

Duapuluh Lima Alasan Penyusutan Aset Tetap dalam Akuntansi Pemerintahan

Jan Hoesada-Anggota KSAP

PENDAHULUAN

Sejarah panjang akuntansi pemerintahan mencatat tekanan penting pada prinsip *fund accounting*, dimana akuntansi dan pelaporan terkait pada aliran dana dan identifikasi dana untuk keperluan tertentu. Dan para pakar makin menyadari bahwa akuntansi wajib memotret paripurna kejadian ekonomik apa saja sebagai fakta akuntansi, terlepas direncanakan atau tidak direncanakan, dianggarkan atau tidak dianggarkan. Maka muncullah era baru *accrual accounting* membongkar "keterbatasan" prinsip *fund accounting*, dimana basis akrual paripurna memotret-mencatat pula biaya-biaya yang tak terdana, tak terduga (*unfunded, not directly funded*) seperti *unfunded employee-related costs* dan penyusutan aset tetap. Selanjutnya era baru akuntansi pemerintahan dengan basis *accrual accounting* diperkuat lagi oleh munculnya IPSAS. Jauh sebelumnya, gagasan penyusutan aset tetap (AT) pemerintahan muncul sebelum Perang Dunia II.

A.A. Fitzgerald (1941) dalam artikel *Depreciation in the Public Accounts* menyatakan bahwa "*depreciation is an inescapable regularly phenomenon. It can be satisfactorily accounted for only by regular charges to operating cost.* Selanjutnya pada uraian lain Fitzgerald menyatakan "*providing for depreciation is a problem distinct from and not directly associated with the problem of financing renewals of assets or of repaying the original capital invested in assets*".

Basis akuntansi akrual mengakui kejadian atau transaksi ekonomik yang berakibat atau akan berakibat keuangan, disamping tetap mengakui transaksi pembayaran dan penerimaan tunai. Maka muncullah masalah kapitalisasi belanja modal dan beban penyediaan-penggunaan AT lintas waktu akuntansi atau penyusutan AT, pemeliharaan, renovasi atau penggantian AT dengan AT baru². *The National Council on Governmental Accounting* di AS menyatakan "*The accrual basis is the superior method of accounting for the economic resources of any organization. It results in accounting measurements based on the substance of transactions and events, rather than merely when cash is received and disbursed, and thus enhances their relevance, neutrality, timelines, completeness and comparability*". Council tersebut merekomendasikan penggunaan paripurna basis akrual untuk praktik akuntansi pada lingkungan Pemerintah AS, dan mengungkapkan bahwa: "*In seeking to report the cost of programs, cash-based accounting and reporting will only reflect program expenditure provided that the amounts owing at year end, including loan liabilities, happen to coincide with those at the commencement of the year, that there is no change in the amount provided or accrued for*

¹ James Guthrie, Lee Parker, David Shand; *The Public Sector; Contemporary Readings in Accounting and Auditing*, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1990, *Funded Questions*, hal 175.

² Mengambil hikmah dari karangan G.J. Carpenter; *Accrual Accounting-issues and policy implications for departments and non-business government activities*, 1986, *Reading in Management Control in Nonprofit Organization*, Editors Kavasseri V. Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 162 dstnya.

employee-related benefits and that the amount spent on capital expenditure equals the amount depreciated or charges for utilization of fixed assets”.

Sebagai catatan tambahan, *modified accrual accounting* adalah metode akuntansi yang memasukkan beberapa (tak semua) sumberdaya nonkas. Bentuk paling umum *modified accrual accounting* adalah memasukkan semua pos-pos akrual kecuali aset tetap dan penyusutan³.

Sejak 30 tahun lalu dalam *public sector accounting*, dapat dikatakan semua entitas mengkapitalisasi aset tetap ke dalam neraca, menyusunkannya dan memasukkan beban penyusutan ke dalam laporan laba rugi atau kinerja keuangan, laporan operasional atau laporan surplus defisit⁴. Kontroversi kapitalisasi AT telah selesai sekitar tahun 1970-an di AS, semua entitas pemerintahan dan nirlaba mengkapitalisasi AT ke dalam neraca. Akuntansi universitas belum bersedia menyusutkan pada era itu mulai terpojok oleh praktik entitas nirlaba lain seperti rumahsakit dan LSM kesehatan yang telah melakukan penyusutan dan membebarkannya kepada *Statement of Income and Expenses*.

Penyusutan adalah pembebanan tahunan kepada Laporan Operasional atau Laporan Kinerja Keuangan berdasar suatu alokasi beban secara rasional dan sistematis sepanjang umur aset tetap⁵.

Kapasitas layan AT adalah hak wajar publik, bukan keistimewaan bagi publik (*public service assets as a right, not a privilege*), karena itu beban layanan termasuk penyusutan AT perlu dipertanggungjawabkan kepada publik atau diketahui publik⁶. Menyangkut perbedaan tahun-tahun susut AT dan tahun perolehan AT maka *cost-benefits ratio* AT pada hakikatnya adalah *present value of economic benefits/present value of economic cost*.

