MEMORANDUM PEMBAHASAN
PENERAPAN BASIS AKRUAL
DALAM AKUNTANSI PEMERINTAHAN DI INDONESIA

Bahan Bahasan untuk Limited Hearing

Disusun oleh :

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

Jakarta, 11 Desember 2006

KATA PENGANTAR

Pasal 32 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menetapkan bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) yang independen. Pada tahun 2005 KSAP telah menyusun draft SAP yang kemudian ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang SAP.

Basis akuntansi yang digunakan pada PP 24 Tahun 2005 tersebut adalah basis kas untuk pendapatan, belanja, dan pembiayaan; basis akrual untuk aset, kewajiban dan ekuitas, atau secara keseluruhan dikenal sebagai basis “cash toward accrual”. Sementara itu pasal 70 ayat 2 Ketentuan Peralihan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, menetapkan bahwa pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual diterapkan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008.

Dalam mengantisipasi amanat tersebut, KSAP dalam tahun 2006 telah memulai mengkaji, melakukan penelitian dan pembahasan serta menyiapkan Draft Standar Akuntansi Pemerintahan yang berbasis akrual berdasarkan kesepakatan sementara dari KSAP. Penyusunan Draft SAP yang berbasis akrual tersebut dilakukan secara hati-hati dengan mempertimbangkan antara lain:

1. SAP berbasis kas menuju akrual (PP Nomor 24 Tahun 2005 - *cash towards accrual)* baru saja diterbitkan dan belum sepenuhnya diimplementasikan oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
2. Draft SAP berbasis akrual tersebut mengharuskan adanya perubahan/penyempurnaan pada bidang perencanaan dan penganggaran, dimana KSAP tidak dalam posisi untuk membuat ketentuan/peraturan di bidang tersebut *(misalnya keharusan untuk menganggarkan terhadap kewajiban-kewajiban yang harus dibayar pada akhir tahun buku*).

Masalah-masalah yang timbul dalam rapat-rapat pembahasan KSAP dalam rangka penyiapan Draft SAP berbasis akrual dihimpun dalam satu dokumen yang disebut Memorandum Pembahasan (*Discussion Memorandum*). Memorandum Pembahasan ini berisi substansi materi yang penting mengenai strategi perubahan, penggunaan istilah-istilah pos atau rekening tertentu, perlakuan-perlakuan akuntansi,

dan unsur-unsur laporan keuangan yang berbasis akrual. Selanjutnya untuk memenuhi *due process* dalam penyusunan SAP, dilakukan dengar pendapat terbatas *(limited hearing)* dengan para pakar akuntansi dan calon pengguna standar.

Kami mengharapkan agar semua pihak yang menerima Memorandum Pembahasan ini, agar kiranya dapat memberikan tanggapan/pendapat pada kolom yang telah disediakan. Tanggapan/pendapat yang masuk akan kami jadikan masukan dalam proses pembahasan untuk penyempurnaan Draft SAP berbasis akrual.

Jakarta, 11 Desember 2006
Komite Standar Akuntansi Pemerintahan

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR ……		i
DAFTAR ISI ……		iii
BAB I	LATAR BELAKANG ……	1
BAB II	PENGERTIAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL ……	3
BAB III	KOMPONEN LAPORAN KEUANGAN ……	4
BAB IV	STRATEGI PENYUSUNAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL ……	6
BAB V	IDENTIFIKASI MASALAH/KAJIAN TEORITIS PRAKTIS	7
BAB VI	PEMBAHASAN ……	14
LAMPIRAN-LAMPIRAN ……		30

BAB I
LATAR BELAKANG

Pemerintah Indonesia telah mencanangkan reformasi di bidang akuntansi. Salah satu reformasi yang dilakukan adalah keharusan penerapan akuntansi berbasis akrual pada setiap instansi pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintahan daerah, yang dimulai tahun anggaran 2008. Hal ini ditegaskan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dalam Pasal 36 ayat (1) yang berbunyi sebagai berikut:

> *"Ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16 undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas."*

Dalam wacana akuntansi, secara konseptual akuntansi berbasis akrual dipercaya dapat menghasilkan informasi yang lebih akuntabel dan transparan dibandingkan dengan akuntansi berbasis kas. Akuntansi berbasis akrual mampu mendukung terlaksanakannya perhitungan biaya pelayanan publik dengan lebih wajar. Nilai yang dihasilkan mencakup seluruh beban yang terjadi, tidak hanya jumlah yang telah dibayarkan. Dengan memasukkan seluruh beban, baik yang sudah dibayar maupun yang belum dibayar, akuntansi berbasis akrual dapat menyediakan pengukuran yang lebih baik, pengakuan yang tepat waktu, dan pengungkapan kewajiban di masa mendatang. Dalam rangka pengukuran kinerja, informasi berbasis akrual dapat menyediakan informasi mengenai penggunaan sumber daya ekonomi yang sebenarnya. Oleh karena itu, akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu sarana pendukung yang diperlukan dalam rangka transparansi dan akuntabilitas pemerintah.

Akuntansi berbasis akrual telah berhasil diterapkan di berbagai negara maju dan membawa manfaat. Manfaat akuntansi berbasis akrual antara lain (Van Der Hoek, 2005):

1. Mendukung manajemen kinerja.
2. Menfasilitasi manajemen keuangan yang lebih baik.
3. Memperbaiki pengertian akan biaya program.
4. Memperluas dan meningkatkan informasi alokasi sumber daya.
5. Meningkatkan pelaporan keuangan.
6. Memfasilitasi dan meningkatkan manajemen aset (termasuk kas).

Dalam salah satu penelitiannya, ADB menyimpulkan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual di negara-negara berkembang harus direncanakan secara realistis dan praktis sesuai dengan kemampuan sumber daya dan kapasitas yang tersedia. Banyak penelitian menyimpulkan bahwa faktor-faktor yang dapat

mendukung keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual adalah strategi implementasi yang direncanakan dengan baik, komitmen, tujuan yang dikomunikasikan secara jelas, sumber daya manusia yang andal, dan sistem informasi yang sesuai dengan kebutuhan.

Penerapan akuntansi berbasis akrual jika akan dilakukan harus dirancang secara hati-hati mengingat Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis kas menuju akrual (*cash towards accrual*) baru saja diterbitkan dan belum diimplementasikan sepenuhnya, baik oleh Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah.

Kondisi di atas bagaimanapun akan memungkinkan timbulnya kesulitan dalam penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual. Bagi kalangan yang baru belajar menerapkan akuntansi berbasis kas menuju akrual, peralihan ini pasti menuntut waktu untuk memahaminya. Bagi kalangan yang lebih akrab dengan akuntansi pemerintahan, berbagai permasalahan konseptual dan teknis yang menyertai penerapan akuntansi berbasis akrual dalam kondisi praktik dan aturan manajemen keuangan negara Republik Indonesia saat ini masih menimbulkan pertanyaan-pertanyaan.

Oleh karena itu, inventarisasi masalah untuk mengantisipasi penerapan akuntansi pemerintah Indonesia berbasis akrual perlu disusun. Selanjutnya segala permasalahan tersebut perlu dibahas dalam proses penyusunan standar yang cermat (*due process*).

Dengan latar belakang di atas, memorandum pembahasan tentang Penerapan Basis Akrual dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia ini disusun. Diharapkan, pihak-pihak yang dianggap menjadi narasumber yang menerima memorandum ini dapat membantu Komite Standar Akuntansi Pemerintahan dalam memutuskan berbagai hal yang dirasakan menjadi permasalahan vital yang berkaitan dengan kesuksesan penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual di Indonesia.

BAB II
PENGERTIAN AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL

Akuntansi berbasis akrual 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. Dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan (*recording*) sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat.

Pada dasarnya, jika dibandingkan dengan akuntansi pemerintah berbasis kas menuju akrual, akuntansi berbasis akrual sebenarnya tidak banyak berbeda. Pengaruh perlakuan akrual dalam akuntansi berbasis kas menuju akrual sudah banyak diakomodasi di dalam laporan keuangan terutama neraca yang disusun sesuai dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Keberadaan pos piutang, aset tetap, hutang merupakan bukti adanya proses pembukuan yang dipengaruhi oleh asas akrual, meskipun hampir sepenuhnya merupakan suatu diskresionari.

