

# **Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai wujud reformasi manajemen keuangan daerah**

## **I. PENDAHULUAN**

Dengan bergulirnya UU Nomor 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan UU Nomor 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah, dan aturan pelaksanaannya , khususnya PP Nomor 105 tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah maka terhitung tahun anggaran 2001, telah terjadi pembaharuan di dalam manajemen keuangan daerah. Dengan adanya otonomi ini, daerah diberikan kewenangan yang luas untuk mengurus rumah tangganya sendiri dengan sesedikit mungkin campur tangan pemerintah pusat. Pemerintah daerah mempunyai hak dan kewenangan yang luas untuk menggunakan sumber-sumber keuangan yang dimilikinya sesuai dengan kebutuhan dan aspirasi masyarakat yang berkembang di daerah.

Namun demikian, dengan kewenangan yang luas tersebut, tidaklah berarti bahwa pemerintah daerah dapat menggunakan sumber-sumber keuangan yang dimilikinya sekehendaknya, tanpa arah dan tujuan yang jelas. Hak dan kewenangan yang luas yang diberikan kepada daerah, pada hakekatnya merupakan amanah yang harus dipertanggungjawabkan secara akuntabel dan transparan, baik kepada masyarakat di daerah maupun kepada Pemerintah Pusat yang telah membagikan dana perimbangan kepada seluruh daerah di Indonesia.

Pembaharuan manajemen keuangan daerah di era otonomi daerah ini, ditandai dengan perubahan yang sangat mendasar, mulai dari sistem penganggarannya, perbendaharaan sampai kepada pertanggungjawaban laporan keuangannya. Sebelum bergulirnya otonomi daerah, pertanggungjawaban laporan keuangan daerah yang harus disiapkan oleh

Pemerintah Daerah hanya berupa Laporan Perhitungan Anggaran dan Nota Perhitungan dan sistem yang digunakan untuk menghasilkan laporan tersebut adalah MAKUDA (Manual Administrasi Keuangan Daerah) yang diberlakukan sejak tahun 1981.

Dengan bergulirnya otonomi daerah, laporan pertanggungjawaban keuangan yang harus dibuat oleh Kepala Daerah adalah berupa Laporan Perhitungan Anggaran, Nota Perhitungan, Laporan Arus Kas dan Neraca Daerah. Kewajiban untuk menyampaikan laporan keuangan daerah ini diberlakukan sejak 1 Januari 2001, tetapi hingga saat ini pemerintah daerah masih belum memiliki standar akuntansi pemerintahan yang menjadi acuan di dalam membangun sistem akuntansi keuangan daerahnya. Kedua jenis laporan terakhir yaitu neraca daerah dan laporan arus kas tidak mungkin dapat dibuat tanpa didasarkan pada suatu standar akuntansi yang berterima umum di sektor pemerintahan.

Standar akuntansi pemerintahan inilah yang selalu menjadi pertanyaan bagi pemerintah daerah, karena bagaimana mungkin suatu laporan neraca daerah dapat disusun tanpa didasarkan suatu standar akuntansi. Pertanyaan lain yang juga muncul adalah apakah standar akuntansi pemerintahan ini harus mengacu sepenuhnya kepada praktek-praktek akuntansi yang berlaku secara internasional? Pemerintah Daerah masih banyak yang ragu dalam menerapkan suatu sistem akuntansi keuangan daerah karena ketiadaan standar, walaupun dalam penjelasan pasal 35 PP 105/2000 disebutkan bahwa sepanjang standar dimaksud belum ada, dapat digunakan standar yang berlaku saat ini. Lebih lanjut, dalam pasal-pasal lainnya disebutkan bahwa kewenangan untuk menyusun sistem dan prosedur akuntansi sepenuhnya merupakan kewenangan daerah, yaitu :

- Pasal 14 ayat (1) menetapkan bahwa keputusan tentang pokok-pokok pengelolaan keuangan daerah diatur dengan Peraturan Daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

- Pasal 14 ayat (3) menetapkan bahwa sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah diatur dengan Keputusan Kepala Daerah sesuai dengan Peraturan Daerah sebagaimana dimaksud dalam ayat (1)

Dari ketentuan tersebut di atas, seharusnya penerapan sistem dan prosedur akuntansi dalam rangka penyusunan laporan keuangan daerah dapat menggunakan standar akuntansi yang ada atau berlaku selama ini, tidak perlu harus menunggu standar akuntansi pemerintahan yang disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan sesuai pasal 57 ayat (2) UU Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Kewajiban pemerintah daerah untuk menyusun neraca, laporan realisasi anggaran, laporan arus kas dan nota perhitungan merupakan kewajiban yang tidak bisa ditunda-tunda karena hal tersebut merupakan pertanggungjawaban kepala daerah kepada DPRD. Tidak dipenuhinya kewajiban tersebut tentunya akan membawa konsekuensi penolakan oleh DPRD, yang akan menimbulkan dampak politis terhadap pemecatan Kepala Daerah karena dianggap telah melanggar ketentuan hukum yang ada.