DUAPULUH LIMA PEMIKIRAN DIBALIK PENYUSUTAN ASET TETAP

1. Proper Matching Cost & Benefit dalam full accrual accounting.

Full accrual accounting mencakupi penyusutan AT⁷ sebagai salah satu teknologi peng-akrual-an beban. Tak dapat dibayangkan istilah *full accrual* digunakan oleh suatu bangsa, namun teknologi penyusutan AT tidak diterapkan. Salah satu tujuan utama *accrual accounting*⁸ adalah alokasi dan penggunaan sumberdaya ekonomik dalam neraca, antara lain penggunaan/penyediaan AT dalam bentuk penyusutan AT ke dalam kelompok beban operasional pemerintah.

Stakeholder menerima (1) informasi alokasi, penggunaan, manfaat AT pada satu sisi⁹, dan (2) menerima informasi posisi konservatif dari laporan keuangan berupa nilai buku setelah dikurangi akumulasi penyusutan.

³ G.J. Carpenter; *Accrual Accounting-issues and policy implications for departments and non-business government activities*, 1986, Reading in Management Control in Nonprofit Organization, Editors Kavasseri V. Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 164 dstnya.

⁴ Malvern J. Gross, Jr, *Nonprofit Accounting: A Revolution in Process*, 1973, mempelajari AICPA audit guide

⁵ Mengambil hikmah Willey, GAAP 1997.

⁶ Mengambil gagasan Roland J.Knobel & Beaufort B. Longest, Jr, *Problems Associated with the Cost-Benefit Analysis Technique in Voluntary Hospitals*, 1974, Reading in Management Control in Nonprofit Organization, Editors Kavasseri V. Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 182 dstnya.

⁷ IPSAS 1-Presentation of Financial Statement; Paragraf 102: Local government's operations may include the generation of revenue from property taxes and the incurrence of expenses such as wages, depreciation and consumables.

⁸ IPSAS 1-Presentation of Financial Statement; Paragraf 13, Purpose of Financial Statement.

⁹ IPSAS 1-Presentation of Financial Statement; Paragraf 13, Purpose of Financial Statement, butir (e); Providing aggregate information useful in evaluating the entity's performance in term of service cost, efficiency and accomplishment.

Perkembangan *performance budgeting* antara lain ditandai oleh *Budget and Accounting Act 1921* di AS, menetapkan tanggung jawab presiden untuk menyiapkan Federal Budget membuat *unified national budget* menjadi mungkin terjadi di AS untuk pertama kalinya, disusul *Budget and Accounting Procedures Act* tahun 1950 memantapkan kembali prinsip dan tanggung jawab untuk menyempurnakan akuntansi, laporan keuangan dan auditing, memberi otorisasi untuk pertama kali penyusunan anggaran kinerja berdasar fungsi dan aktivitas pemerintah, yang pada tahun 1956 legislasi meminta pemerintah federal untuk menyusun anggaran berbasis biaya (*cost-based budget*) dan membangun akuntansi berbasis akrual pada dasarnya pengembangan PPB (*planning-programming-budgeting*) yang menuntut (1) tujuan/sasaran tiap program harus jelas, (2) pertimbangan matang berbagai alternative paling efektif-efisien untuk mencapai tujuan/sasaran tsb, (3) dan penentuan *total lifetime costs* untuk keputusan sekarang yang amat terkait pada perolehan dan penggunaan aset tetap, beban penyusutan dan pemeliharaan AT tersebut. Alain Enthoven, sang Arsitek PPB menyatakan bahwa agen pemerintah harus melakukan (1) analisis eksplisit dan terbuka dan menjelaskan semua asumsi, faktor, kalkulasi dan pertimbangan (termasuk penyusutan), perbedaan metode kalkulasi, (2) analisis *cost/benefit* atau *cost/effectiveness* yang mampu mengidentifikasi berbagai alternative yang menghasilkan output terbaik dari sumberdaya tersedia¹⁰.

2. Daya prediksi kebutuhan AT dimasa depan.

LK dapat mempunyai peran prediktif dan prospektif, menyajikan informasi yang berguna untuk memprediksi tingkat kebutuhan AT untuk melanjutkan operasi pemerintah¹¹, LK menjelaskan apakah AT diperoleh/digunakan sesuai APBN/APBD, penggunaan AT telah sesuai dengan kaidah kontraktual dan legal, sesuai batasan yang diberikan oleh DPR/DPRD (*legislative authorities*).

3. Pertanggungjawaban LK kepada Legislatif harus paripurna.

Secara jelas IPSAS memberi tekanan pentingnya LK pemerintahan menjelaskan penggunaan sumberdaya kepada legislative/DPR/DPRD. Bagi pemerintah yang tidak bermotif laba, pertanggungjawaban penyampaian layanan kepada publik dengan penggunaan AT merupakan akuntabilitas utama¹².

4. LK sebaiknya menyajikan informasi tambahan tentang kinerja entitas.

Informasi tambahan tentang kinerja entitas, pengelolaan /pemanfaatan asset, evaluasi alokasi sumberdaya dalam bentuk *output*, *outcome* dan *performance indicator* lainnya, *statement of service performance*, raihan/capaian program didorong oleh IPSAS¹³, karena laba bukan ukuran kinerja.