Ketika akrual hendak dilakukan sepenuhnya untuk menggambarkan berlangsungnya esensi transaksi atau kejadian, maka nilai lebih yang diperoleh dari penerapan akrual adalah tergambarkannya informasi operasi atau kegiatan. Dalam sektor komersial, gambaran perkembangan operasi atau kegiatan ini dituangkan dalam Laporan Laba Rugi. Sedangkan dalam akuntansi pemerintah, laporan sejenis ini diciptakan dalam bentuk Laporan Operasional atau Laporan Aktivitas atau Laporan Surplus/Defisit.

Dengan demikian, perbedaan kongkrit yang paling memerlukan perhatian adalah jenis dan komponen laporan keuangan.

BAB III
KOMPONEN LAPORAN KEUANGAN

Sejauh ini, komponen laporan keuangan pokok dalam penerapan akuntansi akrual telah muncul dalam berbagai nama atau istilah. Di dunia internasional, laporan keuangan akrual yang paling umum diterapkan dalam sektor publik adalah laporan yang mengacu pada International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Menurut IPSAS, laporan keuangan versi akrual secara umum sekurang-kurangnya terdiri dari:

1. Neraca *(Statement of Financial Position);*
2. Laporan Kinerja Keuangan *(Statement of Financial Performance);*
3. Laporan Perubahan dalam Aset Bersih/Ekuitas *(Statement of Changes In Net Assets/Equity);*
4. Laporan Arus Kas *(Cash Flow Statement);* dan
5. Catatan atas Kebijakan Akuntansi dan Catatan atas Laporan Keuangan *(Accounting Policies and Notes to The Financial Statements)*.

Ilustrasi struktur laporan keuangan menurut IPSAS dapat dilihat pada Lampiran 1.

Perancis telah menerapkan akuntansi pemerintah berbasis akrual. Komponen laporan keuangan yang disajikan di negara ini adalah:

1. Neraca *(Balance Sheet/Statement of Financial Position)*
2. Laporan Surplus/Defisit *(Surplus Defisit Statement: A Net Expense Statement, Net Sovereign Revenues Statement, A Net Operating Surplus/Deficit Statement For The Period)*
3. Laporan Arus Kas *(Cash Flow Statement)*
4. Catatan atas Laporan Keuangan *(Note to The Financial Statement)*

Pemerintah Pusat Swedia merupakan salah satu negara yang pertama kali menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual, yaitu penerapan pada tingkat kementerian pada tahun 1993 dan penerapan pada level konsolidasian setahun kemudian. Pengembangan dan penerapan sistem akuntansi berbasis akrual memakan waktu beberapa tahun dan tergolong lancar karena tidak ada perdebatan besar di pemerintahan dan tidak ada penolakan dari kementerian.

Standar akuntansi berbasis akrual yang diterapkan Pemerintah Pusat Swedia mempunyai beberapa karakteristik:

1. Standar akuntansi berbasis akrual mencakup pemerintah (secara keseluruhan) dan kementerian/lembaga.
2. Standar akuntansi berbasis akrual yang diterapkan dapat dikelompokkan sebagai *relatively full accrual accounting*. Pengecualian hanya terhadap perlakuan aset bersejarah (*heritage asset*) dan pajak.
3. Penggunaan nilai historis.
4. Setiap kementerian/lembaga menyiapkan Laporan Operasional, Neraca, Laporan Dana dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Keinginan untuk menerapkan penganggaran berbasis akrual di Swedia telah ada sejak tahun 1960-an, tetapi rencana tersebut tidak terealisasi. Penerapan

akuntansi berbasis akrual pada tahun 1990-an telah membangkitkan kembali pembicaraan mengenai penganggaran berbasis akrual. Departemen keuangan Swedia telah melakukan beberapa penelitian untuk penerapan penganggaran berbasis akrual. Berbagai reaksi muncul dari kementerian/lembaga tetapi pada umumnya mendukung penerapan penganggaran berbasis akrual karena penerapan *dual system* (sistem akuntansi berbasis akrual dan penganggaran berbasis kas) cukup memberatkan. Akan tetapi, setelah banyak hal yang dikerjakan, Departemen Keuangan Swedia memutuskan untuk membatalkan penerapan penganggaran berbasis akrual dengan alasan penerapan *dual system* tersebut telah sesuai dengan perkembangan internasional.

Berdasarkan penjelasan atas penerapan akuntansi berbasis akrual di Swedia tersebut, ditemukan bahwa informasi akrual lebih banyak digunakan untuk internal manajemen pada kementerian/lembaga daripada penganggaran dan pembuatan kebijakan. Kementerian/ lembaga lebih banyak menggunakan biaya berbasis akrual (*accrual based cost*) untuk obyek biaya seperti departemen dan output. Informasi berbasis akrual seperti itu lebih banyak digunakan dibandingkan dengan informasi pengganggaran berbasis kas. Pemerintah lebih banyak menggunakan informasi pengganggaran dibandingkan dengan informasi berbasis akrual. Karena itu, informasi pada Laporan Operasional dan biaya per obyek lebih banyak digunakan dibandingkan dengan Neraca dan Laporan Dana. Informasi akrual lebih banyak digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja keuangan bukan sebagai dasar alokasi sumber daya.

Di Swedia, komponen laporan keuangannya adalah:

1. Neraca *(Statement of Financial Position)*;
2. Laporan Kinerja Keuangan *(Statement of Financial Performance)*;
3. Laporan Arus Kas *(Cash Flow Statement)*;
4. Laporan Apropriasi *(Appropriation Report)*;
5. Laporan Kinerja *(Performance Report);*
6. Catatan atas Laporan Keuangan *(Notes to the Financial Statements)*.

Contoh format laporan keuangan dari Negara Swedia dapat dilihat pada Lampiran 2.

Sementara itu, dalam basis akuntansi kas menuju akrual sesuai dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang SAP, laporan keuangan terdiri atas:

1. Laporan Realisasi Anggaran;
2. Neraca;
3. Laporan Arus Kas;
4. Catatan atas Laporan Keuangan.

Dari perbandingan di atas, tampak bahwa perbedaan utama antara komponen laporan keuangan di negara-negara yang telah menerapkan akrual dengan negara Indonesia yang masih menerapkan basis kas menuju akrual adalah bahwa di negara-negara tersebut terdapat Laporan Kinerja Keuangan *(Statement of Financial Performance)*. Di samping itu, di Swedia, terdapat pula Laporan Kinerja (*Performance Report*), yang bukan menjadi bagian dari Laporan Keuangan.

Selain perbedaan komponen laporan keuangan di atas, permasalahan yang perlu diantisipasi dalam penerapan akuntansi berbasis akrual adalah penerapan konsep pengakuan, pengukuran, dan pelaporan/pengungkapan.

BAB IV
STRATEGI PENYUSUNAN SAP BERBASIS AKRUAL

Penyusunan SAP berbasis akrual dapat dilakukan dengan 2 cara, yaitu: (1) menyusun PSAP berbasis akrual seluruhnya dari awal; dan (2) menyesuaikan PSAP berbasis kas menuju akrual (sesuai PP Nomor 24 Tahun 2005) menjadi PSAP berbasis akrual dengan referensi IPSAS, dengan mempertimbangkan praktek-praktek yang berlaku, administrasi pemerintahan yang ada dan kemampuan sumber daya manusia.

Atas dua strategi tersebut, KSAP sepakat menggunakan strategi yang ke-2, dengan pertimbangan sebagai berikut:

- SAP berbasis kas menuju akrual telah disusun dengan mengacu pada beberapa referensi bertaraf internasional antara lain IPSAS, Governmental Accounting Standards Board (GASB), dan Government Finance Statistics (GFS), sehingga diharapkan SAP berbasis kas menuju akrual yang akan disesuaikan menjadi akrual sudah dapat diterima umum;
- Mengurangi resistensi dari para pengguna SAP (PP Nomor 24 Tahun 2005) terhadap perubahan basis akuntansi. Pengguna PP Nomor 24 Tahun 2005 masih dalam tahap pembelajaran dan perlu waktu yang cukup lama untuk memahaminya sehingga apabila SAP akrual berbeda jauh dengan SAP berbasis kas menuju akrual akan menimbulkan resistensi;
- Penyusunan SAP berbasis akrual relatif menjadi lebih mudah karena sebagian dari PSAP berbasis kas menuju akrual (PSAP Nomor 01, 05, 06, 07, dan 08 dalam PP 24/2005) telah berbasis akrual sehingga hanya memerlukan penyesuaian beberapa PSAP berbasis akrual;
- Penerapan SAP berbasis akrual yang disusun sesuai pola SAP berbasis kas menuju akrual lebih mudah bagi para pengguna standar karena sudah disosialisasikan, dan para pengguna telah memiliki pemahaman dan pengalaman terhadap SAP berbasis kas menuju akrual.