Oleh karenanya, dalam tulisan ini, akan diuraikan bagaimana pemerintah daerah dapat menyusun laporan keuangannya dalam bentuk neraca dan laporan arus kas, disamping laporan realisasi anggaran dan nota perhitungan yang mengacu kepada praktek-praktek akuntansi yang berlaku umum dengan tetap dalam koridor hukum yang harus diataati oleh pemerintah daerah.

## **II. Pembaharuan dalam sistem akuntansi keuangan daerah**

Dengan adanya reformasi atau pembaharuan di dalam sistem pertanggungjawaban keuangan daerah, sistem lama yang selama ini digunakan oleh Pemda baik pemerintah propinsi maupun pemerintah kabupaten/kota yaitu Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA) yang diterapkan sejak 1981

sudah tidak dapat lagi mendukung kebutuhan Pemda untuk menghasilkan laporan keuangan dalam bentuk neraca dan laporan arus kas sesuai PP 105/2000 pasal 38. Untuk dapat menghasilkan laporan keuangan tersebut diperlukan suatu sistem akuntansi keuangan daerah yang didasarkan atas standar akuntansi pemerintahan.

Namun perlu digarisbawahi, bahwa penerapan sistem akuntansi pemerintahan dari suatu negara akan sangat bergantung kepada peraturan perundang-undangan yang berlaku pada negara yang bersangkutan. **Ciri-ciri terpenting** atau persyaratan dari sistem akuntansi pemerintah (menurut United Nations/PBB dalam ***bukunya A manual for Government Accounting, dikutip dari Buku Akuntansi Pemerintahan yang disusun oleh Sonny Loho & Sugiyanto***), antara lain disebutkan bahwa:

- Sistem akuntansi pemerintah harus dirancang sesuai dengan konstitusi dan peraturan perundang-undangan yang berlaku pada suatu negara.
- Sistem akuntansi pemerintah harus dapat menyediakan informasi yang akuntabel dan auditabel (artinya dapat dipertanggungjawabkan dan diaudit)
- Sistem akuntansi pemerintah harus mampu menyediakan informasi keuangan yang diperlukan untuk penyusunan rencana/program dan evaluasi pelaksanaan secara fisik dan keuangan.

Neraca dan laporan arus kas merupakan bentuk laporan yang baru bagi pemerintah daerah dan untuk dapat menyusunnya diperlukan adanya suatu standar akuntansi. Akan tetapi selama ini, pemerintah daerah belum memiliki standar akuntansi, karena sistem akuntansi keuangan pemerintahan yang diterapkan sejak bangsa ini merdeka 59 tahun yang lalu didasarkan atas UU Perbendaharaan Indonesia atau ICW Staatblads 1928, yang memang tidak diarahkan atau ditujukan untuk menghasilkan laporan neraca dan laporan arus kas.

Sistem yang lama (MAKUDA) dengan ciri-ciri , antara lain single entry (pembukuan tunggal), incremental budgeting ( penganggaran secara tradisional yakni rutin dan pembangunan) dan pendekatan anggaran berimbang dinamis sudah tidak dapat lagi memenuhi kebutuhan daerah, karena beberapa alasan :

- a. Tidak mampu memberikan informasi mengenai kekayaan yang dimiliki oleh daerah, atau dengan kata lain tidak dapat memberikan laporan neraca.
- b. Tidak mampu memberikan informasi mengenai laporan aliran kas sehingga manajemen atau publik tidak dapat mengetahui faktor apa saja yang menyebabkan adanya kenaikan atau penurunan kas daerah.
- c. Sistem yang lama (MAKUDA) ini juga tidak dapat membantu daerah untuk menyusun laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD berbasis kinerja sesuai ketentuan PP 105/2000, yaitu :
  - Pasal 5 yang mewajibkan daerah membuat laporan pertanggungjawaban berbasis kinerja.
  - Pasal 8 yang menyatakan bahwa APBD disusun dengan pendekatan kinerja, yaitu suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja (ouput). PP Nomor 108/2000
- d. Tidak mampu memberikan informasi mengenai kekayaan yang dimiliki oleh daerah, atau dengan kata lain tidak dapat memberikan laporan neraca.

Adapun perbedaan prinsip-prinsip yang mendasar antara sistem yang lama dengan sistem akuntansi keuangan daerah (SAKD) yang baru sebagaimana yang dimaksudkan dalam PP Nomor 105/2000 tersebut di atas, antara lain :

<b>Sistem lama (MAKUDA 1981)</b>	<b>Sistem yg baru (PP.105/2000)</b>
Sistem pencatatan single entry (Pembukuan tunggal/tidak berpasangan)	Sistem pencatatan Double entry, untuk dapat menyusun neraca diperlukan adanya sistem pencatatan yang akurat ( <i>appropriate</i> )

