

APAKAH STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL MEMBAWA BERKAH?

Lilik Purwanti

Universitas Brawijaya, Jl. MT Haryono No.165, Malang 65300
surel: lilikpurwanti64@gmail.com

<http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9011>



Jurnal Akuntansi Multiparadigma
JAMAL
Volume 9
Nomor 1
Halaman 173-191
Malang, April 2018
ISSN 2086-7603
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:

19 Juli 2017

Tanggal Revisi:

25 April 2018

Tanggal Diterima:

30 April 2018

Abstrak: Apakah Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua Membawa Berkah? Studi ini berusaha untuk memaknai implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) basis akrual dan menggali kendala yang dihadapi. Metode yang digunakan adalah deskriptif kualitatif pada aparaturnya pemerintah Kabupaten Blitar. Studi ini menemukan bahwa SAP dimaknai sebagai sebuah keterpaksaan. Meskipun demikian peneliti juga menemukan bahwa implementasi SAP juga merupakan suatu berkah bagi para informan. Pada sisi lainnya, beberapa akun masih belum sesuai dengan kebijakan akuntansi. Hal ini disebabkan oleh masalah penyusunan neraca awal, perlakuan akun, dan sumber daya manusia yang kurang memadai.

Abstract: Is Accrual-Based in Public Sector Accounting Standards a Blessing? This study seeks to interpret the implementation of Public Sector Accounting Standards (PSAS) based on accrual and explore the constraints faced. The method used is descriptive qualitative at government apparatus of Regency of Blitar. This study finds that PSAS is interpreted as a compulsion. Nevertheless, the researchers also found that the implementation of PSAS is also a blessing for the informants. On the other hand, some accounts still don't comply with the accounting policies. This is due to the problem of preparing the initial balance sheet, account treatment, and inadequate human resources.

Kata kunci: akuntansi pemerintah, akrual, berkah

Pemerintah mengeluarkan standar akuntansi yang dipakai oleh instansi pemerintah sebagai acuan dalam menyiapkan dan menyajikan laporan keuangan. Pemerintah harus menyajikan laporan keuangan yang meliputi Laporan Realisasi Anggaran (daerah/negara), Laporan Posisi Keuangan (Neraca), Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), disertakan juga laporan keuangan Badan Usaha yang dimiliki oleh Daerah atau oleh Negara. UU No. 17/2003 Pasal 32 (1) mengatur kepala daerah wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD dengan menyusun laporan keuangan berdasarkan SAP. Standar Akuntansi Pemerintahan pertama kali ditetapkan dengan diterbitkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 24/2005.

Standar akuntansi tersebut mengatur pelaporan keuangan menggunakan dasar kas menuju akrual (*cash toward accrual*). Selanjutnya tahun 2010 peraturan tersebut diubah menjadi PP No. 71/2010 yang dilengkapi dengan lampiran I dan II. Lampiran I memuat standar akuntansi dengan basis akrual (*accrual basis*) dan Lampiran II memuat standar akuntansi dengan basis kas menuju akrual (*Cash Toward Accrual*). *Cash Toward Accrual* digunakan sebagai pedoman penyusunan laporan keuangan sampai anggaran tahun 2014 dan *accrual basis* harus mulai diterapkan untuk laporan keuangan tahun 2015. PP No. 71/2010 menjabarkan penerapan secara teknis dalam peraturan Mendagri No.64/2013. Peraturan tersebut mengatur tentang Penerapan SAP dengan

basis akrual.

Peraturan Mendagri No. 64/2013 mengatur tentang kewajiban pemerintah daerah untuk menyusun peraturan Kepala Daerah yang terkait dengan persiapan implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual. Peraturan tersebut mengatur tentang kebijakan akuntansi (*accounting policy*), Sistem Akuntansi Pemda (SAPD), dan Bagan Akun Standar (*Chart of Account/BAS*) yang semuanya berbasis akrual. Hal yang tidak kalah penting untuk dipersiapkan yaitu sumber daya manusia dan sistem informasi. Menindaklanjuti kewajiban dalam permendagri tersebut, pemerintah kabupaten Blitar telah melakukan berbagai persiapan penerapan SAP berbasis akrual sejak tahun 2012. Persiapan dimulai dengan peningkatan kapasitas atau kompetensi sumber daya manusia (SDM) dengan cara mengikuti tim penyusun laporan keuangan dalam bimbingan teknis, *workshop*, pelatihan terkait dengan standar akuntansi basis akrual. Selanjutnya dilakukan sosialisasi standar tersebut kepada pengelola keuangan satuan kerja. Peningkatan kapasitas SDM dilakukan sampai tahun 2014 dan pada saat yang sama harus menyusun peraturan yang mendukung penerapan SAP berbasis akrual. Pada Mei 2014 peraturan berupa kebijakan akuntansi, SAPD, BAS, SAIBA harus selesai dan disahkan. Fakta menunjukkan bahwa sampai akhir tahun 2014 masih belum siap. Purwanti (2015) dalam hasil risetnya menyatakan pemda Kabupaten Blitar belum siap menerapkan SAP berbasis akrual. Hal ini terbukti belum selesainya beberapa peraturan yang terkait dengan implementasi SAP basis akrual yaitu kebijakan akuntansi, SAPD, dan BAS.

Penelitian tentang penerapan SAP berbasis akrual sudah banyak dilakukan baik sebelum tahun 2015 maupun setelah adanya kewajiban pada tahun 2015 (Andhayani, 2017; Harun, Peurseem, & Eggleton, 2012; Hasiara, 2012; Kurniati, Asmony, & Santoso, 2017; Maimunah, 2016; Surepno, 2015). Penelitian-penelitian tersebut membahas tentang kesiapan dan evaluasi penerapan SAP berbasis akrual. Hasil penelitian bervariasi mulai belum siap, cukup siap dan sudah siap dengan ukuran capaian dalam persen. Penelitian sebelumnya banyak melakukan evaluasi kesesuaian pelaksanaan SAP basis akrual dengan kebijakan akuntansi menurut Peraturan Menteri Keuangan No. 219/2013. Selain itu, Kurniati, Asmony, &

Santoso (2017) menemukan bahwa SAP berbasis akrual telah diterapkan dengan baik yang dilihat dari sudut pandang komunikasi, sumber daya manusia, komitmen organisasi, dan struktur birokrasi.

Kebaruan penelitian ini adalah menggunakan pendekatan kualitatif dengan paradigma interpretif. Hal ini digunakan untuk mencari makna penerapan SAP berbasis akrual menurut persepsi informan yang terlibat dengan persiapan dan implementasi SAP tersebut.

SAP basis akrual diterapkan secara serentak pada penyusunan laporan keuangan tahun 2015. SAP berbasis akrual yang dimaksud yaitu SAP yang mengatur tentang perlakuan pendapatan operasional (pendapatan-LO), perlakuan beban (*expense*), aset, utang, dan ekuitas dalam bentuk laporan finansial menggunakan basis akrual. Selain itu, juga mengatur perlakuan akuntansi pendapatan dari realisasi anggaran (Pendapatan-LRA), pengakuan semua bentuk belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam bentuk laporan pelaksanaan anggaran menggunakan dasar kas. Faktor persiapan pemerintah daerah di atas menjadi sangat penting dalam penyelenggaraan suatu peraturan yang sudah ditetapkan. Ketidaksiapan pemda akan menjadi hambatan pada pelaksanaannya. Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menguak makna implementasi SAP dengan basis akrual. Tujuan penelitian selanjutnya untuk melakukan evaluasi implementasi SAP dengan basis akrual pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Blitar yang mengacu pada Permendagri No. 64/2013 (implementasi akun) dan menggali kendala yang dihadapi dalam persiapan dan pelaksanaannya.

METODE

Pendekatan kualitatif dengan paradigma interpretif digunakan dalam penelitian ini. Pendekatan kualitatif ini digunakan untuk mendapatkan hasil penelitian yang lebih luas dan mendalam tentang pokok bahasan yang harus diperoleh jawabannya (Kamayanti, 2016; Samiolo, 2017; Gendron & Power, 2015). Paradigma interpretatif merupakan sebuah sistem sosial yang memaknai perilaku secara detail dengan melakukan observasi langsung. Perilaku dan pernyataan mempunyai makna yang bervariasi dan dapat diinterpretasikan dengan berbagai

cara (Lehman, 2010; Sitorus, Triyuwono, & Kamayanti, 2017). Penggunaan paradigma ini untuk mencari makna penerapan SAP berbasis akrual di Kabupaten Blitar.

Situs penelitian dilakukan pada pemerintah daerah kabupaten Blitar. Dipilihnya situs ini karena tahun 2014 pemda kabupaten Blitar belum siap menerapkan SAP berbasis akrual. Padahal, tahun 2015 semua pemda harus menerapkan SAP basis akrual. Dilihat dari sisi Sumber Daya Manusia (SDM), kabupaten Blitar mempunyai SDM yang memiliki cukup pengetahuan di bidang pengelolaan keuangan yaitu di DPKAD yang merupakan penggerak penerapan akuntansi berbasis akrual. Kabupaten Blitar ini adalah salah satu pemerintah daerah yang lebih awal menyosialisasikan SAP berbasis akrual kepada pengelola keuangan di level SKPD ataupun PPKD (DPKAD). Sosialisasi aturan akuntansi basis akrual ini dilakukan melalui pelatihan, workshop, dan bimbingan teknis terkait dengan sosialisasi Peraturan Pemerintah No. 71/2010 dan Peraturan Mendagri No. 64/2013.

Informan dalam penelitian ini yaitu subjek cukup lama terlibat dalam lingkungan atau kegiatan yang menjadi fokus penelitian sehingga diharapkan subjek mengetahui dan memahami objek yang menjadi sasaran penelitian. Menurut peneliti pihak-pihak yang mengalami, mengetahui, dan memahami kegiatan penerapan SAP berbasis akrual yaitu pejabat di DPKAD dan staf yang terlibat dalam persiapan, implementasi dan proses penyusunan laporan keuangan, seperti tampak pada Tabel 1.

Data dikumpulkan dengan menggunakan metode wawancara dan dokumentasi. Wawancara dilakukan secara mendalam (*in-dept interview*) dengan informan secara bebas dengan pertanyaan-pertanyaan terbuka. Wawancara tidak terstruktur dan terjadwal agar informan dalam memberikan informasi apa adanya. Data yang diperoleh dari wa-

wancara dalam bentuk catatan atau rekaman wawancara. Cara pengumpulan data juga dilakukan dengan metode dokumentasi, dengan cara mengumpulkan dokumen yang dibutuhkan dalam penelitian. Dokumen tersebut berupa kebijakan akuntansi, SAPD, dan BAS yang diperoleh dari DPKAD. Dokumen digunakan untuk mendukung data yang diperoleh dengan metode wawancara.