BAB V
IDENTIFIKASI MASALAH/KAJIAN TEORITIS PRAKTIS

Pada memorandum pembahasan ini diidentifikasi berbagai masalah yang dianggap mewakili permasalahan konseptual dan mempengaruhi teknik pencatatan terutama dalam lingkungan hukum administrasi keuangan pemerintahan di Indonesia. Dua hal pokok yang perlu dipermasalahkan adalah komponen laporan keuangan dan berbagai permasalahan konseptual dan teknis sehubungan dengan pengakuan, pencatatan, dan pengungkapan/pelaporan.

Permasalahan yang berhasil diidentifikasi adalah sebagai berikut:

1. Laporan Keuangan

Laporan keuangan terdiri dari beberapa komponen. Apa saja komponen laporan keuangan yang harus disusun dalam akuntansi pemerintah Indonesia berbasis akrual? Apakah hendak mencakup komponen laporan yang disajikan di Swedia, atau Perancis, menerapkan IPSAS atau mengembangkan sendiri? Kalau mengembangkan sendiri, apakah Laporan Keuangan dan Kinerja (menurut PP 8/2006) akan dijadikan bagian dari Laporan Keuangan atau tidak? Selain itu, apakah ada perbedaan ikhtisar Laporan Kinerja dari Catatan atas Laporan Keuangan?

Setiap komponen laporan keuangan memberikan gambaran tertentu. Laporan Realisasi Anggaran (LRA) adalah laporan yang mencerminkan pertanggungjawaban penggunaan anggaran berdasarkan anggaran yang ditetapkan. Neraca menggambarkan kinerja manajemen aset dan utang. Laporan Arus Kas (LAK) menggambarkan kinerja pengendalian arus kas masuk dan kas keluar. Sementara itu, Laporan Operasional (LO) mencerminkan pengukuran ekonomis dalam laporan keuangan berbasis akrual.

2. Laporan Operasional (LO)

Permasalahan yang berhubungan dengan LO ini dapat diidentifikasi dalam bentuk pertanyaan-pertanyaan sebagai berikut:

a. *Apakah di lingkungan pemerintah diperlukan pengukuran berdasarkan konsep ekonomis sehingga pendapatan maupun belanja perlu diukur dengan basis akrual?*

   Pengukuran konsep ekonomis dengan basis akrual selama ini lebih dikenal dalam sektor komersial dengan pembandingan antara pendapatan dan beban *(matching cost against revenue)*. Namun, pengukuran konsep ekonomis seperti itu tidak dapat diterapkan secara penuh di sektor pemerintah. Pengukuran konsep ekonomis pada pemerintah dilihat dari efisiensi dan efektivitas. Dalam menghasilkan ukuran efisiensi dan efektivitas yang tidak menyesatkan para pengambil keputusan, hendaknya tidak hanya tergantung pada unsur biaya dan pendapatan yang sudah diterima atau dibayar per kas, akan tetapi juga tapi juga termasuk biaya/kewajiban yang timbul yang belum dibayar dan pendapatan atau hak yang masih akan diterima.

Masalah silang pendapat antara pementingan laporan berbasis kas dengan berbasis akrual ini adalah masalah klasik dalam wacana akuntansi. Adalah Beaver yang menegaskan arti penting akrual ketika menyatakan, ”Tidak penting kebijakan akuntansi apa pun yang diterapkan, sepanjang tidak mempengaruhi arus kas, maka kebijakan tersebut tidak akan berarti banyak bagi penciptaan nilai perusahaan!” Akan tetapi, tesis ini segera menghasilkan antitesis dari penganut akuntansi positif seperti Watts dan Zimmerman atau Scott yang meyakini bahwa akuntansi akrual tetap bermanfaat bagi perusahaan. Antitesis tersebut didukung oleh Zeff yang menawarkan proposisi bahwa suatu kebijakan akuntansi akan dapat menimbulkan konsekuensi ekonomi bagi para manajer. Dalam hal ini kebijakan akuntansi akrual yang sangat bersifat diskresionari pun akan sangat relevan untuk dijadikan pertimbangan dalam pengambilan keputusan. Kebijakan *successful effort* dalam akuntansi pertambangan atau pencatatan beban *employment stock ownership program* merupakan contoh-contoh kebijakan akuntansi yang sarat dengan pengaruh akrual diskresionari tetapi tidak mempengaruhi kas. Menurut Watts dan Zimmerman, kebijakan demikian dapat mempengaruhi perilaku oportunistik manajemen, setidaknya dalam mengambil keputusan bagi maksimalisasi bonus, minimalisasi *leverage* utang, atau minimalisasi beban politik.

Apabila akuntansi akrual diterapkan di Indonesia—yang menjadikan LRA sebagai *statutory report* karena merupakan produk akuntansi berbasis kas--maka secara normatif LRA akan lebih dibutuhkan daripada LO. Pengutamaan LRA dari LO akan menjadi penghalang normatif atas keunggulan akuntansi berbasis akrual yang terkandung dalam LO.

b. *Apakah ada manfaat lain penyajian LO berbasis akrual?*

LO menggambarkan kondisi ekonomis, tetapi apakah ada manfaat lain LO selain menggambarkan kondisi ekonomis?

c. *Apakah memperbandingkan pendapatan dan beban dalam LO mempunyai arti penting dalam mengukur kemampuan ekonomi suatu entitas pemerintahan?*

LO berisi 2 (dua) kelompok utama, yaitu pendapatan dan beban. Pada LRA terdapat surplus/defisit yang merupakan selisih pendapatan dan belanja yang pada akhirnya akan mengalir menjadi Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA), apakah selisih pendapatan dan beban dalam LO juga mempunyai arti ekonomis tertentu?

d. *Apakah pos-pos accrued dimasukkan dalam anggaran tahun berikutnya?*

Pos-pos akrual yang timbul pada akhir tahun merupakan piutang atas pendapatan tahun berjalan, atau merupakan utang atas belanja yang belum dibayarkan. Piutang dianggarkan sebagai penerimaan pendapatan dan pembayaran utang harus disediakan anggarannya pada tahun berikutnya. Masalah yang timbul kemudian adalah pemerintah tidak boleh melakukan pengeluaran yang membebani anggaran jika tidak tersedia anggarannya. Pengakuan pos-pos akrual yang akan menyebabkan pengorbanan sumber ekonomik di masa mendatang (utang) harus diikuti dengan penyediaan anggaran

pada tahun yang akan datang.

Karena masalah anggaran berada di hulu, KSAP tidak dalam posisi untuk membuat pengaturan di bidang perencanaan dan penganggaran. KSAP hanya menyusun standar akuntansi untuk mengatur akuntansi keuangan yang berada di hilir. Namun demikian dengan penerapan basis akrual, kiranya pemerintah (dan DPR!) perlu melakukan pengkajian untuk mengatur masalah pos-pos *accrued* yang menyangkut pos-pos anggaran tahun berikutnya.

e. *Mana yang lebih tepat, menggunakan istilah belanja atau beban, dan istilah pendapatan atau penerimaan?*

Penggunaan istilah akan berpengaruh terhadap substansi yang dicakup. Dalam akuntansi berbasis kas lebih dikenal terminologi belanja, sedangkan akuntansi berbasis akrual lebih dikenal terminologi beban. Istilah pendapatan digunakan baik dalam akuntansi berbasis kas maupun akrual. Laporan Realisasi Anggaran menggunakan istilah pendapatan dan belanja sesuai PP Nomor 24 Tahun 2005. Apakah istilah yang sama tetap dipertahankan untuk LO?

f. *Apakah LO menggunakan istilah surplus/defisit, atau kenaikan/penurunan ekuitas?*

Istilah surplus/defisit telah dikenal dalam penyajian LRA. Selanjutnya kenaikan/penurunan ekuitas juga akan dikenal dalam laporan perubahan ekuitas.

g. *Kapan saat pengakuan pendapatan?*

Berdasarkan basis akrual, piutang dan pendapatan diakui pada saat timbulnya hak. Pengertian timbulnya hak tersebut perlu dijelaskan bahwa timbulnya harus ditandai dengan suatu dokumen yang menyatakan bahwa benar-benar hak tersebut diperkirakan dapat direalisasikan. Dalam pengertian ini tidak termasuk potensi-potensi sumber-sumber daya yang belum dieksploitasi (*national resources*), misalnya kandungan minyak, kandungan batu bara, ikan, hutan, dan sebagainya.

Khusus terhadap perpajakan, perlu dilakukan pengaturan tersendiri karena adanya berbagai jenis pajak dan mekanisme penetapan dan pemungutannya. Dalam mekanisme yang menganut prinsip *"self assessment*", besarnya kewajiban pajak ditentukan oleh wajib pajak sendiri diikuti dengan pembayaran angsuran pajak. Oleh karena itu, pembayaran angsuran pajak sudah dapat diakui sebagai pendapatan. Penentuan besarnya pajak oleh wajib pajak sendiri diyakini lebih mencerminkan titik pengakuan yang lebih obyektif. Dengan demikian, meskipun masih ada perhitungan akhir tahun fiskal dengan media surat pemberitahuan tahunan (SPT), tidak akan mengurangi pendapatan yang telah diterima secara signifikan. Memang dimungkinkan terjadinya kelebihan pembayaran oleh wajib pajak yang mengakibatkan dilakukan koreksi pendapatan dengan restitusi. Akan tetapi jika terjadi lebih bayar pajak, maka besaran restitusi pajak akan ditentukan

oleh kantor pajak dengan suatu penetapan setelah dilakukan pemeriksaan pajak.

Atas jenis pajak yang menganut prinsip penetapan oleh kantor pajak terlebih dahulu, penerapan basis akrual akan mudah dilakukan. Saat penetapan besarnya pajak oleh fiskus dapat digunakan sebagai adanya hak pemerintah atas pendapatan pajak. Pada saat penetapan, pendapatan langsung diakui meskipun belum diterima pembayaran secara tunai. Jenis pajak seperti ini lazim dijumpai dalam pajak daerah misalnya Pajak Hotel, Pajak Bahan Galian C, Pajak Reklame, dan lain-lain.

3. Neraca

a. Apakah perlu penyisihan untuk piutang tak tertagih?

Dengan pendekatan akrual ada kemungkinan timbulnya piutang tak tertagih, bagaimana menyikapinya? Permasalahan ini timbul karena di satu pihak secara teknis akuntansi adalah mudah untuk menyisihkan piutang antara lain melalui analisis umur piutang. Akan tetapi, alasan hukum untuk menyisihkan piutang tersebut belum ada. Dengan demikian, apakah diskresionari akrual dalam bentuk penyisihan piutang akan diberlakukan dalam akuntansi di Indonesia menjadi dipertanyakan dasarnya.

b. Apakah Sumberdaya alam yang belum dieksplorasi/dieksploitasi termasuk aset?

Bumi, tanah, dan air serta kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai negara dan digunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat. Pemerintah bertindak untuk mengamankan kekayaan negara. Hal ini menimbulkan pertanyaan apakah sumber-sumber tersebut akan diakuntansikan atau tidak.

c. Apakah aset infrastruktur disusutkan?

Dengan adanya perbedaan pendapat antara pementingan LRA atau LO pada bagian sebelumnya menimbulkan keruwetan teknis tentang perlunya aset tersebut perlu disusutkan atau tidak. Ilustrasi masalah ini dapat diambil dari dualisme penyusutan yang diberlakukan oleh pemerintah Amerika Serikat atas aset infrastruktur sebagaimana dapat dibaca dalam **Lampiran 3** memorandum ini.

d. Konsep penyusutan mana yang dapat diterapkan untuk aset tetap?

Kita mengenal 2 (dua) konsep penyusutan, yaitu *cost allocation* dan *impairment*. Kedua konsep ini didasarkan pada pemikiran-pemikiran yang melatarbelakangi. Secara ringkas kedua konsep ini dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Penyusutan sebagai Alokasi Biaya

Penyusutan secara konvensional didefinisikan sebagai suatu metode

sistematis dan rasional dalam mengalokasikan biaya kepada periode-periode yang menerima manfaat. Jadi, penyusutan adalah proses alokasi, bukan penilaian. Alokasi sendiri diartikan sebagai proses pembagian nilai awal dan penerapan bagian-bagian nilai tersebut ke dalam periode-periode. Kerasionalan metode pemisahan ini diartikan bahwa pemisahan tersebut harus dikaitkan dengan manfaat yang diharapkan dalam tiap pemisahan.

Secara semantik, definisi penyusutan oleh SFAC Nomor 3 ditafsirkan sebagai keadaan yang diakibatkan oleh pemakaian dan keusangan. Akan tetapi pemakaian dan keusangan tidak dapat diukur dengan normal dan tidak ada jejak hubungan antara alokasi dengan pendapatan atau periode pembebanan penyusutan. Penyusutan, karenanya, didefinisikan sebagai suatu alokasi rasional dan sistematis atas biaya ke periode-periode aset dianggap dipakai.

Dengan pemaknaan penyusutan sebagai alokasi nilai perolehan ke dalam masa manfaat aset, maka praktik penyutan akan sangat dipengaruhi oleh:
(1) Metode alokasi,
(2) Nilai yang dapat disusutkan, dan
(3) Nilai sisa.

2. Penyusutan sebagai Impairment

Berbeda dari definisi SFAC Nomor 3 yang dikeluarkan oleh FASB, konsep dan standar yang dikeluarkan oleh AASC mendefinisikan penyusutan sebagai penurunan potensi jasa aset jangka panjang akibat kerusakan, konsumsi melalui pemakaian, atau kehilangan nilai ekonomis karena keusangan dan perubahan permintaan. Dalam definisi ini, nilai awal dianggap sebagai akumulasi jasa yang dapat dimanfaatkan selama usia aset. Manakala sebagian dari jasa ini jatuh tempo melalui pemakaian atau sebab lain, jumlah potensi jasa menurun, dan porsi biaya aset harus ditransfer sebagai beban, atau aset lain, atau perkiraan kerugian.

Impairment menjadi penting mengingat bahwa perubahan ekonomi dewasa ini sangat cepat yang membuat berbagai aset begitu cepat kehilangan kemampuannya untuk menutupi nilai perolehannya. Jatuhnya harga komoditas perkebunan, kemajuan teknologi informatika yang membuat usang pabrik, peralatan dan paten serta lisensi, serta perubahan cepat selera konsumen atau penurunan nilai mata uang yang drastis membuat *impairment* atas aset sangat dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan. Akan tetapi, *impairment* telah dipraktikkan dengan tidak konsisten, dan justru aturan mengenai konsistensi ini telah dihindari oleh penyusun standar. Oleh karena itu, sampai sekarang *impairment* menghadapi permasalahan.

Uraian lebih rinci mengenai hal di atas dapat dilihat dalam **Lampiran 3**.

Dari kedua argumen tadi, mana yang lebih relevan untuk diterapkan dalam akuntansi pemerintahan di Indonesia?

e. *Apakah penyusutan merupakan belanja atau pengurang ekuitas?*

Permasalahan ini tampaknya tidak terlepas dari tuntuan akan kejelasan apakah kinerja pemerintah perlu dikaitkan dengan kerangka anggaran atau dengan kerangka akuntansi saja. Jika dikaitkan dengan anggaran, dan anggaran berdasarkan akrual, maka pencantuman penyusutan dalam LO akan cenderung meningkatkan beban dalam pelaporan keuangan. Untuk menghindari hal tersebut, penyusutan diperlakukan sebagai pengurang ekuitas. Disisi lain, penyusutan sebagai beban akan menunjukkan penggunaan sumber daya selain kas sehingga dapat menyajikan beban operasional pemerintah yang sesungguhnya. Kita sepakat bahwa anggaran berbasis akrual tidak digunakan, apakah argumen ini masih relevan?

f. *Penambahan/pengurangan ekuitas diambil dari LO atau SILPA dari LRA?*

Berdasarkan basis akrual, kenaikan/penurunan ekuitas yang ada di neraca sangat luas, karena merupakan cerminan dari selisih antara kenaikan/penurunan aset dan kenaikan/penurunan kewajiban di neraca. Konsisten dengan basis akrual, maka Surplus/Defisit Operasional menjadi salah satu unsur kenaikan/penurunan ekuitas. Terhadap SILPA dari Laporan Realisasi Anggaran tidak ada hubungannya dengan kenaikan/penurunan ekuitas, kecuali akan disusun laporan rekonsiliasi antara berbasis kas dan berbasis akrual. Kedua laporan ini dapat bermuara pada ekuitas di neraca, tetapi mana yang lebih tepat digunakan.

g. *Perlukah kewajiban bersyarat (contingent liabilities) dilaporkan?*

Kewajiban bersyarat menggambarkan kemungkinan besar timbulnya utang pemerintah tetapi belum pasti. Jumlahnya juga sulit ditentukan dengan andal sehingga pencantuman laporan keuangan juga mengandung konsekwensi tersendiri, kecuali diungkapkan dalam CALK.

h. *Perlukah ada pengakuan utang terhadap belanja yang sudah terjadi dan tidak tersedia anggarannya?*

Pengakuan kewajiban merupakan kondisi yang timbul dari peristiwa masa lalu yang harus dipenuhi di masa yang akan datang. Kewajiban ini dapat menunjukkan adanya perolehan aset yang tidak ada anggarannya dari periode sebelumnya. Kewajiban juga dapat timbul dari pelampauan terhadap waktu pencairan dana sehingga tidak dapat dibayarkan meskipun dananya tersedia. Penyediaan anggaran tahun berikutnya untuk membayar kewajiban juga tidak mudah dilakukan.

4. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Dalam akuntansi berbasis akrual, apakah LRA yang disusun berdasar akuntansi berbasis kas masih harus disajikan?

LRA merupakan laporan yang bersifat *statutory* (diwajibkan oleh undang-undang) sehingga termasuk dalam laporan pertanggungjawaban Pemerintah. LRA dari proses akuntansi berbasis kas hanya dapat dibandingkan dengan Laporan Arus Kas. Surplus dan defisit dalam LRA apakah masih ada hubungannya dengan penyajian ekuitas dalam neraca?

5. Laporan Arus Kas (LAK)

Metode apa yang dapat diterapkan dalam menyusun LAK?

Penyusunan LAK dapat menggunakan metode langsung dan metode tidak langsung. Apakah penggunaan metode penyusunan ini terkait dengan basis yang diterapkan? Misalnya, apakah metode tidak langsung hanya digunakan atau lebih tepat digunakan jika basis yang diterapkan adalah basis akrual?

6. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Apakah Laporan Kinerja dalam CaLK tidak tumpang tindih dengan Laporan Kinerja yang diwajibkan oleh PP Nomor 8 Tahun 2006?

CALK merupakan bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan, sehingga agar tidak tumpang tindih dengan Laporan Kinerja menurut PP Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, maka harus dijelaskan dalam CALK dengan membuat ikhtisar ringkas capaian kinerja, sedangkan rincian ada pada Laporan Kinerja menurut PP 8 Nomor Tahun 2006. Atau mungkin keduanya memiliki yurisdiksi yang tidak ada hubungan?

Penyajian kinerja dalam dua laporan memungkinkan terjadinya tumpang tindih pelaporan. Hal ini akan menimbulkan keluhan bagi penyaji laporan keuangan yang harus diperhatikan dalam menyusun standar tentang CaLK. Oleh karena itu, apakah isi CaLK harus mencakup kinerja yang juga akan dilaporkan lagi dalam laporan yang diatur dalam PP 8 Nomor Tahun 2006 perlu dipertegas. Selain mengenai isi, keberadaan CaLK dan Laporan Kinerja pun harus dipertegas apakah keduanya merupakan bagian Laporan Keuangan atau laporan terpisah.

BAB VI
PEMBAHASAN

Struktur pembahasan permasalahan yang akan disajikan dalam bab ini terdiri atas:

1) Usulan KSAP, merupakan argumentasi yang dianggap unggulan sehingga diusulkan oleh KSAP untuk diterapkan dalam akuntansi pemerintah berbasis akrual di Indonesia,
2) Pro, menguraikan argumen-argumen yang mendukung Usul di atas
3) Kontra, menguraikan argumen-argumen yang menentang usulan di atas
4) Tanggapan, merupakan bagian yang dikosongkan untuk diisi dengan tanggapan dari peserta, baik yang dikaitkan dengan tanggapan Pro dan Kontra yang sudah tertulis maupun yang berasal dari para peserta *limited hearing*.

1. Komponen Laporan Keuangan

- **Usul**

  Komponen laporan keuangan yang diterapkan dalam akuntansi pemerintah Indonesia berbasis akrual adalah:

  1. Laporan Realisasi Anggaran (lihat Lampiran 4)
  2. Neraca (lihat Lampiran 5)
  3. Laporan Arus Kas (lihat Lampiran 6)
  4. Laporan Operasional (lihat Lampiran 7)
  5. Laporan Perubahan Ekuitas (lihat Lampiran 8)
  6. Catatan atas Laporan Keuangan

- **Pro**

  (1) Laporan keuangan ini menghasilkan informasi yang memadai bagi pengguna untuk pengambilan keputusan.

  (2) Identik dengan komponen laporan keuangan yang berlaku di dunia internasional.

- **Kontra**

  (1) Dalam komponen laporan keuangan harus dipisahkan antara laporan keuangan untuk akuntansi dan laporan keuangan untuk statutory.

- **Tanggapan**

  _____
  _____
  _____
  _____
  _____

2. Laporan Operasional (LO)

a. *Apakah di lingkungan pemerintah diperlukan pengukuran berdasarkan konsep ekonomis yang dicerminkan dalam LO sehingga pendapatan maupun belanja perlu diukur dengan basis akrual?*

- **Usul**
  Pendapatan dan belanja perlu diukur dengan basis akrual karena di lingkungan pemerintah diperlukan pengukuran berdasarkan konsep ekonomis.

- **Pro**
  (1) Secara konseptual akuntansi berbasis akrual akan menghasilkan informasi yang lebih akuntabel dan transparan dibandingkan dengan akuntansi berbasis kas. Akuntansi berbasis akrual mampu mendukung terlaksanakannya perhitungan biaya pelayanan publik dengan lebih wajar. Angka yang dihasilkan mencakup seluruh beban yang terjadi, tidak hanya jumlah yang telah dibayarkan. Dengan memasukkan seluruh beban, baik yang sudah dibayar maupun yang belum dibayar, akuntansi berbasis akrual dapat menyediakan:
  - pengukuran yang lebih baik,
  - pengakuan yang tepat waktu, dan
  - pengungkapan kewajiban di masa mendatang.

  (2) Disamping itu, dalam rangka pengukuran kinerja, informasi berbasis akrual dapat menyediakan informasi mengenai penggunaan sumber daya ekonomi yang sebenarnya.

- **Kontra**
  Menurut UU, Laporan Realisasi Anggaran adalah salah satu laporan yang harus disusun dalam rangka pertanggungjawaban. LRA tersebut menyajikan informasi anggaran dan realiasasinya. Pengukuran kinerja di Pemerintahan selama ini dilakukan dengan mengukur ketaatan *(compliance)* atas kinerja anggaran yang membandingkan antara anggaran dengan realisasinya.

- **Tanggapan**

  _____
  _____
  _____
  _____
  _____

b. *Apakah ada manfaat lain penyajian LO berbasis akrual?*

- **Usul**
  LO menggambarkan pengukuran ekonomis yaitu menyajikan pendapatan dan beban yang sesungguhnya terjadi. Hal ini akan mendukung manajemen

kinerja dan manfaat lainnya yang diidentifikasi sebagai keunggulan pelaporan berbasis akrual.

- **Pro**
  Penggunaan LO basis akrual tidak semata-mata mengungkapkan manfaat ekonomis tetapi termasuk juga masalah lainnya;

- **Kontra**
  Manfaat lain pelaporan LO dengan basis akrual tidak dapat diidentifikasi secara spesifik.

- **Tanggapan**

  _____
  _____
  _____
  _____
  _____

c. *Apakah penandingan pendapatan dan beban dalam LO mempunyai arti penting dalam mengukur kemampuan ekonomi suatu entitas pemerintahan?*

- **Usul**
  Penandingan pendapatan dan beban *(matching cost against revenue*) dalam LO tidak mempunyai arti penting karena beban yang dikeluarkan pemerintah tidak dimaksudkan untuk menghasilkan pendapatan.

