

INFORMASI ANGGARAN PADA LAPORAN KEUANGAN

Dituturkan Dr Jan Hoesada

PENDAHULUAN

Pertanggungjawaban kabinet di depan DPR terutama adalah pertanggungjawaban realisasi APBN, sehingga LRA adalah primadona dalam deretan komponen LK Pemerintahan NKRI. Tujuan ber APBN adalah untuk (1) realokasi & pembentukan SD bangsa, untuk (2) meng-optimalisasi stabilitas & pertumbuhan perekonomian cq pertumbuhan PDB dan pendapatan perkapita, sambil (3) menghapus senjang kemiskinan/kemakmuran cq ketidak-seimbangan pendapatan regional, pendapatan perkapita dan kekayaan penduduk, melalui (4) kebijakan perpajakan propembangunan, (5) pembentukan iklim kondusif yang mendorong etos-kerja, etos-pendidikan rumah-tangga, mendorong gairah simpanan/investasi publik berkewirausahaan, (6) APBN mengeksplorasi /mengoptimalisasi *endowment*, terutama SDA dan sumberdaya sosial, (7) membentuk etos kesatuan-bangsa (*sense of unity*) dan sektor-publik nan-sehat cq kelembagaan sektor publik dan BUMN untuk kesejahteraan bangsa, (8) APBN memelihara, membentuk dan meningkatkan kesejahteraan & daya-saing bangsa dalam dinamika perubahan lingkungan dunia antara lain perubahan-iklim dan perubahan teknologi & budaya-global.

Administrasi publik berdimensi kejujuran, ekonomi, efisiensi dan proporsional. Dimensi ekonomi antara lain menggunakan *marginal utility theory* diperkenalkan oleh Emil Sax (1887). Sumber *Budget Theory in the Public Sector*, dengan editor Aman Khan dan W.Bartley Hildreth , 2002, antara lain mengungkapkan bahwa Teori Penganggaran Pemerintahan berkembang lambat, pada era paska PD II penganggaran bersifat inkrementalis (yaitu tahun-lalu dengan perubahan sekadarnya), dengan tekanan penting stabilitas & pertumbuhan, hampiran dasar-ke atas (*bottom up*) penganggaran mikro (*microbudgeting*) sebagai realiasi kebijakan publik. Pada era kedua, sejak 1970

an menuju 1990 terjadi hampiran penganggaran makro (macrobudgeting) menghindari bahaya-laten defisit APBN tetap saja dibayangi penganggaran-mikro, kebanyakan bertema APBN Seimbang, Kebijakan Reduksi Defisit APBN dan Kebijakan Belanja Pilihan Kabinet sendiri. Era ketiga pada tahun 2000, ditandai kemunculan aktor APBN di ranah eksekutif dan legislatif, politik ber APBN bertema keseimbangan-kekuatan eksekutif vs legislatif diwarnai formalisasi prosedur penganggaran, perubahan mendasar norma/nilai penganggaran dan lingkup wawasan pandang pembuat kebijakan, munculnya tekanan penting akan kebijakan utama, sebuah era diwarnai reformasi dan perubahan sifat APBN , antara lain keterbukaan aspek politis, aspek defisit dan hampiran yang digunakan. Pada dunia nan-makin-turbulen, faham inkrementalis (APBN & Realisasi Tahun Lalu sebagai basis, dengan sedikit perubahan) telah pudar sinarnya. Pada era 1970 an, APBN AS di dominasi para jenderal , diwarnai belanja perang Vietnam , menghasilkan stagflasi AS. Presiden Nixon mengendalikan inflasi dengan berbagai kebijakan imbalan kerja dan tingkat harga umum, menghadapi embargo migas ditambah perang-harga dengan negara-negara penghasil migas Arabia, diwariskan kepada Ford dan Carter, dan AS mengalami perubahan drastis APBN karena liberalisasi, berbagai kebijakan perlindungan sosial terutama kesehatan/pengobatan dan perpajakan umumnya, belanja pajak (tax expenditure) khususnya, menghasilkan defisit APBN , ditambah penggunaan hampiran peng-indeks-an (misalnya indeks konsumen) dalam tingkat inflasi digigit-ganda. Pada era 1974, terjadi puncak frustrasi DPR akan perilaku APBN presiden Nixon, sehingga muncul berbagai UU membatasi perilaku tersebut. Kemenangan Reagan terhadap Carter menyebabkan DPR akhirnya dikuasai Partai Republik , walau Partai Demokrat tetap optimis mampu menahan aksi kabinet melalui legislasi. Sejarah mencatat, APBN AS 1981 berhampiran penganggaran atas-bawah , bukan lagi hampiran bawah-atas. Hampiran atas-bawah (*top down*) penganggaran APBN pada semua negara di muka bumi, makin mendapat momentum tatkala Covid melanda dunia.

Penulis berpendapat bahwa (1) terdapat mata APBN , sesuai tujuan dan sifatnya, yang sebaiknya menggunakan hampiran inkremental atau mikro, sebagian lain menggunakan hampiran makro atau *zero based*, (2) setiap mata APBN dan bentuk belanja harus dipertanyakan, melalui studi obyektif dan mendalam, untuk mencari peluang perbaikan di masa depan, misalnya pola kesejahteraan-sosial berbasis BOS, Raskin, BPJS apakah masih dapat disempurnakan bahkan diganti pola/program lain, lalu membuka hati dan pikiran (3) pemerintah selalu melakukan patok-duga (*benchmarking*) dengan APBN negara-negara lain, sebagai studi perbandingan, dengan hampiran fragmatis bahwa (4) mata pendapatan dan mata belanja tertentu yang padat-KKN perlu dikelola secara amat-profesional, atau diganti mata anggaran lain, (5) sebagian mata anggaran sebaiknya dibentuk berhampiran *bottom-up*, sebagian mata-anggaran disusun bersama-sama *bottom & up*, sebagian sisanya

harus berhampiran *top-down*, dengan warna (5) APBN Strategis berkesadaran perubahan eksternal nan-positif (APBN Berdaya-ubah) .

Basis APBN/D sebuah pemerintahan amat terkait dengan basis akuntansi pemerintahan. APBN berbasis akrual tidak praktis diterapkan apabila akuntansi pemerintahan berbasis kas. APBN berbasis akrual berpeluang diterapkan oleh negara berakuntansi pemerintahan berbasis akrual. Tak sampai 5 % pemerintahan di muka bumi menggunakan APBN Berbasis Akrual, diperkirakan tak sampai 10 % pemerintahan berakuntansi akrual di muka bumi menerapkan APBN berbasis akrual. AS dan PBB tidak ber anggaran akrual.

Michael Cohn, 2020, menyajikan artikel berjudul *Accrual accounting on the rise among governments worldwide* via <https://www.accountingtoday.com/news/accrual-accounting-on-the-rise-among-governments-worldwide> , mengutip sumber *Chartered Certified Accountants & the International Federation of Accountants* , menyatakan bahwa 75 % negara di muka bumi berakuntansi pemerintahan berbasis kas di muka bumi ,sehingga berguna untuk menggambarkan kondisi fiskal bangsa, pada tahun 2023 diramalkan APBN Berbasis Kas menyusut menjadi 35 % negara . Jumlah pemerintahan berakuntansi berbasis akrual pada tahun 2023 diramalkan sebanyak 65 % , menjadi lebih besar dibanding negara-negara ber APBN Berbasis Kas.

GCG merupakan prasyarat negara yang ingin ber APBN Berbasis Akrual. Dokumen FEE, 2003, vide sumber https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Adoption_of_accrual_accounting_and_budgeting_by_governments_030716_WEB1532005161540.pdf , menyatakan berbagai syarat akuntansi pemerintahan berbasis akrual, yaitu (1) gagasan berakuntansi akrual diterima/didukung pemerintah & masyarakat sepenuhnya, (2) ikatan profesi akuntan ikut berpartisipasi dalam pembangunan akuntansi pemerintahan berbasis akrual, (3) pengembangan bersama SAK Pemerintahan dari segala unsur / kelembagaan bangsa itu, (4) dukungan BPK dan BPKP, (5) pelatihan berakuntansi akrual bagi pelaku-akuntansi yang mencakupi pelatihan sistem akuntansi pemerintahan akrual berbasis SAK, pelatihan perubahan sistem kendali manajemen pemerintahan, visi tentang penganggaran akrual yang dimotori Departemen Keuangan bangsa itu, (6) reformasi budaya akuntansi berbasis kas menjadi budaya akuntansi berbasis akrual, (7) kesiapan inspektorat, SPI, BPK dan BPKP melakukan audit LK berbasis akrual, (8) penciptaan iklim dan sistem anti-korupsi, (9) bingkai waktu dan jadwal perubahan basis akuntansi masuk-akal / realistis , bingkai waktu berbeda untuk tahap selanjutnya , yaitu pembangunan sistem APBN Berbasis Akrual berdasar sukses penerapan akuntansi berbasis akrual, (10) pembangunan sistem imbalan kerja para pegiat akuntansi dan auditing LK Berbasis Akrual berbasis indikator-kinerja yang

baru, dan (11) hampiran akuntansi berbasis akrual dinyatakan secara resmi oleh kabinet & DPR sebagai bagian agenda reformasi.

