



Wacana Perbedaan FASB dan GASB

Dituturkan Dr Jan Hoesada

PENDAHULUAN

Tak terdapat perbedaan signifikan produk standar IFRS Board dan IPSAS Board, karena cita-cita *oneworld one standard*. Negara New Zealand dan Australia menggunakan standar tunggal bagi swasta dan pemerintahan.

Sebaliknya, terjadi divergensi akuntansi pemerintahan dengan akuntansi keuangan sektor swasta di dunia akuntansi AS. Bila standar internasional menggabungkan sektor pemerintahan dan non-pemerintahan pada IPSAS, GASB dirancang khusus hanya bagi pemerintahan AS. Terdapat pula upaya divergensi atau pembedaan akuntansi entitas nirlaba non-pemerintahan dengan entitas pemerintahan di AS.

Di AS, akuntansi pemerintahan tumbuh dan berkembang dalam tradisi panjang administrasi keuangan pemerintah AS nan khas oleh sekumpulan akuntan pemerintahan dengan cara berfikir berbeda dengan para akuntan sektor swasta apalagi akuntan pasar modal. Pada awalnya, tercatat sejarah bahwa KAP Haskin & Sells pada tahun 1901 diberi tugas Kadin setempat untuk menginvestigasi manajemen kota Chicago, bermuara pada pemasangan sistem-akuntansi- lengkap bagi kota tersebut.

Pada tahun 1902/1902, berbagai kota seperti Newton, Massachusetts, Baltimore, Maryland menerbitkan Laporan Tahunan Pemerintah Kota berdasar saran Persatuan Nasional Kota-Kota. Pada tahun 1904 dan 1906, negara bagian New York dan Massachusetts menerbitkan peraturan Akuntansi & Pelaporan Seragam, kemudian diikuti berbagai pemerintahan kota-kota yang lain.

Kita sama mafhum bahwa Sejarah pemerintahan AS diwarnai oleh berbagai bintang layar perak dan pengusaha seperti Clint Eastwood, Arnold Zcwarzenegger, Ronal Reagan dan Donald Trump. Dalam slogan *Kota Bisnis Dipimpin Pebisnis*, Herman A. Metz sebagai pengawas-terpilih New York City memerangi kecurangan & inefisiensi keuangan dan memperbaiki manajemen emisi-obligasi-pemerintah-kota, mendirikan biro riset kota yang bertugas mencipta metode ilmiah akuntansi & pelaporan LK Kota, bertiwikrama menjadi the Metz Fund Handbook pada sekitar 1910 sebagai buku-pegangan-pertama tentang akuntansi-kotapraja yang terapresiasi-tinggi oleh Persatuan Nasional Kota-Kota. Komite Nasional Akuntansi Kotapraja didirikan pada 1934 oleh ikatan akuntan AS, asosiasi pelatih akuntansi perguruan tinggi AS, asosiasi kotapraja AS, asosiasi internasional manajer kota, asosiasi pejabat keuangan kotapraja, asosiasi nasional akuntan-biaya, masyarakat akuntan-publik-bersertifikat, asosiasi nasional auditor negara, pengawas dan bendahara, persatuan/liga pemerintahan kota-kota dan biro sensus. Komite bertugas memilih/mengadopsi berbagai prinsip akuntansi berlaku-umum yang sesuai bagi akuntansi & pelaporan LK kekotaprajaan, yang kemudian diakui IAI AS & AICPA AS pada tahun 1934 & 1935.

Pada tahun 1951, Komite menerbitkan Municipal Accounting and Auditing, pada 1968 dinobatkan sebagai buku-biru Governmental Accounting, Auditing dan Financial Reporting atau GAAFR 68. Pada 1974, AICPA secara resmi mengakui eksistensi GAAFR 68 sebagai basis pedoman audit berjudul Audits of State and Local Government Units (ASLGU) yang kemudian menjadi sumber inspirasi inspektorat jenderal kementerian/lembaga negara, APIP pmda, BPKP dan BPK berbagai negara di muka-bumi.

Pada tahun 1974 the National Council on Governmental Accounting (NCGA) menggantikan National Committee on Governmental Accounting, terdiri atas 21 anggota berdurasi-masa-tugas 4 tahunan secara sukarela dan paruhwaktu, melakukan rapat dua-harian dengan frekuensi dua sampai empat kali setahun dengan tugas utama penyempurnaan GAAFR 68 terpadu ASLGU.

NCGA membangun persahabatan-profesional berbasis anggota perwakilan dengan FASB, AICPA dan berbagai organisasi penting lain di AS, berhasil membuat pernyataan ulang prinsip-akuntansi-kepemerintahan versi NCGA Statement 1 pada tahun 1979, melakukan rekonsiliasi beda GAAFR-ASLGU ditambah 7 pernyataan dan 11 tafsir dilengkapi Pernyataan Konsep (*ConceptStatement*).

Berbagai isu panas karena turbulensi-ekonomi AS tak dapat ditangani dengan baik oleh anggota NGGA paruh waktu, sehingga GASB didirikan pada tahun 1984 menggantikan NGGA.

Apabila di Indonesia terdapat sebuah KSAP, di AS terdapat dua tingkat SAP yang disusun oleh Dewan SAP independen dari sektor-privat. SAP Pemerintah Federal disusun Dewan SAP bernama the Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), sedang SAP untuk setiap negara-bagian AS setara pemerintah daerah di Indonesia yang disusun oleh the Governmental Accounting Standards Board (GASB).

PEMBANDINGAN GASB DAN FASB

Mengambil hikmah pemikiran Marsh, Treba and Fischer, Mary, dalam makalah berjudul "FASB/GASB Recognition and Reporting Differences: A Nonprofit Sector Perspective" (2011), berbagai kesimpulan dapat diambil, sebagai berikut.

Bagi FASB, konsep kemanfaatan-keputusan (*decision usefulness*) ditujukan bagi pengambilan keputusan investor, kreditor dan pihak-berkepentingan lain terhadap entitas komersial dan non-komersial bukan pemerintahan berbasis nilai-kini. GASB terfokus pada akuntabilitas kepada wajib-pajak sebagai lawan yang berseberangan dengan konsep-kemanfaatan keputusan (*decision usefulness*).

Luar biasa tapi nyata, disimpulkan dari makalah tersebut bahwa AICPA menjadi semacam *badan penyusun standar bayangan* yang berada di antara kubu FASB dan GASB, mengeluarkan berbagai "aturan akuntansi" bertema panduan-audit LK, tanpa menuai protes dua kubu besar pembuat standar AS tersebut. Legitimasi AICPA berasal dari penghormatan dari kedua kubu standar AS tersebut. Tertengarai bahwa FASB dan GASB makin memperhatikan berbagai keluaran AICPA dan melakukan reaksi bersahabat terhadap keluaran tersebut, misalnya masing-masing kubu mengeluarkan berbagai panduan akuntansi (*accounting guidance*) atas berbagai SAK/SAP AS sebagai tanggapan positif. Kedua kubu tersebut menghormati kekuasaan AICPA sebagai regulator opini-audit atas LK di AS.

Terjadi divergensi akuntansi pemerintahan dengan akuntansi keuangan sektor privat, terjadi pula perbedaan akuntansi entitas nirlaba non-pemerintahan dengan entitas pemerintahan. Terdapat karakteristik hibrida, antara lain karena pengaruh pemikiran versi AICPA, akuntansi campuran entitas nirlaba dengan entitas komersial. Entitas nir-laba bukan pemerintahan menggunakan basis entitas, walau boleh saja menggunakan basis akuntansi dana.

Pada tataran teori entitas, GASB 34 memilah entitas menjadi 3 entitas LK, yaitu entitas dengan aktivitas berjenis bisnis, entitas pemerintahan, entitas pemerintahan dengan aktivitas berjenis bisnis.



Setelah tahun 1984 terjadi pergeseran platform, dari *fund-based model* menjadi *entity-based reporting* pada GASB.

GASB 8 tentang penyusutan merupakan reaksi positif terhadap standar FASB. Perguruan tinggi pelat merah terkatagori entitas pemerintah dengan aktivitas bisnis.

AICPA mengizinkan pengakuan/kapitalisasi berdasar *persentase penyelesaian konstruksi* bagi entitas nir-laba bukan pemerintahan.

Tentang peran konsep, standar dan buletin teknis pada GASB adalah sebagai berikut. Secara eksplisit GASB menyatakan bahwa Pernyataan Konsep dimaksud untuk basis kerja Dewan Standar GASB, bukan untuk para pengguna standar cq penyusun LK. Pernyataan Standar, Tafsir, Buletin Teknis, Panduan Implementasi dimaksud untuk basis kerja para pembuat LK dan auditor LK.

Perbedaan kerangka dasar FASB dan GASB adalah sebagai berikut. FASB menerbitkan dokumen Tujuan LK Entitas Bisnis dan dokumen Tujuan LK Entitas Nirlaba, GASB menerbitkan dokumen Tujuan pelaporan LK. Pada tataran Klasifikasi pos-pos LK, FASB menerbitkan aturan klasifikasi aset dan liabilitas berbasis likuiditas, namun boleh juga

berbasis current & non-current, sedang GASB menerbitkan klasifikasi aset dan liabilitas berbasis current & non-current.

Untuk pembatasan permintaan pemangku kepentingan untuk pengungkapan tertentu, FASB lebih longgar dan GASB mengatur lebih spesifik.

Terdapat beda fokus kinerja entitas LK. Bila FASB terfokus pada Laporan Laba/Rugi, GASB terfokus pada upaya & kinerja layanan yang sesungguhnya belum dapat terwakili oleh LO versi KSAP, mungkin lebih terakomodasi oleh LAKIP versi NKRI yang bersifat non-akuntansi.

Terdapat teori pelepasan dolar pertama, kira kira serupa *tainting rule* pada akuntansi instrumen keuangan. Endowment berpenggunaan di batasi.

FASB memberi mandat *first dollar release method*, yaitu memberi hak entitas untuk mengonversi sumber daya terpasung menjadi sumber-daya bebas pasungan pada saat entitas melepas-pasung satu dolar pertama. Saldo laba terapropriasi berpenggunaan terbatas tujuan peruntukan tertentu.

GASB mewajibkan penjelasan pada CALK bagi sumber-daya terpasung dan sumber-daya tidak terpasung, yang bertujuan penggunaan sama.

Jaminan berbasis endowment (*endowment pledge*) diakui entitas nirlaba-nonpemerintahan, tak di akui oleh entitas pemerintahan. FASB mengakui *endowment pledge* sebagai terestriksi permanen, GASB melarang *endowment pledge*.

Dengan mendefinisikan *pledge* sebagai transaksi-bukan-pertukaran, maka GASB tak mengatur pendiskontoannya (*discounting pledge*).

Akuntansi sumbangan bersyarat penggunaan adalah sebagai berikut. Untuk entitas pengguna FASB, penerimaan sumbangan tunai-ter-restriksi diakui sebagai aset ter-restriksi temporer atau permanen, sesuai kontrak. Pada GASB semua jenis pendapatan sumbangan-ter-restriksi diakui sebagai pendapatan-tanggungan, yang menyebabkan perbedaan aset-neto dengan FASB. Pada GASB Pendapatan hadiah (*gift*) diakui sebagai pendapatan hanya saat diterima.

Akuntansi investasi dua kubu FASB dan GASB amat berbeda.

Hasil investasi dan untung/rugi realisasi investasi dilaporkan sekaligus dalam jumlah neto, sesuai GASB 31. Tentu saja untung/rugi investasi belum-realisasi (*unrealized investment income*) disajikan terpisah dari hasil-investasi (*investment income*). Hasil-investasi pemerintahan tak dilaporkan sebagai pendapatan-operasional-pemerintahan karena tak lazim terdapat pada tupoksi pemerintahan, kecuali bunga-pinjaman-program (*program loan*) bagi siswa pada entitas LK perguruan pelat-merah. Pada FASB, tergantung jenis entitas, hasil investasi mungkin dilaporkan sebagai pendapatan operasional entitas.

Akuntansi pendapatan *grant* adalah sebagai berikut. Sesuai adat kebiasaan nirlaba dimuka bumi, semua *grant* diterima adalah pendapatan operasional entitas pemerintah.

GASB 39 mewajibkan pula pelaporan LK entitas tersebut sebagai komponen LK pemerintahan, menyajikan jumlah dana dan nama entitas penerima kepercayaan tersebut pada LK pemerintah.