- **Pro**
  Pendapatan dan beban dihasilkan dari proses yang terpisah. Hampir tidak ada hubungan beban yang dikeluarkan dengan pendapatan yang diterima.

- **Kontra**
  Seharusnya penandingan menunjukkan makna tertentu. Jika makna itu tidak dapat dipertunjukkan apa guna penandingan?

- **Tanggapan**

  _____
  _____
  _____
  _____
  _____

d. Apakah pos-pos accrued dimasukkan dalam anggaran tahun berikutnya?

- **Usul**
  Pos-pos *accrued* masuk dalam anggaran tahun berikutnya.

- **Pro**
  - Penting untuk menentukan batas hak dan kewajiban entitas periode pelaporan untuk penentuan kinerja;
  - Penting untuk menentukan besarnya sumber daya yang (aset) yang masih dapat digunakan tahun berikutnya;

- **Kontra**
  - sulit dalam penganggaran karena tidak bisa akurat. Waktu penyusunan anggaran dan tersedianya data realisasi yang di-accrued tidak sama;
  - jumlahnya mungkin tidak terlalu material dibandingkan keseluruhan

- **Tanggapan**

_____
_____
_____
_____
_____

e. *Mana yang lebih tepat, menggunakan istilah belanja atau beban, dan istilah pendapatan atau penerimaan?*

- **Usul**

  Istilah yang digunakan adalah ”belanja” kecuali untuk penyusutan, amortisasi, dan penyisihan piutang digunakan istilah ”beban”. Istilah yang digunakan adalah ”pendapatan” bukan ”penerimaan”.

- **Pro**

  Belanja bukan Beban:
  - istilah belanja lebih familiar di dunia pemerintahan;
  - istilah belanja sudah ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 sehingga sulit diubah;

  Pendapatan bukan Penerimaan:
  - istilah pendapatan sudah ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 sehingga sulit diubah;

- **Kontra**

  Beban bukan belanja:
  - Istilah belanja tidak tepat untuk menggambarkan basis akrual. Granof (1988;169) menyatakan ”*Under modified accrual basis of accounting governmental funds are concerned with expenditures rather than expenses. … Under full accrual basis the expenditures would become expenses*”

- Istilah beban dan belanja dapat dibedakan dengan jelas seperti yang dikemukakan Freeman and Shoulder, 1999.
  1. Expenses (costs expired)
    - *Operating: Salaries, Utilities etc.*
    - *Capital: Depreciation*
    - *Debt Services: Interest*

  2. Expenditure (Financial Resources Expended)
    - *Operating: Salaries, Utilities etc.*
    - *Capital: Capital Outlay*
    - *Debt Services: Interest, Long-term debt retirement.*

- Istilah beban dan belanja juga dapat dibedakan dengan jelas dari definisi yang dikemukakan oleh Richard D. Witrupp: *Expenditure: actual movement of funds out of an institution in payment for goods or services.Cost, while ultimately derived from expenditures, represent a judgement as to the portion of total expenditures which sould be attributed to some particular service or category service.*

Pendapatan bukan Penerimaan:

- tidak seluruh penerimaan itu berasal dari pendapatan sehingga tidak tepat kalau seluruh penerimaan disederhanakan dengan istilah pendapatan. Penerimaan dari pinjaman misalnya bukan merupakan pendapatan.

- **Tanggapan**

_____
_____
_____
_____
_____

f. Apakah LO menggunakan istilah surplus/defisit, atau kenaikan/penurunan ekuitas?

- **Usul**
  Istilah yang digunakan adalah surplus/defisit operasional untuk LO, dan surplus/defisit anggaran untuk LRA.

- **Pro**
  Penggunaan istilah ”surplus/defisit” digunakan dalam Laporan Realisasi Anggaran yang disusun dengan basis kas. Untuk itu, dicari istilah lain untuk membedakan istilah ”surplus/defisit” dalam basis kas dan basis akrual.

- **Kontra**
  Istilah surplus/defisit adalah istilah umum yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah baik di Indonesia (selama menggunakan basis kas/*cash toward accrual*) maupun di dunia internasional. Penggunaan istilah baru

memerlukan waktu untuk penerapannya, terutama untuk sosialisasinya bagi pihak yang telah menggunakan istilah ”surplus/defisit” selama ini.

- **Tanggapan**

_____
_____
_____
_____
_____

g. Kapan saat pengakuan pendapatan?

- **Usul KSAP**
  Saat pengakuan pendapatan adalah pada saat timbulnya hak.

- **Pro**
  Menurut prinsip akuntansi yang diterima umum, pengakuan pendapatan untuk basis akrual adalah pada saat timbulnya hak.

- **Kontra**
  Dalam operasional pemerintah, terkadang sulit menentukan saat timbulnya hak. Contoh: piutang/pendapatan pajak berdasarkan mekanisme *self assesment*.

- **Tanggapan**

_____
_____
_____
_____
_____

3. Neraca

a. Apakah perlu penyisihan untuk piutang tak tertagih?

- **Usul**
  Penyisihan untuk piutang tak tertagih dalam rangka prinsip kehati-hatian perlu dilakukan, misalnya berdasarkan taksiran piutang tidak dapat ditagih dan umur piutang.

- **Pro**
  Untuk mengetahui kinerja keuangan serta jumlah piutang yang benar-benar dapat direalisasikan.

- **Kontra**
  1. Dasar hukum penyisihan piutang belum ada.

2. Dapat menimbulkan *moral hazard*.
3. Tidak perlu dilakukan penyisihan karena piutang dengan kriteria tertentu dapat dihapus sesuai dengan PP Nomor 14 Tahun 2005 tentang Tata Cara Penghapusan Piutang Negara/Daerah Tak Tertagih.

- **Tanggapan**

_____
_____
_____
_____
_____

b. Apakah Sumberdaya alam yang belum dieksplorasi/dieksploitasi termasuk aset?

- **Usul**

Sumberdaya alam yang belum dieksplorasi/dieksploitasi tidak termasuk aset.
Sumber Daya Alam (SDA) adalah sumber daya ekonomis yang dimiliki dimana belum dilakukan pengembangan dan eksploitasi. SDA dari sifatnya dapat kita kelompokkan/kategorikan menjadi:

1. SDA yang dapat diperbaharui.
   SDA yang dapat diperbaharui adalah SDA yang dapat dikembangkan untuk menghasilkan sesuatu produk secara berkesinambungan untuk periode jangka waktu yang panjang. Contoh SDA yang dapat diperbaharui ialah Tanah Pertanian, Hutan, Perikanan dan Air yang digunakan untuk menghasilkan listrik, irigasi, rekreasi dan konsumsi air minum.
2. SDA yang tidak dapat diperbaharui (mengalami penurunan/*deplesi)*.
   SDA yang tidak dapat diperbaharui seperti halnya Minyak Bumi dan Kandungan Mineral dalam bumi akan berkurang ketika diambil selama masa produksi/penambangan. Apabila tidak dimanage dengan baik untuk memberikan hasil secara berkesinambungan akan mengalami pengurangan/penurunan *(deplesi)*.

Dari uraian diatas dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa yang termasuk dalam kelompok SDA antara lain:
1. Hutan.
2. Pertambangan.
3. Perairan.

Untuk dapat memberikan informasi mengenai SDA tersebut dalam Laporan Keuangan diperlukan pengkajian yang mendalam sehingga tidak menimbulkan permasalahan dikemudian hari. Dibeberapa negara langkah tersebut juga diambil sebagai contoh PSAAC Canada dalam *Public Sector Accounting Statement 2* mengidentifikasikan SDA sebagai sebuah wilayah/objek penelitian akuntansi di masa yang akan datang untuk menandai suatu kebutuhan penyediaan informasi transaksi SDA pada Laporan Keuangan Pemerintah:

- **Pro**

  Nilai SDA relatif sulit diukur dan perlu dipertimbangkan cost dan benefit penyajian SDA.

