

**EVALUASI PENERAPAN STANDAR  
AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP) AKRUAL  
DALAM PENYUSUNAN LAPORAN  
KEUANGAN TAHUN 2014 DAN 2015 PADA  
PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA**



**SKRIPSI**

Diajukan sebagai salah satu syarat  
untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)  
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomi  
Universitas Diponegoro

Disusun oleh :

**BERBUDI SANDHI LEKSONO**  
**NIM. 12030114183017**

**FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
SEMARANG  
2016**

## **PERSETUJUAN SKRIPSI**

Nama Penyusun : Berbudi Sandhi Leksono

Nomor Induk Mahasiswa : 12030114183017

Fakultas/Jurusan : Ekonomi/Akuntansi

Judul Skripsi : **EVALUASI PENERAPAN STANDAR  
AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP)  
AKRUAL DALAM PENYUSUNAN  
LAPORAN KEUANGAN TAHUN 2014  
DAN 2015 PADA PEMERINTAH DAERAH DI  
INDONESIA**

Dosen Pembimbing : Dr. Haryanto, S.E., M.Si., Ak., CA.

Semarang, November 2016

Dosen Pembimbing,

(Dr. Haryanto, S.E., M.Si., Ak., CA.)

NIP. 197412222000121001

## **PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN**

Nama Mahasiswa : Berbudi Sandhi Leksono

Nomor Induk Mahasiswa : 12030114183017

Fakultas/Jurusan : Ekonomi/Akuntansi

Judul Skripsi : **EVALUASI PENERAPAN STANDAR  
AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP)  
AKRUAL DALAM PENYUSUNAN  
LAPORAN KEUANGAN TAHUN 2014  
DAN 2015 PADA PEMERINTAH DAERAH DI  
INDONESIA**

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal Desember 2016

Tim Penguji

1. Dr. Haryanto, S.E., M.Si., Akt., CA ( )
2. Dul Muid S.E., M.Si., Akt. ( )
3. Totok Dewayanto S.E., M.Si., Akt. ( )

## **PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI**

Yang bertandatangan di bawah ini saya, Berbudi Sandhi Leksono, menyatakan bahwa skripsi dengan judul : Evaluasi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (Sap) Akrual dalam Penyusunan Laporan Keuangan Tahun 2014 Dan 2015 pada Pemerintah Daerah di Indonesia, adalah hasil tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya salin itu, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik sengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri ini. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang,     November 2016

Yang membuat pernyataan,

Berbudi Sandhi Leksono

NIM : 12030114183017

## **ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi penerapan SAP akrual dalam penyusunan laporan keuangan pada pemda yang sudah menerapkannya selama 2 tahun. Hasil evaluasi merupakan langkah awal yang sangat baik untuk dilakukan dalam rangka melakukan perbaikan agar tujuan dari diterapkannya SAP akrual dapat tercapai dengan maksimal.

Penelitian ini dilakukan dengan metode studi dokumen terhadap laporan keuangan audited pemda yang telah menerapkan SAP akrual pada tahun 2014 dan 2015. Laporan keuangan audited ini lalu dibandingkan kesesuaian informasi yang diungkapkan dengan SAP akrual. Selain itu juga dilakukan eksplorasi lebih mendalam hal-hal apa saja yang belum sesuai pengungkapannya dalam laporan keuangan tersebut.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa SAP akrual belum sepenuhnya diterapkan dengan baik selama 2 tahun. Selain itu juga tidak terdapat peningkatan pengungkapan yang signifikan pada tahun 2015 dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Bahkan ada pemda yang mengalami penurunan skor indeks pengungkapan di tahun 2015.

Kata Kunci : Evaluasi, penerapan, sistem akuntansi pemerintahan, SAP, pemerintah daerah, akrual, kas menuju akrual.