Prosedur analisis data yang digunakan disesuaikan dengan analisis kualitatif. Proses analisis data dilakukan peneliti mulai terjun ke lokasi objek penelitian, ketika proses pengumpulan data (informasi), dan setelah informasi diperoleh atau selesainya tahap pekerjaan lapangan. Data yang telah peneliti kumpulkan mulai diintegrasikan, diorganisasi, dan diklasifikasi menjadi unit-unit yang dapat dikelola (Davis & Pesch, 2013; Kusdewanti, Triyuwono, & Djahuri, 2016). Proses agregasi yaitu proses mengabstraksi dari data yang bersifat khusus menuju data yang bersifat umum dalam rangka menemukan peta umum data. Kemudian data diorganisasi sesuai urutan terjadinya, kategori atau pengelompokan-pengelompokan yang diperlukan atau dalam bentuk tipologi. Tahap selanjutnya sebaiknya dilakukan proses perbaikan, penyempurnaan atau penambahan data baru atas pengelompokan yang telah dilakukan yang menurut Aripoerwo, Ludigdo, & Achsin (2014) dikenal dengan istilah reduksi data. Peneliti harus terjun ke lapangan lagi untuk mendapatkan dan mungkin perlu membuat kelompok baru yang tidak bisa dimasukkan ke dalam kelompok yang sudah ada. Tahap terakhir yaitu penarikan simpulan atau interpretasi data yaitu proses memahami makna atau interpretasi yang dipaparkan dalam data.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Makna implementasi SAP berbasis akrual. Pemerintah daerah harus menerapkan SAP dengan akrual basis mulai pelapor-

Tabel 1. Daftar Nama Informan (Samaran) dan Jabatannya

| Nama | Jabatan |
|-------------|-------------------------|
| Antok | Kepala dinas |
| Vella | Sekretaris dinas |
| Tama | Kepala bidang akuntansi |
| Febry | Kepala bidang aset |
| Sherly | Kepala seksi pelaporan |

an keuangan tahun 2015 (Hifni, 2017; Kamayanti, 2011). Bagaimana tanggapan para pengambil kebijakan dan pihak yang terlibat langsung dalam penerapan aturan ini?. Pertanyaan inilah yang perlu mendapatkan jawaban terkait dengan adanya aturan tentang penerapan SAP basis akrual. Penerapan SAP tersebut diharapkan dapat menyajikan laporan keuangan yang lebih transparan (terbuka) dan lebih akuntabel. Oleh karena itu, perlu upaya dan kerja sama yang serius dengan berbagai pihak yang terkait dalam penerapannya.

Pemerintah daerah kabupaten Blitar sudah mempersiapkan diri dalam menyongsong penerapan SAP berbasis akrual sejak 2012. Hal yang sudah dilakukan terkait dengan kompetensi sumber daya manusia yaitu dengan mengikutkannya dalam pelatihan, bimbingan teknis dan studi komparatif ke pemerintah daerah lain yang sudah lebih dulu menerapkan SAP basis akrual. Seperti yang disampaikan oleh Vella berikut.

“Dengan terbitnya PP No. 71 tahun 2010 kabupaten Blitar sudah mulai melakukan proses sosialisasi SAP berbasis akrual tersebut sejak tahun 2012. Sosialisasi dilakukan melalui bimbingan teknis, *workshop*, seminar, dan kursus keuangan. Bimtek dan pelatihan dilakukan bekerja sama dengan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya. Selain itu juga dilakukan kunjungan ke Bandarlampung, pemda yang sudah lebih dulu menerapkan SAP berbasis akrual. Kegiatan kita mulai dari DPKAD sebagai penyusun laporan keuangan konsolidasi dan dilanjutkan untuk pengelola SKPD” (Vella).

Penerapan standar akuntansi berbasis akrual ini menuntut daerah untuk bekerja keras terutama dalam hal pemahaman. Kualitas sumber daya manusia tentu sangat diperlukan. Febry menegaskan hal tersebut melalui pernyataan berikut ini.

“Perubahan aturan ini benar-benar menguras energi kita. Betapa susah payah kita untuk memperoleh pemahaman terkait dengan standar akrual tersebut. Dengan pegawai yang terbatas dengan

latar belakang akuntansi, harus berusaha memahami tentang akuntansi akrual. Kami berusaha *ngangsu kawruh* ke instansi lain, lembaga penyelenggara *workshop*, bimbingan teknis, dan pelatihan untuk mengikuti seminar dan pelatihan dalam rangka memperoleh pemahaman tentang SAP berbasis akrual itu. Termasuk kegiatan yang diadakan oleh Kementerian Dalam Negeri” (Febry).

Seperangkat peraturan harus disusun oleh pemda seiring terbitnya Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 64/2013 tentang penerapan standar akuntansi dengan dasar akrual (Surepno, 2015). Dengan keharusan ini tidak ada alasan pemerintah daerah untuk tidak menerapkan SAP berbasis akrual walaupun belum siap baik perangkat peraturan maupun SDM. Peraturan daerah yang harus disusun oleh pemda yaitu kebijakan akuntansi pemerintah daerah yang berbasis akrual mengacu Lampiran I Permendagri 64/2013.

Sejak terbitnya Peraturan Mendagri Nomor 64 tahun 2013, tahun 2014 kabupaten Blitar melalui DPKAD sudah melakukan persiapan menyusun perangkat aturan untuk mendukung implementasi SAP berbasis akrual. Pasal 10 Permendagri 64/2013 menyatakan bahwa kebijakan akuntansi pemda dan Sistem Akuntansi Pemda diatur lebih lanjut dengan menerbitkan peraturan kepala daerah yang ditetapkan paling lambat pada 31 Mei 2014. Aturan kedua yaitu SAPD yang mengatur tentang prosedur dan teknik akuntansi dalam proses penyusunan laporan keuangan. Proses tersebut meliputi: identifikasi transaksi, pencatatan dalam buku jurnal, pemindahan dari jurnal ke dalam pos-pos buku besar, dilanjutkan peringkasan dengan menyusun neraca saldo, dan terakhir proses menghasilkan laporan keuangan.

Pemda kabupaten Blitar sudah melakukan langkah-langkah untuk penerapan standar baru tersebut dengan menerbitkan peraturan kepala daerah. Pertama, penyusunan dan penetapan kebijakan akuntansi yang diberlakukan untuk entitas akuntansi (SKPD) ataupun entitas pelaporan (PPKD). Kedua, penyusunan dan penetapan sistem akuntansi Pemda yang meliputi sistem akuntansi untuk PPKD dan sistem akuntansi untuk SKPD. Ketiga, penyusunan

BAS (*Chart of Account*). Hal lain yang harus diperhatikan yaitu aplikasi komputer pengelolaan keuangan daerah serta memilih dan melatih pegawai di bidang akuntansi untuk mengoperasikan sistem tersebut. Terbitnya Permendagri 64/2013 semakin membuat pusing pemda. Berikut komentar pimpinan DPKAD terkait dengan penyusunan perangkat aturan tersebut di atas.

“Terbitnya Permendagri No. 64 tahun 2013 memaksa kita harus dan harus membuat seperangkat aturan untuk pedoman dan pelengkap penerapan standar basis akrual. Serangkaian kegiatan seperti membentuk tim penyusun kebijakan akuntansi dan SAPD sampai menjadi peraturan daerah sudah kami lakukan sejak awal tahun 2014. Alhamdulillah sekarang kabupaten Blitar sudah punya kebijakan akuntansi berbasis akrual walaupun belum lengkap apalagi sempurna. Kebijakan itu dituangkan dalam Peraturan Bupati No. 20 tahun 2014 tentang Kebijakan Akuntansi dan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah. Peraturan tersebut kemudian disempurnakan dengan terbitnya Peraturan Bupati No. 30 tahun 2015 tentang Perubahan atas Peraturan Bupati No. 20 tahun 2014” (Antok).

Komentar senada disampaikan oleh Vella. Permendagri tentang penerapan standar akrual menambah pekerjaan dan membuat pusing karena harus membuat aturan pelaksanaan yang terkait. Hal lebih lengkap dapat dicermati melalui pernyataan berikut ini.

“Apalagi dengan terbitnya Permen-dagri yang mengatur penerapan akuntansi akrual, kita harus membuat banyak aturan yang mendukung pelaksanaan standar. Saya sampai pusing rasanya tetapi kita harus melaksanakan aturan pemerintah tersebut. Kita harus belajar dengan keras tentang aturan baru ini. Otak dan pikiran kita dipaksa berpikir keras untuk cepat membuat aturan tersebut (sambil memegang kening)”(Vella).

Penerapan standar akuntansi akrual ini juga dirasakan sebagai pemaksaan kepada pemerintah daerah. Hal ini sangat dirasakan oleh pimpinan yaitu sekretaris DPAD. Berikut uraiannya Vella setelah minum air putih yang tersedia di meja.

“Keterpaksaan itu istilah yang tepat untuk penerapan standar baru ini. Bagaimana tidak? Mau tidak mau kita harus menerapkannya bukan? Kalau boleh memilih *yaa* tetap saja pakai standar yang lama. *Hee hee*. Aturan-aturan yang sering berubah itulah menuntut kita yang di pemda harus selalu belajar dan belajar. *Aduuuuh* pusing *deh* rasanya kepala” (Vella).

Pendapat lain disampaikan oleh Tama (kepala bidang akuntansi), yang justru mengkhawatirkan gagalnya penerapan SAP berbasis akrual dengan melihat peraturan yang harus disusun dan SDM yang mendukung implementasi standar basis akrual. Tama menjelaskan hal tersebut melalui kutipan berikut ini.

“Penerapan akuntansi basis akrual ini bertujuan baik dan saya sadar itu. Banyak hal baru yang harus dipelajari dan disiapkan. Hal ini sangat menyita waktu dan pikiran. Apalagi seksi pelaporan harus bekerja keras untuk memahami aturan yang baru. Otomatis sistem aplikasi harus diganti juga. Sistem yang lama dibuat oleh BPKP, yang pelaksana lapangan di daerah masih banyak menemui kendala dalam operasionalnya. Semoga sistem yang baru mudah dan tidak ada hambatan dalam operasionalisasinya. Saya tidak yakin hal ini akan berjalan lancar” (Tama).