	<i>recording)</i>
Dual budget (rutin dan pembangunan), dokumen anggaran DIKDA dan DIPDA.	Unified budget (anggaran terpadu), tidak mengenal lagi rutin dan pembangunan (DIKDA dan DIPDA)
Incremental budget , didasarkan pada jenis belanja dan lebih input oriented.	Performance budget (berbasis kinerja), dan lebih output oriented.
Laporan yang dihasilkan berupa laporan perhitungan anggaran dan nota perhitungan.	Laporan yang dihasilkan berupa laporan perhitungan anggaran dan nota perhitungan, neraca daerah dan laporan arus kas.
Pengakuan belanja dan pendapatan berdasarkan kas basis, artinya belanja & pendapatan daerah diakui pada saat kas dikeluarkan dari/diterima di kas daerah. Pengeluaran belanja modal hanya dilaporkan dalam laporan realisasi anggaran, tidak dicatat sebagai aset tetap.	Pengakuan belanja dan pendapatan daerah pada dasarnya sama yaitu kas basis, tetapi untuk kepentingan penyusunan neraca digunakan modified accrual basis. Artinya belanja modal atau investasi dicatat sebagai aset di neraca daerah melalui jurnal korolari : Debet : <i>Aset Tetap</i> Kredit : <i>Ekuitas Dana</i> Sedangkan pengeluaran kasnya dijurnal dalam laporan realisasi anggaran : Debet : <i>Belanja Modal</i> Kredit : <i>Kas Daerah</i>
Anggaran berimbang dan dinamis, dengan struktur anggaran Pendapatan Daerah sama dengan Belanja Daerah, tidak mengenal defisit atau surplus anggaran. Pinjaman yang diperoleh oleh daerah dicatat sebagai penerimaan daerah, yang seharusnya merupakan sumber pembiayaan yang digunakan untuk menutup defisit anggaran.	Surplus/(defisit) anggaran, dengan struktur anggaran : Pendapatan Daerah: xxx Belanja Daerah : <u>xxx</u> Surplus/(Defisit) : (xxx) Pembiayaan ; xxx  Pembiayaan digunakan untuk menutup defisit anggaran, seperti sumber dana dari pinjaman dan penjualan aset daerah/kekayaan daerah yg dipisahkan.

Pembaharuan di dalam sistem akuntansi keuangan daerah ini jelas perlu didukung adanya suatu standar akuntansi pemerintahan, yang akan menjadi payung bagi pemerintah daerah di dalam penyusunan laporan keuangannya

secara lebih transparan, akuntabel dan dapat memiliki kualitas daya banding (*comparability*).

Pembaharuan di dalam manajemen keuangan daerah sebagaimana yang dikehendaki ketentuan perundang-undangan yang ada telah direspon oleh pemerintah pusat dan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai asosiasi profesi yaitu dengan dibentuknya “**Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah**” dengan SK Menteri Keuangan Nomor:308/KMK.012/2002 tanggal 13 Juni 2002. Komite ini bertugas untuk merumuskan dan mengembangkan konsep Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah, yang keanggotaannya terdiri dari kalangan birokrasi (Departemen Keuangan, Departemen Dalam Negeri dan BPKP), IAI dan kalangan akademisi.

Sebelumnya, pemerintah pusat juga telah merespon pembaharuan di dalam manajemen keuangan daerah ini, yaitu dengan diterbitkannya SK Menteri Keuangan Nomor 355/KMK.07/2002 tanggal 5 Juni 2001 yang membentuk Tim Pokja dengan keanggotaannya terdiri dari Depkeu, Depdagri dan BPKP. Tim Pokja ini telah menghasilkan suatu draft standar dan pedoman sistem akuntansi keuangan daerah (SAKD) yang telah diluncurkan pada bulan Agustus 2001 dan Revisi Pertama Buku Pedoman SAKD pada bulan Januari 2002.

Pada tahun berikutnya, yaitu pada bulan Juni 2002, Menteri Dalam Negeri juga telah mengeluarkan SK Kepmendagri No. 29 tahun 2002 tanggal 10 Juni 2002 tentang *Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah*. Pedoman SK Mendagri No. 29/2002 dan Buku Pedoman SAKD hasil Tim Pokja SK Menkeu 355 tanggal 5 Juni 2001 adalah untuk merespons kevakuman standar yang dibutuhkan oleh

pemerintah daerah, dalam rangka penyusunan laporan keuangan sebagaimana yang dikehendaki oleh PP 105/2000.

Dengan adanya Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah, isu mengenai siapa yang berkewenangan untuk menetapkan standar akuntansi pemerintah pusat dan pemerintah daerah sudah dapat terpecahkan. Berdasarkan UU Nomor 1 tahun 2004, pemberlakuan Standar Akuntansi Pemerintahan yang dihasilkan oleh Komite Standar setelah meminta pertimbangan BPK akan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Standar akuntansi pemerintahan yang dihasilkan oleh Komite ini diharapkan dapat memayungi praktek-praktek akuntansi yang telah diterapkan oleh Pemerintah Daerah saat ini, dan untuk masa yang akan datang.

### **III. Penyusunan Laporan Keuangan Daerah hingga saat ini**

Sebagaimana diuraikan dimuka, ketiadaan standar akuntansi pemerintahan, tidaklah berarti laporan keuangan pemerintah daerah tidak dapat disusun. Ketentuan yang ada mengharuskan kepala daerah menyampaikan pertanggungjawabannya kepada DPRD dalam bentuk neraca, laporan arus kas, laporan perhitungan/realisasi anggaran dan nota perhitungan. Sejak awal tahun 2002, pemerintah daerah sudah membuat neraca awal daerah dengan mengacu kepada Pedoman SAKD hasil Tim Pokja SK Menkeu 355/2001 dan Kepmendagri 29/2002 dan ketentuan-ketentuan yang berlaku serta praktek-praktek internasional. Hingga saat ini, pemerintah daerah yang telah memiliki neraca daerah sebanyak 169 Pemerintah Daerah berdasarkan hasil asistensi yang dilakukan oleh BPKP sebagai anggota Tim Pokja 355/2001. Hal ini merupakan tonggak sejarah bukan saja bagi pemerintah daerah, tetapi juga bagi pemerintah Indonesia. Dengan adanya neraca tersebut, maka laporan pertanggungjawaban keuangan daerah akan menjadi lebih transparan dan akuntabel kepada publik .