5. Penyusutan menghasilkan Neraca yang tidak overstated.

Conservatism, penyajian asset tidak overstated, atau sebaliknya bila disengaja overstated (*window dressing*), neraca besar bungkus tak berisi karena banyak AT yang sesungguhnya sudah tidak ekonomis lagi untuk digunakan dalam operasi. Akibatnya tujuan 3 E pemerintahan, terutama efisiensi tak tercapai. Neraca tampil “kaya raya”

¹⁰ William L. Campfield, *Selected International Trnds in Financial Planning and Control in the Public Sector*; Reading in Management Control in Nonprofit Organization, Editors Kavasseri V. Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 15 dstnya.

¹¹ IPSAS 1-Presentation of Financial Statement; Paragraf 14

¹² IPSAS 1-Presentation of Financial Statement; Paragraf 16

¹³ IPSAS 1-Presentation of Financial Statement; Paragraf 23

pada hakikatnya mungkin berisi AT yang telah uzur, ketinggalan zaman dan tak berguna untuk sebuah pemerintahan modern.
Regularitas penyusutan berkala akan memberi gambaran neraca lebih konservatif, dan gambaran beban operasional lebih realistis¹⁴.

6. Pengukuran solvabilitas menjadi lebih obyektif bila menggunakan nilai buku AT dalam neraca.

Solvabilitas entitas diukur secara konservatif, apabila asset disajikan di neraca dalam nilai buku setelah susutan. Saldo ekuitas tidak overstated.

7. Penyusutan tak dapat diganti impairment dan Revaluation of FA.

Impairment of Asset adalah pelengkap atau komplemen teknologi penyusutan, bukan teknologi substitusi penyusutan. Impairment mahal, lama, penuh rekayasa, dapat berakibat revaluasi (kenaikan nilai AT). Teknologi utama tetap penyusutan AT, dengan atau tanpa teknologi impairment/revaluation of FA.

8. Pertanggungjawaban penggunaan penuh kapasitas tersedia.

Accountability, pengguna AT harus mempertanggungjawabkan “kapasitas tersedia” untuk digunakan namun belum tentu digunakan (tak digunakan sama sekali, lupa digunakan, tersedia namun tersia-sia) atau digunakan tidak optimal (*usage capacity* amat rendah) merupakan “pemborosan” yang harus dilaporkan dalam Laporan Operasional, sebagai beban akrual tahun berjalan.

9. Karena anggaran tidak, maka akuntansi harus.

Karena APBN/APBD tak dapat menyajikan beban penyusutan AT setara dengan beban sewa AT (*cash expenditure*), maka akuntansi wajib memikul beban penyeteraan pelaporan antara entitas berancangan sewa AT dengan entitas berancangan beli & susut AT yang mana yang lebih ekonomis. Apabila penyusutan tak dilaporkan, terjadi ketidakadilan LK atau senjang LK. LK antar entitas tak dapat diperbandingkan.

Entitas berancangan beli AT tanpa kewajiban susut mendapat keuntungan citra dua kali; (1) Neraca umumnya, kondisi asset khususnya yang makin menggembung oleh AT (*overstated, window dress*), (2) Kinerja Keuangan tak dibebani penyusutan AT, sementara entitas lain dibebani beban sewa AT.

10. Besar pasak dari tiang, maka belanja pasak dimasa depan dihentikan.

Bila beban penyusutan dinilai terlampau boros dibanding kinerja penggunaan AT, maka manajemen pemerintahan akan mempertimbangkan opsi sewa AT, sewagunausaha operasi, menggunakan tenaga manusia pengganti sarana AT, atau kiat-kiat eknomis lain.

Kinerja penggunaan AT, pertanggungjawaban penggunaan/pengalokasian sesuai amanah rakyat cq DPR/DPRD terkait AT, laporan penggunaan/pemanfaatan AT berbasis kepatuhan akan instruksi, arahan, hukum; merupakan basis alokasi sumberdaya kepada AT dimasa depan¹⁵.

¹⁴ James Guthrie, Lee Parker, David Shand; *The Public Sector; Contemporary Readings in Accounting and Auditing*, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1990, Funded Questions, hal 175.

¹⁵ Mengambil hikmah IPSAS 1- Paragraf 23 dan 24.

11. Sewa Kena, Beli Kena : Komparabilitas antar LK dan antar entitas¹⁶ terganggu.

Accountings can counter accountings; those provided by one organisation can confront those made by others¹⁷. Tanpa penyusutan maka net surplus atau defisit Laporan Operasional kurang obyektif, secara material amat signifikan. Pengabaian unsur beban penyusutan dalam LO adalah pelanggaran besar azas reliabilitas & materialitas berakuntansi¹⁸. LO dan Neraca tak menyajikan secara jujur (*faithfull*) apa adanya (*reliable in that they represent faithfully the financial performance and financial position of the entity*)¹⁹.