## **ABSTRACT**

*This study aims to evaluate the implementation of “Standar Akuntansi Pemerintahan” (SAP) accrual in the local government of Indonesia which some local government had applied for 2 years. Evaluation will be excellent step to do in order to achieved the goal of the implementation of the new system.*

*This study was conducted by comparing what content that supposed to be disclosed according to SAP accrual and what content that actually disclosed in the financial statementa. It also conducted a more in-depth exploration of each content that had not been appropriately disclosed.*

*The results showed that SAP accrual has not been fully implemented by local government. In addition, there is no significant increase on disclosure index between 2014 and 2015. There are also some locel government that experienced declining on the disclosure index in 2015.*

*Keywords : Evaluation, implementation, accounting system, SAP, local governments, accruals, cash towards accrual.*

## **KATA PENGANTAR**

Segala puji dan syukur hanya bagi Allah SWT, Dzat Yang Maha Pengasih lagi Maha Penyayang, atas limpahan berkah, kasih sayang, dan ridho-Nya, penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul **EVALUASI PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP) AKRUAL DALAM PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN TAHUN 2014 DAN 2015 PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA**. Shalawat serta salam senantiasa tercurah kepada teladan dan pemimpin umat, Nabi Muhammad SAW, beserta keluarga, para sahabat dan para pengikutnya yang istiqomah untuk menegakkan Agama Islam di muka bumi ini hingga akhir zaman. Selain ucapan syukur kepada-Nya, penulis juga mengucapkan banyak terima kasih kepada:

1. Ibu Mimin Kisnuwati dan Bapak Tanto Wijauhari tercinta.
2. Kekasihku Hesti Melia Fitri dan anak rakha tersayang,
3. Kakak-kakakku yang baik dan keponakan-keponakanku yang lucu.
4. Dr. Suharnomo, S.E., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
5. Fuad, S.E.T., M.Si., Akt., Ph.D, selaku Kepala Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
6. Bapak Dr. Haryanto, S.E., M.Si., Ak., CA selaku dosen pembimbing yang telah memberikan bimbingan, arahan, ilmu dan berbagai kemudahan dalam penyusunan skripsi.

7. Ibu Aditya Septiani, S.E., M.Si., Akt., selaku dosen wali yang telah memberikan pengarahan kepada penulis selama melaksanakan studi di Universitas Diponegoro.
8. Para dosen yang telah dengan ikhlas memberikan ilmunya kepada penulis selama proses perkuliahan.
9. Rekan-rekan seangkatan tugas belajar Undip yang telah membantu penulis dalam kegiatan belajar dan menyelesaikan skripsi ini.
10. Rekan-rekan di kantor BPK Auditora Keuangan Negara V yang telah banyak membantu menyelesaikan skripsi ini dalam menyediakan data penelitian.

Penulis menyadari bahwa skripsi ini belumlah sempurna dan tidak luput dari berbagai kekurangan. Oleh karena itu, penulis mohon maaf atas kekurangan tersebut. Selain itu kritik dan saran membangun sangat diharapkan untuk perbaikan di masa mendatang. Akhir kata, semoga skripsi ini bermanfaat bagi penulis sendiri dan semua pihak yang menggunakannya.

Semarang, November 2016

Penulis,

Berbudi Sandhi Leksono

NIM 12030114183017

## DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PERSETUJUAN .....	ii
HALAMAN PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN .....	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI .....	iv
<i>ABSTRACT</i> .....	v
KATA PENGANTAR .....	vi
DAFTAR ISI .....	ix
DAFTAR TABLE .....	x
DAFTAR GAMBAR .....	xi
DAFTAR LAMPIRAN .....	xii
BAB I PENDAHULUAN .....	1
1.1 Latar Belakang .....	1
1.2 Rumusan Masalah .....	5
1.3 Tujuan Penelitian .....	6
1.4 Sistematika Penulisan .....	6
BAB II TINJAUAN PUSTAKA .....	9
2.1 Landasan Teori .....	9
2.1.1 Reformasi Pengelolaan Keuangan Negara .....	9
2.1.2 Peraturan Pemerintah nomor 71 Tahun 2010 .....	10
2.1.3 Perbedaan SAP Akrual dan SAP Kas Menuju Akrual .....	10
2.1.4 Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Akrual .....	13
2.1.5 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) .....	14
2.1.6 Indeks Pengungkapan .....	15
2.2 Penelitian Terdahulu .....	16
BAB III METODE PENELITIAN .....	19
3.1 Jenis Penelitian .....	19
3.2 Populasi dan Sample .....	19
3.3 Teknik Pengumpulan Data .....	20
3.4 Jenis dan Sumber Data .....	20
3.5 Metode Analisis Data .....	20
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN .....	23
BAB V PENUTUP .....	53
5.1 Simpulan .....	53
5.2 Keterbatasan .....	54
5.3 Saran .....	55
DAFTAR PUSTAKA .....	56
LAMPIRAN .....	57

## DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 4.1 Skor Pengungkapan Pemda Tahun 2014 .....	23
Tabel 4.2 Skor Pengungkapan Pemda Tahun 2015 .....	24
Tabel 4.3 Perbandingan Skor Pengungkapan .....	25

## **DAFTAR GAMBAR**

	Halaman
Gambar 4.1 Perbandingan Skor Pengungkapan Tahun 2014 dan 2015.....	25

## DAFTAR LAMPIRAN

	Halaman
Daftar LHP LKPD	55
Daftar Ceklis indeks skor pengungkapan	55

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1. Latar Belakang Masalah**

Penerapan basis akrual telah dilakukan diberbagai negara yang sudah terlebih dahulu melakukan reformasi manajemen publik. Setidaknya ada lima negara yang menjadi pelopor dalam penerapan basis akrual pada sektor publik yaitu Selandia Baru, Australia, Inggris, Amerika Serikat dan Swedia (Neelissen, 2004). Hal ini dilakukan karena penggunaan basis akrual dapat memberikan informasi yang lebih akurat mengenai biaya-biaya yang digunakan oleh pemerintah. Informasi ini akan mempengaruhi proses pengambilan keputusan yang dilakukan oleh pemerintah menjadi lebih baik.

Penerapan kebijakan baru tak pernah lepas dari permasalahan dan hambatan. Di Portugal, setelah 15 tahun penerapan basis akrual pada sektor publik ternyata masih terdapat banyak masalah yang mengakibatkan keberagaman dalam penerapannya (susan, joao, & maria, 2007). Jika tidak segera diselesaikan permasalahan ini bisa menyebabkan kemunduran dalam upaya mencapai penyelenggaraan pemerintah yang baik.

Hal senada juga terjadi dalam penerapan sistem akuntansi berbasis akrual di New Zealand. Perjalanan menuju kesuksesan yang dicapai New Zealand tidaklah mudah. Laporan Keuangan pertama yang dihasilkan dengan menggunakan basis akrual dinilai belum memenuhi standar jika disandingkan dengan Laporan Keuangan sektor swasta. Selain itu penyajian nilai kekayaan bersih yang disajikan

negatif pada LK menimbulkan keawatiran akan rekasi masyarakat (Norman, 1994). Namun lewat komitmen yang ditunjukkan oleh seluruh elemen yang terlibat dalam penerapan kebijakan tersebut, New Zealand akhirnya sukses menjadi negara yang menerapkan Sistem Akuntansi Berbasis AkruaI secara penuh dalam penyelenggaraan pemerintahannya.

Tuntutan pelaksanaan pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel juga menjadi salah satu tantangan Pemerintah Indonesia. Salah satu kunci penting dalam pengelolaan keuangan negara adalah sistem akuntansi pemerintahan (SAP) yang digunakan. Pada tahun 2004 pemerintah Indonesia menerapkan SAP berbasis kas menuju akrual untuk menggantikan pembukuan tradisional (*single entry*) berbasis kas. Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 01 yang dimaksud basis kas menuju akrual adalah penggunaan basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban dan ekuitas dana. Hal ini berarti dalam prakteknya hanya sebagian proses pengelolaan keuangan pada Pemerintahan Indonesia yang sudah mengadopsi basis akrual. Hal ini sengaja dilakukan untuk menjembatani penerapan SAP berbasis akrual secara penuh sesuai dengan amanat Undang-undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Dalam PP No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), disebutkan bahwa penerapan SAP berbasis akrual dilaksanakan empat tahun setelah 2010 yang artinya dilaksanakan pada tahun

2015. Dengan begitu pada tahun 2015 semua pemerintahan baik pusat maupun daerah harus menyusun laporan keuangan menggunakan basis akrual.