## A. Prinsip-prinsip dasar di dalam penyusunan laporan keuangan daerah

Prinsip-prinsip dasar yang selama ini diterapkan pemerintah daerah dalam penyusunan laporan keuangannya dalam bentuk neraca, laporan arus kas dan laporan perhitungan/realisasi anggaran, dengan mengacu kepada pedoman SAKD Tim Pokja SK Menkeu 355/2001, Kepmendagri 29/2002 dan praktek-praktek akuntansi yang berlaku di dunia internasional seperti GFS (**Government Finance Statistics**) antara lain :

### 1. Asas Kas (*Cash Basis*)

Pendapatan daerah diakui pada saat penerimaan kas daerah diterima oleh kas daerah dalam tahun anggaran tertentu, sebaliknya belanja diakui pada saat terjadi pengeluaran kas daerah. Prinsip ini sesuai dengan ketentuan perundangan-undangan yang berlaku saat ini, baik UU Perbendahraan Indonesia maupun PP 105 tahun 2000. Undang-undang tahun 17/2003, tentang Keuangan Negara pasal 36 ayat (1) juga mengisyaratkan bahwa selama pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas. Masa transisi penggunaan akrual ini selambat-lambatnya 5 tahun sejak UU ini diberlakukan, artinya pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja baru dilakukan pada tahun buku 2008.

### 2. Asas *Bruto*, artinya tidak ada kompensasi antara pendapatan daerah dan belanja daerah. Misalnya Dinas Pendapatan Daerah memperoleh pendapatan dan untuk memperolehnya diperlukan belanja, maka pelaporannya harus **gross income** artinya pendapatan dilaporkan sebesar nilai pendapatan yang diperoleh, dan belanja dibukukan pada pos belanja yang bersangkutan sebesar belanja yang dikeluarkan. Contoh di lapangan, piutang pajak penerangan jalan umum (PPJU) yang harus disetor oleh PLN tidak boleh dikompensasi dengan tunggakan listrik Pemda kepada PLN.

Pencatatan atas transaksi ini dilakukan sebagai berikut :

a) Pada akhir tahun, timbulnya utang piutang dicatat (pos neraca):

	<u>Debet</u>	<u>Kredit</u>
Piutang Pajak Penerangan Jalan Umum	xxx	-
Ekuitas Dana Lancar	-	xxx
Ekuitas Dana Lancar	xxx	-
Utang/Tunggakan Listerik	-	-

b) Pada saat pembayaran kas, pencatatan dilakukan sebagai berikut :

	<u>Debet</u>	<u>Kredit</u>
Kas di Kas Daerah	xxx	-
Pendapatan PPJU	-	xxx
Belanja listerik	xxx	-
Kas di Kas Daerah	-	xxx

Diikuti dengan jurnal korolarinya, yaitu mengurangi piutang pajak (mengkredit) dengan mendebet Ekuitas Dana Lancar. Sebaliknya, utang listerik dikurangi (didebet) dengan mengkredit Ekuitas Dana Lancar.

3. *Asas Universalitas*, artinya semua pengeluaran harus tercermin dalam anggaran. Hal ini berarti pula bahwa anggaran belanja merupakan batas komitmen tertinggi yang bisa dilakukan oleh pemerintah daerah untuk dapat membebani APBD. Asas ini juga berlaku di negara lain.
4. *Nilai Historis*. Penilaian aset tetap daerah dilakukan dengan menggunakan nilai historis atau nilai perolehan dan penyajian di neraca tanpa memperhitungkan penyusutannya (depresiasi aset tetap). Penilaian aset daerah di neraca awal daerah dilakukan melalui kegiatan inventarisasi secara pisik atas seluruh aset yang ada, dan dilakukan konversi pengelompokkan aset daerah berdasarkan klasifikasi aset sesuai pedoman SAKD yang ada.

Kendala yang dihadapi di dalam penilaian aset daerah pada saat penyusunan neraca awal daerah adalah:

- a) dokumen historis atas aset-aset yang berasal dari APBN (sebelum otonomi daerah) yang diserahkan kepada daerah, seperti bangunan irigasi, jalan raya, tanah, dan juga bangunan gedung kantor yang sulit ditemukan.
  - b) Aset-aset yang secara fisik ada tetapi tidak tercatat di dalam daftar aset daerah, atau bahkan ada aset yang dikuasai oleh pihak ketiga tetapi dokumen legalnya dikuasai oleh pihak Pemda atau sebaliknya ada aset yang dikuasai oleh Pemda tetapi dokumen legalnya belum lengkap.
  - c) Bangunan bersejarah peninggalan nenek moyang/zaman Belanda (**herriage assets**) seperti mesjid, museum, tugu-tugu, banyak daerah menginginkan untuk dimasukkan di dalam neraca sebagai aset daerah karena memiliki nilai yang tinggi.
  - d) Sumber-sumber daya alam (**natural resources**) yang dimiliki oleh daerah untuk dimasukkan sebagai aset daerah karena bila tidak dimasukkan tidak mencerminkan kekayaan riil yang dimiliki oleh daerah.
5. Kebijakan akuntansi yang diterapkan daerah atas kendala-kendala yang dihadapi dalam penilaian aset tetap pada saat penyusunan neraca awal :
- 1) Untuk aset berupa tanah/bangunan yang sulit diperoleh nilai historisnya menggunakan nilai yang dapat diestimasi, dilakukan oleh tim penilai yang dibentuk oleh pemerintah daerah (melibatkan dinas-dinas teknis yang kompeten) :
    - a. Untuk tanah menggunakan Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak sesuai tahun perolehannya.
    - b. Untuk bangunan dilakukan penilaian sesuai kondisi fisik bangunan berdasarkan pedoman yang dikeluarkan oleh Dinas Teknis terkait.

- c. Penilaian dengan menggunakan independent appraisal memakan biaya yang tinggi dan memberatkan daerah sementara manfaat ekonomisnya tidak pasti. Dan yang terpenting bagi daerah adalah akuntabilitas kepada publik, artinya apa yang dimiliki oleh daerah telah dipertanggungjawabkan sesuai historisnya.
  - 2) Depresiasi atas aset tetap (bangunan dan kendaraan) tidak dilakukan karena alasan, antara lain :
    - a) Pemerintah daerah bukan profit organization, sehingga “**concept matching cost against revenues**” (penandingan beban dan pendapatan) dengan mengakui depresiasi sebagai beban tidak relevan.
    - b) Depresiasi atas aset tetap dilakukan sekaligus yaitu melalui penghapusan berdasarkan hasil inventarisasi oleh tim yang dibentuk oleh Kepala Daerah.
  - 3) Untuk aset bersejarah dan sumber daya alam, dengan alasan adanya unsur ketidakpastian (**uncertainties**) mengenai nilai ekonomisnya dan biaya ekspertis yang mahal untuk menilai kandungan sumber daya alam, maka dalam laporan keuangan daerah hanya dimasukkan sebagai catatan atas laporan keuangan atau disclosures, tidak dicantumkan dalam neraca.
6. Neraca daerah menggunakan **classified balance sheet**, yaitu neraca dikelompokkan menjadi aset lancar dan tidak lancar, kewajiban lancar dan tidak lancar serta ekuitas dana sebagai kelompok penyeimbang.
7. Struktur APBD terdiri dari pendapatan, belanja dan pembiayaan. Belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja) terdiri dari belanja operasi dan belanja modal serta belanja lainnya (PP 105/2000 menggunakan istilah **belanja tak tersangka**). Klasifikasi ini sudah sejalan dengan praktek-praktek internasional.

## B. Struktur dan bentuk Laporan Keuangan Daerah

Dengan mengacu kepada prinsip-prinsip dasar akuntansi sebagaimana diuraikan di atas, struktur laporan neraca awal daerah tahun 2001, 2002 dan bahkan sudah ada yang menyusun neraca 2003 dapat digambarkan sebagai berikut :

### Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota Neraca Daerah per 31 Desember 19XX

Aktiva	Kewajiban dan Ekuitas Dana
<b>Aktiva Lancar</b> (termasuk persediaan)	<b>Utang Lancar;</b> - Bagian lancar utang jangka panjang - Utang pajak (potongan PPN, PPH yang belum disetor sampai dengan tgl neraca)
<b>Investasi Jangka Panjang</b> (seperti penyertaan modal pada BUMD atau pembelian obligasi jangka panjang)	<b>Utang Jangka Panjang</b> (utang yang akan jatuh tempo lebih setahun):
<b>Aktiva Tetap (nilai perolehan):</b> Tanah Jalan dan Jembatan Bangunan/Jaringan irigasi Bangunan gedung Kendaraan Peralatan dan Mesin Meubelair dan perlengkapan Dana Cadangan  <b>Aktiva Lain-lain</b> (seperti bangunan dalam pengerjaan dan	<b>Ekuitas Dana :</b> Ekuitas Dana Lancar Ekuitas Dana Diiventasikan Ekuitas Dana Dicadangkan

Sedangkan struktur laporan realisasi APBD dapat digambarkan sebagai berikut :

	<u>Anggaran</u>	<u>Realisasi</u>	<u>%thd ang</u>
<b>Pendapatan :</b>			
Pendapatan Asli Daerah	xxxx	xxxx	
Pendapatan Dana Perimbangan	xxxx	xxxx	
Pendapatan lain-lain yang sah	xxxx	xxxx	

<b>Belanja :</b>		
Belanja Operasional	XXXX	XXXX
Belanja Modal	XXXX	XXXX
Belanja lainnya	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>
<b>Surplus/(Defisit)</b>	<b>XXXX</b>	<b>XXXX</b>
<b>Pembiayaan :</b>		
Penggunaan SiLPA	XXXX	XXXX
Penggunaan Pinjaman	XXXX	XXXX
Penjualan aset/kekayaan daerah yang Dipisahkan	XXXX	XXXX
Penggunaan Dana Cadangan	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>
	<b>XXXX</b>	<b>XXXX</b>

### C. Kesuaian Praktek-praktek akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan terhadap IPSAS (International Public Sector Accounting Standard)

#### 1. Adopsi IPSAS vs Adaptasi IPSAS

Sebagaimana telah diuraikan dimuka bahwa pembaharuan di dalam manajemen keuangan daerah, antara lain perlu didukung adanya standar akuntansi keuangan daerah yang akan memayungi praktek-praktek dan sistem akuntansi yang akan dikembangkan oleh pemerintah daerah.

