. Mengingat standar akuntansi pemerintah baru disahkan pada tahun 2005 melalui PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, laporan keuangan pemerintah tahun 2004 masih berdasar pada regulasi sebelumnya. Regulasi dimaksud yaitu Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 337/KMK.012/2003 tentang Sistem Akuntansi dan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. KMK ini mengandung prinsip-prinsip yang selaras dengan prinsip-prinsip reformasi yang disahkan melalui paket Undang-Undang Keuangan Negara sehingga penggunaan regulasi ini tidak menimbulkan permasalahan.

Jenis laporan keuangan yang disusun pada periode penerapan CTA terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan. Sedangkan opini audit yang diperoleh pemerintah dari BPK yaitu opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) untuk laporan keuangan tahun 2004 sampai tahun 2008, dan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) untuk laporan keuangan tahun 2009 sampai tahun 2014.

Di tengah-tengah penerapan CTA, pemerintah melakukan berbagai persiapan untuk menyongsong penerapan akrual mulai tahun 2015.

a. Membangun komitmen pimpinan

Kesadaran penerapan akuntansi akrual yang akan dimulai pada tahun 2015 disebarluaskan kepada pemerintah pusat dan pemerintah daerah melalui penandatanganan deklarasi yang dilakukan pada tahun 2013. Deklarasi tersebut berisi tiga poin utama. Pertama, pernyataan kesanggupan pemerintah pusat dan pemerintah daerah untuk mulai menyusun laporan keuangan berbasis akrual selambat-lambatnya pada tahun 2015. Kedua, pernyataan kesanggupan pimpinan untuk mempersiapkan implementasi pelaporan

keuangan berbasis akrual sebaik-baiknya pada organisasi yang dipimpinnya. Persiapan tersebut meliputi penyiapan sarana dan prasarana, peraturan internal, dan SDM. Ketiga, pernyataan tekad untuk mengelola keuangan negara dengan baik, bersih, dan transparan melalui pelaporan keuangan berbasis akrual.

b. Meningkatkan kemampuan SDM

Pelatihan untuk menyiapkan SDM dilakukan untuk tiga level pemangku kepentingan, yaitu level penentu komitmen (cenderung bersifat politis), level manajerial, dan level teknis. Secara teknis, kegiatan pelatihan tersebut meliputi sosialisasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) melalui kantor vertikal Kementerian Keuangan RI di daerah, Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah (PPAKP) yang telah dimulai sejak 2007, bimbingan dan pendampingan penyusunan laporan keuangan yang dilakukan secara berkesinambungan.

c. Mengembangkan sistem dan aplikasi akuntansi berbasis akrual

Aplikasi utama yang disiapkan untuk mendukung implementasi akrual yaitu Sistem Perbendaharaan dan Anggaran Negara (SPAN), Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi (SAKTI), Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akrual (SAIBA), serta Sistem Informasi Manajemen dan Akuntansi Barang Milik Negara (SIMAK-BMN). SPAN merupakan integrasi antara sistem pengelolaan keuangan negara, penerapan akuntansi akrual, penyatuan basis data pengelolaan keuangan negara, dan pemberian kemudahan akses bagi pengguna. SAKTI dikembangkan untuk mendukung prinsip-prinsip pengelolaan anggaran yang transparan, akuntabel, terintegrasi, dan berbasis kinerja dengan akuntansi berbasis akrual transaksional. SAIBA merupakan terobosan yang menjadi perantara dari aplikasi lama menuju diterapkannya aplikasi SAKTI. SIMAK-BMN merupakan subsistem dari aplikasi SAIBA yang berfungsi untuk menghasilkan laporan barang milik negara yang terdiri dari aset dan persediaan.

d. Pengelolaan proses perubahan (*change management*)

Kegiatan pengelolaan perubahan dilakukan untuk dapat memitigasi risiko kegagalan penerapan akuntansi berbasis akrual yang disebabkan oleh resistensi para pemangku kepentingan dan semua pihak yang terlibat dalam proses implementasi. Kegiatan ini diharapkan mampu membuat semua pemangku kepentingan mempunyai persepsi yang sama mengenai implementasi akrual, menumbuhkan rasa kebersamaan dalam menjalankan implementasi akrual, serta membangun energi positif sehingga dapat saling membantu.

e. Meningkatkan peran Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP)

Peran APIP dilakukan dari dalam organisasi pemerintah dan diharapkan berperan besar pada aspek pengendalian internal. APIP juga diharapkan senantiasa menjalin komunikasi yang baik dengan pemerintah pusat untuk memastikan bahwa implementasi di level teknis berjalan sesuai yang diharapkan dan memberi hasil yang baik.

Ringkasan tindakan penting yang dilakukan pemerintah sebagai bentuk persiapan penerapan akrual mulai tahun 2015 disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1: Persiapan Implementasi Akrual Tahun 2010-2015

Tahun	Uraian
2010	<ul style="list-style-type: none"> - Identifikasi transaksi akrual di seluruh satuan kerja - Penerbitan SAP - Pengembangan <i>framework</i> akuntansi akrual dan Bagan Akun Standar (BAS)
2011	<ul style="list-style-type: none"> - Penyusunan kebijakan dan pedoman akuntansi akrual - Pengembangan sistem akuntansi dan teknologi informasi (TI) bagian pertama, mencakup proses bisnis dan <i>requirement</i> mendetail - Sosialisasi akuntansi akrual pada kementerian negara/lembaga - Pengembangan kapasitas SDM

Tahun	Uraian
2012	<ul style="list-style-type: none"> - Pengembangan sistem akuntansi dan TI (lanjutan) - Pengembangan pedoman akuntansi akrual (lanjutan) - Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)
2013	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Piloting</i> penerapan dan konsolidasi laporan keuangan - Finalisasi peraturan akuntansi akrual - Reviu, evaluasi, serta penyempurnaan pedoman dan sistem - Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)
2014	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Parallel run</i> sistem akuntansi akrual dengan SPAN dan dengan aplikasi yang sedang digunakan (<i>existing</i>) - Finalisasi sistem dan petunjuk teknis pelaksanaan implementasi - Pelatihan SDM level teknis - Evaluasi dan reviu proses <i>piloting</i> - Uji komparasi dan relevansi laporan keuangan berbasis CTA dengan laporan keuangan berbasis akrual hasil uji coba
2015	<ul style="list-style-type: none"> - Implementasi penuh yang ditandai dengan penyusunan laporan keuangan berbasis akrual menggunakan aplikasi SAIBA

Sumber: Kementerian Keuangan RI (2018)

Pada tahun 2015, ketika akrual pertama kali diterapkan, standar akuntansi yang menjadi pedomannya adalah sebagaimana yang ditetapkan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Regulasi tersebut menggantikan regulasi sebelumnya yaitu PP Nomor 24 Tahun 2015. Adapun Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) yang menjadi pedoman dimaksud ialah sebagai berikut.

Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan

PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan

PSAP 02	Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas
PSAP 03	Laporan Arus Kas
PSAP 04	Catatan atas Laporan Keuangan
PSAP 05	Akuntansi Persediaan
PSAP 06	Akuntansi Investasi
PSAP 07	Akuntansi Aset Tetap
PSAP 08	Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan
PSAP 09	Akuntansi Kewajiban
PSAP 10	Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan
PSAP 11	Laporan Keuangan Konsolidasian
PSAP 12	Laporan Operasional

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan rancangan metode kualitatif dengan pendekatan fenomenologi. Metode kualitatif biasanya digunakan untuk mendapatkan pemahaman mendalam terkait topik yang diteliti serta merangkul perspektif populasi dan konteks lingkungan tempat populasi berada (Hennink et al., 2011; Creswell, 2016). Perspektif dimaksud meliputi perilaku, keyakinan, opini, emosi, sudut pandang, serta pe-maknaan partisipan terhadap pengalamannya. Sedangkan konteks lingkungan dimaksud meliputi konteks sosial, budaya, ekonomi, fisik, detail, nuansa, dan kedalaman isu yang diteliti. Lebih khusus lagi, penelitian menggunakan pendekatan fenomenologi me-mungkinkan peneliti mengkaji pengalaman partisipan mengenai suatu fenomena tertentu dan berujung pada intisari pengalaman beberapa individu yang telah mengalami fenomena tersebut (Moustakas, 1994 dalam Creswell, 2016). Untuk memenuhi tujuan tersebut, wawancara mendalam menjadi metode

utama yang digunakan dalam proses pengumpulan data.

Perspektif fenomenologi yang menjadi panduan dalam penelitian ini ialah perspektif interpretif (*hermeneutic/interpretive phenomenology*), yang berkonsentrasi pada interpretasi atas pengalaman sebagaimana pengalaman tersebut dipahami oleh partisipan dan oleh peneliti (Kumar, 2012). Penggunaan perspektif interpretif lebih sesuai untuk penelitian ini dilihat dari kesamaan karakteristik perspektif dengan tujuan penelitian yang hendak dicapai. Perspektif interpretif menekankan pada pemahaman atas suatu fenomena berdasarkan konteks yang melingkupinya, sehingga partisipan tidak mewakili dunia yang ia tinggali melainkan bertindak sebagai wakil untuk dirinya sendiri (*self-interpretive being*). Asumsi yang mendasari perspektif interpretif ialah peneliti secara aktif merumuskan interpretasi bersama-sama dengan partisipan (*co-create*). Untuk itu, peneliti diharuskan memiliki pemahaman awal mengenai fenomena yang diteliti sehingga proses dan hasil interpretasi menjadi lebih bermakna. Adapun proses analisis data tekstual dilakukan dengan mengikuti tahapan Analisis Fenomenologi Interpretif (*Interpretive Phenomenology Analysis - IPA*) sebagaimana diilustrasikan oleh Pietkiewicz dan Smith (2012). Teknik dimaksud terdiri dari empat tahapan, yaitu membuat catatan dan komentar eksploratif, menemukan tema, mengaitkan tema dan membuat klaster, serta menulis hasil analisis.

