

**PENGGUNAAN AKUNTANSI AKRUAL
DI NEGARA-NEGARA LAIN: TREN DI NEGARA-
NEGARA ANGGOTA OECD**

Oleh:

Budi Mulyana

A. Tren Penggunaan Basis Akrua

Basis kas dan akrual merupakan dua titik ujung dari sebuah spektrum basis akuntansi dan anggaran yang mungkin untuk diterapkan. Basis kas pada awalnya telah diterapkan secara tradisional di berbagai negara untuk aktivitas sektor publik. Namun, pada awal tahun 1990-an telah muncul laporan keuangan dan anggaran berbasis akrual yang pertama kalinya di dunia yaitu di New Zealand. Kemudian dalam perkembangan satu dekade berikutnya, telah terjadi perubahan besar dalam penggunaan basis akuntansi dari basis kas menuju/menjadi basis akrual di negara-negara anggota OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) meskipun masih terdapat perbedaan derajat akrual-nya diantara negara-negara tersebut (digambarkan dalam tabel-1). Penggunaan basis akrual telah menjadi salah satu ciri dari praktik manajemen keuangan modern (OECD-PUMA/SBO, 2002/9).

Penggunaan basis akrual tidak hanya untuk penyusunan laporan keuangan, di beberapa negara telah menggunakan basis akrual baik untuk penyusunan laporan keuangan maupun untuk penganggaran (misalnya, Selandia Baru, Australia, Inggris). Di negara-negara anggota OECD, basis akrual sejauh ini lebih banyak diterima untuk pelaporan keuangan dari pada untuk tujuan penganggaran. Dua alasan yang sering dikemukakan atas hal ini adalah pertama, penganggaran secara akrual dipercaya akan menimbulkan risiko disiplin anggaran. Keputusan politik untuk mengeluarkan uang harus dikaitkan dengan kapan pengeluaran itu dilaporkan dalam anggaran. Hanya basis kas yang dapat memenuhi hal tersebut. Alasan kedua, yaitu bahwa legislator cenderung resisten untuk mengadopsi anggaran akrual karena kompleksitas dari konsep akrual itu sendiri (OECD-PUMA/SBO, 2002/10).

Namun demikian, apabila penerapan akrual hanya digunakan untuk pelaporan keuangan dan tidak untuk anggaran, kelemahannya adalah tidak akan menyelesaikan masalah secara serius/komprehensif. Anggaran adalah dokumen kunci dari manajemen sektor publik (pemerintah) dan akuntabilitas didasarkan pada anggaran yang telah disetujui legislator (DPR/DPRD). Apabila anggaran didasarkan pada basis kas, fokus perhatian dari pemerintah dan legislator hanya pada sumber daya berbasis kas. Dengan demikian, apabila laporan keuangan dihasilkan dari basis yang berbeda (pelaporan keuangan berbasis akrual

sementara anggaran berbasis kas), risikonya adalah seakan-akan hanya latihan akuntansi saja (OECD-PUMA/SBO, 2002/10).

Penggunaan basis akrual untuk pelaporan keuangan bisa saja diimplementasikan dalam hubungannya dengan anggaran berbasis kas atau sistem lainnya. Namun sejumlah pemerintah (jurisdiksi) yang menggunakan sistem ganda (dual system) tersebut menemukan rintangan berupa resistensi penerimaan akuntansi berbasis akrual. Di samping itu, dengan sistem ganda diperlukan rekonsiliasi yang ekstensif diantara dua sistem tersebut. Keberhasilan akuntansi akrual, sebagian tergantung dari insentif yang diberikan pada para manajer. Apabila para manajer tetap diminta bertanggung jawab atas pengelolaan anggaran secara basis kas, maka fokus mereka (dan fokus para politisi) akan terus tertuju pada sumber daya kas, misalnya, pada biaya dari informasi akrual yang baru. Apabila basis akrual mau diterapkan juga untuk penganggaran, biasanya butuh waktu satu atau dua periode setelah pelaporan keuangan berbasis akrual diterapkan. Hal ini untuk meyakinkan bahwa informasi keuangan yang dihasilkan dari akuntansi akrual adalah akurat dan andal (Study No 14, IFAC-PSC, 2003).

Reviu atas status akuntansi dan penganggaran akrual di negara-negara anggota OECD yang digambarkan dalam Tabel-1, menunjukkan bahwa sebagian besar negara anggota telah mengenalkan aspek akuntansi akrual dan akan lebih aktif lagi untuk menyosialisasikannya pada masa-masa berikutnya (Athukorala dan Reid, 2003).

Tabel 1

Status Akuntansi dan Penganggaran Akrual di Negara-Negara Anggota
OECD

No.	Nama Negara	Akuntansi Akrual untuk Individual Departemen/Lbg	Laporan Konsolidasian Akrual	Penganggaran Akrual
	Anggota G 7- Ekonomi			
1	Kanada	Sejak, T.A. 2002	Sejak, T.A. 2002	Ya

2	Perancis	Sedang dikenalkan	Beberapa, akrual penuh sedang dikenalkan.	ESA 95. Dimaksudkan untuk berpindah ke akrual basis modifikasian
3	Jerman	Laporan Kas, didukung dengan informasi akrual	Tidak	ESA 95. Dalam persiapan.
4	Itali	Ya	Ya	ESA 95. Ya
5	Jepang	Ya	Dikenalkan	Tidak
6	Inggris	Sejak, T.A. 2000	Sejak, T.A. 2006	ESA 95. Sejak 2002
7	Amerika Serikat	Sejak, T.A. 1998	Sejak, T.A. 1998	Beberapa
	Anggota Lainnya			
8	Australia	Sejak, T.A. 1995	Sejak, T.A. 1997	Sejak, T.A. 2000
9	Austria	Tidak	Tidak	ESA 95. Akrual Modifikasian
10	Belgia	Beberapa	Tidak	ESA 95. Akrual Modifikasian
11	Republik Ceko	Tidak	Tidak	Tidak, tapi akan dikenalkan akrual modif mengacu ESA 95.
12	Denmark	Beberapa	Beberapa	ESA 95. Sedang dikenalkan penganggaran akrual penuh
13	Finlandia	Sejak, T.A. 1998	Sejak, T.A.1998	ESA 95. Ya
14	Yunani	Beberapa	Ya	ESA 95. Akrual modifikasian
15	Hongaria	Laporan Kas, didukung dengan	Tidak	Tidak, tapi akan dikenalkan akrual

		informasi akrual		modif mengacu ESA 95.
16	Islandia	Sejak, T.A. 1992	Sejak, T.A. 1992	ESA 95. Sejak 1998
17	Irlandia	Laporan Kas, didukung dengan informasi akrual	Tidak	ESA 95. Akrual modifikasian
18	Republik Korea	Sedang dikenalkan akrual penuh	Tidak	Sedang dikenalkan penganggaran akrual penuh.
19	Luxembourg	Tidak	Tidak	ESA 95
20	Meksiko	Tidak	Tidak	Tidak
21	Belanda	Sejak 1994	Sedang dikenalkan	ESA 95. Untuk Lembaga-Lembaga (Agencies) sejak 1997. Sedang dikenalkan akrual penuh.
22	Selandia Baru (New Zealand)	Sejak T.A. 1992	Sejak T.A. 1992	Sejak T.A. 1995
23	Norwegia	Tidak	Tidak	Tidak
24	Polandia	Beberapa	Beberapa	Tidak, tetapi akan dikenalkan akrual modif mengacu ESA 95.
25	Portugal	Ya	Tidak	ESA 95. Sedang dikenalkan tambahan informasi akrual.
26	Republik Slovakia	Tidak	Tidak	Tidak, tetapi akan dikenalkan akrual modif mengacu ESA 95.

27	Spanyol	Akrual Modifikasian	Akrual Modifikasian	ESA 95. Kas modifikasian
28	Swedia	Sejak 1994	Sejak 1994	ESA 95. Sedang dikenalkan akrual penuh
29	Swiss	Ya	Tidak	Sedang dikenalkan akrual penuh.
30	Turki	Tidak	Tidak	Tidak

Sumber: Athukorala dan Reid (2003)

Keterangan:

1. ESA 95 (European System of Accounts 1995) mengamanatkan penggunaan akrual basis untuk penyusunan laporan keuangan. Negara-negara anggota EU diharuskan menyusun laporan dan prediksi keuangan pemerintah sesuai dengan ESA 95.
2. Negara-negara anggota yang masih menggunakan akuntansi basis kas, sebagian besar menggunakan basis akuntansi kas modifikasian.

B. Tujuan dan Manfaat Akuntansi Akrual

Penggunaan basis akuntansi akrual yang menjadi tren di berbagai negara saat ini tentu sangat terkait dengan tujuan dan manfaat dari penggunaannya itu sendiri. Penggunaan basis akrual merupakan salah satu ciri dari praktik manajemen keuangan modern (sektor publik) yang bertujuan untuk memberikan informasi yang lebih transparan mengenai biaya (kos) pemerintah dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan di dalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar basis kas. Secara umum, basis akrual telah diterapkan di negara-negara yang lebih dahulu melakukan reformasi manajemen publik. Tujuan kuncinya adalah untuk meminta pertanggungjawaban para manajer dari sisi keluaran (output) dan/atau hasil (outcome) dan pada saat yang sama melonggarkan kontrol atas masukan (input). Dalam konteks ini, para manajemer diminta agar bertanggung jawab untuk seluruh biaya yang berhubungan dengan output/outcome yang dihasilkannya, tidak sekedar dari sisi pengeluaran kas. Karena itu, hanya basis akrual yang

memungkinkan untuk mengakui semua biaya, dengan demikian dapat mendukung pengambilan keputusan oleh para manajer secara efisien dan efektif (OECD-PUMA/SBO, 2002/9).

Sedangkan bila dilihat dari sisi manfaatnya, di dalam Study No 14 yang diterbitkan oleh IFAC-Public Sector Committee (2003), manfaat penggunaan basis akrual dapat diuraikan berikut ini. Laporan keuangan yang disajikan dengan basis akrual memungkinkan pengguna laporan untuk:

- Menilai akuntabilitas pengelolaan seluruh sumber daya oleh suatu entitas;
- Menilai kinerja, posisi keuangan dan arus kas dari suatu entitas; dan
- Pengambilan keputusan mengenai penyediaan sumber daya kepada, atau melakukan bisnis dengan suatu entitas.

Pada level yang lebih detil, pelaporan dengan basis akrual:

- Menunjukkan bagaimana pemerintah membiayai aktivitas-aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan dananya;
- Memungkinkan pengguna laporan untuk mengevaluasi kemampuan pemerintah saat ini untuk membiayai aktivitas-aktivitasnya dan untuk memenuhi kewajiban-kewajiban dan komitmen-komitmennya;
- Menunjukkan posisi keuangan pemerintah dan perubahan posisi keuangannya.
- Memberikan kesempatan pada pemerintah untuk menunjukkan keberhasilan pengelolaan sumber daya yang dikelolanya; dan
- Bermanfaat untuk mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber daya.

Posisi Keuangan (**Financial Position**)

Akuntansi akrual dapat menyajikan informasi seluruh posisi keuangan yang terdiri dari posisi aset, utang dan kekayaan bersih dari suatu entitas. Pemerintah membutuhkan informasi ini untuk:

- Membuat keputusan mengenai kelayakan pendanaan atas pelayanan yang seharusnya dia berikan;

- Menunjukkan akuntabilitas kepada publik atas pengelolaan aset dan kewajiban yang menjadi tanggung jawabnya;
- Membuat perencanaan dana yang dibutuhkan untuk pemeliharaan dan penggantian aset;
- Membuat perencanaan dana untuk pembayaran utang-utangnya;
- Mengelola posisi kas dan pendanaan yang diperlukan.

Akuntansi akrual diperlukan oleh organisasi untuk memelihara catatan yang lengkap mengenai aset dan utang, sehingga memfasilitasi pengelolaan aset yang lebih baik, meliputi pemeliharaan, kebijakan penggantian aset, identifikasi dan pengurangan aset yang berlebih, dan manajemen risiko yang lebih baik seperti kehilangan aset karena dicuri atau rusak.

Identifikasi aset dan pengakuan penyusutan membantu manajer untuk memahami pengaruh dari penggunaan aset tetap dalam memberikan pelayanan dan mendorong manajer untuk mempertimbangan alternatif-alternatif cara untuk mengelola biaya dan pemberian pelayanan.

Akuntansi akrual memberikan kerangka yang konsisten untuk pengidentifikasian utang-utang yang ada dan utang-utang potensial atau utang-utang kontinjen. Pengakuan kewajiban (utang) yang memenuhi definisi dan kriteria pengakuannya:

- Mendorong pemerintah untuk mengakui dan merencanakan pembayaran untuk semua kewajiban yang diakui, bukan hanya pinjaman;
- Memberikan informasi atas pengaruh kewajiban terhadap sumber daya di masa yang akan datang;
- Menjadi alat yang memungkinkan untuk mengalokasikan tanggung jawab terhadap pengelolaan semua kewajiban;
- Memberikan input yang diperlukan pemerintah untuk menilai apakah dapat meneruskan untuk memberikan pelayanan yang sedang berjalan dan program atau pelayanan baru apa yang dapat diberikan.

Akuntansi akrual menyoroti pengaruh dari keputusan keuangan terhadap net aset atau ekuitas (kekayaan bersih) dan memungkinkan pemerintah untuk melihat gambaran yang lebih panjang ketika membuat keputusan keuangan dibanding bila menggunakan informasi yang dihasilkan dari basis kas atau basis kas modifikasi. Informasi atas net aset (ekuitas) juga berarti bahwa pemerintah

memegang tanggung jawab terhadap pengaruh dari keputusan keuangan yang diambilnya terhadap net aset pada tahun berjalan dan di masa yang akan datang. Perubahan net aset dari suatu entitas diantara dua tanggal laporan mencerminkan kenaikan atau penurunan kemakmuran selama satu periode, dengan prinsip-prinsip pengukuran tertentu yang digunakan dan diungkapkan dalam laporan keuangan.

Dengan akuntansi akrual, laporan keuangan akan mencakup Laporan Posisi Keuangan yang akan mengungkapkan informasi tentang aset, kewajiban dan ekuitas dana dalam suatu persamaan berikut:

$$\text{Aset} = \text{Kewajiban} + \text{Ekuitas}$$

Apabila nilai ekuitas positif, hal ini dapat diinterpretasikan bahwa kekayaan (sumber daya) bersih dapat dialokasikan untuk pemberian barang atau pelayanan di masa yang akan datang, dan hal ini berarti terdapat investasi masyarakat di dalam laporan tersebut. Sebaliknya bila ekuitas negatif, hal ini dapat diinterpretasikan sebagai jumlah pajak atau pendapatan lainnya yang harus sudah diperoleh di masa yang akan datang untuk memenuhi kewajiban atau utang.

Net aset (di dalam neraca negara lain yang menggunakan akuntansi akrual) dapat dijabarkan ke dalam komponen berikut:

- Modal kontribusian (contributed capital);
- Surplus dan defisit akumulasian
- Cadangan-cadangan (contoh **foreign currency translation reserve**)

Kinerja Keuangan (Financial Performance)

Akuntansi akrual memberikan informasi atas pendapatan dan beban (expenses), meliputi pengaruh dari transaksi yang kas-nya belum diterima atau dibayarkan. Informasi yang akurat atas pendapatan adalah hal esensial untuk menilai pengaruh perpajakan dan pendapatan lainnya terhadap posisi fiskal

pemerintah dan dalam menilai kebutuhan pinjaman dalam jangka panjang. Informasi atas pendapatan membantu baik para pengguna maupun pemerintah sendiri untuk menilai apakah pendapatan tahun berjalan sudah cukup untuk menutup biaya-biaya program dan pelayanan pada tahun yang bersangkutan.

Pemerintah membutuhkan informasi tentang beban-beban agar dapat menilai berapa jumlah pendapatan yang mereka perlukan, menilai keberlanjutan (sustainability) dari program-program yang sedang berjalan, dan mengestimasi biaya dari aktivitas-aktivitas dan pelayanan yang diusulkan.

Akuntansi akrual memberikan informasi biaya penuh (full costs) dari aktivitas pemerintah, sehingga pemerintah dapat:

- menghitung biaya-biaya sebagai konsekuensi dari sebuah kebijakan untuk pencapaian tujuan dan biaya dari mekanisme alternatif untuk mencapai tujuan tersebut;
- memutuskan apakah akan memproduksi pelayanan sendiri di dalam pemerintahan, atau membeli barang dan jasa secara langsung dari organisasi non-pemerintah;
- memutuskan apakah pengguna akan dibebani biaya dengan layanan yang diberikan;
- mengalokasikan tanggung jawab untuk pengelolaan biaya tertentu.

Akuntansi akrual dapat memberikan informasi apakah sub-entitas memberikan pelayanan-pelayanan tertentu dalam anggaran yang telah disetujui. Informasi yang sama, pada level yang lebih detil, dapat juga digunakan dalam sub-entitas untuk mengelola aktivitas dan biaya-biaya program.

Akuntansi akrual memungkinkan entitas secara individual untuk:

- mencatat total biaya, termasuk penyusutan aset fisik dan amortisasi aset tak berwujud, karena telah digunakan untuk aktivitas/pelayanan tertentu;
- mengakui semua biaya yang terkait dengan pegawai dan membandingkan biaya dari berbagai jenis pekerjaan atau opsi-opsi renumerasi.
- mengidentifikasi cara yang paling efisien untuk menghasilkan barang dan jasa dan mengelola sumber daya.

- menentukan kepatantasan kebijakan-kebijakan **cost-recovery**.
- memonitor biaya aktual terhadap anggarannya.

Arus Kas (Cash Flows)

Akuntansi akrual menyajikan informasi yang komprehensif atas arus kas yang sedang berjalan dan arus kas tertentu yang diproyeksikan, termasuk arus kas yang berkaitan dengan debitor dan kreditor. Hal ini dapat membantu untuk manajemen kas yang lebih baik dan membantu penyusunan anggaran kas yang lebih akurat.

C. Sistem Akuntansi Sektor Publik

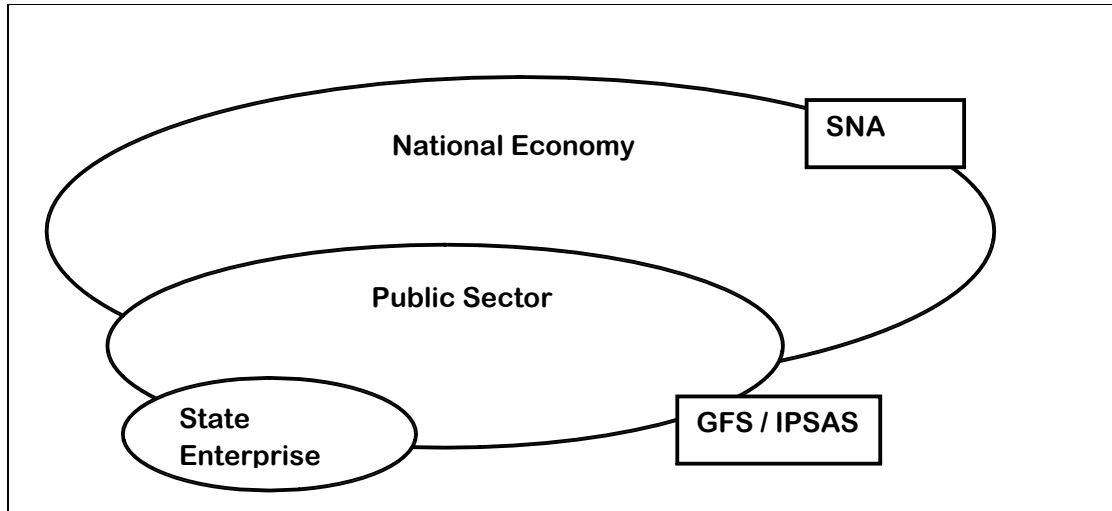
Sistem akuntansi pemerintah menentukan bagaimana informasi keuangan dan statistik disusun dan disajikan. Terdapat 3 (tiga) sistem internasional yang utama yang sedikit berbeda dalam tujuannya, sebagai berikut:

- European Union (EU), International Monetary Fund (IMF), OECD, United Nation (UN) dan Worl Bank bergabung bersama mengeluarkan System of National Accounts (SNA). SNA mengompilasi statistik keuangan agregat untuk ekonomi keseluruhan; aktivitas pemerintah dan sektor privat digabungkan.
- IMF Government Finance Statistics (GFS) adalah sebuah sistem yang dikhususkan untuk mendukung analisis sektor publik. GFS dirancang oleh IMF agar informasi keuangan pemerintah dapat dikomparasikan secara lintas ekonomi.
- International Federation of Accountants (IFAC) menerbitkan International Public Sector Accounting Standars (IPSAS) mulai tahun 2000. IPSAS dirancang untuk digunakan dalam pelaporan keuangan yang bertujuan umum (**general purposes**) oleh entitas sektor publik (**baik laporan individu entitas maupun laporan konsolidasian**).

SNA, GFS, dan IPSAS telah dikembangkan, atau diperbaiki secara radikal dalam satu dekade yang lalu – semuanya sekarang berbasis akrual.

ESA (95) pun mengamanatkan pelaporan keuangan berbasis akrual (Athukorala dan Reid, 2003).

Gambar 1: Ruang Lingkup Sistem Akuntansi/Statisik
(Coverage of Accounting/Statistical Systems)



Sumber: Athukorala dan Reid (2003)

*IAS = International Accounting Standard; IAS disusun dan diterbitkan oleh International Accounting Standards Committee (IASC). Pada tahun 2001, International Accounting Standards Board (IASB) dibentuk untuk menggantikan IASC.

D. Isu-Isu dalam Transisi Menuju Akrual

Sifat dan kecepatan dari penerapan basis akrual tergantung pada sejumlah faktor. Oleh karena itu, isu-isu pada masa transisi menuju implementasi basis akrual harus diidentifikasi secara komprehensif dan dikaji secara mendalam, sebab perubahan tersebut tentunya bukan sekedar perubahan teknis akuntansi akan tetapi mempengaruhi sejumlah faktor lainnya yang harus dipersiapkan terlebih dahulu. Isu-isu tersebut antara lain:

- Apakah penggunaan basis akrual hanya untuk pelaporan keuangan saja atau akan diterapkan juga dalam reformasi yang lebih luas, misalnya dalam penganggaran.

- Apakah penerapan basis akrual akan dilakukan secara top-down atau bottom-up. Bila diterapkan secara top-down biasanya penerapan basis akrual dilakukan secara **mandatory (wajib) untuk semua entitas dalam rentang waktu (time frame) yang pasti dan seragam**. Sedangkan bila diterapkan secara **bottom-up**, harus dilakukan **pilot project** terlebih dahulu pada entitas tertentu, untuk meyakinkan bahwa basis akrual dapat dilaksanakan dengan baik. Penerapan akuntansi akrual dalam time frame pendek (katakanlah, 1-3 tahun) akan beresiko timbulnya 'reform fatigue' yaitu hilangnya sense of urgent dan atusiasme dari para penyelenggara akuntansi khususnya karena merasa lelah dengan perubahan-perubahan yang terus menerus tanpa merasakan manfaatnya secara langsung. Untuk mengatasi resiko itu disarankan agar penerapan basis akrual dilakukan secara bertahap dalam time frame medium (katakanlah, 4-6 tahun), dengan cara:
 - terapkan dulu kepada beberapa entitas akuntansi tertentu di Pemerintah Pusat yang sudah dianggap mapan dalam proses akuntansinya, sebagai **pilot project**;
 - apabila **pilot project** sudah berhasil, maka **pengalaman² praktek akuntansi akrual ini dapat ditransfer dan digunakan untuk bahan sosialisasi ke instansi-instansi pemerintah lainnya**.
- Komitmen di level politik untuk menerapkan akuntansi akrual.
- Kapasitas dan keahlian orang-orang yang terkait dan/atau bertanggung jawab dengan adanya perubahan tersebut.
- Peraturan Perundang-undangan yang terkait dengan pengelolaan keuangan negara yang ada.
- Standar akuntansi yang sedang berjalan dan persiapan perubahannya;
- Sistem (teknologi) informasi yang sedang berjalan dan persiapan perubahannya.
- Kelengkapan dan keakuratan informasi keuangan yang ada, terutama informasi tentang aset dan kewajiban (utang).

E. Penerapan Akuntansi Akruwal di Pemerintahan: Pengalaman New Zealand

Pemerintah Selandia Baru (New Zealand) melakukan reformasi besar pada akhir tahun 1980-an dan awal tahun 1990-an. Reformasi tersebut mengubah manajemen pemerintahan dari sistem berbasis ketaatan, yang menggunakan aturan yang detil, restriktif dan plafon anggaran kas, menjadi rezim yang berbasis kinerja dan akuntabilitas. Keberhasilan dari penerapan reformasi ini memerlukan upaya yang sungguh-sungguh baik di level stratejik maupun level operasional dan membawa pada perubahan fundamental dan perubahan yang ekstensif baik dalam manajemen operasi sektor pemerintah (sektor publik) dan juga laporan keuangan yang disajikan untuk operasi tersebut. Pengalaman Selandia Baru menunjukkan bahwa perubahan bukan sekedar wacana ataupun retorika tetapi sudah menjadi keberhasilan yang jauh lebih baik. Hasil dari sisi keuangan menunjukkan bahwa setelah mengalami defisit (anggaran) selama 20 tahun, kemudian berubah secara mengejutkan menjadi surplus dalam tiga tahun terakhir (1994-1996), dengan sejumlah bukti yang menunjukkan bahwa surplus tersebut lebih dari sekedar sebuah siklus.

1. Latar Belakang

Kondisi sistem manajemen di Selandia Baru pada awal tahun 1980-an didominasi oleh kontrol input yang tersentralisasi, yaitu ditetapkannya instruksi-instruksi menyangkut masalah perbendaharaan dan manual pelayanan publik, adanya keharusan untuk menggunakan penyedia barang dan jasa (supplier) tertentu yang telah ditentukan (adanya monopoli) dalam pengadaan akomodasi, kendaraan, komputer, dsb. Upaya-upaya manajemen dan audit pun diarahkan untuk menjamin agar kontrol-kontrol seperti itu dipahami dan dilaksanakan. Seluruh uang negara dikelola oleh Departemen / Kantor Perbendaharaan (Treasury) di dalam rekening bank konsolidasian. Mengacu pada instruksi dari Treasury, departemen-departemen mengajukan voucher pembayaran (semacam SPM atau surat perintah membayar) kepada kantor perbendaharaan yang

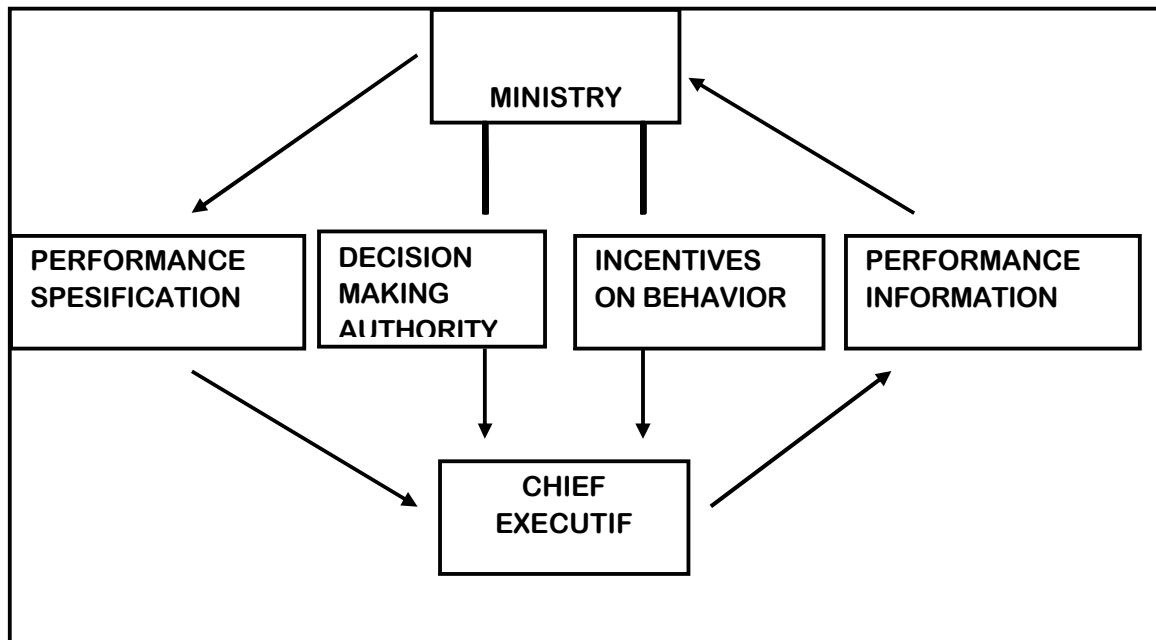
kemudian mengorganisasikan pembayaran, dan melaporkan transaksi dalam laporan pemerintah.

Pengolaan anggaran lebih ditekankan pada pembatasan alokasi anggaran (apropriasi) belanja untuk tujuan program yang kurang tegas. Apropriasi menginformasikan tentang penerima anggaran, aktivitas pemerintah, atau jenis pengeluaran (contoh, belanja modal, belanja pegawai, belanja bantuan sosial, dsb). Hal-hal di atas menimbulkan lingkungan kerja yang kurang menyenangkan bahkan keputusasaan bagi para pegawai, pejabat dan menteri.

Berdasarkan latar belakang itu, Pemerintah Selandia Baru mengembangkan sistem manajemen keuangan yang terintegrasi dan komprehensif, yaitu:

- menerjemahkan strategi pemerintah ke dalam keputusan dan tindakan;
- menginformasikan pengambilan keputusan oleh pemerintah;
- mendorong sektor pemerintah untuk responsif dan efisien; dan
- secara konstan melaksanakan (reformasi).

Para menteri dalam kabinet bertanggung jawab atas persyaratan kinerja secara spesifik untuk setiap departemen yang dipimpinnya. Kepala eksekutif (Chief Executive) departemen pada gilirannya harus bertanggung jawab untuk melaksanakan pelayanan-pelayanan yang menjadi tugasnya dan untuk menyukseskan tugasnya itu, kepala eksekutif memiliki wewenang untuk pengambilan keputusan manajerial. Terdapat insentif-insentif untuk kinerja dan ada keharusan untuk memberikan informasi kinerja sebagai bahan untuk memonitor dan menilai kinerja.



Bagian-bagian pokok dari peraturan keuangan pada rezim baru yang diatur di dalam Public Finance Act 1989 adalah sebagai berikut:

- menghilangkan banyak kontrol administrasi;
- menentukan output dalam proses apropriasi (alokasi anggaran);
- membuat kepala eksekutif bertanggung jawab terhadap manajemen keuangan departemen/lembaga;
- menetapkan peraturan-peraturan tentang pelaporan.

Di dalam perjanjian kinerja tahunan kepala eksekutif, kinerja didefinisikan bahwa di satu sisi, kepentingan pemerintah terhadap suatu departemen/lembaga adalah sebagai pembeli dari pelayanan yang diberikan baik kepada pemerintah sendiri maupun pihak ketiga, dan di sisi lain, pemerintah sebagai pemilik departemen/lembaga tersebut. Sebagai pembeli, para menteri meminta pelayanan sesuai dengan spesifikasi yang telah disepakati baik sisi kuantitas, kualitas, ketepatan waktu dan lokasi pada harga yang terbaik.

Terdapat empat dimensi bagi pemangku kepentingan di dalam departemen; 1) **strategic alignment** – meyakinkan agar tujuan pemerintah sudah di-share secara penuh dan konsisten; 2) **integrity** – memelihara perilaku yang mendukung reputasi dan kredibilitas pemerintah; 3) **future capability** – meyakinkan bahwa

departemen/lembaga mempunyai kapasitas untuk memenuhi permintaan-permintaan di masa yang akan datang; dan 4) cost-effectiveness dalam jangka panjang.

2. Reformasi Manajemen Keuangan Pemerintah

Komitmen untuk Perubahan

Dukungan dari para pemimpin di sektor publik, baik politisi maupun birokrasi, adalah faktor kunci di dalam keberhasilan implementasi rezim manajemen keuangan baru. Pada level stratejik, komponen-komponen di dalam perubahan (reformasi) diatur sedemikian rupa sehingga menghasilkan manfaat lebih awal baik untuk birokrasi maupun para menteri, merefleksikan perbedaan hasil dikaitkan dengan perbedaan elemen perubahan, dan mempertimbangkan isu-isu hubungan antara treasury dan lembaga-lembaga pemerintah lainnya. Di awal proses, birokrat sudah menerima output atau manfaat dari departemen/lembaga yang mereka jalankan tanpa harus mengacu pada persyaratan prosedur detil yang ekstensif sebagaimana diatur dalam aturan-aturan perbendaharaan (treasury) dan pedoman pelayanan publik.

Manajemen Risiko

Beberapa implementasi perubahan membawa risiko signifikan. Manajemen risiko adalah elemen kunci dari implementasi reformasi. Hal ini akan dicapai secara bertahap selama proses reformasi. Contoh, kontrol input yang tersentralisasi akan dipertahankan sebelum suatu departemen berpindah pada rezim baru. Elemen lain dari manajemen risiko meliputi strategi komunikasi yang intensif, melalui sosialisasi/diklat, seminar, majalah, jurnal, artikel di koran, dsb. Upaya komunikasi ini sangat berhasil dalam menanamkan pemahaman umum mengenai kunci-kunci dasar dari reformasi kepada audiens secara luas. Di samping itu, dibentuk fungsi Financial Management Assurance di dalam Treasury untuk menjalankan peran audit internal stratejik, dan pelayanan konsultasi kepada departemen selama proses

reformasi. Desain peraturan juga merupakan kunci dari reformasi, sementara meninggalkan peraturan-peraturan yang mengatur proses administrasi secara detil, ditetapkan *State Sector Act 1988* dan *Public Finance Act 1989* yang memberikan sinyal yang powerful akan keseriusan niat pemerintah untuk melakukan reformasi secara permanen.

Penerapan di Departemen

Departemen secara individu menerima persetujuan untuk berpindah ke sistem yang baru. Untuk departemen secara individu, semua elemen kunci dari sistem baru yaitu penganggaran akrual, proses apropriasi, dan proses pelaporan berubah pada saat yang sama. Perubahan tersebut mencakup:

- spesifikasi oleh setiap departemen/lembaga (konsultasi dengan treasury) atas kelas-kelas output secara luas, yang akan menjadi basis untuk apropriasi berbasis akrual;
- setiap departemen/lembaga mengembangkan sistem akuntansi berbasis akrual yang dapat menyediakan pelaporan bulanan kepada menteri dan treasury dan laporan tahunan kepada parlemen (dan publik). Laporan bulanan meliputi satu set laporan keuangan dan juga laporan mengenai realisasi belanja terhadap apropriasi (anggaran).
- pengembangan sistem alokasi biaya (cost) sehingga memungkinkan alokasi seluruh biaya input departemental ke output. Alokasi biaya termasuk biaya overhead, penyusutan dan biaya modal.
- pengembangan sistem manajemen kas, termasuk pembukaan rekening bank departemental; dan
- kepala eksekutif departemental bertanggung jawab secara penuh atas manajemen keuangannya masing-masing, mencakup integritas dari informasi yang mereka berikan kepada menteri dan treasury.

Undang-undang memberikan waktu dua tahun kepada departemen-departemen untuk mengembangkan sendiri sistem yang berbasis akrual, dalam kenyataannya sebagian besar departemen sudah siap dengan sistem akrualnya dalam waktu satu tahun, sedangkan secara keseluruhan departemen sudah siap dalam waktu

delapan bulan. Selama proses perubahan berlangsung di departemen-departemen, treasury memainkan peranan kunci antara lain:

- mengkomunikasikan aktivitas-aktivitas sebelumnya;
- melakukan pengendalian mutu melalui spesifikasi kelas-kelas output;
- penetapan sistem manajemen kas pusat dan menetapkan kontrak untuk pelayanan bank pemerintah;
- pengembangan satu set parameter kebijakan akuntansi, menyesuaikan dengan konstrain-konstrain kebijakan akuntansi departemental (tugas ini disederhanakan dengan penggunaan GAAP yang memberikan rerangka untuk pengembangan parameter kebijakan akuntansi spesifik);
- memberikan persetujuan kepada departemen yang siap untuk berpindah ke sistem baru (keyakinan/assurance diberikan oleh Financial Management Assurance).

Staf Akuntansi

Undang-undang Keuangan Publik mengharuskan disusunnya laporan keuangan oleh pemerintah Selandia Baru (laporan konsolidasian) dan oleh setiap departemen pemerintah dengan berpedoman pada prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum (PABU/GAAP). Penggunaan PABU sangat memfasilitasi penerapan akuntansi di pemerintahan, dan akan memberikan hasil terbaik dengan didukung oleh orang-orang yang terlatih/berpengalaman, software, dan sistem.

Di samping itu, Pemerintah Selandia Baru memiliki sebuah badan akuntansi profesional yang terdiri dari akuntan praktisi, akuntan korporat dan akuntan sektor publik. The Institute of Chartered Accountants of New Zealand (kemudian menjadi the New Zealand Society of Accountants) tertarik dan mendukung proses reformasi. Para anggota yang enerjik telah mencurahkan waktu yang banyak untuk mengorganisasikan konvensi-konvensi dan memberikan dukungan maupun pelatihan.

Sistem Akuntansi

Aktivitas besar selama masa reformasi adalah melakukan kontrak signifikan antara departemen departemen dengan perusahaan-perusahaan akuntansi dan penyedia software untuk mendukung sistem informasi dan manajemen keuangan. Persyaratan untuk penyajian laporan kepada menteri dan Treasury relatif mudah untuk ditentukan spesifikasinya, tetapi spesifikasi untuk memenuhi kebutuhan internal para manajer masih sulit ditentukan mengingat masih kurangnya pengalaman para manajer dalam rejim yang baru. Tidak disediakan dana khusus untuk pengembangan lebih lanjut dari sistem akuntansi yang telah dibangun di awal, tetapi lebih karena adanya keuntungan/surplus akibat efisiensi.

Salah satu keuntungan dari sistem akuntansi akrual adalah bahwa aktivitas-aktivitas seperti komitmen atau order pembelian, penggajian, aset tetap, kreditor dan debitor menjadi dapat diintegrasikan ke dalam satu sistem, sehingga mengurangi proses ganda dan masalah rekonsiliasi yang biasa terjadi bila digunakan sistem yang terpisah. Penghematan waktu dari sistem baru ini menjadi ciri yang utama.

Neraca Pembukaan (opening Balance Sheet)

Perhatian penting lainnya adalah upaya untuk menyusun neraca awal (pembukaan) dengan selengkap dan seakurat mungkin. Tanpa adanya disiplin untuk menyajikan neraca tahunan dan audit yang merekonsiliasikan antara catatan detil aset dengan buku besarnya, informasi aset di dalam neraca bisa menjadi kurang valid. Departemen-departemen dan auditor terkadang mengalami kesulitan untuk menjamin bahwa semua properti (yang harus dilaporkan) sudah dilaporkan, dan untuk itu perlu dilakukan koordinasi untuk mencari dokumen/catatan dengan para pihak yang terkait, misalnya masalah tanah dapat berkoordinasi dengan badan pertanahan.

Biaya Modal (Charging for Capital)

Kelemahan umum dari sistem manajemen keuangan pemerintah adalah adanya tendensi ke arah maksimalisasi anggaran (belanja) dan tidak adanya

perhatian terhadap pengakumulasian aset yang rendah nilai gunanya. Untuk mengatasi masalah ini Pemerintah Selandia Baru membuat sistem pengenaan biaya pada departemen atas modal yang digunakannya. Biaya modal ini dikenakan terhadap kekayaan bersih (net aset) dari setiap departemen. Sistem biaya modal ini memberikan dorongan agar departemen menghindari pengadaan aset yang kurang bernilai guna. Bagi departemen yang menarik biaya kepada para pengguna layanan yang diberikannya, akan berusaha untuk menghitung biaya produk/output dengan metode biaya penuh (full cost) atau dengan rasionalisasi struktur modal yang berhubungan dengan output (barang/jasa).

Alokasi Biaya

Satu persyaratan yang diperlukan untuk memfokuskan sistem manajemen keuangan pada output adalah membangun sistem akuntansi biaya yang dapat mengalokasikan biaya terhadap output. Karena biaya output sudah memasukkan biaya modal, maka dimungkinkan untuk membandingkan biaya output yang dihasilkan suatu departemen dengan biaya output yang serupa yang dihasilkan pihak lain di sektor publik maupun swasta, dan juga dengan catatan tahun-tahun sebelumnya di departemen yang bersangkutan. Pada awalnya sistem alokasi biaya dikembangkan secara sederhana, mencerminkan kurangnya pengalaman dan keahlian dalam area ini, dan ketiadaan permintaan dari manajer output akan informasi biaya secara detil. Namun, saat ini telah banyak kemajuan dalam area ini dimana departemen-departemen mengidentifikasi biaya per unit output untuk tujuan perbandingan internal maupun untuk benchmarking dengan organisasi-organisasi lain.

3. Implementasi Basis AkruaI untuk Pelaporan Keuangan

Bila departemen-departemen sudah sepenuhnya mengadopsi rezim manajemen keuangan yang baru, maka akan memungkinkan untuk fokus pada pelaporan keuangan konsolidasian. Penyusunan satu seri laporan keuangan baru untuk pemerintah dengan berbasis GAAP telah dikelola sebagai pekerjaan penting yang mencakup tujuh elemen berikut:

- penetapan kebijakan akuntansi;
- pengumpulan informasi;
- pengonsolidasian informasi;
- memperoleh keyakinan atas informasi;
- komentar dan analisis;
- isu penyajian dan publikasi; dan
- komunikasi dan pemasaran.

Penetapan Kebijakan Akuntansi

Pengadopsian GAAP memberi kontribusi besar untuk menyederhanakan proses perumusan kebijakan akuntansi. Dalam banyak hal penerapan pendekatan yang sama dengan sektor swasta (privat) dapat dilakukan tanpa kesulitan. Namun, dengan pendekatan ini tidak berarti dapat mengeliminasi semua isu-isu penting yang harus diselesaikan. Kebijakan akuntansi direviu secara ekstensif oleh para ahli akuntansi, kemudian diterbitkan draft publikasian, dan diberikan briefing kepada para CFO departemental dan tanggapan-tanggapan dari mereka dipertimbangkan.

Isu-isu kritikal yang terkait dengan perumusan kebijakan akuntansi antara lain masalah penilain aset, kriteria pengakuan pajak, pengakuan bantuan/subsidi. Salah satu warisan dari sistem akuntansi kas yang lalu adalah tidak tersedianya informasi atas harga perolehan historis dari banyak aset. Masalah ini secara umum diatasi dengan menggunakan pendekatan net current value untuk penilaian aset. Apabila net realizable value tidak dapat diperoleh atau tidak tepat untuk digunakan, seperti untuk kasus infrastruktur dan aset ‘tipe heritage’, dapat digunakan konsep depreciated replacement cost. Pendekatan ini untuk menjawab kritik dari sejumlah analis fiskal dan ekonom sektor publik bahwa informasi biaya historis sebagian besar sudah tidak relevan untuk kebutuhan mereka. Para pengguna laporan keuangan tersebut merasa nyaman dengan menggunakan pendekatan current value untuk menilai sebagian besar aset, sehingga neraca memberikan potret yang lebih wajar mengenai realitas ekonomi dari posisi keuangan. Pendekatan ini semakin didukung di dalam rerangka konseptual akuntansi yang dikembangkan terakhir di New Zealand dan Australia.

Sementara itu, masalah titik pengakuan yang tepat untuk pendapatan pajak dan pendapatan lain yang dapat dipaksakan memerlukan pertimbangan mendalam. Sebagian besar titik pengakuan dari perspektif ekonomi adalah pada waktu munculnya kewajiban dari para pembayar pajak (misalnya, ketika pendapatan yang dapat dikenakan pajak / taxable revenue diperoleh atau ketika konsumsi yang dapat dikenakan pajak / taxable consumption dinikmati oleh para pembayar pajak). Akan tetapi, informasi andal yang memadai seringkali tidak tersedia secara tepat waktu. Oleh karena itu, terutama untuk masalah pajak dalam jangka panjang, kadang-kadang diperlukan kompromi atas waktu pengakuan di kemudian hari ketika informasi andal telah tersedia.

Sedangkan untuk pengakuan beban bantuan dan subsidi, pendekatan yang diambil adalah apabila pembayaran bantuan dan subsidi itu masih bersifat discretionary sampai pembayaran dilakukan, maka beban akan diakui ketika pembayaran dilakukan. Alternatif lainnya yaitu beban akan diakui ketika kriteria tertentu telah dipenuhi dan pemberitahuan telah disampaikan kepada pemerintah.

Pengumpulan Informasi

Peraturan yang mengharuskan disampaikannya informasi keuangan secara reguler, akurat, dan tepat waktu kepada Treasury merupakan persyaratan yang menjadi elemen kritis dari kerangka manajemen. Namun demikian, karena departemen-departemen mengalami sejumlah biaya marjinal dalam penyajian informasi tanpa menerima manfaat langsung, pengumpulan informasi yang diperlukan menjadi isu kunci di dalam penyusunan laporan keuangan yang pertama di New Zealand.

Dari sudut pandang Treasury, strategi implementasi adalah untuk meyakinkan bahwa departemen-departemen telah mendapat sosialisasi atau pengetahuan yang cukup mengenai peraturan-peraturan sehingga mereka mampu melaksanakannya, bahwa hanya informasi yang diperlukan untuk agregasi laporan keuangan dan untuk monitoring anggaran yang diminta, dan bahwa departemen-departemen dan entitas Crown telah paham tentang informasi yang mana yang akan digunakan.

Pengonsolidasin Informasi

Pemahaman yang jelas mengenai kebijakan akuntansi oleh departemen-departemen dan keharusan untuk menyajikan data yang andal secara tepat waktu, membuat proses konsolidasi menjadi relatif mudah dengan proses akuntansi. Akan tetapi, awalnya terdapat kesulitan dalam proses pengumpulan data yang menyebabkan tekanan bagi tim konsolidasi laporan keuangan. Buku besar digunakan ketimbang spreadsheet untuk memproses konsolidasian karena buku besar memberikan jejak audit (audit trail) untuk banyak amandemen yang diharuskan sebagai bagian dari penyiapan laporan keuangan.

Memperoleh Keyakinan atas Informasi

Keyakinan atas keandalan informasi diberikan dengan tiga cara. Pertama, departemental chief executives dan chief financial officers diminta untuk menandatangani pernyataan tanggung jawab dengan skedul konsolidasi bahwa dengan pengetahuan terbaiknya mereka menyajikan laporan keuangan yang wajar. Kedua, tim Financial Manegement Assurance mereviu skedul konsolidasi dan draf laporan keuangan dengan hasil analisis yang memberikan beberapa ukuran kenyamanan. Ketiga, audit penuh dilakukan oleh kantor audit yang memberikan keyakinan melalui opini terhadap laporan keuangan.

Komentar dan Analisis

Komentar dan analisis diberikan bersama dengan laporan keuangan. Sekarang, disediakan analisis yang lebih detil atas informasi keuangan yang dihasilkan, seperti tren dan informasi anggaran komparatif. Contoh komentar yang diberikan antara lain, ketika penyusunan laporan keuangan yang pertama kalinya yang menunjukkan posisi kekayaan bersih yang negatif; interpretasi yang diberikan secara hati-hati atas informasi yang baru dihasilkan dengan dasar akrual, komentar tentang manajemen risiko atas aset dan utang.

Isu Penyajian dan Publikasi

Isu-isu di dalam penyajian dan publikasi harus diperhatikan sungguh-sungguh, intinya harus dilakukan upaya untuk meyakinkan bahwa kualitas informasi keuangan yang disajikan lebih baik dengan dokumen yang lebih baik. Penyajian informasi pada dasarnya harus tepat waktu dan akurat, untuk itu perlu ada deadline yang pasti dan perbaikan-perbaikan sebelum dipublikasikan.

Komunikasi dan Pemasaran (Promosi)

Upaya komunikasi dan pemasaran dimaksudkan agar laporan keuangan dapat mendukung dihasilkannya output yang bagus dan pada gilirannya dihasilkan outcome yang bagus. Laporan keuangan di New Zealand disajikan berpasangan (tandem) dengan informasi ekonomi, informasi yang baru dan lebih baik mengenai posisi keuangan dan kepemimpinan pemerintah, menginformasikan dan mendukung pengambilan keputusan oleh eksekutif dan meningkatkan kemampuan parlemen dan pihak lainnya untuk mengawasi pemerintah agar tetap bertanggung jawab.

Strategi pemasaran diterapkan dengan memperluas informasi yang disediakan di dalam laporan keuangan, seperti informasi tentang kebijakan fiskal dan ekonomi pemerintah dengan interpretasi yang memadai sehingga meminimalkan kesalahan persepsi. Adapun pengguna utama dari laporan keuangan adalah parlemen, analis keuangan dan ekonomi, agen pemeringkat, publik dan media, dan kelompok yang memiliki kepentingan khusus.

F. Simpulan

Implementasi akuntansi akrual di pemerintahan merupakan latihan (tantangan) besar, terutama apabila hal ini dilakukan untuk menyediakan manfaat maksimal untuk pengambilan keputusan dan akuntabilitas kepada para pengguna eksternal. Tidak ada halangan secara teoritis fundamental bagi pemerintah untuk menerapkan

akuntansi akrual. Penggunaan akuntansi akrual malah dianjurkan bagi pemerintahan yang ingin mendorong kinerja manajemen. Pengalaman New Zealand memberi begitu banyak pelajaran baik dari penerapan akuntansi akrual ini.

Akuntansi adalah penting dan menyenangkan apabila dapat menghasilkan informasi yang berguna bagi para pengambil keputusan. Sebaliknya, tanpa ada permintaan dari para pengambil keputusan dan tanpa adanya penggunaan informasi akrual, maka upaya implementasi akan jauh dari sukses. Sementara permintaan terhadap informasi akuntansi akrual semakin meningkat seiring dengan tren berpindahannya (paradigma) administrasi publik menjadi manajemen publik, pengembangan informasi akrual harus dilihat sebagian bagian integral dari reformasi manajemen publik ini dan tidak berjalan sendirian.

Komitmen dari para politisi dan birokrasi adalah penting (*critical*). Diperlukan kesadaran dan pemahaman yang jelas bahwa akuntansi akrual tidak akan membawa manfaat kecuali informasi yang dihasilkannya digunakan untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan. Akuntansi berbasis akrual dapat memberikan informasi yang lebih komprehensif dibanding akuntansi berbasis kas. Pelajarannya di sini adalah agar tidak ada komitmen yang didasarkan pada harapan yang salah.

Perlu dikaji secara matang dan bijaksana mengenai strategi penerapan akuntansi akrual, apakah akan dilaksanakan secara bertahap dengan pilot project atau tanpa pilot project? dan berapa lama waktu yang dibutuhkan untuk masa transisi?. Penerapan akuntansi akrual dalam time frame pendek (katakanlah, 1-3 tahun) akan beresiko timbulnya 'reform fatigue' yang mengakibatkan hilangnya sense of urgent dan antusiasme dari para penyelenggara akuntansi khususnya karena merasa lelah dengan perubahan-perubahan yang terus menerus tanpa merasakan manfaatnya secara langsung. Untuk mengatasi resiko itu disarankan agar penerapan basis akrual dilakukan secara bertahap dalam time frame medium (katakanlah, 4-6 tahun) atau rentang waktu yang cukup panjang (lebih dari 6 tahun), dengan cara:

- o terapkan dulu kepada beberapa entitas akuntansi tertentu di Pemerintah Pusat yang sudah dianggap mapan dalam proses akuntansinya, sebagai **pilot project**;

- apabila pilot project sudah berhasil, maka pengalaman2 praktek akuntansi akrual ini dapat ditransfer dan digunakan untuk bahan sosialisasi ke instansi-instansi pemerintah lainnya.

DAFTAR PUSTAKA

Athukorala, Sarath Lakshman, dan Barry Reid. 2003. **Accrual Budgeting and Accounting in Government and Its Relevance for Developing Member Countries.**

International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee, 2003. **Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition).**

International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee, 1994. **Occasional Paper 1, Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience.**

International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee, 1996. **Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting.**

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Public Management Committee. (2002)⁹. **Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends**

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Public Management Committee. (2002)¹⁰. **Accrual Accounting and Budgeting.**

**PENERAPAN BASIS AKRUAL PADA
AKUNTANSI PEMERINTAH INDONESIA:
SEBUAH KAJIAN PENDAHULUAN**

Oleh:

Bambang Widjajarso

I PENDAHULUAN

Sesuai amanat Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara, pemerintah diwajibkan menerapkan basis akuntansi akrual secara penuh paling lambat tahun anggaran 2008. Sedangkan basis akuntansi menurut Standar Akuntansi Pemerintah (PP 24 tahun 2005) yang saat ini diterapkan pemerintah dalam pembuatan laporan keuangan masih menggunakan basis akuntansi cash towards accrual, yakni pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan menggunakan basis kas, sedangkan untuk pengakuan aktiva, kewajiban, dan ekuitas dalam neraca menggunakan basis akrual.

Setelah mengkaji teori yang berkaitan dengan basis akrual, penulis akan akan membahas penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintah Indonesia, yang dimulai dari permasalahan yang mungkin terjadi dari penerapan basis akrual dan, di akhir makalah, penulis akan mencoba memberikan usulan pada perancangan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual maupun implementasinya. Diharapkan makalah ini akan menambah wawasan bagi pembaca dan terutama dapat berguna bagi badan penyusun standar (Komite Standar Akuntansi Pemerintah atau KSAP), termasuk juga pihak yang terlibat dalam implementasi atas standar tersebut, khususnya pada praktek akuntansi pemerintah pusat.

II LANDASAN TEORI

A. Akuntansi Berbasis Akrual

Basis akuntansi akrual, seperti telah disimpulkan oleh KSAP dari berbagai sumber, adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan.¹ Selanjutnya, dalam makalah yang sama, KSAP menyatakan bahwa dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan

¹ Lihat "Memorandum Pembahasan Penerapan Basis Akrual dalam Akuntansi Pemerintah Indonesia" dari Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, 11 Desember 2006.

(recording) sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat. Dengan demikian, pendapatan diakui pada saat penghasilan telah diperoleh (earned) dan beban atau biaya diakui pada saat kewajiban timbul atau sumber daya dikonsumsi. Penerapan basis akrual mencakup pencatatan transaksi keuangan dan juga penyiapan laporan keuangan.²

Asumsi basis akuntansi akrual ini sudah diakui secara luas pada akuntansi sektor bisnis/komersial. Seperti tercantum dalam Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan³, dengan basis akuntansi akrual, pengaruh transaksi dan peristiwa lain diakui pada saat kejadian dan dicatat dalam catatan akuntansi serta dilaporkan dalam laporan keuangan pada periode yang bersangkutan. Laporan keuangan yang disusun, dengan demikian, akan memberikan informasi kepada pemakai tidak hanya transaksi masa lalu yang melibatkan penerimaan dan pembayaran kas, tetapi juga kewajiban pembayaran kas di masa depan serta sumber daya yang merepresentasikan kas yang akan diterima di masa depan. Dengan diterapkannya basis akuntansi akrual, elemen-elemen laporan keuangan yang diakui mencakup aset/aktiva, kewajiban, aset bersih/ekuitas, pendapatan dan beban.⁴

Karakteristik yang riil dari penerapan akuntansi berbasis akrual antara lain akan mencakup⁵:

1. Aset modal akan diakui dalam laporan keuangan pemerintah. Aset-aset ini akan dilaporkan sebagai aset tetap non finansial. Pengakuan ini tidak akan mempengaruhi hutang netto pemerintah (jumlah kotor hutang pemerintah dikurangi aset finansial), akan tetapi akan berpengaruh pada akumulasi defisit (jumlah kotor hutang pemerintah dikurangi (hutang netto pemerintah dikurangi aset finansial))
2. Pendapatan pajak akan diakui sepanjang periode pendapatannya. Dengan demikian, piutang pajak (setelah dikurangi dengan cadangan tak

² Lihat Abdul Khan dan Stephen Mayes dalam IMF: Public Financial Management Technical Guidance Note: Transition to Accrual Accounting

³ Lihat Standar Akuntansi Keuangan per 1 April 2002

⁴ 2008 IPSASB Handbook

⁵ Menurut Department of Finance, Canada

tertagihnya) akan dicatat sebagai pendapatan pajak sebagai rekening lawan.

Lebih jauh, Thomas H. Beechy merumuskan bahwa akuntansi berbasis akrual penuh merupakan kombinasi tiga konsep yakni basis akrual (itu sendiri), basis biaya dan konsep alokasi antar periode yang jamak. Basis akrual merupakan basis untuk mengatasi kelemahan basis kas yang dapat menyembunyikan hasil operasi yang sebenarnya maupun informasi atas hutang. Basis biaya menyatakan bahwa biaya merupakan pengeluaran yang diakui ketika barang dan jasa diperoleh atau pengeluaran yang digunakan atau dikonsumsi dalam operasi, meskipun pengeluaran tersebut diakui terlebih dahulu sebagai aset, sehingga basis biaya muncul ketika konsep penandingan (*matching cost againsts revenue*) diterapkan. Dan, alokasi antar periode dapat juga dinyatakan sebagai bagian dari pelaporan berbasis biaya, tetapi dalam prakteknya, alokasi ini merupakan modifikasi dari basis biaya.

B. Tujuan dan Manfaat Basis Akuntansi Akrual.

Secara sederhana, dikatakan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual ditujukan untuk mengatasi ketidakcukupan basis kas untuk memberikan data yang lebih akurat. Dalam presentasinya, Heather Thompson, Project Manager dari *Transition from Cash to Accrual Accounting Project, Public Expenditure Management*, pemerintah BARBADOS, menyampaikan beberapa tujuan penggunaan basis akrual yakni sebagai berikut:

1. Untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas sistem keuangan (penganggaran, akuntansi dan pelaporan) dalam sektor publik.
2. Untuk meningkatkan pengendalian fiskal, manajemen aset dan budaya sektor public.
3. Untuk meningkatkan akuntabilitas dalam program penyediaan barang dan jasa oleh pemerintah.

4. Menyediakan informasi yang lebih lengkap bagi pemerintah untuk pengambilan keputusan.
5. Untuk mereformasi sistem anggaran belanja (apropriasi).
6. Untuk mencapai transparansi yang lebih luas atas biaya pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah.

Dengan demikian, tujuan penerapan basis akuntansi akrual pada dasarnya untuk memperoleh informasi yang tepat atas jasa yang diberikan pemerintah dengan lebih transparan.⁶ Sebagai contoh, biaya-biaya pensiun pegawai pemerintah yang dimasukkan dalam biaya dalam periode akuntansi saat mereka masih dipekerjakan mencerminkan biaya yang sebenarnya, jika dibandingkan dengan pembayaran pensiun yang terakumulasi pada saat pegawai tersebut sudah pensiun dan tidak relevan dengan biaya periode setelah mereka pensiun. Contoh-contoh lain, seperti diuraikan dalam makalah yang sama, adalah belanja modal dari proyek yang merupakan beban periode tahun berjalan dirasa kurang tepat jika dibanding dengan biaya depresiasinya dan beban bunga atas pinjaman berbasis akrual akan memberikan informasi risiko yang lebih akurat, terutama bagi pemberi garansi.

Tujuan penerapan basis akrual lainnya adalah untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan pemerintah. Negara yang menerapkan basis akuntansi akrual, yang mensyaratkan pada manajernya bertanggungjawab atas hasil atau output dengan mengurangi kendali atas input, secara umum, berada di barisan depan dalam reformasi manajemen publiknya. Para manajer tersebut harus bertanggungjawab atas seluruh biaya yang berkaitan dengan hasil atau output yang diproduksi, bukan hanya nilai kas yang dibayarkan. Hanya dengan basis akrual, biaya yang sebenarnya dapat diinformasikan dan hal ini akan mendukung pengambilan keputusan yang efektif dan efisien.

Ringkasnya, ketika para manajer diberikan fleksibilitas dalam mengelola sumber daya yang dipercayakan (input), mereka berkepentingan untuk menyediakan informasi yang akurat seperti itu. Penerapan basis akrual sejalan

⁶ Lihat ACCRUAL ACCOUNTING AND BUDGETING, Key Issues and Recent Developments.

dengan tujuan reformasi manajemen keuangan di suatu negara dalam arti yang luas. Penggunaan basis akrual untuk pelaporan keuangan akan berhasil diterapkan pada negara yang secara signifikan mengurangi kendali atas input.

International Monetary Fund (IMF) sebagai lembaga kreditur menyusun Government Finance Statistics (GFS) yang di dalamnya menyarankan kepada negara-negara debiturnya untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual dalam pembuatan laporan keuangan. Alasan penerapan basis akrual ini karena saat pencatatan sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya. Sehingga, basis akrual ini menyediakan estimasi yang lebih tepat atas pengaruh kebijakan pemerintah terhadap perekonomian secara makro. Selain itu basis akrual menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat, termasuk transaksi internal, in-kind transaction, dan arus ekonomi lainnya.

Manfaat-manfaat penerapan basis akrual, menurut H Thompson, akan mencakup hal-hal dibawah ini:

1. Menyediakan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah
2. Menunjukkan bagaimana aktivitas pemerintah dibiayai dan bagaimana pemerintah dapat memenuhi kebutuhan kasnya.
3. Menyediakan informasi yang berguna tentang tingkat yang sebenarnya kewajiban pemerintah
4. Meningkatkan daya pengelolaan asset dan kewajiban pemerintah.
5. Basis akrual sangat familiar pada lebih banyak orang dan lebih komprehensif dalam penyajian informasinya.
6. Prinsip dan standar yang dapat diterima umum membentuk basis transaksi pelaporan.
7. Menyediakan data yang lebih meningkat ketika pemerintah melakukan kegiatan perencanaan dan pengambilan keputusan ekonomi.
8. Secara signifikan memperkuat pengelolaan dan pengembangan anggaran,

khususnya melalui pengakuan dan pengendalian asset dan kewajiban pemerintah.

9. **Statistik Keuangan Pemerintah (GFS) yang dipraktekkan secara internasional berbasis akrual.**

Dengan demikian, alasan-alasan penggunaan basis akrual diantaranya adalah sebagai berikut:

1. Akuntansi berbasis kas tidak menghasilkan informasi yang cukup – misal transaksi non kas - untuk pengambilan keputusan ekonomi misalnya informasi tentang hutang dan piutang, sehingga penggunaan basis akrual sangat disarankan.
2. Hanya akuntansi berbasis akrual menyediakan informasi yang tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya (full costs of operation), misalnya keputusan apakah suatu pekerjaan harus dikontrakkan atau dilakukan secara swa kelola.
3. Hanya akuntansi berbasis akrual yang dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi aset dan kewajiban.
4. Hanya akuntansi berbasis akrual yang menghasilkan informasi keuangan yang komprehensif tentang pemerintah, misalnya penghapusan hutang yang tidak ada pengaruhnya di laporan berbasis kas.

Mengingat manfaat nyata penggunaan basis akrual seperti diatas, seperti yang disampaikan oleh IMF bahwa akuntansi berbasis akrual menyediakan pengukuran yang lebih luas atas batasan komitmen-komitmen keuangan pemerintah dibanding basis akuntansi kas, makalah ini tidak akan memfokuskan pada masalah pro dan kontra basis akrual, tetapi akan memfokuskan pada strategi penerapan basis akrual. Hal ini juga sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah bahwa penerapan basis akrual harus diterapkan mulai tahun anggaran 2009. Dan, pihak legislatif sangat mendukung bahkan mewajibkan kepada pemerintah untuk melakukan hal itu.

C. **Isu-isu terkait penerapan Basis Akuntansi Akrual**

IMF dalam makalah yang berjudul "Transition to Accrual Accounting"

menyimpulkan beberapa isu terkait dengan penerapan basis akrual. Diantara isu tersebut adalah:

1. **Perumusan kebijakan akutansinya.** Basis kas yang hanya mencatat transaksi penerimaan dan pembayaran kas secara relatif akan mudah dioperasikan. Pengakuan dan pengukuran/penilaian atas transaksi yang semakin kompleks menyebabkan persyaratan kemampuan teknis dan judgement yang lebih tinggi karena mengandung risiko kesalahan dan salah saji yang tinggi. Kebijakan akuntansi suatu negara, dengan demikian, haruslah disinkronisasikan dengan kebijakan internasional untuk mengurangi risiko seperti itu. Isu utamanya adalah bahwa pemerintah perlu memfokuskan pada materi pilihan kebijakan akuntansi mana yang paling tepat yang konsisten dengan standar akutansinya.
2. **Ada gap dengan standar internasional.** Standar akuntansi pemerintah internasional yang diterbitkan oleh The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) dirancang untuk memfasilitasi penerapan umum pelaporan keuangan pemerintah dengan kualitas yang tinggi yang dapat diperbandingkan secara internasional. Namun demikian, masih terdapat jarak atau gap antara standar internasional dengan standar yang dikembangkan suatu negara. Pemerintah suatu negara perlu memformulasikan standarnya sendiri atau pedoman atas aspek tertentu yang standar internasionalnya belum final.
3. **Informasi kas dalam kerangka kerja akrual.** Penerapan basis akuntansi menuju basis akrual bukan berarti menghilangkan basis kas, tetapi pengelolaan kas merupakan bagian yang integral dari kerangka manajemen keuangan berbasis akrual. Basis akrual yang modern mempunyai fungsi-fungsi untuk mendukung basis akuntansi dan pelaporan secara kas.
4. **Sinkronisasi antara akuntansi akrual dengan anggaran**
Sering diargumentasikan bahwa konsep akuntansi dan anggaran haruslah disamakan agar terdapat basis yang jelas dan transparan dalam perbandingan antara apa yang direncanakan pemerintah dan hasil keuangan yang aktual. Namun demikian, pertanyaannya adalah apa

perbedaan antara basis akuntansi akrual dan basis akrual dalam anggaran? Akuntansi berkaitan dengan pelaporan transaksi ex post, sementara anggaran merupakan perencanaan ex ante dalam basis akrual. Secara teknik, pemerintah dapat saja menerapkan basis akuntansi akrual tanpa membuat perubahan kerangka penganggaran yang berbasis kas, dan, dengan demikian, dalam pelaporan akuntansi berbasis akrual, pertanggungjawaban anggaran berbasis kas akan tetap disusun. Sebagai contoh, negara seperti Amerika Serikat dan Perancis menerapkan pelaporan berbasis akrual tanpa mengadopsi anggaran berbasis akrual, sementara Selandia Baru menerapkan basis akrual secara simultan pada akuntansi dan penganggarnya.

5. **Klasifikasi anggaran dan akun standar.**

Apabila pemerintah menerapkan basis akrual pada akuntansi dan anggarannya secara simultan, akun standar dan klasifikasi anggaran sebaiknya disamakan, akan tetapi jika pemerintah menerapkan basis akrual hanya pada akuntansi dengan masih menerapkan basis kas pada anggarannya, akan ada perbedaan antara akun standar dan klasifikasi anggaran. Namun demikian, akun standar tetap akan mencakup laporan-laporan yang berbasis akrual maupun kas.

6. **Neraca awal**

Neraca awal dari penerapan basis akrual harus didukung dengan informasi dan penjelasan yang cukup untuk kepentingan audit. Pada titik ini, kegiatan tersebut akan merupakan proses yang memakan waktu dan sangat riskan. Konsep materialitas mungkin dapat digunakan untuk membuat pertimbangan-pertimbangan tentang aset dan kewajiban mana yang harus dijadikan perhatian utama selama penerapan basis akrual.

7. **Proses keuangan yang tersentralisasi atau terdesentralisasi**

Pertimbangan proses keuangan yang lebih detail tentang sentralisasi atau desentralisasi menyangkut apakah tingkat kementerian atau agency (satuan kerja) dipersyaratkan melaporkan secara harian operasinya atau tidak. Jika ya, pemerintah perlu melakukan penilaian skala dan kompleksitas transaksi yang tercakup dalam identifikasi dan pengukuran

atas transaksi dan saldo-saldo rekening basis akrual. Untuk negara sedang berkembang, kendala kapasitas seperti itu tidak mungkin dicapai dalam jangka pendek.

8. Konsolidasi

Apapun – sentralisasi atau desentralisasi - yang akan diterapkan oleh pemerintah, konsolidasi laporan untuk pemerintah secara keseluruhan tetap merupakan titik penting sehingga identifikasi akun entitas untuk kepentingan eliminasi dapat dilakukan. Sistem dan prosedur harus dirancang agar tercapai efisiensi.

D. Implikasi penerapan basis akrual

Penerapan basis akrual pada akuntansi pemerintah seperti yang telah diuraikan diatas setidaknya mempunyai implikasi sebagai berikut:⁷

1. Bahwa perubahan kebijakan akuntansi perlu dibuat secara reproaktif dengan menerbitkan kembali informasi keuangan yang terdahulu sebagai akibat dari perubahan-perubahan kebijakan akuntansinya.
2. Surplus anggaran, dengan demikian, adalah selisih antara pendapatan dan biaya (bukan belanja)
3. Akibat-akibat yang ditimbulkan dari kebijakan akuntansi memang harus direview oleh Badan Audit.

Dengan demikian, gambaran-gambaran arah masa depan dari akibat perubahan kebijakan akuntansi akan mencakup seperti tabel dibawah ini.

Accounting Policy Changes	Impact of Change on	
	Net Debt	Accumulated Deficit
Capital Assets	No change	Decrease
Tax Receivables	Decrease	Decrease
Tax Refunds Payable	Increase	Increase
Prepayments	No change	Decrease
Environmental Liabilities	Increase	Increase

⁷ Lihat Implementation of Full Accrual Accounting in the Federal Government's Financial Statements, yang diterbitkan oleh Department of Finance, Canada.

mengurangi resiko kegagalan. Sedangkan kelemahannya adalah akan membutuhkan banyak sumberdaya manusia – karena menerapkan dua basis secara paralel, perubahan budaya organisasi tidak terjadi, dan hilangnya momentum penerapan akrual basis.

2. Komitmen politik merupakan salah satu kunci penting.

Komitmen politik dalam penerapan basis akrual bagi negara berkembang menjadi sangat esensial, sehingga komitmen politik ini diperlukan untuk menghilangkan adanya kepentingan yang tidak sejalan.

3. Tujuan yang ingin dicapai harus dikomunikasikan

Hasil dan manfaat yang ingin dicapai dengan penerapan basis akrual harus secara intens dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang bersangkutan.

4. Perlunya tenaga akuntan yang andal.

Tenaga akuntan yang profesional akan sangat diperlukan untuk rekrutmen dan pelatihan yang cukup. Kekurangan tenaga akuntan akan menyebabkan penundaan penerapan akrual basis pada akuntansi pemerintah, seperti yang terjadi di Kepulauan Marshall.

5. Sistem informasi akuntansi harus memadai

Informasi akuntansi berbasis kas merupakan titik penting dalam pergantian basis ke akrual. Jika suatu negara belum memiliki sistem akuntansi berbasis kas yang dapat diandalkan, maka negara tersebut terlebih dahulu berkonsentrasi pada peningkatan sistem dan proses yang telah ada, sebelum mempertimbangkan perpindahan ke akuntansi akrual.

6. Badan audit tertinggi harus memiliki sumberdaya yang tepat

Badan Audit memegang kunci yang sangat penting dalam penerapan basis akrual. Dibutuhkan waktu beberapa tahun untuk melakukan profesionalisme tenaga audit seperti yang dilakukan di Negara Fiji dan Selandia Baru.

7. Penerapan basis akrual harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi

Penerapan basis akrual tidak boleh hanya dilihat sebagai masalah teknik akuntansi saja, tetapi penerapan ini membutuhkan perubahan budaya organisasi dan harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi secara menyeluruh.

Informasi yang dihasilkan dengan basis akrual akan menjadi berharga dan sukses apabila informasi yang dihasilkan digunakan untuk dasar membuat kebijakan publik yang semakin baik. Perubahan ini tidak secara otomatis terjadi, tapi perlu secara aktif dipromosikan secara kontinyu.

Abdul Khan and Stephen Mayes memberikan gambaran tentang pra kondisi untuk pergerakan menuju basis akrual. Apa yang dikatakan oleh pengarang *Transition to Accrual Accounting* tersebut mencakup diterimanya sistem akuntansi berbasis kas, komitmen politik, kapasitas teknik yang memadai dan kesisteman. Kelemahan-kelemahan yang mungkin ada seperti klasifikasi anggaran, bagan akun standar dan pelaporan keuangan yang tidak memadai haruslah dinilai terlebih dahulu. Kemudian, rencana perubahan ke basis akrual harus didukung oleh pimpinan negara tertinggi dan kapasitas teknik akuntansi tidak diragukan lagi.

Faktor kunci keberhasilan penerapan basis akuntansi akrual, menurut Heather Thompson diantaranya akan mencakup independensi dari sebuah proses penyusunan standar akuntansi, komunikasi yang efektif, keberhasilan menangani isu-isu terkait, kemampuan mengembangkan perubahan akuntansi, selain faktor pendukung dari politisi dan lembaga audit.

III PEMBAHASAN BASIS AKRUAL PADA PEMERINTAH INDONESIA

Implementasi basis akrual pada pemerintah Indonesia telah berada pada pada posisi point of no return, karena secara perundangan basis akrual telah jatuh tempo dan permohonan pelaksanaan secara bertahap dari Menteri Keuangan kepada DPR telah ditolak oleh DPR, serta KSAP sebagai pihak yang diberikan wewenang oleh peraturan perundangan untuk menyusun Standar Akuntansi Pemerintah telah selesai menyusun draft standar berbasis akrual. Meskipun masih mendapat argumentasi dari berbagai pihak menyangkut kendala-kendala penerapan di lapangan, tahun 2009 menjadi titik kunci penerapan basis akrual tersebut, apalagi konsensus negara-negara yang tergabung dalam OECD secara nyata telah menyatakan ya untuk implementasi basis akuntansi akrual. Paper ini mencoba mendiskusikan berbagai permasalahan yang mungkin timbul dan diikuti berbagai usulan dan saran mengatasi masalah.

Permasalahan yang mungkin timbul dari penerapan basis akuntansi pada akuntansi pemerintah Indonesia dapat mencakup antara lain sebagai berikut:

1. Pendekatan perancangan akuntansi berbasis akrual.

Salah satu titik kritis utama dari sebuah penerapan akuntansi berbasis akrual adalah mencakup pendekatan perancangan apakah dapat dilakukan secara bertahap atau langsung secara frontal atau sering disebut big bang. Para ahli hampir sepakat bahwa pendekatan bertahap sangat disarankan, terutama bagi pemerintah di negara yang sedang berkembang mengingat keterbatasan sumber daya manusia dan komitmen politik dari pimpinan negara yang masih diragukan. Pendekatan ini dirasa paling masuk akal, mengingat konsep akuntansi berbasis akrual harus dipandang sebagai bagian dari sebuah reformasi sistem keuangan negara secara keseluruhan yang harus mencakup reformasi di bidang lain selain hanya masalah akuntansi. Pendekatan ini juga diharapkan dapat menghasilkan hasil optimal karena pelaporan akuntansi dan keuangan berbasis akrual dirancang secara bersamaan dengan pelaporan berbasis kas, kondisi yang saat ini berlaku.

Namun demikian, untuk menghindari hilangnya momentum perubahan menuju basis akrual, langkah total juga disarankan jika kendala-kendala penerapan basis akrual dapat diatasi. Dari segi biaya, pendekatan big bang ini dirasa paling murah karena basis kas – meskipun perlu adanya pengungkapan secara khusus dalam laporan keuangan berbasis akrual, termasuk pengaruh-pengaruhnya – segera dieliminasi dari sistem berbasis akrual, kecuali pada aspek-aspek khusus, misalnya anggaran. Permasalahannya adalah mana yang paling tepat untuk kondisi di pemerintah Indonesia.

Menurut penulis, pendekatan segera seperti ini paling pas untuk kondisi di Indonesia. Mengapa? Sekali lagi, momentum penerapan basis akuntansi akrual tidak boleh hilang tertelan waktu. Saat ini, KSAP secara proaktif telah dan sedang melakukan penyusunan konsep-konsep secara intensif untuk menghasilkan standar akuntansi berbasis akrual dan juga diikuti dengan berbagai hearing dan

diskusi basis akrual, termasuk berinteraksi dengan Departemen Keuangan, Badan Pemeriksa Keuangan dan Dewan Perwakilan Rakyat. Dukungan politik dari semua lini tersebut tentunya harus merupakan dorongan tersendiri agar standar akuntansi berbasis akrual segera diimplementasikan. Ditambah dengan kondisi keanggotaan di KSAP yang sebagian – mungkin seluruhnya – merupakan profesional paruh waktu, penundaan penerapan basis akrual untuk akuntansi akan sangat memakan biaya yang tidak sedikit.

Akhirnya, jika dilihat bahwa penerapan basis akuntansi akrual dipandang sebagai bagian reformasi manajemen keuangan dan birokrasi, reformasi seperti itu telah digalakkan oleh aparat pemerintah, khususnya Departemen Keuangan yang menjadi barisan paling depan dalam menerapkan sistem akuntansi pemerintah berbasis akrual. Kementerian-kementerian lain dalam birokrasi penulis yakin akan segera mengikutinya, sepanjang perubahan tersebut akan menyebabkan ke arah budaya organisasi yang lebih akuntabel. Hal ini dapat terlihat dari minat mereka pada saat ikut serta dalam program pendidikan dan pelatihan di bidang akuntansi pemerintah pada saat Departemen Keuangan melaksanakan program percepatan akuntabilitas keuangan pemerintah yang dimulai sejak tahun 2007 untuk satuan kerja di kementerian keuangan dan mulai tahun 2008 untuk satuan kerja di kementerian lain diluar Departemen Keuangan.

2. Jenis laporan keuangan

Permasalahan lain adalah jenis-jenis laporan keuangan yang harus disusun oleh sebuah entitas akuntansi dan entitas laporan. Secara peraturan perundangan – Undang Undang Keuangan Negara dan Undang Undang Perbendaharaan, memang hanya mensyaratkan adanya empat laporan keuangan yakni Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan. Cukupkah? Itulah yang harus dijawab oleh penyusun standar akuntansi pemerintah – Komite Standar Akuntansi Pemerintahan – dan pihak yang mengimplementasikan standar – Departemen Keuangan untuk pemerintah pusat dan Pengelola Keuangan Daerah untuk pemerintah daerah. Di satu pihak, KSAP saat ini telah mengantisipasi jenis laporan tambahan selain yang dipersyaratkan oleh peraturan perundangan dengan menambahkan tiga jenis

laporan baru yakni Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Operasional dan Laporan Perubahan Ekuitas, seperti tercantum dalam Konsep Publikasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Di lain pihak, penyusun laporan – baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah – sepertinya masih menunggu hasil KSAP, meskipun sudah terlihat aktif dalam berbagai forum seperti limited hearing dan diskusi-diskusi basis akrual. Secara nyata, pihak inilah yang nantinya akan mengalami kerepotan luar biasa, mengingat kondisi sekarang saja, mereka masih menghadapi opini disclaimer dari auditor. Perubahan-perubahan semacam inilah yang dirasa sangat memberatkan para penyusun laporan keuangan pemerintah. Apakah tidak ada kemungkinan penyederhanaan dalam pelaporan keuangan pemerintah dan apakah dengan tambahan tersebut memang akan menambah nilai keputusan ekonomi yang diambil entitas akuntansi ataukah biayanya akan jauh lebih besar jika dibanding manfaatnya? Sungguh pertanyaan yang sangat sulit mencari jawabannya, kecuali hanya peningkatan transparansi dan keakuratan data, terutama dalam biaya pelayanan yang harus dikelola oleh entitas pelaporan.

Namun demikian, jika melihat jenis pelaporan keuangan yang secara kuantitas seperti terlihat banyak tersebut, kalau diteliti lebih lanjut sebenarnya hanya pengembangan dari yang sudah ada. Seperti misalnya, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih merupakan pengembangan dari Laporan Realisasi Anggaran yang telah dapat disusun oleh sistem yang telah ada, Laporan Operasional merupakan pengembangan dari Laporan Realisasi Anggaran - yang kebetulan anggarannya tidak dipersyaratkan berbasis akrual menurut perundangan – sehingga, dengan demikian cakupan tambahan dari Laporan Operasional adalah materi pendapatan dan belanja yang non kas. Kemudian Laporan Perubahan Ekuitas dapat dikatakan pengembangan Laporan Neraca yang dipecah menjadi Neraca dan Laporan Perubahan Ekuitas. Kedua laporan tambahan yang diusulkan oleh KSAP – yakni LO dan Laporan Perubahan Ekuitas - tersebut nantinya justru akan menunjukkan artikulasi yang semakin jelas antar laporan keuangan, yakni Neraca. Jadi, tidak ada alasan jenis laporan akan menambah rumitnya pekerjaan penyusunan laporan keuangan jika saja siklus akuntansi yang diolah oleh sistem akuntansi keuangan pemerintah dipaparkan secara jelas.

3. Anggaran berbasis akrual

Pembahasan akuntansi berbasis akrual hampir selalu diiringi dengan penganggaran berbasis akrual. Pertanyaannya adalah apakah international best practices dalam basis akuntansi akrual juga selalu diikuti oleh sistem penganggaran berbasis akrual? Ternyata tidak!

Mungkin hanya negara Selandia Baru dan Inggris yang menerapkan anggaran berbasis akrual yang merupakan bagian yang melekat pada basis akuntansi akrual. Amerika Serikat dan Perancis adalah contoh negara yang menerapkan basis akuntansi akrual tanpa diikuti dengan penerapan anggaran berbasis akrual. Bahkan Australia merasa menyesal mengimplementasikan anggaran berbasis akrual.⁸ Bagaimana dengan Indonesia?

Penulis berpendapat bahwa penerapan basis akrual tidak harus diikuti dengan penerapan anggaran berbasis akrual. Alasan utamanya adalah bahwa anggaran berbasis akrual sangat sulit dimengerti oleh para politisi – yang fungsinya menyetujui anggaran yang diajukan oleh pemerintah – dan juga para stakeholders lainnya. Dalam administrasinya, anggaran semacam itu akan sulit diterapkan jika kementerian teknis yang berfungsi sebagai Chief Operating Officers tidak diberikan kewenangan yang mandiri untuk melaksanakan anggarannya dan tidak terdesentralisasinya pelaksanaan administrasi anggaran, karena dokumen anggaran masih merupakan dokumen yang kaku untuk diikuti bahkan sampai ke unit input paling kecil. Barangkali kalau kementerian yang mengurus anggaran sudah memberlakukan anggaran yang fleksibel dan dijadikan dasar penilaian kinerja – yang hanya mengukur outputs dan outcomes - untuk kementerian teknis (mengacu pada anggaran berbasis kinerja), anggaran berbasis akrual layak diterapkan. Meskipun anggaran berbasis akrual dapat diterapkan untuk aspek khusus, seperti misalnya hanya bunga pinjaman dan anggaran belanja pensiun, konsensus negara-negara dalam OECD mengatakan

⁸ Presentasi Jon Ragnar Blondal, Deputy Head Budgeting and Public Expenditures dalam diskusi bertemakan “Accruals: Experiences of OECD Countries, Jakarta, 3 Desember 2008.

bahwa implementasi basis akrual untuk akuntansi – yang karena sifatnya merupakan transaksi ex post – layak diberlakukan kepada seluruh negara, namun implementasi basis akrual untuk anggaran – yang karena sifatnya merupakan transaksi ex ante – tidak layak diberlakukan pada saat ini, mengingat berbagai kendala penerapannya.

4. Pengakuan pendapatan.

Dalam Memorandum Pembahasan Penerapan Basis Akrual dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia yang dijadikan bahan bahasan limited hearing KSAP tahun 2006 yang lalu, masalah pengakuan pendapatan sudah diungkap. Jika basis akrual diterapkan, pendapatan diakui pada saat timbul hak dari pemerintah. Masalahnya adalah dalam hak pajak yang menganut self assessment dimana wajib pajak menghitung sendiri kewajiban pajaknya, hak tersebut menjadi belum final – karena masih dimungkinkan adanya restitusi - meskipun sudah ada SPT, sehingga dokumen yang dijadikan dasar penentuan hak tagih pajak menjadi masalah.

Penulis merasa perlu menambah bahasan pengakuan pendapatan dan belanja/beban untuk memperluas wawasan dari bahasan sebelumnya. Memang benar, pendapatan harus diakui jika telah muncul hak sehingga pencatatan pendapatan dilakukan setiap kali ada transaksi munculnya hak tersebut. Logikanya, standar akuntansi pemerintah nantinya harus menciptakan kriteria yang jelas atas pengakuan pendapatan tersebut. Misalnya, seperti yang diterapkan oleh State and Local Governments di Amerika, pendapatan diakui jika terpenuhinya kriteria measurable dan available. Dengan demikian, pendapatan pajak yang harus diakui adalah jika dapat diukur dan tersedia untuk operasi entitas pelaporan. Contoh jenis pajak yang memenuhi kriteria seperti itu adalah pajak property, misalnya Pajak Bumi Bangunan, Pajak Kendaraan Bermotor dan sebagainya. Dalam kondisi itu, pajak property harus langsung diakui dan dicatat sebagai pendapatan. Bagaimana dengan pajak yang lain?

Untuk jenis pajak yang lain, misalnya Pajak Penghasilan, menurut penulis, kriteria dapat diukur dan tersedia tetap harus diberlakukan. Jika kedua kriteria tersebut tidak secara bersamaan dapat terpenuhi, pendapatan pajak jenis itu tidak dapat diakui sebagai pendapatan. Alternatifnya, karena pendapatan pajak mempunyai karakteristik non exchange revenues, peraturan perpajakan harus ditafsirkan oleh badan penyusun standar akuntansi pemerintahan kapan memenuhi kriteria measurable dan kapan memenuhi available. Suatu angsuran pajak, misalnya, yang belum secara definitif dapat dikatakan sebagai hak negara, tidak dapat diakui sebagai pendapatan pajak, kecuali pada jenis usaha tertentu, misalnya pada perbankan yang diwajibkan menyusun laporan keuangan triwulanan dan sekaligus menyampaikan kewajiban pajaknya melalui SPT Masa, dapat diakui sebagai pendapatan pajak oleh pemerintah. Jika SPT mempunyai dasar keterukuran pendapatan pajak dan jika batas restitusi bisa ditentukan, pajak penghasilan baru dapat diakui sebagai pendapatan.

Untuk jenis pajak yang lain, misalnya Pajak Pertambahan Nilai, menurut penulis, kriteria diatas juga tetap berlaku. Artinya, penyampaian SPT Masa dalam pajak jenis itu dapat dijadikan dasar pengakuan pendapatan PPN, karena pada saat SPT Masa telah disampaikan, kedua kriteria pendapatan telah terpenuhi, sehingga pendapatan yang berasal dari PPN dapat diakui. Untuk pajak lainnya, seyogyanya diberlakukan analogi bahasan pemenuhan kriteria seperti pada Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai.

5. Pengakuan belanja/beban.

Dalam makalah Memorandum Pembahasan Penerapan Basis Akruwal dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia yang sama, masalah pengakuan belanja/beban juga sudah diungkap. Jika basis akruwal diterapkan, penggunaan istilah belanja menjadi tidak tepat, sehingga terminologi belanja seharusnya diganti dengan beban atau biaya.

Penulis ingin menambahkan bahasan dengan menghubungkan dengan aspek lain, yakni jenis-jenis laporan keuangan. Untuk Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, terminologi belanja sudah tepat dan hal ini juga sesuai dengan peraturan perundangan yang

berkaitan dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Sedangkan untuk laporan lain, yakni, Laporan Operasional dan Laporan Perubahan Ekuitas, terminologi beban atau biaya harus menggantikan terminologi belanja.

Bahasan ini akan konsisten dengan bahasan tentang jenis laporan keuangan diatas. Dan, dengan demikian, biaya non kas seperti biaya depresiasi akan tercantum dalam Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas dan Neraca, karena tidak ada arus kas keluar seperti pada belanja.

IV BEBERAPA USULAN PENERAPAN BASIS AKRUAL

Berdasarkan paparan-paparan diatas, penulis akan menyampaikan beberapan usulan agar penerapan basis akrual pada pemerintah Indonesia dapat berjalan lebih mulus, baik dari segi proses maupun pada hasil.

A. Usulan Pengembangan Standar.

Pengembangan Standar Akuntansi Pemerintah oleh KSAP telah dimulai dan telah sampai pada draft Publikasi Standar Pemerintahan Berbasis Akrual. Suatu due process yang perlu diapresiasi dan dikembangkan terus menerus. Hanya, dalam masalah komunikasi, yang menurut penulis perlu diperkuat adalah bahwa memang BPK, perwakilan kementerian teknis dan pemerintah daerah sudah dilibatkan dalam seluruh proses, tetapi menurut pengamatan penulis, pada saat mereka menjadi peserta hearing dan diskusi kurang membawa konsep tandingan yang dapat dijadikan argumentasi yang hidup dan dinamis. Ada kesan, pelaksanaan rapat-rapat dan diskusi sangat didominasi oleh pihak penyelenggara yakni KSAP.

Untuk mencapai kondisi yang dinamis dalam argumentasi konsep-konsep akuntansi, mungkin dapat dilakukan dengan cara lain yakni dengan menyelenggarakan kunjungan kepada para stakeholders utama secara proaktif dari perwakilan tim kerja KSAP dengan menyiapkan suatu checklist atau questionnaires secara lengkap agar aspirasi mereka secara nyata dapat terserap oleh komite standar. Hasil dari penyaringan aspirasi inilah yang nantinya dapat

dibawa kedalam proses lebih lanjut misalnya dalam hearing atau diskusi. Dengan demikian, bahan diskusi telah merupakan rumusan bersama antar para pemangku kepentingan tadi. Langkah seperti ini memang memerlukan waktu yang lebih lama, akan tetapi akan jauh lebih efektif dibandingkan dengan proses yang selama dilakukan dan akan terhindar dari kondisi terjadinya argumentasi setelah finalnya standar disusun. Cara komunikasi yang efektif seperti itulah yang disarankan oleh para ahli, seperti yang diuraikan oleh Heather Thompson maupun World bank.

Terlepas dari pendekatan proses, penulis juga memberikan usulan agar kiranya perlu dipertimbangkan kemungkinan bahwa Kerangka Konseptual - yang merupakan hasil dari penyusunan standar dari due process - dapat di prioritaskan untuk disetujui oleh pemangku kepentingan dan diselesaikan terlebih dahulu, yang dapat diterbitkan dengan peraturan perundangan yang terpisah dari peraturan perundangan tentang pernyataan standar. Mengapa demikian? Pernyataan standar akan mempunyai karakteristik yang lebih dinamis dibandingkan dengan kerangka konseptual sehingga perlu diantisipasi kemungkinan perubahan-perubahan yang mungkin terjadi sepanjang penerapan basis akrual. Apabila kondisi seperti itu terjadi, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan akan dapat segera melakukan perubahan-perubahan dengan fleksibel tanpa melakukan perubahan secara total, karena kerangka konseptual tidak mudah berubah. Analogi penetapan secara terpisah seperti itu mungkin bisa mengacu pada apa yang dilakukan oleh Financial Accounting Standard Board (FASB) yang menerbitkan pernyataan secara terpisah antara konsep (melalui Statements of Financial Accounting Concept atau SFAC) dengan standar (melalui Statements of Financial Accounting Standard atau SFAS).

Setelah proses dan pemisahan pernyataan, penulis menyampaikan usulan tentang struktur substansi standar. Struktur standar akuntansi pemerintahan (diluar kerangka konseptual) yang telah disusun oleh komite standar seperti tercantum dalam konsep publikasi dapat saja menyulitkan pembaca untuk memahaminya, kecuali jika digambarkan dengan pemetaan yang lebih jelas. Mungkin akan sangat baik apabila struktur tersebut dilampiri dengan matriks

usulan penulis seperti pada Lampiran 1. Matriks tersebut, selain bermanfaat bagi pembaca, dapat pula bermanfaat bagi penyusun standar dalam meneliti kelengkapan standar, yang pada akhirnya juga sangat berguna bagi para penyusun sistem akuntansi keuangan pemerintah.

Dari matriks tersebut akan terlihat seluruh komponen dan sub komponen dari seluruh jenis laporan keuangan yang dihubungkan dengan seluruh aspek dari hal-hal yang diatur dalam standar. Rincian dari komponen yang lebih detail sangat dianjurkan agar setiap pos, baik dalam laporan anggaran termasuk laporan ikutan, neraca termasuk laporan ikutan maupun arus kas, dapat dengan mudah karena dipahami oleh pembaca karena pengaturan secara runtut berkaitan dengan definisi, pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan terlihat dengan sangat jelas. Perlu diingat bahwa pengguna standar akuntansi pemerintahan tidak semuanya melek akuntansi pemerintah, tetapi tak jarang juga termasuk mereka yang hanya sekedar tahu cara membukukan, karena tidak memiliki keahlian seperti akuntan pada umumnya.

B. Usulan Implementasi

Pada hakekatnya, ilmu akuntansi pemerintah yang mempunyai karakteristik yang berbeda dengan akuntansi bisnis, bukanlah ilmu yang mudah untuk dipahami oleh para penyusun laporan keuangan pemerintah, termasuk pegawai pemerintah sekalipun. Sistem akuntansi pemerintah yang nantinya akan menjabarkan standar akuntansi pemerintahan produk dari KSAP sudah selayaknya didesain sedemikian rupa agar *simple to learn and operate* dan *easy to consolidate*.⁹ Apakah desain sistem akuntansi pemerintah, khususnya pada pemerintah pusat, telah mudah dipelajari dan dioperasikan ataukah sistem tersebut memudahkan untuk pembuatan laporan konsolidasian?

Dari pengalaman memahami Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No 59 tahun 2005 yang kemudian diperbarui dengan Peraturan Menteri Keuangan No 171 tahun 2007, maupun Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah seperti tercantum dalam Pedoman

⁹ Lihat *Public Expenditures Management* terbitan World Bank

Pengelolaan Keuangan Daerah berdasar Permendagri No 13 tahun 2006 yang kemudian diperbarui dengan Permendagri No 59 tahun 2008, penulis – mungkin termasuk para praktisi dan juga mahasiswa – mengalami kendala dalam menafsirkan pola kesisteman yang dikembangkan oleh pembuat peraturan. Termasuk setelah mengikuti berbagai seminar dan pelatihan di bidang akuntansi pemerintah, mungkin hanya sebagian kecil yang dapat mencerna peraturan dan modul bahan pelatihan, meskipun sebagian pernah mendapatkan pemahaman fund accounting pada saat kuliah. Hal ini mungkin disebabkan karena pola kesisteman akuntansi pemerintah sangat berbeda dengan pola kesisteman akuntansi yang dipraktekkan pada organisasi bisnis. Asosiasi dosen akuntansi sektor publik pernah secara gamblang memberikan kritik pada praktek akuntansi pemerintah dan juga standar akuntansi pemerintahan yang mungkin juga diakibatkan karena kurang dapat dimengertinya – salah satu karakteritik kualitatif yang kritikal – materi-materi yang ada dalam dalam rumusan-rumusan tertulis.

Melalui makalah ini, penulis akan mencoba memberikan usulan implementasi standar akuntansi pemerintahan yang nantinya tertuang dalam sistem akuntansi pemerintah dengan pendekatan pemahaman umum insan akuntansi yang sudah terpola dengan kesisteman yang dikembangkan pada akuntansi bisnis atau komersial. Ada baiknya sub sistem dari sebuah sistem akuntansi pemerintah – pusat dan daerah, didesain dengan menggabungkan pola sistem yang telah ada dengan pola sistem yang telah dikembangkan oleh sektor swasta hanya dengan satu target agar mudah dipahami.

Mengacu pada salah satu referensi sistem akuntansi – misalnya dari Buku Sistem Akuntansi karangan Mulyadi, sebuah sistem akuntansi terdiri dari sistem akuntansi pokok dan sistem akuntansi di luar sistem akuntansi pokok.

Sistem akuntansi pokok mencakup formulir, jurnal dan buku besar. Dengan demikian, setiap sub sistem dari akuntansi pusat, mungkin Sistem Akuntansi Bendahara Umum dan Sistem Akuntansi Instansi termasuk segala sub sistem yang berkaitan harusnya disamakan persepsinya terlebih dahulu dalam hal formulir, jurnal dan buku besar. Dengan begitu, siapa pun pelaku sistem dan dimana pun bertugas dapat dengan mudah memahami konsep sistem tersebut.

Bukan hal mudah bagi pelaksana sistem di lingkungan pemerintah daerah untuk mencerna isi yang terkandung dalam Permendagri yang mengatur sistem akuntansi pemerintah. Belum lagi, ada kemungkinan penyusun Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat dan penyusun Pedoman Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah bisa jadi menafsirkan secara berbeda Standar Akuntansi Pemerintahan.

Kemudian, sistem di luar pokok dapat mencakup – karena entitas pemerintah bergerak dalam sektor jasa – sistem akuntansi pendapatan dan piutang, sistem akuntansi biaya dan hutang, sistem akuntansi penerimaan dan pengeluaran kas, sistem akuntansi persediaan, sistem akuntansi aktiva tetap, dan tentunya dapat ditambahkan sistem akuntansi belanja dan transfer. Hal yang ingin ditunjukkan oleh penulis bukan pada jenis sub sistem yang ada, tetapi hanya meletakkan pola kesisteman yang identik dengan pola kesisteman pada entitas swasta, agar supaya pemahaman atas standar dan implementasinya dilakukan dengan kerangka berpikir yang tidak jauh berbeda.

Akhirnya, implementasi standar akuntansi pemerintahan mensyaratkan adanya sinkronisasi antara praktek akuntansi pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah, mengingat acuan yang digunakan sama persis, yakni Standar Akuntansi Pemerintahan. Kedua penyusun sistem, Departemen Keuangan untuk pemerintah pusat dan Departemen Dalam Negeri untuk pemerintah daerah, haruslah memulai dengan langkah-langkah koordinasi dalam setiap proses pengembangan sistem, termasuk koordinasi dengan badan audit yakni Badan Pemeriksa Keuangan yang memang mempunyai wewenang untuk melaksanakan audit berdasar peraturan perundangan. Bila koordinasi dapat terjadi dengan efektif, Badan Pemeriksa Keuangan tidak akan mendapatkan laporan audit yang berbeda antara laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah, mengingat keduanya harus diberikan opini yang didasarkan pada standar akuntansi yang sama.

V SIMPULAN

Berdasarkan bahasan-bahasan yang penulis uraikan diatas, simpulan yang dapat diambil adalah sebagai berikut:

1. Tuntutan perundangan untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual tidak dapat ditunda, harus dimulai tahun anggaran 2009
2. Basis akrual akan memberikan gambaran informasi yang lebih utuh, akurat, transparan dan lebih bermanfaat, misalnya informasi biaya pelayanan yang diberikan pemerintah, bagi pengambilan keputusan pemerintah maupun para stakeholders lain.
3. Meskipun basis akuntansi akrual bisa jadi sulit diterapkan, harus dirancang dengan hati-hati dan mempunyai implikasi yang tidak dapat dihindari, misalnya pada penganggaran, pendekatan penerapan yang total dan segera perlu dilakukan agar tidak kehilangan momentum perubahan dari basis kas ke basis akrual.
4. Konsekuensi penambahan jenis laporan keuangan tidak dapat dihindarkan, meskipun perancangan sistem yang komprehensif mengembangkan sistem yang sudah ada dapat meminimalisir pekerjaan tambahan yang rumit.
5. Penganggaran berbasis akrual tidak serta merta harus diterapkan dalam mengaplikasikan basis akuntansi akrual, dan hal ini sudah dicontohkan oleh praktek di negara maju.
6. Beberapa usulan dari penulis agar tujuan penerapan basis akrual tercapai diantaranya dengan melakukan komunikasi yang efektif antar pemangku kepentingan, perlunya kesepakatan awal berupa kerangka konseptual terlebih dahulu sebelum kesepakatan standar akuntansi pemerintahan, desain struktur standar yang mudah dipahami oleh para penyusun dan pengguna laporan, pola kesisteman dalam merancang sistem akuntansi pemerintah yang identik dengan praktek pada entitas swasta dan koordinasi antar penyusun sistem akuntansi pemerintah pusat dan daerah.

7. Lampiran 1

Matriks Ringkasan Standar Akuntansi Pemerintahan							
		Definisi	Pengakuan	Klasifikasi	Pengukuran	Penyajian	Pengungkapan
Laporan Realisasi Anggaran							
1	Pendapatan						
2	Belanja						
3	Transfer						
4	Pembiayaan						
Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih							
1	Kenaikan saldo						
2	Penurunan saldo						
Neraca							
1	Aset						
2	Kewajiban						
3	Ekuitas Dana						
Laporan Operasional							
1	Pendapatan						
2	Beban						
3	Transfer						
Laporan Arus Kas							
1	Penerimaan Kas						
2	Pengeluaran Kas						
Laporan Perubahan Ekuitas							
1	Kenaikan Ekuitas						
2	Penurunan Ekuitas						

DAFTAR PUSTAKA

2008 IFAC HANDBOOK OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING PRONOUNCEMENTS, IFAC, 2008

ACCRUAL ACCOUNTING AND BUDGETING, Key Issues and Recent Developments, PUBLIC MANAGEMENT SERVICE, PUBLIC MANAGEMENT COMMITTEE, Organisation for Economic Co-operation and Development, 06-May-2002

ACCRUAL BUDGETING AND ACCOUNTING IN GOVERNMENT AND ITS RELEVANCE FOR DEVELOPING MEMBER COUNTRIES, by Sarath Lakshman Athukorala & Barry Reid, Asian Development Bank, 2003.

GAO Report to the Committee on the Budget, U.S. Senate, BUDGET ISSUES: Accrual Budgeting Useful in Certain Areas but Does Not Provide Sufficient information for Reporting on Our Nation's Longer-Term Fiscal Challenge, 2007

Accruals: Experiences of OECD Countries, presentation by Jon Ragnar Blondal, Deputy Head of Budgeting and Public Expenditures, OECD, Jakarta, 3 December 2008

Basis Akuntansi Pemerintahan, KSAP, Hamim Mustofa

Budget Reporting, Research Report by IFAC Public Sector Committee, 2004

Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?, by Thomas H. Beechy, The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal, Volume 12(3), 2007.

GAO Report to the Committee on the Budget, U.S. Senate, BUDGET ISSUES:

Government Entities (Second Edition), IFAC PSC, December 2003

Implementation of Accrual Accounting in Australian Government Finance Statistics and the National Accounts, by ABS, Australia, 2002

KONSEP PUBLIKASI STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN BERBASIS AKRUAL, oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, April 2008.

MEMBAHAS MASALAH ADOPSI IPSAS PARIPURNA DAN REFORMASI BASIS AKUNTANSI MENJADI BASIS AKUNTANSI HAK-KEWAJIBAN PARIPURNA (FULL ACCRUAL BASIS) TAHUN 2009, oleh: Jan Hoesada, KSAP.

MEMORANDUM PEMBAHASAN PENERAPAN BASIS AKRUAL DALAM AKUNTANSI PEMERINTAHAN DI INDONESIA: Bahan Bahasan untuk Limited Hearing, oleh : Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, Jakarta, 11 Desember 2006.

MENYONGSONG ERA BARU AKUNTANSI PEMERINTAHAN DI INDONESIA, oleh Binsar H. Simanjuntak

New York State Accounting and Reporting Manual

PENINGKATAN STANDAR AKUNTANSI INTERNASIONAL (IMPROVEMENTS TO INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS) (Oleh: Syafri Adnan Baharuddin, Ak, MBA. dan Jamason Sinaga, Ak., MAP.*)

TRANSITION TO ACCRUAL ACCOUNTING, by Abdul Khan and Stephen Mayes, Public Financial Management Technical Guidance Note, Fiscal Affairs Department, October 2007

Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition), IFAC PSC, December 2003

WHAT IS ACCRUAL ACCOUNTING?, by FASAB

WHY GOVERNMENTAL ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING IS— AND SHOULD BE—DIFFERENT, by GASB

**KAJIAN BASIS AKRUAL DALAM AKUNTANSI
PEMERINTAHAN INDONESIA :
KONTROVERSINYA BERDASARKAN
PERSPEKTIF PERATURAN PERUNDANG-
UNDANGAN**

Oleh:

Sri Suryanovi

I. PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Penelitian

Pelaksanaan akuntansi pemerintahan sangat terkait dengan berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan, baik undang-undang, maupun peraturan lain yang ada di bawahnya seperti peraturan pemerintah, keputusan presiden, dan peraturan atau keputusan menteri. Masing-masing peraturan tersebut memberikan batasan-batasan dan pedoman yang harus dipatuhi dalam penyelenggaraan akuntansi pemerintahan, baik dalam penentuan kebijakan akuntansi, pencatatan transaksi-transaksi keuangan maupun penyusunan laporan keuangan.

Undang-Undang¹⁰ Nomor 17/2003 pasal 30 dan 31 mengharuskan pemerintah pusat dan daerah menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah (APBN/APBD) kepada DPR dan DPRD berupa Laporan Keuangan Pemerintah Pusat/Daerah. Agar dapat menyusun laporan keuangan, UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 51, mengharuskan adanya akuntansi dan kesesuaian bentuk dan isi laporan keuangan tersebut dengan standar akuntansi pemerintahan. Dari amanat kedua undang undang tersebut lahir Peraturan Pemerintah¹¹ Nomor 24 Tahun 2005 pada tanggal 13 Juni 2005, tentang Standar Akuntansi Pemerintahan¹².

PP Nomor 24 Tahun 2005 mensyaratkan penggunaan basis akuntansi kas menuju akrual (cash toward accrual) dalam menyusun laporan keuangan pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Menurut basis

¹⁰ Selanjutnya disingkat UU

¹¹ Selanjutnya disingkat PP

¹² Selanjutnya disingkat SAP

akuntansi tersebut, pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran diakui dengan menggunakan basis akuntansi kas, sedang aset, kewajiban, dan ekuitas dana dalam neraca diakui dengan menggunakan basis akuntansi akrual. Akan tetapi, menurut UU No. 17 Tahun 2003 dan UU No. 1 Tahun 2004, Laporan Keuangan Pemerintah (Pusat dan Daerah) tahun anggaran 2008 sudah harus disusun dan dilaporkan dengan menggunakan basis akrual (akrual penuh), baik untuk laporan realisasi anggaran maupun neraca. Hal ini tercermin dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 36 ayat 1 yang menyatakan, “ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual ... dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.” Sementara itu, UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 70 ayat 2 menyatakan “ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam pasal 12 dan pasal 13 Undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008 dan selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.”

Lebih jauh lagi, UU Nomor 1 Tahun 2004 telah mengisyaratkan penggunaan anggaran akrual (accrual budgeting). Hal ini tercermin dalam pasal 12 dan 13 ayat 1 UU tersebut yang menyatakan “APBN/APBD dalam satu tahun anggaran meliputi: hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih; kewajiban pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih;..., baik pada tahun anggaran yang

bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya.” Akan tetapi, ketegasan penggunaan anggaran berbasis akrual yang tersurat dalam undang-undang tersebut belum sepenuhnya diikuti dengan ketegasan untuk menetapkan penggunaan basis akuntansi akrual. Jika memperhatikan bunyi beberapa pasal yang terdapat dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 tersirat adanya kegamangan dalam menggunakan akuntansi basis akrual. Perbedaan dalam mendefinisikan pendapatan negara antara pasal 1 dengan pasal 11, UU Nomor 17 Tahun 2003, secara jelas menggambarkan adanya basis akuntansi ganda dalam pengakuan pendapatan. Berdasarkan definisi pendapatan negara pada pasal 1 ayat 13, yang menyatakan “pendapatan negara adalah hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih,” maka basis akuntansi yang seharusnya diterapkan untuk pendapatan negara adalah basis akrual. Akan tetapi, jika mendasarkan pada definisi pendapatan negara pada pasal 11, yang menyatakan “pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah,” dan dengan mengacu pada pengertian penerimaan negara adalah uang yang masuk ke kas negara (pasal 1 ayat 9), maka basis akuntansi yang diterapkan untuk pendapatan adalah basis kas.

Selain itu, berdasarkan pengamatan yang penulis lakukan, terdapat beberapa pasal dalam peraturan perundang-undangan yang mengandung kontroversi dengan prinsip akrual. Misalnya, Keputusan Presiden¹³ Nomor 42 Tahun 2002, tentang “Pedoman Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan

¹³ Selanjutnya disingkat Keppres

Belanja Negara¹⁴,” secara gamblang mengisyaratkan penggunaan basis kas. Hal ini tercermin dari bunyi pasal 2 Keppres tersebut yang menyatakan, APBN dalam suatu tahun anggaran mencakup: a. pendapatan negara yaitu semua penerimaan negara yang berasal dari penerimaan perpajakan, penerimaan negara bukan pajak serta penerimaan hibah dari dalam dan luar negeri selama tahun anggaran yang bersangkutan; b. belanja negara yaitu semua pengeluaran negara untuk membiayai belanja pemerintah pusat dan pemerintah daerah melalui dana perimbangan selama tahun anggaran bersangkutan.”

Melihat permasalahan di atas, peneliti tertarik untuk melakukan kajian terhadap penggunaan basis akrual dalam akuntansi pemerintahan Indonesia berdasarkan perspektif peraturan perundang-undangan. Untuk itu, peneliti memilih judul “Kajian Basis Akrual dalam Akuntansi Pemerintahan Indonesia: Kontroversinya Berdasarkan Perspektif Peraturan Perundang-undangan.”

B. Batasan dan Perumusan Masalah

Pada tahun 2009, sesuai dengan UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004, pemerintah sudah harus menggunakan basis akrual dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah tahun anggaran 2008. Akan tetapi, berdasarkan pengamatan yang penulis lakukan, terdapat beberapa pasal dalam peraturan perundang-undangan yang bertentangan dengan “ruhnya” basis akrual itu sendiri. Misalnya, dalam pasal 21 ayat 1 UU Nomor 1 Tahun 2004 dikatakan bahwa “pembayaran atas beban APBN/APBD tidak boleh dilakukan sebelum barang dan/atau jasa diterima.” Hal ini berarti bahwa dalam akuntansi pemerintahan tidak boleh ada penyajian pos belanja di

¹⁴ Selanjutnya disingkat APBN

bayar dimuka karena itu berarti merupakan pelanggaran UU. Padahal di sisi lain, Keppres Nomor 80 Tahun 2003, tentang Pedoman Pengadaan barang dan Jasa, membolehkan adanya pemberian uang muka kepada penyedia barang/jasa dalam suatu kontrak pengadaan barang dan jasa. Berdasarkan basis akrual, maka pemberian uang muka tersebut seharusnya dicatat dan disajikan sebagai belanja dibayar di muka, bukan sebagai belanja. Akan tetapi, jika mengacu pada UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 21 ayat 1 maka pencatatan dan penyajian pemberian uang muka tersebut, sebagai belanja dibayar di muka berarti menjadi tidak sesuai atau melanggar UU tersebut.

Masalah lain yang juga harus diperhatikan dalam melaksanakan basis akrual adalah bunyi pasal 3 ayat (3) UU Nomor 17 Tahun 2003 yang menyatakan, "Setiap pejabat dilarang melakukan tindakan yang berakibat pengeluaran atas beban APBN/APBD jika anggaran untuk membiayai pengeluaran tersebut tidak tersedia atau tidak cukup tersedia." Berdasarkan pasal tersebut, pengakuan belanja yang masih harus dibayar (utang belanja) seolah-olah menggambarkan adanya pelanggaran terhadap undang-undang. Padahal, dalam basis akrual, setiap kewajiban yang timbul seharusnya sudah diakui sebagai utang tanpa memperhatikan apakah anggaran untuk memenuhi kewajiban tersebut sudah tersedia atau belum.

Kajian ini dibatasi pada penerapan basis akuntansi akrual dan kontroversinya dengan pasal-pasal yang terdapat dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang "Keuangan Negara;" UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang "Perbendaharaan Negara"; UU Nomor 33 Tahun 2004 tentang "Perimbangan

Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah;” Keppres Nomor 42 Tahun 2002 tentang “Pedoman Pelaksanaan APBN;” Keppres Nomor 80 Tahun 2003 tentang “Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah.”

Berdasarkan batasan-batasan diatas, permasalahan yang ingin dijawab melalui kajian ini adalah:

1. Apakah penggunaan basis akrual dalam pengakuan pendapatan negara dan daerah tidak mengandung kontroversi dengan peraturan perundang-undangan?
2. Apakah penggunaan basis akrual dalam pengakuan belanja negara dan daerah tidak mengandung kontroversi dengan peraturan perundang-undangan?
3. Apakah penggunaan anggaran akrual tidak mengandung kontroversi dengan peraturan perundang-undangan?
4. Apakah pengakuan dan penyajian pendapatan hibah non tunai sebagai pendapatan di Laporan Realisasi Anggaran (LRA) tidak mengandung kontroversi dengan basis akrual?
5. Apakah pengakuan belanja dibayar dimuka pada basis akrual tidak mengandung kontroversi dengan peraturan perundang-undangan?
6. Apakah pengakuan piutang pajak/retribusi pada basis akrual tidak mengandung kontroversi dengan peraturan perundang-undangan?
7. Apakah pengakuan pendapatan diterima di muka pada basis akrual tidak mengandung kontroversi dengan peraturan perundang-undangan?

8. Apakah pengakuan utang belanja pada basis akrual tidak mengandung kontroversi dengan peraturan perundang-undangan?

C. Tujuan dan Kegunaan

Tujuan yang ingin dicapai dalam kajian ini adalah:

1. Mengetahui ada tidaknya kontroversi penggunaan basis akrual dalam pengakuan pendapatan negara dan daerah dengan peraturan perundang-undangan.
2. Mengetahui ada tidaknya kontroversi penggunaan basis akrual dalam pengakuan belanja negara dan daerah dengan peraturan perundang-undangan.
3. Mengetahui ada tidaknya kontroversi penggunaan anggaran akrual dengan peraturan perundang-undangan.
4. Mengetahui ada tidaknya kontroversi pengakuan dan penyajian pendapatan hibah nontunai sebagai pendapatan di Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dengan basis akrual.
5. Mengetahui ada tidaknya kontroversi pengakuan belanja dibayar dimuka pada basis akrual dengan peraturan perundang-undangan.
6. Mengetahui ada tidaknya kontroversi pengakuan piutang pajak/retribusi pada basis akrual dengan peraturan perundang-undangan.
7. Mengetahui ada tidaknya kontroversi pengakuan pendapatan diterima di muka pada basis akrual dengan peraturan perundang-undangan.

8. Mengetahui ada tidaknya kontroversi pengakuan utang belanja pada basis akrual dengan peraturan perundang-undangan.

Hasil kajian ini diharapkan dapat memberikan gambaran mengenai kesesuaian basis akrual dengan peraturan perundang-undangan yang ada serta dapat memberikan masukan untuk penyusunan atau perbaikan yang diperlukan bagi penyusunan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual maupun mensinkronkan dengan peraturan-peraturan yang menjadi dasar pelaksanaan akuntansi pemerintahan Indonesia berbasis akrual.

D. Metode Penelitian.

Penelitian ini dilakukan melalui pendekatan normatif, dengan melakukan penelusuran dokumen (studi pustaka), kemudian membandingkan kesesuaian antara konsep akrual menurut teori yang ada dengan rumusan-rumusan yang ada dalam UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004, UU Nomor 33 Tahun 2004, Keppres Nomor 42 Tahun 2002, dan Keppres Nomor 80 Tahun 2003.

E. Definisi Operasional

Kontroversi

Dalam kajian ini, penulis membatasi pengertian kontroversi sebagai suatu hal yang mengandung perdebatan atau pertentangan .

BAB II

KAJIAN TEORI

A. Kontroversi

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (2001), “kontroversi” adalah perdebatan, persengketaan atau pertentangan. Dalam “An English-Indonesian Dictionary,” kata “controversy” diartikan sebagai “perdebatan, persengketaan, percekcokkan.

B. Basis Akuntansi

Basis akuntansi merupakan salah satu prinsip akuntansi untuk menentukan periode pengakuan dan pelaporan suatu transaksi ekonomi dalam laporan keuangan. Basis akuntansi yang umum dikenal ada empat, yaitu basis akrual (accrual basis), basis akrual yang dimodifikasi (modified accrual), basis kas (cash basis), dan basis kas yang dimodifikasi (modified cash). Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia menganut basis kas menuju akrual (cash towards accrual). Hal ini sesuai dengan Pengantar PSAP nomor 11, yang menyatakan bahwa: “strategi pengembangan SAP dilakukan melalui proses transisi dari basis kas menuju akrual yang disebut cash towards accrual.”

1. Basis Akrual (Accrual basis)

Menurut IPSAS

“Accrual basis means a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements

recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue and expenses.” (IPSAS I, hal.32)

Menurut Skousen, dkk

Accrual accounting recognizes revenues as they are earned, not necessarily

when cash is received. Expenses are recognized and recorded when they are incurred, not necessarily when cash is paid. Accrual accounting provides for a better matching of revenues and expenses during an accounting period and generally results in financial statements that more accurately reflect a company’s financial position and results of operations.” (Intermediate Accounting, Edition 15, K. Fred Skousen, dkk hal. 73)

Basis akrual menurut PSAP 01 adalah: “basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. “

2. Basis akrual yang dimodifikasi (Modified Accrual Basis).

Menurut Accounts and Reports, Filing No. 4.030 tahun 1998

“Modified Accrual Basis accounting recognizes an economic transaction or event as revenues in the operating statement when the revenues are both measurable and available to liquidate liabilities of the current period. Available means collectible in the current period or soon enough thereafter to be used to pay liabilities of the current period. Similarly, expenditures are generally recognized when an event or transaction is expected to draw on current spendable resources.”

(sumber : Web: www.da.ks.gov/ar/ppm/ppm04030.htm)

Pengakuan pendapatan pada basis akrual yang dimodifikasi yang diberikan dalam FM01-01: GASB Statements No. 34 and No. 35 dalam Full Accrual Revenue Recognition for Governmental Fund Types adalah sebagai berikut.

“Revenues are recognized in the period in which they become both measurable and available. Revenues are considered measurable if the amount of expected collections can be reasonably estimated. Revenues

are considered available if they are collected soon enough after fiscal year-end to pay liabilities of the fiscal period just ended. Generally, a 60-

day window has been used to determine availability. For example, many agencies analyze revenue collected within 60 days of the fiscal year-end and record that amount as accounts receivable.”

Menurut Freeman dkk “Under the modified accrual basis, only those revenue that are “susceptible to accrual” are recognized on the accrual basis; others are recognized on the cash basis or are recorded initially as “deferred revenues.” (Governmental and Nonprofit Accounting, Third Edition, Freeman, dkk hal. 73).

Pendapatan dipertimbangkan “susceptible to accrual” jika memenuhi dua hal, yaitu: dapat diukur secara obyektif (objectively measurable) dan available to finance current periode expenditures (tersedia untuk membiayai pengeluaran periode berjalan). Kriteria “tersedia (available)” harus memenuhi dua hal, yaitu: 1) Secara sah dapat digunakan untuk membiayai expenditures tahun berjalan; 2) akan diterima dalam periode berjalan atau dalam waktu dekat setelah akhir tahun untuk membayar utang (liabilities) periode berjalan.

Pada basis akrual yang dimodifikasi hanya pendapatan yang memenuhi unsur measurable dan available yang dapat diakui sebagai pendapatan pada saat terjadinya, sedang pendapatan yang tidak memenuhi kedua unsur tersebut baru diakui pada saat kas sudah diterima atau diakui sebagai pendapatan ditangguhkan. Sementara itu, belanja diakui pada periode dimana kewajiban timbul.

3. Basis Kas (cash basis)

Menurut Hildebeitel, Kenneth M, dalam “A look at the modified cash basis,

”the cash basis recognizes revenues when collected rather than when earned and expenses when paid rather than incurred. Under the cash basis, long-term assets are not capitalized, and, hence, no depreciation or amortization is recorded. Also, no accruals are made for payroll taxes, income taxes, or pension costs, and no prepaid assets are recorded.”

Sumber : (web: nysscpa.org/cpajournal/old/12106219.htm)

Menurut IPSAS dalam ,Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting, ”Cash basis means a basis of accounting that recognizes transactions and other events only when cash is received or paid.”

Basis kas menurut PSAP 01 adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Pada basis kas, pendapatan diakui ketika kas diterima bukan ketika hak atas pendapatan tersebut timbul dan belanja diakui ketika dibayar bukan ketika kewajiban untuk membayar timbul. Pada basis kas, pembelian aset jangka panjang tidak dikapitalisasi tapi seluruhnya diakui sebagai belanja, sehingga tidak ada pencatatan dan penyajian atas aktiva tetap dan penyusutan.

Laporan keuangan yang dihasilkan dari akuntansi berbasis kas biasanya berbentuk laporan aktiva dan utang (a statement of assets and liabilities), yang hanya terdiri dari kas dan kekayaan pemilik (cash and owners' equity), dan laporan pendapatan, belanja, dan laba ditahan (the statement of revenues, expenses, and retained earnings) yang terdiri dari pendapatan dari penjualan tunai dan pendapatan kas yang berasal dari penjualan kredit tahun sebelumnya dikurangi semua belanja dalam bentuk kas termasuk belanja modal.

4. Basis kas yang dimodifikasi (modified cash basis)

Menurut Hiltbeitel, Kenneth M, dalam “A look at the modified cash basis,

The modified cash basis is a hybrid method such combines features of both the cash basis and the accrual basis. Modifications to the cash basis accounting include such items as the capitalization of assets and the accrual of income taxes. If these modifications are made, the resulting balance sheet would include long-term assets, accumulated depreciation, and a liability for income taxes. The income statement would report depreciation expense and income tax expense. Modified cash basis financial statements are intended to provide more information to users than cash basis statements while continuing to avoid the complexities of GAAP.

Sumber : (web: nysscpa.org/cpajournal/old/12106219.htm)

Basis kas yang dimodifikasi hampir sama dengan basis kas, hanya saja pada basis kas yang dimodifikasi pembukuan untuk periode tahun berjalan masih ditambah dengan waktu tertentu misalnya 1 bulan setelah berakhirnya tahun berjalan. Penerimaan dan pengeluaran kas yang terjadi selama waktu tertentu tersebut, yang berasal dari transaksi tahun lalu diakui sebagai penerimaan dan pengeluaran atas periode tahun sebelumnya. Arus kas yang telah diperhitungkan dalam periode pelaporan tahun sebelumnya tersebut dikurangkan dari periode pelaporan tahun berjalan.

Pada basis kas yang dimodifikasi, piutang dagang (Accounts receivable), pembayaran dimuka (prepaid items), pendapatan pajak yang ditangguhkan (deferred income taxes) dan sewa guna usaha (capital leases) dikeluarkan dari kemungkinan modifikasi basis kas karena pos-pos tersebut lebih mengarah ke basis akrual. Meskipun demikian, laporan keuangan pada basis kas yang dimodifikasi telah mengakui adanya persediaan (yang dibeli secara tunai), mesin dan peralatan (plant and equipment), serta akumulasi

penyusutan. Kecuali, pinjaman perusahaan yang diperoleh dalam bentuk uang, utang yang diakui dalam laporan keuangan hanya yang berhubungan dengan perolehan mesin dan peralatan serta pendapatan pajak yang diterima dimuka, sedang kewajiban yang masih harus dibayar (*accrued liability*) lainnya tidak dicatat.

5. Basis Kas Menuju Akrual (*Cash Toward Accrual*).

Basis Kas Menuju Akrual dianut di Indonesia, dan ini ditegaskan dalam KKAP paragraf 39 dan PSAP 01 paragraf 5, yang menyatakan bahwa, basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana dalam Neraca.

Meskipun menganut basis kas menuju akrual, entitas pelaporan dapat menyelenggarakan akuntansi dan penyajian laporan keuangan dengan menggunakan sepenuhnya basis akuntansi akrual, baik dalam pengakuan pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan, maupun dalam pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Namun demikian, penyajian Laporan Realisasi Anggaran tetap berdasarkan basis kas (KKAP Paragraf 42 dan PSAP 01 paragraf 6 dan 7).

C. Pendapatan

The International Accounting Standards Committee¹⁵, dalam “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, mendefinisikan pendapatan (income) sebagai: “increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants.” (IPSAS 09, hal. 268).

IPSAS menggunakan istilah revenue dalam kaitannya dengan pendapatan, yang maknanya hampir sama dengan pengertian income dalam IASC. IPSAS menyatakan: “Revenue is the gross inflow of economic benefits or service potential during the reporting period when those inflows result in an increase in net assets/equity, other than increases relating to contributions from owners.” (IPSAS 1, par 7, hal. 33, 2007).

Pendapatan negara didefinisikan dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 13 sebagai ”hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.” Selanjutnya, dalam pasal 11 ayat 3 dinyatakan bahwa pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah. Menurut pasal 11 ayat 3 serta mengacu pada pasal 1 ayat 9, pendapatan negara bisa diartikan sebagai uang yang masuk ke kas negara yang berasal dari pajak, bukan pajak, dan hibah.

Pendapatan daerah dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 15 didefinisikan sebagai ”hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.” Selanjutnya, dalam pasal 16 ayat 3 dinyatakan bahwa

¹⁵ Selanjutnya disingkat IASC

pendapatan daerah berasal dari pendapatan asli daerah, dana perimbangan, dan lain-lain pendapatan yang sah. Selanjutnya dalam pasal 43 UU Nomor 33 Tahun 2004 tentang “Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah,” dikatakan lain-lain pendapatan antara lain terdiri atas pendapatan hibah.

D. Penerimaan

Menurut IPSAS, dalam “Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting,” Cash receipts are cash inflows,” sedang menurut UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 9 dan ayat 11, penerimaan negara/daerah adalah uang yang masuk ke kas negara/daerah.

E. Belanja

Belanja menurut IPSAS adalah:

“Expenses are decreases in economic benefits or service potential during the reporting period in the form of outflows or consumption of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in net assets/ equity, other than those relating to distributions to owners. (IPSAS I paragraph 7, hal. 32, 2007).

UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 14 dan 16 menyebutkan bahwa, belanja negara/belanja daerah adalah kewajiban pemerintah pusat/pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

F. Pengeluaran

Pengeluaran menurut IPSAS didefinisikan sebagai cash outflows (IPSAS 1.2.1 hal. 811, 2007). Sedangkan UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 10 dan ayat 12 menyatakan bahwa ”pengeluaran negara/daerah adalah uang yang keluar dari kas negara/kas daerah.”

G. Pengakuan Hibah Nontunai Sebagai Pendapatan.

UU Nomor 17 Tahun 2003, pasal 11 ayat (3) menyatakan bahwa "pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah." Lingkup pendapatan negara yang ada dalam UU tersebut berdampak pada pengakuan pendapatan hibah non tunai sebagai pendapatan dalam LRA.. Hal ini tercermin dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan¹⁶ paragraf 40 yang menyatakan bahwa,".... Pendapatan dan belanja bukan tunai seperti bantuan pihak luar asing dalam bentuk barang dan jasa disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran." Dalam LRA, penerimaan hibah dalam bentuk barang/jasa diakui dan disajikan sebagai pendapatan hibah (seolah-olah ada penerimaan kas) dan pada saat yang bersamaan juga diakui dan disajikan sebagai belanja hibah (seolah-olah ada pengeluaran kas).

IPSAS 23 mengatur pengakuan pendapatan dari transaksi non pertukaran bagi entitas yang menyiapkan dan menyajikan laporan keuangan dengan menggunakan basis akrual. Pada butir 95 IPSAS tersebut dinyatakan "Gifts and donations (other than services in-kind) are recognized as assets and revenue when it is probable that the future economic benefits or service potential will flow to the entity and the fair value of the assets can be measured reliably."

Selanjutnya dalam butir 96 ditegaskan

Goods in-kind are recognized as assets when the goods are received, or there is a binding arrangement to receive the goods. If goods in-kind are received without conditions attached, revenue is recognized immediately. If conditions are

¹⁶ Selanjutnya disingkat KKAP

attached, a liability is recognized, which is reduced and revenue recognized as the conditions are satisfied.”

Dalam butir 99 diatur tentang hibah dalam bentuk jasa yang diterima

Services in-kind are services provided by individuals to public sector entities in a non-exchange transaction. These services meet the definition of an asset because the entity controls a resource from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity. These assets are, however, immediately consumed and a transaction of equal value is also recognized to reflect the consumption of these services in-kind. ... However, services in-kind may also be utilized to construct an asset, in which case the amount recognized in respect of services in-kind is included in the cost of the asset being constructed.

H. Anggaran Basis Akrua (Accrual Budgeting) dan Anggaran Basis kas (Cash Budgeting)

UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004 telah mengisyaratkan penggunaan anggaran berbasis akrual. Hal ini tercermin dalam pasal 3 ayat 5 dan 6, UU Nomor 17 Tahun 2003, yang menyatakan, “Semua penerimaan yang menjadi hak dan pengeluaran yang menjadi kewajiban negara/daerah dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dimasukkan dalam APBN/ APBD.” Sementara itu, pasal 12 dan 13 ayat 1 UU Nomor 1 Tahun 2004 menyatakan “APBN/APBD dalam satu tahun anggaran meliputi: hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih; kewajiban pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih; penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya.

Keputusan Presiden Nomor 42 Tahun 2002, tentang “Pedoman Pelaksanaan APBN,” secara gamblang mengisyaratkan penggunaan anggaran basis kas. Hal ini tercermin dari bunyi pasal 2 Keppres tersebut yang menyatakan, APBN dalam suatu tahun anggaran mencakup: a. pendapatan negara yaitu semua penerimaan negara yang berasal dari penerimaan perpajakan, penerimaan negara bukan pajak serta penerimaan hibah dari dalam dan luar negeri selama tahun anggaran yang bersangkutan; b. belanja negara yaitu semua pengeluaran negara untuk membiayai belanja pemerintah pusat dan pemerintah daerah melalui dana perimbangan selama tahun anggaran bersangkutan.”

I. Pemberian Uang Muka

Keppres Nomor 80 Tahun 2003, membolehkan adanya pemberian uang muka kepada penyedia barang/jasa dalam suatu kontrak pengadaan barang dan jasa. Hal ini terlihat dari bunyi pasal 32 ayat (2) yang menyatakan “penyedia barang/jasa dapat menerima uang muka dari pengguna barang/jasa.”

Sementara itu, pasal 21 ayat (1) UU Nomor 1 Tahun 2004 menyatakan “Pembayaran atas beban APBN/APBD tidak boleh dilakukan sebelum barang dan/atau jasa diterima.” Pengecualian dari ketentuan tersebut diatur dalam peraturan pemerintah (pasal 21 ayat 6 UU Nomor 1 Tahun 2004).”

J. Piutang

Menurut UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 1 ayat 6 dan 7, piutang negara/daerah adalah jumlah uang yang wajib dibayar kepada Pemerintah Pusat/Daerah dan/atau hak Pemerintah Pusat/Daerah yang dapat dinilai dengan

uang sebagai akibat perjanjian atau akibat lainnya berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau akibat lainnya yang sah. Pasal 9 huruf e, UU Nomor 17 Tahun 2003, menyatakan bahwa "Menteri/pimpinan lembaga sebagai Pengguna Anggaran/Pengguna Barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya mempunyai tugas mengelola piutang dan utang negara yang menjadi tanggung jawab kementerian negara /lembaga yang dipimpinnya." Piutang yang dimaksud dalam ayat tersebut adalah hak negara dalam rangka penerimaan negara bukan pajak yang pemungutannya menjadi tanggung jawab kementerian negara/lembaga yang bersangkutan.

K. Utang

Menurut UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 1 ayat 8 dan 9, Utang Negara/Daerah adalah jumlah uang yang wajib dibayar Pemerintah Pusat/Daerah dan/atau kewajiban Pemerintah Pusat/Daerah yang dapat dinilai dengan uang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, perjanjian, atau berdasarkan sebab lainnya yang sah.

Pasal 9 huruf e, UU Nomor 17 Tahun 2003, menyatakan bahwa "Menteri/pimpinan lembaga sebagai Pengguna Anggaran/ Pengguna Barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya mempunyai tugas mengelola piutang dan utang negara yang menjadi tanggung jawab kementerian negara /lembaga yang dipimpinnya." Menurut penjelasan pasal tersebut utang yang dimaksud adalah kewajiban negara kepada pihak ketiga dalam rangka pengadaan barang dan jasa yang pembayarannya merupakan tanggung jawab kementerian negara/lembaga berkaitan sebagai unit pengguna anggaran

dan/atau kewajiban lainnya yang timbul berdasarkan undang-undang/keputusan pengadilan.

Pasal 3 ayat (3) UU Nomor 17 Tahun 2003 menyatakan, "Setiap pejabat dilarang melakukan tindakan yang berakibat pengeluaran atas beban APBN/APBD jika anggaran untuk membiayai pengeluaran tersebut tidak tersedia atau tidak cukup tersedia."

Keppres Nomor 80 Tahun 2003 pasal 36 menyatakan "penyedia barang/jasa wajib melakukan pemeliharaan atas hasil pekerjaan selama masa yang ditetapkan dalam kontrak, sehingga kondisinya tetap seperti pada saat penyerahan pekerjaan dan dapat memperoleh pembayaran uang retensi dengan menyerahkan jaminan pemeliharaan."

BAB III

PEMBAHASAN

A. Penggunaan Basis Akrual dalam Pengakuan Pendapatan dan Kontroversinya dengan Peraturan Perundang-undangan.

Pendapatan menurut IPSAS (basis akrual) adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi atau potensi jasa selama periode pelaporan, yang menghasilkan kenaikan dalam asset atau ekuitas bersih diluar kenaikan yang terkait dengan kontribusi para pemilik. Hal ini sejalan dengan pernyataan Skousen, dkk yang mengatakan bahwa pada akuntansi berbasis akrual, pendapatan diakui ketika hak atas pendapatan tersebut timbul tanpa memperhatikan kapan kas akan diterima (Intermediate Accounting, Edition 15, K. Fred Skousen, dkk hal. 73).

1. Penggunaan Basis Akrual dalam Pengakuan Pendapatan Negara dan Kontroversinya dengan Peraturan Perundang-undangan

Pendapatan negara menurut UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 13 didefinisikan sebagai "hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih." Hal senada juga diungkapkan dalam UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 12 ayat (1) a., yang menyatakan "APBN dalam satu tahun anggaran meliputi: hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih." Berdasarkan pasal-pasal tersebut, maka basis akuntansi yang digunakan dalam mengakui pendapatan negara adalah basis akrual, yaitu pendapatan diakui ketika hak atas pendapatan tersebut timbul tanpa memperhatikan kapan kas atau setara kas akan diterima.

Akan tetapi, kontroversi pengakuan pendapatan negara basis akrual ini timbul ketika menyimak bunyi pasal 11 ayat 3 UU Nomor 17 Tahun 2003 yang menyatakan bahwa pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak,

penerimaan bukan pajak, dan hibah. Sementara itu, penerimaan negara didefinisikan sebagai “uang yang masuk ke kas negara,” (pasal 1 ayat 9). Berdasarkan pasal 11 ayat 3 serta mengacu pada pasal 1 ayat 9 tersebut, pendapatan negara bisa diartikan sebagai uang yang masuk ke kas negara yang berasal dari pajak, bukan pajak, dan hibah. Dengan demikian, maka basis akuntansi yang digunakan untuk mengakui pendapatan negara seharusnya adalah basis kas, yaitu pendapatan diakui ketika uang masuk ke kas negara.

Sebelum lahirnya UU Nomor 17 Tahun 2003, penggunaan basis kas untuk pengakuan pendapatan negara sudah dinyatakan dalam Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat (1) a yang menyatakan bahwa “Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dalam suatu tahun anggaran mencakup: a. pendapatan negara yaitu semua penerimaan negara yang berasal dari penerimaan perpajakan, penerimaan negara bukan pajak serta penerimaan hibah dari dalam dan luar negeri selama tahun anggaran yang bersangkutan.”

Dengan demikian, kontroversi tentang penggunaan basis akuntansi akrual untuk pendapatan negara terdapat dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 yaitu antara pasal 1 ayat 13 dengan pasal 11 ayat 3. Selain itu, kontroversi tersebut juga ditemukan dalam Keppres Nomor 42 Tahun 2002 pasal 2 ayat 1.a.

2. Penggunaan basis akrual dalam pengakuan pendapatan daerah tidak mengandung kontroversi dengan peraturan perundang-undangan

Pendapatan daerah menurut UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 15 didefinisikan sebagai "hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih." Selanjutnya, dalam pasal 16 ayat 3 dinyatakan bahwa pendapatan daerah berasal dari pendapatan asli daerah, dana perimbangan, dan lain-lain pendapatan yang sah. Hal yang sama juga diungkapkan dalam UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 13 ayat (1) a. yang menyatakan "APBD dalam satu tahun anggaran meliputi: hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih." Dengan demikian, basis akuntansi yang tepat untuk mengakui pendapatan daerah adalah basis akrual, yaitu pendapatan diakui ketika hak atas pendapatan tersebut timbul tanpa memperhatikan kapan kas atau setara kas akan diterima. Tidak terdapat kontroversi tentang penggunaan basis akrual untuk pengakuan pendapatan daerah dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 maupun UU Nomor 1 Tahun 2004. Sementara itu, Keppres Nomor 42 Tahun 2002 tidak mendefinisikan secara khusus tentang pendapatan daerah.

B. Penggunaan Basis Akrual dalam Pengakuan Belanja Negara maupun Belanja Daerah dan Kontroversinya dengan Peraturan Perundang-undangan.

Belanja menurut IPSAS (basis akrual) adalah penurunan keuntungan ekonomis atau potensi jasa selama periode pelaporan dalam bentuk arus keluar atau penggunaan aset atau timbulnya hutang yang menyebabkan penurunan aset atau ekuitas bersih, diluar hal yang terkait dengan distribusi kepada pihak pemilik. Hal ini senada dengan pendapat Skousen, dkk., yang mengatakan bahwa dalam akuntansi berbasis akrual expenses (belanja) diakui dan dicatat ketika timbulnya kewajiban tanpa memperhatikan kapan kas akan dibayar.”

UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 14 dan 16 menyebutkan bahwa belanja negara/belanja daerah adalah kewajiban pemerintah pusat/pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih. Hal ini mencerminkan bahwa pengakuan belanja seharusnya menggunakan basis akrual. Bahkan basis akrual lebih dipertegas lagi dalam pasal 3 ayat (5) dan ayat (6) UU tersebut yang menyatakan bahwa, “..semua pengeluaran yang menjadi kewajiban negara/daerah dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dimasukkan dalam APBN/APBD.” Hal ini berarti bahwa, meskipun pengeluaran telah terjadi namun kewajiban belum muncul, maka seharusnya belum diakui sebagai belanja.

UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 12 dan 13 ayat (1) b., menyatakan APBN/APBD dalam satu tahun anggaran meliputi kewajiban pemerintah pusat/pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.” Senada dengan bunyi pasal tersebut, pasal 1 ayat 14 UU Nomor 33 Tahun 2004 juga menyatakan bahwa, “belanja daerah adalah semua kewajiban Daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan.” Menyimak bunyi pasal-pasal tersebut, pengakuan terhadap

belanja menurut UU Nomor 17 tahun 2003; UU Nomor 1 Tahun 2004; dan UU Nomor 33 Tahun 2004 adalah menggunakan basis akrual.

Kontroversi timbul ketika menyimak bunyi Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat 1.b yang menyatakan bahwa “Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dalam suatu tahun anggaran mencakup:b. belanja negara yaitu semua pengeluaran negara untuk membiayai belanja pemerintah pusat dan pemerintah daerah melalui dana perimbangan selama tahun anggaran bersangkutan.” Berdasarkan Keppres tersebut, maka basis akuntansi yang digunakan dalam pengakuan belanja adalah basis kas.”

C. Penggunaan Anggaran Akrual dan Kontroversinya dengan Peraturan Perundang-undangan

Penggunaan basis akuntansi akrual seharusnya dilakukan secara bersamaan dengan penggunaan anggaran akrual. UU Nomor 1 Tahun 2004 telah mengisyaratkan penggunaan anggaran berbasis akrual. Dalam pasal 12 dan 13 ayat (1) UU Nomor 1 Tahun 2004 dinyatakan bahwa: “APBN/APBD dalam satu tahun anggaran meliputi: a. hak pemerintah pusat/pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih; b. kewajiban pemerintah pusat/ pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.” Pasal tersebut menegaskan, semua yang menjadi hak dan atau semua yang menjadi kewajiban pemerintah pusat/daerah yang akan menambah dan atau mengurangi nilai kekayaan bersih harus dimasukkan dalam APBN/APBD.

Sementara itu, UU Nomor 17 Tahun 2003 tidak secara tegas mengisyaratkan penggunaan anggaran berbasis akrual. Hal ini tercermin dari

bunyi pasal 3 ayat (5) dan ayat (6) UU tersebut yang menyatakan bahwa, “semua penerimaan yang menjadi hak dan pengeluaran yang menjadi kewajiban negara/daerah dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dimasukkan dalam APBN/APBD.” Penekanan bunyi pasal tersebut tidak terletak pada “hak dan kewajiban yang timbul,” yang merupakan “ruh” nya basis akrual, akan tetapi lebih ditekankan pada penerimaan yang telah menjadi hak dan pengeluaran yang menjadi kewajiban. Penekanan pada kata “penerimaan dan pengeluaran” ini merupakan “ruh”nya basis kas.

Dengan demikian, meskipun sekilas terlihat menganut anggaran kas, tapi UU Nomor 17 Tahun 2003 tidak sepenuhnya menganut anggaran kas karena yang masuk ke dalam APBN/APBD hanyalah penerimaan dan atau pengeluaran yang sudah menjadi hak dan atau kewajiban, bukan semata-mata kas yang sudah diterima atau kas yang sudah dikeluarkan. Penerimaan yang belum menjadi hak dan pengeluaran yang belum menjadi kewajiban menurut UU tersebut seharusnya tidak masuk ke dalam APBN/APBD.

UU Nomor 33 Tahun 2004 dan Keppres Nomor 42 Tahun 2002 mengisyaratkan penggunaan anggaran basis kas. Pasal 66 UU Nomor 33 Tahun 2004 menyebutkan” semua penerimaan dan pengeluaran daerah dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dimasukkan dalam APBD.” UU tersebut tidak mempermasalahkan apakah penerimaan tersebut sudah menjadi hak atau belum serta apakah pengeluaran tersebut sudah menjadi kewajiban atau belum. Sementara itu, Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 menyatakan : “Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dalam suatu tahun anggaran mencakup: a. pendapatan negara yaitu semua penerimaan negara yang berasal dari penerimaan perpajakan, penerimaan negara bukan pajak serta penerimaan

hibah dari dalam dan luar negeri selama tahun anggaran yang bersangkutan; b. belanja negara yaitu semua pengeluaran negara untuk membiayai belanja pemerintah pusat dan pemerintah daerah melalui dana perimbangan selama tahun anggaran bersangkutan. UU Nomor 33 Tahun 2004 dan Keppres Nomor 42 Tahun 2002, sama sekali tidak mempermasalahkan ada tidaknya hak dan atau kewajiban yang sudah timbul dari penerimaan dan pengeluaran tersebut. Padahal, belum tentu semua yang diterima merupakan hak, misalnya uang yang diterima dari proses pembuatan paspor yang pada akhir tahun belum selesai dan diserahkan, seharusnya belum diakui sebagai pendapatan karena proses pendapatannya belum selesai. Sebaliknya, belum tentu juga semua yang dibayar sudah merupakan kewajiban, misalnya pembayaran sewa gedung untuk 3 tahun yang dibayar sekaligus di tahun berjalan, maka seharusnya tidak seluruh pengeluaran tersebut diakui sebagai belanja.

Dengan demikian, terdapat kontroversi penggunaan anggaran berbasis akrual antara UU Nomor 1 Tahun 2004 dengan UU Nomor 17 Tahun 2003; UU Nomor 33 Tahun 2004 dan Keppres Nomor 42 Tahun 2002.

D. Pengakuan dan Penyajian Pendapatan Hibah NonTunai sebagai Pendapatan di LRA Tidak Mengandung Kontroversi dengan Basis Akrual.

UU Nomor 17 Tahun 2003, pasal 13 dan 15 mengisyaratkan penggunaan basis akrual dalam mengakui pendapatan. Hal ini tercermin dari

bunyi pasal tersebut yang menyatakan bahwa “pendapatan negara/daerah adalah hak pemerintah pusat/pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih. Akan tetapi, pasal 11 (ayat 2-3) UU tersebut mengisyaratkan penggunaan basis kas dalam mengakui pendapatan. Hal ini terlihat dari bunyi pasal tersebut yang menyatakan: “APBN terdiri atas anggaran pendapatan, anggaran belanja, dan pembiayaan. Pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah.”

Dengan demikian, UU Nomor 17 Tahun 2003 mengisyaratkan penggunaan basis kas yang tercampur aduk dengan ruh akrual. Pada basis kas, pendapatan diakui ketika ada penerimaan negara/daerah, sedang penerimaan hibah dalam bentuk barang seharusnya tidak diakui sebagai pendapatan karena tidak memenuhi unsur pendapatan yang dipersyaratkan oleh basis kas. Pengakuan penerimaan hibah nontunai sebagai pendapatan negara, sesungguhnya merupakan inti dari basis akrual. Hal ini sesuai dengan IPSAS 23 (basis akrual) butir 95 yang menyatakan bahwa, “hadiah dan donasi (dalam bentuk barang) diakui sebagai aset dan pendapatan ketika manfaat ekonomi atau potensi jasa kemungkinan besar akan mengalir ke entitas di masa yang akan datang dan nilai wajar aset tersebut dapat diukur dengan andal.”

UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 12 dan 13 ayat (1) a menyatakan APBN/APBD dalam satu tahun anggaran meliputi: a. hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih; b. kewajiban pemerintah pusat yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih. UU ini murni menegaskan penggunaan basis akrual tanpa tercampur aduk dengan “ruh basis kas.” Dengan demikian, jika mendasarkan pada UU Nomor 1 Tahun 2004 dan ruh akrual yang

ada dalam UU Nomor 17 Tahun 2003, maka hibah yang diterima dalam bentuk barang memang sudah seharusnya diakui sebagai pendapatan.

Akan tetapi, berdasarkan “ruh basis kas” yang melekat pada UU Nomor 17 Tahun 2003 dan PP Nomor 24 Tahun 2004, penerimaan hibah non tunai tidak tepat jika diakui sebagai pendapatan. Hal ini tidak memenuhi definisi pendapatan basis kas seperti yang diberikan dalam PSAP Nomor 02 paragraf 8 yang menyatakan “pendapatan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.” Selain itu, hal tersebut juga melanggar prinsip pengakuan pendapatan yang terdapat dalam PSAP Nomor 02 paragraf 22 yang menyatakan, “pendapatan diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah.”

E. Pengakuan Belanja Dibayar Dimuka dan Kontroversinya dengan Peraturan Perundang-undangan.

Pada akuntansi berbasis akrual, belanja diakui dan dicatat ketika kewajiban timbul tanpa memperhatikan kapan kas atau setara kas dibayar. Meskipun belanja sudah dibayar, jika kewajiban atas belanja tersebut belum timbul, maka menurut basis akrual, kewajiban belum boleh diakui dan dicatat sebagai belanja, tetapi diakui dan dicatat sebagai belanja dibayar dimuka. Pada

neraca, pos belanja dibayar dimuka akan muncul sebagai bagian dari aset lancar dan atas pengeluaran tersebut tidak ada yang akan dilaporkan dalam laporan realisasi anggaran/laporan operasi. Misalnya, pada tanggal 3 Maret 2008, pemerintah mengeluarkan uang untuk pembayaran sewa gedung selama 2 tahun (yang akan berakhir tanggal 3 Maret 2010), sebesar Rp 24 juta. Pada tahun berjalan (tahun 2008), tidak seluruh pengeluaran tersebut diakui sebagai belanja. Pengeluaran yang diakui sebagai belanja di tahun 2008, hanya untuk sewa gedung tahun berjalan saja (yaitu selama 10 bulan atau sebesar Rp 10 juta), sedang sisanya sebesar Rp 14 juta akan dibukukan sebagai belanja di bayar dimuka dan disajikan dalam pos aset lancar. Pengakuan belanja seperti itu, sesuai dengan pasal 1 ayat 14 dan 16 UU Nomor 17 Tahun 2003, yang menyatakan bahwa “belanja negara/daerah adalah kewajiban pemerintah pusat/pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih,” dan lebih ditegaskan lagi dalam pasal 3 ayat (5) dan ayat (6) UU Nomor 17 Tahun 2003, yang antara lain menyatakan bahwa, “semua pengeluaran yang menjadi kewajiban negara/daerah dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dimasukkan dalam APBN/APBD.” Secara tersurat, pasal tersebut menegaskan bahwa pengeluaran yang sudah menjadi kewajiban inilah yang harus diakui sebagai belanja dan dimasukkan dalam APBN/APBD, sedang pengeluaran yang belum menjadi kewajiban seharusnya tidak diakui sebagai belanja dan tidak dimasukkan dalam APBN/APBD.

Selanjutnya, Keppres Nomor 80 Tahun 2003 tentang Pedoman Pengadaan Barang dan Jasa, membolehkan adanya pemberian uang muka kepada penyedia barang/jasa dalam suatu kontrak pengadaan barang dan jasa. Berdasarkan basis akrual, maka pemberian uang muka tersebut seharusnya

dicatat dan disajikan sebagai belanja dibayar di muka, bukan sebagai belanja karena kewajiban atas belanja tersebut sesungguhnya belum timbul.

Jika mengacu pada pasal 21 ayat 1 UU Nomor 1 Tahun 2004, yang mengatakan “pembayaran atas beban APBN/APBD tidak boleh dilakukan sebelum barang dan/atau jasa diterima,” maka dalam akuntansi pemerintahan, dalam transaksi pembayaran, seharusnya tidak boleh ada penyajian pos belanja di bayar dimuka karena itu berarti merupakan pelanggaran atau tidak sesuai dengan UU Nomor 1 Tahun 2004.

F. Pengakuan Piutang Pajak/Retribusi pada Basis Akrual dan Kontroversinya dengan Peraturan Perundang-undangan.

Pada basis akrual, pengakuan pendapatan bisa dilakukan ketika hak atas pendapatan tersebut timbul, meskipun belum ada kas/setara kas yang diterima. Misalnya, ketika suatu entitas menerbitkan surat ketetapan retribusi, pada saat itu pendapatan retribusi sudah diakui dan dicatat, meskipun uangnya belum diterima, dan di sisi lain, pada saat yang bersamaan juga diakui piutang retribusi. Pada basis kas menuju akrual pengakuan piutang (pajak atau retribusi) hanya dilakukan dengan cara mendebet piutang yang bersangkutan dan mengkredit cadangan piutang. Sama sekali tidak ada pengakuan pendapatan sebagai akibat adanya pengakuan piutang, sehingga LRA yang sudah disetujui DPR/DPRD sama sekali tidak memasukkan unsur pendapatan tersebut. Ketika basis akrual diterapkan, maka pengakuan atas piutang (pajak dan atau retribusi) menimbulkan konsekuensi adanya pengakuan terhadap pendapatan. Disini, piutang terkait dimunculkan di sisi debet sedang di sisi kredit dimunculkan pendapatan pajak/retribusi. Pengakuan pendapatan pajak atau retribusi tersebut

dicerminkan dalam LRA yang nantinya merupakan bagian dari laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD. Pengakuan piutang dengan mengkredit pendapatan berdasarkan basis akrual ini, sesuai dengan pasal 1 ayat 13 dan 15 UU Nomor 17 Tahun 2003 yang menyatakan bahwa pendapatan negara/daerah adalah hak pemerintah pusat/ pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.

Namun di sisi lain, pengakuan piutang dengan mengkredit pendapatan berdasarkan basis akrual ini, tidak sesuai dengan pasal 11 (ayat 3) UU Nomor 17 Tahun 2003, yang menyatakan bahwa “Pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah.” Dengan merujuk pada pasal 1 (ayat 9 dan 11) yang menyatakan bahwa “penerimaan negara/daerah adalah uang yang masuk ke kas negara/daerah,” maka pasal 11 ayat 3, UU Nomor 17 Tahun 2003 tidak menghendaki adanya pengakuan pendapatan meskipun hak atas pendapatan tersebut sudah timbul dengan diakuinya piutang.

G. Pengakuan Pendapatan Diterima di Muka pada Basis Akrual dan Kontroversinya dengan Peraturan Perundang-undangan.

Pada basis akrual, uang yang diterima atas penyerahan barang/jasa yang baru akan dilakukan tahun berikutnya belum diakui sebagai pendapatan pada periode berjalan karena hak atas pendapatan tersebut belum timbul. Penerimaan uang tersebut akan dicatat sebagai kewajiban (pendapatan diterima

dimuka) pada akhir tahun berjalan. Misalnya pada tahun berjalan pemerintah sudah menerima uang dari masyarakat sebagai biaya pengurusan visa/pasport. Pada akhir tahun berjalan, visa/pasport tersebut belum selesai dan belum diserahkan pada masyarakat. Uang yang sudah diterima dari transaksi tersebut, menurut basis akrual, seharusnya tidak dibukukan sebagai pendapatan, tapi sebagai pendapatan ditangguhkan. Pendapatan ditangguhkan tidak termasuk dalam akun laporan realisasi anggaran/laporan operasi tapi merupakan akun neraca dan diklasifikasikan ke dalam pos kewajiban jangka pendek. Pengakuan sebagai pendapatan ditangguhkan tersebut, sesuai dengan pasal 3 ayat (5) dan ayat (6) UU Nomor 17 Tahun 2003 yang antara lain menyatakan bahwa, semua penerimaan yang menjadi hak negara/daerah dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dimasukkan dalam APBN/APBD. Secara tidak langsung pasal tersebut menegaskan bahwa hanya penerimaan yang menjadi hak negara/daerah dalam tahun anggaran yang bersangkutan yang dimasukkan dalam APBN/APBD, sedang penerimaan yang belum menjadi hak negara/daerah seharusnya tidak dimasukkan dalam APBN/APBD dalam arti bahwa tidak diakui sebagai pendapatan.

Akan tetapi, jika menyimak bunyi pasal 11 (3) yang menyatakan bahwa “pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah,” maka seluruh penerimaan yang berasal dari pajak, bukan pajak, dan hibah harus diakui sebagai pendapatan tanpa memperhatikan apakah hak atas penerimaan tersebut sudah timbul atau belum. Dengan demikian, pengakuan dan pelaporan pendapatan yang diterima di muka, atas uang yang sudah diterima tetapi belum menjadi hak, tidak sesuai dengan UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 11 (ayat 3)

H. Pengakuan Utang Belanja pada Basis Akrual dan Kontroversinya dengan Peraturan Perundang-undangan.

Belanja pada basis akrual diakui pada saat timbulnya kewajiban tanpa memperhatikan kapan kas/setara kas dikeluarkan. Misalnya, pada akhir tahun pemerintah belum membayar tagihan rekening listrik, telepon maupun air yang merupakan beban tahun berjalan. Atas kewajiban tersebut, pemerintah seharusnya sudah mengakuinya sebagai belanja di satu sisi dan di sisi lain mengakuinya sebagai utang belanja (belanja yang masih harus dibayar). Pengakuan belanja tersebut akan dilaporkan dalam LRA/Laporan Operasi dan akun belanja yang masih harus dibayar dilaporkan sebagai kewajiban jangka pendek di neraca. Pengakuan belanja basis akrual ini sesuai dengan UU Nomor 17 Tahun 2003, Pasa 1 ayat 14 dan 16 yang menyatakan bahwa, "belanja negara/daerah adalah kewajiban pemerintah pusat/ pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan."

Meskipun demikian, pengakuan utang belanja tersebut dapat menimbulkan pemikiran bahwa pemerintah tidak memiliki anggaran atau anggaran yang ada tidak cukup untuk membayar belanja tersebut. Hal ini akan tampak seperti pelanggaran terhadap UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 3 ayat (3) yang menyatakan "setiap pejabat dilarang melakukan tindakan yang berakibat pengeluaran atas beban APBN/APBD jika anggaran untuk membiayai pengeluaran tersebut tidak tersedia atau tidak cukup tersedia."

BAB IV

SIMPULAN DAN SARAN

A. SIMPULAN

Dari hasil kajian di atas, diketahui bahwa terdapat kontroversi antara basis akuntansi akrual dengan dengan UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1

Tahun 2004, UU Nomor 33 Tahun 2003, Keppres Nomor 42 Tahun 2004 dan Keppres Nomor 80 Tahun 2003. Kontroversi tersebut terutama terkait dengan kontroversi pengertian pendapatan yang diberikan oleh UU Nomor 17 Tahun 2003 itu sendiri; kontroversi pengertian pendapatan basis akrual dengan pendapatan menurut Keppres Nomor 42 Tahun 2002; kontroversi pengertian belanja basis akrual dengan belanja menurut Keppres Nomor 42 Tahun 2002; adanya ketidaksesuaian pasal 21 ayat 1 dan pasal 3 ayat (3) UU Nomor 1 Tahun 2004 dengan “ruh” akrual, seperti dapat dijelaskan berikut ini.

1. Pengakuan pendapatan negara dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 11 ayat 3 dan Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat (1) a, sedang pengakuan pendapatan daerah dengan basis tersebut tidak mengandung kontroversi.

Berdasarkan UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 13 dan UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 12 ayat (1) a, basis akuntansi yang digunakan dalam mengakui pendapatan negara adalah basis akrual, yaitu pendapatan diakui ketika hak atas pendapatan tersebut timbul tanpa memperhatikan kapan kas atau setara kas akan diterima. Akan tetapi, jika mendasarkan pada pasal 11 ayat 3 dan mengacu pada pasal 1 ayat 9 UU Nomor 17 Tahun 2003, maka basis akuntansi yang digunakan untuk mengakui pendapatan negara seharusnya adalah basis kas, yaitu pendapatan diakui ketika uang masuk ke kas negara. Selain itu, kontroversi basis akrual juga terlihat pada Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat (1) a, yang mengisyaratkan penggunaan akuntansi basis kas pada pengakuan pendapatan negara. maupun belanja.

Sementara itu, penggunaan basis akrual dalam pengakuan pendapatan daerah tidak mengandung kontroversi dengan peraturan perundang-undangan, baik dengan UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004, maupun Keppres Nomor 42 Tahun 2002.

2. Pengakuan belanja negara dan daerah dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat 1.b.

UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 (ayat 14 dan 16) dan pasal 3 (ayat 5 dan ayat 6) mengisyaratkan penggunaan akuntansi basis akrual dalam mengakui belanja negara maupun daerah. Demikian juga dengan UU Nomor 1 Tahun 2004 yang terlihat dalam pasal 12 dan 13 ayat (1) b dan UU Nomor 33 Tahun 2004 yang terlihat dalam pasal 1 ayat 14.

Akan tetapi, jika mendasarkan pada Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat 1.b, maka basis akuntansi yang digunakan dalam pengakuan belanja seharusnya adalah basis kas.

3. Penggunaan anggaran akrual mengandung kontroversi dengan UU Nomor 33 Tahun 2004 Pasal 66 dan Keppres Nomor 42 Tahun 2002 Pasal 2.

UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 12 dan 13 ayat (1) mengisyaratkan penggunaan anggaran berbasis akrual. Sementara itu, UU Nomor 17 Tahun

2003 tidak secara tegas mengisyaratkan penggunaan anggaran berbasis akrual, yang tercermin dari bunyi pasal 3 ayat (5) dan ayat (6) UU tersebut.

UU Nomor 33 Tahun 2004 pasal 66 mengisyaratkan penggunaan anggaran basis kas, begitu juga dengan Keppres Nomor 42 Tahun 2002 yang bisa dilihat dari bunyi pasal-pasalanya.

4. Pengakuan dan penyajian penerimaan Hibah Non Tunai sebagai pendapatan di LRA tidak mengandung kontroversi dengan Basis Akrual, tapi mengandung kontroversi dengan pasal 11 ayat 3 UU Nomor 17 Tahun 2003.

UU Nomor 17 Tahun 2003 mengisyaratkan penggunaan basis kas yang tercampur aduk dengan “ruh” akrual. Bunyi pasal 13 dan 15 UU tersebut mengisyaratkan penggunaan basis akrual dalam mengakui pendapatan, akan tetapi, bunyi pasal 11 (ayat 3) mengisyaratkan penggunaan basis kas dalam mengakui pendapatan. Pada basis kas, penerimaan hibah dalam bentuk barang seharusnya tidak diakui sebagai pendapatan karena tidak memenuhi unsur pendapatan yang dipersyaratkan oleh basis kas.

Sesuai dengan IPSAS 23 (basis akrual) butir 95, pengakuan penerimaan hibah non tunai sebagai pendapatan negara, sesungguhnya merupakan inti dari basis akrual. UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 12 dan 13 ayat (1) murni menegaskan penggunaan basis akrual tanpa tercampur aduk dengan “ruh basis kas.” Dengan demikian, jika mendasarkan pada UU Nomor 1 Tahun 2004 dan pasal 13 dan 15 UU Nomor 17 Tahun 2003, maka hibah yang diterima dalam bentuk barang memang sudah seharusnya diakui sebagai pendapatan.

5. **Pengakuan Belanja Dibayar Dimuka dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan pasal 21 (ayat 1) UU Nomor 1 Tahun 2004.**

Pasal 1 (ayat 14 dan 16) dan Pasal 3 (ayat 5 dan 6) UU Nomor 17 Tahun 2003, memungkinkan timbulnya pos belanja dibayar dimuka di neraca tanpa harus mengakui pengeluaran yang terjadi dalam laporan realisasi anggaran/laporan operasi. Hal ini sesuai dengan “ruh” basis akrual yang tercermin dari bunyi pasal-pasal tersebut. Selain itu, Keppres Nomor 80 Tahun 2003, membolehkan adanya pemberian uang muka kepada penyedia barang/jasa dalam suatu kontrak pengadaan barang dan jasa. Berdasarkan basis akrual, maka pemberian uang muka tersebut seharusnya dicatat dan disajikan sebagai belanja dibayar di muka, bukan sebagai belanja karena kewajiban atas belanja tersebut sesungguhnya belum timbul.

Akan tetapi, jika mengacu pada pasal 21 ayat 1 UU Nomor 1 Tahun 2004, dalam akuntansi pemerintahan Indonesia seharusnya tidak boleh ada penyajian pos belanja di bayar dimuka karena itu berarti merupakan pelanggaran atau tidak sesuai dengan pasal 21 ayat 1, UU tersebut.

6. **Pengakuan Piutang Pajak/Retribusi dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan pasal 11 (ayat 3) UU Nomor 17 Tahun 2003.**

Menurut UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 (ayat 13 dan 15), pendapatan diakui dengan menggunakan basis akrual. Sesuai dengan pasal

tersebut, maka piutang (pajak/retribusi) diakui dengan cara mendebet piutang terkait dan mengkredit pendapatan (pajak/retribusi). Pengakuan piutang dengan mengkredit pendapatan seperti ini tidak sesuai dengan pasal 11 (ayat 3) UU Nomor 17 Tahun 2003 yang menganut basis kas. Pasal 11 tersebut tidak menghendaki adanya pengakuan pendapatan meskipun hak atas pendapatan tersebut sudah timbul dengan diakuinya piutang.

7, Pengakuan Pendapatan Diterima di Muka dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan pasal 11 (ayat 3) UU Nomor 17 Tahun 2003.

Pada basis akrual, uang yang diterima atas penyerahan barang/jasa yang baru akan dilakukan tahun berikutnya belum diakui sebagai pendapatan pada periode berjalan karena hak atas pendapatan tersebut belum timbul. Penerimaan uang tersebut akan dicatat sebagai pendapatan diterima dimuka/ pendapatan ditangguhkan, dan pada akhir tahun berjalan akan dilaporkan dalam neraca sebagai kewajiban/utang jangka pendek. Pengakuan sebagai pendapatan ditangguhkan tersebut, sesuai dengan pasal 3 (ayat 5 dan 6) UU Nomor 17 Tahun 2003, akan tetapi, tidak sesuai dengan pasal 11 (ayat 3) UU tersebut yang menghendaki pendapatan diakui dengan menggunakan basis kas.

8. Pengakuan Utang Belanja dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 3 ayat (3).

Pada basis akrual, kewajiban yang timbul, meskipun baru akan dipenuhi tahun berikutnya, sudah diakui sebagai belanja di laporan operasional

pada tahun berjalan, dan pada akhir tahun akan dilaporkan sebagai utang belanja (belanja yang masih harus dibayar) di neraca. Pengakuan utang belanja yang dilakukan dengan cara mendebet belanja yang terkait tersebut sesuai dengan UU Nomor 17 Tahun 2003, Pasa1 1 ayat 14 dan 16.

Akan tetapi, pengakuan utang belanja tersebut dapat menimbulkan pemikiran bahwa pemerintah tidak memiliki anggaran atau anggaran yang ada tidak cukup untuk membayar belanja tersebut. Hal ini akan tampak seperti pelanggaran terhadap UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 3 ayat (3) yang menyatakan "setiap pejabat dilarang melakukan tindakan yang berakibat pengeluaran atas beban APBN/APBD jika anggaran untuk membiayai pengeluaran tersebut tidak tersedia atau tidak cukup tersedia."

B. SARAN.

1. Pada saat akuntansi pemerintahan Indonesia akan menerapkan basis akrual, pasal-pasal dalam peraturan perundang-undangan berikut ini seharusnya disesuaikan agar tidak mengandung kontroversi dengan basis akrual.

- a. Pasal 11 ayat 3 UU Nomor 17 Tahun 2003 seharusnya disesuaikan sehingga menjadi “pendapatan negara terdiri atas pendapatan pajak, bukan pajak, dan hibah.” Hal ini dimaksudkan agar tidak terjadi kontroversi dengan basis akrual dan agar harmonis dengan pasal 1 ayat 13 yang sudah mengisyaratkan penggunaan basis akrual.
 - b. Pasal 2 ayat (1) a Keppres Nomor 42 Tahun 2002, seharusnya disesuaikan sehingga menjadi “ Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dalam suatu tahun anggaran mencakup: a. pendapatan negara yaitu semua pendapatan negara yang berasal dari pendapatan perpajakan, pendapatan negara bukan pajak serta pendapatan hibah dari dalam dan luar negeri selama tahun anggaran yang bersangkutan.”
 - c. Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat 1.b seharusnya disesuaikan sehingga menjadi bahwa “Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dalam suatu tahun anggaran mencakup:b. belanja negara yaitu semua kewajiban negara yang timbul untuk membiayai belanja pemerintah pusat dan pemerintah daerah melalui dana perimbangan selama tahun anggaran bersangkutan.”
2. Secara tegas pasal 21 ayat 1 UU Nomor 1 Tahun 2004, menyatakan “pembayaran atas beban APBN/APBD tidak boleh dilakukan sebelum barang dan/atau jasa diterima.” Harus diperhitungkan penjelasan apa saja yang diperlukan dalam laporan keuangan agar pengakuan Belanja Dibayar Dimuka dengan menggunakan basis akrual tidak terlihat melanggar pasal tersebut.

3. UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 3 ayat (3) menyatakan "setiap pejabat dilarang melakukan tindakan yang berakibat pengeluaran atas beban APBN/APBD jika anggaran untuk membiayai pengeluaran tersebut tidak tersedia atau tidak cukup tersedia." Harus diperhitungkan penjelasan apa saja yang diperlukan dalam laporan keuangan agar pengakuan Utang Belanja dengan menggunakan basis akrual tidak terlihat melanggar pasal tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

- Accounts and Reports, Filing No. 4.030 tahun 1998, Policy and Procedure Manual, 10/28/98, Web: www.da.ks.gov/ar/ppm/ppm04030.htm)
- Departemen Pendidikan Nasional, Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi Ketiga. Jakarta: Balai Pustaka, 2001.
- Echlos, John M, dan Shadily, Hassan Kamus Inggris Indonesia. (Jakarta:PT Gramedia, 1990).
- FM 01-01: GASB Statement No. 34 and No.35 – Full Accrual Revenue Recognition for Governmental Fund Types, <https://fmx.cpa.state.tx.us> 2000.
- Freeman Robert J., Shoulders Craig D., dan Lynn Edward S. Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice Third Edition. New Jersey: Prentice Hall, Inc., 1987.
- Hiltebeitel, Kenneth M. A look at the modified cash basis.(Accounting), <https://nysscpa.org/cpajournal> 1992
- International Federation of Accountants, IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board, website: <http://www.ifac.org>.
- Pemerintah Republik Indonesia, Keppres Nomor 42 Tahun 2002, tentang “Pedoman Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.”
- Pemerintah Republik Indonesia, Undang-Undang nomor 1 Tahun 2004, tentang Perbendaharaan Negara
- Pemerintah Republik Indonesia, Undang-Undang nomor 17 Tahun 2003, tentang Keuangan Negara.
- Pemerintah Republik Indonesia, Undang-Undang nomor 33 Tahun 2004, tentang “Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah.”
- Skousen K. Fred, Stice Earl K dan Stice James D. Intermediate Accounting. Edition ^{15th}. Australia : South-Western College Publishing, 2003.