

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) disusun dan diterapkan oleh Pemerintah untuk memenuhi konsekuensi dari Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyebutkan dengan jelas bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang selanjutnya ditetapkan oleh Peraturan Pemerintah. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara juga menyebutkan arti pentingnya standar akuntansi pemerintahan. Dalam konteks ini peraturan perUndang-Undangan tersebut membutuhkan suatu kebijakan pemerintah yang berbentuk peraturan pemerintah dan dapat dijadikan landasan sebagai upaya untuk melakukan reformasi dibidang akuntansi, khususnya akuntansi berbasis akrual pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menjadi awal diterapkannya standar akuntansi di Indonesia yang bertujuan sebagai pedoman untuk menyajikan laporan keuangan yang berkualitas pada pemerintah daerah maupun pemerintah pusat. SAP tersebut merupakan standar akuntansi pemerintahan pada masa transisi dari basis kas menuju basis akrual penuh yang mulai diberlakukan untuk penyusunan laporan pertanggung jawaban pelaksanaan APBN/APBD Tahun Anggaran 2005. Berdasarkan Peraturan Pemerintah tersebut akuntansi pemerintahan menggunakan akuntansi basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan

pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran, sedangkan basis akrual digunakan untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam neraca.

Pada tahun 2010, untuk meningkatkan kualitas pertanggungjawaban kinerja, SAP berbasis akrual telah disusun oleh Komite Akuntansi Pemerintahan (KSAP) dan ditetapkan sebagai Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Sebagai pengganti PP Nomor 24 Tahun 2005, peraturan ini mengawali periode akrual dalam akuntansi di Indonesia yang dilakukan secara bertahap dan harus diterapkan secara penuh pada tahun 2015. SAP berbasis akrual menyaratkan pemerintah daerah harus bekerja keras karena jumlah laporan keuangan yang harus disajikan bertambah menjadi tujuh laporan dari basis kas yang hanya empat laporan.

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) merupakan laporan pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah selama satu tahun anggaran pemerintah daerah dan pada tahun 2015 pelaksanaannya harus mengikuti SAP sesuai dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 dengan tujuan dapat dihasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan lebih *accountable*. Laporan keuangan yang berkualitas menunjukkan bahwa Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) bertanggung jawab sesuai dengan wewenang yang dilimpahkan kepadanya dalam pelaksanaan pertanggungjawaban mengelola organisasi (Azlim dkk, 2012).

Pengaplikasian basis akrual pada laporan keuangan sektor publik pada dasarnya adalah dapat mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Mardiasmo (2009:154) berpendapat akuntansi akrual dianggap lebih baik daripada akuntansi kas karena teknik akuntansi akrual

diyakini dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih dapat dipercaya, lebih akurat, komprehensif dan relevan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial dan politik. Selanjutnya Halim dan Kusufi (2012:227) mengungkapkan bahwa SAP berbasis akrual dapat menghasilkan laporan keuangan yang bertujuan untuk memberi manfaat yang lebih baik bagi para pemangku kepentingan (*stakeholders*), untuk para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan pemerintah dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan. Hal ini sejalan dengan salah satu prinsip akuntansi yaitu bahwa biaya yang dikeluarkan sebanding dengan manfaat yang diperoleh.

Penelitian sebelumnya tentang pentingnya pelaksanaan akuntansi basis akrual menyatakan bahwa akuntansi akrual dapat menghasilkan laporan keuangan yang akuntabel, handal dan transparan dengan melakukan persiapan dari segi sumber daya manusia dan informasi teknologi (Suroya,2014). Tidak berbeda dengan penelitian Sutaryo dan Ferryono (2016), yang mengungkapkan selain dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pemerintah daerah, penerapan basis akrual dapat menghilangkan ketidakhematan, ketidakefektifan dan ketidakefisienan pada basis akuntansi sebelumnya yaitu basis kas menuju akrual dalam hal pengelolaan sumber daya ekonomi. Bahkan penelitian Toma *et. al*, (2015) menunjukkan adanya peningkatan nilai relevansi setelah penggunaan akuntansi basis akrual dibandingkan yang diperoleh pada saat penggunaan akuntansi kas.