Pengumpulan data dilakukan melalui prosedur wawancara mendalam, *focus group discussion* (FGD), dan dokumentasi. Total pejabat yang diwawancara berjumlah empat orang dengan perincian tiga orang merupakan pejabat di Direktorat Jenderal (Ditjen) Perbendaharaan Kementerian Keuangan RI dan satu orang merupakan pejabat di Komite Standar Akuntansi Pemerintah. Peserta FGD berjumlah sembilan orang, yang seluruhnya merupakan staf di lingkup Ditjen Perbendaharaan. Durasi wawancara mendalam bervariasi antara 16 -

33 menit, sedangkan durasi FGD ialah 58 menit. Ragam dokumen sebagai sumber data sekunder yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan, regulasi teknis terkait seperti Peraturan Menteri Keuangan (PMK), LKPP tahun 2015, 2016, dan 2017, serta Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas LKPP untuk tiga tahun tersebut.

Analisis atas transkrip wawancara mendalam dan FGD menggunakan teknik IPA menghasilkan dua puluh dua tema yang kemudian dikelompokkan ke dalam tiga klaster (Lampiran 1).

Validitas penelitian didapat dari proses triangulasi sumber dan *member checking*. Triangulasi sumber dilakukan dengan menyelaraskan informasi dari dua sumber data yaitu sumber data primer dan sumber data sekunder. Informasi umum yang disampaikan partisipan pada wawancara mendalam diperinci dengan tambahan data yang berasal dari proses dokumentasi. Data yang mengalami proses triangulasi sumber terkait dengan persiapan matang yang dianggap mendukung implementasi seperti kesiapan regulasi, pembinaan SDM, dan dukungan teknologi informasi. Di samping itu, capaian opini audit serta tindak lanjut atas temuan juga menjadi bagian dalam uji validitas pada penelitian ini.

Proses *member checking* dilakukan dengan menyampaikan transkrip wawancara mendalam dan FGD kepada partisipan. Termasuk dalam proses *member checking* ialah penandatanganan pernyataan validitas atau kesesuaian isi transkrip dengan informasi yang disampaikan ketika wawancara oleh seluruh partisipan. Selain itu, pernyataan dimaksud juga mengandung persetujuan atas penggunaan informasi dalam proses analisis data penelitian.

Reliabilitas penelitian ini dicapai melalui proses seperti pengecekan transkripsi untuk menghindari kesalahan, membuat deskripsi tema dan klaster untuk memperjelas perbedaan antartema atau antarklaster, serta membuat dokumentasi untuk setiap

tahapan agar peneliti lain dapat mengikutinya

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Catatan perjalanan akrual (2015-2017)

Teknis penerapan akrual dimulai pada saat diterbitkannya Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Di dalamnya tercakup standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis Kas Menuju Akrual sebagai pedoman penerapan sampai tahun 2014, serta SAP berbasis akrual sebagai pedoman penerapan mulai tahun 2015. Selain mengandung perubahan basis SAP dari Kas Menuju Akrual menjadi akrual, PP 71 Tahun 2010 juga mendelegasikan kewenangan untuk mengubah Pernyataan SAP (PSAP) melalui Peraturan Menteri Keuangan. Perubahan terhadap PSAP dimaksud dilakukan sebagai penyesuaian terhadap dinamika pengelolaan keuangan negara.

Perlakuan terhadap transaksi mendasar telah diatur melalui PSAP dan diikuti pula dengan diterbitkannya regulasi teknis sebagai pedoman dalam pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan berbasis akrual. Adapun regulasi teknis dimaksud terdiri dari sedikitnya delapan PMK yaitu:

- a) PMK Nomor 1/PMK.06/2013 tentang Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap pada Entitas Pemerintah Pusat
- b) PMK Nomor 213/PMK.05/2013 tentang Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat
- c) PMK Nomor 214/PMK.05/2013 tentang Bagan Akun Standar
- d) PMK Nomor 215/PMK.05/2013 tentang Jurnal Akuntansi pada Pemerintah Pusat
- e) PMK Nomor 219/PMK.05/2013 tentang Kebijakan Akuntansi Pemerintah Pusat
- f) PMK Nomor 69/PMK.06/2014 tentang Penentuan Kualitas Piutang Tidak Tertagih pada Kementerian Negara/Lembaga dan Bendahara Umum Negara

- g) PMK Nomor 270/PMK.05/2014 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusa
- h) PMK Nomor 177/PMK.05/2015 tentang Pedoman Penyusunan dan Penyampaian Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga

Regulasi teknis tersebut diterjemahkan ke dalam perangkat sistem berbentuk aplikasi yang terdiri dari Aplikasi Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akrual (SAIBA), Aplikasi Sistem Informasi Manajemen dan Akuntansi Barang Milik Negara (SIMAK-BMN), Aplikasi Persediaan, dan Aplikasi SPAN. Aplikasi SAIBA, SIMAK-BMN, dan Persediaan digunakan oleh instansi pengguna anggaran (Kementerian Negara/Lembaga - KL). Sedangkan Aplikasi SPAN digunakan oleh instansi yang bertindak sebagai Bendahara Umum Negara (BUN). Kedua kelompok sistem tersebut tidak terintegrasi karena proses perekaman data dilakukan oleh kedua belah pihak secara terpisah. Akibatnya, kedua sistem memiliki basis data (*database*) yang berbeda, sehingga proses rekonsiliasi data perlu dilakukan secara berkala. Proses rekonsiliasi menjadi media penyamaan data yang berguna untuk meningkatkan keandalan data yang disajikan pada LKPP.

Pada tahun 2015, proses rekonsiliasi data mengharuskan entitas akuntansi menyerahkan data transaksi periode berjalan kepada kantor vertikal Kementerian Keuangan RI di daerah masing-masing. Kemudian, proses rekonsiliasi dilakukan dengan menginput data entitas ke aplikasi pihak BUN.

Pada tahun 2016, Kementerian Keuangan RI cq. Ditjen Perbendaharaan melakukan terobosan berupa pemutakhiran sistem untuk mempermudah proses rekonsiliasi data. Kemudahan ini diwujudkan dalam bentuk aplikasi yang disebut Aplikasi E-Rekon-LK (Aplikasi Rekonsiliasi Laporan Keuangan *Online*). Keunggulan Aplikasi E-Rekon-LK yaitu berbasis *web* dan menggunakan basis data tunggal (*single database*). Basis *web* membuat aplikasi

tersebut dapat diakses dari berbagai tempat yang terjangkau koneksi internet. Basis *web* dan basis data tunggal mempermudah proses rekonsiliasi serta konsolidasi berjenjang dari tingkat satuan kerja, wilayah, eselon I, hingga KL. Pemutakhiran sistem sebagaimana disampaikan di atas tidak hanya mempermudah proses penyusunan LKKL, tetapi juga mengotomatisasi proses konsolidasi LKKL menjadi LKPP yang sebelumnya dilakukan secara manual.

Dari sisi sumber daya manusia (SDM), upaya peningkatan pemahaman akan akuntansi berbasis akrual dilakukan dengan tiga langkah pokok yaitu pembinaan, pelantikan Duta Akrual, dan pengaktifan klinik akuntansi. Pembinaan dimaksud mencakup berbagai metode sosialisasi, diskusi, pendidikan dan pelatihan, serta berbagi pengetahuan. Meski program pembinaan yang dilakukan sebelum tahun 2015 (Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah - PPAKP) telah menghasilkan lebih dari 30.000 SDM terlatih di bidang akuntansi berbasis akrual, pembinaan serupa terus berjalan seiring proses pengelolaan keuangan negara. Pemilihan dan pelantikan Duta Akrual merupakan wujud perpanjangan tangan pemerintah pusat di masing-masing Kantor Wilayah Ditjen Perbendaharaan dan KL. Pada tahun 2015, 39 Duta Akrual untuk lingkup BUN dan 86 Duta Akrual untuk lingkup KL dilantik. Duta Akrual diharapkan dapat menjadi pemicu keberhasilan penerapan akrual di instansi masing-masing.

Klinik akuntansi didedikasikan untuk meningkatkan pelayanan konsultatif dan edukatif secara langsung kepada pemangku kepentingan atas permasalahan akuntansi yang dihadapi di lapangan, baik terkait akuntansi uang maupun akuntansi BMN. Klinik akuntansi pertama dibuka di Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan (APK) kantor pusat Ditjen Perbendaharaan. Selanjutnya, fasilitas serupa dibangun di banyak instansi vertikal Ditjen Perbendaharaan di seluruh Indonesia.

