

BAB IV

ANALISA HASIL PENELITIAN

4.1 Kriteria Penelitian

Hubungan yang diteliti adalah pengaruh diundangkannya peraturan-peraturan yang terkait dengan kebijakan akuntansi dan keuangan pemerintah terhadap kesuksesan strategi yang dikembangkan model Ouda dan Khan & Mayes. Hubungan positif terjadi jika peraturan yang diteliti memiliki sifat yang mendukung model, sedangkan hubungan negatif terjadi jika peraturan tersebut memiliki sifat yang berlawanan dengan model. Tingkat intensitas hubungan terdiri dari tiga jenis:

1. Lemah

Hubungan yang terjadi memiliki pengaruh yang kecil terhadap model dan tidak berdampak langsung kepada kesuksesan strategi.

2. Moderat

Hubungan yang terjadi memiliki pengaruh yang cukup signifikan namun tidak berdampak langsung kepada kesuksesan strategi.

3. Kuat

Hubungan yang terjadi memiliki pengaruh yang signifikan dan berdampak langsung terhadap kesuksesan strategi.

4.2 Analisa Peraturan

Sampel peraturan yang diteliti adalah peraturan yang dikeluarkan sehubungan dengan strategi penerapan basis akrual, serta meneliti hubungan yang terjadi. Dari 22 peraturan dan rancangan undang-undang (RUU) yang diteliti, 13 (50%) menunjukkan hubungan yang positif dengan strategi, 9 (40,91%) berhubungan negatif (Tabel 4.1).

Jumlah yang memiliki intensitas hubungan kuat adalah 16 peraturan (72,72%), intensitas moderat 3 peraturan (13,64%), intensitas lemah 1 peraturan (4,55%) dan sisanya tidak memiliki intensitas (9,09%). Berikut adalah pembahasan terhadap beberapa peraturan dan RUU yang diteliti.

Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2007 dari BPK menunjukkan, dasar peraturan pengelolaan keuangan negara yang lama, yaitu PP 105/2000 dan Kepmendagri 29/2002, masih dipakai oleh pemerintah daerah di Indonesia. Hal yang perlu diperhatikan adalah, sesuai pasal 7 PP 24/2005, segala peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan penyelenggaraan akuntansi pemerintahan sepanjang belum diganti dan tidak bertentangan dengan PP 24/2005 tetap berlaku.

Dapat disimpulkan bahwa jika, dalam peraturan-peraturan yang masih digunakan untuk menyusun laporan keuangan pemerintah, ditemukan hal-hal yang bertentangan dengan PP 24/2005, maka peraturan-peraturan tersebut dinyatakan tidak berlaku secara *de facto*. Perbandingan² lebih rinci antara Kepmendagri 29/2002 dengan PP 24/2005 dirangkum dalam Lampiran 1, sementara perbandingan yang terkait dengan kebijakan akuntansi yang penting dapat dilihat pada Tabel 4.2. Dari hasil perbandingan tersebut dapat disimpulkan bahwa banyak hal pada Kepmendagri 29/2003 yang bertentangan, perlu ditambah dan direklasifikasi ulang. Secara *de facto*, peraturan ini tidak berlaku.

Secara substansi, PP 8/2006 memiliki hubungan yang negatif dengan strategi penerapan basis akrual. Walaupun demikian, seperti yang dikemukakan dalam Memorandum Pembahasan KSAP, agar Laporan Kinerja tidak tumpang-tindih dengan Catatan Atas Laporan Keuangan, maka harus dijelaskan dalam Catatan Atas Laporan Keuangan dengan membuat ikhtisar ringkas capaian kinerja, sedangkan rinciannya ada pada Laporan Kinerja.

² Buletin Teknis Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Sesuai dengan SAP dengan Konversi. 2006