Praktek-praktek akuntansi sektor publik di dunia internasional yaitu dengan dikeluarkannya Standar Akuntansi Internasional di Sektor Publik yang dikenal dengan **IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)** oleh **IFAC (International Financial Accounting Committee)** membawa pengaruh yang cukup berarti di dalam diskusi penyusunan standar akuntansi pemerintahan di Indonesia.

Ada berbagai pihak yang mengatakan bahwa sebaiknya standar akuntansi pemerintahan baik yang diberlakukan untuk pemerintah pusat maupun daerah menggunakan standar internasional atau IPSAS, tetapi banyak pihak yang mengatakan tidak harus mengadopsi seluruh standar internasional, tetapi harus melihat kesesuaiannya dengan kondisi di Indonesia (termasuk ketentuan perundang-undangan yang ada) atau dengan kata lain melakukan

penyesuaian dengan IPSAS. Bahkan ada beberapa daerah, dalam pengantar laporan keuangannya yang difasilitasi oleh konsultan, menyebutkan bahwa standar akuntansi yang berlaku dalam penyusunan laporan keuangan daerah adalah IPSAS. Bagaimana mungkin IPSAS ini diberlakukan secara penuh sementara anggaran masih menggunakan basis kas dan Undang-undang No.17 tahun 2003 memberikan masa transisi untuk perubahan dari basis kas ke akrual dalam waktu 5 tahun (sampai dengan tahun 2008). Bagaimana mungkin pendapatan diakui secara akrual sementara dokumen dasar yang digunakan adalah SPM (Surat Perintah Membayar) yang didasarkan atas basis kas. Pernyataan tersebut tentunya sangat menyesatkan, dan penulis cenderung berpendapat bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan sebaiknya menggunakan pendekatan adaptasi IPSAS (penyesuaian) dengan tetap memperhatikan koridor hukum/konstitusi yang berlaku di negara. Dengan pendekatan adaptasi IPSAS, kita hanya mengambil praktek-praktek internasional yang applicable di Indonesia. Hal ini disebabkan sektor pemerintahan memang memiliki keunikan tersendiri, berbeda dengan sektor komersial, kepentingan politik yang dituangkan dalam suatu regulasi tentunya juga akan sangat mempengaruhi sistem dan standar akuntansi yang akan dikembangkan oleh suatu negara.

Masing-masing pendekatan tersebut yaitu adopsi dan adaptasi masing-masing memiliki kelemahan dan keuntungan, sebagai berikut :

a. Kelemahan-kelemahan :

<b>Adopsi IPSAS</b>	<b>Adaptasi IPSAS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Tingkat pemahaman user baik di tingkat eksekutif daerah maupun legislatif daerah terhadap konsep akrual masih rendah dan diperlukan waktu</li> <li>- Harus dibuat laporan tersendiri untuk laporan realisasi APBD</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Informasi mengenai kinerja keuangan pemerintah (dalam hal ini daerah) tidak dilaporkan full cost, hanya menyajikan laporan realisasi pendapatan dan belanja (cash basis)</li> <li>- Pengelompokkan belanja harus diklasifikasikan menurut klasifikasi</li> </ul>

<p>sehingga diperlukan 2 set perkiraan standar (untuk perkiraan realisasi dan akrual)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Lebih rumit, diperlukan SDM yang ahli dan trampil</li> <li>- Pengelompokan biaya harus diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi GFS (Government Finance Statistics)</li> </ul>	<p>ekonomi GFS (<i>Government Finance Statistics</i>)</p>
---	---

b. Keuntungan-keuntungan

<b>Adopsi IPSAS</b>	<b>Adaptasi IPSAS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Memberikan informasi pendapatan dan belanja berdasarkan hak dan kewajiban (lebih mencerminkan kinerja)</li> <li>- Neraca memberikan informasi nilai aset yang mendekati harga sebenarnya (pasar)</li> <li>- Penyusunannya lebih cepat tinggal menterjemahkan IPSAS saja</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Memenuhi kebutuhan pelaporan APBN/APBD sesuai regulasi (cash basis)</li> <li>- Lebih sederhana sehingga dapat segera dilaksanakan dengan hanya melatih SDM yang ada (pelatihan tidak sekompleks bila menggunakan akrual sesuai IPSAS).</li> </ul>

**2. *Pertimbangan adaptasi IPSAS***

Beberapa alasan penulis yang cenderung menggunakan pendekatan adaptasi IPSAS dalam merumuskan Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah adalah didasarkan kepada :

- 1) Pertimbangan PBB sebagaimana disebutkan di atas bahwa sistem akuntansi pemerintahan harus dirancang sesuai dengan konstitusi dan



peraturan perundang-undangan yang berlaku di suatu negara. Dengan adanya sistem tersebut, pemerintah akan mampu :

- a. memberikan pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan yang diamanahkan oleh rakyat secara *akuntabel dan auditabel*.
- b. mendapatkan informasi yang diperlukan untuk perencanaan dan evaluasi atas pelaksanaan kegiatan/program yang ditetapkan oleh pemerintah.