Perubahan basis akuntansi bagi pemerintah Indonesia membawa risiko tersendiri seperti penurunan kualitas penyajian informasi keuangan yang tercermin dari penurunan opini audit (Kementerian Keuangan RI, 2018). Risiko lain yang juga harus dihadapi ialah ketidaksempurnaan aplikasi untuk menyusun laporan keuangan berbasis akrual, ketidaksiapan SDM secara merata di seluruh satuan kerja KL, dan risiko lain terkait Sistem Pengendalian Intern (SPI).

Pada tahun pertama penerapan akuntansi berbasis akrual, pemerintah mampu mempertahankan opini audit yang diraih tahun sebelumnya yaitu Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Opini tersebut diperoleh karena permasalahan seperti ketidakpastian Penyertaan Modal Negara pada BUMN, penetapan harga jual eceran lebih tinggi dari harga dasar, serta masih terdapat KL dan BUN yang belum menetapkan kebijakan akuntansi untuk transaksi tertentu sehingga terdapat potensi hak dan kewajiban pemerintah pusat belum tercatat. Selain itu, terdapat koreksi langsung yang mengurangi ekuitas tidak dapat dijelaskan dan tidak didukung dokumen sumber yang memadai.

Upaya perbaikan kualitas pengelolaan keuangan negara menunjukkan hasil yang positif yang tercermin dari raih opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) untuk LKPP Tahun 2016. Opini audit WTP yang dicapai pemerintah atas LKPP Tahun 2016 merupakan opini audit WTP pertama yang diraih sejak pertama kali pemerintah menyusun LKPP di tahun 2005 sebagai pertanggungjawaban APBN Tahun 2004. Hal ini menjadi catatan sejarah yang sangat penting terkait perjalanan pemerintah Indonesia dalam melakukan reformasi keuangan.

Opini audit WTP kembali diraih untuk LKPP Tahun 2017. Meski demikian, masih terdapat ruang perbaikan untuk meningkatkan kualitas LKPP di masa mendatang. Hal ini tergambar dari masih terdapatnya temuan audit baik

dari sisi SPI maupun dari sisi kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Hingga tahun 2017, temuan berulang di sisi SPI yaitu SPI dalam penatausahaan piutang pajak masih memiliki kelemahan. Selain itu, penatausahaan dan pencatatan persediaan, aset tetap, dan aset tidak berwujud belum tertib. Sedangkan temuan berulang di sisi kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan antara lain pengelolaan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) dan pengelolaan piutang KL belum sesuai ketentuan, pengembalian kelebihan pembayaran pajak tidak dikompensasikan dengan utang pajak Wajib Pajak, serta penganggaran, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban belanja KL tidak memadai.

Perincian opini dan jumlah temuan audit atas LKPP tahun 2015-2017 disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2: Perincian Opini Audit dan Temuan pada LKPP Tahun 2015-2017

No.	LKPP Tahun	Opini Audit	Temuan	
			SPI	Kepatuhan
1.	2015	WDP	14	8
2.	2016	WTP	12	4
3.	2017	WTP	13	5

Sumber: LHP BPK atas LKPP Tahun 2015, 2016, 2017

Opini audit yang didapat LKPP tidak terlepas dari kualitas LKPP dan Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LKBUN) yang menjadi sumber konsolidasi LKPP. Pada tiga tahun pertama penerapan akuntansi akrual, kualitas LKPP dan LKBUN juga mengalami peningkatan yang cukup signifikan. Hal ini terlihat dari meningkatnya jumlah laporan keuangan yang mendapat opini audit WTP. Perkembangan opini audit atas LKPP dan LKBUN tahun 2015-2017 disajikan pada Tabel 3.

Tabel 3: Perkembangan Opini Audit atas LKPP dan LKBUN Tahun 2015-2017

No.	Opini	Tahun		
		2015	2016	2017

1.	WTP	56	74	80
2.	WDP	26	8	6
3.	TMP	4	6	2
4.	TW	-	-	-
Jumlah Entitas Pelaporan		86	88	88

Sumber: LHP BPK atas LKPP Tahun 2017

Persepsi atas penerapan akuntansi akrual tahun 2015-2017

Nuansa positif terasa kuat dari jawaban partisipan dan peserta FGD yang menjadi bagian dari fenomena penerapan akuntansi berbasis akrual pertama kali di Indonesia. Hal tersebut tercermin dari jawaban seperti “bangga”, “senang”, “seru”, “excited”, dan “tertantang”. Adapun jawaban yang bernuansa sebaliknya, menunjukkan kekhawatiran partisipan yang sebenarnya bukan merupakan tanggung jawab partisipan secara pribadi melainkan seluruh pihak yang bertanggung jawab terhadap penyusun LKPP sebagai satu kesatuan. Kekhawatiran tersebut disampaikan oleh partisipan dengan kode P02 dan FGD02 dengan jawaban serupa yaitu “khawatir opini (audit) turun”. Kekhawatiran tersebut diperinci lagi oleh P02 sebagai berikut:

“Sempat juga sih kita berpikir akan gagal karena akrual itu diamanatkan tahun 2003. Wajib diterapkan tahun 2008, ... kita mundurkan ke 2010. ... Tapi begitu dikeluarkan PP 71 tahun 2010, ... penerapan akrual dianjurkan paling lambat 2015. ... Kita sempat berpikir, ini kalau masuk akrual akan (dapat opini) disclaimer, nih.”

Kualitas implementasi akuntansi berbasis akrual pada tiga tahun pertama, secara umum disebabkan oleh persiapan yang matang. Persiapan dimaksud meliputi regulasi (termasuk di dalamnya ialah standar akuntansi), komitmen dan dukungan, koordinasi dan sinergi antarpihak, SDM, teknologi informasi, dan kompetensi auditor.

Regulasi. Dari sisi regulasi, standar akuntansi dan regulasi teknis yang disahkan

sebelum tahun 2015 dinilai telah cukup mengatur hal-hal pokok yang diperlukan dalam implementasi akuntansi akrual mulai tahun 2015. Hal-hal pokok dimaksud yaitu pencatatan transaksi aset, utang, pendapatan, belanja, dan beban, serta penyusunan berbagai jenis laporan keuangan yang harus disiapkan pemerintah. Untuk transaksi yang belum diatur dalam standar dan belum dilengkapi dengan regulasi teknis, pemerintah menyusun kebijakan akuntansi khusus dengan tetap memperhatikan praktik akuntansi yang sehat dan tidak bertentangan dengan peraturan perundangan RI. Contoh kebijakan dimaksud yaitu amortisasi aset tak berwujud. Buletin Teknis SAP Nomor 17 yang mengatur mengenai Akuntansi Aset Tak Berwujud telah diterbitkan pada November 2014. Namun, regulasi teknis yang mengatur amortisasi aset tak berwujud baru diterbitkan pada tahun 2015 dan 2016 dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Untuk itu, penyajian amortisasi aset tak berwujud pada LKKL dan LKPP baru dilakukan pada tahun anggaran 2016. Lebih khusus lagi, setelah proses bisnis kebijakan tersebut diterapkan dalam Aplikasi SIMAK-BMN.

Pada tiga tahun pertama penerapan akuntansi akrual, upaya pemerintah untuk menyediakan regulasi yang memadai masih memunculkan berbagai keluhan. Keluhan dimaksud antara lain tidak konsisten, kebijakan tidak sinkron dengan proses bisnis di aplikasi keuangan, isi regulasi menimbulkan banyak interpretasi, serta kurang mempertimbangkan pengaruh perubahan satu regulasi terhadap regulasi lain.

Komitmen dan Dukungan. Semua partisipan wawancara dan peserta FGD menyepakati adanya komitmen yang baik dari pimpinan KL terkait penerapan akuntansi akrual. Wujud komitmen tersebut yaitu tidak ditemukannya permasalahan terkait pendanaan di masing-masing KL, tidak ditemukannya nuansa resistensi selain akibat dari budaya organisasi yang belum berubah, adanya keyakinan akan manfaat penerapan akrual, serta adanya kemauan untuk

senantiasa mendorong peningkatan kualitas SDM di organisasinya.

Kementerian Keuangan RI secara khusus mendapat pujian dari banyak partisipan dan peserta FGD. Pujian tersebut dilontarkan berkaitan dengan keseriusan penyelesaian masalah pada KL yang belum meraih opini audit WTP. Penyelesaian dilakukan melalui pembentukan tim *taskforce* yang pelaksanaan tugas dan fungsinya dikawal langsung oleh Wakil Menteri Keuangan. Dalam proses penyusunan standar, KSAP juga meng-apresiasi dukungan Menteri Keuangan yang dianggap signifikan mulai dari fasilitasi operasional KSAP di Kementerian Keuangan hingga pada proses penyusunan SAP. Terkait penyusunan LKPP, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Kementerian Keuangan dianggap memiliki kualitas yang sangat memadai, jauh lebih baik dibandingkan APIP KL lain.

Selain itu, pejabat di Kementerian Keuangan RI mendapat sorotan karena terobosan yang dilakukan. Terobosan tersebut yaitu peluncuran Aplikasi E-Rekon-LK dari sisi teknologi informasi dan penyempurnaan format Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) dari sisi proses bisnis. Hal ini disampaikan oleh peserta FGD dengan kode FGD05 yang terlibat langsung dalam penyusunan LKPP tahun 2015-2017.

“...dari sisi IT ... E-Rekon-LK bagi saya nggak hanya ‘cukup membantu’ tapi ‘sangat membantu sekali’. ... dari sisi proses bisnis, peraturan-peraturan diperbaiki. Salah satunya yang sangat signifikan kami rasakan, di LPE ada unit pelaporan baru yaitu UABUN-AP ... Nah, itu sangat membantu sekali sehingga struktur yang menyusun LPE di LKPP itu jadi utuh, jadi lengkap.”

Terkait dukungan pihak lain, pemerintah Indonesia mendapat dukungan dari organisasi/negara internasional. Dukungan tersebut tidak hanya berupa bantuan finansial, tetapi juga kerja sama dalam melakukan kajian. Yang masih berjalan hingga kini yaitu kerja sama dengan Australia

dalam melakukan kajian terkait isu pemanfaatan laporan keuangan pemerintah berbasis akrual.

Koordinasi dan Sinergi Antarpihak. Secara umum, kualitas koordinasi masing-masing KL dengan APIP dinilai bervariasi. Komentar mengenai tema ini muncul dalam proses FGD yaitu ketika masing-masing peserta menyampaikan penilaian berdasarkan pengalaman pembinaan di beberapa KL. Peserta FGD dengan kode FGD06 menilai bahwa Badan Pengawas Obat dan Makanan (BPOM), Kementerian Luar Negeri, serta Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan memiliki kualitas koordinasi yang “baik” dengan APIP. Peserta FGD dengan kode FGD04 menyatakan kualitas yang sama untuk Badan Nasional Penempatan dan Perlindungan Tenaga Kerja Indonesia (BNP2TKI). Peserta FGD dengan kode FGD07 dan FGD01 menambahkan Kementerian Kesehatan, Kementerian Kehutanan dan Lingkungan Hidup, serta Lembaga Administrasi Negara (LAN) ke dalam daftar.

Kualitas koordinasi yang dinilai “lumayan bagus” disampaikan oleh peserta FGD dengan kode FGD05 untuk Kementerian Kelautan dan Perikanan (KKP). Peserta FGD yang sama, menilai koordinasi internal yang “kurang bagus” terjadi di Komisi Pemilihan Umum (KPU). Selain itu, FGD07 menyampaikan secara tegas bahwa kualitas koordinasi di Kementerian Pertahanan dan Kepolisian RI “buruk” dan “jelek” melalui pernyataan berikut.

“Kalau (koordinasi KL dengan APIP di Kemhan dan Polri nggak. Kalau Kemhan saya bilang buruk, kalau Polri saya bilang jelek. ... (Dari skala 1-10) Kemhan saya kasih nilai 3, Polri itu 5.”

SDM. Komentar “sudah cukup memadai” atas kualitas SDM baik di sisi penyusunan standar, penyusunan LKPP, maupun penyusunan LKPP muncul dari semua partisipan. Partisipan dengan kode P01, P02, dan P03 sepakat bahwa pembinaan yang dilakukan pemerintah dalam rangka meningkatkan kualitas SDM memegang

peranan penting dalam perjalanan implementasi akuntansi akrual. Segala persiapan terkait peningkatan kualitas SDM yang telah dilakukan sebelum tahun 2015 membuat pemerintah percaya diri untuk memasuki tahun 2015. Selain itu, Partisipan P03 menambahkan komentar terkait kegiatan pembinaan yang terus dilakukan setelah tahun 2015, sebagai berikut:

“(Pelatihan SDM) Berhasil, tapi karena mutasi tidak berhenti dan orangnya ganti-ganti, akhirnya harus terus menerus yang namanya bimbingan akuntansi instansi. Buktinya itu, opininya banyak yang meningkat.”

Kutipan pernyataan di atas juga menyiratkan kritik dan saran perbaikan yang juga dilontarkan oleh partisipan wawancara dan peserta FGD lainnya. Poin perbaikan dari sisi SDM yang masih perlu dilakukan untuk meningkatkan kualitas implementasi akuntansi akrual antara lain memperbanyak SDM yang memiliki basis pengetahuan akuntansi, serta memperbaiki pola mutasi petugas akuntansi di KL. Perbaikan pola mutasi tersebut sebaiknya dilengkapi pula dengan proses kaderisasi yang baik sehingga proses pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan tetap dapat berjalan dengan baik meski terjadi perombakan personel.

Teknologi Informasi. Dukungan teknologi informasi datang seiring dengan kemajuan zaman. *Big data, artificial intelligence (AI), decision support system, serta management information system* merupakan konsep yang harus dipikirkan untuk jangka panjang. Di level yang lebih teknis, teknologi informasi memegang peranan penting di tiga tahun pertama penerapan akuntansi akrual di Indonesia. Partisipan wawancara dan peserta FGD sama-sama mengapresiasi pihak-pihak yang terlibat dalam proses pengembangan aplikasi.

Perangkat sistem yang digunakan dalam implementasi dinilai “sangat membantu”. Aplikasi yang dinilai merupakan terobosan penting dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah adalah Aplikasi E-

Rekon-LK dan LKPP Terintegrasi. Partisipan dengan kode P02 yang bertanggung jawab dalam penyusunan LKPP menyatakan sebagai berikut.

“... (Aplikasi) E-Rekon-LK itu luar biasa. Single database yang orang-orang kira dulunya nggak akan bisa (diwujudkan). Ibaratnya ini benar-benar berkah buat (penyusunan) LKPP terutama. ... Kita punya Aplikasi LKPP Terintegrasi yang benar-benar mem-bantu proses penyusunan, mulai tadinya LKPP disusun paling cepat dua minggu untuk konsolidasi. Baru konsolidasi ya belum analisis. Kalau sekarang bisa dalam tempo satu hari bahkan satu jam.”

Dalam konteks penyusunan LKPP, apresiasi terhadap aplikasi yang sama juga disampaikan oleh peserta FGD dengan kode FGD07 berikut ini.

“Dengan adanya (Aplikasi) E-Rekon-LK itu sangat membantu lah. Apalagi dari sisi monitoring KL, cepet gitu, tanpa nunggu data dari satuan kerja atau Eselon I KL.”

Selain apresiasi, keluhan terkait kualitas aplikasi juga muncul dalam proses analisis data tekstual. Keluhan yang muncul ditujukan untuk aplikasi yang belum berbasis web seperti Aplikasi SAIBA, SIMAK-BMN, dan Persediaan. Keluhan utama yaitu aplikasi terlalu sering diperbarui (update). Pembaruan aplikasi disebabkan oleh perubahan kebijakan yang terjadi hampir setiap tahun. Selain itu, pembaruan aplikasi seringnya diinformasikan tiba-tiba dan tidak konsisten. Tidak konsisten yang dimaksud yaitu perubahan terhadap satu aspek/fitur aplikasi malah mengubah proses bisnis aplikasi di fitur lain yang sebelumnya tidak mengandung permasalahan. Hal ini menyebabkan proses pembelajaran dan pemahaman operator aplikasi harus terus dilakukan.

Kompetensi Auditor. Auditor pada tema ini dibedakan menjadi dua yaitu auditor internal KL (APIP) dan auditor eksternal KL (BPK). Meski koordinasi internal KL dengan APIP pada umumnya sudah cukup baik,

kompetensi APIP dinilai masih belum memadai. APIP dinilai kurang aktif. APIP juga dinilai masih bertindak sebagai pengawas (*watchdog*), bukan sebagai konsultan. Hal ini menimbulkan kesan bahwa APIP menempatkan dirinya di luar KL, alih-alih sebagai bagian dari KL.

Di sisi lain, kompetensi BPK mendapat penilaian yang beragam. Sebagian besar partisipan wawancara dan peserta FGD menyatakan bahwa kompetensi BPK semakin lama semakin memadai. BPK juga dinilai menjalankan koordinasi dengan baik, misalnya dalam bentuk diskusi terkait informasi yang perlu atau tidak perlu diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Selain itu, BPK, khususnya yang bertugas melakukan audit atas LKPP, menunjukkan upaya pengembangan kualitas SDM. Pernyataan ini diperkuat oleh peserta FGD dengan kode FGD02 yang mengatakan bahwa di masa-masa awal, auditor LKPP masih dalam tahap belajar. Kemudian, BPK juga tidak segan meminta penjelasan di awal mengenai perubahan kebijakan atau regulasi yang terjadi dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah.

Komentar lain atas kompetensi BPK berikut mengarah pada nuansa kritik yaitu interpretasi antara auditor atas suatu kebijakan masih berbeda-beda. Auditor juga dinilai kesulitan membedakan antara perlakuan akuntansi dan kebijakan pemerintah. Partisipan wawancara dengan kode P01 menyatakan:

"Mestinya ... satu standar, interpretasinya sama semua. ... Karena dia (BPK) beda itu, dia ambil dari kebijakan pemerintah, ... seperti kebijakan subsidi, pengadaan tanah, ... Di accounting udah oke, tapi kenyanya di kebijakan. Harus dibedakan kebijakan sama accounting. Accounting itu memotret kebijakan."