Keputusan untuk menerapkan SAP berbasis akrual seperti yang telah dilakukan oleh negara lain yang sudah menerapkannya terlebih dahulu dapat menimbulkan permasalahan yang serius (McLeod & Harun, 2014). Hal ini disebabkan karena kondisi di tiap-tiap negara sangat berbeda sehingga pendekatan yang harus digunakan juga perlu disesuaikan dengan kondisi di tiap-tiap negara tersebut. Diperlukan kehati-hatian dalam merencanakan dan menerapkan SAP yang baru agar tujuan yang diharapkan dapat dicapai dengan baik.

Dibandingkan dengan negara maju seperti New Zealand, negara berkembang lebih rentan terhadap permasalahan dalam penerapan kebijakan ini. Ada beberapa alasan yang membuat negara berkembang lebih beresiko dibanding dengan negara maju (Reid, 2003) yaitu:

- Negara berkembang tidak memiliki cukup pegawai dengan kemampuan akuntansi yang baik.
- Korupsi dan kepentingan pribadi/kelompok di negara berkembang dapat merusak upaya penerapan sistem akuntansi berbasis akrual dalam rangka meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pemerintah.
- Negara berkembang tidak memiliki keleluasaan seperti negara maju dalam hal sumber daya. Karena keterbatasannya, kesalahan dalam pengalokasian sumber daya yang dimiliki dapat berakibat lebih parah dibandingkan dengan negara maju.

- Kejenuhan dalam reformasi sistem negara dapat menjadi hambatan dalam proses penerapan sistem akuntansi berbasis akrual.
- Infrastruktur komunikasi dan teknologi yang terbatas dapat membatasi pilihan-pilihan dalam penerapan kebijakan.
- Ada kemungkinan konflik terjadi antara tujuan yang ingin dicapai negara berkembang dengan para pemberi bantuan.

Permasalahan dalam penerapan kebijakan dapat menimbulkan akibat yang serius dalam jangka panjang. Jika kebijakan ini tidak berhasil dipahami dengan baik oleh para penyelenggara pemerintahan maka hal ini dapat mengakibatkan mereka kembali menggunakan sistem lama yang akan menghalangi tercapainya tujuan dari penerapan sistem yang baru. (Simon, 2009). Meskipun pemerintah Indonesia memiliki kebijakan untuk menjembatani peralihan antara basis kas dengan akrual lewat penerapan basis kas menuju akrual, namun hal ini tidak serta merta memberikan kepastian bahwa penerapan akrual di pemerintahan Indonesia akan terbebas dari permasalahan dan hambatan. Masalah dan hambatan ini yang nantinya akan menciptakan celah antara tujuan yang diharapkan tercapai dan tujuan yang benar-benar dicapai.

Langkah awal yang diperlukan untuk memastikan tercapainya penerapan kebijakan ini adalah dengan memahami sampai dimanakah kebijakan ini telah dilaksanakan. Dengan mengetahui sejauh mana kebijakan telah diterapkan, maka perbaikan akan dapat dirancang dan dilakukan dengan baik dan tepat sasaran, sehingga tujuan yang dicita-citakan dapat dicapai.

Tahun ini Pemerintah Indonesia telah mewajibkan seluruh Penyelenggara Pemerintah baik pusat maupun daerah untuk menerapkan SAP akrual dalam menyusun Laporan Keuangannya. Walaupun baru diwajibkan penerapannya pada tahun ini, namun ada juga beberapa pemerintah daerah yang telah terlebih dahulu menerapkan SAP akrual pada tahun sebelumnya. Hal ini sangat menarik perhatian peneliti untuk melihat apakah selama 2 tahun penerapan SAP akrual ada perbaikan-perbaikan yang dilakukan oleh pemerintah daerah.