Dari beberapa pendapat di atas dapat disimpulkan penerapan SAP berbasis akrual awal tahun 2015, dimaknai sebagai “menguras energi”, “keterpaksaan”, dan “beban berat”. Daerah harus berusaha untuk mencari pemahaman tentang aturan tersebut meskipun Kementerian Dalam Negeri juga ikut ambil bagian dalam sosialisasi SAP. Selain itu pemda harus mempersiapkan seperang-

kat peraturan untuk mendukung pelaksanaan standar akrual. Ini merupakan beban bagi daerah yang dipaksa menerapkan standar tersebut. Seperti yang disampaikan dalam beberapa riset (Adhikari & Jayasinghe, 2017; Maimunah, 2016; Sargiacomo, 2015).

Dengan berbekal kemauan dan tekad untuk mematuhi aturan, kabupaten Blitar sudah dapat menyajikan Laporan Keuangan sesuai dengan SAP berbasis akrual. Laporan keuangan disusun menggunakan sistem yang disiapkan oleh BPKP. Adapun Laporan Keuangan yang dihasilkan adalah Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), Neraca (Posisi Keuangan), Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL), Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Evaluasi atas implementasi Standar Akuntansi dasar kas menuju akrual cukup banyak mengalami hambatan. Bisa dibayangkan bagaimana lebih sulitnya menerapkan SAP berbasis akrual (Edwards, 2016; Harun, Peurseem, & Eggleton, 2012; Snow & Reck, 2016). Hal ini juga dialami oleh pemda kabupaten Blitar dan terbukti selama 8 tahun sampai Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) 2015 memperoleh pendapat Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dari hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Antok (kepala DPKAD) menyampaikan hal berikut.

“Sampai detik ini kabupaten Blitar masih memperoleh opini WDP, 8 tahun lho bukan masa yang pendek untuk belajar dan berbenah diri. Masalah aset selalu mendominasi dan seolah-olah nggak ada ujungnya kapan selesai. Kami sudah berusaha untuk menyelesaikan tetapi selalu muncul masalah baru. Inventarisasi aset sedang kita lakukan agar nilai aset menunjukkan nilai yang benar. Saat itu kami membayangkan betapa sulitnya penerapan standar akrual. Neraca awal saja sampai bulan Juni ini belum selesai disusun” (Antok).

Kepala bidang aset menyadari apa yang disampaikan oleh kepala dinas bahwa aset masih saja menjadi temuan BPK dan memang masih banyak masalah. Berikut ini

adalah pendapat Febry (kabid aset) mengenai temuan tersebut.

“Saya sangat menyadari masalah aset yang masih menjadi temuan bertahun-tahun. Penyebabnya inventarisasi aset yang belum tuntas. Banyak aset yang tidak ada secara fisik tetapi masih ada di catatan, sebaliknya ada aset secara fisik tetapi tidak jelas kepemilikannya. Selain itu sulitnya menentukan harga perolehan, kapan diperoleh, dan dari mana sumber” (Febry).

Hal senada disampaikan oleh kepala seksi pelaporan bahwa aset tetap masih terus bermasalah. Dari tahun 2013 sampai 2015 menjadi temuan BPK. Masalah disebabkan belum selesainya pengisian kolom-kolom inventarisasi aset. Sherly menuutkannya melalui pernyataan berikut ini.

“Tahun 2013, 2014, dan 2015 aset tetap masih menjadi temuan BPK. Inventarisasi sudah selesai dilakukan tetapi masih ada beberapa kolom yang kosong yaitu harga perolehan, tanggal perolehan, bersumber perolehan aset. Masalah ini yang membuat kita belum bisa melakukan penyusutan untuk semua aset tetap, terutama jalan dan jaringan yang sebagian besar belum dilaporkan karena belum diketahui nilainya. Selain itu persediaan juga masih menjadi temuan untuk LKPD tahun 2014. Masalahnya persediaan obat-obatan yang sudah didistribusi ke puskesmas yang belum terpakai tidak masuk dalam persediaan dinas kesehatan. Jika persediaan masih mudah ditindaklanjuti dan tahun 2015 sudah tidak ditemukan lagi masalah persediaan” (Sherly).

Tahun 2016 semua masalah aset tetap dan persediaan sedikit demi sedikit bisa diselesaikan. Laporan keuangan pemda kabupaten Blitar tahun 2016 memperoleh pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Hal tersebut diuraikan oleh Sherly melalui kutipan berikut ini.

“Masalah aset tetap dan persediaan bisa diselesaikan pada laporan keuangan tahun 2016. Alhamdulillah laporan keuangan pemda kabupaten Blitar tahun 2016 mendapatkan opini WTP. Kerja keras yang setimpal dengan apresiasi atau hasil yang dicapai. Lega rasanya setelah bertahun-tahun tertekan pada WDP dan akhirnya merdeka juga *heee heee*” (Sherly).

Pendapat yang sama disampaikan oleh Antok (kepala DPKAD). Tidak sia-sia usaha untuk selalu berguru dan berbenah diri, yang akhirnya mendapatkan opini WTP. Antok mengomentari hal tersebut melalui pernyataan berikut ini.

“Awal penerapan standar basis akrual memang kami pontang panting berguru ke sana kemari. Hasil dari ikhtiyar dan kerja sama dalam mewujudkan keinginan merdeka dari belenggu pendapat WDP dan malu *pastinya hee heee*. Syukur Alhamdulillah kami panjatkan kepada Allah SWT, setelah 8 tahun berlutut dengan opini WDP atas LKPD kami. Usaha kami tidak sia-sia. Kami mendapatkan banyak ucapan dan apresiasi atas capaian ini karena WTP adalah prestasi tertinggi dari BPK. Kami tidak boleh lengah dengan opini ini tetapi harus terus berbenah diri dan berusaha untuk mempertahankan opini WTP. Semoga Allah mengabulkan. Aamiin Yaa Rabbal Alamiin” (Antok).

Tama (kabid akuntansi) menyampaikan pendapat yang sama dengan kepala seksi pelaporan dan kepala DPKAD. Beliau menyampaikan bahwa Kabupaten Blitar telah lama memiliki predikat WDP sehingga diperlukan upaya yang keras untuk mencapai WTP. Hal lebih lengkap dapat ditelaah melalui pernyataan berikut ini.

“Sudah sejak lama kabupaten Blitar bertahan di opini WDP dengan pengecualian yang bervariasi. Kebanyakan dan sering pada kewajaran nilai aset tetap, yang lain dana bergulir dan persediaan

yang nilainya memang cukup besar. Berbagai usaha sudah kita lakukan tetapi masih saja belum benar menurut auditor. Inilah yang membuat kita harus bekerja keras untuk memperoleh opini WTP” (Tama).

Terkait dengan penyebab status WDP pada Kabupaten Blitar, Vella memiliki sudut pandang tersendiri. Beliau menyatakan bahwa aset tetap masih mendominasi temuan audit BPK. Hal ini dapat disimak melalui pernyataan berikut ini.

“Opini WDP selama 8 tahun disebabkan masalah aset tetap. Belum jelasnya status aset, inventarisasi aset yang belum tuntas, kapitalisasi aset yang tidak ada dasarnya, pencatatan aset yang tidak akurat dan lain-lain. Alhamdulillah secara perlahan-lahan masalah tersebut bisa diselesaikan. Syukur Alhamdulillah laporan keuangan tahun 2016 mendapat opini WTP. Haaaah sedikit lega meski berat untuk mempertahankan opini BPK ini ke depan. Mungkin ini berkah dari penerapan aturan standar baru” (Vella).

Komentar sekretaris DPKAD didukung pendapat Tama. Beliau menyatakan bahwa perlu kerja sama yang baik dengan SKPD untuk mempertahankan opini WTP. Berikut ini adalah rincian komentarnya.

“Saya secara pribadi akan berusaha untuk mempertahankan opini BPK tersebut karena sangat disadari bahwa sangat sulit dan harus menunggu 8 tahun untuk mendapat opini WTP itu. Oleh karena itu, usaha untuk mempertahankan opini harus dilakukan bersama dengan SKPD-SKPD dan inspektorat serta diperlukan kerja sama yang baik dan komitmen pimpinan” (Tama).

Menurut Febry opini WTP diperoleh setelah menyelesaikan masalah aset tetap yang bertahun-tahun menjadi temuan BPK. Selain itu, opini WTP diberikan setelah setiap aparaturnya menyelesaikan permasalahan aset tetap. Hal ini dapat dilihat dalam per-

nyataan berikut ini.

“Opini WTP ini kita peroleh setelah hampir semua masalah aset diselesaikan. Memang aset ini besar nilainya sehingga menjadi perhatian BPK. Selain itu, aset juga sulit pengelolaannya. Memerlukan waktu bertahun-tahun untuk menyelesaikan masalah satu per satu. Ini juga bagian dari andil inspektorat yang selalu memberikan bimbingan dan pemeriksaan internal. Kita konsultasi dengan BPKP, belajar pada pemda lain dan kita dituntut harus belajar dan belajar. Begitu sulit kita mendapatkan opini ini maka ke depan kita harus mempertahankan” (Febry).

Berdasarkan pendapat-pendapat di atas disimpulkan bahwa pemda kabupaten Blitar terus berusaha semaksimal mungkin untuk meningkatkan pendapat hasil pemeriksaan auditor atas laporan keuangan pemerintah daerah dengan cara menindaklanjuti temuan-temuan tahun sebelumnya, menyelesaikan inventarisasi aset, melakukan penyusutan, serta menertibkan perhitungan persediaan di SKPD-SKPD. Usaha tersebut ternyata “usaha tidak sia-sia” karena laporan keuangan tahun 2016 memperoleh opini WTP. Penghargaan ini merupakan kali pertama dalam kurun waktu 8 tahun setelah terus menerus mendapat opini WDP. Opini WTP merupakan “berkah” bagi pemda kabupaten Blitar. Hal ini karena adanya komitmen dan dukungan dari pimpinan dan peran inspektorat dalam proses revaluasi laporan keuangan.

Komitmen dan dukungan pimpinan yang kuat merupakan kunci kesuksesan dari sebuah perubahan (Surepno, 2015; Wilson, 2013). Dukungan pimpinan tersebut dibuktikan oleh pemerintah kabupaten Blitar. Berikut ini adalah komentar Antok tentang komitmen tersebut.