  SDA dalam sudut pandang kita seiring dengan penerapan akuntansi berbasis akrual ***belum waktunya untuk dimasukkan dalam kelompok aset di Neraca***. Hal ini dilakukan dengan alasan bahwa setiap SDA terbagi dalam beberapa bagian komponen, bisa berupa Tanah, Pertambangan, Perairan dan sumber daya gabungan (apabila ada) dan hak atas sumber daya tersebut (apabila ada). Ketika sebuah hak diberikan atas penggunaan sumber daya tersebut, keuntungan ekonomis melekat pada hak tersebut. Sebaliknya, ketika sebuah hak tidak diberikan atas penggunaan sumber daya tersebut, keuntungan ekonomis melekat pada SDA tersebut. Nilai atas sebuah hak harus dikapitalisasi apabila:

  (i) Terdapat maksud untuk merealisasikan/menggunakan hak tersebut; dan
  (ii) Nilai bersih saat ini atas hak yang belum dijual dapat diukur secara obyektif

  Pada kejadian ini, pembayaran yang diterima atas penjualan sebuah hak harus diperlakukan sebagai penerimaan modal. Tanah dinilai pada nilai bersih saat ini. Meskipun tanah dengan SDA yang terdapat dipermukaan atau didalamnya harus dicatat sama dengan nilai properti yang berlokasi pada daerah tersebut tidak menguntungkan SDA dimaksud.

  Sumber Daya: Suatu sumber daya harus dinilai dengan nilai bersih saat ini. Untuk pandangan lain mengenai SDA sebagai Aset Sektor Publik dapat dilihat paragraf 054 Deskripsi Canada 1993.

- **Kontra**

  Di beberapa negara (Australia dan Kanada) sudah ada beberapa upaya untuk mengukur dan menyajikan SDA sebagai aset.

  Seiring dengan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan di lingkungan Pemerintah Daerah, maka terdapat usulan dari beberapa PEMDA dimaksud untuk memasukkan SDA sebagai Aset dalam Neraca. Hal ini dilakukan untuk dapat menarik investor untuk dapat melakukan investasi di suatu daerah. Investor akan melakukan investasi apabila mereka mendapat kepastian informasi dari jenis sumber daya alam yang tersedia. Dan jika tidak tersedia dimungkinkan investasi tidak seperti yang diharapkan. GFS dan IPSAS juga telah memasukkan sumber daya alam sebagai aset dengan persyaratan tertentu.

- **Tanggapan**

  _____
  _____
  _____
  _____
  _____

c. Apakah aset infrastruktur disusutkan?

- **Usul**
  Aset Infrastruktur disusutkan.
  Aset infrastruktur digunakan dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi pemerintahan. Penggunaan aset tersebut akan menyebabkan penurunan potensi fisik aset yang mengakibatkan penurunan nilai karena pemakaian. Jika potensi aset untuk membantu pemerintah melaksanakan kewajibannya berkurang, maka neraca harus menunjukkan adanya pengurangan potensi ini. Pengurangan potensi ini dinyatakan dalam bentuk penyusutan.

- **Pro**
  (1) Konsisten dengan posisi untuk menjadikan Laporan Opersional sebagai sumber informasi yang lebih lengkap dan karenanya lebih berguna untuk mengambil keputusan ekonomi dan sosial
  (2) Penyajian nilai aset yang lebih wajar dengan menyajikan informasi mengenai penurunan potensi manfaat aset yang tercermin dalam penyusutan.

- **Kontra**
  (1) Sulit menetapkan masa manfaat dan nilai sisa dalam hal hendak menerapkan penyusutan sebagai alokasi nilai perolehan
  (2) Sulit mendapatkan nilai wajar baik dalam artian nilai sekarang potensi jasa berupa arus kas positif maupun dalam artian nilai pengganti
  (3) Jika penyusutan dilaporkan dalam Laporan Operasi, maka suatu instansi pemerintah yang sudah mengeluarkan beban pemeliharaan dan perawatan berupa kas akan mendapatkan laporan operasinya diperburuk oleh kerugian/beban penyusutan.
  (4) Tidak mendorong penanggung jawab aset untuk mengadakan aset dengan kualitas standar dan pemeliharaan serta perawatan yang optimal karena akan memperlihatkan kinerja yang buruk dari pencatatan kerugian akibat penyusutan.

- **Tanggapan**

  _____
  _____
  _____
  _____
  _____

d. Konsep penyusutan mana yang dapat diterapkan untuk aset tetap?

- **Usul**
  Konsep yang diterapkan untuk aset tetap adalah alokasi biaya.

- **Pro**
  (1) Lebih populer karena dianggap lebih mudah dibandingkan dengan *impairment*.

(2) Lebih murah karena tidak memerlukan penilaian setiap periode pelaporan.
(3) Nilai pengganti dengan konsep *impairment* masih sulit diperoleh untuk aset-aset tertentu.

- **Kontra**
  (1) Rentan terhadap subjektivitas penetapan masa alokasi yang tidak dapat diverifikasi (*incorrigible*).
  (2) Terdapat kelemahan konseptual dengan adanya asumsi-sumsi pengalokasian nilai perolehan kepada masa manfaat yang tidak alamiah.
  (3) Tidak sesuai dengan prinsip pemeliharaan modal fisik, yang cenderung lebih dapat dimengerti dalam realitas.
  (4) Tidak mendorong penanggung jawab aset untuk mengadakan aset dengan kualitas yang baik dan memelihara serta merawat secara optimal karena tidak perlu takut dengan ganjaran kinerja yang buruk akibat dari pengakuan dan pelaporan kerugian dalam LO yang sewaktu-waktu timbul akibat *impairment*.
  (5) Alasan bahwa impairment sulit menjadi diragukan karena sudah ada pedoman pelaksanaan *impairment* sebagaimana dicontohkan dalam SFAS 144.
  (6) *Impairment* bukan hal yang tidak dikenal dalam akuntansi pemerintah karena IPSAS jelas-jelas mengijinkan.

- **Tanggapan**

_____
_____
_____
_____
_____

e. Apakah penyusutan merupakan belanja atau pengurang ekuitas?

- **Usul**
  Penyusutan merupakan beban bukan sebagai pengurang ekuitas

- **Pro**
  (1) Paragraf 76 Kerangka Konseptual dijelaskan bahwa Laporan Kinerja Keuangan adalah laporan realisasi pendapatan dan belanja yang disusun berdasarkan basis akrual. Salah satu jenis laporan yang menggunakan basis akrual adalah LO yang antara lain menyajikan informasi mengenai penurunan nilai aset tetap yang tercermin dalam nilai penyusutan.
  (2) Konsekuensi penerapan akuntansi akrual adalah keyakinan untuk menjadikan LO sebagai wadah pengungkapan kinerja pemerintah. Dalam hal ini Surplus/Defisit menjadi indikator kinerja kunci dalam mengumpulkan dan menggunakan sumber daya ekonomi. Tentunya nilai kinerja ini harus dipengaruhi oleh penyusutan yang merupakan wujud nilai kegiatan dari pemanfaatan aset tetap.

- **Kontra**
  (1) Bagi pihak yang baru menguasai cara pembukuan penyusutan menurut PSAP 07 sulit memahami perubahan dari memperlakukan penyusutan sebagai pengurang ekuitas dalam Neraca menjadi penambah beban dalam LO.

- **Tanggapan**

_____
_____
_____
_____
_____

f. Penambahan/pengurangan ekuitas diambil dari LO atau SILPA dari LRA?

- **Usul**
  Penambahan/pengurangan ekuitas diambil dari LO, bukan dari LRA.
  Pelaporan keuangan sektor pemerintahan yang disusun berdasarkan basis akrual, akan menghasilkan laporan yang salah satunya adalah Neraca yang terkait dengan Laporan Operasional. Neraca disusun berdasarkan transaksi-transaksi keuangan yang terjadi dan merupakan hasil penutupan dari perkiraan-perkiraan real (*real accounts*). Dalam penerapan basis akrual penuh baik dalam penganggaran maupun dalam realisasi tidak akan menimbulkan permasalahan dalam penentuan Nilai kenaikan/penurunan ekuitas dana dalam Neraca. Disisi lain penggunaan metode *Cash Basis* untuk penganggaran dan *Accrual Basis* untuk transaksi pada umumnya tidak akan menimbulkan permasalahan jika tidak dianjurkan penyusunan Laporan Realisasi Anggaran (*statutory report*) sebagaimana di Indonesia. Beberapa literatur menyangkut pelaksanaan Dual Basis dibeberapa negara tidak ada yang mensyaratkan penyusunan LRA. Hal ini perlu dikemukakan karena ada dua pilihan dalam penentuan Nilai kenaikan/penurunan ekuitas dana yaitu dari LRA (SILPA/SIKPA) dan LO (surplus/defisit).

- **Pro**
  Untuk menyusun Neraca berdasarkan penerapan *dual system* dimaksud, maka ***kenaikan dan penurunan ekuitas dana sebaiknya diambil dari LO***. Hal ini dilakukan karena nilai yang ditampilkan dalam laporan dimaksud lebih akurat dan realible. Sedangkan dalam laporan realisasi hanya digunakan untuk kebutuhan parlemen sesuai dengan amanat undang-undang. Sebagai perbandingan untuk suatu transaksi diperlakukan dalam metode cash basis dan accrual basis:
  Barang

Kejadian	Cash Basis	Accrual Basis
Barang diorder ke supplier	Tidak ada pencatatan	Tidak ada pencatatan
Barang persediaan datang	Tidak ada pencatatan	Dicatat penambahan kewajiban dan persediaan

Persediaan digunakan	Tidak ada pencatatan	Dicatat pengurang persediaan dan ekuitas dana
Persediaan dibayara	Dicatat sebagai pengurang kas dan ekuitas dana	Dicatat sebagai pengurang kas dan kewajiban

Aset dan Pendapatan

Transaksi	Perlakuan metode Cash	Perlakuan metode Accrual
Aset dibeli tetapi belum dibayar	Tidak dicatat	Dicatat sebagai aset dan menimbulkan kewajiban.
Aset digunakan	Tidak dicatat	Dicatat penurunan terhadap aset.
Aset dibayar	Dicatat penambahan aset dan penurunan kas	Dicatat penurunan kewajiban dan penurunan kas.
Pemberian jasa kepihak lain	Tidak dicatat	Dicatat pendapatan dan piutang
Tagihan dikirim	Tidak dicatat	Tidak dicatat.
Pembayaran diterima	Dicatat menambah kas dan mengakui pendapatan	Dicatat penurunan piutang dan penambahan kas.

Dari uraian tersebut, maka jika disusun laporan yang dihasilkan dari transaksi akrual dan dimasukkan keadalam Neraca akan seperti contoh berikut:

Informasi tentang Akuntansi berbasis Akrual							
Laporan Arus Kas		**Laporan Operasional**		**Neraca**			
					Opening	**Changes**	**Closing**
Receipts		**Revenues**		**Assets**			
a. Taxation	90	a. Taxation	100	Bank	**50**	**130**	180
b. Asset Sales	100		**100**	Receivables	20	a. 10	30
	190	**Expenses**		Fixed Assets	700	b. -100	600
Payments		c. Personnel Costs	90		**770**	**40**	**810**
c. Salaries	-60	e. Foreign Exchange	10	L**iabilities**			
		d. Litigation Expense	30	Litigation	--	d. 30	30
Cash Surplus	**130**		**130**	Pension Liability	--	c. 30	30

				Borrowing	500	e. 10	510
Bank Balance					**500**	**70**	**570**
Opening	50			**Net Assets**	**270**	**-30**	**240**
Closing	**180**	**Deficit**	**-30**	**Equity and Reserves**	**270**	**-30**	**240**

- **Kontra**
  Nilai surplus/defisit yang berasal dari LRA sebaiknya menjadi perkiraan penambahan/penurunan ekuitas dana dalam Neraca. Hal ini dilakukan karena laporan yang digunakan untuk pertanggungjawaban di DPR dan yang diamanatkan undang-undang adalah LRA, sehingga nilai dari laporan tersebut yang lebih dapat dipertanggungjawabkan. Hal ini akan bertentangan dengan prinsip accrual yang akan kita anut.
- **Tanggapan**

  _____
  _____
  _____
  _____
  _____

g. Perlukah kewajiban bersyarat (contingent liabilities) dilaporkan?

- **Usul**
  Kewajiban bersyarat (*Contingent Liabilities*) perlu diungkapkan dalam CaLK supaya lebih informatif .

- **Pro**
  Sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku, jika kewajiban bersyarat kemungkinan besar akan terjadi dan jumlahnya dapat dinilai secara memadai (*probable*) maka utang tersebut harus dilaporkan dalan neraca. Jika utang tersebut kemungkinan terjadinya tidak begitu besar (*reasonably possible*) dan dapat dinilai secara memadai, maka utang tersebut diungkapkan. Jika utang bersyarat tersebut kemungkinan terjadinya sangat kecil dan/atau tidak dapat ditentukan nilainya (*remote*), maka utang tersebut tidak dilaporkan atau dinilai.

- **Kontra**
  Sulit untuk menilai kepastian utang bersyarat.

- **Tanggapan**

  _____
  _____
  _____
  _____

_____

h. *Perlukah ada pengakuan utang terhadap belanja yang sudah terjadi dan tidak tersedia anggarannya?*

- **Usul**
  Belanja yang sudah terjadi padahal tidak tersedia anggarannya, perlu diakui sebagai utang.

- **Pro**
  Dalam sudut pandang akuntansi akrual (*accrual accounting*), belanja yang sudah terjadi merupakan belanja tahun yang bersangkutan, namun jika belum dapat dibayar karena belum tersedia anggaran pada tahun yang bersangkutan harus diakui sebagai utang untuk mengingatkan bahwa ada dana yang harus disediakan pada tahun anggaran berikutnya untuk melunasi utang tahun berjalan.

- **Kontra**
  Secara peraturan perundangan tidak diperbolehkan melakukan belanja jika tidak tersedia anggaran pada tahun yang bersangkutan.

- **Tanggapan**

  _____
  _____
  _____
  _____
  _____

4. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Dalam akuntansi berbasis akrual, apakah Laporan Realisasi Anggaran yang disusun berdasar akuntansi berbasis kas masih harus disajikan?

- **Usul**
  Pada basis akrual Laporan Realisasi Anggaran tetap disusun sebagai bagian dari laporan pertanggungjawaban.

- **Pro**
  Pasal 30 UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan bahwa Presiden menyampaikan rancangan undang-undang tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN kepada DPR berupa laporan keuangan yang setidak-tidaknya meliputi Laporan Realisasi APBN, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

- **Kontra**

1. Pendapatan, Belanja dan pembiayaan yang disajikan pada laporan realisasi anggaran belum menyajikan informasi yang sesungguhnya, karena pos-pos akrual dan transitoris belum dilaporkan
2. Dengan adanya Laporan Realisasi anggaran akan menambah kompleksitas dalam penyusunan laporan keuangan, karena:
   a. Penggunaan akun yang tidak sejenis antara LRA dan LO
   b. Penggunaan akun yang sejenis antara LRA dan LO akan tetapi mempunyai arti yang berbeda, misalnya Surplus/defisit.
   c. Kesulitan dalam penentuan jumlah ekuitas berasal dari LRA atau LO.

- **Tanggapan**

_____
_____
_____
_____
_____

5. Laporan Arus Kas (LAK)

Metode apa yang dapat diterapkan dalam menyusun LAK?

- **Usul KSAP**
  Kedua metode langsung dan tak langsung dapat diterapkan.

- **Pro**
  Keduanya dikenal dalam wacana akuntansi.

- **Kontra**
  Yang diakui lebih mudah dilaksanakan adalah metode langsung, sehingga dalam kondisi pengetahuan pegawai pemerintah yang belum memadai dalam menerapkan akuntansi pemerintah sebaiknya menggunakan metode langsung.

- **Tanggapan**

_____
_____
_____
_____
_____

6. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Apakah Laporan Kinerja dalam CaLK tidak tumpang tindih dengan Laporan Kinerja yang diwajibkan oleh PP Nomor 8 Tahun 2006?

- **Usul**
  CaLK hanya mengungkapkan ikhtisar pencapaian kinerja.

- **Pro**
  Penjelasan ikhtisar pencapaian kinerja merupakan ringkasan dari Laporan Kinerja (LKj) secara umum. Sesuai PP Nomor 24 Tahun 2005, salah satu cakupan CALK adalah penjelasan tentang pencapaian target sesuai amanat peraturan perundangan. Pencapaian kinerja ini merupakan hasil dari penggunaan sumber daya finansial yang disajikan dalam laporan keuangan. Dengan pertimbangan tersebut, penjelasan capaian kinerja secara ringkas perlu dimuat dalam CaLK.

- **Kontra**
  Sesuai namanya, CaLK sebaiknya hanya menjelaskan hal-hal yang terkait dengan laporan keuangan sehingga informasi lainnya tidak perlu dimasukkan.

- **Tanggapan**

  _____
  _____
  _____
  _____
  _____