Dokumen *United States General Accounting Office*, tahun 2000, vide <https://www.gao.gov/products/aimd-00-57> , tentang *Accrual Budgeting* menjelaskan bahwa sistem APBN Berbasis Akrual terkait pendapatan APBN , Beban dan Belanja Bukan Beban , yang berpengaruh pada arus-kas jangka panjang, antara lain adalah program pensiun PNS , rencana pengadaan/pembangunan aset infrastruktur bertahun-jamak , pengetahuan jangka-panjang habisnya pendapatan APBN sumber-daya-alam tertentu, misalnya cadangan migas bangsa itu. APBN Berbasis Akrual menggelar dampak kebijakan APBN jangka panjang pada ekonomi-makro, moneter, mikro dan regional sehingga berbagai kebijakan-fiskal dibentuk pada tataran tersebut.

PBB membuat anggaran dua-tahunan. Tujuan ber *anggaran akrual bervisi tahun-jamak* membentuk garis-besar haluan negara melalui teknologi APBN , dimana tujuan akbar jangka-panjang secara otomatis menyelaraskan berbagai benturan-kepentingan para pemangku-kepentingan, antar departemen pemerintah, dan penyelarasan/dukungan berbagai APBD kepada APBN jangka panjang.

Sampai hari ini, sebagian besar negara di muka bumi menggunakan sistem anggaran berbasis kas , Pemerintahan AS menggunakan *APBN Berbasis Kas & Kewajiban (uses a system of both a cash- and obligation-based budget)* bertujuan memperoleh posisi pengendalian lebih baik ketimbang sekadar sistem APBN berbasis kas.

Tekanan visoner jangka-panjang di AS melampaui *jarakpandang sekadar sampai pada kewajiban pembayaran APBN tahun selanjutnya*, dalam bentuk (1) gejala munculnya kebutuhan informasi untuk pengakuan implikasi-biaya jangka-panjang terhadap kebijakan, keputusan dan komitmen yang ada , terutama karena tekanan APBN jangka-panjang akibat perubahan demografis usia pensiun , dan mempertanyakan bentuk tabungan atau sarana pengam lain bagi penggelembungan utang jangka-panjang jaminan-sosial, pengangguran, janda, APBN kesehatan dan dana-pensiun, (2) gejala munculnya kebutuhan informasi akan struktur beban/biaya negara yang bertujuan restrukturisasi APBN dan pertanggungjawaban efektivitas/efisiensi per mata-anggaran-belanja , berlatabelakang (3) gejala perubahan iklim politik ber APBN dan perubahan pola pengambilan keputusan eksekutif , sehingga (4) penggunaan surplus realisasi anggaran makin berpola visi jangka-panjang , (5) evaluasi DPR AS akan kinerja APBN makin dilihat dalam horizon waktu lebih panjang.

APBN Berbasis AkruaI masih merupakan utopia. Bada-waktu (*timing difference*) tampak sebagai berikut.

- Pada APBN Berbasis Kas, pencatatan penerimaan/pembayaran kas pada waktu yang sama dengan penerimaan/ pembayaran tersebut atau kenaikan saldo liabilitas saat-transaksi.
- Pada APBN Berbasis AkruaI, pencatatan transaksi sepanjang periode-berjalan bila aktivitas berdampak menghasilkan pendapatan, meningkatkan liabilitas atau meng-konsumsi aset , tak peduli dan tak perlu terhubung dengan peristiwa penerimaan/pembayaran tunai. Walau biaya tercatat pada sistem APBN AkruaI tidak identik untuk akuntansi-akruaI, terminologi digunakan pada anggaran menggunakan istilah dalam SAK Berbasis AkruaI , sehingga berbagai biaya (cost) dalam APBN AkruaI mempunyai berbagai kesamaan/kemiripan dengan berbagai beban dalam Laporan Laba Rugi entitas komersial.
- Penganggaran berbasis kewajiban (obligation-based budgeting) versi AS terfokus pada pengendalian kewajiban hukum & komitmen yang terjadi dalam periode anggaran, mencatat transaksi keuangan terutama tatkala transaksi-terjadi, kontrak/perjanjian ditanda-tangani pihak-pihak lengkap, yang menyebabkan penerimaan/pembayaran di masa yang akan datang.
- APBN negara AS bukan APBN Berbasis AkruaI atau APBN Berbasis Kas, adalah APBN Berbasis Kewajiban yang terfokus pada pengendalian kewajiban hukum dan kesepakatan netrajadi dalam periode APBN , mencakupi (1) DPR memberi izin di muka kepada Kabinet untuk membuat perikatan hukum, (2) perikatan hukum merupakan eksekusi izin DPR tersebut, dan (3) pembayaran via APBN untuk pemberesan kewajiban hukum tersebut.

RAGAM PENGANGGARAN

Pada tataran teori, Sistem Penganggaran pada sektor publik antara lain mencakupi Sistem Penganggaran Seimbang (*Balanced Budget*), Sistem Penganggaran Defisit Berbatas Maksimum, Sistem APBN Berbasis Anggaran Pendapatan, Belanja Mengikuti, Sistem APBN Berbasis Kinerja, Sistem APBN Berbasis Nihil (*Zero Based Budgeting*). Basis APBN antara lain adalah Anggaran Berbasis Kas, Anggaran Berbasis AkruaI, Anggaran Berbasis Kas Modifikasian, Anggaran Berbasis AkruaI Modifikasian. Sistem APBN Berlini Belanja (*The Line Item Budget*) mengutamakan batasan belanja untuk tiap obyek belanja, bertujuan sentralisasi-pengendalian dan penetapan satker-juru-belanja , bahwa surplus suatu lini dilarang-keras digunakan oleh lini-defisit.

Perbedaan Penganggaran Berbasis Kas (PBK) dan Penganggaran Berbasis AkruaI (PBA) adalah sbb :

- PBK mengakui transaksi pada saat penerimaan/pembayaran tunai, PBA mencatat aliran biaya dan penghasilan bila aktivitas terkait konsumsi aset atau memperoleh pendapatan.
- PBA juga mencakupi berbagai transaksi terkait pendapatan misalnya pajak penghasilan, beban misalnya beban penyusutan AT dan beban amortisasi ATB, liabilitas misalnya liabilitas pensiun, dan aset misalnya jalan-raya atau infrastruktur lain

Penanganan Terprogram dan Penganggaran Kinerja (*Programme Budgeting and Performance Budgeting*), digunakan pemerintah Federal AS para era 1960, bahwa perencanaan belanja dikendalikan oleh sasaran belanja, atau klasifikasi belanja berbasis sasaran, berbagai jenis-belanja terintegrasi oleh sebuah Sistem Manajemen Belanja Terintegrasi, yang kemudian disadari terlampau sulit diterapkan. Dewasa ini pemerintah AS menggunakan APBN Berbasis Program, tanpa kinerja terintegrasi.

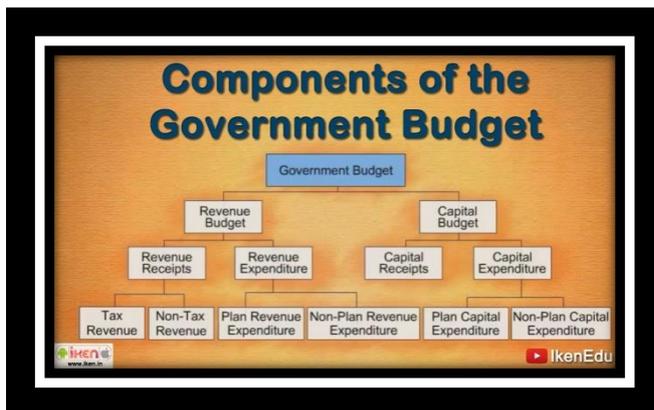
Dalam era kepedulian kesetaraan-gender, Penganggaran Berbasis Gender (*Gender Budgeting*) adalah sistem alokasi APBN yang berupaya menghasilkan sebuah masyarakat ber-kesetaraan gender, yang mengakomodasi aspirasi-alokasi APBN berbasis gender, mendorong perekonomian dan kesempatan usaha/kerja dalam iklim kesetaraan gender, partisipasi publik berbasis gender dalam pembentukan APBN, menghubungkan kemajuan ekonomi dan kemajuan kesetaraan sosial, membangun sistem pemantauan realisasi belanja oleh masyarakat peduli kesetaraan-gender, sebuah model APBN yang memberi sumbangan nyata kepada *Millennium Development Goals* (MDGs) yang terbukti pada berbagai negara sebagai sarana akselerasi pertumbuhan PDB.