”Saya sangat mendukung perubahan betapa berat dan susahnyanya dijalani. Saya yakin perubahan itu untuk menjadi lebih baik. Niat yang kuat saya tunjukkan dengan memberikan dukungan staf atau pengelola dan penyusun laporan keuangan untuk mengikuti sosialisasi SAP basis akrual melalui

bimtek, workshop, atau seminar terkait dengan penerapan standar tersebut” (Antok).

Pendapat senada dituturkan oleh Vella. Beliau mengatakan bahwa pimpinan pemda Blitar sangat mendukung penerapan SAP basis akrual. Dukungan tersebut dapat dilihat pada pernyataan di bawah ini.

“Selain dukungan pimpinan, SDM yang kompeten dan menguasai akuntansi pemerintahan sangat dibutuhkan. Oleh karena itu pengembangan harus dilakukan oleh daerah. Dengan mengikutkan mereka dalam kegiatan sosialisasi standar akrual di mana-mana. Rasanya sudah capek dengan opini WDP haa haaa” (Vella).

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa implementasi SAP basis akrual dimaknai sebagai “berat dan susah”, “rasa capek dengan opini WDP” dan berkah. Makna pemerksaan karena awal persiapan implementasi, pemda harus membuat seperangkat peraturan untuk syarat penerapan standar, persiapan SDM yang memadai dan IT untuk aplikasi SAP basis akrual. Hal ini ditunjukkan usaha pemda kabupaten Blitar dilakukan sejak tahun 2012. Betapa sulit dan berat pekerjaan awal munculnya kewajiban menerapkan SAP basis akrual. Di sisi lain, implementasi SAP berbasis akrual menjadi berkah bagi pemda kabupaten Blitar. Setelah 8 tahun berturut-turut mendapatkan opini WDP dari BPK, laporan keuangan tahun 2016 mendapatkan opini WTP. Perjuangan yang panjang dan sangat berat itu akhirnya menunai hasil yang melegakan dan membanggakan bagi pemda kabupaten Blitar beserta masyarakatnya.

Berdasarkan uraian pembahasan di atas dapat disimpulkan bahwa penerapan SAP basis akrual dimaknai sebagai keterpaksaan, menguras energi, pontang panting, capek dengan opini WDP dan berkah. Suka atau tidak, mau atau tidak aturan ini harus diterapkan, ini sebuah keterpaksaan. Usaha untuk melengkapi dengan peraturan bupati yang merupakan aturan teknis pelaksanaan di daerah, merupakan pekerjaan yang berat dan menguras energi. Pontang panting berguru ke sana kemari untuk bisa memahami SAP tersebut, merefleksikan betapa berat dan serius usaha pemda Blitar.

Hal tersebut dilakukan karena sudah capek dengan opini WDP hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan kabupaten Blitar. Akhir dari sebuah perjalanan panjang, dengan penerapan SAP basis akrual merupakan jalan meningkatkan opini menjadi WTP. Berkah yang diterima oleh kabupaten Blitar setelah selama 8 tahun memperoleh WDP. Setelah mengetahui, memahami, mengamati, merenung serta melakukan refleksi peneliti menyimpulkan rangkaian makna penerapan SAP basis akrual seperti peribahasa "Berakit-rakit ke hulu, berenang-renang ke tepian", artinya bersakit-sakit dulu, berenang-senang kemudian. Makna dari peribahasa itu adalah apabila ingin mendapatkan kesenangan atau keberhasilan pada masa yang akan datang, haruslah berani bersusah payah terlebih dahulu. Dengan kalimat lain, betapa susahnyanya untuk mendapatkan kesenangan.

Evaluasi implementasi kebijakan akun. Berikut ini diuraikan evaluasi atas penerapan SAP berbasis akrual yang mengacu pada kebijakan akuntansi sesuai dengan lampiran I Permendagri No. 64/2013. Pemda Blitar sudah memiliki Peraturan Bupati mengenai kebijakan akuntansi yaitu Peraturan Bupati Blitar No. 7/2016 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Bupati Blitar No. 20/2014 yang mengatur Kebijakan Akuntansi Pemerintah Kabupaten Blitar.

Kas pemerintah daerah meliputi Kas di bendahara Daerah, Kas yang dipegang oleh Bendahara Penerimaan, Kas yang dipegang oleh Bendahara Pengeluaran. Selain kas ada setara kas (ekuivalen kas). Ekuivalen kas yang dimaksud yaitu investasi sementara (jangka pendek) yang paling lancar dan dapat diubah menjadi kas kurang dari 3 (tiga) bulan sejak tanggal neraca. Dalam pelaksanaan pemda kabupaten Blitar hanya menyajikan kas dan tidak ada setara kas. Hal ini karena Pemda tidak memiliki investasi sementara kurang dari 3 bulan maupun lebih dari 3 bulan kurang dari 1 tahun. Kas disajikan di Neraca 31 Desember 2015 terdiri dari Kas di Kasda Rp256.977.840.782,62, Kas di Bendahara Dana Kapitasi JKN Rp12.136.173.315, Kas yang disimpan oleh Bendahara Pengeluaran yang belum dipertanggungjawabkan sebesar Rp271.542.390, Kas yang dipegang oleh Bendahara Penerimaan yang belum disetor sebesar Rp826.256.400, dan uang Kas yang ada di Badan Layanan Umum Daerah Rp15.398.567.242,39. Penyajian kas sudah sesuai dengan kebijakan akuntansi yang te-

lah ditetapkan (Kabupaten Blitar, 2015).

Kebijakan akuntansi mengatur investasi Jangka Pendek merupakan investasi yang dapat dijual dengan cepat atau dapat dijadikan kas atau dimiliki dalam jangka waktu antara 3-12 bulan sejak tanggal Neraca. Pemda kabupaten Blitar tidak memiliki investasi jangka pendek.

Kebijakan akun atas piutang mengatur piutang yang disajikan di Neraca. Piutang dilaporkan di Neraca sebesar nilai neto yang dapat direalisasi sehingga diperlukan penyelesaian atas piutang ragu-ragu dengan membuat perkiraan penyisihan. Piutang yang diperkirakan tidak dapat ditagih dihitung menggunakan analisis umur piutang (*aging schedule*). Dalam analisis piutang, piutang dikelompokkan menurut umurnya dan diperkirakan persentase kerugian piutang. Laporan keuangan pemda kabupaten Blitar tahun 2015 belum membuat estimasi piutang yang tidak dapat ditagih. LKPD tahun 2016 sudah menunjukkan penyisihan kerugian piutang yang disusun menggunakan pendekatan Neraca (persentase dari piutang).

Dalam kebijakan akuntansi persediaan dijelaskan bahwa sistem perpetual digunakan untuk mencatat persediaan yang membutuhkan penanganan yang khusus, yaitu obat-obatan. Penerapan sistem perpetual dilakukan dengan cara mencatat persediaan pada saat diterima dan dikeluarkan sehingga nilai persediaan bisa diketahui setiap saat. Pelaksanaan pemda kabupaten Blitar menggunakan metode periodik dan persediaan diketahui dengan cara melakukan perhitungan secara fisik atas persediaan. Hal ini dilakukan karena dianggap tidak praktis dan kesulitan dalam menentukan nilainya setiap pemakaian dengan banyaknya jenis persediaan yaitu 27 macam. Oleh karena itu nilai persediaan tidak dapat diketahui setiap saat. Persediaan akhir diketahui dengan cara menghitungnya secara fisik pada saat penyusunan laporan keuangan. Pelaksanaan pencatatan persediaan tidak sesuai dengan kebijakan akuntansi yang telah ditetapkan.

Berdasarkan kebijakan akuntansi yang disusun, investasi jangka panjang dinilai menggunakan metode harga perolehan dan metode ekuitas. Dengan metode harga perolehan, hasil investasi yang berupa dividen diakui sebagai pendapatan yang tidak mempengaruhi nilai investasi (bagian dari penyertaan modal). Metode ekuitas diterap-

kan dengan mencatat investasi sebesar harga perolehan ketika diperoleh. Selanjutnya perubahan naik atau turun nilai investasi akibat timbulnya laba atau rugi investasi. Dalam pelaksanaan pemda kabupaten Blitar menilai sebagian investasi menggunakan metode harga perolehan dan sebagian metode ekuitas. Hal ini sesuai dengan kriteria penyajian investasi jangka panjang.

Aset tetap (*property, plant, equipment*) dinilai sebesar harga pada saat diperoleh (*cost*). Jika sulit mengetahui harga perolehan, dapat digunakan *fair value*. Harga perolehan merupakan jumlah kas atau ekuivalen kas yang dikeluarkan untuk memperoleh aset sampai siap digunakan. Harga perolehan juga dapat dihitung menggunakan *fair value* dari imbalan lain yang diserahkan untuk mendapatkan aset tersebut. Dalam pelaksanaannya, aset tetap (aset tidak lancar) dicatat sebesar harga perolehan meski ada masalah terkait dengan perolehannya. Beberapa aset tetap belum bisa ditentukan nilainya karena tidak ada dokumen yang mendukung. Hal ini akan berakibat pada jumlah aset tetap secara keseluruhan dan penyusutan untuk semua aset tetap. Masalah ini terutama untuk tanah dan peralatan. Selain itu, pemda belum membuat peraturan tentang kapitalisasi aset sehingga terjadi masalah ketika ada pengeluaran setelah perolehan awal. Masalahnya yaitu perlakuan akuntansi atas pengeluaran dapat diakui sebagai belanja modal atau belanja barang jasa.

Akun aset Lainnya menampung aset yang tidak dapat dimasukkan ke dalam kategori *current asset, long term investment* serta properti, pabrik, peralatan, dan aset tetap tersebut tidak lagi digunakan dalam operasional pemerintahan (Bloch, Marlowe, & Dead, 2016; Patton & Hutchison, 2013). Misalnya aset yang tergolong dalam kondisi rusak berat, usang, aus, dan dalam proses pindah tangan (dijual, disewakan, dihibahkan atau untuk penyertaan). Dalam pelaksanaan di pemda kabupaten Blitar terjadi masalah terkait dengan aset yang tidak digunakan dan masih masuk ke dalam kelompok aset tetap. Bahkan masih banyak aset yang masih ada di catatan tetapi aset sudah tidak ada lagi secara fisik.

