

KONTROVERSI PERATURAN PERUNDANGAN DALAM ACCRUAL ACCOUNTING

Kun Ismawati

(Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Surakarta)
ismawatik@yahoo.com

ABSTRACT

There are basic problems in the accrual accounting system application: some rules has supported the adoption of accrual accounting, but another still based on cash basis. The differences are in budgeting, income recognition, expenditure recognition, prepaid expenditure recognition, tax receivables recognition, unearned revenues recognition, and expenditure payable recognition. This paper examine the problems. The writer analyze that beside of the rules gaps, considerations of those differences are for controlling and efficiency purposes. The writer suggested the necessary adjusting the rules of accrual accounting in order to make everything goes well, and the most important thing is to prepare human resources in facing the new system to get a good result.

Pendahuluan

Sekian waktu akuntansi entitas publik menggunakan *cash basis*; tanpa perubahan hingga tahun 1980-an dimana kemudian ada pertimbangan untuk mendekati praktik prinsip akuntansi komersial yang dilakukan oleh sektor privat dengan harapan agar sektor publik menjadi lebih akuntabel (Bontas 2009). Walaupun basis kas merupakan basis yang paling sederhana, namun menurut Halim (2007: 48), dalam basis kas transaksi diakui/ dicatat hanya bila menimbulkan perubahan kas. Padahal transaksi ekonomi belum tentu selalu berpengaruh pada kas. Bila kita bergerak dari basis kas ke basis akrual, akan makin banyak tujuan laporan keuangan yang dapat dipenuhi. Dengan kata lain, dengan menggunakan basis akrual, informasi yang dapat diperoleh dari basis-basis yang lain akan dapat juga disediakan.

Beberapa dekade terakhir banyak pemerintah yang memilih mener-

apkan akuntansi dan pelaporan keuangan akrual sebagai dasar reformasi manajemen keuangan mereka dimana sebenarnya fenomena akrual ini masih luas diperdebatkan di lingkungan manajemen publik dan kalangan akademisi (Carlin 2003).

Dalam pelaksanaan *accrual* selama 5 (lima) tahun lalu sejak 2005 hingga 2009 masih banyak kendala yang dihadapi oleh pemerintah pusat maupun daerah. Hal ini terlihat dari sangat sedikitnya laporan keuangan pemerintah pusat maupun daerah yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan/ BPK RI (Rasono, 2011: 1).

Terdapat kontroversi atas beberapa peraturan perundangan dalam aplikasi sistem *accrual*. Misal suatu peraturan perundangan menegaskan untuk diterapkannya penganggaran akrual, sedang peraturan perundangan lain masih mengisyaratkan peng-

gunaan akuntansi berbasis kas. Maka-lah ini bertujuan untuk menunjukkan adanya kontroversi penggunaan anggaran akrual dengan peraturan perundang-undangan. Sehingga dapat memberikan gambaran kesesuaian basis akrual dengan peraturan perundangan yang ada, serta memberikan masukan untuk penyusunan dan atau perbaikan yang diperlukan bagi penyusunan Standar Akuntansi Pemerintahan Basis Akrual maupun meng-sinkronkan peraturan-peraturan yang menjadi dasar pelaksanaan Akuntansi Pemerintahan Indonesia berbasis akrual.

Pembahasan

a. *Accrual Accounting*

Pencatatan dan pelaporan dalam akuntansi menjadi hal yang penting dalam pengambilan keputusan. Apalagi bila keputusan yang diambil adalah berkaitan dengan kepentingan masyarakat luas. Mengenai informasi akuntansi, Cohen dan Kai-

menakis (2011) berpendapat sebagai berikut:

“The use of accounting information in the organizational context endeavors to facilitate decision making (Zimmerman, 2008). In this view, accounting serves as a tool to minimize complexity and uncertainty in decision making.”

Bahwa penggunaan informasi akuntansi dalam konteks organisasi adalah berupaya untuk memfasilitasi proses pengambilan keputusan. Dalam hal ini, akuntansi menyediakan alat untuk meminimalisasi kompleksitas dan ketidakpastian dalam pengambilan keputusan.