Akan tetapi perubahan perlakuan akuntansi pemerintah menuju basis akrual bukanlah sesuatu hal yang mudah dalam pelaksanaannya. Realita yang ada masih terdapat beberapa permasalahan dan kendala yang ditemui baik dalam penerapan basis akrual maupun pada proses persiapannya. Penelitian

Mahadi *et.al*, (2014) menemukan bukti empiris bahwa pergeseran ke arah akuntansi akrual mengalami kesulitan khususnya dalam penyajian aset dan hutang. Permasalahan lain terkait persiapan dan pelaksanaan akuntansi basis akrual juga dijelaskan oleh Sitorus,dkk (2014), Azmi dan Mohamed (2014) dan Akuba (2016), yang menyatakan bahwa penerapan dari akuntansi akrual sering disertai dengan beberapa kelemahan dan masalah yaitu adanya karyawan yang tidak berkualitas dan terampil dalam menangani pelaksanaan akuntansi akrual. Sebagian besar karyawan akuntansi tidak paham penyajian laporan keuangan yang berdasarkan basis akrual karena penempatan sumber daya manusia (SDM) yang tidak sesuai dengan latar belakang pendidikan. Hal ini berdampak pada laporan keuangan yang tidak dapat diimplementasikan secara maksimal. Afiqoh (2016), juga mengungkapkan permasalahan penerapan basis akrual pada PPKD selaku entitas pelaporan dan SKPD selaku entitas akuntansi yang belum sepenuhnya melakukan kebijakan akuntansi akrual melalui laporan keuangan. Hal ini disebabkan belum memadainya tingkat kompetensi SDM, inisiatif pengelola keuangan SKPD, tingkat pemahaman SDM pengelola keuangan SKPD atas aturan mengenai SAP berbasis akrual.

Penerapan sistem akuntansi berbasis akrual dapat diterapkan di Badan Layanan Umum (BLU) atau Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). Hal ini sesuai dengan penjelasan pada Peraturan Pemerintah Nomor 23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Badan Layanan Umum, Permendagri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Tehnis Pengelolaan Keuangan BLUD, dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/ PMK 05/ 2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan BLU. Ketiga paket regulasi tentang Badan Layanan Umum/ Badan Layanan Umum Daerah menjelaskan bahwa penyelenggaraan akuntansi

dan laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang diterbitkan oleh asosiasi profesi akuntan Indonesia. Seperti yang telah dijelaskan pada Permendagri No.61 Tahun 2007 penyelenggaraan akuntansi dan laporan keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan tersebut menggunakan basis akrual baik dalam pengakuan pendapatan, biaya, aset, kewajiban maupun ekuitas dana. Penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang didasarkan pada prinsip akrual sebenarnya akan sedikit mempermudah penyusunan laporan keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual.

Pada tahun 2015 pelaksanaan penerapan laporan keuangan instansi pemerintah termasuk yang sudah menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan BLU/ BLUD wajib menyusun dan menyampaikan laporan keuangan kepada PPKD sebagai bentuk pertanggung jawaban atas pelaksanaan kegiatan operasional BLUD. Hal ini didasarkan atas PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah. Berlakunya SAP terbaru ini membawa konsekuensi SKPD /Unit SKPD BLUD harus menyusun laporan keuangan dengan mengkonversikan laporan keuangan versi SAK ke dalam laporan keuangan versi SAP terbaru yaitu SAP berbasis akrual.

Seakan memenuhi atas konsekuensi dari Peraturan Pemerintah dan Permendagri tersebut, penelitian yang dilakukan Ichsan (2013) menjelaskan bahwa penerapan akuntansi akrual sebaiknya dimulai dari entitas pemerintahan yang mempunyai tugas memberikan atau menyediakan barang atau pelayanan langsung kepada masyarakat. Kriteria tersebut ada pada entitas yang sudah

berstatus BLU/ BLUD, dimana sudah diterapkan sistem akuntansi biaya dan jika diintegrasikan dengan akuntansi akrual akan memberikan manfaat untuk meningkatkan kualitas penggunaan sumber daya, penguatan akuntabilitas, peningkatan transparansi atas total biaya aktivitas pemerintahan, Hal ini akan membuat penilaian yang lebih komprehensif atas pengaruh dari aktivitas pemerintahan terhadap perekonomian.