Akun liabilitas dapat diklasifikasikan ke dalam utang jangka pendek (*short term liabilities*) dan utang jangka panjang (*long term liabilities*). Liabilitas jangka pendek harus dibayar maksimal 12 bulan sedangkan

liabilitas jangka panjang pembayarannya lebih dari 12 bulan sejak tanggal neraca. Kewajiban jangka pendek meliputi utang bunga, utang beban, pendapatan diterima di muka, utang pajak, sebagian utang jangka panjang yang pembayarannya tahun depan, dan utang jangka pendek lainnya. Utang yang dimiliki pemda hanya jangka pendek yaitu kewajiban kepada pihak ketiga yang berupa utang pajak (utang PPN dan utang pajak penghasilan), kewajiban tersebut sudah dilaporkan dan disajikan di Neraca. Perlakukan atas utang sudah sesuai dengan kebijakan yang ditetapkan pada peraturan Bupati.

Akun ekuitas meliputi akun ekuitas, ekuitas SAL dan ekuitas untuk dikonsolidasikan. Ekuitas (kekayaan bersih) yaitu selisih aset dan liabilitas. Kekayaan bersih ditentukan dengan cara menambah atau mengurangi ekuitas awal dengan defisit atau surplus LO, penyesuaian yang timbul dari revisi nilai persediaan, selisih yang timbul dari hasil revaluasi aset tetap, dan sebagainya. Ekuitas SAL menampung rekening perantara dari proses penyusunan LRA dan Laporan Perubahan SAL (LP SAL). Ekuitas SAL terdiri dari estimasi pendapatan, estimasi penerimaan dari pembiayaan, apropriasi pengeluaran dari pembiayaan, apropriasi belanja, dan estimasi perubahan SAL, surplus/defisit (LRA). Terakhir akun ekuitas untuk dikonsolidasikan yang menampung akun resiprokal yaitu RK PPKD (rekening koran PPKD). Dalam Neraca 2015 dan 2016 pemda kabupaten Blitar hanya menggunakan satu rekening yaitu ekuitas dana.

Pendapatan-LRA diakui ketika pendapatan masuk ke rekening kas umum daerah (kasda) dan diterima oleh SKPD. Pengukuran Pendapatan-LRA menggunakan azas bruto dengan mencatat penerimaan bruto dan tidak boleh mengurangi penerimaan dengan pengeluaran atau belanja yang terjadi terkait dengan perolehan pendapatan tersebut (Pemerintah Kabupaten Blitar, 2016). Pendapatan-LRA disajikan pada LRA dan LAK karena kedua laporan tersebut berbasis kas. Pemda kabupaten Blitar sudah menerapkan prinsip tersebut untuk pendapatan-LRA yang diterima karena menggunakan basis yang sama dengan tahun-tahun sebelumnya.

Belanja diakui ketika kas sudah dikeluarkan dari kasda. Pengeluaran di SKPD diakui ketika pengeluaran sudah dipertanggungjawabkan dan dinyatakan sah atau

definitif. Belanja diukur menggunakan azas bruto sebesar nilai nominal yang dibuktikan adanya dokumen pengeluaran yang dinyatakan sah. Pemda kabupaten Blitar sudah menerapkan perlakuan akuntansi atas belanja, yang sama dengan kebijakan akuntansi yang telah ditetapkan.

Pembiayaan meliputi pembiayaan penerimaan dan pengeluaran. Pembiayaan yang diterima diakui ketika kas sudah masuk di rekening kasda. Sebaliknya, pengeluaran pembiayaan diakui ketika kas sudah keluar dari rekening kasda. Pembiayaan hanya ada di PPKD dan tidak ada di SKPD. Pembiayaan harus diukur menggunakan mata uang Indonesia yaitu rupiah. Jika ada transaksi pembiayaan dalam bentuk mata uang selain rupiah (asing) harus diubah ke mata uang rupiah menggunakan kurs tengah Bank Indonesia pada saat transaksi terjadi. Penerapan di pemda kabupaten Blitar sudah sesuai dengan kebijakan akuntansi yang telah ditetapkan baik untuk penerimaan pembiayaan maupun pembiayaan pengeluaran.

Pendapatan-LO (hak pemerintah daerah) dicatat menambah ekuitas dan tidak memperoleh pembayaran kembali selama satu periode. Pendapatan-LO berasal dari transaksi operasional dan transaksi non-operasional. Pendapatan-LO meningkatkan ekuitas pemerintah daerah. Pendapatan-LO yang bersumber dari transaksi pertukaran, misalnya: penjualan barang, penjualan jasa, dan barter. Selain itu ada pendapatan transaksi non-pertukaran, misalnya pendapatan pajak, pendapatan dari rampasan, pendapatan hibah, pendapatan dari sumbangan atau bantuan dari entitas lain, dan pendapatan hasil dari alam. Pendapatan-LO diakui ketika timbul hak atau diperoleh hak atas pendapatan dan pendapatan dapat direalisasi. Pendapatan direalisasi seperti ditunjukkan dengan adanya aliran masuk dari sumber daya ekonomi baik yang sudah diterima maupun yang belum dibayar (piutang).

Dalam pelaksanaan tahun 2015, pemda kabupaten Blitar masih menemui kendala terkait dengan pengakuan piutang dan pendapatan yang berasal dari transfer PBH pajak, DAU, dan DAK. Hal ini disebabkan surat ketetapan masih berubah-ubah tentang besarnya sehingga sulit menentukan kapan piutang diakui. Harusnya piutang dan pendapatan-LO dana transfer diakui ketika surat ketetapan diterima oleh daerah. Berdasarkan CaLK, piutang dana transfer tahun 2015 sebesar Rp24.295.913.571 tetapi

pendapatan dana transfer-LO diakui hanya Rp1.906.277.482.878 yaitu sebesar yang direalisasi atau diterima kas. Selisihnya diakui sebagai piutang dan tidak akan diterima karena pemerintah pusat mentransfer sesuai dengan perhitungan dana pada saat diserahkan ke daerah (Kabupaten Blitar, 2015).

Beban diakui ketika kewajiban telah timbul (terutang), konsumsi atas aset telah terjadi, atau turunnya manfaat ekonomi atas jasa. Kewajiban jika terjadi pengalihan hak ke pemda dari pihak lain dan tidak ada pengeluaran kas dari kasda, misalnya kewajiban yang timbul karena adanya tagihan biaya telepon dan biaya listrik. Hal ini agak sulit diterapkan oleh pemda karena sulit memperoleh bukti adanya utang atas beban tersebut. Beban juga terjadi ketika telah terjadi konsumsi atas aset, misalnya: pemakaian bahan habis pakai atau ATK. Terakhir, beban dapat terjadi karena adanya penurunan manfaat ekonomi, misalnya: penyusutan dan amortisasi. Perlakuan atas beban ini belum sesuai dengan kebijakan akuntansi pemda kabupaten Blitar.

Catatan atas laporan keuangan tahun 2015 adalah beban terdiri dari: beban pegawai, Rp1.016.569.701.910, beban barang dan jasa sebesar Rp295.783.527.092,78, beban hibah sebesar Rp84.431.202.600, beban bantuan sosial yaitu sebesar Rp675.480.000, beban penyusutan sebesar Rp161.702.223.573, dan beban penyisihan piutang 46.295.517.465,29. Berdasarkan data tersebut maka beban telepon, air, dan listrik yang terutang pada 31 Desember 2015 tidak diakui dan dilaporkan karena kesulitan menentukan jumlahnya. Beban kerugian piutang dibentuk dengan membuat cadangan pada akhir periode yang dihitung dengan mengalikan persentase tertentu dengan saldo piutang dan belum menggunakan analisis umur piutang. Pada tahun 2015 dan 2016 pemda kabupaten Blitar sudah mengakui beban yang timbul dari penyisihan kerugian piutang (Kabupaten Blitar, 2015).

Berdasarkan uraian di atas, evaluasi penerapan kebijakan akuntansi sebagian besar sudah sesuai dengan kebijakan akuntansi yang ditetapkan. Beberapa penerapan akuntansi yang penerapannya tidak sesuai yaitu piutang, persediaan, pendapatan-LO, dan beban. Piutang disajikan sebesar nilai realisasi bersih, tetapi perhitungan penyisihan piutang belum menggunakan analisis umur piutang. Persediaan dicatat menggunakan metode periodik, sehingga nilai persediaan

tidak dapat diketahui setiap saat. Pendapatan-LO diakui sesuai dengan yang diterima tetapi juga mengakui adanya piutang pada saat surat ketetapan Menteri Keuangan telah ditetapkan. Terakhir beban listrik, air dan telepon yang terutang pada akhir periode tidak dilaporkan di Neraca.

Hambatan-hambatan penerapan SAP berbasis akrual. Dalam penerapan aturan baru sering ditemui kesulitan atau hambatan, tidak terkecuali pemda Kabupaten Blitar dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Meskipun sudah dipersiapkan sedemikian rupa, masih banyak hambatan dan kesulitan yang dihadapi. Berikut ini dipaparkan hambatan yang dihadapi pemda Kabupaten Blitar pada saat implementasi SAP basis akrual.

Hambatan yang pertama yaitu Penyusunan Neraca Awal. Neraca awal tahun 2015 merupakan neraca akhir tahun 2014 yang disusun dan disesuaikan dengan basis akrual. Neraca tahun 2014 harus disesuaikan karena menggunakan basis kas menuju akrual sedang neraca awal tahun 2015 menggunakan dasar akrual. Perubahan atau penyesuaian tersebut dikenal dengan istilah restatement (penyajian kembali) atas pos-pos Neraca. Restatement ini dilakukan agar Neraca awal tahun 2015 sesuai dengan basis akrual yang diamanatkan oleh PP No. 71/2010 yang teknik penyusunannya mengacu pada Permendagri No. 64/2013.

Berdasarkan Permendagri No. 64/2013 ada beberapa hal yang perlu dilakukan terkait dengan penyusunan kembali neraca awal (restatement neraca awal) di kabupaten Blitar. Beberapa pos yang harus dinyatakan kembali yaitu piutang, beban dibayar di muka, persediaan, penyertaan modal jangka panjang, *fix asset*, *intangibile asset*, utang bunga, pendapatan diterima di muka, dan ekuitas. Piutang disajikan di Neraca sebesar nilai wajar dikurangi cadangan kerugian piutang (estimasi piutang tidak tertagih). Pada Neraca awal, penyisihan kerugian piutang sudah dilakukan oleh pemda kabupaten Blitar. Piutang disajikan sebesar nilai yang dapat direalisasi pada Neraca akhir 2015 seperti piutang sebesar Rp106.066.137.000 dikurangi Penyisihan Piutang Tidak Tertagih Rp46.295.517.465. Estimasi kerugian piutang ditentukan % dari saldo piutang dan belum menggunakan analisis umur masing-masing piutang. Hal ini seperti disampaikan oleh Vella pada pernyataan berikut.