Menurut Mardiasmo (2005), terdapat empat dasar akuntansi:

- a. Basis kas/ *Cash basis* menetapkan bahwa pengakuan/ pencatatan transaksi ekonomi hanya dilakukan apabila transaksi tersebut menimbulkan perubahan pada kas. Apabila suatu transaksi belum

menimbulkan perubahan pada kas, maka transaksi tersebut tidak di-catat.

- b. Basis akrual/ *Accrual basis* adalah dasar akuntansi yang mengakui transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa tersebut terjadi (dan bukan pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar). Sehingga transaksi-transaksi dan peristiwa-peristiwa dicatat dalam catatan akuntansi dan diakui dalam laporan keuangan pada periode terjadinya.

- c. Basis kas modifikasi

Menurut butir (12) dan (13) Lampiran XXIX (tentang Kebijakan Akuntansi) Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 disebutkan bahwa:

- ☐ Basis/ dasar kas modifikasi merupakan kombinasi dasar kas dengan dasar akrual
- ☐ Transaksi penerimaan atau pengeluaran kas dibukukan (dicatat atau dijurnal) pada saat uang diterima atau dibayar

(dasar kas). Pada akhir periode dilakukan penyesuaian untuk mengakui transaksi dan kejadian dalam periode berjalan meskipun penerimaan atau pengeluaran kas dari transaksi dan kejadian dimaksud belum terealisasi.

- d. Basis akrual modifikasi/ *modified accrual basis* mencatat transaksi dengan menggunakan basis kas untuk transaksi-transaksi tertentu dan menggunakan basis akrual untuk sebagian besar transaksi.

Perubahan akuntansi kas menjadi akrual menjadi aspek penting dalam *New Public Management/ NPM* yang idenya untuk menggantikan akuntansi kas tradisional menjadi prinsip akuntansi akrual bagi tujuan pelaporan keuangan (Carlin 2005; Champoux 2006; Sandra Cohen 2011; Groot dan Budding 2007). Akuntansi akrual merupakan basis akuntansi dima-

na transaksi dan kejadian diakui ketika terjadi, tidak hanya ketika kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Elemen-elemen yang diakui dibawah akuntansi akrual adalah aktiva, hutang, ekuitas, pendapatan dan biaya (IFAC, 2003, p. 679; Champoux 2006).

Dua alasan utama dalam pengadopsian akuntansi akrual (Groot dan Budding 2007):

- Sistem ini memberikan transparansi internal dan eksternal, meningkatkan akuntabilitas negara dan entitas nonprofit. Pengenalan akuntansi akrual juga memfasilitasi perbandingan antara biaya provisi publik dengan biaya jasa yang dibeli langsung dari sumber non pemerintah.
- Akuntansi akrual membantu mengidentifikasi biaya keseluruhan aktivitas, memungkinkan untuk mengembangkan pem-

buatan keputusan dalam alokasi sumber daya, koordinasi dan pengendalian, yang pada gilirannya diharapkan dengan pengambilan keputusan yang baik akan meningkatkan kinerja.

b. Kontroversi Peraturan Perundangan dalam *Accrual Accounting*

Menurut Ramadhan (2009), akuntansi akrual direkomendasikan dalam penganggaran pemerintah untuk mencapai pengendalian yang efektif, mewujudkan efisiensi, dan akuntabilitas. Selain itu Carlin (2007) berpendapat bahwa akuntansi akrual juga digunakan dalam penganggaran, *output based budgeting* dan *management model* dimana dianggap dapat meningkatkan kinerja agen dan kinerja sektor.

Ada tiga negara yang termasuk pioner pengadopsian sistem akrual, yakni Inggris, Swedia, dan Selandia Baru. Rata-rata mereka sebelumnya menghadapi masalah mengenai

perlakuan akuntansi dalam pelaporan keuangannya (Marti 2006). Bagaimanapun, dimungkinkan terjadinya gap dalam memahami dampak pengambilan keputusan dalam transformasi akuntansi, pelaporan, dan proses manajemen keuangan dari perubahan sistem diatas. Se-hingga perlu perhatian lebih dalam proses implementasi ini, misalnya dalam *capital charging*, adopsi model pemerintah *purchaser-provider*, dan penerapan penganggaran berbasis *accrual output* (Carlin 2005).