Sistem APBN Berbasis Kinerja (*Performance Budgeting*) digunakan oleh berbagai negara-negara OECD, antara lain Canada, Denmark, Korea, Netherlands, Sweden, United Kingdom, United States, sejak awal milenium, mengupayakan jenis belanja yang mampu meningkatkan target-pendapatan negara, mempertanyakan pola belanja yang menghasilkan pertumbuhan optimal. Pemerintah wajib membentuk sistem informasi kinerja dan akuntabilitas kinerja kabinet, memaksa pembentukan sistem perencanaan-kinerja, ukuran kinerja, indikator pemantauan kinerja, evaluasi kekuasaan pengambilan-keputusan & penanggungjawab-kinerja. Berbagai riset menunjukkan penggunaan *Accrual Budgeting & Performance Budgeting* pada suatu pemerintahan sebagai sarana penganggaran saling melengkapi. Pemerintah New Zealand dan Australia menggunakan hampiran *APBN Akrual Berbasis Output Departemen Pengguna APBN*. Sistem APBN Berbasis Kinerja mempunyai keterbatasan, antara lain tak dapat diterapkan untuk suatu jenis kegiatan/proyek bersama lintas agen pemerintah, tak seberapa dapat digunakan

untuk kinerja agen yang bersyarat sukses kinerja-agen proses-sebelumnya , sulit digunakan untuk output, *outcome* dan dampak (*impact*) berjangka-panjang.

Anggaran Luwes (*Flexible Budgeting*) pada sektor publik terkait bencana, serangan terorist dan perang. Keluwesan ber APBN adalah kemampuan-tanggap akan situasi gawat darurat , kejadian (awal & akhir) tak terduga, seperti pandemi, krisis ekonomi & keuangan, perang, dalam bentuk (1) perubahan DSR, (2) kebijakan fiskal baru, (3) perubahan pendapatan dan alokasi belanja APBN, dan mata-anggaran baru (*displacement effects*) , dan terkait (4) kekuasaan kabinet untuk meminjam. *Flexible budgeting* lebih terfokus pada pengendalian anggaran perunit, misalnya batas harga beli perunit, batas harga pokok produksi maksimum, batas biaya-per-rapat organisasi padat-rapat, batas biaya per-perjalanan dinas, yang mengendalikan tiap pos-belanja.

Sebaliknya dari Sistem APBN Tradisional atau Sistem APBN Inkremental berbasis APBN vs Realisasi APBN tahun-tahun lalu yang di-ubah sekadarnya,



Sistem Anggaran Berbasis Nihil (*Zero-Based Budgeting*) adalah sebuah sistem anggaran dengan proses identifikasi keperluan dan efisiensi tanpa peduli anggaran/realisasi anggaran periode lalu, mulai digunakan pada sektor pemerintahan pada tahun 1970 pada masa krisis. Proses ZZB rumit dan mahal,

dimulai dengan penyusunan prioritas dan pilihan belanja yang tak selalu peduli/mengikuti APBN lalu. Sejarah mencatat Gubernur Carter menggunakan hampiran ini untuk Georgia, dan membawa gagasan tersebut pada waktu menjadi presiden bagi APBN Pemerintahan Federal , lalu dibatalkan pada pemerintahan Ronald Reagan karena terlampau pelik. Sejarah mencatat bahwa pemerintah Kanada menerapkan ZZB bagi seluruh sekolah publik Ontario. ZZB berpotensi menyebabkan gejolak sosial-politik, berprobabilitas lebih tinggi untuk gagal dibanding sistem-inkremental , walaupun mungkin berdampak “lompatan-milenium” ke depan. Sebagai misal, alokasi APBN 20 % bagi pendidikan sebaiknya berhampiran *zero-based budgeting* , memanfaatkan masukan berbagai pakar kaliber dunia, agar berdampak lebih nyata.

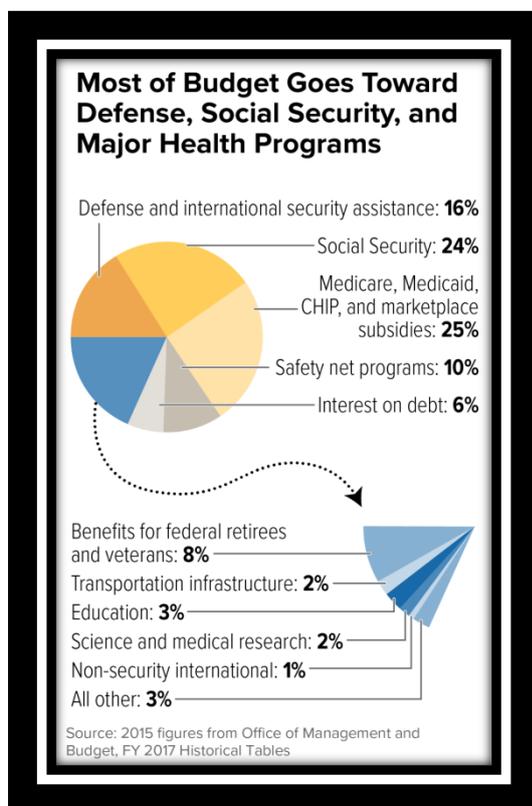
Sistem Penganggaran Berbasis Aktivitas (*Activity-Based Budgeting*) adalah sebuah sistem perencanaan dimana biaya dikaitkan aktivitas, lalu belanja dianggarkan berdasar ekspektasi tingkat kegiatan. Tujuan sistem adalah penyempurnaan perencanaan biaya terkait jenis & volume aktivitas bertarget

hasil (*outcome*) tertentu dengan penurunan tingkat-aktivitas, sehingga laba lebih besar. Sistem tersebut berdekatan dengan konsep ZBB.

Beyond Budgeting Institute adalah sebuah organisasi nirlaba yang menyelenggarakan konferensi tahunan yaitu *the annual Beyond Budgeting Round Tables* (BBRT).

Sebagai aliran kurang populer di berbagai pemerintahan, Mazhab Melampaui Penganggaran (*Beyond Budgeting*) bertujuan membangun sistem manajemen adaptif terhadap perubahan situasi & terdesentralisasi. Mazhab tersebut menengarai bahwa sistem anggaran konvensional makan biaya dan waktu, mencipta hambatan kerja apabila lingkungan berubah, menyebabkan

manajemen makin birokratis dan tersentralisasi pada penguasa anggaran dan kasir. *Kerangka kerja Melampaui Penganggaran* mencakupi 12 pilar, dalam rumpun (1) kepemimpinan terdesentralisasi dan (2) proses-manajemen adaptif yang mencakupi “aliran kepercayaan” sebagai berikut; Ciptakan alasan kerja, hindari penetapan sasaran kerja (*reason, not target*), kelola kegiatan berdasar nilai-mulia dan keputusan-nassehat, bukan aturan & sisdur (*value based, not system based*), bangun sistem informasi terbuka agar pekerja dapat mandiri dan inovatif, bangun iklim kesetiaan, hindari birokrasi dan jenjang-jabatan/pangkat, percayai pekerja, beri kebebasan kerja, jangan hukum pelanggaran kerja, hubungkan setiap pekerjaan dengan kebutuhan pelanggan



(*customer focus*), desain kegiatan tersesuai kejadian, tentukan sasaran relatif, bukan sasaran pasti/kaku, buat ramalan dan perencanaan nan-jelas & pasti, bangun iklim kesadaran akan biaya (*cost conscious*), bentuklah evaluasi kinerja menyeluruh (*overall performance measure, not detail*), bentuk sistem imbalan sukses bersaing (*better than rival reward-system*). Penulis menyimpulkan bahwa sebagian gagasan *beyond budgeting* tersebut berpotensi memberi warna-baru nan-positif bagi APBN Konvensional.

KINERJA ANGGARAN

Kita sama mafhum bahwa kinerja per-mata-APBN dipertanggungjawabkan pada LAKIP. Kinerja APBN/D mencakupi kualitas perencanaan strategis berbasis APBN , raihan kinerja realisasi APBN antara lain mencakupi akuntabilitas keuangan dan SiLPA. Manajemen kinerja anggaran adalah pengelolaan anggaran bersifat strategis, misalnya

- Manajemen APBD menyadari bahwa hampir seluruh belanja pemerintah-daerah adalah belanja pegawai dan belanja barang keperluan pegawai, pada era pemerintahan-digital mulai membatasi pertumbuhan jumlah pegawai pemda melalui perubahan tata-cara-kerja berbasis digital, lalu mulai berupaya menurunkan jumlah pegawai pemda.
- Manajemen APBD menyadari bahwa hampir tidak ada belanja modal, mulai membuat daftar kebutuhan fasos-fasum bagi daerahnya, memperbesar belanja modal untuk keperluan publik (bukan diri sendiri) dengan mengurangi belanja pegawai dan operasional.
- Manajemen APBN/D berbasis kas dewasa ini dapat dilengkapi kolom output/keluaran , mungkin pula ditambah lagi kolom *outcome* dan kolom *impact*.

LAPORAN KINERJA

Sekitar bulan Mei tahun-setelah tahun-realisasi APBN, BPKP menerbitkan Pernyataan Telah Direviu atas Laporan Kinerja Pemerintah Pusat (LKjPP) pada tiap tahun APBN, yang memuat pernyataan keyakinan (assurance) atas keandalan informasi dalam laporan tersebut , dilengkapi saran-konstruktif tentang Kondisi Yang Perlu mendapat Perhatian Pemerintah.