2) Pernyataan **Ronald J Points dari Bank Dunia yang juga sebagai Presiden IFAC** yang berkedudukan di New York, pada diskusi terbatas dengan Komite Standar di Jakarta tanggal 10 Oktober 2002, antara lain mengatakan bahwa:

- a. Standar akuntansi pemerintahan yang dibuat di Indonesia harus sesuai dengan kebutuhan dan dapat diterapkan. Jangan membuat suatu standar akuntansi yang tidak dapat dilaksanakan, hal ini tidak bermanfaat dan cukup dalam bentuk pedoman saja.
- b. ***No one country in world can force you to use certain standards.*** Artinya adalah bahwa standar internasional tersebut tidak begitu saja langsung diadopsi tetapi harus dilihat apakah cocok dengan kebutuhan pengguna standar tersebut.
- c. ***It's crazy to record heritage assets in the balance sheet. How to value heritage assets, for instance Great Wall in China and Monalisa ?*** Jadi karena kesulitan tersebut, Ronald mengatakan bahwa aset bersejarah akan diatur tersendiri dalam tahun 2003 oleh IFAC dan saat ini tidak usah dimasukkan dalam laporan keuangan.
- d. ***Cash or accrual based on what information government need, but accumulating for information based on accrual is more comprehensive than it used cash basis.*** Jadi masalah penerapan cash basis atau accrual basis juga akan sangat tergantung kebutuhan informasi bagi pemerintah, walaupun diakui

bahwa dengan accrual basis informasinya akan lebih komprehensif dibandingkan apabila menggunakan cash basis.

3) ***Drs Sudjais selaku Ketua IAI dan anggota Komite Pengarah Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah*** mengingatkan kepada Komite Kerja sebagai berikut :

- a. Penyusunan standar akuntansi pemerintah ini sangat mendesak dan tidak mungkin dengan pemikiran sendiri. Maun tidak mau harus membaca standar yang sudah ada di negara lain (contoh Malaysia tinggal mengadop saja). Tetapi untuk di Indonesia, jangan mengadopsi seluruhnya (full adoption) terhadap standar-standar yang sudah ada seperti IPSAS, harus juga melihat apakah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di Indonesia.
- b. Yang terpenting standar ini bisa diterapkan untuk tujuan komparatif dan konsolidasi laporan keuangan pemerintah.

4) ***Dirjen Otda Depdagri yang juga selaku anggota Komite Pengarah*** juga mengingatkan Komite Kerja bahwa :

- a. SK Mendagri 29/2002 tgl 10 Juni 2002 juga memuat standar minimal yang mengacu pada GFS 2002, tetapi perlu harus ada langkah-langkah untuk kesamaan persepsi dengan standar yang akan dirumuskan.
- b. Disadari untuk menyusun standar yang ideal memang sulit, tetapi yang terpenting adalah standar yang akan dirumuskan dapat diterapkan di daerah (**standar yang applicable**).

5) Dirjen Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah (PKPD) juga menyatakan bahwa :

- a. Perlu adanya tahapan (**stages**) agar standar yang dirumuskan dapat berjalan dengan baik dan juga untuk menghindari kemungkinan adanya resistensi oleh daerah yang disebabkan oleh

keterbatasan biaya yang timbul untuk melaksanakan standar maupun resistensi karena kekurangan tenaga ahli/ekspertis pegawai daerah untuk melaksanakan standar ini.

- b. Jangan memberatkan daerah dalam menerapkan standar ini, misalnya untuk penilaian aset oleh ***independent appraisal*** apakah memang diperlukan saat ini dan apakah hal ini memberikan manfaat ekonomi bagi daerah. Untuk masa-masa yang akan datang mungkin ini diperlukan.

### **3. Standar akuntansi internasional yang belum diadopsi**

Dengan pendekatan adaptasi IPSAS ini, perumusan standar oleh Komite tidak saja memperhatikan prinsip-prinsip akuntansi sebagaimana yang dikehendaki oleh peraturan perundangan-undangan yang berlaku (stakeholder dalam negeri), tetapi juga memperhatikan standar yang berlaku secara internasional seperti Government Finance Statistics (GFS) dan IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Namun demikian, tidak semua prinsip internasional tersebut dapat diterapkan di Indonesia sebagaimana disebutkan di atas. saat ini.

Adapun standar akuntansi internasional di sektor publik, yang saat ini belum dapat diterapkan di sektor pemerintahan di Indonesia baik di pusat maupun daerah, antara lain :

#### **1) Pengakuan pendapatan dan belanja atas dasar akrual.**

Hal ini mengingat ketentuan perundang-undangan yang belum memungkinkan. Penerapan akrual ini akan dilakukan secara bertahap. Penggunaan cash basis untuk anggaran atau laporan realisasi anggaran diperkirakan sampai 8-10 tahun, dan baru setelah itu menggunakan accrual dengan catatan bila peraturan perundangan-undangan berubah.