Lebih dari itu, ternyata terdapat permasalahan yang sangat mendasar dalam penerapan sistem akuntansi akrual ini yakni adanya kontroversi antara beberapa peraturan perundangan didalamnya. Pada UU No.1/2004 pasal 12 dan 13 ayat 1 mengisyaratkan penggunaan anggaran berbasis akrual, namun UU No. 17/ 2003 tidak secara tegas mengisyaratkan penggunaan anggaran berbasis akrual, yang tercermin dari bunyi pasal 3 ayat 5 dan

ayat 6 UU tersebut. Sedangkan UU No. 33/ 2004 pasal 66 dan Keppres No. 42/ 2002 pasal 2 mengisyaratkan penggunaan anggaran basis kas.

Pengakuan pendapatan negara dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 11 ayat 3 dan Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat (1) a, sedang pengakuan pendapatan daerah dengan basis tersebut tidak mengandung kontroversi.

- Berdasarkan UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 ayat 13 dan UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 12 ayat (1) a, basis akuntansi yang digunakan dalam mengakui pendapatan negara adalah basis akrual. Akan tetapi, jika mendasarkan pada pasal 11 ayat 3 dan mengacu pada pasal 1 ayat 9 UU Nomor 17 Tahun 2003, maka basis akuntansi yang digunakan untuk mengakui pendapatan negara seharusnya adalah basis kas.

- Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat (1) a, mengisyaratkan penggunaan akuntansi basis kas pada pengakuan pendapatan negara maupun belanja.

Mengenai pengakuan belanja negara dan daerah dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dgn Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat 1.b.

- UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 1 (ayat 14 dan 16) dan pasal 3 (ayat 5 dan ayat 6); UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 12 dan 13 ayat (1) b; dan UU Nomor 33 Tahun 2004 pasal 1 ayat 14 mengisyaratkan penggunaan akuntansi basis akrual dalam mengakui belanja negara maupun daerah.
- Akan tetapi, Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat 1.b, mengisyaratkan penggunaan akuntansi basis kas dalam mengakui belanja.

Dalam hal pengakuan dan penyajian penerimaan Hibah NonTunai sebagai pendapatan di LRA:

- Tidak mengandung kontroversi dengan UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 12 dan 13 ayat (1) dan UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 13 dan 15 yang menegaskan penggunaan basis akrual, tetapi
- Mengandung kontroversi dengan pasal 11 ayat 3 UU Nomor 17 Tahun 2003 yang menyiratkan basis kas.

Tentang Pengakuan Belanja

Dibayar Dimuka dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan pasal 21 (ayat 1) UU Nomor 1 Tahun 2004. Pasal 21 ayat 1 UU Nomor 1 Tahun 2004, mengatakan “pembayaran atas beban APBN/APBD tidak boleh dilakukan sebelum barang dan/atau jasa diterima.” Padahal, Keppres Nomor 80 Tahun 2003, membolehkan adanya pemberian uang muka kepada penyedia barang/jasa dalam suatu kontrak pengadaan barang dan jasa. Dengan demikian, jika pemberian uang muka tersebut disajikan sebagai pos belanja

di bayar dimuka, akan tidak tidak sesuai dengan UU Nomor 1 Tahun 2004.

Kemudian mengenai Pengakuan Piutang Pajak/Retribusi dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan pasal 11 (ayat 3) UU Nomor 17 Tahun 2003, yang menyiratkan penggunaan basis kas. Pasal tersebut tidak menghendaki adanya pengakuan pendapatan meskipun hak atas pendapatan tersebut sudah timbul dengan diakuinya piutang. Pengakuan Pendapatan Diterima di Muka dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan pasal 11 (ayat 3) UU Nomor 17 Tahun 2003, yang menyiratkan penggunaan basis kas.