Disisi lain ditengah harapan besar penerapan akrual pada entitas BLUD, ternyata masih banyak di temui kendala dan permasalahan pada penyusunan laporan keuangan. Penyusunan 2 (dua) laporan keuangan berdasarkan standar yang berbeda bukanlah hal yang mudah dilaksanakan. Permasalahan terkait pelaporan BLUD dijelaskan oleh Syahril (2013), bahwa secara umum pengelolaan keuangan BLUD hanya menerapkan lima dari sepuluh aturan yang ditetapkan oleh permendagri Nomor 61 Tahun 2007 tentang pedoman teknis pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum Daerah, itupun masih mengacu pada Peraturan Bupati (Perbub). Ada beberapa kelengkapan laporan keuangan yang masih kurang, hal ini dapat dilihat dari laporan keuangan semesteran yang belum sepenuhnya dilaksanakan antara lain, laporan operasional BLUD, laporan arus kas, neraca, laporan realisasi anggaran, catatan atas laporan keuangan dan laporan kinerja keuangan.

Penerapan dua standar akuntansi pada sistem akuntansi BLU yang dilakukan oleh Ariyati, dkk (2016) mengklasifikasikan tiga kendala yang dihadapi dalam pelaksanaan sistem akuntansi BLU Universitas "X". Pertama proses pelaksanaan belum sepenuhnya sesuai dengan aturan, dimana ketidaksesuaian tidak hanya sebatas pada prosedur akuntansi tetapi juga pada prosedur kerja. Peneliti mengungkapkan laporan keuangan yang disusun Universitas "X" tidak

sesuai dengan siklus akuntansi dan informasi dalam laporan keuangan belum sepenuhnya memadai. Kendala yang kedua yaitu sumber daya dan kelengkapan pendukung yang belum memadai dan tidak tersedianya dokumen yang menyajikan data secara detail, hal ini tentunya mempersulit proses penyusunan laporan keuangan Universitas "X". Kondisi yang terjadi pada unit BLU universitas "X" yang menunjukkan terjadinya kekuangan jumlah SDM yang tidak sesuai dengan beban kerja yang mengakibatkan proses penatausahaan belum berjalan dengan baik dan mengurangi tingkat ketelitian pencatatan transaksi. Hal ini dibuktikan dengan masih belum tepat waktu penyampaian data laporan keuangan. Kendala yang ketiga yaitu masih rendahnya pengawasan terhadap proses pelaporan keuangan, hal ini disebabkan karena *review* laporan keuangan yang dilakukan oleh SPI tidak dapat dijadikan tolak ukur proses akuntansi yang dilaksanakan untuk menyusun laporan keuangan. Sesuai dengan uraian fungsi terhadap laporan keuangan pengawasan yang dilakukan SPI hanya sebatas pendampingan dan review atas laporan keuangan.

Selanjutnya Nadilla, dkk (2016) juga menunjukkan bahwa penelitian yang dilakukan pada beberapa rumah sakit yang berstatus BLUD tidak mampu menyajikan informasi akuntansi yang komprehensif karena laporan keuangan dihasilkan dari basis dan standar akuntansi yang berbeda. Terbatasnya SDM yang memiliki yang memiliki kapabilitas yang mumpuni dan kurangnya komitmen manajemen untuk menerapkan konsep BLUD sebagai entitas bisnis masih menjadi kendala utama dalam pengelolaan keuangan BLUD. Penelitian Rahayu, dkk (2013) mengungkapkan laporan keuangan yang disajikan oleh RSUD SJARANI tidak sesuai dengan aturan Permenkeu Nomor 76/ PMK 05/ 2008

tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum, hal ini ditunjukkan masih ditemukan ada beberapa kekeliruan mengenai pengakuan, pengukuran dan penyajian laporan keuangan. Ada kemungkinan banyaknya kekeliruan tersebut disebabkan karena keterbatasan data dan tidak tegasnya pemerintah daerah dalam menetapkan peraturan terutama dalam hal pengakuan dan penyusutan serta pengakuan perolehan aktiva tetap.