Jadi, Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah ini nantinya juga akan mengarah kepada full akrual, baik untuk laporan realisasi anggaran maupun neracanya, yang diperkirakan pada tahun 2010.

## 2) Penilaian aset didasarkan pada nilai pasar (market value)

**Dr. Bambang Subianto yang juga selaku anggota Komite Pengarah** mengatakan bahwa tujuan laporan keuangan pemerintah adalah dalam rangka accountability kepada publik, bukan untuk tujuan decision usefulness seperti halnya di dunia komersial sehingga penilaian aset tetap harus didasarkan pada prinsip dasar penilaian aset yaitu historical cost. Demikian juga masalah depresiasi aset tetap, pembentukan depresiasi bukan dimaksudkan untuk pemupukan dana dalam rangka penggantian aset, hal ini merupakan pemahaman dalam financial management, bukan pengertian akuntansi. Depresiasi tidak perlu dilakukan, karena tujuan pelaporan pemerintahan bukanlah untuk pengambilan keputusan. Dalam komersial, informasi depresiasi memang diperlukan dalam rangka untuk pengambilan keputusan.

Pertimbangan lain, penilaian aset dengan harga pasar oleh independen appraisal bagi pemerintah daerah juga masih belum diperlukan, karena :

- belum jelas manfaat ekonomisnya sementara dana yang diperlukan untuk menggunakan independen appraisal cukup besar (tidak semua daerah mempunyai kemampuan keuangan yang sama)
- aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah tidak dimaksudkan untuk diperjual belikan, sehingga tidak perlu dinilai dengan harga pasar.

### **3) Memasukan *natural resources* (sumber daya alam) dalam neraca.**

Sumber-sumber daya alam yang dimiliki oleh pemerintah daerah juga belum dapat disajikan di dalam neraca karena adanya unsur ketidakpastian mengenai nilai dan manfaat ekonomis dari aset sumber daya alam tersebut. Di samping itu, berdasarkan konstitusi/UUD 1945, sumber daya alam yang ada di bumi Indonesia ini adalah dikuasai dan dimiliki oleh negara, bukan daerah.

Oleh karena itu, kuranglah bijak apabila kita mengadopsi seluruh praktek atau standar internasional, karena kondisi-kondisi tersebut di atas.. Waktulah yang akan membawa kita untuk dapat mengakomodir praktek-praktek internasional secara utuh di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan. Secara bertahap, Standar Akuntansi Pemerintahan yang diperlukan dalam rangka pembaharuan manajemen keuangan daerah ini akan mengarah kepada praktek yang lebih ideal, seperti akrual basis apabila di masa mendatang ketentuan perundang-undangan dan kondisi memang mendukungnya.

#### **IV. SIMPULAN**

Dalam rangka pembaharuan manajemen keuangan daerah di era otonomi daerah dan dalam menghadapi era globalisasi ini, diperlukan adanya suatu standar akuntansi pemerintahan secara nasional baik untuk pemerintah pusat maupun daerah sehingga pertanggungjawaban laporan keuangan pemerintah dapat lebih transparan, auditabel dan dapat diakses dengan baik oleh publik. Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa :

1. Penerapan dan pengembangan Standar Akuntansi Pemerintahan harus dilaksanakan secara bertahap sesuai dengan perkembangan peraturan perundang-undangan dengan tetap mempertimbangkan perkembangan yang terjadi di dunia internasional. Pendekatan yang ideal untuk mengembangkan standar akuntansi pemerintahan di

Indonesia adalah dengan pendekatan adaptasi IPSAS dengan mempertimbangkan kondisi daerah.

2. Penilaian aset pemerintah daerah dan juga pusat, tetap menggunakan prinsip dasar yaitu nilai historis karena tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk tujuan accountability, belum kepada decision usefulness seperti dalam dunia komersial.
3. Dengan mengacu kepada penjelasan pasal 35 yang menyebutkan bahwa sepanjang standar akuntansi keuangan daerah belum tersusun, daerah dapat menggunakan standar yang dipergunakan saat ini, maka apa yang telah dilakukan oleh Tim Pokja SK Menkeu 355 untuk memfasilitasi pemerintah daerah dalam menyiapkan laporan keuangannya (neraca daerah), yang sudah sejalan dengan draft standar yang dirumuskan oleh Komite tentunya patut dihargai dan implementasinya dapat terus dilanjutkan.
4. Neraca daerah yang sudah dimiliki oleh pemerintah daerah saat ini sudah merupakan modal awal untuk dapat menerapkan standar akuntansi pemerintahan ini dengan baik, walaupun ada perubahan seperti pengakuan depresiasi atas aset tetap atau penurunan nilai aset tetap, tidak perlu dilakukan secara retroaktif, tetapi cukup pada saat standar akuntansi pemerintahan yang disusun oleh Komite ini mulai diterapkan.

Jakarta, 7 Juli 2004

Disusun oleh Iman Bastari

Anggota Komite Kerja Standar Akuntansi Pemerintahan