Pengakuan Utang Belanja dengan menggunakan basis akrual mengandung kontroversi dengan UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 3 ayat (3). Pengakuan utang belanja dapat menimbulkan pemikiran bahwa pemerintah tidak memiliki anggaran atau

anggaran yang ada tidak cukup untuk membayar belanja tersebut. Hal ini akan tampak seperti pelanggaran terhadap UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 3 ayat (3) yang menyatakan ” setiap pejabat dilarang melakukan tindakan yang berakibat pengeluaran atas beban APBN/APBD jika anggaran untuk membiayai pengeluaran tersebut tidak tersedia atau tidak cukup tersedia” (Novi 2007).

Seluruh kontroversi diatas sebagian dapat dianggap terjawab dengan keluarnya Peraturan Pemerintah terbaru mengenai Standar Akuntansi Pemerintahan/ SAP, yakni melalui PP No 71 tahun 2010 yang mengubah PP No. 24 Tahun 2005. Perubahan yang sangat mendasar dalam SAP baru adalah diterapkannya SAP berbasis akrual yakni mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan

basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD. Selain itu, juga diterapkan SAP berbasis Kas Menuju Akrua, yang mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan berbasis kas, serta mengakui aset, utang, dan ekuitas dana berbasis akrua, yang merupakan jembatan perubahan dari akuntansi berbasis kas menuju berbasis akrua.

Selain karena *gap* atas beberapa peraturan perundangan, perbedaan dasar akuntansi tersebut disebabkan oleh karena implementasi yang dilakukan tidak dapat dilakukan sekaligus namun harus secara bertahap menyesuaikan keadaan dan kemampuan aparat. Selain itu, pada beberapa hal yang menyangkut pendapatan, biaya, dan belanja masih dimungkinkan untuk digunakannya cash basis dengan alasan pengendalian dan efisiensi pencatatan.

Kesimpulan

Terdapat dua alasan utama pengadopsian akuntansi akrua, per-

tama, bahwa sistem ini memberikan transparansi internal dan eksternal, meningkatkan akuntabilitas negara dan entitas nonprofit. Pengenalan akuntansi akrua juga memfasilitasi perbandingan antara biaya provisi publik dengan biaya jasa yang dibeli langsung dari sumber non pemerintah; kedua, bahwa akuntansi akrua membantu mengidentifikasi biaya keseluruhan aktivitas, memungkinkan untuk mengembangkan pembuatan keputusan dalam alokasi sumber daya, koordinasi dan pengendalian, yang pada gilirannya diharapkan dengan pengambilan keputusan yang baik akan meningkatkan kinerja.

Permasalahan mendasar dalam aplikasi sistem *accrual* adalah adanya kontroversi antara beberapa peraturan perundangan yang dianggap telah mendukung penerapan *accrual accounting*, dan ada sebagian yang masih mendasarkan pada *cash accounting*. Perbedaan tersebut ada pada berbagai hal seperti dalam pengang-

garan, pengakuan pendapatan negara, pengakuan belanja negara dan belanja daerah, pengakuan dan penyajian penerimaan Hibah Non Tunai sebagai pendapatan, pengakuan belanja dibayar dimuka, pengakuan piutang pajak/retribusi, pengakuan pendapatan diterima dimuka, dan pengakuan utang belanja. Dalam beberapa hal tersebut terdapat dua ketentuan yang berbeda, yaitu adanya peraturan perundangan yang mengatur mengenai penerapan akuntansi akrual, namun masih terdapat peraturan perundangan terhadapnya yang bersifat *cash accounting*. Penyebab perbedaan tersebut selain karena *gap* antar peraturan perundangan, adalah karena pada beberapa hal masih dimungkinkannya diterapkannya *cash basis* dengan pertimbangan pengendalian, efisiensi, serta implementasi yang dilaksanakan bertahap.

Saran

Pada saat Akuntansi Pemerintahan Indonesia akan menerapkan ba-

sis akrual, maka pasal-pasal dari peraturan perundang-undangan berikut ini seharusnya disesuaikan agar tidak mengandung kontroversi dengan basis akrual:

- a. Pasal 11 ayat 3 UU Nomor 17 Tahun 2003 seharusnya disesuaikan sehingga menjadi “pendapatan negara terdiri atas pendapatan pajak, bukan pajak, dan hibah.” Hal ini dimaksudkan agar tidak terjadi kontroversi dengan basis akrual dan agar harmonis dengan pasal 1 ayat 13 yang sudah mengisyaratkan penggunaan basis akrual.
- b. Pasal 2 ayat (1) a Keppres Nomor 42 Tahun 2002, seharusnya disesuaikan sehingga menjadi “Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dalam suatu tahun anggaran mencakup:

* Pendapatan negara yaitu semua pendapatan negara yang berasal dari pendapatan perpajakan, pendapatan negara bukan pajak serta pendapatan hibah dari

dalam dan luar negeri selama tahun anggaran yang bersangkutan.”

- c. Keppres Nomor 42 Tahun 2002, pasal 2 ayat 1.b seharusnya disesuaikan sehingga menjadi bahwa “anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dalam suatu tahun anggaran mencakup:

Belanja negara yaitu semua kewajiban negara yang timbul untuk membiayai belanja pemerintah pusat dan pemerintah daerah melalui dana perimbangan selama tahun anggaran bersangkutan

- d. Harus diperhitungkan penjelasan apa saja yang diperlukan dalam laporan keuangan agar pengakuan belanja dibayar dimuka dengan menggunakan basis akrual tidak terlihat melanggar UU Nomor 1 Tahun 2004, pasal 21 ayat1.

- e. Harus diperhitungkan penjelasan apa saja yang diperlukan dalam laporan keuangan agar pengakuan utang belanja dengan menggunak-

an basis akrual tidak terlihat melanggar UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 3 ayat (3).

Perlu kesiapan semua pihak dalam penerapan sistem akrual terutama dari sisi sumber daya manusia (SDM) pelaksanaannya. Karena sebaik apapun sistem apabila tidak dilakukan oleh orang-orang yang handal dan beretika maka sistem tersebut tentu tidak dapat berhasilguna.

DAFTAR PUSTAKA

- Bontas, Cristina Bunea. 2009. *Arguments for Introducing Accrual Based Accounting in Public Sector*. SSRN-id1491663. Diakses pada 15 April 2011 pukul 23.00 WIB.
- Carlin, Tyrone M. 2005. *Debating The Impact of Accrual Accounting and Reporting in The Public Sector, Financial Accountability & Management*, 21(3).
- , 2003. *Accrual Accounting and Financial Reporting in the Public Sector: Reframing the Debate*. SSRN MGSM Working Papers in Management.
- , 2007. *Output Based Budgeting and The Management of*

- Performance*, diambil dari http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=536462 pada 20 April 2011 pukul 12.30 WIB.
- Champoux, Mark. 2006. *Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions*. Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar. Briefing Paper No. 27.
- Cohen, Sandra and Nikolaos Kaemenakis. (2011). *Reaping the Benefits of Two Worlds: An Exploratory Study of the Cash and the Accrual Accounting Information Roles in Local Governments*. JEL Classifications. SSRN-id1441896.
- Groot, Tom dan Tjerk Budding. 2007. *New Public Management's Current Issues and Future Prospects*. Financial Accountability and Management. JEL Classifications.
- Halim, Abdul. 2007. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*. Penerbit Salemba Empat.
- Mardiasmo. 2005. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit ANDI Yogyakarta.
- Martí, Caridad. 2006. *Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy*, Public Budgeting & Finance, Vol. 26, No. 2, pp. 45-65.
- Ramadhan, Sayel. 2009. *Budgetary Accounting and Reporting Practices in Bahraini Governmental Units: An Empirical Study*, International Business Review 18.
- Rasono. 2011. *Akuntabilitas Keuangan Pemerintah Daerah dengan Akrual Basis Tantangan dan Peluang bagi Pemerintah Daerah*. Seminar Nasional Maksi UNS.