Tabel 4.1

Hubungan Peraturan dengan Strategi Penerapan Basis Akrual

Peraturan	Latar Belakang	Hubungan	Intensitas
UU 9/1968	Konversi hukum warisan Belanda	Negatif.	Kuat.
UU 22/1999	Tuntutan otonomi daerah pada era reformasi	Negatif.	Kuat.
UU 25/1999	Tuntutan otonomi dalam hal kebijakan bagi hasil era reformasi	Negatif.	Kuat.
Keppres 17/2000	Penyempurnaan sistem penyusunan anggaran dan belanja	Negatif.	Kuat.
PP 105/2000	Belum ada dasar hukum teknis bagi daerah untuk menyusun laporan keuangan.	Negatif.	Kuat.
PP 71/2000	Meningkatkan peran serta masyarakat dalam pemberantasan korupsi bersama dengan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK)	Positif.	Moderat.
Kepmendagri 29/2002	Belum ada standar akuntansi yang menjadi patokan bagi daerah untuk menyusun laporan keuangan.	Negatif.	Kuat.
KMK 308/2002	Mendukung pemerintahan yang bersih, awal pembentukan KSAP.	Positif.	Kuat.
KMK 355/2001	Mempercepat pelaksanaan Kepmendagri 29/2002 dengan membentuk tim pokja.	Negatif.	Kuat.
UU 17/2003	Perlunya standar akuntansi pemerintahan yang berlaku umum, pembentukan KSAP	Positif.	Kuat.
UU 1/2004	Sebelumnya masih menggunakan UU 9/1968	Positif.	Kuat.
Keppres 84/2004	Mengesahkan komite yang diharuskan UU 17/2003	Positif.	Kuat.
UU 15/2004	Pengukuhan Badan Pemeriksa Keuangan sebagai lembaga audit keuangan negara.	Positif.	Kuat.
UU 32/2004	Mengganti UU 22/1999	Positif.	Kuat.
UU 33/2004	Mendukung penyelenggaraan otonomi, keselarasan hubungan pusat dengan daerah.	Positif.	Kuat.
SK MenPAN KEP/26/2004	Belum ada peraturan tentang administrasi publik	Positif.	Lemah.
RUU Administrasi Pemerintah	Reformasi manajemen, masyarakat sebagai subyek dalam penyusunan kebijakan	Positif.	-
RUU Pelayanan Publik	Belum ada standar prosedur pelayanan publik	Positif.	-
PP 24/2005	Belum ada standar akuntansi pemerintah yang berlaku umum	Positif.	Kuat.
Kepmendagri 13/2006	Landasan teknis pengelolaan keuangan bagi pemda dengan SAP	Negatif.	Moderat.
PP 56/2006	Membentuk sistem informasi yang lebih terbuka dan terjangkau bagi masyarakat dan pengguna	Positif.	Kuat.
PP 8/2006	Penyusunan Laporan Keuangan dan Laporan Kinerja.	Negatif.	Moderat.

Tabel 4.2

Perbandingan Kebijakan Akuntansi Penting

Antara Kepmendagri 29/2002 dengan PP 24/2005

Pembahasan	Kepmendagri 29/2002	PP 24/2005
Pengakuan Pendapatan dan Belanja	Basis Kas Modifikasian.	Basis Kas.
Pengakuan Aset	Dilakukan pada akhir periode.	Dilakukan pada saat diterima dan/atau hak kepemilikan berpindah.
Pengakuan Kewajiban	Dilakukan pada akhir periode.	Dilakukan pada saat pinjaman diterima atau kewajiban timbul.
Penilaian Aset	Dilakukan oleh lembaga independen yang mengacu pada peraturan Mendagri.	Berdasarkan harga perolehan.

PP No. 8 Tahun 2006 yang mewajibkan pemerintah menyusun Laporan Kinerja menjadi suatu prosedur yang tumpang-tindih, karena dalam PP 24/2005 telah diatur mengenai Catatan Atas Laporan Keuangan. Berdasarkan PP 24/2005 PSAP No. 01 Tentang Penyajian Laporan Keuangan, Catatan Atas Laporan Keuangan sekurang-kurangnya disajikan dengan susunan sebagai berikut:

1. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
2. Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan.
3. Informasi tentang dasar penyusunan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
4. Pengungkapan informasi yang diharuskan oleh PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

5. Pengungkapan informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas.
6. informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
7. daftar dan skedul.

Hubungan strategi dengan Kepmendagri 13/2006 menunjukkan hubungan yang negatif. Kepmendagri menimbulkan prosedur yang panjang dalam penyusunan laporan keuangan. Disebutkan dalam pasal 232 ayat (5) dan (6), penyusunan laporan keuangan dilakukan oleh entitas akuntansi yang kemudian dikonsolidasikan kepada entitas pelaporan. Hal ini mengurangi efisiensi waktu dan biaya penyusunan laporan karena entitas akuntansi dan entitas pelaporan bisa digabungkan.

