

MENYONGSONG ERA BARU AKUNTANSI PEMERINTAHAN DI INDONESIA

Binsar H. Simanjuntak¹

PENDAHULUAN

Krisis ekonomi yang menghantam Indonesia pada tahun 1997 bagaikan bencana Tsunami yang meluluh-lantakkan sebagian sendi-sendi perekonomian di Indonesia dengan riak-riaknya yang masih terasa hingga sekarang. Krisis ekonomi tersebut seakan membangunkan bangsa Indonesia yang selama tiga puluh tahun telah dinobatkan dengan kestabilan yang semu serta pertumbuhan ekonomi yang ternyata sangat rapuh menghadapi terjangan fluktuasi perubahan mata uang rupiah terhadap mata uang asing. Sebagai dampaknya, pada bulan Mei 1998, pemerintahan Orde Baru yang telah berkuasa selama 32 tahun akhirnya tumbang oleh kehendak rakyat yang sudah lama menginginkan adanya perubahan. Reformasi, itulah kosa kata yang menjadi mantra perubahan yang mencairkan kemapanan yang selama ini sudah mengkristal di seluruh sendi-sendi kehidupan bermasyarakat di Indonesia termasuk di lingkungan birokrasi pemerintah. Berbarengan dengan teriakan REFORMASI, maka perlahan-lahan tetapi pasti perubahan yang diteriakan oleh rakyat menjadi kenyataan. Beberapa perubahan yang terlihat nyata adalah kehidupan berpolitik. Kalau selama 32 tahun DPR dan MPR merupakan lembaga perwakilan rakyat yang sering dijuluki sebagai *rubber stamp* dari pihak eksekutif, maka saat ekarang, para wakil rakyat lebih berani untuk menyuarakan pendapatnya. Namun, perubahan sikap wakil rakyat tersebut masih belum sepenuhnya optimal karena terkadang muncul perilaku yang kurang terpuji dari sebagian wakil rakyat tersebut sehingga terkadang muncul pertanyaan di hati rakyat apakah para wakil rakyat tersebut benar-benar mewakili kepentingan rakyat pada saat menjalankan perannya sebagai wakil rakyat atau mewakili kepentingan pihak lain.

Perubahan lain yang cukup penting adalah perubahan dalam hukum ketatanegaraan di Indonesia. Kalau dulu UUD 1945 seakan-akan merupakan benda sakral yang tidak boleh disentuh oleh perubahan, maka saat sekarang ini UUD 1945 dalam kurun waktu delapan tahun sampai saat ini telah mengalami perubahan sebanyak empat kali. Di samping itu, MPR yang tadinya merupakan lembaga tertinggi negara, kedudukannya saat ini menjadi sejajar dengan DPR, MA, dan BPK yaitu sebagai lembaga negara dan ditambah dengan tiga lembaga baru yaitu Dewan Perwakilan Daerah (DPD), Mahkamah Konstitusi, dan Komisi Yudisial, sedangkan DPA dihapus. Sejalan dengan itu, perubahan signifikan lain adalah para wakil rakyat, baik DPR maupun DPD dipilih secara langsung oleh rakyat, walaupun untuk saat ini anggota DPR belum murni dipilih secara langsung oleh rakyat. Di samping itu, Presiden dan Wakil Presiden yang tadinya dipilih oleh anggota MPR maka untuk kali ini rakyatlah yang mempunyai kata akhir untuk menentukan siapa yang akan memegang kekuasaan tertinggi di bidang eksekutif.

Perubahan yang cukup signifikan sebagai dampak dari reformasi adalah pemberian otonomi yang seluas-luasnya bagi daerah dalam menjalankan kewenangan yang tadinya dipegang oleh pemerintah pusat. Otonomi daerah ini juga diikuti dengan perimbangan

keuangan antara pemerintah pusat dan daerah sehingga daerah memperoleh porsi yang lebih besar atas bagi hasil. Selanjutnya, perimbangan juga dilakukan melalui dana alokasi umum dan dana alokasi khusus. Eforia otonomi daerah ini bukannya tidak menimbulkan persoalan baru. Salah satu dampak dari otonomi daerah ini adalah kuatnya tekanan pada sebagian daerah untuk melakukan pemekaran wilayah, sehingga kita mengenal provinsi maupun kabupaten baru yang tumbuh bak jamur di musim hujan. Dampak lain adalah bahwa otonomi daerah ini ternyata memberikan *moral hazard* bagi sebagian orang sehingga tak ayal beberapa pejabat tinggi daerah seperti gubernur, bupati, walikota, dan anggota DPRD terpaksa harus berhubungan dengan pihak Kejaksaan, bahkan beberapa diantaranya sudah meringkuk di sel tahanan.

Perubahan penting yang terjadi setelah reformasi pemerintahan di tahun 1998 adalah keinginan yang kuat yang diteriakkan oleh rakyat untuk pemerintahan yang bersih dari praktik-praktik KKN. Pada era pemerintahan Orde Baru memang sudah ada upaya-upaya untuk memberantas praktik-praktik korupsi, namun nampaknya upaya tersebut dinilai tidak dilakukan sungguh-sungguh karena lain yang diucapkan oleh penguasa lain pula perilaku yang ditunjukkannya. Jadi, ketidakkonsistenan dalam perilaku ditambah dengan begitu besarnya kekayaan negara yang hilang melalui pemborosan berupa *mark up* dan keserakahan yang dilakukan oleh segelintir orang membuat negara Indonesia yang begitu kaya akan sumber daya alam tidak bisa keluar dari predikat negara miskinnya. Dengan reformasi yang terjadi, ternyata penyakit KKN tidak bisa begitu saja hilang dari muka bumi Indonesia. Bahkan di awal reformasi, pemerintahan saat itu mengeluarkan kebijakan penyelamatan perbankan berupa Bantuan Likuiditas Bank Indonesia (BLBI) yang mengakibatkan rakyat Indonesia harus menanggung beban hutang triliunan rupiah.