Komentar berikutnya, BPK dinilai kerap menggunakan referensi internasional yang membuat pemerintah harus menambah fokus perhatian. Penentuan opini audit oleh BPK masih bersifat subjektif karena

keputusan ada di tangan ketua tim. Untuk beberapa kasus, komunikasi BPK dinilai buruk. Partisipan dengan kode P02 menyatakan:

"...mereka (auditor) sendiri juga mengacu pada standar-standar inter-nasional yang akhirnya, kadang-kadang merepotkan juga bagi pemerintah, yaitu ketika kita (pemerintah) juga dituntut untuk mengikuti standar internasional itu."

Referensi internasional dimaksud antara lain *manual book* IMF dan *Internal Control over Financial Reporting* (ICoFR). Tindak lanjut dari usulan penerapan standar internasional tersebut diwujudkan oleh pemerintah dengan menerbitkan PMK Nomor 14/PMK.09/2017 tentang Pedoman Penerapan, Penilaian, dan Reviu Pengendalian Intern atas Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat.

Terkait komunikasi BPK yang dinilai buruk, peserta FGD dengan kode FGD05 menyatakan:

"Beberapa kasus di tahun lalu (2017), untuk (KL) yang opininya disclaimer memang auditornya tidak kooperatif. Jadi ketika tripartit, tidak pernah menyampaikan temuan, tidak pernah menyampaikan koreksi, sampai akhirnya opininya disclaimer."

Terkait penentuan opini yang subjektif, peserta FGD dengan kode FGD01 menyatakan:

"Kadang-kadang kalau kita lihat polanya, yang dapat WTP, WDP itu biasanya bermuara di satu AKN. ... Masing-masing tim beda-beda. (Ibaratnya) Kalau dosennya killer, standar pemeriksaannya jadi lebih berat."

Opini Audit. Partisipan wawancara dan peserta FGD mengasosiasikan kualitas penerapan akuntansi akrual dengan opini audit yang diberikan oleh BPK atas laporan keuangan yang disusun pemerintah. Untuk tahun 2015, LKPP meraih opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Hal ini berarti kekhawatiran para penanggung jawab

implementasi akuntansi akrual terkait turunnya opini menjadi tidak terbukti. Terlebih lagi, kualitas pengelolaan keuangan negara mengalami peningkatan di tahun-tahun berikutnya. Opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) diraih pemerintah pusat untuk LKPP Tahun 2016 dan 2017. Partisipan wawancara dengan kode P01 menyatakan:

“Saya rasa sih (penerapan akuntansi akrual) berhasil, ya. Sangat berhasil malah. Kita sudah punya PP 71 Tahun 2010. ... Semua perangkat sistem kita siap, ... user requirement-nya kita sesuaikan dengan basis akrual. Pembinaan ke KL, (dan sepuluh) BUN. ... Indikatornya audit BPK. Opininya apa? WDP untuk tahun 2015. ... Di 2016, kita WTP. Di 2017, kita WTP.”

Akibat lanjutan dari opini audit tersebut adalah meningkatnya rating investasi serta kepercayaan negara lain terhadap Indonesia. Pada Juli 2017, lembaga pemeringkat Fitch Ratings meningkatkan Sovereign Credit Rating RI dari BBB-/Outlook Positif menjadi BBB-/Outlook Stabil (Kementerian Keuangan RI, 2017).

Pemanfaatan Informasi Akrual. Bentuk keberhasilan penerapan akuntansi akrual lainnya adalah pemanfaatan informasi akrual pada laporan keuangan dalam pengambilan keputusan. Hal ini menunjukkan bahwa laporan keuangan berbasis akrual disusun tidak hanya karena tuntutan regulasi tetapi juga karena kesadaran akan manfaat yang diberikan. Paulson (2002) dalam penelitiannya di Swedia, menyimpulkan bahwa informasi akrual lebih banyak digunakan untuk keperluan manajerial dibandingkan untuk keperluan penganggaran dan pembuatan kebijakan. Lebih khusus lagi, informasi yang lebih banyak digunakan ialah informasi terkait biaya per objek (area aktivitas atau proyek), bukan informasi dalam laporan keuangan yang disusun untuk kepentingan general (*general-purpose*).

Di Indonesia, meskipun semua partisipan berpendapat bahwa entitas akuntansi dan entitas pelaporan telah menyadari manfaat

informasi akrual, belum semua KL menggunakan informasi tersebut untuk pengambilan keputusan. Peserta FGD dengan kode FGD01 menyampaikan bahwa penentuan anggaran di level KL masih menggunakan sistem inkremental. Artinya anggaran tahun mendatang ditentukan berdasarkan anggaran tahun berjalan ditambah persentase kenaikan. Contoh lainnya disampaikan oleh peserta FGD dengan kode FGD09. Di level KL, informasi terkait aset yang dihasilkan dari Aplikasi SIMAK-BMN pun tidak digunakan dalam proses pengelolaan BMN, terlepas dari kenyataan bahwa aplikasi tersebut telah digunakan sejak sebelum tahun 2015. Terdapat kecenderungan bahwa KL masih melihat informasi kas untuk pengambilan keputusan. Peserta FGD dengan kode FGD07 menyampaikan:

“(Informasi) yang dipakai cuma (informasi dari) Neraca dan LRA karena masih sangat informatif, kan. LO belum informatif. LPE lebih parah lagi.”

Berbeda dengan level KL, di level pemerintah pusat, informasi akrual telah jamak digunakan. Sebagai contoh informasi mengenai utang dan piutang pemerintah. Utang pemerintah yang diperkirakan jatuh tempo di tahun tertentu digunakan sebagai dasar penganggaran belanja untuk pembayaran utang pada waktu yang tepat. Sebaliknya, perkiraan akan pelunasan piutang pada tahun tertentu dijadikan dasar untuk menghitung aliran masuk kas pada tahun bersangkutan. Salah satu pernyataan yang mendukung kesimpulan ini disampaikan oleh partisipan dengan kode P01.

“Kemarin-kemarin begitu (menyusun laporan keuangan hanya sekedar kewajiban). Tapi sekarang kan nggak. Di Kementerian Keuangan untuk (me)nyusun APBN dipergunakan (informasi akrual). Apa yang menjadi utang sekarang dianggarkan di APBN mendatang. Apa yang jadi piutang, diperkirakan jadi cash inflows di APBN mendatang.”

Selain itu, informasi terkait aset, informasi pada laporan operasional, serta informasi belanja terutama belanja modal (53xxxx) merupakan informasi yang paling sering diminta oleh Menteri Keuangan RI dari para penyusun LKPP. Wakil Menteri Keuangan juga dinilai pernah meminta informasi mengenai defisit LO untuk tahun 2015 sampai 2018 serta prognosa 2019. Informasi tersebut digunakan untuk menganalisis defisit LO yang sebenarnya, setelah pos-pos tertentu dikeluarkan dari perhitungan.

Persepsi atas penerapan akrual di masa depan

Setelah tiga tahun penerapan akuntansi akrual dengan kualitas penerapan sebagaimana diuraikan di atas, optimisme akan kelanjutan akrual di Indonesia pun mengemuka. Berbagai ungkapan yang menunjukkan optimisme tersebut antara lain “aman”, “lancar”, dan “menjadi *benchmark*”. Selain itu, penerapan akuntansi akrual telah disepakati sebagai *best practice* dalam pelaporan keuangan, sehingga berhenti menerapkan akuntansi akrual dapat dianggap sebagai kemunduran.

Kepercayaan diri yang tinggi atas masa depan penerapan akuntansi akrual didukung oleh perkembangan teknologi informasi yang semakin maju. Partisipan P01 menyiratkan bahwa pemanfaatan teknologi sebaiknya tidak hanya terkait dengan aplikasi konvensional yang berfungsi dalam teknis implementasi serta sekadar untuk melaporkan, tetapi juga mengarah ke titik yang lebih konseptual.

“Big data, artificial intelligence, decision support system, management information system. *Itu menjadi planning ke depan dari feedback-nya laporan keuangan.*”

Persepsi lainnya terkait masa depan penerapan akuntansi akrual di Indonesia yang disampaikan oleh partisipan wawancara dan peserta FGD berkaitan dengan kompleksitas transaksi, kualitas SDM, pemanfaatan informasi akrual, gap SAP

dengan standar internasional, serta pengukuran kinerja pemerintah.

Semakin kompleks. Kompleksitas dalam hal ini mengacu pada per-kembangan teknologi, karakteristik transaksi, dan risiko yang mungkin muncul di masa yang akan datang. Hal ini menyebabkan penyempurnaan standar dan proses bisnis harus terus dilakukan. Standar akuntansi yang masih harus disusun saat ini berkaitan dengan transaksi untuk aset biologis dan agrikultur. Partisipan dengan kode P01 menyatakan bahwa proses bisnis jangka panjang telah tersedia dalam bentuk *blueprint* yang siap dijalankan sekalipun terjadi pergantian kepemimpinan.

Kualitas SDM. Dukungan teknologi akan menyebabkan teknis akuntansi semakin sederhana dan pemanfaatan laporan keuangan semakin baik. Sejalan dengan itu, pekerjaan yang bersifat klerikal akan berkurang sedangkan pekerjaan yang bersifat analisis akan semakin dibutuhkan. Kompetensi SDM diarahkan ke titik tersebut.

Pemanfaatan informasi akuntansi. Dari segi isi, pemanfaatan informasi akuntansi semakin didorong untuk lebih banyak digunakan dalam pengambilan keputusan. Dari segi waktu, penggunaan informasi akrual diupayakan untuk lebih *realtime* dengan dukungan teknologi. Untuk mewujudkan hal ini, Ditjen Perbendaharaan dan Ditjen Perimbangan Keuangan sedang mengembangkan sebuah sistem yang disebut Sistem Informasi Keuangan Republik Indonesia (SIKRI). Aplikasi ini bertujuan untuk memperbaiki *time lag* penyediaan data dalam laporan keuangan dan memutakhirkan proses penyusunan laporan yang masih manual. SIKRI diharapkan mampu mengolah dan menyajikan informasi kinerja fiskal secara menarik dan mudah dipahami sehingga dapat digunakan dalam pengambilan keputusan dan kebijakan fiskal (Kementerian Keuangan RI, 2018).

Mempersempit gap dengan internasional. Di sisi standar akuntansi, gap dapat dipersempit dengan cara senantiasa

menyandingkan SAP dengan standar internasional kemudian melakukan penyesuaian-penyesuaian yang diperlukan. Di sisi pengalaman implementasi, gap dipersempit melalui keterlibatan Indonesia dalam organisasi internasional. Sebagai contoh, terpilihnya Direktur Akuntansi dan Pelaporan Keuangan sebagai anggota konsultatif *advisory group* IPSAS untuk periode kedua (2019-2020) dapat menjadi ajang untuk *sharing experience* keberhasilan penerapan akuntansi akrual di Indonesia kepada dunia internasional.

Pengukuran kinerja keuangan pemerintah. Penerapan akuntansi akrual menyebabkan hubungan antarlaporan keuangan dapat dikonfirmasi dengan baik, pengakuan dan pengukuran pos-pos keuangan lebih *fair* sehingga kualitas laporan keuangan semakin meningkat. Dengan demikian diharapkan kinerja keuangan pemerintah dapat diukur dengan lebih baik. Dengan dukungan teknologi, hal tersebut dapat dilakukan melalui penerapan *single database* serta laporan yang dapat dipantau setiap waktu.

Untuk mencapai masa depan penerapan akuntansi akrual yang ideal, tantangan yang harus dihadapi pemerintah antara lain: a) Menjaga komitmen, kerja keras, koordinasi, dan kolaborasi dengan berbagai pemangku kepentingan; b) Meningkatkan kualitas SDM agar sesuai dengan kebutuhan serta turut mempertimbangkan pola mutasi dan proses kaderisasi di KL; c) Menajamkan pemahaman KL akan esensi pelaporan keuangan untuk meningkatkan kualitas pengungkapan khususnya pada Catatan atas Laporan Keuangan, serta agar sejalan dengan program simplifikasi; d) Meningkatkan kualitas pengambilan keputusan terkait kebijakan akuntansi khususnya kebijakan akuntansi untuk akhir tahun anggaran; dan e) Mengintegrasikan sistem pelaporan keuangan dan sistem penilaian kinerja pemerintah.

Teori penatalayanan dalam penerapan akuntansi akrual di Indonesia

Aspek penting dari teori penatalayanan yang muncul dari proses analisis data kualitatif yaitu motivasi, identifikasi, dan budaya. Motivasi mengacu pada sesuatu yang bersifat intrinsik serta pemenuhan kebutuhan tingkat tinggi. Identifikasi mengacu pada sikap mengidentifikasi diri sebagai organisasi. Budaya mengacu pada kolektivisme dan rentang kekuasaan yang rendah.

Aspek motivasi ditunjukkan dengan motivasi dan dukungan dari atasan serta *reward and punishment* yang diterima. Sebagian besar peserta FGD menyatakan bahwa motivasi dan dukungan yang diberikan atasan dalam penerapan akrual tidak bersifat finansial melainkan pengembangan diri. Hal tersebut dibuktikan dengan program peningkatan kompetensi individu yang dilakukan secara berkala, baik yang bersifat formal maupun nonformal. Peserta FGD dengan kode FGD07 menyatakan:

“Kalau atasan langsung saya, sejak pertama kali (saya) datang udah langsung diajarkan akuntansi. Secara konsep dulu, trus praktiknya seperti apa. Menurut saya itu dukungan buat staf-staf, menyambungkan ilmu (yang saya dapat) waktu sekolah dengan praktik di lapangan.”

Motivasi dan dukungan juga diberikan dalam bentuk *reward* yang bersifat nonfinansial seperti fleksibilitas waktu. Hal tersebut disampaikan oleh partisipan P02 berikut.

“Kita juga senantiasa kreatif memberikan reward kepada teman-teman. Baik itu berupa fasilitas, insentif kegiatan di luar gajinya, trus termasuk reward-nya adalah dalam bentuk fleksibilitas. Dalam artian, ketika mereka memang membutuhkan cuti, ... maka kita segera memberikannya.”

Aspek identifikasi digambarkan melalui kemampuan pejabat dan staf untuk membedakan tugas dan wewenang masing-masing, namun tetap membantu penyelesaian permasalahan di luar wewenangnya. Hal tersebut dilakukan karena mereka memahami implikasinya terhadap

keberhasilan penerapan akuntansi akrual secara keseluruhan.

Sebagai contoh, atas fenomena belum diraihinya opini audit WTP oleh beberapa KL, seluruh narasumber penelitian berpendapat bahwa kegagalan tersebut bukan disebabkan oleh pencatatan akuntansi yang menjadi tugas dan fungsinya melainkan hal-hal di luar pencatatan akuntansi seperti *fraud*. Meski demikian, kegagalan meraih opini audit WTP diasosiasikan sebagai kegagalan bersama sehingga pejabat dan staf di Kementerian Keuangan turut bertanggungjawab dalam pembentukan tim *taskforce* serta penyelesaian permasalahan. Partisipan wawancara dengan kode P02 menegaskan aspek identifikasi ini melalui pernyataan berikut:

"KL-KL yang belum mendapatkan WTP ini harus dilihat satu per satu, makanya kita bikinkan tim taskforce. ... Ada KL yang kombinasi dari masalah hukum, masalah teknis, masalah SDM juga. Nah, di sini penanganannya harus lebih intensif. ... Intinya kita tidak senang lah kalau ada KL yang belum WTP."

Selain itu partisipan wawancara dengan kode P04 juga menunjukkan kesediaannya untuk membantu penyelesaian permasalahan di KL yang belum meraih opini audit WTP melalui pernyataan berikut:

"Setiap anggota KSAP ingin ... opini terbaik dapat diraih. Untuk KL yang belum WTP, KSAP terbuka untuk melakukan sosialisasi, baik dalam bentuk seminar, diseminasi, diskusi, ataupun training of trainers. KSAP juga terbuka bila KL ingin melakukan konsultasi teknis atas penerapan SAP dalam rangka meningkatkan kualitas laporan keuangannya."

Aspek budaya terlihat dari pentingnya menjaga koordinasi yang baik dengan berbagai pihak. Selain itu, rentang kekuasaan yang rendah terlihat dari penciptaan hubungan yang tidak kaku, serta diusahakan untuk melewati batas-batas formal seperti atasan-bawahan. Partisipan P03

mengungkapkan pentingnya kerja sama terkait proses pembinaan SDM melalui pernyataan berikut:

"Pelatihan kita (lakukan) terus-menerus dengan bekerja sama, berkoordinasi, bersinergi dengan teman di Pusdiklat AP (Anggaran dan Perbendaharaan). ... (Koordinasi) Lumayan bagus. Kalau nggak kompak, susah itu. Walaupun di sana sini masih ada kekurangan minor tapi minor lah, bisa diabaikan."

Partisipan wawancara dengan kode P02 mengungkapkan pentingnya menghilangkan batasan formal melalui pernyataan berikut:

"Kita sedikit menghilangkan border agar terjadi keterbukaan antara pegawai dengan atasannya. Jadi nggak perlu sungkan ketika ingin menyampaikan sebuah pesan, sebuah kritik, atau saran. Kita terbuka untuk kritik tapi yang penting disampaikan secara baik."

Hasil penelitian yang berbeda ditunjukkan oleh Hofstede dan Bond (1984), khususnya terkait indeks rentang kekuasaan dan indeks individualisme sebagai bagian dari dimensi budaya pada suatu daerah. Dalam penelitian tersebut, disimpulkan bahwa korelasi antara rentang kekuasaan dan individualisme pada negara-negara di Asia Pasifik (terdiri dari enam negara) lebih kuat dibandingkan korelasi yang sama pada keseluruhan unit penelitian (terdiri dari 53 unit, yaitu 50 negara dan 3 kombinasi region).

5. SIMPULAN

Persepsi partisipan wawancara mendalam dan peserta FGD atas implementasi akuntansi akrual di Indonesia tahun 2015-2017 menunjukkan nuansa positif. Faktor-faktor yang dinilai memberi pengaruh besar terhadap implementasi akuntansi akrual antara lain kesiapan regulasi, pembinaan SDM, dan dukungan teknologi informasi. Faktor lain yang cukup berpengaruh terhadap implementasi ialah koordinasi dan sinergi antarpihak serta kompetensi auditor. Selain memberi pengaruh positif, keluhan terhadap

berbagai faktor juga disampaikan antara lain terkait regulasi, kualitas SDM, serta teknologi informasi. Perincian faktor-faktor yang memengaruhi implementasi akuntansi akrual pada tiga tahun pertama disajikan pada Lampiran 2.