“Kami sudah membuat penyisihan kerugian piutang pada neraca awal 2015. Cuma hitungannya sekian persen dikalikan jumlah piutang saat itu. Analisis umur piutang belum bisa dilakukan karena kesulitan menentukan umur piutang. Piutang yang ada merupakan hasil penyesuaian pada akhir periode berdasarkan basis kas menuju akrual. Jumlah secara rinci bisa dilihat di Neraca dan CaLK” (Vella).

Pemda Blitar mencatat pembayaran menggunakan rekening belanja (pendekatan LRA) dan belum melakukan penyesuaian untuk mengakui pembayaran di muka yang belum menjadi beban. Jumlah tersebut harus diakui sebagai beban dibayar di muka. Bagian akuntansi merasa kesulitan terkait pengakuan pembayaran di muka, kapan pembayaran tersebut harus dilaporkan sebagai belanja dan beban. Pemda kabupaten Blitar membayar sewa kantor dan rumah dinas dan sudah melakukan penyesuaian. Akhir tahun 2014 atau awal 2015 terdapat beban dibayar di muka sebesar Rp253.000.000. Pada neraca tahun 2015 beban dibayar di muka sebesar Rp31.000.000 (sewa kantor perwakilan Jakarta sebesar Rp25.000.000 dan sewa Rumah Dinas Wakil Bupati sebesar Rp6.000.000).

Persediaan di pemerintah berupa bahan habis pakai. Penyajian kembali atas persediaan perlu dilakukan jika persediaan dinilai dengan metode yang berbeda dengan metode penilaian berbasis akrual. Pemda kabupaten Blitar memiliki persediaan yang memang belum digunakan dan masih ada secara fisik. Bahan habis pakai digunakan untuk mendukung kegiatan operasional atau layanan kepada masyarakat dan ada yang akan diserahkan kepada masyarakat. Nilai persediaan sebesar Rp39.392.274.053,39 tahun 2014 atau Neraca awal 2015 dan sebesar Rp20.214.149.219,04 tahun 2016. Pemerintah kabupaten Blitar tidak mengakui persediaan yang sudah didistribusi ke SKPD-SKPD karena sulit untuk mengidentifikasi, yang seharusnya masuk dalam rekening bahan habis pakai.

Penyajian kembali investasi jangka panjang perlu dilakukan jika metode pencatatan sebelumnya tidak sama dengan metode pencatatan menggunakan basis akrual. Pemda kabupaten Blitar memiliki

investasi jangka pada Neraca 2014 sebesar Rp17.802.609.419,70 dan tahun 2015 sebesar Rp17.743.945.072,20. Investasi merupakan penyertaan modal pemerintah daerah yaitu investasi di PDAM, PT BPR Jatim, Bank Jatim, BPR HAS dan PD Savitri Indah. Investasi yang meliputi investasi di PDAM, BPR HAS, dan PD Savitri Indah dicatat menggunakan metode ekuitas sehingga tidak perlu dinyatakan kembali karena ketiga investasi tersebut sudah dicatat menggunakan metode ekuitas.

Aset tetap dan aset tidak berwujud harus disajikan kembali sebesar *book value*, yang dihitung dengan mengurangi harga perolehan dengan akumulasi depresiasi. Artinya akumulasi penyusutan dan akumulasi amortisasi harus dihitung sejak aset dibeli dan digunakan sampai tanggal 1 Januari 2015 saat neraca awal dinyatakan kembali. Pemda kabupaten Blitar memiliki Aset Tetap per 1 Januari 2015 (Neraca awal 2015) sebesar Rp2.399.230.550.199,10 dan 31 Desember 2015 sebesar Rp2.405.080.970.013,24. Akumulasi penyusutan tahun 2014 (awal 2015) sebesar Rp552.643.795.519,00 dan Neraca 31 Desember 2015 sebesar Rp957.685.824.862,57. Penyajian sudah sesuai dengan aturan. Hal lebih lanjut disampaikan oleh Sherly melalui pernyataan berikut ini.

“Laporan keuangan pemerintah daerah awal 2015 melakukan restatement atas akumulasi penyusutan. Akumulasi penyusutan sudah dilakukan meskipun proses inventarisasi aset belum selesai sampai akhir tahun 2015 karena memang harus dilakukan” (Sherly).

Pendapat Sherly didukung oleh Febry. Penyusutan aset tetap sudah dihitung tetapi masih menghadapi masalah di beberapa SKPD besar yang memiliki aset banyak. Masalah aset hibah menjadi perhatian kabid aset. Hal lebih lanjut dapat ditelaah melalui pernyataan berikut ini.

“Kami sudah menghitung penyusutan aset tetap walaupun proses inventarisasi aset belum selesai pada dua SKPD besar yaitu Dinas Pendidikan Nasional dan Dinas Pekerjaan Umum. Ada beberapa aset yang belum jelas dan masalah

yang dihadapi yaitu harga perolehan aset dan kapan diperoleh sebagai dasar untuk menghitung besarnya penyusutan. Beberapa aset belum jelas kepemilikannya karena tidak ada bukti hibah atau pembeliannya. Bukan alasan karena masalah ini, maka kami tidak melaporkan akumulasi penyusutan” (Febry).

Penyusunan Neraca Awal memang menimbulkan masalah terutama penyusutan aset yang tidak kunjung selesai karena masih banyak aset yang belum jelas kepemilikannya dan harga perolehannya. Berikut ini adalah solusi untuk menyelesaikan Neraca awal tahun 2015 terkait dengan aset.

“Penyusutan aset tetap sudah dilakukan untuk neraca awal tahun 2015 walaupun ada beberapa kendala karena beberapa aset tetap belum jelas kepemilikannya, penentuan harga perolehan dan kapan diperoleh karena itu dasar untuk menentukan penyusutan. BPKP menyarankan agar aset yang sudah jelas dapat disusutkan. Nah berdasarkan saran tersebut maka aset yang sudah bisa diketahui kapan diperoleh, nilai perolehan akan diestimasi masa manfaatnya untuk selanjutnya ditentukan besarnya penyusutan setiap tahun dan sudah masuk dalam pelaporan tahun 2014, 2015 dan 2016” (Febry).

Ekuitas sebelumnya terdiri dari tiga kelompok yaitu ekuitas dana lancar (EDL), ekuitas dana investasi (EDI), dan ekuitas dana cadangan (EDC). Konsekuensi diterapkannya basis akrual adalah ekuitas perlu dinyatakan kembali hanya menggunakan satu rekening yaitu ekuitas. Nilai ekuitas dihasilkan dari Laporan Perubahan Ekuitas (LPE). Keakayaan bersih atau ekuitas pemda kabupaten Blitar tampak di Neraca 31 Desember 2014 (Awal 2015) sebesar Rp 2.793.523.938.402,91 dan 2015 sebesar Rp 2.922.345.339.088.

Pada awal tahun 2015 Neraca awal masih dalam proses penyusunan oleh kasie pelaporan. Masing-masing SKPD juga belum menyusun Neraca awal tahun 2015. Hampir akhir tahun 2015 penyusunan kembali ne-

raca awal baru selesai dilakukan oleh DKPAD selaku konsolidator dan penyusun laporan keuangan pemerintah daerah. Pos-pos neraca yang sudah dinyatakan kembali piutang, beban dibayar di muka, persediaan, investasi jangka panjang, aset tetap, dan ekuitas. Penyusunan Neraca awal 2015 masih mengalami kendala. Beberapa aset tetap belum jelas kepemilikannya, belum diketahui harga perolehan, dan kapan diperoleh. Hal ini berakibat nilai akumulasi penyusutan atas aset tetap belum menunjukkan nilai yang seharusnya untuk semua aset tetap.

Hambatan kedua yaitu Pengakuan Pendapatan DAU LO dan DAK LO. Menurut PP No. 71 tahun 2010 pendapatan ada dua macam yaitu pendapatan dari realisasi anggaran (LRA) dan pendapatan dari operasional (LO). Pendapatan LRA diakui ketika disetor atau diterima oleh bendahara umum daerah. Hal ini tidak berbeda dan tidak menimbulkan masalah karena masih sama dengan PP No. 24 tahun 2005 yaitu diakui. Dikutip dari PSAP No. 12 (PP No. 71/2010) pasal 20-22, pendapatan LO diakui ketika timbul hak atau dapat ditagih. Pengakuan pendapatan operasional dihasilkan dari imbalan pemberian pelayanan sudah sesuai peraturan yaitu pada saat timbulnya hak untuk melakukan penagihan. Pendapatan dari operasional yang dicatat ketika realisasi yaitu hak yang sudah diterima tanpa terlebih dahulu dilakukan penagihan oleh pemerintah.

Pendapatan (LO) merupakan hak dari pemerintah pusat/daerah yang diperlakukan sebagai penambah ekuitas. Pendapatan LO diakui ketika timbul hak untuk menagih, yang menjadi masalah adalah kapan waktu pengakuannya. Pajak penghasilan yang ditetapkan menggunakan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang diterbitkan setiap awal tahun. Retribusi yang ditetapkan menggunakan Surat Ketetapan Retribusi (SKR). Kedua hal tersebut tidak menimbulkan masalah.

Pengakuan pendapatan LRA tidak menimbulkan masalah karena perlakuan akuntansi sama dengan basis kas menuju akrual. Di sisi lain pendapatan LO banyak menimbulkan masalah karena perlakuannya berbeda dengan pendapatan LRA. Pendapatan transfer Dana Alokasi Umum (DAU) dan transfer Dana Alokasi Khusus (DAK) diakui sebagai pendapatan LO pada saat pendapatan tersebut sudah ditetapkan

menggunakan Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Pada saat pemda menerima surat ketetapan seharusnya pemda mencatat sebagai piutang DAU dan piutang DAK tetapi pemerintah pusat tidak mau karena dengan diakui sebagai piutang kepada pemerintah pusat berarti pusat harus membayar semua yang telah ditetapkan. Kenyataannya dana tersebut turun kadang tidak sesuai dengan yang ditetapkan karena sepanjang tahun masih mengalami perubahan.

Tama menyampaikan bahwa pendapatan LO dari DAU dan DAK diakui ketika diterima. Hal ini sebagai konsekuensi dari adanya SAP berbasis akrual pada akuntansi pemerintahan. Informasi lebih rinci mengenai pengakuan pendapatan dapat dilihat melalui pernyataan berikut ini.