Lebih ironis lagi adanya rumah sakit yang telah berstatus BLUD tetapi sampai saat ini belum menerapkan akuntansi akrual seperti yang dijelaskan oleh Rosnidah dkk (2016) bahwa RSUD Waled Kabupaten Cirebon masih belum menerapkan akuntansi akrual walaupun telah berstatus BLUD, namun sampai saat ini masih menggunakan basis kas menuju akrual dan berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan, belum menggunakan Standar Akuntansi Pemerintahan. Hal ini disebabkan pemerintah Kabupaten Cirebon belum merumuskan kebijakan tentang sistem akuntansi akrual dan belum mengalokasikan anggaran untuk membuat sistem akuntansi, khususnya dalam penyusunan laporan akuntansi berbasis akrual yang terkomputerisasi sehingga masih menyulitkan dalam hal pengelolaan keuangan BLUD pada RSUD di Kabupaten Cirebon.

Berdasarkan ketertarikan untuk mengkaji bagaimana laporan keuangan berbasis akrual diterapkan pada entitas pemerintah yang berstatus BLUD, dalam hal ini khususnya untuk RSUD Cakraningrat, penelitian ini menemukan urgensi dan relevansinya. Penelitian ini bermaksud untuk memahami dan menjelaskan proses pelaporan keuangan pada BLUD yang menerapkan 2 versi laporan keuangan dengan standar akuntansi yang berbeda. Hal ini merupakan suatu keunikan tersendiri karena belum pernah diterapkan pada entitas pemerintah

lainnya khususnya pada pemerintah daerah Kabupaten Singgasana, mengingat hanya RSUD Cakraningrat yang sudah berstatus BLUD dan pemerintah daerahnya sudah menerapkan basis akrual pada pelaporan keuangan pada tahun 2015.

Tema penelitian ini juga menarik untuk diteliti, mengingat dalam keseharian peneliti banyak bergumul dengan praktisi penyusun laporan keuangan pada RSUD Cakraningrat mulai dari Kabag Keuangan, Kasubag akuntansi, operator akuntansi yang sudah berpengalaman didalam penyusunan laporan keuangan BLUD. Beberapa keluhan tentang penyusunan laporan keuangan BLUD yang menurut mereka cukup rumit menjadi salah satu alasan saya untuk menuangkan dalam bentuk tulisan. Berbagai cerita menjadi motivasi untuk mengungkapkan penerapan pelaporan keuangan akrual pada BLUD, kendala dan permasalahan bahkan dampak dari penerapan laporan keuangan berbasis akrual pada BLUD. Penelitian ini sedikit berbeda dengan penelitian-penelitian sebelumnya, mengingat akuntansi berbasis akrual baru diterapkan tahun 2015 di lingkungan Pemerintah Daerah khususnya Pemerintah Kabupaten Singgasana. Beberapa penelitian sebelumnya hanya menjelaskan kesiapan dan penerapan basis akrual pada sektor publik atau pemerintahan dan masih sedikit yang mengarah pada sektor publik yang sudah berstatus BLUD.

RSUD Cakraningrat yang merupakan Rumah Sakit milik Pemerintah Daerah, Berdasarkan Peraturan Bupati Nomor 59 tahun 2011 RSUD Cakraningrat ditetapkan sebagai Badan Layanan Umum Daerah secara penuh. Perkembangan RSUD menjadi PPK-BLUD secara penuh pada tahun 2012 merupakan peluang yang sangat baik bagi kelangsungan hidup RSUD Cakraningrat di masa yang akan datang dengan adanya kewenangan dalam

penggunaan anggaran terutama pembelanjaan. Hal ini sesuai dengan amanat UU No. 44 tahun 2009 tentang Rumah Sakit, yang menyebutkan bahwa rumah sakit yang didirikan oleh pemerintah dan pemerintah daerah, pengelolaannya harus berbentuk Badan Layanan Umum (BLU) atau BLUD.