LO entitas berancangan sewa AT akan tampak lebih buruk dari LK entitas berancangan beli tanpa susut AT. LO beli tanpa susut menyebabkan *overstated net-surplus*.

Munculnya *creative accounting*, munculnya trend beli tanpa susut AT ketimbang sewa AT. Neraca makin gemuk dan *overstated*, pembaca LK sesat-baca (*misleading*) dan salah-tafsir (*misinterpretation*) kesehatan keuangan entitas pemerintah, terjadi pelanggaran azas kehati-hatian (*conservatism*).

Selisih beban penyusutan antar entitas mungkin memroksi *markup* pengadaan barang modal. Maka penyusutan memroksi semangat *full disclosure* era baru GCG.

Dalam khasanah intelegensi spiritual; tak memasukkan unsur beban penyusutan merupakan pelanggaran azas integritas berakuntansi, menyebabkan suatu kebutaan akuntansi (*accounting blindspot*) yang berbahaya bagi bangsa.

Walaupun berbagai entitas membeli AT serupa, harga perolehan dan umur ekonomik mungkin tak sama, sehingga pola penggunaan dan penyusutan perlu diperbandingkan antar entitas pemerintah. Markup akan tampak pada penyusutan yang lebih besar.

12. Penyusutan adalah akuntansi untuk keselamatan publik, bila AT untuk layanan publik atau wilayah publik.

Dalam teknologi penyusutan, Neraca secara konservatif dapat menggambarkan penurunan kemampuan melanjutkan *going concern*. Nilai buku yang menurun terus menggambarkan hampir habisnya masa layan AT (*service period of FA*) yang misalnya digunakan untuk layanan publik.

Sebagai misal, setiap hari lantai 2 ke atas gedung menampung beribu-ribu anggota masyarakat yang mengurus dokumen legal seperti surat nikah, SIM, KTP, atau sebuah gedung pasar Pemda, atau sebuah kapal penyeberangan selat dan lain-lain, padahal secara ekonomik dan teknis sudah pada umur berbahaya dan tidak kuat menahan berat demikian banyak pengunjung/penumpang.

Akuntansi penyusutan dan nilai buku (hampir habis) mungkin memberi signal bahaya maut bagi orang banyak, signal renovasi gedung, signal keharusan penyediaan dana lintas tahun anggaran untuk pembaharuan gedung tua itu (pada kelompok asset lancar dan dana cadangan pada ekuitas).

13. Neraca Politik: Teknologi menabung lintas tahun bahkan lintas kabinet untuk belanja modal dipandu oleh teknologi penyusutan dan sisa umur AT.

¹⁶ Mengambil hikmah IPSAS 1- Paragraf 32(b) presenting information, including accounting policies, in a manner which **provides relevant, reliable, comparable** and understandable information.

¹⁷ Accounting and its use, James Guthrie, Lee Parker, David Shand; The Public Sector; Contemporary Readings in Accounting and Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1990; Reporting on performance; hal 420.

¹⁸ Mengambil hikmah paragraph 32 tentang materiality, IPSAS 1.

¹⁹ Mengutip paragraph 37 (b) (i) IPSAS 1.

Penyusutan dan sisa umur ekonomik AT memberi peringatan dini APBN/APBD, pendanaan lintas tahun anggaran.

Teknologi penyusutan memang bukan untuk penciptaan/penyediaan dana pembelian AT baru, namun sisa tahun ekonomik AT memberi signal penyediaan anggaran besar lintas tahun untuk pengadaan AT yang baru (misalnya 5 tahun sebelum habis masa susutan, dana mulai dihimpun).

Utopia kemandirian keuangan Otonomi Daerah tak akan pernah tercapai apabila Pemda tak mampu menghasilkan pendapatan daerah untuk menutup semua beban Pemda, termasuk penyusutan AT nya. Maka *full cost pricing* adalah syarat utama²⁰. Pemerintah Pusat juga perlu mendapat informasi paripurna ini untuk kebijakan alokasi anggaran bantuan belanja modal ke Pemda di masa depan.

Sistem anggaran yang baru telah memungkinkan akumulasi tabungan untuk suatu belanja modal yang tak mungkin dilakukan hanya pada satu tahun anggaran. Suatu AT yang harus diperbarui lintas kabinet digambarkan secara politis oleh *political will* kabinet lama untuk menabung di neraca, walaupun nanti akan diteruskan oleh Presiden baru dan kabinet baru. Maka LK mempunyai nilai politis amat tinggi bagi Pemerintah yang menjanjikan suatu AT yang luar biasa mahal kepada rakyat, akan meningkatkan rating Presiden/Bupati terpilih yang menabung pada Neraca Pemerintah Pusat atau Neraca Pemda. Neraca penuh berisi komitmen akan menyebabkan presiden/bupati terpilih lagi, untuk merealisasi komitmen/tabungan di neraca. Maka anggaran visioner didukung oleh neraca visioner, antara lain oleh komitmen keuangan dalam bentuk “tabungan” suatu belanja modal yang lintas tahun anggaran.

14. Back to basic.

Teknologi penyusutan adalah teknologi akuntansi murni.

Penggunaan perhitungan otomatis berbasis program penyusutan dilakukan setiap tahun sekali, jauh lebih mudah dibanding transaksi-transaksi keuangan lain.

Koreksi atas salah susut juga mudah dilakukan, termasuk salah estimasi umur, perubahan metode penyusutan sesuai perubahan pola penggunaan AT juga mudah dilakukan.

Pada IPSAS 1- paragraph 108 dijelaskan bahwa teknologi penyusutan perlu untuk memfasilitasi Laporan Operasional berbasis jenis beban, dicontohkan sbb:

<i>Revenue from operating activities</i>		X
<i>Salaries and employee benefit</i>	X	
<i>Depreciation and amortization expenses</i>	X	
<i>Other operating expenses</i>	X	
<i>Total expenses</i>	_____	X
<i>Surplus from operating activities</i>		X
		=====

²⁰ Gagasan Myron H. Ross; Efficiency, Equity and Higher Education, Reading in Management Control in Nonprofit Organization, Editors Kavasseri V. Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 167 dstnya.

Bila entitas membuat Laporan Operasi dengan klasifikasi beban berdasar fungsi, tetap saja LK wajib menyaikan informasi tambahan tentang jenis biaya termaktub dalam tiap fungsi, termasuk penyusutan dan amortisasi²¹.

IPSAS 1 paragraf 30 mewajibkan pengungkapan kebijakan akuntansi penyusutan dan amortisasi aset berwujud dan nirwujud²².

15. Manajemen Pemerintahan Modern.

Pemilahan aset tetap tak tersusut dan aset tetap tersusutkan memberi dukungan pada manajemen operasi, manajemen pemeliharaan, manajemen keuangan, APBN/APBD lebih terintegrasi atau terkoordinasi dengan baik. Persiapan menyambut agenda integrasi IPSAS dan IFRS tak menjadi masalah bagi Indonesia karena kesetaraan sektor pemerintah dan sektor swasta dalam teknologi penyusutan.

16. Akuntabilitas *Cost Based Fee* dan atau Subsidi Pemerintah.

Pemerintah memperhitungkan *cost* dan *benefit* tiap program, proyek atau kegiatan. Sebagian layanan pemerintah berbasis AT dan waktu layanan, dan waktu layanan terkait pada konsep penggunaan AT untuk memperoleh *service cost perhour*²³. Konsep *Break Even Point* (atau pulang modal pokok) dalam accrual accounting menghitung beban penyusutan aset tetap dalam katagori *fixed cost*. Apabila tidak, perhitungan pulang modal akan menyesatkan para pengambil keputusan dalam menetapkan subsidi kepada masyarakat pengguna jasa pemerintah. Dalam banyak hal, beban penyusutan besarnya demikian signifikan, sehingga gambaran BEP dengan memasukkan beban penyusutan sebagai unsur beban tetap akan lebih realistis²⁴.

17. Pengukuran produktivitas AT atau kinerja AT.

Pengukuran produktivitas AT membutuhkan elemen penyusutan AT, karena produktivitas adalah *output/input* atau *benefit/input*. Salah satu unsur *input* yang signifikan adalah penyusutan AT. Berdasar pengukuran produktivitas AT, pemerintah mempunyai basis untuk (1) penggunaan lain AT agar lebih bermanfaat, (2) kebijakan belanja modal yang lebih cerdas dimasa depan²⁵.

18. Database akuntansi AT dan penyusutan digunakan untuk akuntansi biaya.

Hubungan pengeluaran kas untuk suatu program dengan output/hasil program tersebut dalam anggaran berbasis kas, dilengkapi hubungan beban suatu program dengan manfaat/output/hasil program tersebut dalam akuntansi.

Dalam *fund accounting*, pendapatan dan beban untuk suatu "*fund*" harus didukung *line-item budget* yang menguraikan berbagai jenis beban dalam suatu "*fund*", dalam

²¹ IPSAS 1-paragraf 111; Entities classifying expenses by function should disclose additional information on the nature of expenses, including depreciation and amortization expense, salaries and employee benefits, and finance cost.

²² Paragraf 130(d) IPSAS 1.

²³ Mememtik gagasan karya Alan R. gruber tentang High Cost of Delivering Services, Reading in Management Control in Nonprofit Organization, Editors Kavasseri V. Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 84 dstnya.

²⁴ Mengambil gagasan dari karangan L. Keith Larimore; Break Even Analsysis for Higher Education, 1974. Reading in Management Control in Nonprofit Organization, Editors Kavasseri V. Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 79 dstnya.

²⁵ Mengambil hikmah tulisan Samuel A. Finz; Productivity Analysis: Its Use in A Local Government, Reading in Management Control in Nonprofit Organization, Editors Kavasseri V. Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 124 dstnya.

akuntansi didukung oleh subledger biaya “*fund*” tersebut. Perlakuan sama terjadi pada suatu proyek, program atau kegiatan.