“Yang kami pahami di akuntansi akrual tentang pengakuan pendapatan LO untuk DAU dan DAK harus diakui sebagai piutang pada saat surat ketetapan besaran DAU dan DAK kami terima. Masalahnya pemerintah pusat mengatakan daerah tidak boleh mengakui sebagai piutang DAU dan DAK pada saat surat ketetapan dikirim ke pemda karena pemerintah pusat juga tidak mengakui sebagai utang. Kalau utang artinya pemerintah pusat harus melunasi sesuai dengan surat ketetapan. *Capek deh hee hee*” (Tama).

Pendapat senada disampaikan oleh Sherly. Pendapatan DAU dan DAK menimbulkan masalah kapan harus dicatat karena ada perbedaan persepsi antara daerah dan pusat. Berikut ini adalah penuturannya.

“Kita bingung bagaimana dan kapan harus mencatat pendapatan DAU dan DAK. Seharusnya kita berpedoman pada surat ketetapan tentang DAK dan DAK tetapi akan mengalami hambatan ketika besaran DAU dan DAK berubah-ubah. Kalau awalnya ketika surat ketetapan dikirim dan kita akui sebagai piutang, ternyata yang diterima tidak sesuai dengan surat ketetapan, apakah kita harus menagih sesuai dengan surat

ketetapan” (Sherly).

Peraturan mengharuskan daerah mengakui sebagai piutang pada saat surat ketetapan diterima, tetapi tidak dalam praktiknya. Dengan kebingungannya, kasie pelaporan mencoba untuk memberikan penjelasan. Setelah ambil nafas panjang, Sherly melanjutkan ceritanya seperti berikut.

“Selain kapan harus diakui, kami juga bingung apakah pendapatan transfer tersebut harus diakui sebagai piutang? Kalau melihat prinsip pengakuan pendapatan LO, pendapatan harus diakui ketika timbul hak atau dapat direalisasi. Pendapatan ini sudah memenuhi prinsip tersebut ketika pemda menerima surat ketetapan tentang jumlah DAU dan DAK. Anehnya kita malah dibuat bingung karena pemerintah pusat tidak mengakui ini sebagai utang kepada pemda sehingga pemda tidak boleh mengakui sebagai piutang. Kalau pemerintah pusat mengakui sebagai utang maka ada kewajiban pusat untuk membayarkan ke pemda. Lhaaa ini pusat malah membuat kita pusing” (Sherly).

Permasalahan tersebut bukan tanpa solusi. Pemda memberikan solusi terkait pengakuan pendapatan DAU-LO dan DAK-LO. Hal ini ditegaskan melalui pernyataan berikut ini.

“Akhirnya jalan yang kita tempuh yaitu dengan mengakui pendapatan LO tersebut ketika pendapatan sudah diterima di kasda. Jadi, bersamaan dengan pengakuan pendapatan LRA. Meskipun ini juga kurang tepat tetapi kita bertindak hati-hati agar tidak muncul piutang DAU dan DAK pada akhir periode ketika yang kita terima lebih rendah daripada piutang yang dicatat” (Tama).

Dari beberapa pendapat dan uraian di atas, masalah yang terkait dengan pendapatan LO terutama pendapatan transfer DAU-LO dan DAK-LO sudah ada solusi. Cara yang dilakukan oleh pemda kabupaten Blitar yaitu mengakui pendapatan LO bersama-sama

dengan pendapatan LRA ketika uang kas sudah masuk di bendahara kas umum daerah. Hal ini senada dengan beberapa temuan penelitian (Finley & Waymire, 2013; Henke & Maher, 2016; O’Leary, 2015; Snow & Reck, 2016).

Hambatan ketiga yaitu pengakuan beban. Beban diakui ketika sudah terpakai atau dikonsumsi atau ketika terutang. Dengan basis kas menuju akrual, belanja diakui ketika pengeluaran dipertanggungjawabkan. Perlakuan beban ini juga menimbulkan kebingungan oleh bagian akuntansi. Penyesuaian akhir tahun terkait dengan beban yang harus diakui, misalnya beban listrik, air, atau telepon yang kadang belum menerima tagihan pada akhir tahun. Hal ini akan menimbulkan masalah berapa yang harus diakui. Sherly memberikan penjelasan lebih lengkap melalui pernyataan di bawah ini.

“Kami tahu bahwa beban akan diakui ketika terjadi tetapi masalahnya kadang jumlah yang harus dibayar kita tidak tahu karena tidak pernah ada penagihan yang memberikan informasi besarnya tagihan, misalnya biaya listrik, air, atau telpon. Seharusnya biaya tersebut sudah diakui sebagai utang pada akhir periode” (Sherly).

Pengeluaran-pengeluaran terkait dengan pengadaan barang dan jasa yang bukan belanja modal harus diakui sebagai beban ketika terjadi atau ketika ditagih dan tidak menunggu saat dibayar atau dipertanggungjawabkan. Titik-titik pengakuan seperti ini yang pasti menimbulkan kebingungan bagian akuntansi.

Hambatan keempat yaitu sumber daya manusia. Sumber daya manusia yang dimiliki oleh kabupaten Blitar hanya 1 orang yang memiliki latar belakang di bidang akuntansi. Bidang akuntansi yang dimiliki pun hanya akuntansi komersial. Oleh karena itu, harus terus dilakukan pengembangan diri terkait dengan akuntansi sektor pemerintahan khususnya penerapan SAP basis akrual. Hal inilah yang menyebabkan pemda Blitar agak lambat merespon penerapan akuntansi akrual yang harus diterapkan tahun 2015. Walaupun sudah dilakukan sosialisasi, *workshop*, bimtek, ataupun kursus keuangan belum cukup membekali pegawai untuk

siap menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual. Hal ini dapat dilihat melalui pernyataan Tama di bawah ini.

“Saya sudah sering mengikuti pelatihan tetapi karena latar belakang pendidikan saya bukan akuntansi jadi rasanya sulit untuk memahami masalah akuntansi akrual. Komentar teman-teman saat mengikuti sosialisasi sambil bergurau bilang, ayo semangat belajar akuntansi *kruwal kruwel haa haa*. Jadi seperti benang *ruwet yaa*” (Tama).

Menurut Vella sebagai sekretaris DP-KAD dia sudah berusaha untuk mengirimkan pegawai atau pengelola keuangan untuk mengikuti pelatihan tentang standar akuntansi akrual dalam rangka peningkatan kapasitas pegawai. Pernyataan berikut ini merupakan penjelasan dari Vella.

“Kami sudah sejak 2013 mengikuti seminar, pelatihan, atau bimtek tetapi yang kami utamakan adalah staf di DPKAD karena mereka yang akan menyusun laporan keuangan pemda. Selain itu juga melakukan studi banding ke pemda yang sudah menerapkan akuntansi akrual yaitu Bandar Lampung yang sudah 5 tahun berturut-turut LKPD mendapat opini BPK WTP. Studi banding dilakukan untuk ngangsu kawruh, bagaimana Bandar Lampung bisa sukses menerapkan SAP basis akrual lebih awal. Luar biasa memang komitmen dari pimpinan, gencar melakukan sosialisasi, pegawai terkait diikutkan dalam pelatihan dan lain sebagainya” (Vella).

Sherly mengatakan meskipun pegawai sudah diikutkan dalam kegiatan pelatihan, hambatan masih banyak dihadapi dalam proses penyusunan Neraca awal 2015. Hal ini disebabkan karena tidak semua pegawai memiliki latar belakang pendidikan akuntansi. Informasi ini dapat ditelaah melalui pernyataan berikut ini.

“Pimpinan sudah menugaskan kita untuk mengikuti pelatihan

dan semacamnya, bahkan saya sudah mengikuti 3 kali. Itu belum cukup dan saya harus membaca sendiri peraturan-peraturan tersebut dan minta *ampun deh* sampai bosan rasanya membacanya. Itu kita alami mulai tahun 2013 sampai 2015. Saat menyusun Neraca awal 2015 masa yang begitu berat buat bagian pelaporan. Keterbatasan pemahaman kita atas akuntansi yang membuat gerak kita agak lambat. Hanya saya yang mempunyai latar pendidikan akuntansi, yang lainnya macam-macam. *haaaaaaaah*”, katanya sambil menarik nafas panjang” (Sherly).

Setelah minum air putih, Sherly lalu melanjutkan ceritanya. Berikut ini pendapatnya tentang SDM yang ada di pemda Kabupaten Blitar.

“Alhamdulillah untuk penyusunan laporan keuangan 2016 sudah lancar. Itu berkat kerja keras kita untuk mau belajar. Beberapa staf pegawai keuangan juga saya paksa untuk belajar bersama agar seandainya nanti ada mutasi pegawai semua siap. Seringkali kalau ditawarkan pindah ke bagian keuangan pada enggak mau” (penjelasan Sherly sambil mengangkat tangan dan bahunya) (Sherly).

Dari beberapa penjelasan di atas ditemukan bahwa SDM masih belum memadai terkait dengan penerapan sistem baru ini. Selain pemahaman terhadap peraturan juga belum banyak pegawai yang siap mengoperasikan sistem informasi atas perubahan sistem akuntansi akrual. Hal ini sesuai dengan pernyataan Amirya, Djamhuri, & Ludigdo (2014), Harun, Peurseem, & Eggleton (2012), Henke & Maher (2016), Martin & Waymire (2017), Pridgen & Wilder (2013), dan Surepno (2015) yang menyatakan bahwa pelaksanaan akuntansi akrual berhasil jika telah diterapkan teknologi informasi dalam mendukung basis akrual juga terpenuhinya jumlah personel berkompetensi.