Perubahan penting yang secara keinsidental terjadi adalah reformasi di bidang keuangan negara. Setelah selama bertahun-tahun Indonesia menggunakan UU di bidang perbendaharaan negara yang terbentuk semenjak jaman kolonial maka pada abad 21 ini telah ditetapkan tiga paket perundang-undangan di bidang keuangan negara yang menjadi landasan hukum bagi reformasi di bidang keuangan negara, yaitu Undang Undang No. 17 Tahun 2004 tentang Keuangan Negara, Undang Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab dan Pengelolaan Keuangan Negara. Di samping ke tiga Undang Undang tersebut, terdapat juga Undang Undang No. 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah yang direvisi menjadi UU No. 32 tahun 2004 dan UU No. 25 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah yang direvisi menjadi UU No. 33 tahun 2004.

Seiring dengan reformasi di bidang keuangan negara, maka perlu dilakukan perubahan-perubahan di berbagai bidang untuk mendukung agar reformasi di bidang keuangan negara dapat berjalan dengan baik. Salah satu perubahan yang signifikan adalah perubahan di bidang akuntansi pemerintahan. Perubahan di bidang akuntansi pemerintahan ini sangat penting karena melalui proses akuntansi dihasilkan informasi keuangan yang tersedia bagi berbagai pihak untuk digunakan sesuai dengan tujuan masing-masing. Karena begitu eratnya keterkaitan antara keuangan pemerintahan dan akuntansi pemerintahan maka sistem dan proses yang lama dalam akuntansi pemerintahan banyak menimbulkan berbagai kendala sehingga tidak mendukung terwujudnya *good governance* dalam penyelenggaraan pemerintahan.

Makalah ini akan mengupas era baru akuntansi pemerintahan di Indonesia. Pada bagian pendahuluan disajikan perubahan lingkungan strategis sebagai faktor pendorong reformasi akuntansi pemerintahan, selanjutnya dipaparkan peran akuntansi pemerintahan untuk mendorong *good governance*, kemudian disajikan perubahan akuntansi pemerintahan termasuk uraian atas peranan dari standar akuntansi sebagai instrumen pendorong perubahan akuntansi pemerintahan, terakhir akan didiskusikan tantangan di masa depan dan strategi untuk memfasilitasi perubahan di bidang akuntansi pemerintahan.

PERAN AKUNTANSI PEMERINTAHAN UNTUK MENDORONG *GOOD GOVERNANCE*

Kondisi administrasi sektor publik di Indonesia hingga saat sekarang tidak terlalu menggembirakan. Hal ini tercermin dari rendahnya kualitas pelayanan masyarakat dan maraknya praktik-praktik KKN yang terkait dengan pelayanan publik. Berbagai upaya telah dilakukan untuk memperbaiki keadaan ini. Tetapi upaya untuk melakukan perubahan tersebut sering menemui kegagalan. Jeremy Pope dalam bukunya Pengembangan Sistem Integritas Nasional menyebutkan adanya beberapa penyebab kegagalan dari upaya perubahan atau reformasi di sektor publik:

- a. Terbatasnya kekuasaan di tingkat atas, pemimpin baru memang ingin menghadapi tantangan secara efektif, tetapi pada kenyataannya pemimpin baru tersebut diwarisi mesin-mesin pemerintahan yang korup yang menghalangi usaha-usaha perubahan.
- b. Tidak adanya komitmen di tingkat atas.
- c. Janji-janji yang terlalu ambisius menimbulkan harapan-harapan yang tidak realistis dan tidak dapat dicapai.
- d. Reformasi terjadi secara bertahap dan dalam keadaan yang tidak terkoordinasi.
- e. Reformasi sangat bergantung pada undang-undang, yang merupakan suatu instrumen yang tidak pasti ketika harus digunakan untuk mengubah tingkah laku manusia atau terlalu mengatur sehingga menyebabkan timbulnya penindasan, penyalahgunaan kekuasaan, dan munculnya rezim lain yang korup.
- f. Reformasi cenderung untuk mengabaikan mereka yang ada di atas, yang disebut "kelas kakap", dan lebih memfokuskan pada "kelas teri"
- g. Reformasi tidak terfokus atau memberi hasil, sehingga gagal untuk memenuhi perubahan yang nyata bagi masyarakat.
- h. Tidak dibentuknya mekanisme kelembagaan untuk melakukan reformasi setelah pendukung-pendukung utamanya menghilang dari pentas.

Dari uraian Jeremy Pope di atas jelaslah bahwa tidak mudah untuk melakukan perubahan baik itu secara perlahan-lahan maupun secara drastis. Perlu upaya dan komitmen yang sungguh-sungguh dari berbagai pihak yang terlibat, baik itu regulator maupun para stakeholder yang terkena dampak dari perubahan tersebut.