Oleh karena itu, berdasarkan latar belakang tersebut peneliti akan melakukan penelitian dengan judul **“EVALUASI PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP) AKRUAL DALAM PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN TAHUN 2014 DAN 2015 PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA”**. Dalam penelitian ini, penulis bermaksud untuk memberikan gambaran mengenai bagaimana penerapan SAP berbasis akrual di pemerintahan Indonesia serta peningkatan, jika ada yang telah terjadi pada Pemda yang telah menerapkan SAP akrual selama 2 tahun.

## **1.2. Rumusan Masalah**

Pemahaman atas kondisi penerapan SAP akrual ini sangatlah penting. Karena dengan pemahaman yang baik, pemerintah dapat merencanakan langkah-langkah selanjutnya yang diperlukan agar tujuan dari penerapan kebijakan ini dapat tercapai. Berdasarkan hal tersebut, pertanyaan yang ingin dijawab oleh peneliti adalah:

1. Sejauh mana SAP berbasis akrual telah diterapkan oleh pemerintah daerah dalam menyusun Laporan Keuangan?

2. Adakah perbaikan dalam penyajian Laporan Keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah setelah menerapkan SAP akrual selama 2 periode?

### **1.3. Tujuan**

Peneliti berharap dapat memberikan gambaran tentang penerapan SAP berbasis akrual di Indonesia yang dapat menjadi pertimbangan bagi pemerintah dalam merencanakan langkah-langkah kebijakan selanjutnya.

### **1.4. Manfaat**

Hasil penelitian diharapkan mampu memberikan manfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan. Manfaat tersebut antara lain:

1. Bagi penulis, penelitian ini akan memberikan pemahaman yang mendalam mengenai SAP berbasis akrual yang nantinya akan sangat berguna dalam dunia kerja.
2. Bagi akademisi, hasil penelitian ini dapat menjadi rujukan dalam penelitian-penelitian selanjutnya yang berkaitan dengan penerapan SAP berbasis akrual di Indonesia.
3. Bagi Pemerintah, penelitian ini dapat memberikan kontribusi praktis untuk memahami masalah-masalah yang terjadi dalam penerapan SAP berbasis akrual dan memberikan saran-saran perbaikan.

### **1.5. Sistematika Penulisan**

Penelitian ini terdiri dari 5 bab yaitu :

## 1. Bab Pendahuluan

Bab ini terdiri dari latar belakang masalah yang menjelaskan mengenai hal-hal yang terjadi baik didalam maupun diluar negeri yang menjadi dasar pertimbangan untuk melakukan penelitian ini. Selain itu terdapat juga rumusan masalah, tujuan dan manfaat yang ingin diperoleh dari penelitian ini. Pada akhir bab dijelaskan mengenai sistematika penulisan penelitian.

## 2. Bab Tinjauan Pustaka

Bab ini menjelaskan mengenai berbagai teori yang menjadi dasar pemikiran dalam melakukan penelitian ini. Selain itu terdapat pula ringkasan dari penelitian-penelitian terdahulu yang terkait dengan tema pada penelitian ini.

## 3. Bab Metode Penelitian

Bab ini menjelaskan mengenai jenis penelitian, metode penelitian, teknik pengumpulan data, jenis dan sumber data dan metode analisis yang digunakan untuk mengolah data yang sudah dikumpulkan serta instrumen-instrumen yang digunakan dalam melakukan analisis data.

## 4. Bab Hasil dan Analisis

Bab ini berisi mengenai hasil dari analisis data sesuai dengan yang terdapat pada bab III. Penyajian analisis data akan dilakukan secara umum dan terperinci.

## 5. Bab Penutup

Bab V berisi tentang simpulan yang diperoleh dari hasil pengujian dan analisis. Selain itu, disebutkan pula kekurangan dan keterbatasan yang ada pada penelitian ini yang diharapkan bisa dipertimbangkan oleh peneliti-peneliti selanjutnya. Terakhir peneliti memberikan saran-saran agar penelitian selanjutnya bisa dilakukan untuk melengkapi kekurangan dalam penelitian ini dan menemukan faktor lain yang bisa diteliti lebih lanjut.