Apabila *financial accounting* tak mengakomodasi hal ini, maka akuntansi manajemen atau akuntansi biaya mengakomodasi semacam *fund accounting* tersebut dengan semacam *job order costing*. Rapat rapat kemajuan proyek atau pertanggungjawaban proyek di pemerintahan harus menggunakan basis akrual paripurna, dimana beban penyusutan AT amat berpengaruh pada pengambilan keputusan tentang proyek di masa depan. Berbasis anggaran kas saja, metode semacam *direct costing* biaya proyek yang tak mempertimbangkan beban penyusutan, amat menyesatkan²⁶.

Database subledger AT meliputi (1) Pengendalian fisik AT-identifikasi, lokasi, tanggungjawab, (2) penilaian aset dapat mencakupi harga perolehan, harga kini, harga penggantian baru, nilai asuransi, (3) informasi penggunaan-pemanfaatan aset, beban penggunaan seperti listrik, bahan bakar, penyusutan, pemeliharaan, (4) umur teknis dan ekonomik aset, basis penetapan umur ekonomik, (5) informasi hasil atau jasa layanan atau *output* lain aset tersebut, (6) isu lingkungan hidup, (7) informasi pemeliharaan preventif²⁷.

19. Pentingnya Pengetahuan atas Aset Yang Dikelola.

Accrual accounting paripurna meminta kapitalisasi aset nonkas termasuk AT, termasuk bagi sektor pemerintahan yang tergantung penuh pada APBN/APBD, karena pengoperasian-pembelanjaan-pengeluaran APBN/APBD tersebut tergantung pada ketersediaan AT tertentu. Kesadaran (1) akan pentingnya eksistensi AT tersebut di atas harus dibentuk terutama pada pemerintahan yang sejak lama berorientasi hanya pada anggaran berbasis kas, termasuk kesadaran (2) akan nilai AT yang menjadi tanggung jawabnya, serta kesadaran (3) konsekuensi anggaran pemeliharaan dan penggantian AT yang uzur, pada akhirnya kesadaran (4) besar beban penyusutan dan daya layan aset tersebut pada masyarakat²⁸.

20. AT adalah obyek audit BPK.

Sir Gordon Downey, *United Kingdom Comptroller & Auditor General (1986)* menyatakan ada gejala kurangnya pertanggungjawaban publik atas penggunaan aset jangka panjang, antara lain AT, karena pemerintah lebih terfokus pada pertanggungjawaban APBN. Dengan demikian pencatatan aset tetap adalah hal paling penting, sehingga dapat diaudit oleh auditor negara. *Assets management* dengan demikian membutuhkan basis akrual paripurna, di dalamnya termaktub akuntabilitas penggunaan optimal, perawatan, peremajaan, penggantian aset uzur. Anggaran biaya pemeliharaan dan penggantian aset uzur akan lebih dipahami *stakeholder* (misalnya DPR, Wajib Pajak dan Politisi) dalam konteks besaran kumpulan aset tetap yang

²⁶ Mengambil gagasan Charles Lawrence, *A Study of A Program Budget for A Small City*, Reading in Management Control in Nonprofit Organization, Editors Kavasseri V. Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 158 dstnya.

²⁷ Mengambil hikmah External reporting and Accountability, James Guthrie, Lee Parker, David Shand; *The Public Sector; Contemporary Readings in Accounting and Auditing*, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1990; hal 227 dst.

²⁸ Graeme Macmillan (1986), sebagaimana dikutip G.J. Carpenter; *Accrual Accounting-issues and policy implications for departments and non-business government activities*, 1986, Reading in Management Control in Nonprofit Organization, Editors Kavasseri V.Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 171 dstnya.

dikelola pemerintah. Akuntabilitas *capital expenditure* saja, dengan demikian sungguh tak memadai²⁹.

Sebelum Downey, John Perrin (1984) dalam artikel *Accounting for Public Sector Assets* menyatakan bahwa informasi akuntansi AT akan berguna untuk (1) menemukan bahwa aset terlampaui usang dan memakan biaya pemeliharaan amat besar, mungkin lebih efektif dan efisien bagi pemerintah apabila diganti aset baru saja, (2) pertimbangan penggunaan untuk tujuan lain di masa depan dan atau (3) relokasi aset dari suatu wilayah kewilayah lain yang lebih tepat (misalnya sarana kantor dan transport, lokasi rumah sakit pemerintah atau lokasi & aset pembakaran sampah kota pada suatu hunian mahal, dialihkan keluar kota), (4) pilihan politis dan ekonomis peruntukan suatu aset di masa depan mempertimbangkan maslahat bagi masyarakat, dan (5) akuntabilitas atau pertanggungjawaban aset dari kehilangan, kerusakan, kelalaian perawatan.

Dalam *capital maintenance concept* dan pemeliharaan ekuitas antar generasi, pengaturan tarif pajak dan pungutan lain berdasar *real cost of capital maintenance* sedemikian rupa, agar pemerintah mampu memperbaharui *asset publik* yang usang. Manajemen pemerintah biasanya padat aset tetap, sehingga makin jelaslah bahwa *cash based accounting* atau *modified accrual* yang mengabaikan AT tak memadai untuk sebuah pemerintahan modern dan kuat (*strong government*).

Pemerintah perlu mewaspadaikan dampak akuntansi terhadap perilaku menyimpang seperti penyusutan di akselerasi atau di perlambat, perlakuan khusus atas AT habis tersusut mempunyai nilai pasar tinggi dengan peraturan-peraturan rambu KKN.

Pada intinya, apabila manajemen AT dan akuntansi AT lebih transparan, maka (1) layanan publik berbasis AT akan jauh lebih baik dan (2) belanja modal berbasis informasi subledger AT menjadi lebih tepat guna, (3) *inter-generational equity* terjamin, erosi modal tak terjadi.

21. Dari *Compliance Control System* menuju *Performance Control System*, Dari Pengukuran Kinerja dan Input Berbasis Kas menjadi Pengukuran Kinerja dan Input Berbasis AkruaL.

Terjadi kemajuan dan pergeseran dahsyat pertanggungjawaban APBN/APBD di Indonesia, dari sekadar kepatuhan bujeter menjadi anggaran berbasis kinerja, didukung oleh perubahan mendasar LAKIP dan Sistem Laporan Pertanggungjawaban Kinerja. Karena Anggaran berbasis kas, kemajuan tersebut tetap saja tak akan pernah memberi informasi beban paripurna (antara lain mencakupi beban penyusutan dan beban akrual lain) yang dilaporkan oleh Laporan Operasional (atau Laporan Kinerja Keuangan) sebagai bagian integral LK Pemerintahan. Anggaran adalah tentang pengeluaran (tunai), bukan atau tak selalu beban. Laporan Operasional adalah tentang beban, bukan sebatas pengeluaran (tunai) biaya per anggaran. Kinerja sejati seharusnya diukur dalam konteks beban menurut akuntansi akrual. Maka jelaslah bahwa input, bukan hanya anggaran. AT juga merupakan *input*, tatkala digunakan. Indikator kinerja dalam konteks *output/input* mungkin akan lebih tepat menggunakan beban dalam LO sebagai input paripurna.

²⁹ G.J. Carpenter; *Accrual Accounting-issues and policy implications for departments and non-business government activities*, 1986, Reading in Management Control in Nonprofit Organization, Editors Kavasseri V. Ramanathan & Larry P. Hegstad, hal 171 dstnya.

Sutcliffe (1985)³⁰ menyatakan: “*Disclosure of semi or non-financial performance data may augment the information contained in financial statements and assist in its interpretation and use. For example, performance indicators documenting such matters as input/output ratios and staff productivity levels may provide additional information of use in assessing the nature and range of services the entity is capable of providing, the ability of the entity to achieve service objectives in the future, the cost of and, where appropriate, charges for those services and the additional resources necessary to support that level of service*”, yang menjelaskan dukungan aset tetap terhadap kinerja pada satu sisi dan unsur penyusutan sebagai bagian integral beban operasi pada sisi lain. Sutcliffe percaya bahwa informasi non keuangan harus termaktub dalam Catatan Atas Laporan Keuangan.

Pada sisi auditing, terjadi pergeseran dari *compliance audit* kepada *value-for-money* audit. Pada sisi APBN/D, penyusunan dan laporan realisasi anggaran konvensional telah bergeser menjadi penyusunan laporan realisasi anggaran berbasis kinerja. Pada sisi LK terjadi pergeseran lanjut dari sekadar akuntabilitas keuangan ditambah kinerja keuangan secara akrual dalam Laporan Operasional, yang mencantumkan unsur beban penyusutan sebagai beban operasi.

Konsepsi pemerintahan telah mengalami perubahan, dari sekadar pertanggungjawaban efektivitas pemerintahan, biaya dan efisiensi pemerintahan kini diperdebatkan, derajat akuntansi naik dari “sekadar catatan” menjadi sarana reformasi manajemen, basis penentu kebijakan, pengambilan keputusan pemerintahan umumnya, penentuan prioritas dengan (dalam) keterbatasan anggaran khususnya³¹.

Sesuai batasan karangan hanya tentang penyusutan AT, *output* (misalnya pendapatan akrual) sebagai unsur kinerja (yaitu *input/output*) berbasis akrual tak dibahas disini.

22. Dari accountability menjadi decision usefulness accounting based & reporting.

The Canadian/US study (1985) menyimpulkan: “*The review clearly demonstrated that cost information—that is, complete information about consumption of resources—would benefit government managers in all phases of their work, from planning and execution through to evaluation and reporting*”, menegaskan kebutuhan akan informasi baik kas maupun akrual.

Pada *Federal Government Reporting Study* yang dilakukan bersama antara the Auditor General of Canada & United States Comptroller-General (1986) ditemukan bahwa sebagian besar pengguna LK pemerintahan menuntut aset fisik dimasukkan dalam LK sebagai aset dan dialokasikan sebagai beban saat digunakan atau dijual. Para pengguna LK ingin memperoleh (1) gambaran lengkap posisi keuangan, termasuk semua sumberdaya yang tersedia bagi pemerintah, (2) gambaran akurat tentang ukuran pemerintahan, (3) pengukuran lengkap beban tahunan atas layanan pemerintahan, (4) indikasi kebutuhan penggantian asset, (5) pengukuran defisit tahunan menggambarkan konsumsi lengkap semua sumberdaya untuk operasi

³⁰ James Guthrie, Lee Parker, David Shand; *The Public Sector; Contemporary Readings in Accounting and Auditing*, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1990; Reporting on performance; link to non-financial information, hal 176.

³¹ Changing conception of the state, James Guthrie, Lee Parker, David Shand; *The Public Sector; Contemporary Readings in Accounting and Auditing*, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1990; Reporting on performance; link to non-financial information, hal 410-411.

pemerintahan. Maka jelaslah paling tidak sejak 20 tahun lalu, bahwa beban penyusutan ter-integrasi dalam sistem akuntansi diminta publik Kanada dan AS.

Jauh sebelumnya Wright (1957) menyatakan bila kabinet menanyakan biaya suatu program, harus dijawab dalam konteks *total cost*, bukan sekadar *cash outlay*. Penilaian kinerja harus memperhitungkan penggunaan-perubahan persediaan, keterbatasan-ketidakmampuan pelaksana dan penyusutan AT yang digunakannya³².

23. Informasi Surplus APBN dilengkapi informasi Surplus Ekuitas.

Informasi pertumbuhan cadangan devisa dan surplus dalam Laporan Realisasi APBN/APBD sangat menyenangkan namun belum transparan paripurna, apabila tak dilengkapi surplus/defisit ekuitas pemerintah pusat dan daerah. Termaktub didalamnya adalah penggunaan aset tersusut dan besar susutan dalam pemerintahan. Informasi ini akan meningkatkan kinerja perlemen, meningkatkan kemampuan pengambilan keputusan pemerintah dan meningkatkan daya-layan sektor publik secara menyeluruh³³.

24. Kebutuhan informasi Dewan Perwakilan Rakyat.

Persetujuan APBN/D tentang belanja modal mungkin membutuhkan keterangan terkait pada kedudukan strategik-penting aset, pola konsumsi aset dan pola/tingkat penggunaan, beban penyusutan, bahanbakar dan pemeliharaan; informasi tentang keusangan, uzur atau kerusakan fisik, keterangan sejarah tentang umur layak ganti baru, tingkat layanan pemerintah karena eksistensi aset tetap tersebut, biaya pemeliharaan dan hambatan layanan karena kerusakan/uzur aset. Maka subledger lengkap dengan penyusutan merupakan informasi penting bagi persetujuan APBN/D untuk belanja modal tertentu³⁴.

25. Definisi keuangan dalam UU 17 Keuangan Negara termasuk aset tetap.

Karena definisi keuangan pemerintahan termasuk hampir uang, piutang, aset tetap dan persediaan, maka penggunaan "uang" dalam bentuk penyusutan AT perlu dilaporkan³⁵ setara penggunaan uang tunai.

PENUTUP

Inti akuntansi adalah akuntabilitas, dan elemen penyusutan merupakan akuntabilitas bernilai besar (pada beberapa entitas pemerintah, penyusutan adalah unsur beban operasi yang terbesar) sehingga patut diakuntansikan dan dilaporkan sebagai beban operasional. Penyusutan merupakan sebuah simbol akuntansi yang menjadi manifestasi efektivitas penggunaan beban penyusutan pada satu sisi, manifestasi kecerdasan pemerintahan dalam menekan biaya penyusutan AT. Menghapus kemestian melapor unsur beban penyusutan

³²Accounting and reporting as a means to providing information for decision making; James Guthrie, Lee Parker, David Shand; The Public Sector; Contemporary Readings in Accounting and Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1990; hal 176/177.

³³Commentary by A.C. Harris, James Guthrie, Lee Parker, David Shand; The Public Sector; Contemporary Readings in Accounting and Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1990; hal 180 dst.

³⁴Studi Dr Penny Burns 1987; Parlemen South Australia (1990) tentang replacement expenditures, makin menuntut accrual accounting information system, AT dan informasi penyusutan AT.

³⁵Mengambil gagasan amandemen Treasury Regulations, Victoria 1988, James Guthrie, Lee Parker, David Shand; The Public Sector; Contemporary Readings in Accounting and Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1990; hal 231.

AT adalah sebuah bentuk pembebasan untuk tidak bertanggungjawab bagi manajemen pengelola-penanggungjawab aset tetap. *Accounting might, in such circumstances, provide the freedom for the organisation to be unaccountable*³⁶.

Dengan ingatan tulus pada KSAP

Jan Hoesada.

01 Januari 2007, Jakarta.

³⁶ Meyer, 1979; Meyer and Rowan, 1977; Accounting and the enhancement of organizational legitimacy; dikutip oleh James Guthrie, Lee Parker, David Shand; The Public Sector; Contemporary Readings in Accounting and Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1990; Reporting on performance; link to non-financial information, hal 419.