Hubungan strategi dengan SK MenPAN positif karena merupakan indikasi perubahan manajemen pemerintah, walaupun tidak efektif. Hubungan dengan PP 56/2006 positif karena SIMDA mempercepat penerapan standar akuntansi melalui pengembangan jaringan komputerisasi.

4.3 Model Ouda

4.3.1 *Management Change* (MC)

Management Changes (MC) dapat dilihat dengan SK MenPAN Nomor KEP/26/M.PAN/2/2004 tentang Peningkatan Pelayanan Publik, Rancangan Undang-Undang (RUU) mengenai Administrasi Pemerintah dan RUU Pelayanan Publik pada tahun 2006. SK MenPAN disusun sebagai acuan bagi seluruh penyelenggara pelayanan publik untuk meningkatkan kualitas transparansi dan akuntabilitas pelayanan yang meliputi

pelaksanaan prosedur, persyaratan teknis dan administratif, biaya, waktu, akta/janji, moto pelayanan, lokasi, standar pelayanan, informasi serta pejabat yang berwenang dan bertanggung jawab dalam penyelenggaraan pelayanan publik. Selain itu, SK MenPAN juga memberikan kejelasan bagi seluruh penyelenggara pelayanan publik dalam melaksanakan pelayanan publik agar berkualitas. Walaupun SK MenPAN berusaha untuk menyamakan birokrasi publik, efektifitas tidak tercapai karena berbagai faktor, seperti otonomi daerah yang memberikan keleluasaan yang besar untuk mengelola birokrasi masing-masing daerah (Rasad, 2006).

RUU Administrasi Pemerintah menempatkan masyarakat sebagai subyek, sehingga layak didengar pendapatnya sebelum suatu kebijakan diberlakukan. Secara substansi, RUU Pelayanan Publik sudah cukup baik karena bertujuan untuk meningkatkan efisiensi layanan birokrasi, yakni dengan membuat standar pelayanan, seperti prosedur pelayanan, waktu pelayanan, biaya pelayanan, produk pelayanan, sarana dan prasarana, kompetensi petugas pemberi pelayanan, pengawasan internal, penanganan pengaduan, saran dan masukan, serta jaminan pelayanan (Rasad, et al). Secara singkat, kedua RUU merubah orientasi input menjadi orientasi proses dan output. Walaupun kedua draft RUU tersebut belum disahkan oleh legislatif, sehingga variabel ini belum relevan untuk digunakan, kedua RUU ini menunjukkan bahwa pemerintah, sebagai lembaga eksekutif, telah melakukan langkah awal reformasi yang signifikan dalam hal birokrasi dan administrasi publik.

Dalam jurnalnya, Ouda memaparkan perdebatan bahwa penerapan akuntansi basis akrual belum tentu memerlukan penerapan manajemen publik yang baru (*New Public Management*). Sebaliknya, negara yang menerapkan NPM harus juga menerapkan akuntansi basis akrual. Titik fokus dalam variabel ini adalah perubahan basis akuntansi harus paralel dengan perubahan manajemen pemerintah, sehingga manfaat basis akrual bisa dirasakan secara maksimal. Tanpa perubahan manajemen, implementasi basis akrual

hanya memiliki efek yang sedikit atau bahkan tidak ada efeknya terhadap performa sektor publik.

4.3.2 *Political and Bureucracy Support (PBS)*

Variabel Political and Bureucracy Support (PBS) dalam pemerintah Indonesia dapat dilihat dengan pemberlakuan paket undang-undang dan peraturan mengenai pengelolaan keuangan publik. Beberapa paket undang-undang yang telah dibahas adalah UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Keuangan Negara, UU Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan PP Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Diberlakukannya undang-undang ini merupakan dukungan konkrit dari DPR, sebagai badan legislatif negara, dan penerapannya merupakan dukungan dari pemerintah, sebagai badan eksekutif. Pengalaman pemerintah New Zealand dijadikan contoh bahwa pengesahan beberapa undang-undang tersebut sangat diperlukan untuk memulai dan menyelesaikan reformasi sektor publiknya (Ouda, 2004):

1. Undang-undang tentang BUMN tahun 1986;
2. Undang-undang tentang Administrasi Negara tahun 1988;
3. Undang-undang tentang Keuangan Publik tahun 1989;
4. Undang-undang tentang Pertanggungjawaban Keuangan tahun 1994.

Seperti dikutip oleh Ouda, Ball (2000) berargumen bahwa undang-undang tentang Keuangan Publik, salah satunya, telah mengukuhkan konsep yang dikembangkan dalam tahap desain kebijakan. Dukungan politik harus didukung oleh komitmen para birokrat, yang dikembangkan dengan memberikan insentif tertentu untuk mendukung perubahan akuntansi. Sistem insentif ini belum terlihat pada proses peubahan, sehingga variabel ini digunakan dengan asumsi terdapat sistem insentif yang memadai.

4.3.3 Professional and Academic Support (PAS)

Professional and Academic Support (PAS) dapat dilihat pada Memorandum Pembahasan Penerapan Basis AkruaL Dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia yang disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah (2006). Pembahasan dilakukan dengan menampung pendapat-pendapat dari profesional dan akademisi akuntansi pemerintahan terkait dengan masalah komponen laporan keuangan dan berbagai permasalahan konseptual dan teknis sehubungan dengan pengakuan, pencatatan, dan pengungkapan/pelaporan.

4.3.4 Communication Strategy (CS)

Strategi komunikasi (CS) di pemerintah pusat dapat dilihat dengan adanya buletin khusus yang membahas tentang penerapan akuntansi akrual pada akun aktiva tetap, piutang dan kewajiban lancar, sesuai dengan PP 24/2005. Kolom “Klinik Akuntansi Pemerintah Pusat” memiliki format tanya-jawab atas masalah-masalah teknis yang muncul pada penerapan basis akrual. Pada tingkat daerah, strategi ini belum berjalan dengan efektif. Hal ini terbukti dengan Hasil Pemeriksaan Semester II untuk tahun anggaran 2006 menunjukkan, belum semua daerah menerapkan PP 24/2005, walaupun target penerapan PP ini adalah untuk laporan keuangan tahun anggaran 2005.

4.3.5 Willingness to Change (WC), Consultation and Co-ordination (CC) dan Budgeting Adoption Cost (BAC)

Untuk variabel *Willingness to Change* (WC) dan *Consultation and Co-ordination* (CC) tidak relevan dalam penelitian ini, karena untuk mengukur variabel tersebut diperlukan pendekatan observasi dan kuesioner. Sedangkan *Budgeting Adoption Cost*

(BAC) belum dapat ditelusuri karena belum ada data sekunder mengenai anggaran implementasi tersebut.

4.3.6 *Specific Accounting Issue (SAI)*

Specific Accounting Issue (SAI) telah dipaparkan terinci dalam PP nomor 24 tahun 2005. Salah satu hal penting, yaitu identifikasi dan evaluasi aset tetap, terdapat dalam Lembar Tambahan Negara PP 24/2005, PSAP No. 7 tentang Aset Tetap dan No. 8 tentang Konstruksi Dalam Pengerjaan.

Klasifikasi Konstruksi Dalam Pengerjaan pada Kepmendagri 29/2002 dikelompokkan pada pos Aset Lain-Lain, dan diakui pada harga perolehan serta dihitung depresiasinya. Pada dasarnya, pencatatan dan pengakuan Konstruksi Dalam Pengerjaan pada PP 24/2005 adalah sama, namun jika depresiasi belum dapat dilakukan, hal tersebut harus diungkapkan pada Catatan Atas Laporan Keuangan.

4.3.7 *Information Technology Capacity (ITC)*

Teknologi informasi untuk mendukung penerapan basis akrual di Indonesia dapat dibuktikan dengan adanya Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA) yang dikembangkan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Landasan hukum SIMDA adalah PP nomor 56 tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah. Untuk tahun anggaran 2005, daerah yang menerapkan SIMDA ini adalah pemerintah tingkat provinsi dan kabupaten Gorontalo. Beberapa daerah yang belum menerapkan SIMDA disebabkan oleh struktur kode rekening dan mekanisme pengeluaran kas masih menggunakan peraturan Kepmendagri no 29 tahun 2002.

4.3.8 International Financial Support (IFS)

International Financial Support (IFS) dapat dilihat dengan dana bantuan Bank Dunia pada saat BAKUN mengembangkan PPSAPA, serta bantuan IMF pada periode 1997-1998 bagi pemerintah Indonesia, yang mensyaratkan tata kelola yang lebih baik, khususnya reformasi manajemen keuangan, terutama reformasi akuntansi keuangan pemerintah (Soegijanto, et al). Bantuan ini terkait dengan pemulihan ekonomi Indonesia karena krisis ekonomi dan multidimensi yang terjadi.