Dukungan berbagai faktor tersebut bermuara pada kualitas penerapan akuntansi akrual di Indonesia pada tiga tahun pertama yang dinilai berhasil. Pemerintah mengasosiasikan keberhasilan tersebut dengan capaian opini audit atas Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga (LKKL) dan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP). Opini audit yang diraih LKPP Tahun 2015 ialah Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Pada dua tahun berikutnya, opini audit mengalami peningkatan menjadi Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Untuk masa yang akan datang, penerapan akuntansi akrual digambarkan dengan nuansa optimistis. Aspek penerapan akan ditekankan pada penyesuaian standar akuntansi dengan perkembangan teknologi, pengarahannya kualitas SDM pada penguatan kemampuan analisis data, serta pemanfaatan informasi akrual agar lebih banyak digunakan dalam pengambilan keputusan dan penilaian kinerja keuangan pemerintah. Untuk mencapai hal tersebut tantangan yang harus dihadapi pemerintah ialah komitmen, kerja keras, koordinasi, dan kolaborasi dengan berbagai pemangku kepentingan, pola mutasi dan kaderisasi yang memengaruhi kualitas SDM secara keseluruhan, serta peningkatan pemahaman esensi informasi akuntansi yang bermanfaat.

Dilihat dari teori penatalayanan, pejabat dan staf pada pemerintah pusat Indonesia menunjukkan sikap yang sejalan dengan teori. Aspek yang terbukti ada pada pejabat dan staf dimaksud yaitu motivasi intrinsik, identifikasi diri kepada organisasi, budaya kolektivisme, serta rentang kekuasaan yang rendah.

Keterbatasan

Partisipan penelitian ini terbatas pada pejabat dan staf di lingkup Ditjen

Perbendaharaan yang bertanggung jawab langsung atas penyusunan LKPP. Konsekuensinya, mudah tercapai titik jenuh informasi yang disebabkan oleh pengalaman yang cenderung serupa. Peneliti selanjutnya dapat mempertimbangkan untuk meningkatkan variasi partisipan, khususnya yang berasal dari luar Ditjen Perbendaharaan untuk menambah kekayaan informasi. Keseragamannya pengalaman partisipan yang berasal dari instansi yang sama turut mengakibatkan hasil penelitian yang mengambil konteks pada Ditjen Perbendaharaan Kementerian Keuangan RI ini tidak dapat digeneralisasi pada organisasi pemerintah lainnya.

Keterbatasan lain penelitian ini terkait dengan kompetensi peneliti dalam melakukan wawancara mendalam. Meski informasi yang didapatkan telah cukup untuk digunakan dalam proses analisis, durasi wawancara yang singkat mencerminkan penggalian informasi oleh peneliti dari partisipan tidak cukup mendalam. Peneliti selanjutnya disarankan untuk menguasai teknik wawancara yang lebih baik sehingga informasi dari partisipan dapat digali lebih dalam lagi. Hal ini akan berakibat pada hasil analisis yang lebih kuat dan berkualitas.

Implikasi

Implikasi praktis penelitian ini ialah menyajikan pencapaian pemerintah pusat Indonesia dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual untuk periode tahun 2015-2017. Di dalamnya digambarkan pula faktor pendukung serta faktor yang masih perlu ditingkatkan sehingga kualitas penerapan akuntansi akrual di masa yang akan datang dapat lebih ditingkatkan.

Implikasi teoretis penelitian ini ialah tambahan wawasan baru mengenai praktik akuntansi berbasis akrual di tingkat pemerintah pusat Indonesia. Wawasan baru tersebut menambah khazanah keilmuan atas penelitian sebelumnya yang lebih banyak dilakukan pada masa sebelum implementasi serta dilakukan di lingkup pemerintah daerah.

Implikasi kebijakan penelitian ini ialah memberikan gambaran mengenai praktik akuntansi berbasis akrual di tingkat pemerintah pusat Indonesia, serta saran dan rekomendasi untuk penerapan yang lebih baik. Adapun saran dan rekomendasi dimaksud antara lain:

- a. Menjaga komitmen, kerja keras, koordinasi, dan kolaborasi berbagai pihak. Hal ini dapat dicapai melalui kegiatan *sharing knowledge*, penguatan fungsi klinik akuntansi di berbagai daerah, serta penguatan berbagai saluran konsultasi.
- b. Menambah kurikulum terkait pemanfaatan informasi akrual untuk pengambilan keputusan pada kegiatan pembinaan SDM. Materi pelatihan tersebut dapat dimulai dari unit organisasi terkecil (entitas), baik untuk keputusan yang bersifat manajerial seperti informasi terkait aset tetap dan persediaan, maupun yang bersifat kebijakan seperti pengalokasian anggaran untuk tahun berikutnya.
- c. Memperdalam internalisasi aspek-aspek teori penatalayanan kepada pejabat dan staf di lingkup pemerintah pusat, baik yang bertanggung jawab atas penyusunan LKKL maupun LKPP. Misalnya, peningkatan kesadaran akan manfaat laporan keuangan yang baik bagi pembuatan kebijakan dalam rangka mewujudkan tujuan bernegara.
- d. Meningkatkan kerja sama dengan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dalam meningkatkan kualitas APIL di masing-masing kementerian negara/lembaga.
- e. Menggalakkan penyebaran informasi keuangan pemerintah pusat kepada publik melalui berbagai media. Selain sebagai bentuk akuntabilitas publik serta keterbukaan informasi, penyebaran informasi bertujuan untuk meningkatkan kesadaran masyarakat akan kondisi serta kinerja keuangan pemerintah dalam mengelola sumber daya publik.

DAFTAR PUSTAKA

Abeyasinghe, Chandrasiri & Dinushika Samanthi. 2016. "Accrual Basis dan Political Interest in Public Sector Accounting. The Case of a Municipal Council in Sri Lanka." *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* Vol. 6, No. 3, July 2016: 58–68.

Adhikari, Pawan and Frode Mellemvik. 2011. "The Rise and Fall of Accruals: A Case of Nepalese Central Government." *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 1 Issue: 2, pp.123-143.

Adriana, T., & Alexandra, M. 2006. "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector." *Studia Universitatis Babeş Bolyai Oeconomica*, 1990. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=906813>

Athukorala, Sarath Lakshman and Barry Reid. 2003. "Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries." © Asian Development Bank.

Bunea-Bontas, C. A., & Petre, M. C. 2009. "Arguments For Introducing Accrual Based Accounting In The Public Sector." Available at SSRN: 1491663

Carlin, Tyrone M. 2005. "Debating The Impact of Accrual Accounting and Reporting In The Public Sector." *Financial Accountability & Management*, 21(3), August 2005, 0267-4424.

Cavanagh, et al. 2016. "Implementing Accrual Accounting in the Public Sector." IMF Technical Notes and Manuals 16/06.

Creswell, J. W. 2016. *Research Design: Pendekatan Metode Kualitatif, Kuantitatif dan Campuran, 4th ed*, Yogyakarta, Pustaka Pelajar.

- Davis, et al. 1997. "Toward A Stewardship Theory of Management." *Academy of Management Review*, 22(1), 20-47.
- FEE. 2003. "The Adoption of Accrual Accounting and Budgeting by Governments (Central, Federal, Regional, and Local)."
- Gruening, G. 2001. "Origin and Theoretical Basis of New Public Management." *International Public Management Journal*, 4(1), 1-25.
- Hennink, M., Hutter, I., & Bailey, A. 2011. *Qualitative Research Methods*. London: Sage.
- Hofstede, G. and Bond, M.H. 1984. "Hofstede's Culture Dimensions: An Independent Validation Using Rokeach's Value Survey." *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 15(4), pp.417-433.
- Hood, C. 1995. "The "New Public Management." In *The 1980s: Variations On A Theme.* *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109.
- IFAC. 2003. "Transition to The Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities."
- Kementerian Keuangan RI. 2017. Fitch: Peringkat Investasi Indonesia Naik Jadi BBB. Diakses di: <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/fitch-peringkat-investasi-indonesia-naik-jadi-bbb/> pada 30 Juni 2019.
- _____ 2018. Indonesian Treasury Update Volume 3 No. 3 Periode Mei-Juni 2018. Diakses di: http://www.djpb.kemenkeu.go.id/portal/images/itup/itup_vol_3_3_2018.pdf pada 30 Juni 2019.
- _____ 2018. Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Indonesia dari Masa ke Masa. Diakses di: <https://djpb.kemenkeu.go.id/portal/data-publikasi/publikasi-cetak/akuntansi-dan-pelaporan-keuangan-dari-masa-ke-masa.html> pada 13 Juni 2019.
- Khan, A., & Mayes, S. 2009. "Transition to Accrual Accounting." *International Monetary Fund*.
- Kober, et al. 2010. "Mind Your Accruals: Perceived Usefulness Of Financial Information The Australian Public Sector Under Different Accounting Systems." *Financial Accountability & Management*, 26(3), August 2010, 0267-4424.
- Kumar, A. 2012. Using phenomenological research methods in qualitative health research. *International Journal of Human Sciences* [Online]. (9)2, 790-804.
- Likiernan, A. 2000. "Changes to Managerial Decision-Taking in U.K. Central Government." *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 253-61.
- Mills, D. E., & Keast, R. L. 2009. "Achieving Better Stewardship of Major Infrastructure Assets Through Configuration of Governance Arrangements Utilising Stewardship Theory." *3th International Research Society for Public Management Conference (IRSPM XIII)*, Fredericksberg, Denmark, 6-8 April, IRSPM
- Nagendrakumar, et al. 2015. "The Development of Public Sector Accounting and Financial Reporting in Sri Lanka." *International Journal on Governmental Financial Management - Vol. XV, No 2.*
- Ofoegbu, G. N. 2014. "New Public Management and Accrual Accounting Basis for Transparency and Accountability in The Nigerian Public Sector." *IOSR Journal of Business and Management*, 16(7), 104-113.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah
- Paulsson, G. 2006. "Accrual Accounting in The Public Sector: Experiences From The Central Government in Sweden." *Financial Accountability & Management*, 22(1), 47-62.
- Pietkiewicz, I. & Smith, J.A. (2012) Praktyczny przewodnik interpretacyjnej analizy fenomenologicznej w badaniach jakościowych w psychologii. *Czasopismo Psychologiczne*, 18(2), 361-369.
- Pollanen, R. and K. Loisel-Lapointe. 2012. "Accounting Reform in the Government of Canada: Exploratory Evidence on Accrual Accounting Adoption

and Impact.” *Financial Accountability & Management*, 28: 359-377.

Prabowo, TJW. 2015. “The Adoption of Accrual Accounting in Indonesia: A Story of Seeking Legitimacy, Developing Hegemony and Confusions.” Available at: <http://hdl.handle.net/1959.14/1069720>.

Ranjani, Chitra & Alfred N., Ambe. 2016. “Assessing Public Sector Accounting and Financial Reforms in Cameroon and Nigeria.” *International Journal of Accounting & Business Finance*, University of Jaffna, Sri Lanka. Volume 2.

Rowles, Tom. 2004. “Accrual Accounting in the Public Sector: Its Usefulness in Economic Decision Making.” *Journal of Finance and Management in Public Service*, vol 3 number 2:62-76.

Salvatore, C., & Del Gesso, C. 2013. “Accrual Accounting in Italian Local Governments in The Context of Public Sector Managerial Changes.” In Proceedings of 8th Annual London Business Research Conference. London: Imperial College.

Schillemans, T. 2013. “Moving Beyond The Clash of Interests: On Stewardship

Theory and The Relationships Between Central Government Departments and Public Agencies.” *Public Management Review*, 15(4), 541-562.

Shaw, R. Paul. 2004. “New Trends in Public Sector Management in Health. Applications in Developed and Developing Countries.” Health, Nutrition and Population (HNP) Discussion Paper.

Tickell, G. 2010. “Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma.” *International Business & Economics Research Journal*, 9(11), 71-78.

Van Slyke, D. M. 2006. “Agents or Stewards: Using Theory to Understand The Government-nonprofit Social Service Contracting Relationship.” *Journal of Public Administration Research and Theory*, 17(2), 157-187.

Wynne, A. 2007. “Is The Move to Accrual Based Accounting A Real Priority for Public Sector Accounting.” *Public Fund Digest*, 6(1), 25-39.

LAMPIRAN 1

Tema yang Muncul dan Pengklasteran

No.	Tema	Klaster
1.	Perasaan individu	Persepsi atas Penerapan Akuntansi Akrua
2.	Indikator keberhasilan penerapan	
3.	Implementasi tahun 2015	
4.	Implementasi tahun 2016	
5.	Penggunaan informasi akrua	
6.	Dukungan pemerintah	
7.	Dukungan auditor	
8.	Dukungan organisasi/negara lain	
9.	Resistensi	
10.	Koordinasi internal penyusun LKKL	
11.	Koordinasi internal penyusun LKPP dan dengan organisasi lain	
12.	Kualitas BPK	
13.	Komentar untuk kinerja APIP	
14.	Regulasi	
15.	Kualitas SDM	
16.	Program pembinaan SDM	
17.	Aplikasi	
18.	Masa depan penerapan (persepsi pribadi)	Persepsi atas Masa Depan Akrua
19.	Masa depan penerapan (teknis)	
20.	Tantangan penerapan ke depan	
21.	Identifikasi individu dengan organisasi	Teori Penatalayanan
22.	<i>Reward and punishment</i>	

LAMPIRAN 2

Determinan Implementasi Akuntansi Akrua Tahun 2015-2017

No.	Determinan	Positif	Negatif
1.	Regulasi	Telah mengatur hal-hal pokok, serta kesigapan penyusunan kebijakan untuk transaksi yang belum diatur dalam standar.	Dinilai tidak konsisten, tidak sinkron dengan proses bisnis, menimbulkan interpretasi yang beragam, serta kurang mempertimbangkan pengaruh perubahan satu regulasi terhadap regulasi yang lain.
2.	SDM	Pembinaan SDM yang dilakukan sejak sebelum tahun 2015 memberi efek yang besar. Pun pembinaan SDM yang dilakukan setelahnya.	Masih banyak SDM yang tidak memiliki basis pengetahuan akuntansi, serta pola mutasi pegawai yang tidak dilengkapi dengan proses kaderisasi yang baik.
3.	Komitmen dan Dukungan	Komitmen pimpinan dinilai baik di hampir semua KL, terutama di Kementerian Keuangan. Selain itu, dukungan negara lain juga dinilai baik.	-
4.	Teknologi Informasi	Terobosan seperti aplikasi berbasis <i>web</i> dan penggunaan <i>single database</i> pada Aplikasi E-Rekon-LK dan LKPP Terintegrasi memberi pengaruh signifikan.	Aplikasi terlalu sering diperbarui dan pembaruan dimaksud diinformasikan secara tiba-tiba. Poin pembaruan kerap tidak konsisten.
5.	Koordinasi dan Sinergi Antarpihak	Koordinasi dan sinergi di internal Kementerian Keuangan dinilai sangat baik. Sedangkan koordinasi	Terdapat kualitas koordinasi KL dengan APIP yang dinilai buruk.

		dan sinergi di internal KL dinilai bervariasi.	
6.	Kompetensi Auditor	Kualitas APIP Kementerian Keuangan dinilai sangat baik, dan kompetensi auditor eksternal (BPK) dinilai semakin memadai.	Kompetensi APIP di KL bervariasi. BPK kesulitan membedakan perlakuan akuntansi dan kebijakan pemerintah, serta kerap menggunakan referensi internasional.

LAMPIRAN 3

Perincian Klaster, Tema, dan Referensi

No.	Klaster	Tema	Ref.
1.	Persepsi atas Implementasi Akrual Tahun 2015-2017	Perasaan individu	P01, P02, P03, FGD01, FGD02, FGD03, FGD04, FGD05, FGD06, FGD07
		Indikator keberhasilan penerapan	P01, P02, P03, FGD0
		Implementasi tahun 2015	P02, P04, FGD08
		Implementasi tahun 2016	FGD05, FGD06
		Penggunaan informasi akrual	P01, P03, FGD02, FGD05, FGD07, FGD08, FGD09
		Dukungan pemerintah	P01, P02, P03, P04, FGD05

No.	Klaster	Tema	Ref.
		Dukungan auditor	P02, P03, FGD04, FGD05
		Dukungan organisasi/negara lain	P01, P04
		Resistensi	P02, P03
		Koordinasi internal penyusun LKKL	P03, FGD01, FGD02, FGD04, FGD05, FGD06, FGD07
		Koordinasi internal penyusun LKPP dan dengan organisasi lain	P01, P02, FGD02
		Kualitas BPK	P01, P02, P03, FGD01, FGD02, FGD04, FGD05, FGD08
		Kualitas APIP	P03, FGD01, FGD02, FGD03, FGD04, FGD05, FGD06, FGD07, FGD08, FGD09
		Regulasi	P02, P03, P04, FGD01, FGD05, FGD06, FGD07, FGD09
		Kualitas SDM	P01, P02, P04, FGD01, FGD02, FGD07
		Program pembinaan SDM	P01, P02, P03
		Aplikasi	P02, P03, FGD01, FGD02, FGD03, FGD04, FGD05, FGD06, FGD07, FGD08, FGD09
2.	Persepsi atas Masa Depan Akuntansi Akrua	Masa depan penerapan (persepsi pribadi)	P01, P02, P03, P04, FGD01, FGD02
		Masa depan penerapan (teknis)	P01, P02, P03, P04, FGD01, FGD02, FGD06
		Tantangan penerapan ke depan	P03, P04, FGD02, FGD03, FGD09
3.	Teori Penatalayanan pada Implementasi Akuntansi Akrua Tahun 2015-2017	Identifikasi individu dengan organisasi	P01, P02, P03, P04, FGD09
		<i>Reward and punishment</i>	P02, P03, FGD02, FGD05