Akuntansi kerugian investasi *endowment* adalah sebagai berikut. Kerugian investasi *endowment* (*Endowment Investment Losses*) disajikan sebagai komponen te-restriksi permanen dalam rumpun aset neto pada FASB. Untuk menjaga kualitas transparansi, GASB mengatur berbeda, kerugian teratribusi kepada *aset-neto te-restriksi yang tak-boleh-dibelanjakan* (*attributable to restricted nonexpendable net assets*) mengurangi *aset-neto te-restriksi yang tak-boleh-dibelanjakan* (*restricted nonexpendable net assets*).

Untuk Laporan Neraca, GASB versi 1999 meminta klasifikasi *current & noncurrent*, tiga kelompok aset neto yaitu aset modal neto setelah dikurang utang-terkait (dimaksud tidak ter-restriksi versi FASB), ter-restriksi dan tidak-ter-restriksi. GASB melarang penyajian tujuan aset-neto tidak-ter-restriksi, namun mengizinkan pengungkapan. Pada laporan neraca pemerintah, aset tak-tersusut disajikan terpisah AT/ATB tersusutkan.

Pada tataran laporan aktivitas, FASB mengizinkan tiap entitas mendefinisikan beban sesuai sifat bisnis entitas. FASB 1993 memperlakukan seluruh beban sebagai nir-restriksi. Seluruh aset te-restriksi yang digunakan secara operasional sebagai beban tahun berjalan harus di reklasifikasi sebagai aset-tidak-ter-restriksi. Bagi GASB, beban dapat saja dilaporkan berasal dari aset ter-restriksi/tidak-ter-restriksi dan/atau aset operating/non-operating.

Pada tataran operasional, alokasi APBN/D, pendapatan hadiah (*gifts*) dan hasil investasi, kecuali pinjaman-program, harus dilaporkan sebagai aktivitas-non-operasional. Keuntungan/kerugian pelepasan AT/ATB pemerintahan pada umumnya terklasifikasi sebagai non-operasional.

Pada tataran klasifikasi beban entitas komersial, FASB (1993) mengizinkan klasifikasi beban berdasar klasifikasi alamiah, dan meminta klasifikasi berdasar fungsi dinyatakan pada laporan operasional atau pada CALK. Pada pemerintahan, GASB mengizinkan klasifikasi alamiah atau klasifikasi fungsional untuk pelaporan beban. NABUCO mendorong entitas perguruan tinggi membuat laporan rekonsiliasi klasifikasi alamiah vs klasifikasi fungsional.

Tentang alokasi lanjutan, FASB menuntut alokasi alamiah seperti beban penyusutan, beban pemeliharaan dan beban bunga, agar dilanjutkan menjadi alokasi berbasis fungsi, misalnya pada entitas komersial, *alokasi lanjutan beban-penyusutan* menjadi beban-penyusutan departemen produksi, pemasaran dan umum, sedang GASB mengizinkan namun tidak mewajibkan alokasi lanjutan tersebut. GASB menuntut layak-temu piutang buruk (*bad debts*) dengan rumpun pendapatan terkait, kecuali piutang buruk berbentuk pemberian pinjaman pemerintah.

Terdapat pos luar-biasa, tak lazim dan/atau tak-sering pada LO pemerintahan, misalnya ATB perangkat lunak akuntansi pemerintah dalam belanja APBN cukup besar, yang ternyata tak-digunakan lagi. Pembelian berbagai perangkat lunak kecil-kecil lazimnya masuk beban operasional pada LO.

Terdapat beda LAK versi GASB dan FASB. Laporan Arus Kas versi FASB ber kategori tiga, sedang LAK versi GASB berkategori empat. FASB (1993) mengizinkan metode langsung dan tidak langsung pada tiga katagori arus kas, yaitu operasional, penginvestasian dan

pembiayaan (*financing*). GASB (1999) mengizinkan hanya metode langsung berdasar jenis aliran kas dan meminta rekonsiliasi laporan arus kas dengan LO.

PENUTUP

Makalah dimaksud untuk membangun kesadaran divergensi SAK dan SAP di Indonesia, pemaksaan konsep *one world one standar* berisiko menghapus diferensiasi alamiah nan-indeh antara entitas komersial dan entitas pemerintahan, dan diferensiasi tujuan ber LK.

Jakarta, April 2021