Sebagai pasangan LK Auditasi BPK, LKjPP Ter-Riviu BPKP (sekitar 500 halaman) mencakupi pertanggungjawaban kinerja Kementerian & Lembaga tahunan, antara lain berisi (1) Tabel Capaian Kinerja berkolom No, Sasaran Strategis, Target dalam %, Realisasi dalam %, Raihan kinerja atau Capaian dalam %, (2) Tabel Realisasi Penyerapan Anggaran berkolom Unit Kerja, Pagu Belanja, Realisasi, dan % Realisasi terhadap pagu, yang disimpulkan justru pada awal laporan . LKjPP tiap K/L tersebut diakhiri uraian rinci tentang (1) hambatan/permasalahan untuk mencapai kinerja idaman dan rencana APBN yad untuk membersihkan hambatan tersebut,(2) laporan kondisi cq kuantitas/kualitas APIP dalam K/L tersebut dan rencana APBN yad untuk memperbaiki/meningkatkan, (3) upaya yang telah dilakukan untuk mencapai target-kinerja idaman, pelanjutan/revisi target/upaya tersebut pada APBN yang akan datang. LKjPP diterbitkan Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi.

Inilah intisari kinerja. Apabila raihan kinerja sebuah mata anggaran 100 % sesuai target-kinerja, sedang realisasi-APBN di bawah pagu APBN, maka SiLPA disebut SiLPA berbasis kinerja. Gunggungan SiLPA positif (dalam satuan moneter dan % terhadap seluruh SiLPA PP) berbagai K/L disimpulkan Reviewer LKjPP sebagai penghematan/efisiensi APBN, sebagai tolok ukur kinerja realisasi APBN. Kemudian % katagori SiLPA selebihnya ditelusuri Reviewer apakah benar merupakan SiLPA berderajat kinerja-negatif , misalnya ketidak mampuan organisasi K/L merealisasi belanja tersebut, kecemasan realisasi karena berbagai isu-negatif disekitar jenis-belanja padat-KKN nan mengundang perhatian KPK. Inilah intisari SiLPA dan akumulasi SAL pada LP SAL. Pemerintah nan-bersih, efektif dan efisien berhasil menyisakan SiLPA setiap tahun, dan SiLPA bersih pemborosan/kecurangan tahun tersebut masuk dalam gunggungan/akumulasi SAL , menjadi tabungan/*safety buffer* kabinet nan-profesional . Inilah inti LP SAL.

LAPORAN REALISASI ANGGARAN (LRA)

KSAP telah mengatur LRA Berbasis Kas karena RAPBN dan *APBN Disahkan DPR* berbasis kas. LRA menyajikan informasi mengenai anggaran vs realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran karena menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi, informasi mengenai realisasi anggaran secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran. Setiap komponen LRA dijelaskan dalam CALK, ditambah berbagai kebijakan makro/mikro ekonomi, fiskal, moneter, ekonomi regional yang berpengaruh pada APBN dan menjadi penyebab perbedaan anggaran dan realisasi. Terdapat tumpangtindih LAK dan LRA, namun terdapat pula perbedaan LAK dan LRA yang perlu direkonsiliasi sesuai IPSAS 24. Laporan Perubahan SAL adalah tentang Saldo Anggaran Lebih umumnya, menyajikan informasi kenaikan/ penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya,khususnya. Penulis memandang Sistem LRA dan Sistem LAKIP saling melengkapi (komplementer).

RAPBN, APBN DAN REALISASI APBN PADA IPSAS

Pada tataran IPSAS, pada umumnya basis RAPBN sama dengan basis APBN Tersetujui DPR , basis Realisasi APBN sama dengan basis APBN Tersetujui DPR . Muncul berbagai pemikiran revolusioner untuk mencari kemungkinan

penyajian proforma APBN & Realisasi APBN Berbasis Akrual, bila APBN Tersetujui DPR berbasis Kas, agar selaras basis akuntansi akrual pemerintahan.

Bila basis APBN & basis Realisasi APBN kedua-duanya berbeda dengan basis akuntansi, maka LRA APBN vs APBN disajikan terpisah dari komponen LK yang lain (misalnya Laporan Neraca, Laporan Surplus/Defisit Keuangan dan LAK) dengan identifikasi perbedaan basis penghindar risiko sesat-baca LK (*misleading risk*) sesuai IPSAS 24 paragraf 23.

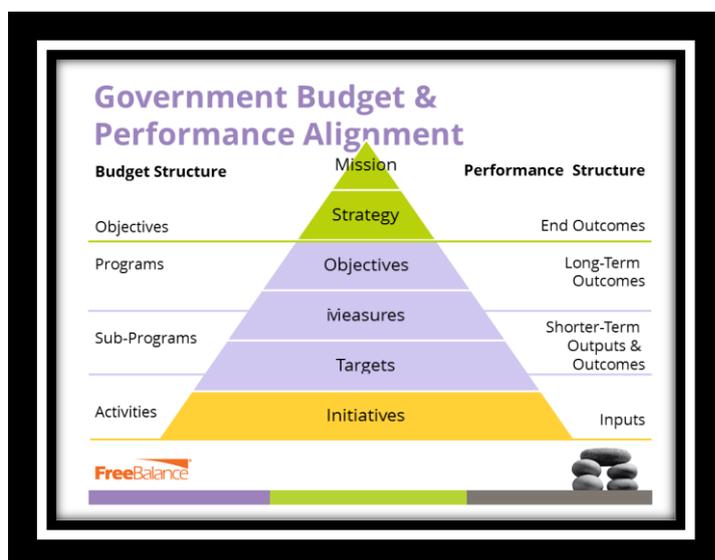
DASAR PIKIRAN IPSAS

Dasar Pikiran (*Basis for Conclusions*) IPSAS 24 adalah sebagai berikut.

- APBN harus berada didepan periode realisasi APBN. RAPBN disusun dan disahkan menjadi APBN sebelum awal tanggal realiasi APBN, APBNP dibuat sebagai amandemen APBN untuk penyesuaian/perubahan asumsi & besar pos APBN karena muncul berbagai peristiwa, gejala dan indikator peubah APBN pada sisa-tahun-berjalan, misalnya Pandemi, bila diizinkan hukum positif sebaiknya diproses sesuai prosedur evaluasi, revisi, pengesahan APBNP.
- Alasan perubahan APBN ditengah tahun-berjalan dijelaskan pada CALK.
- Basis akrual diterapkan entitas sektor publik sepanjang layak terap, agar makin terkonvergensi dengan dengan IFRS keluaran IASB.
- Pada berbagai negara, terdapat kewajiban hukum positif tentang pertanggungjawaban ber anggaran bagi sektor publik, antara lain namun terutama pertanggungjawaban Realisasi APBN Tersetujui Legislatif (*Approved Budget Realization*) negara itu.
- RAPBN atau RAPBNP dibahas DPR, direvisi bersama kabinet, lalu disahkan DPR sebagai APBN atau APBNP.
- APBN atau APBNP tersetujui DPR memberi kekuasaan kepada eksekutif untuk membelanjakan pos-pos APBN/APBNP terapropriasi pada bingkai-waktu tertentu pada masa-depan .
- Pelaksanaan APBN/APBNP menimbulkan kewajiban pelaporan pertanggungjawaban Realisasi APBN kepada DPR.
- DPR melakukan evaluasi segala aspek pemerintahan dengan membandingkan APBN Tersetujui DPR vs Laporan Rrealisasi APBN, meliputi kepatutan, kepatuhan, efektivitas kinerja pendapatan, belanja, pembiayaan via APBN, dan penggunaan SiLPA.
- Tujuan evaluasi DPR untuk menentukan apakah eksekutif (pemerintah, kabinet) (1) telah memenuhi azas pertanggung-jawaban publik, sehingga DPR memutuskan (2) bebas-tuntutan-hukum-pertanggungjawaban (*discharge of accountability*), sehingga (3) telah

Kabinet memenuhi syarat untuk mengumumkan Realisasi APBN kepada publik.

- Apabila pertanggungjawaban tidak diterima DPR, muncul risiko pemagsulan Kabinet/Presiden.
- IPSAS 24 tidak dapat mewajibkan publikasi APBN Tersetujui DPR, karena hal itu diluar yuridiksi IPSASB. LK pemerintahan bermuatan APBN wajib sesuai IPSAS 24.
- Entitas LK yang wajib atau Entitas LK secara sukarela berinisiatif mengumumkan APBN Tersetujui DPR kepada publik, wajib menerapkan IPSAS 24.
- Sebaliknya, IPSASB tidak memilih posisi menganjurkan atau melarang, sehingga Entitas LK yang tidak wajib atau Entitas tidak berinisiatif mengumumkan APBN Tersetujui DPR kepada publik, boleh juga menerapkan IPSAS 24.



INTISARI IPSAS 24

Basis APBN bermakna basis akuntansi akrual, kas, dll yang digunakan *APBN tersetujui DPR*. Basis terbandingkan (*comparable basis*) bermakna bahwa LRA menyajikan jumlah realisasi APBN dengan basis akuntansi dan format yang sama dengan APBN tersetujui DPR.

Untuk tahun berjalan tanpa *APBN Tersetujui DPR*, Pemerintah menggunakan APBN Tersetujui DPR periode lalu, sesuai paragraf 10, juga bila sesuai hukum positif berAPBN negara tersebut.

Pada berbagai yuridiksi; Silpa, proses pengadaan belum rampung, belanja terapropriasi belum beres, pelepasan (hibah, penjualan) aset belum selesai dan kewajiban tahun berjalan belum beres secara otomatis terbawa pada tahun APBN selanjutnya, kecuali dinyatakan hangus/takberlaku oleh hukum positif negara itu, sesuai paragraf 11.

LRA menggambarkan jumlah aktual/nyata pelaksanaan/realisasi/transaksi nyata / peristiwa perolehan arus-kas-masuk dan arus-kas-keluar, sesuai paragraf 13.

Entitas LK Pemerintahan menyajikan Perbandingan APBN dan realisasi APBN menyatu dengan atau terpisah dari komponen LK yang lain, terkait (a) APBN

Awal & APBNP Terakhir yang Tersetujui DPR, (b) perbandingan jumlah aktual realisasi APBN dan APBNP, (c) pengungkapan beda material APBN vs Realisasi APBN , kecuali diatur lain oleh hukum positif Pertanggungjawaban APBN , sesuai paragraf 14.

Penyajian APBN Awal & APBNP Tersetujui Legislatif, alasan perubahan APBN Awal menjadi APBNP sesuai paragraf 18 terutama bila Realisasi APBN tepatsama dengan APBN/APBNP, LRA vs APBN/APBNP dalam LK dengan basis yang berdaya-banding & berdaya-rekonsiliasi dengan berbagai informasi resmi-serupa di luar LK , sesuai paragraf 15.

Perbedaan Realisasi APBN vs APBN (*variance in accounting*) disajikan pada LK Pemerintah dalam dimensi kinerja realisasi vs APBN Awal dan dimensi kepatuhan realisasi vs APBNP sesuai paragraf 17.

CALK LK menjelaskan penyimpangan Realisasi APBN vs APBN/APBNP atau mencantumkan sumber-informasi-resmi lain yang menjelaskan deviasi tersebut, misalnya Laporan Kinerja Keuangan Pemerintahan, sesuai paragraf 19.

Penyajian komparatif APBN/APBNP vs Realisasi APBN/APBNP terpadu dalam format baku komponen LK berbasis SAP boleh dilakukan bila komponen LK tersebut (misalnya Laporan Neraca , Laporan Arus Kas) dan realisasi APBN disajikan pada (a) basis akuntansi yang sama, misalnya berbasis akrual, dan (b) format serupa (*comparable*) sesuai paragraf 21.

Bila basis APBN & basis Realisasi berbeda dengan basis akuntansi , maka LRA APBN vs APBN disajikan terpisah dari komponen LK yang lain (misalnya Laporan Neraca, Laporan Surplus/Defisit Keuangan dan LAK) dengan identifikasi perbedaan basis penghindar risiko sesat-baca LK (*misleading risk*) sesuai paragraf 23.

Dokumen anggaran terkait pada berbagai aktivitas, program, proyek atau entitas tertentu , perlu di agregasi dibawah judul-judul besar dan lazim pelaporan LRA bagi penerima pelaporan realisasi anggaran atau entitas *oversight* yang lain , misalnya DPR sesuai paragraf 25.

Sebagai bagian LK entitas Pemerintah, LRA diupayakan menyajikan informasi relevan bagi pengambilan keputusan, disajikan secara jujur, membiaskan substansi ekonomi, transaksi, kejadian, kondisi , netral atau bebas rancu/bias,lengkap secara material , sesuai IPSAS 3 , selaras berbagai standar lain dalam IPSAS , tidak berlebih informasi (information overload) sesuai paragraf 26, pertimbangan nan-bijak tingkat agregasian LRA sesuai paragraf 27.

Pada LK Konsolidasian , LRA vs APBN tersaji konsolidasian selaras , melalui kompilasi LRA atau rekompilasi LRA, sesuai paragraf 33.

Entitas LK Pemerintahan mungkin mengadopsi basis APBN & LRA APBN berbasis Kas yang berbeda dengan akuntansi berbasis akrual, sesuai paragraf 34.

Pada beberapa yuridiksi basis penganggaran diselaraskan dengan basis GFS, sesuai paragraf 35 dan IPSAS 22 dan IPSAS 36 tentang Pemerintahan Umum (General Government).

Berbagai pemerintahan membuat RAPBN dan APBN bertahun jamak (*multi year*) , dengan (1) pengesahan APBN/APBNP pertahun atau beberapa-tahun (2) aturan apropriasi belum tergunakan pindah tahun selanjutnya atau tidak , sesuai paragraf 37 dan 38.



Penjelasan (1) beda-waktu (*timing difference*) misalnya pengakuan/pengukuran LRA berbasis kas, sedang LK berbasis akrual, dan (2) beda-tetap (*permanent difference*) misalnya LRA berbasis kas,LK berbasis akrual , bingkai periode APBN 31 Maret sedang bingkai periode LK 31 Desember dan (3) beda struktur/skema/format APBN dan LK yang berbingkai waktu sama, dan (4)

beda entitas yang menyebabkan beda tugas ber-APBN , misalnya beda-tupoksi entitas ber-LK sendirian (LK-sendirian entitas anak, LK-sendirin entitas induk) dan entitas ber-LK konsolidasian, sesuai paragraf 48, (5) perbandingan & rekonsiliasi apa-saja, misalnya (5.1) APBN vs Realisasi vs deviasi, (5.2) pos besar & rinciannya, (5.3) pos sejenis pada neraca dan lain-lain vs pada anggaran, di bila dibutuhkan , tidak dihalangi/dicegah (*does not preclude*) , sesuai para 49.

Rekonsiliasi dokumen anggaran vs LK tak dibutuhkan bila (a) basis sama untuk APBN dan LK, (b) periode /tahun APBN/LK sama, atau periode-periode APBN multitahun sama, (c) klasifikasi/format pelaporan sama. Rekonsiliasi dibutuhkan untuk (d) klasifikasi kegiatan komersial (IPSAS 26) dan kegiatan nonkomersial (IPSAS 21) vs klasifikasi umum/dasar versi IPSAS 17 dan IPSAS 31, (e) klasifikasi RAPBN yang berbeda dengan klasifikasi APBN Tersetujui Legislatif (*Approved Budget*) ,mengambill hikmah paragraf 50, (f) rekonsiliasi

arus-kas bila basis APBN bukan akrual (basis kas, basis kas modifikasian atau basis akrual modifikasian) vs akuntansi berbasis akrual sesuai paragraf 51.

Standar ini mewajibkan entitas pemerintahan yang mem-publikasi APBN Tersetujui DPR untuk melaporan APBN vs Realisasi APBN dalam LK, tak mewajibkan pengungkapan perbandingan APBN/Realisasi Tahun Berjalan vs Tahun Lalu, sesuai paragraf 53.

PEDOMAN AKUNTANSI LRA

Sebagai sumber gagasan PMK tentang Pedoman IPSAS 24, bahan untuk amandemen UU APBN, serta sebagai bahan bagi Pedoman Akuntansi Departemen atau Pemda tertentu, panduan PBB implementasi IPSAS 24 dengan dokumen berjudul *UN IPSAS Corporate Guidance – Reporting of Budget Information in Financial Statements: Comparison of budget and actual amounts on a comparable basis*, UN IPSAS Implementation Project, dapat digunakan sebagai contoh. Panduan PBB tersebut menjelaskan antara lain berbagai hal sebagai berikut.

IPSAS 24 wajib-terap bagi entitas LK yang mempertanggungjawabkan realisasi anggaran kepada publik, dalam bentuk anggaran vs realisasi, dilengkapi penjelasan beda-material disajikan PBB sebagai tambahan LK (*an additional financial statement*) dengan judul Laporan Perbandingan Jumlah Anggaran dan Realisasi (*the statement of comparison of budget and actual amounts*) bertujuan menjawab berbagai aspek, yaitu jenis anggaran yang harus digunakan, penyajian anggaran, anggaran bertahun-jamak, penyajian komparatif realisasi anggaran, dan perbedaan anggaran vs realisasi yang wajib di jelaskan. Standar mewajibkan angka-angka anggaran awal dan anggaran terakhir.

Penjelasan perbedaan/perubahan anggaran awal dengan anggaran perubahan cq anggaran terakhir sebelum batas-waktu anggaran berakhir dijelaskan pada LK atau Laporan Lain pada waktu yang sama dengan penerbitan LK

PBB memiliki berbagai organisasi individual, masing masing bersistem anggaran yang disusun berdasar IPSAS 24, di-rekonsiliasi & di-rekompilasi PBB untuk penyajian dalam LK PBB (*the individual budgets may be recompiled for presentation in the financial statements*). Kebijakan agregasi informasi mencakupi (1) kewajiban keseragaman struktur cq klasifikasi dan judul LRA sesuai format anggaran yang disetujui untuk diterapkan (yang terperinci pada 14 bagian (*parts*), tak-perlu rincian-lanjut sampai 36 sub-bagian (*sections*) sebagai praktik-zaim di PBB), untuk menjamin (1.1) transparansi cq pengungkapan paripurna, (1.2) konsistensi bentuk lintas periode, (1.3) berdaya banding lintas periode dan lintas satuan-organisasi setara, (2)

berbasis pertimbangan profesional masing-masing unit organisasi akan risiko berlebih (*info overload*) vs kebutuhan-minimum bahan-pengambilan-keputusan-selanjutnya pada tataran organisasi-penerima-laporan.

Perbedaan bagian-bagian anggaran (*parts*) dengan berbagai seksi (*sections*) mencakupi :

- Kebijakan menyeluruh, arah dan koordinasi (*Overall policy-making, direction and coordination*)
- Hal-ikwal kondisi/situasi /masalah politik (*Political affairs*)
- Keadilan internasional dan hukum positif (*International Justice and law*)
- Kerjasama internasional untuk pengembangan (*International cooperation for development*).
- Kerjasama regional untuk pengembangan (*Regional co-operation for development*).
- HAM dan kondisi/situasi /masalah kemanusiaan (*Human rights and humanitarian affairs*).
- Informasi publik (*Public information*)
- Layanan dukungan umum (*Common support services*).
- Pemantau internal (*Internal oversight*)
- Pendanaan bersama Aktivitas administratif & biaya tertentu (*Jointly financed administrative activities and special expenses*)
- Pengeluaran modal (*Capital expenditures*)
- Pengamanan dan keamanan (*Security and Safety*)
- Akun pengembangan (*Development account*)
Penilaian SDM (*Staff assessment*)

PBB membuat LK Tahunan Berbasis Akrual dan APBN Dua Tahunan Berbasis Kas-Modifikasian, sehingga Laporan Perbandingan anggaran vs realisasi dalam LK juga wajib berbasis tahunan . Karena siklus-anggaran bertahun-jamak berbeda dengan siklus-anggaran-tahunan, maka dibutuhkan kebijakan pemisahan anggaran-bertahun-jamak menjadi sebuah anggaran-tahun-tertentu. IPSAS 24 memberi contoh pembelahan anggaran-dua-tahunan menjadi anggaran-tahunan , terfokus pada pengadaan-barang modal , pendapatan dan beban dipastikan terjadi pada tahun pertama dahulu , sisanya adalah anggaran tahun kedua. CALK mengungkapkan rekonsiliasi dua basis berbeda tersebut.

Tujuan utama Laporan Perbandingan Anggaran vs Realisasi adalah pelaporan kepatuhan anggaran, bersyarat basis dan lingkup (*scope*) realisasi anggaran harus sama dengan basis anggaran disahkan PBB.

Anggaran PBB berbasis Kas-Modifikasian, sehingga LRA berbasis sama. Lingkup (*scope*) LRA harus sama dengan lingkup anggaran, menyebabkan (1) periode LRA sama dengan periode anggaran tersahkan, (2) struktur/format harus sama, (3) rincian program, proyek dan aktivitas harus tepat sama. Bila periode anggaran tersahkan sama dengan periode LK, dan bila periode LRA tak sama dengan periode anggaran-tersahkan, maka LRA harus dimodifikasi sedemikian rupa agar-berdaya-banding dengan anggaran. Bila periode anggaran tersahkan & LRA tak sama dengan periode LK, maka keduanya harus dimodifikasi sedemikian rupa berperiode sama dengan periode LK.

Entitas pelaporan pada PBB hanya melaporkan Anggaran Reguler dan Kontribusi Sukarela pada Laporan Perbandingan Anggaran vs Realisasi



Anggaran , selebihnya tak boleh masuk laporan tersebut , sehingga dilaporkan pada berbagai laporan-lain, antara lain penerimaan/pengeluaran di luar-rencana yang akan tampak pada Laporan Arus Kas atau Laporan Perbandingan LRA vs LAK.

Karena LK PBB berbasis Akrual dan LRA berbasis Kas-Modifikasian , CALK menyajikan informasi rekonsiliasi. Berawal pada jumlah anggaran , lalu disesuaikan ke tingkat kinerja aktual. Penyimpangan material adalah perbedaan realisasi anggaran vs anggaran lebih dari 10 % anggaran-tersahkan, dijelaskan pada CALK atau dokumen lain diluar LK dengan rujuk-silang sumber.

IPSAS 24 mewajibkan rekonsiliasi jumlah-aktual anggaran terformat pada bentuk dapat-banding (*comparable*) vs arus kas operasional, investasi dan pembiayaan pada LAK dengan katagori yang memudahkan pemahaman pembaca/pengguna LK PBB. yaitu beda basis (*basis differences*); beda masa (*timing differences*), beda entitas (*entity differences*) dan beda penyajian (*presentation differences*).

Beda basis adalah elemen non-tunai pada anggaran , antara lain kewajiban tak terlikuidasi (*unliquidated obligations*), pembayaran terhadap kewajiban tahun-

lalu (*payments against prior year obligations*), pembayaran untuk kewajiban tahun yang-akan-datang (*payments against future year obligations*).

Sebagai contoh pembayaran terhadap kewajiban tahun lalu (*payments against prior year obligations*) adalah sebagai berikut. Misi Pelihara-Perdamaian menyebabkan PBB diharapkan melakukan pembayaran kepada salah satu rekan-implementasi pada akhir bulan Juni 2017. Dana untuk pembayaran telah disetujui (*approved & committed*) dan karena itu dimasukkan sebagai beban (*expenses*) dalam anggaran untuk tahun LK berakhir 30 Juni 2017.

Pelaksanaan proyek tertunda, dan biaya terkait jumlah-tersetujui tak-dapat di alirkan keluar sampai bulan Juli 2017, dibereskan pada bulan Agustus 2017, sehingga aliran-kas-keluar muncul pada LK berakhir pada 30 Juni 2018, sedang pengeluaran anggaran (*expenditure*) untuk keperluan anggaran dicatat pada tahun yang berakhir 30 Juni 2017.

Tak ada beda-masa (*timing differences*) antara penganggaran dan pelaporan LK PBB, dengan pemecahan anggaran dua-tahunan menjadi anggaran tahunan.

HUBUNGAN TIAP KOMPONEN LK DENGAN PENGANGGARAN

Dimensi kinerja keuangan tampak pada LRA, LAK, Laporan Kinerja Keuangan atau Laporan Surplus/Defisit (setara Laba Rugi entitas Komersial), Laporan Perubahan Ekuitas, dan Laporan Perubahan SAL, terurai di bawah ini.

Pertama, tentang LRA .

- Dimensi kinerja keuangan pada LRA sebagai primadona LK Pemerintahan NKRI adalah hampir segala-galanya, melanjutkan tradisi pada era pra-akuntansi pemerintahan yang merupakan satu-satunya laporan eksekutif kepada DPR, yang disebut Laporan Pertanggungjawaban Realisasi Anggaran.
- Sejarah berlanjut, pada era-akuntansi pemerintahan, DPR tetap saja terfokus pada pertanggungjawaban LRA secara konstitusional bersyarat perolehan opini WTP dari BPK, Sisa Anggaran Kurang adalah pelanggaran plafond APBN/D berdimensi pidana/perdata dan berpotensi penyidikan, Sisa Anggaran Lebih perlu dijelaskan pada CALK apakah merupakan kinerja keuangan atau sebaliknya dan sebagian berisiko penyidikan.

- Tertengarai bahwa terjadi evolusi / perubahan paradigma pada tataran kabinet makin-modern yang menyukai gungungan lebih dari tahun ketahun untuk menghadapi kemungkinan/risiko masa-depan (1) target pendapatan negara tak tercapai, terutama karena target pendapatan pajak tidak tercapai dan harga Migas jatuh, (2) muncul belanja kagetan antara lain bencana alam dan pandemi. Karena masa depan tak-pasti, muncul tren-baru mensyukuri kehadiran SiLPA suatu tahun-realisasi-APBN/D dengan catatan semua tugas berbasis belanja APBN/D terlaksana dengan baik tanpa perlu patuh pada paradigma/konsep “lama/usang” bahwa”alokasi APBN/D harus “dihabiskan” bahkan”dihabis-habiskan” . Terjadi tren baru dikalangan auditor dan hapusnya (sebagian) tuduhan bahwa SiLPA adalah cermin ketidakmampuan / ketidakcakapan pelaksana-APBN/D membelanjakan mata anggaran tersebut dan harus “dihukum” dengan (1) pemotongan RAPBN/D tahun selanjutnya, (2) mutasi/demosi jabatan, atau sanksi lain.
- Maka terjadi paradigma baru berupa penghargaan akan kinerja realisasi-belanja nan-hemat , muncul etos-baru tentang jenis SiLPA yang tak mendistorsi kinerja , terbukti melalui audit kinerja / *performance audit* Inspektorat Jenderal, APIP, BPKP dan BPK , menyebabkan gungungan SiLPA lintas tahun , dikukuhkan sebagai kinerja efisiensi penggunaan anggaran lintas tahun anggaran, tampak pada pertumbuhan SAL, pada birokrasi nan-cerdas, efisien dan bersih KKN.
- Adalah para Menteri Keuangan (dan Presiden) yang berbahagia melihat akumulasi tahunan SiLPA atau SAL lulus-evaluasi-kinerja sebagai tabungan menghadapi bencana-kagetan , sesuai konsep”sedia payung sebelum hujan” ; makin bagus payung, makin aman keuangan negara tersebut dalam lingkungan global yang makin turbulen.
- LRA adalah laporan efektivitas & efisiensi. Berbagai upaya raihan kinerja dilakukan sambil berhemat realisasi APBN/D menyebabkan sisa lebih APBN/D , merupakan kinerja positif agen generasi milenial pengguna anggaran .
- Pada sisi lain, LRA sebagai Pertanggungjawaban APBN/D dipengaruhi (1)Kecemasan akan pemeriksaan KPK menyebabkan kehati-hatian berlebih berwarna paranoid, terjadi keengganan merealisasi mata-anggaran berisiko mengundang inspeksi KPK tuduhan KKN , (2) Satker pelaksana realisasi APBN tidak kompeten , (3)Syarat realisasi belanja tertentu sulit dipenuhi oleh pelaksana

realisasi APBN, misalnya memperoleh Tanda Terima dari penerima (sesungguhnya) Belanja Bansos ,(4) Pemerasan/Pungli Pejabat penyalur APBN/D. Sebagian syarat realisasi adalah”bagi hasil” penerima kepada penyalur APBN/D tersebut, karena dipotong terlampau besar, menyebabkan keengganan penerima untuk memperolehnya.

- LRA Pemda padat belanja pegawai dan belanja barang untuk pegawai , berpotensi mendapat pemeriksaan khusus auditor LK.

Kedua, Dimensi Kinerja pada LAK.

- Terdapat istilah *cash bleeding* , bila defisit kas terjadi terus menerus, akan menyebabkan kolaps atau kematian entitas , sehingga arus kas ber akhir surplus adalah berita baik.
- Terdapat teori anggaran berimbang, menyebabkan penyesuaian (penurunan) belanja terhadap realisasi pendapatan APBN, dimulai pada mata anggaran penting tidak-wajib.

Ketiga, Dimensi Kinerja pada Laporan Kinerja Keuangan.

- Apabila LRA dan LAK berbasis kas, Laporan Kinerja Keuangan berbasis akrual.
- LRA berakhir SiLPA, LAK berakhir surplus/defisit kas, LKK berakhir surplus akrual penambah saldo ekuitas, atau defisit akrual pengurang saldo ekuitas di laporan neraca berbasis akrual.
- LRA , LAK dan LKK bermuara surplus, merupakan kabar baik bagi bangsa.
- Pada umumnya LRA mencakupi pendapatan-tunai ,dapat dikatakan ter-bias-kan pada pendapatan-akrual pada LKK.
- LRA melaporkan realisasi belanja , (1) belanja modal akan meningkatkan aset-pada neraca dan karena itu meningkatkan ekuitas, (2) belanja barang sebagian masuk persediaan dan meningkatkan aset , berdampak meningkatkan ekuitas, (3) belanja pegawai , bunga dan belanja kegiatan operasional adalah pengeluaran-tunai pada LAK , dan menjadi beban pada LKK berbasis akrual.

- Seluruh Pendapatan pada LKK terdiri atas pendapatan-tunai-LRA terbiaskan pada LAK arus penerimaan, ditambah akuntansi akrual pendapatan pajak dan bagi-hasil migas.
- Seluruh beban pada LKK adalah beban-tunai terbiaskan oleh LRA dalam belanja pegawai, bunga (dibayar) dan belanja kegiatan operasional, ditambah beban bersifat akrual berbentuk penghapusan/amortisasi/hapusbuku (*written off*) AT/ATB/KDP, berbagai beban akrual seperti beban-bunga akrual atas pinjaman pemerintah.
- Surplus akhir sebuah LKK berdampak positif kepada saldo ekuitas di laporan neraca meningkatkan daya-tahan-keuangan-jangka-panjang (*solvabilitas*) pemerintahan, demikian sebaliknya. Tidak ada patok-duga /ukuran DER ideal bagi solvabilitas /bonafiditas bangsa, sehingga saldo-utang dijaga sedemikian rupa agar tak menyebabkan nisbah-bayar-utang (*debt service ratio*) memberatkan/mendistorsi kesehatan keuangan, pada umumnya dijaga agar DSR jangan melebihi 3,5% PDB pada era normal bukan-pandemi.
- Dimensi kinerja akrual versi LKK mungkin tak seberapa diminati / diperhatikan eksekutif dan legislatif. Sampai dewasa ini, mungkin belum tampak apresiasi pertumbuhan aset beriring pertumbuhan ekuitas pemerintahan, perbandingan dengan aset/ekuitas pemerintahan lain, hubungannya aset dan/atauekuitas dengan PDB dan jumlah penduduk, kecuali bila termaktub dalam audit kinerja.

Keempat, Dimensi Kinerja pada Laporan Perubahan Ekuitas.

- Laporan Perubahan Ekuitas berhulu APBN/D Belanja Modal, lalu perubahan pertambahan BMN karena belanja modal, menyebabkan kenaikan ekuitas, dinyatakan pada CALK, dan menjadi pusat perhatian auditor LK Pemerintahan.
- Ekuitas menguat, kesehatan keuangan jangka panjang meningkat.
- Pertumbuhan idaman adalah karena kontribusi surplus pada LKK.
- Para analis LK Pemerintahan jarang membahas kedigdayaan ekuitas pemerintah.
- Pada umumnya melihat LPE tanpa tafsir, kalau naik/turun *so what?*
- Kondisi keuangan ideal adalah tatkala kesehatan keuangan jangka panjang dan jangka pendek dalam kondisi memuaskan.
- Dapat terjadi DER membaik, sementara Likuiditas memburuk.

- Bangsa berisiko terpuruk bila kesehatan keuangan jangka panjang dan jangka pendek buruk.

Kelima, Dimensi Kinerja pada Laporan Perubahan SAL.

- SiLPA dapat berbentuk kinerja positif peningkatan efektivitas/efisiensi APBN bersih KKN menghasilkan lebih, atau berbentuk kinerja buruk birokratis belanja negara, yang harus diungkapkan pada CALK.
- Penyebab/pemicu perubahan SAL harus dijelaskan pada CALK.
- LRA menggambarkan SiLPA tahun anggaran, menyebabkan perubahan SAL, karena itu LP SAL merupakan bentuk pertanggungjawaban bersifat strategis.
- Tugas CALK menjelaskan sebab-musabab/pemicu SiLPA timbul pada suatu Tahun Realisasi APBN/D, menjelaskan mengapa entitas tersebut selalu menghasilkan SiLPA dari tahun-ketahun.
- Tugas CALK menjelaskan manajemen SAL, misalnya mengapa saldo-SAL turun bila beberapa tahun terakhir selalu terdapat SiLPA, CALK menjelaskan akumulasi SAL terlampau besar dan menjadi tidak efisien/positif bagi bangsa.
- SiLPA merupakan sumber penerimaan APBD tahun selanjutnya, SiLPA entitas pemerintah pusat hanya dapat digunakan atas izin DPR.
- LP SAL mengandung unsur bukan-arus-kas, misalnya terdapat unsur koreksi kesalahan.
- LP SAL mungkin mengandung penerimaan pembiayaan (penerimaan utang) yang belum dimanfaatkan, sehingga manfaat / pembergunaan dana-pinjaman LN layak dipertanyakan auditor.
- Keberadaan SAL tak selalu pada BUN/BUD atau entitas-pelaksana APBN/D, karena itu rekonsiliasi LAK dan LRA tak seberapa sederhana.
- CALK mengungkapkan dan auditor memeriksa secara khusus *perubahan SAL bukan arus tunai*, mengusulkan perbaikan kendali internal agar kesalahan administratif tak berulang.
- Pengutamaan penggunaan SAL untuk belanja-modal lebih dahulu, adalah hal yang baik.

Keenam, Dimensi Kinerja pada Laporan Neraca.

- LRA Belanja Modal akan dibandingkan dengan perubahan cq pertumbuhan Aset di Laporan Neraca (mungkin tahun buku selanjutnya) , oleh auditor LK.
- Belanja operasional untuk pemeliharaan/reparasi AT adalah berita baik dan harus diutamakan oleh entitas, diungkapkan pada CALK walau mungkin tak menambah nilai-tercatat.
- Aset tak digunakan (menganggur) sebaiknya di SPBU/KSO kan.
- Belanja taman kota dan sumur resapan adalah baik, namun belanja bansos, belanja sekolah , angkot , buskota gratis adalah mulia.
- Belanja pegawai dan belanja operasional tak menambah/memperbaiki kondisi aset dan/atau meningkatkan ekuitas, bila mungkin dikurang/dialihkan kepada belanja modal atau pemeliharaan fasos/fasum.
- Analis mengevaluasi likuiditas dan solvabilitas entitas dari neraca.
- Analis mengevaluasi kinerja SiLPA dan dampak perubahan SAL pada kondisi keuangan entitas.
- Analis mengevaluasi kemungkinan bencana berulang , misalnya Pandemi Jilid II, bencana alam di Jerman, dan dampaknya pada APBN, manajemen arus kas, manajemen pembiayaan cq utang LN terkait kondisi neraca pemerintah.

PENUTUP

Kesalahan umum dalam manajemen surplus APBN adalah (1) mengintegrasikan surplus ke dalam APBN tahun selanjutnya , sehingga kinerja APBN tahun tersebut terkontaminasi unsur surplus tahun lalu , (2) mencipta jenis belanja baru atau mempolusi/memperbesar mata-belanja tertentu , yang akan menjadi patokduga APBN tahun-tahun yang akan datang, (3) berbagai perilaku penggunaan surplus yang menurunkan kredibilitas kabinet. Surplus APBN disikapi secara bijak untuk (1) antisipasi defisit APBN tahun-depan atau beberapa tahun lagi, misalnya susutnya pendapatan migas, susutnya ekspor minyak kelapa sawit karena pengembangan kebun sawit besar-besaran pada beberapa negara berdampak pada pasar-dunia tahun 2025, (2) mengurangi beban pemeliharaan infrastruktur tahun-tahun APBN yang akan datang, agar kapasitas infrastruktur yang ada tetap terpelihara, (3) memajukan agenda pembangunan infrastruktur berbagai tahun APBN yang ada, dengan pilihan prioritas, antara lain percepatan pembangunan digitalisasi infrastruktur bangsa dan pemerintahan digital, pembangunan waduk dan irigasi pulau pulau pertanian tertentu, pembangunan Ibu Kota (3) pembayaran utang negara dipercepat, terutama utang bunga & bersanksi berat , (4) pembangunan

cadangan untuk musibah nasional yang akan datang , dan cadangan untuk membantu defisit ekuitas BI dan OJK.

Berbagai negara maju dan PBB masih menggunakan APBN Berbasis Kas atau Kas Modifikasian , penulis berpendapat bahwa penerapan IPSAS 24 dalam SAP cq pembaharuan SPAP LRA menjadi versi IPSAS, diduga tak akan mengubah praktik akuntansi anggaran NKRI berbasis kas yang berlaku dewasa ini, walau IPSAS 24 sebagai pengganti SPAP LRA tetap-saja berpotensi mengguncangkan benak praktisi , karena kalimat di dalamnya samasekali berbeda dengan SPAP LRA konvensional.

Inilah paragraf penutup terpenting. Berbagai paragraf IPSAS 24 sebagai berikut disajikan untuk keyakinan sidang pembaca bahwa perubahan PSAP LRA merujuk IPSAS tak akan menyebabkan perubahan ber akuntansi APBN di Indonesia. Tak ada gempa bumi akuntansi anggaran. *Basis APBN* bermakna basis akuntansi akrual, kas, dll yang digunakan *APBN tersetujui DPR*. Basis terbandingkan (*comparable basis*) bermakna bahwa LRA menyajikan jumlah realisasi APBN dengan basis akuntansi dan format yang sama dengan APBN tersetujui DPR. Entitas LK Pemerintahan dapat mengadopsi basis APBN & LRA APBN berbasis Kas yang berbeda dengan akuntansi pemerintahan berbasis akrual, sesuai paragraf 34 IPSAS 24. Untuk tahun berjalan tanpa *APBN Tersetujui DPR*, Pemerintah menggunakan APBN Tersetujui DPR periode lalu , sesuai paragraf 10 , juga bila sesuai hukum positif berAPBN negara tersebut. Pada berbagai yuridiksi ; Silpa , *proses pengadaan belum rampung, belanja terappropriasi belum beres, pelepasan (hibah, penjualan) aset belum selesai* dan *kewajiban tahun berjalan belum beres* secara otomatis terbawa pada tahun APBN selanjutnya, kecuali dinyatakan hangus/takberlaku oleh hukum positif negara itu, sesuai paragraf 11 IPSAS 24. LRA menggambarkan jumlah aktual/nyata pelaksanaan/realisasi/transaksi nyata / peristiwa perolehan arus-kas-masuk dan arus-kas-keluar, sesuai paragraf 13. Entitas LK Pemerintahan menyajikan Perbandingan APBN dan realisasi APBN menyatu dengan atau terpisah dari komponen LK yang lain , terkait (a) APBN Awal & APBNP Terakhir yang Tersetujui DPR, (b) perbandingan jumlah aktual realisasi APBN dan APBNP, (c) pengungkapan beda material APBN vs Realisasi APBN , kecuali diatur lain oleh hukum positif Pertanggungjawaban APBN , sesuai paragraf 14 IPSAS . Penyajian APBN Awal & APBNP Tersetujui Legislatif, alasan perubahan APBN Awal menjadi APBNP sesuai paragraf 18 terutama bila Realisasi APBN tepatsama dengan APBN/APBNP, LRA vs APBN/APBNP dalam LK dengan basis yang berdaya-banding & berdaya-rekonsiliasi dengan berbagai informasi resmi-serupa di luar LK , sesuai paragraf 15 IPSAS 24. Perbedaan Realisasi APBN vs APBN (*variance in accounting*) disajikan pada LK Pemerintah dalam dimensi kinerja realisasi vs APBN Awal dan dimensi kepatuhan realisasi vs APBNP sesuai paragraf 17

IPSAS24. CALK LK menjelaskan penyimpangan Realisasi APBN vs APBN/APBNP atau mencantumkan sumber-informasi-resmi lain yang menjelaskan deviasi tersebut, misalnya Laporan Kinerja Pemerintah Pusat (LKjPP) dan LO, sesuai paragraf 19 IPSAS 24. Bila basis APBN & basis Realisasi berbeda dengan basis akuntansi, maka LRA APBN vs APBN harus disajikan terpisah dari komponen LK yang lain (misalnya Laporan Neraca, Laporan Surplus/Defisit Keuangan dan LAK) dengan identifikasi perbedaan basis penghindar risiko sesat-baca LK (*misleading risk*) sesuai paragraf 23 IPSAS 24. Dokumen anggaran terkait pada berbagai aktivitas, program, proyek atau entitas tertentu, perlu di agregasi dibawah judul-judul besar dan lazim pelaporan LRA bagi penerima pelaporan realisasi anggaran atau entitas *oversight* yang lain, misalnya DPR sesuai paragraf 25. Sebagai bagian LK entitas Pemerintah, LRA diupayakan menyajikan informasi relevan bagi pengambilan keputusan, disajikan secara jujur, membiaskan substansi ekonomi, transaksi, kejadian, kondisi, netral atau bebas rancu/bias, lengkap secara material, sesuai IPSAS 3, selaras berbagai standar lain dalam IPSAS, tidak berlebih informasi (*information overload*) sesuai paragraf 26, pertimbangan nan-bijak tingkat agregasian LRA sesuai paragraf 27. Pada LK Konsolidasian semisal LKPP NKRI, LRA vs APBN tersaji konsolidasian selaras, melalui kompilasi LRA atau rekompilasi LRA, sesuai paragraf 33 IPSAS 24. CALK bertugas membuat penjelasan (1) beda-waktu (*timing difference*) misalnya pengakuan/pengukuran LRA berbasis kas, sedang LK berbasis akrual, dan (2) beda-tetap (*permanent difference*) misalnya LRA berbasis kas, LK berbasis akrual, bingkai periode bila APBN 31 Maret sedang bingkai periode LK 31 Desember dan (3) beda struktur/skema/format APBN dan LK yang berbingkai waktu sama, dan (4) beda entitas yang menyebabkan beda tugas ber-APBN, misalnya beda-tupoksi entitas ber-LK sendirian (LK-sendirian entitas anak, LK-sendirian entitas induk) dan entitas ber-LK konsolidasian, sesuai paragraf 48 IPSAS 24, (5) perbandingan & rekonsiliasi apa-saja, misalnya (5.1) APBN vs Realisasi vs deviasi, (5.2) pos besar & rinciannya, (5.3) pos sejenis pada neraca dan lain-lain vs pada anggaran, di bila dibutuhkan, tidak dihalangi/dicegah (*does not preclude*), sesuai para 49. IPSAS 24 mewajibkan entitas pemerintahan yang mem-publikasi APBN Tersetujui DPR untuk melaporkan APBN vs Realisasi APBN dalam LK, namun tak mewajibkan pengungkapan perbandingan APBN/Realisasi Tahun Berjalan vs Tahun Lalu, sesuai paragraf 53 IPSAS 24, juga selalu diumumkan dalam Lembar Berita Negara.

Inilah usulan pelestarian. Gagasan konservasi kinerja asli anak bangsa berupa konservasi PSAP LRA khas NKRI dinyatakan pada PP 24/2005 Akuntansi Menuju Akrual dan PP 71/2010 Akuntansi Akrual Paripurna berlatar-belakang sejarah akuntansi pemerintahan NKRI, mungkin saja muncul; bahwa PSAP LRA yang ada sekarang, sayang bila dibuang. Praktisi akuntansi pemerintahan telah menggunakan PSAP LRA sepanjang hampir 20 tahun terlanjur akrab akan

setiap kalimat/ nomenklatur khas NKRI tersebut, tiba-tiba kehilangan pegangan. Gagasan konservasi adalah bahwa PSAP LRA versi PP 71/2010 berpotensi menjadi bahan-baku penyusunan PMK Pedoman Sistem Akuntansi LRA dilengkapi Perangkat-Lunak , untuk butir-butir yang tak bertentangan dengan penggantinya, yaitu PSAP LRA versi IPSAS , sepanjang relevan zaman.

Anggaran Akrual (*Accrual Budgeting*) adalah syarat Anggaran Berbasis Kinerja (*Performance Based Budgeting*) , merupakan utopia bagi sebagian besar negara di muka bumi, termasuk bagi sebagian OECD dan PBB.

Jakarta, Mei 2022.