Good governance adalah perubahan yang diharapkan akan melepaskan bangsa Indonesia dari kondisi keterpurukan. *Good governance* sering dianggap sebagai pendekatan atau gelombang baru dari administrasi publik. Menurut Frederickson, pendekatan atau teori lama dari administrasi publik lebih ditekankan pada "*expertise, specialization, a merit-selected civil service, institution building, a science of administration, and an assumption of a collective public interest. The new theory, by comparison, is based on a premise that humans are strongly rational and they are dominantly driven by self interest*" Selanjutnya, berdasarkan pemahaman baru dari *governance* tersebut, Frederickson

menguraikan perubahan pendekatan atau paradigma dari *governance*, dengan mengutip Garvey:

Government's role has changed. Government is less the producer of goods and services, and more the supervisor of proxies who do the actual work. In more traditional programs, where government itself produces goods or services, top managers give orders, which they expect agency employees to follow...What matters is the presence of a hierarchical chain that links, whether well or poorly, those who shape policy with those on the front line of service delivery. In public-private partnerships, contracts replace hierarchy. Instead of a chain of authority from policy to product, there is a negotiated document that separates policymaker from policy output. Top officials cannot give orders to contractors. They can threaten or persuade, but in the end, they can only shape the incentives to which the contractors respond. There is a gap in the chain of authority, which the contract fills. The argument here is not that the contractual relationship, which lies at the core of the competition prescription, is prone to breakdown, but that it entails a different kind of public management.

Uraian Garvey di atas menyebutkan adanya pergeseran paradigma manajemen publik yang tadinya lebih menonjolkan peran dari pemerintah ke arah pemberdayaan pihak swasta dan masyarakat. Hal senada juga diutarakan oleh Osborne dan Gaebler dalam bukunya "*Reinventing the Government*".

Beberapa perubahan yang diinginkan dalam pendekatan baru di bidang keuangan negara sebagai bagian dari *reinventing the government* maupun *new public management*, sebagaimana diutarakan dalam *paper* Deloitte, adalah:

- a. penyelenggaraan pemerintahan lebih difokuskan pada output dan outcome, dan bukannya pada input.
- b. Adanya kontrak kinerja antara berbagai jenjang manajemen sektor publik yang di dalamnya termasuk komponen remunerasi berbasis kinerja.
- c. Tanggungjawab (responsibility) kinerja didelegasikan kepada manajemen taktis dan operasional
- d. Pergeseran dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis akrual untuk mendapatkan informasi keuangan yang bermanfaat.

Agar dapat berjalan dengan baik, *good governance* didukung oleh tiga pilar utama, yaitu pemerintah, sektor swasta, dan masyarakat. Ketiga pilar ini mempunyai interaksi yang sangat kuat antara satu dengan yang lainnya. Sektor pemerintah mempunyai peranan sebagai regulator yang mengatur agar sumber daya yang ada dapat teralokasi secara optimal. Sektor swasta berperan mengeksplorasi dan memberikan nilai tambah terhadap sumber daya sehingga dapat dikonsumsi/dinikmati oleh masyarakat. Di sisi lain, masyarakat selaku konsumen utama dari *public goods* mengharapkan agar sumber daya yang ada dapat diperoleh dengan mudah dan dengan harga yang terjangkau.

Tiga prinsip utama yang mendasari penerapan *good governance* adalah partisipasi, transparansi, dan akuntabilitas. Ketiga prinsip dasar ini merupakan prinsip yang berlaku secara universal. Secara ringkas dapat diuraikan bahwa partisipasi mendorong keterlibatan dari sektor swasta dan masyarakat dalam pengambilan keputusan publik dan

penyerahan jasa dan barang kepada para pemakai. Transparansi merupakan keterbukaan informasi atas penyelenggaraan pemerintahan, sedangkan akuntabilitas menunjukkan adanya kewajiban untuk melaporkan secara akurat dan tepat waktu informasi yang terkait dengan pertanggungjawaban penyelenggaraan pemerintahan.

Akuntansi sangat erat keterkaitannya dengan ketiga prinsip utama dari *good governance* di atas. Akuntansi pada hakekatnya adalah proses pencatatan secara sistematis atas transaksi keuangan yang bermuara pada pelaporan untuk dapat dimanfaatkan oleh para pemakai untuk berbagai kebutuhan. Partisipasi, transparansi, dan akuntabilitas akan semakin membaik apabila didukung oleh suatu sistem akuntansi yang menghasilkan informasi yang tepat waktu dan tidak menyesatkan. Sebaliknya sistem akuntansi yang usang, yang tidak informatif, yang tidak akurat, dan yang menyesatkan, akan menghancurkan sendi-sendi partisipasi masyarakat, transparansi, dan akuntabilitas.

MENUJU AKUNTANSI PEMERINTAHAN YANG BARU

Tanpa bermaksud untuk mengupas sejarah perkembangan akuntansi pemerintahan di Indonesia, dapat dikatakan bahwa perkembangan akuntansi pemerintahan di Indonesia sangat lamban untuk merespons tuntutan perkembangan jaman. Akuntansi pemerintahan di Indonesia juga belum berperanan sebagai alat untuk meningkatkan kinerja birokrasi pemerintah dalam memberikan pelayanan publik kepada masyarakat. Pada periode lama, output yang dihasilkan oleh akuntansi pemerintahan di Indonesia sering tidak akurat, terlambat, dan tidak informatif, sehingga tidak dapat diandalkan dalam pengambilan keputusan. Malah, segala kekurangan yang ada dalam akuntansi pemerintahan pada periode tersebut sering menjadi ladang yang subur untuk tumbuhnya praktik-praktik KKN.

Namun demikian, pada dasa warsa terakhir yang berkulminasi dengan diundangkannya tiga paket keuangan negara, terdapat dorongan yang sangat kuat untuk memperbaharui akuntansi pemerintahan di Indonesia. Beberapa faktor penting yang menjadi pendorong tumbuh pesatnya perkembangan akuntansi pemerintahan di Indonesia akhir-akhir ini antara lain adalah:

1. Ditetapkannya tiga paket UU yang mengatur Keuangan Negara
Pasal 32 (1) UU No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengamanatkan bahwa laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.
2. Ditetapkannya UU tentang pemerintahan daerah dan UU tentang perimbangan antara keuangan pemerintah pusat dan daerah.
Pasal 184 ayat (1) UU No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah menyebutkan bahwa laporan keuangan disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.
3. Profesi akuntansi
Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) telah lama menginginkan adanya standar akuntansi di sektor publik sebagai hal yang paralel dengan telah adanya lebih dahulu standar akuntansi di sektor komersil. Keterlibatan IAI nampak dari dorongan oleh IAI untuk terbentuknya suatu komite standar di sektor publik, keikutsertaan Ketua Umum DPN IAI dalam Komite Konsultatif Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, keikutsertaan anggota IAI dalam Komite Kerja Komite

- Standar Akuntansi Pemerintahan, dibentuknya IAI Kompartemen Akuntan Sektor Publik, dan berbagai seminar, diskusi, dan workshop yang diselenggarakan oleh IAI Kompartemen Akuntan Sektor Publik.
4. Birokrasi
Pemerintahan merupakan penyusun dan sekaligus pemakai yang sangat berkepentingan akan adanya suatu akuntansi pemerintahan yang handal. Dengan diundangkannya tiga paket keuangan negara maupun undang-undang yang terkait dengan pemerintahan daerah mendorong instansi pemerintah baik pusat dan daerah untuk secara serius menyiapkan sumber daya dalam pengembangan dan penyusunan laporan keuangan pemerintah. Selain itu, ketua asosiasi pemerintah provinsi, kabupaten, dan kota, masing-masing secara *ex officio* ikut duduk sebagai anggota Komite Konsultatif Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.
 5. Masyarakat (LSM dan wakil rakyat)
Masyarakat melalui LSM dan wakil rakyat di DPR, DPD, dan DPRD juga menaruh perhatian terhadap praktik *good governance* pada pemerintahan di Indonesia. Ditetapkannya undang-undang yang menyangkut tiga paket keuangan negara dan pemerintahan daerah merupakan cerminan dari kontribusi aktif para wakil rakyat di DPR. Di samping itu, pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBN/APBD memerlukan persetujuan dari DPR/DPRD.
 6. Sektor Swasta
Perhatian dari sektor swasta mungkin tidak terlalu signifikan karena akuntansi pemerintahan tidak terlalu berdampak secara langsung atas kegiatan dari sektor swasta. Namun, penggunaan teknologi informasi dan pengembangan sistem informasi berbasis akuntansi akan mendorong sebagian pelaku bisnis di sektor swasta untuk ikut menekuninya.
 7. Akademisi
Akademisi terutama di sektor akuntansi menaruh perhatian yang cukup besar atas perkembangan pengetahuan di bidang akuntansi pemerintahan. Perhatian ini sangat erat kaitannya dengan penyiapan SDM yang menguasai kemampuan di bidang akuntansi pemerintahan untuk memenuhi kebutuhan tenaga operasional dan manajer akuntansi di pemerintahan. Beberapa anggota Komite Standar Akuntansi Pemerintahan saat ini berasal dari perguruan tinggi. Di samping itu, jurusan akuntansi pada perguruan tinggi sudah lama memberikan kepada mahasiswa S1 mata kuliah akuntansi pemerintahan. Beberapa perguruan tinggi juga sudah mulai menawarkan spesialisasi akuntansi sektor publik pada program magister akuntansinya.
 8. Dunia Internasional (*lender* dan *investor*)
World Bank, ADB, dan JBIC, merupakan lembaga internasional (*lender*), yang ikut berkepentingan untuk berkembangnya akuntansi sektor publik yang baik di Indonesia. Perkembangan akuntansi tadi diharapkan dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dari proyek pembangunan yang didanai oleh lembaga tersebut. Lembaga ini, baik langsung maupun secara tidak langsung, ikut berperan dalam mendorong terwujudnya standar akuntansi pemerintahan yang menopang perubahan akuntansi pemerintahan di Indonesia.
 9. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)
UU No. 17 tahun 2003 dan UU No. 15 tahun 2004 menyebutkan bahwa Pertanggungjawaban pelaksanaan APBN dan APBD diperiksa oleh BPK. Untuk dapat memberikan opininya, BPK memerlukan suatu standar akuntansi pemerintahan yang diterima secara umum. Perhatian BPK terhadap

pengembangan akuntansi pemerintahan sangat besar antara lain ditandai dengan partisipasi dari lembaga ini dalam pembahasan tiga paket UU dengan DPR, keikutsertaan BPK dalam berbagai *workshop* dan seminar tentang akuntansi pemerintahan, dan dibentuknya tim teknis yang dibentuk oleh Ketua BPK untuk mendiskusikan aspek teknis standar akuntansi pemerintahan dengan Komite Kerja Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. Selain itu, pasal 32 (2) UU No. 17 tahun 2003 mengamanatkan bahwa standar akuntansi pemerintahan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari BPK. Untuk penyusunan draf standar akuntansi pemerintahan yang saat ini sedang dalam proses penetapan peraturannya, BPK telah memberikan pertimbangan kepada pemerintah melalui surat Ketua BPK yang ditujukan kepada Presiden pada tanggal 17 Januari 2005 yang isinya meminta Presiden agar segera mengesahkan Standar Akuntansi Pemerintah.

10. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah

APIP yang meliputi Bawasda, Irjen, dan BPKP merupakan auditor intern pemerintah yang berperan untuk membantu pimpinan untuk terwujudnya sistem pengendalian intern yang baik sehingga dapat mendorong peningkatan kinerja instansi pemerintah sekaligus mencegah praktik-praktik KKN. Akuntansi pemerintahan sangat erat kaitan dan dampaknya terhadap sistem pengendalian intern sehingga auditor intern mau tidak mau harus memiliki kemampuan di bidang akuntansi pemerintahan sehingga dapat berperan untuk mendorong penerapan akuntansi pemerintahan yang sedang dikembangkan.

PERUBAHAN AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Basis Akuntansi

Perubahan yang signifikan dari akuntansi pemerintahan di Indonesia adalah dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis kas menuju akrual (*cash toward accrual*). Hal ini mengacu kepada praktik akuntansi pemerintahan di berbagai negara yang sudah mengarah kepada akuntansi berbasis akrual. 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 UU No. 17 tahun 2003.

Secara sederhana, akuntansi berbasis kas mengakui dan mencatat transaksi pada saat terjadinya penerimaan dan pengeluaran kas dan tidak mencatat aset dan kewajiban. Sebaliknya, akuntansi berbasis akrual mengakui dan mencatat transaksi pada saat terjadinya transaksi (baik kas maupun non kas) dan mencatat aset dan kewajiban. Sedangkan akuntansi berbasis kas menuju akrual (*cash basis toward accrual*) yang akan dikembangkan di Indonesia saat ini adalah menggunakan basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam Neraca.

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

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

Kekurangan dari akuntansi berbasis kas tadi ditutupi oleh akuntansi berbasis akrual yang lebih informatif dan mendukung manajemen keuangan. Kajian dari Deloitte menyebutkan bahwa akuntansi berbasis akrual secara signifikan memberikan kontribusi untuk:

- meningkatkan kualitas pengambilan keputusan untuk efisiensi dan efektivitas pengeluaran publik melalui informasi keuangan yang akurat dan transparan,
- meningkatkan alokasi sumber daya dengan menginformasikan besarnya biaya yang ditimbulkan dari suatu kebijakan dan transparansi dari keberhasilan suatu program.

Informasi keuangan yang disusun dengan basis akrual akan mempermudah para pemakai untuk (Deloitte, 2004):

- membandingkan secara berimbang antara alternatif dari pemakaian sumber daya,
- menilai kinerja, posisi keuangan, dan arus kas dari entitas pemerintah,
- melakukan evaluasi atas kemampuan pemerintah untuk mendanai kegiatannya serta kemampuan untuk pemerintah untuk memenuhi kewajiban dan komitmennya,
- melakukan evaluasi atas biaya, efisiensi, dan pencapaian kinerja pemerintah, dan
- memahami keberhasilan pemerintah dalam mengelola sumber daya.

Namun akuntansi berbasis akrual mempunyai berbagai kendala antara lain adalah adanya pilihan atas berbagai penilaian, pengakuan, dan pelaporan atas aset, kewajiban, dan ekuitas. Berbagai pilihan ini akan dapat mengundang tekanan dari berbagai pihak, baik penyusun maupun para pengguna dari laporan keuangan untuk mendapatkan informasi keuangan sesuai dengan keinginan masing-masing. Kendala lain dari akuntansi berbasis akrual adalah kompleksitas dari sistem pencatatan yang memerlukan dukungan komitmen dari pimpinan dan ketersediaan SDM dan sarana teknologi informasi untuk penerapannya.

Perubahan basis akuntansi pemerintahan di Indonesia dari basis kas menuju basis akrual dilakukan secara bertahap. Pada saat ini, akuntansi pemerintahan menggunakan akuntansi basis kas dengan modifikasi, atau disebut juga akuntansi basis kas menuju akrual (*cash basis toward accrual*). Diharapkan penerapan akuntansi berbasis kas secara penuh akan dilakukan untuk tahun anggaran 2008. Hal ini sejalan dengan amanat dalam UU No. 17 tahun 2003 pasal 36 (1) yang memberikan masa transisi selama lima tahun untuk penerapan pengakuan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual.

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

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

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

Laporan Keuangan

Perbedaan antara akuntansi pemerintahan yang lama dengan akuntansi pemerintahan yang baru juga terletak pada laporan keuangan. Dalam bentuk yang lama, laporan keuangan yang disyaratkan untuk disampaikan oleh pemerintah kepada wakil rakyat di legislatif adalah Perhitungan Anggaran Negara (PAN) dan Nota PAN untuk pemerintah pusat atau Perhitungan APBD dan Nota Perhitungan APBD untuk pemerintah daerah.

Dalam bentuk yang baru, laporan keuangan pokok pemerintah terdiri atas:

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
- b. Neraca
- c. Laporan Arus Kas
- d. Catatan atas Laporan Keuangan.

Selain laporan keuangan pokok tersebut, untuk memberi kesempatan bagi entitas pelaporan yang sudah menerapkan basis akrual penuh, entitas pelaporan diperkenankan menyajikan Laporan Kinerja Keuangan dan Laporan Perubahan Ekuitas.

Standar Akuntansi Pemerintahan dan Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Perubahan lain dari akuntansi pemerintahan yang akan dikembangkan saat ini dan masa mendatang adalah dengan tersusunnya Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang merupakan prinsip-prinsip dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Pasal 32 (1) UU No. 17 tahun 2003 menyebutkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Selanjutnya pasal 32 (2) menyebutkan bahwa standar akuntansi pemerintahan disusun oleh suatu komite standar yang independen dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan.

Dalam dasa warsa terakhir, berbagai pihak, terutama Departemen Keuangan, Departemen Dalam Negeri, IAI, dan akademisi telah berupaya untuk menyusun standar akuntansi pemerintahan. Namun, pada saat itu penyusunannya agak tersendat karena belum ada dasar hukumnya. Hal ini berubah dengan telah diundangkannya UU No. 17 tahun 2003, UU No. 1 tahun 2004, UU No. 15 tahun 2005, dan UU No. 32 tentang Pemerintahan Daerah.

Pasal 57 UU No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menyebutkan bahwa dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan dibentuk Komite Standar Akuntansi Pemerintahan yang bertugas untuk menyusun standar

akuntansi pemerintahan yang berlaku baik untuk Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah sesuai dengan kaidah-kaidah akuntansi yang berlaku umum. Selanjutnya pasal 57 menyebutkan bahwa pembentukan, susunan, kedudukan, keanggotaan, dan masa kerja Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) ditetapkan dengan Keputusan Presiden. KSAP terdiri dari Komite Konsultatif dan Komite Kerja. Komite Konsultatif bertugas memberi konsultasi dan/atau pendapat dalam rangka perumusan konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP. Sedangkan Komite Kerja bertugas mempersiapkan, merumuskan, dan menyusun konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP.

Penyusunan SAP dilakukan melalui suatu proses yang sistematis (*due process*) yang biasa dilakukan oleh lembaga penyusun standar akuntansi, seperti Dewan Standar Akuntansi IAI, *International Accounting Standards Board*, dan lain-lain. Tahapan ini dimulai dari pengidentifikasian topik untuk dikembangkan menjadi draf SAP sampai dengan pengusulan SAP untuk ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Termasuk dalam tahapan tersebut adalah dengar pendapat publik dan permintaan pertimbangan kepada Badan Pemeriksa Keuangan.

Salah satu prasyarat dari keberhasilan suatu komite standar, seperti disebutkan dalam Pasal 57 UU No. 1 tahun 2004 adalah independensi dalam penyusunan standar akuntansi pemerintahan. Apalagi seperti disebutkan sebelumnya bahwa akuntansi berbasis akrual membuka peluang akan alternatif penilaian, pengakuan, dan pelaporan, yang dapat mendorong pihak yang mempunyai kepentingan untuk melakukan tekanan untuk penyusunan standar yang sesuai dengan kepentingan masing-masing. Dengan kata lain, Komite Standar diharapkan dapat berdiri di atas semua kepentingan dan lebih mengutamakan kepentingan publik dalam menjalankan tugasnya mengembangkan dan menyusun standar akuntansi pemerintahan. Sampai dengan saat ini nampaknya kondisi seperti ini masih dapat dipertahankan. Diskusi dalam rapat KSAP dapat menjadi hangat apabila sedang membahas isu yang kontroversial. Pengambilan keputusan dalam rapat KSAP diusahakan untuk dilakukan secara konsensus, namun juga dimungkinkan untuk mengambil keputusan dengan cara pemungutan suara.

Dalam penyusunan standar akuntansi pemerintahan, KSAP mengacu kepada praktik-praktik terbaik internasional, diantaranya dengan mengadaptasi *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountants* (IFAC). Strategi adaptasi memiliki pengertian bahwa prinsip pengembangan SAP berorientasi pada IPSAS, namun disesuaikan dengan kondisi di Indonesia, antara lain dengan memperhatikan peraturan perundangan yang berlaku, praktik-praktik keuangan yang ada, serta kesiapan sumber daya para pengguna SAP.

Dalam menyusun SAP, KSAP menggunakan materi/referensi yang dikeluarkan oleh:

- a. *International Federation of Accountants*,
- b. *International Accounting Standards Board*,
- c. *International Monetary Fund*,
- d. Ikatan Akuntan Indonesia,
- e. *Financial Accounting Standards Board*,
- f. *Governmental Accounting Standards Board*
- g. Pemerintah Indonesia, berupa peraturan-peraturan keuangan di bidang keuangan negara,
- h. Organisasi profesi lainnya di berbagai negara yang membidangi pelaporan keuangan, akuntansi, dan audit pemerintahan.

Sampai saat ini, KSAP telah menyusun draf Kerangka Konseptual dan 11 draf Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP), yang sudah melalui pembahasan di Departemen Hukum dan HAM dan semoga tidak lama lagi dapat segera ditetapkan dalam bentuk Peraturan Pemerintah. Ke sebelas draf SAP tersebut adalah:

1. PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan
2. PSAP 02 Laporan Realisasi Anggaran
3. PSAP 03 Laporan Arus Kas
4. PSAP 04 Catatan atas Laporan Keuangan
5. PSAP 05 Akuntansi Persediaan
6. PSAP 06 Akuntansi Investasi
7. PSAP 07 Akuntansi Aset Tetap
8. PSAP 08 Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan
9. PSAP 09 Akuntansi Kewajiban
10. PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi dan Peristiwa Luar Biasa
11. PSAP 11 Laporan Keuangan Konsolidasian.

Selain PSAP, untuk memfasilitasi penerapan PSAP tersebut, KSAP juga akan mengeluarkan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP) yang dimaksudkan untuk menjelaskan lebih lanjut topik tertentu guna menghindari salah tafsir pengguna PSAP. Selain IPSAP, KSAP juga berencana untuk mengeluarkan Buletin Teknis yang merupakan arahan/pedoman untuk penerapan PSAP maupun IPSAP. Pada saat ini KSAP sedang mempersiapkan Buletin Teknis Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Pusat dan Buletin Teknis Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Daerah yang diharapkan dapat membantu pemerintah pusat dan daerah dalam menyiapkan neraca awalnya.

Sebagai acuan dalam penyusunan rencana, pelaksanaan tugas, dan evaluasi kinerja, KSAP telah menyusun visi, misi, tujuan, dan rencana kerja tahun 2004 sampai dengan tahun 2007. Visi dan misi KSAP adalah sebagai berikut:

Visi KSAP

Mendukung terwujudnya pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara yang akuntabel dan transparan melalui Standar Akuntansi Pemerintahan yang berkualitas

Misi KSAP

1. *Mewujudkan standar akuntansi pemerintahan yang andal dan diterima secara umum.*
2. *Mendorong terwujudnya entitas pemerintahan yang mampu menghasilkan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.*
3. *Mendorong terwujudnya masyarakat Indonesia yang mampu memahami dan memanfaatkan informasi keuangan.*

Dalam pelaksanaan tugasnya, KSAP dibantu secara teknis oleh Kelompok Kerja.

STRATEGI UNTUK MEMFASILITASI PERUBAHAN AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Kesuksesan perubahan akuntansi pemerintahan sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih transparan dan lebih akuntabel memerlukan upaya dan kerja sama dari berbagai pihak. Untuk itu perlu diidentifikasi tantangan yang mungkin menghambat implementasi akuntansi pemerintahan dan membangun strategi untuk implementasi.

Beberapa tantangan dalam implementasi akuntansi pemerintahan adalah:

- a. Komitmen dari pimpinan
Dukungan yang kuat dari pimpinan merupakan kunci keberhasilan dari suatu perubahan. Diundangkannya tiga paket keuangan negara serta undang-undang pemerintahan daerah menunjukkan keinginan yang kuat dari pihak eksekutif dan pihak legislatif untuk memperbaiki sistem keuangan negara yang di dalamnya juga termasuk perbaikan atas akuntansi pemerintahan.
Yang menjadi ujian sekarang adalah bagaimana penerapan dari perubahan akuntansi pemerintahan dalam pencatatan dan pelaporan oleh Departemen/Lembaga di pemerintah pusat dan Provinsi/Kabupaten/Kota untuk pemerintah daerah. Sistem akuntansi pemerintah pusat mengacu kepada pedoman yang disusun oleh Menteri Keuangan. Sistem akuntansi pemerintah daerah ditetapkan oleh Gubernur/Bupati/Walikota dengan mengacu kepada peraturan daerah tentang pengelolaan keuangan daerah. Sistem akuntansi pemerintah pusat dan daerah disusun dengan mengacu kepada Standar Akuntansi Pemerintahan. Karena pengaturan yang jelas dalam perundang-undangan, nampaknya penerapan akuntansi pemerintahan akan memperoleh dukungan yang kuat dari para pimpinan Departemen/Lembaga di pusat dan Gubernur/Bupati/Walikota di daerah.
- b. Tersedianya SDM yang kompeten
Laporan keuangan diwajibkan untuk disusun secara tertib dan disampaikan masing-masing oleh pemerintah pusat dan daerah kepada BPK selambatnya 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Selanjutnya, selambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir, laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK tadi diserahkan oleh Presiden kepada DPR dan oleh Gubernur/Bupati/Walikota kepada DPRD. Penyiapan dan penyusunan laporan keuangan tersebut memerlukan SDM yang menguasai akuntansi pemerintahan. Pada saat ini kebutuhan tersebut sangat terasa, apalagi untuk masa awal penerapan akuntansi pemerintahan. Untuk itu, pemerintah pusat dan daerah perlu secara serius menyusun perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan. Termasuk di dalamnya memberikan sistem insentif dan remunerasi yang memadai untuk mencegah timbulnya praktik KKN oleh SDM yang terkait dengan akuntansi pemerintahan. Di samping itu, peran dari perguruan tinggi tidak kalah pentingnya untuk memenuhi kebutuhan akan SDM yang kompeten di bidang akuntansi pemerintahan.
- c. Resistensi terhadap perubahan
Sebagai layaknya untuk setiap perubahan, bisa jadi ada pihak internal yang sudah terbiasa dengan sistem yang lama dan enggan untuk mengikuti perubahan. Untuk itu, perlu disusun berbagai kebijakan dan dilakukan berbagai sosialisasi sehingga penerapan akuntansi pemerintahan dapat berjalan dengan baik.

d. Lingkungan/masyarakat

Apresiasi dari masyarakat sangat diperlukan untuk mendukung keberhasilan dari penerapan akuntansi pemerintahan. Masyarakat perlu didorong untuk mampu memahami laporan keuangan pemerintah sehingga dapat mengetahui dan memahami penggunaan atas penerimaan pajak yang yang diperoleh dari masyarakat maupun pengalokasian sumber daya yang ada. Dengan dukungan yang positif dari masyarakat akan mendorong pemerintah untuk lebih transparan dan akuntabel dalam menjalankan pemerintahan.

Untuk mendukung keberhasilan penerapan atas akuntansi pemerintahan maka diperlukan strategi sebagai berikut:

a. Mempertahankan momentum perubahan

Perubahan akuntansi pemerintahan yang mulai digagas dalam satu dasa warsa terakhir telah memperoleh momentum dengan diundangkannya tiga paket UU di bidang keuangan negara dan di bidang pemerintahan daerah. Momentum ini perlu dipertahankan dengan secara tepat waktu menyiapkan standar akuntansi pemerintahan yang dibutuhkan dan sekaligus memberikan pelayanan terutama bagi instansi pemerintah yang baru menerapkan akuntansi pemerintahan saat ini. Untuk itu perlu didorong kerja sama antar lembaga baik pemerintah maupun swasta untuk memberikan pelayanan kepada instansi pemerintah yang memerlukan bantuan dalam menerapkan akuntansi pemerintahan.

Selain itu, perlu dibangun komunikasi yang efektif antara para pemakai laporan keuangan dengan KSAP sehingga dapat diperoleh umpan balik secara interaktif untuk memperbaiki proses pengembangan akuntansi pemerintahan yang ada. Untuk itu, sarana seperti *web site*, *help desk*, dan kegiatan sosialisasi harus secara berkesinambungan dilaksanakan.

b. Melakukan riset untuk mengidentifikasi kebutuhan pemakai

Seperti disebutkan di muka bahwa pengembangan akuntansi pemerintahan di Indonesia menggunakan referensi internasional dengan memperhatikan praktik yang lazim berlaku di Indonesia. Untuk itu, perlu dilakukan dan digalakkan riset dalam akuntansi sektor publik baik oleh perguruan tinggi, instansi pemerintah, maupun lembaga yang kompeten lainnya. Hal senada untuk skala internasional dilontarkan oleh Banker et al. (1992)

c. Mempermudah penerapan akuntansi pemerintahan

Penerapan akuntansi pemerintahan dengan basis akuntansi menuju akrual merupakan suatu yang baru dan pasti mengundang banyak pertanyaan yang sifatnya teknis dan detil yang tidak diatur dalam standar. Di samping itu, bisa saja ada butir butir standar yang memerlukan interpretasi lebih lanjut. Untuk itu, Komite Standar perlu mengidentifikasi kebutuhan teknis dalam penerapan akuntansi pemerintahan dan selanjutnya menuangkannya dalam Buletin Teknis maupun IPSAP

d. Mendorong keterlibatan perguruan tinggi dan lembaga diklat

SDM yang handal merupakan salah satu kunci keberhasilan penerapan akuntansi pemerintahan. Untuk itu, perguruan tinggi perlu didorong untuk menyiapkan kurikulum dan silabus yang sesuai dengan perkembangan di bidang akuntansi pemerintahan. Selain itu, dilakukan sosialisasi untuk menarik minat mahasiswa dalam mengambil mata kuliah atau mengambil spesialisasi akuntansi pemerintahan.

- Dalam penyiapan SDM, peran lembaga diklat juga sangat diperlukan untuk membangun atau meningkatkan kompetensi dari aparatur pemerintahan yang bertugas di dalam menyiapkan, menyusun, dan mengaudit laporan keuangan pemerintah
- e. Meningkatkan keterlibatan profesi akuntansi
Profesi akuntansi sebagai induk dari pengembangan akuntansi pemerintahan perlu meningkatkan peran sertanya untuk mengembangkan dan mensosialisasikan penerapan akuntansi pemerintahan. Pembentukan Kompartemen Akuntan Sektor Publik merupakan suatu langkah awal yang bagus untuk mendorong keterlibatan IAI dalam pengembangan akuntansi pemerintahan.
 - f. Mengembangkan akuntansi berbasis akrual penuh
Sesuai amanat UU No. 17 tahun 2003 yang menyebutkan bahwa penerapan pengakuan pendapatan dan belanja berbasis akrual secara penuh akan diterapkan pada tahun anggaran 2008. Untuk itu, KSAP dan seluruh pihak yang terkait perlu mempersiapkan langkah-langkah ke arah tersebut.

KESIMPULAN

Setelah menunggu sekian lama, akhirnya perubahan akuntansi pemerintahan di Indonesia telah memperoleh legitimasi yang kuat dengan timbulnya kewajiban bagi pemerintah pusat dan daerah untuk menyusun laporan keuangan yang mengacu kepada standar akuntansi pemerintahan seperti yang diamanatkan dalam Pasal 32 UU No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Untuk itu, telah dibentuk suatu Komite Standar Akuntansi Pemerintahan yang bertugas untuk mempersiapkan, merumuskan, dan menyusun standar akuntansi pemerintahan. Sampai dengan saat ini, setelah melalui suatu *due process* yang cukup panjang, konsep RPP tentang Standar Akuntansi Pemerintahan telah selesai dibahas dengan Kementerian Hukum dan HAM, dan diharapkan dalam waktu yang tidak terlalu lama dapat segera ditetapkan dalam bentuk PP.

Basis akuntansi yang dipergunakan dalam Standar Akuntansi Pemerintahan adalah basis kas menuju akrual. Basis ini dipilih dengan mempergunakan referensi akuntansi pemerintahan di dunia internasional dan dengan memperhatikan praktik yang lazim di Indonesia. Basis ini merupakan transisi sebelum menggunakan basis akuntansi secara akrual penuh, yang diperkirakan akan diterapkan pada tahun anggaran 2008.

Untuk keberhasilan penerapan akuntansi pemerintahan di Indonesia, perlu diambil berbagai langkah, antara lain memelihara momentum perubahan dan mempersiapkan SDM yang kompeten

DAFTAR PUSTAKA

- Banker, Rajiv D, William W. Cooper, dan Gordon Potter. *A Perspective on Research in Governmental Accounting*. The Accounting Review July 1992: 496-510.
- Barret, Pat. *Financial Management in the Public Sector – How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability*. Address to the Challenge of Change: Driving Governance and Accountability, CPA Forum, Singapore, 2004.
- Deloitte Public Sector Paper. *Mastering the Transformation: New Public Management, Accrual Accounting, and Budgeting* (internet file, last updated November 2004)
- Frederickson, H. George. *The Spirit of Public Administration*. Jossey-Bass Publishers, 1997.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. *Laporan Tahunan 2004*.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. *Draf Kerangka Konseptual dan Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- Pope, Jeremy. *Pengembangan Sistem Integritas Nasional*