RSUD Cakraningrat telah menyusun dan mengimplementasikan semua persyaratan administratif PPK-BLUD yang meliputi pola tata kelola, rencana strategis bisnis, rencana bisnis anggaran, standar pelayanan minimal, dan laporan keuangan. Hal tersebut dilatarbelakangi keinginan memiliki dokumen yang dapat dijadikan petunjuk dan memberi arah yang jelas dalam menerapkan praktik-praktik bisnis yang sehat, sesuai amanat ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 23 tahun 2005, yang diperbarui dengan Peraturan Pemerintah Nomor 74 tahun 2012, tentang Pola Pedoman Keuangan-Badan Layanan Umum (PPK-BLU) dan Permendagri Nomor 61 tahun 2007, tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan BLUD.

Akuntansi dan laporan keuangan BLUD diselenggarakan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang sesuai dengan kegiatan operasionalnya, dengan demikian RSUD Cakraningrat juga harus menyanggupi untuk diaudit oleh auditor independen. Adanya ketentuan ini, maka setidaknya ada 4 laporan keuangan yang harus dihasilkan, yaitu Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Keempat laporan keuangan tersebut disusun dengan akuntansi berbasis akrual, sedangkan untuk kepentingan konsolidasi laporan keuangan dengan pemerintah daerah, RSUD Cakraningrat harus mengembangkan sub sistem akuntansi keuangan yang menghasilkan laporan Keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang diatur dalam PP Nomor 71 tahun 2010.

Praktik akuntansi yang ada di Pemerintah Kabupaten Singgasana saat ini sudah menggunakan basis akrual, dengan demikian RSUD Cakraningrat di harapkan telah menyusun laporan keuangan versi SAP dan laporan keuangan versi SAK yang tentunya memiliki perbedaan karakteristik pelaporan keuangan, beberapa permasalahan dan dampak dalam penerapannya.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian pendahuluan diatas, rumusan masalah dalam penelitian ini adalah

1. Bagaimana dinamika pengelolaan keuangan pada BLUD
2. Bagaimana dinamika implementasi basis akrual pada pelaporan keuangan BLUD dan problematika yang dihadapi dalam penyusunan laporan keuangan BLUD berbasis akrual.

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan pada rumusan masalah diatas, penelitian ini bertujuan :

1. Mengetahui dan memahami secara mendalam pengelolaan keuangan pada BLUD
2. Mengungkap dan menjelaskan dinamika pelaporan keuangan BLUD yang telah menerapkan basis akrual.

1.4 Manfaat Penelitian

Ketika pertanyaan penelitian telah terjawab dan tujuan penelitian telah tercapai, diharapkan hasil penelitian ini memberikan kontribusi baik secara praktik maupun teoritis kepada:

1. Pemerintah daerah, khususnya bagi para penyusun kebijakan akuntansi sebagai salah satu masukan untuk mengevaluasi kembali kebijakan akuntansi yang sudah disusun sehingga laporan keuangan dapat disusun

dan dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

2. SKPD, dalam hal ini RSUD yang sudah berstatus BLUD agar lebih optimal dalam melaksanakan penyusunan laporan keuangan baik sesuai standar akuntansi keuangan (SAK) maupun sesuai standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual yang telah dijabarkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.
3. Lingkup Akademisi, yaitu sebagai tambahan teoritis tentang pelaksanaan pelaporan keuangan di lingkungan pemerintah daerah yang salah satu SKPD telah berstatus BLUD berupa pengetahuan dan ilmu tentang pelaporan keuangan yang disusun berdasarkan standar akuntansi yang berbeda yaitu standar akuntansi keuangan (SAK) dan standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual.