

## **Jurnal Korolari dalam Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

*(Oleh: Jamason Sinaga, Ak., MAP.)\**

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005, menggunakan basis modifikasian kas menuju akrual (*cash towards accrual*). Basis ini mengharuskan penyajian aset, kewajiban, dan ekuitas dengan basis akrual sedangkan pendapatan, belanja, dan pembiayaan menggunakan basis kas. Aset, kewajiban, dan ekuitas merupakan unsur neraca sedangkan pendapatan, belanja, dan pembiayaan merupakan unsur Laporan Realisasi Anggaran. Dengan kata lain, Neraca disajikan dengan basis akrual dan Laporan Realisasi Anggaran disajikan dengan basis kas.

Dalam sebuah pertemuan sebelum basis ini dipilih, Prof. Dr. Bambang Sudibyo, sekarang Mendiknas, yang saat itu masih duduk sebagai anggota Komite Pengarah dalam Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah, mempertanyakan bagaimana teknis pencatatan basis ini dapat dilaksanakan. Komite menjelaskan bahwa secara teknis basis ini dapat dilaksanakan dengan menggunakan jurnal korolari. Jadilah basis tadi dipilih tentunya dengan teknis korolari-nya. Akan tetapi dalam SAP sendiri tidak ada uraian mengenai jurnal korolari ini. Alasannya, bahwa urusan jurnal menjurnal merupakan bagian dari sistem akuntansi bukan standar akuntansi. Lalu apa dan bagaimana sebenarnya jurnal korolari itu? Apakah jurnal korolari wajib digunakan?

Neraca dan Laporan Realisasi Anggaran merupakan laporan-laporan yang saling berhubungan. Pendapatan yang merupakan isi Laporan Realisasi Anggaran didefinisikan sebagai 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. Selanjutnya belanja yang juga menjadi isi Laporan Realisasi Anggaran didefinisikan sebagai semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang mengurangi ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Ekuitas dana lancar merupakan unsur neraca sehingga pendapatan dan belanja seharusnya langsung

mempengaruhi ekuitas dana lancar dalam neraca. Akan tetapi penerimaan pendapatan dan pengeluaran belanja berdasarkan basis kas hanya mempengaruhi jumlah kas tetapi tidak secara langsung mempengaruhi ekuitas dana lancar. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa akun-akun pendapatan dan belanja merupakan akun pembantu ekuitas dana lancar. Penerimaan pendapatan dicatat terlebih dahulu dalam akun pendapatan dan pengeluaran belanja dicatat dalam akun belanja kemudian pada akhir tahun ditutup ke akun ekuitas dana lancar. (Bandingkan dengan pengertian pendapatan dan biaya sebagai akun pembantu modal dalam akuntansi komersial).

Seluruh penerimaan dan pengeluaran pemerintah harus ada dalam anggaran artinya harus melalui atau tercantum dalam Laporan Realisasi Anggaran. Pendapatan, belanja, dan pembiayaan yang merupakan unsur Laporan Realisasi Anggaran akan diakui atau dicatat pada saat kas diterima atau dikeluarkan. Pendapatan, belanja, dan pembiayaan hanya mempengaruhi kas dan tidak mempengaruhi komponen lainnya dalam pos neraca pada saat penerimaan dan pengeluaran kas. Akibat perlakuan seperti ini, neraca hanya terdiri dari sisi debit kas sisi kredit ekuitas. Itupun ekuitas muncul pada akhir periode pada saat pendapatan dan biaya ditutup ke ekuitas dana lancar.

Perlakuan-perlakuan penerimaan dan pengeluaran dalam penerapan basis kas menuju akrual ini dapat diuraikan sebagai berikut:

Pada saat penerimaan pendapatan dibuat jurnal:

Tgl.	Uraian	D	K
	<b>Kas</b>	xxx	
	<b>Pendapatan</b>		xxx

Kas merupakan unsur atau akun neraca yang disebut juga dengan akun ril (*real account*) sedangkan pendapatan adalah unsur Laporan Realisasi Anggaran akun nominal (*nominal account*).

Pada saat pengeluaran kas untuk belanja dijurnal:

Tgl.	Uraian	D	K
	<b>Belanja</b>	xxx	
	<b>Kas</b>		xxx

Belanja merupakan *nominal account*.

Pada saat pengeluaran belanja untuk perolehan aset tetap berupa gedung misalnya akan di jurnal:

Tgl.	Uraian	D	K
	<b>Belanja Modal</b>	xxx	
	<b>Kas</b>		xxx

Pertanyaannya, mengapa tidak langsung di jurnal ke aset tetap yang bersangkutan? Seharusnya, seperti halnya di akuntansi komersial, pengeluaran untuk perolehan aset tetap (belanja modal untuk pembangunan gedung) dapat di jurnal sebagai berikut:

Tgl.	Uraian	D	K
	<b>Gedung dan Bangunan</b>	xxx	
	<b>Kas</b>		xxx

Akun gedung dan bangunan dan akun kas merupakan akun ril (*real account*). Jika dilakukan penjurnalan seperti ini maka pengeluaran tersebut tidak akan mempengaruhi belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran. Perlakuan seperti ini hanya mempengaruhi akun-akun neraca. Oleh karena seluruh transaksi kas pemerintahan harus melalui Laporan Realisasi Anggaran maka pengeluaran untuk belanja modal tidak dapat di jurnal langsung ke aset yang bersangkutan, tetapi harus melalui Laporan Realisasi Anggaran terlebih dahulu.

Contoh lain, misalnya pengeluaran untuk pembayaran pokok utang. Pembayaran pokok utang akan di jurnal sebagai berikut:

Tgl.	Uraian	D	K
	<b>Pengeluaran Pembiayaan-Pokok Hutang</b>	xxx	
	<b>Kas</b>		xxx

Pengeluaran uang kas untuk pembayaran utang tidak dikredit secara langsung pada kewajiban di Neraca, melainkan di jurnal ke unsur Laporan Realisasi Anggaran yaitu Pengeluaran Pembiayaan untuk Pembayaran Pokok Utang.

Dari uraian di atas terlihat bahwa setiap pengeluaran pemerintah atau penerimaan pemerintah harus melalui Laporan Realisasi Anggaran. Oleh karena itu, penerimaan dan pengeluaran mempengaruhi unsur-unsur dalam Laporan Realisasi Anggaran dan kas di Neraca sekaligus. Jadi yang terpengaruh di Neraca hanya akun kas.

Akan tetapi penerimaan dan pengeluaran uang tidak hanya mempengaruhi kas di Neraca. Pengeluaran uang untuk membayar pengadaan aset tetap yang merupakan belanja modal selain mempengaruhi kas juga mempengaruhi aset tetap yang bersangkutan dan akun pasangannya dalam kelompok ekuitas. Contohnya pengadaan aset tetap berupa bangunan tadi. Contoh lainnya, penerimaan uang dari pinjaman akan menambah kas tetapi sekaligus juga menambah kewajiban yang harus muncul di Neraca.

Untuk itu harus ada mekanisme agar pengeluaran kas tidak hanya mempengaruhi kas tetapi juga unsur neraca lainnya yang terkait sekaligus juga masuk dalam Laporan Realisasi Anggaran. Demikian juga halnya dengan penerimaan pinjaman yang masuk dalam Laporan Realisasi Anggaran tetapi juga harus masuk dalam kewajiban di Neraca. Mekanisme ini disebut dengan jurnal korolari. Dengan mekanisme jurnal korolari, pengeluaran belanja untuk pembelian aset tetap seperti pembelian gedung tadi dicatat sebagai pengeluaran belanja modal tetapi tidak berhenti disitu. Agar perolehan aset tersebut muncul dalam Neraca maka perlu dibuat jurnal pendamping yang disebut jurnal korolari. Jurnal korolari dibuat dengan mendebet aset yang bersangkutan dan mengkredit akun Ekuitas Dana Diinvestasikan dalam kelompok Ekuitas. Misalkan dikeluarkan belanja modal sebesar Rp100 miliar untuk pembelian gedung maka agar dapat masuk dalam Neraca dan Laporan Realisasi Anggaran harus dibuat jurnal sebagai berikut:

Tgl.	Uraian	D	K
	<b>Belanja Modal</b>	<b>Rp 100 M</b>	
	<b>Kas</b>		<b>Rp 100 M</b>

Jurnal ini akan mempengaruhi belanja modal dalam Laporan Realisasi Anggaran.

Pencatatan tersebut belum masuk dalam akun aset tetap berupa gedung dan akun ekuitasnya. Untuk itu dibuatkan jurnal korolari:

Tgl.	Uraian	D	K
	<b>Gedung dan Bangunan</b>	<b>Rp 100 M</b>	
	<b>Diinvestasikan dalam Aset Tetap</b>		<b>Rp 100 M</b>

Dengan penjurnalan di atas, Pengeluaran Kas akan dicatat dalam Neraca dan Laporan Realisasi Anggaran. Akan tetapi bukan hanya itu, akun Gedung dan bangunan dalam

kelompok aset tetap dan akun Diinvestasikan dalam Aset Tetap dalam kelompok Ekuitas juga dicatat sebesar jumlah yang sama.

Dari uraian di atas terlihat bahwa jurnal korolari digunakan agar transaksi yang mempengaruhi akun Neraca (selain kas) dan Laporan Realisasi Anggaran dapat dicatat pada waktu yang sama. Pertanyaannya adalah, apakah tidak ada mekanisme lain yang dapat memungkinkan dapat disajikan unsur neraca selain kas? Jawabnya, ada. Akun-akun yang dimaksud bisa saja dicatat pada akhir tahun dengan menggunakan jurnal penyesuaian. Seluruh buku besar untuk akun-akun terkait dibuka pada saat penyusunan neraca lajur. Akan tetapi dapat dibayangkan begitu rumitnya menghimpun semua bukti transaksi untuk dilakukan penyesuaian pada akhir tahun dengan mekanisme ini.

Pertanyaan lain yang tersisa apakah jurnal korolari wajib diterapkan? Pertanyaan ini mengantar kita tiba pada bagian akhir tulisan ini. Sesuatu hal yang wajib berkaitan dengan aturan yang mewajibkan. Sepanjang pengetahuan penulis, tidak ada aturan yang mewajibkan penggunaan jurnal korolari ini. Akan tetapi jurnal korolari ini digunakan untuk dapat menerapkan basis yang dianut dalam SAP untuk menghindari kesulitan dalam penyusunan laporan keuangan akhir tahun. Akan tetapi pertanyaan inipun memancing pertanyaan berikutnya, apakah jurnal korolari perlu jika basis yang dianut nanti adalah basis akrual? Pertanyaan dan pemikiran memang tidak seharusnya berhenti.

*\*Jamason Sinaga, Ak.,MAP.*

Anggota Kelompok Kerja Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP), Koordinator Bidang Kajian Standar IAI-Kompartemen Akuntan Sektor Publik, Bekerja di BPKP.