4.4 Model Khan dan Mayes

Penerapan basis untuk pendapatan dan pembiayaan (CBAS) dalam PP 24/2005 masih berbasis kas untuk beban, biaya dan pendapatan. Hal ini merupakan indikasi bahwa pemerintah Indonesia telah memiliki sistem akuntansi basis kas yang memadai sehingga variabel ini relevan bagi kondisi di Indonesia. *Political Ownership* (PO) memiliki pengertian yang sama dengan *Political and Bureucracy Support* (PBS) pada model Ouda sehingga variabel ini bisa digabungkan dengan PBS.

Beberapa poin penting dari variabel *Technical Capacity* (TC) adalah dengan adanya:

- Adanya badan profesional akuntansi dalam skala nasional;
- Adanya institusi yang melaksanakan fungsi audit;
- Adanya komite akuntan publik yang dibentuk oleh pemerintah;
- Adanya kantor yang membantu dalam mengevaluasi aset;
- Serta institusi aktuarial yang membantu menilai kinerja pegawai dan mendorong kewajiban kebijakan sosial.

Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) merupakan badan independen profesional akuntansi skala nasional yang dilibatkan bersama pemerintah untuk membentuk komite

(Komite Standar Akuntansi Pemerintah) yang menyusun persamaan standar akuntansi pemerintah, sesuai dengan pasal 32 UU Nomor 17 Tahun 2003. Institusi yang melakukan fungsi audit pemerintah adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai lembaga yang membentuk sistem informasi manajemen pemerintahan pusat dan daerah. Variabel *System* (Sy) memiliki arti yang sama dengan *Information Technology Capabilities* (ITC) dari model Ouda sehingga variabel ini dapat digabungkan.

4.5 Pengembangan Model

Variabel-variabel dari persamaan yang relevan dengan kondisi di Indonesia adalah *Political and Bureucracy Support* (PBS), *Professional and Academic Support* (PAS), *Communication Strategy* (CS), *Specific Accounting Issue* (SAI), *Information Technology Capabilities* (ITC), *International Financial Support* (IFS), *Cash Basis Accounting System* (CBAS) dan *Technical Support* (TC) sehingga persamaan yang baru bisa ditulis sebagai berikut:

$$AC (ps) = f (PBS + PAS + CS + SAI + ITC + IFS + CBAS + TC)$$

Asumsi-asumsi yang mendasari persamaan yang baru adalah:

1. Pengaruh politik dan kalangan birokrat masih sangat dominan dalam penentuan kebijakan yang terkait dengan pengelolaan pemerintah, sehingga dukungan dari pimpinan sektor publik merupakan faktor kunci kesuksesan terpenting dalam implementasi akuntansi berbasis akrual. Bagi negara berkembang seperti Indonesia, kondisi ini mengingat proses pengembangan suatu ide kebijakan berjalan satu arah, kemudian diikuti dengan implementasinya. Hambatan terbesar dari variabel ini adalah proses komunikasi yang kurang baik antara legislatif dan eksekutif sehingga penerapan kebijakan tidak efisien dari segi waktu.

2. Keterlibatan kalangan profesional dan akademisi sangat penting dalam mengidentifikasi masalah-masalah yang timbul akibat penerapan teori pada keadaan nyata. Namun, hal ini belum didukung dari segi kuantitas sehingga proses identifikasi lamban.
3. Strategi komunikasi yang luas merupakan faktor kunci dalam membentuk kesepahaman pada prinsip-prinsip penting perubahan akuntansi bagi politisi dan pihak-pihak yang terlibat dalam proses implementasi. Pemerintah daerah yang memiliki otonomi memiliki sistem pengelolaan keuangan yang berbeda-beda, sehingga perlu strategi komunikasi yang menyeluruh untuk menyamakan persepsi. Era otonomi menyebabkan keleluasaan daerah dalam mengelola keuangan dan sumber daya masing-masing.
4. Bantuan dana internasional yang dikhususkan untuk penerapan basis akrual akan meningkatkan efisiensi waktu yang ditargetkan. Ouda berargumen, walaupun telah banyak negara berkembang memiliki partisipasi aktif dalam pembahasan *sustainable development* di tingkat internasional, kurangnya sumber daya sangat mengancam negara berkembang dalam menjaga komitmennya.
5. Penerapan basis akrual akan semakin mudah karena Indonesia telah mengembangkan sistem akuntansi basis kas. Namun, identifikasi masalah-masalah yang timbul dan pembahasannya masih lamban sehingga mengganggu penerapan kebijakan.