Sistem informasi akuntansi yang diterapkan pemerintah daerah disediakan oleh aplikasi dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yaitu SIMDA

dan SIMBADA. Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA) yaitu aplikasi untuk penatausahaan dan pelaporan keuangan, sedangkan SIMBADA yaitu aplikasi untuk barang milik daerah (BMD). BPKP memberikan bimbingan penggunaan hanya beberapa waktu yang mungkin sangat kurang sehingga operator sistem kurang bisa memahami cara kerja sistem tersebut, terutama SIMDA. Jika ada kendala rusaknya sistem atau sistem tidak berjalan dengan baik, operator tidak dapat memperbaiki sehingga harus memanggil tim teknis dari BPKP. Hal inilah yang menghambat pekerjaan penatausahaan dan pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan penjelasan dari beberapa sumber tersebut dapat disimpulkan bahwa pemda kabupaten Blitar masih menghadapi hambatan atau kesulitan dalam menerapkan SAP berbasis akrual pada tahun 2015. Masih adanya kesulitan mengakibatkan masih ada perlakuan akuntansi yang belum benar dan layak. Hal ini berakibat pada opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Blitar tahun 2015 masih enggan beranjak dari opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Hambatan yang dihadapi sedikit demi sedikit dapat diatasi. Perjalanan selama tahun 2015 dan 2016 dalam menerapkan SAP berbasis akrual memberikan pengalaman yang sangat berharga bagi kabupaten Blitar. Justeru dengan menerapkan SAP berbasis akrual, kabupaten Blitar memperoleh opini WTP untuk laporan keuangan tahun 2016. Untuk mencapai prestasi rasanya begitu mudah, bagaimana mempertahankan opini tersebut untuk LKPD tahun-tahun mendatang. Kita lihat nanti bagaimana kiprah kabupaten Blitar dalam usahanya untuk mempertahankan prestasi tertinggi dari BPK tersebut.

SIMPULAN

Penelitian ini memberikan hasil penemuan makna implementasi SAP berdasar basis akrual dan hambatan yang dihadapi ketika menyusun laporan keuangan tahun 2015 dan 2016. Penerapan SAP basis akrual dimaknai sebagai keterpaksaan, menguras energi, pontang panting, capek dengan opini WDP dan berkah. Daerah harus mempelajari standar tersebut melalui bimbingan teknis, *workshop*, seminar, dan kursus keuangan. Selain itu, harus mempersiapkan seperangkat peraturan, SDM, dan sistem. Pekerjaan yang sangat berat dan tidak mu-

dah bagi daerah, inilah yang dimaknai sebagai keterpaksaan, menguras energi dan pontang panting. Hal ini dilakukan karena pemda kabupaten Blitar sudah lelah dengan opini WDP dari BPK 8 tahun sampai laporan keuangan tahun 2015 mendapatkan opini WDP. Di sisi lain, penerapan SAP akrual ini dimaknai sebagai berkah. Dengan diterapkan standar akrual ini, laporan keuangan tahun 2016 mendapatkan opini WTP. Hal ini dianggap sebagai berkah oleh pemda. Hasil refleksi peneliti atas rangkaian makna penerapan SAP basis akrual seperti peribahasa "Berakit-rakit ke hulu, berenang-renang ke tepian".

Kabupaten Blitar sudah mengimplementasikan SAP berdasar basis akrual sejak pelaporan keuangan tahun 2015 walaupun masih banyak menemui hambatan dan masalah terkait dengan persiapan dan penerapan SAP tersebut. Evaluasi atas penerapan SAP basis akrual mengacu pada kebijakan akuntansi yang telah ditetapkan sesuai dengan lampiran I Permendagri No. 64/2013. Beberapa akun yang disajikan masih belum sesuai dengan kebijakan akuntansi yang telah ditetapkan, meliputi akun piutang, persediaan, pendapatan-LO, dan akun beban.

Dalam penerapan SAP berbasis akrual, pemda kabupaten Blitar menemui beberapa hambatan. Hambatan tersebut adalah masalah dalam penyusunan neraca awal 2015, pengakuan dana transfer pendapatan LO untuk DAK-LO dan DAU-LO, pengakuan beban, penyusutan aset, dan masalah sumber daya manusia yang kurang memadai. Hambatan tersebut terjadi pada penyusunan laporan keuangan tahun 2015. Pada proses penyusunan Neraca Awal tahun 2015, masalah yang dihadapi adalah penentuan penyisihan piutang tidak tertagih dan akumulasi penyusutan. Hambatan tersebut berdampak pada opini BPK atas LKPD tahun 2015 yang memperoleh opini WDP. Pengecualian masih tetap masalah aset yaitu nilai aset tetap yang dianggap tidak wajar. Hal ini disebabkan status aset, pencatatan aset, inventarisasi aset, dan pelaporan aset yang belum melaporkan keseluruhan aset tetap yang dimiliki. Untuk meningkatkan opini auditor atas laporan keuangan, pemda kabupaten Blitar berusaha semaksimal mungkin dengan cara menindaklanjuti temuan-temuan untuk tahun sebelumnya 2015. Usaha tersebut membawa hasil yang mengembirakan. Pemda kabupaten Blitar memperoleh opini WTP atas LKPD tahun 2016.

DAFTAR RUJUKAN

- Adhika, P., & Jayasinghe, K. (2017). 'Agents-in-focus' and 'Agents-in-context': The Strong Structuration Analysis of Central Government Accounting Practices and Reforms in Nepal. *Accounting Forum*, 41(2), 96-115. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.01.001>
- Amirya, M., Djamhuri, A., & Ludigdo, U. (2014). Pengembangan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya: Perspektif Institusionalis. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3(3), 343-356. <http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2012.12.7166>
- Aripoerwo, R., Ludigdo, U., & Achsin, M. (2014). Independensi Akuntan Publik dan Pihak Terasosiasi. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(2), 314-344. <http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2014.08.5020>
- Andhayani, A. (2017). Dilema Akualisasi Akuntansi dalam Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 8(2), 291-307. <http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2017.08.7055>
- Bloch, R. I., Marlowe, J., & Mead, D. M. (2016). Infrastructure Asset Reporting and Pricing Uncertainty in the Municipal Bond Market. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 5(1), 53-70. <https://doi.org/10.2308/ogna-51726>
- Davis, E. S., & Pesch, H. L. (2013). Fraud Dynamics and Controls in Organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7), 469-483. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.07.005>
- Edwards, J. R. (2016). Whinney and Waterhouse's Government Assignment 1887-1888: A Study of Its Significance. *Accounting Historians Journal*, 43(1), 1-32. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.43.1.1>
- Finley, W., & Waymire, T. R. (2013). Thinking Practice: Iteration, Peer Review, and Policy Analysis in a Governmental Accounting Class. *Journal of Accounting Education*, 31(3), 333-349. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2013.06.001>
- Gendron, Y., & Power, M. K. (2015). Research Forum on Qualitative Research in Auditing. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 1-2. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10458>
- Harun, Peurseem, K. V., & Eggleton, I. (2012). Institutionalization of Accrual Accounting in the Indonesian Public Sector. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(3), 257-285. <https://doi.org/10.1108/18325911211258308>
- Hasiara, L. (2012). Sikap dan Perilaku Pejabat, Unit SKPD dalam Pengelolaan APBD dan Aset Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3(1), 101-110. <http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2012.04.7147>
- Henke, T. S., & Maher, J. J. (2016). Government Reporting Timeliness and Municipal Credit Market Implications. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 5(1), 1-24. <https://doi.org/10.2308/ogna-51601>
- Hifni, S. (2017). Antecedent Factors in the Implementation of Accounting System and Performance of Information System (A Case in Readiness to Success Accrual Base of Financial Reporting in South Kalimantan-Indonesia). *International Journal of Finance and Accounting*, 6(1), 19-36. <https://doi.org/10.5923/j.ijfa.20170601.04>
- Kabupaten Blitar. (2015). *Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Blitar Tahun Anggaran 2015*. Tersedia pada: https://transparansi.blitarkab.go.id/laporan_keuangan/?cat=384
- Kamayanti, A. (2011). Akuntansiasi atau Akuntansiana? Memaknai Reformasi Akuntansi Sektor Publik di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 2(3), 531-540. <http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2011.12.7138>
- Kamayanti, A. (2016). *Metodologi Penelitian Kualitatif Pengantar Religiositas Keilmuan*. Jakarta: Yayasan Rumah Peneleh.
- Kurniati, E., Asmony, T., & Santoso, B. (2017). Kemelut Penatausahaan Aset Tetap (Dulu hingga Kini). *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 8(3), 540-558. <http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2017.12.7072>
- Kusdewanti, A. I., Triyuwono, I., & Djamhuri, A. (2016). *Teori Ketundukan: Gugatan terhadap Agency Theory*. Jakarta: Yayasan Rumah Peneleh.
- Lehman, G. (2010). Interpretive Accounting Research. *Accounting Forum*, 34(3), 231-235. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2010.08.007>
- Maimunah, M. (2016). Implementation of Accrual Accounting: Review of Readiness and Arising Problem. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 219, 480-485. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.>

2016.05.023

- Martin, R. B., & Waymire, T. R. (2017). Filling the Demand for Municipal Government Accountants: The Benefits of a Governmental and Not-for-Profit Accounting Course. *Journal of Accounting Education, 40*, 43-54. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2017.04.001>
- O'Leary, D. E. (2015). Armchair Auditors: Crowdsourcing Analysis of Government Expenditures. *Journal of Emerging Technologies in Accounting, 12*(1), 71-91. <https://doi.org/10.2308/jeta-51225>
- Patton, T. K., & Hutchison, P. D. (2013). Historical Development of the Financial Reporting Model for State and Local Governments in the United States from Late 1800s to 1999. *Accounting Historians Journal, 40*(2), 21-53. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.40.2.21>
- Pridgen, A. K., & Wilder, W. M. (2013). Relevance of GASB No. 34 to Financial Reporting by Municipal Governments. *Accounting Horizons, 27*(2), 175-204. <https://doi.org/10.2308/acch-50377>
- Samiolo, R. (2017). Accounting, actorhood and Actors: A Comment on: Casting Call: The Expanding Nature of Actorhood in U.S. Firms, 1960-2010 by Patricia Bromley and Amanda Sharkey. *Accounting, Organizations and Society, 59*, 21-26. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.06.003>
- Sargiacomo, M. (2015). Earthquakes, Exceptional Government and Extraordinary Accounting. *Accounting, Organizations and Society, 42*, 67-89. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.02.001>
- Sitorus, J. H. E., Triyuwono, I., & Kamayanti, A. (2017). Homo Economicus vis a vis Homo Pancasila: A Fight against Positive Accounting Theory. *Pertanika Journal of Social Science and Humanities, 25*(S), 311-320.
- Snow, N. M., & Reck, J. L. (2016). Developing a Government Reporting Taxonomy. *Journal of Information Systems, 30*(2), 49-81. <https://doi.org/10.2308/isy-51373>
- Surepno. (2015). The Key Success and Strategic Role of Accrual Based Accounting Implementation. *The Winner, 16*(2), 142-151. <https://doi.org/10.21512/tw.v16i2.1567>
- Wilson, E. (2013). An Historical Perspective on Governmental Accounting Education. *Journal of Accounting Education, 31*(3), 244-251. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2013.06.002>