

INFORMASI PENDAPATAN DAN BELANJA SECARA AKRUAL “KESESUAIANNYA DENGAN PENDAPATAN DAN BEBAN DALAM LAPORAN OPERASIONAL”

Sri Suryanovi

Sekolah Tinggi Akuntansi Negara, Jalan Bintaro Raya Sektor V, Tangerang Selatan

Email: suryanovisurya@gmail.com

ABSTRACT

The information of Accrued Expense and Revenue was a government financial report supplement made based on the Regulation of the General Director of Treasury No. PER-62/PB/2009. Along with the issuance of the Government Regulation No.71 year 2010, many questioned whether the information of accrued expense and revenue had been in accordance with the revenue and expense stated in the operational report. If it was not, the causes should be known. This study was intended to find out the answers of those questions. Based on the study, it was known that the information of Accrued Expense and Revenue had not been fully in accordance with the revenue and expense stated in the operational report. It was caused by the big potential difference between the two factors. The second reason was because of the existence of deferred revenue and the sale of fixed assets. Third, the difference between the information of Accrued Expense and Revenue may occur due to the purchase of fixed assets; the balance of capital expenditures that still had to be paid; the balance of capital expenditures paid in advance; the depreciation of fixed assets; the inventory balance; the goods expenditures for approval of inventory from donation, and capital expenditures for approval of fixed assets from donation.

Keywords: accrued expense and revenue, government financial report, treasury

ABSTRAK

Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrual merupakan suplemen laporan keuangan tahunan Pemerintah Pusat yang dibuat berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor PER-62/PB/2009 Tahun 2009. Dengan terbitnya PP Nomor 71 Tahun 2010, banyak pihak yang mempertanyakan apakah Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrual sudah sesuai dengan pendapatan dan beban yang dilaporkan dalam laporan operasional (untuk selanjutnya disingkat LO) dan apabila belum sesuai apa yang menjadi penyebabnya. Kajian ini dimaksudkan untuk menjawab kedua pertanyaan tersebut. Dari hasil kajian diketahui, pertama, Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrual belum sepenuhnya sesuai dengan pendapatan dan beban yang dilaporkan dalam LO. Hal ini disebabkan karena potensi perbedaan antara keduanya cukup besar. Kedua, perbedaan antara informasi pendapatan secara akrual dengan pendapatan LO dapat terjadi karena adanya saldo pendapatan ditangguhkan dan penjualan aset tetap. Ketiga, perbedaan antara informasi belanja secara akrual dengan beban dapat terjadi karena adanya pembelian aset tetap; adanya saldo belanja modal yang masih harus dibayar; adanya saldo belanja modal dibayar di muka; adanya penyusutan aset tetap; adanya saldo persediaan; adanya belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah dan belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah.

Keywords: pendapatan dan belanja secara akrual, laporan keuangan tahunan pemerintah, perbendaharaan.

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Kajian

Pada tanggal 23 Desember 2009, Direktur Jenderal Perbendaharaan Departemen Keuangan Republik Indonesia telah menerbitkan Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor PER-62/PB/2009 tahun 2009 (untuk selanjutnya disingkat Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009) tentang "Tata Cara Penyajian Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua pada Laporan Keuangan." Peraturan tersebut menggambarkan tekad yang kuat dari Pemerintah (khususnya Pemerintah Pusat) untuk melaksanakan akuntansi berbasis akrua sesuai yang diamanatkan oleh Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 dan Undang Undang Nomor 1 Tahun 2004. Meskipun pada saat itu Standar Akuntansi Pemerintahan (untuk selanjutnya disingkat SAP) Berbasis Akrua belum lahir, namun Pemerintah Pusat sudah membuat terobosan untuk dapat menyajikan informasi pendapatan dan belanja secara akrua.

Tahap berikutnya, untuk membuktikan tekad tersebut di atas, pada tanggal 22 Oktober Tahun 2010, Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah (untuk selanjutnya disingkat PP) Nomor 71 Tahun 2010, menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005, yaitu tentang "Standar Akuntansi Pemerintahan". Peraturan Pemerintah tersebut mengharuskan Pemerintah memberlakukan akuntansi berbasis akrua selambat-lambatnya untuk laporan keuangan tahun anggaran 2015. PP Nomor 71 Tahun 2010 terdiri dari 2 bagian, yaitu Lampiran I yang berisi SAP Berbasis Akrua dan Lampiran II yang Berisi SAP Berbasis Kas Menuju Akrua. Dalam melakukan kajian ini, peneliti menggunakan kedua lampiran tersebut sebagai acuan.

Saat ini pemerintah masih

menggunakan SAP Berbasis Kas Menuju Akrua. Laporan keuangan yang dihasilkan dengan menggunakan basis ini antara lain adalah laporan realisasi anggaran (untuk selanjutnya disingkat LRA) yang disusun dengan menggunakan basis kas dan neraca yang disusun dengan menggunakan basis akrua. Agar dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih mencerminkan penerapan akuntansi berbasis akrua, Pemerintah Pusat membuat "Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua" sebagai suplemen yang dilampirkan pada laporan keuangan tahunannya. Informasi tersebut disusun berdasarkan Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 dan dimaksudkan sebagai tahap menuju pada penerapan akuntansi berbasis akrua (LKPP Audited 2010, B.3 Catatan Penting Lainnya).

SAP Berbasis Akrua antara lain mewajibkan pemerintah untuk menyusun LRA dan LO. LRA disusun dengan menggunakan basis kas, yang antara lain melaporkan pendapatan- LRA dan belanja. Sementara itu LO disusun dengan menggunakan basis akrua yang antara lain melaporkan pendapatan-LO dan beban. Dalam Lampiran I Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (untuk selanjutnya disingkat PSAP) I paragraf 8, istilah pendapatan dibedakan antara pendapatan-LRA dengan pendapatan-LO. Paragraf tersebut juga membedakan pengertian antara belanja dan beban. Hal paling mendasar yang membedakan keempat istilah tersebut adalah pendapatan-LRA diakui dengan menggunakan basis kas sedang pendapatan-LO diakui dengan menggunakan basis akrua; belanja diakui dengan menggunakan basis kas sedang beban diakui dengan menggunakan basis akrua. Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 mencoba menghubungkan pendapatan dan belanja basis kas (yang

dilaporkan di LRA) dengan pendapatan dan belanja secara akrua, melalui penyesuaian-penyesuaian atas transaksi transaksi yang bersifat akrua. Tujuannya adalah menghasilkan Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua. Dengan terbitnya PP Nomor 71 Tahun 2010, banyak pihak yang mempertanyakan apakah pendapatan dan belanja yang disajikan dalam Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua sudah sesuai dengan pendapatan LO dan beban yang dilaporkan dalam LO?

Pendapatan akrua menurut Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 memiliki pengertian yang sama dengan pendapatan-LO menurut lampiran I PSAP01 paragraf 8. Keduanya sama-sama mendefinisikan pendapatan sebagai hak pemerintah yang diakui sebagai penambah ekuitas dana dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Jika menyimak kesamaan definisi tersebut, seharusnya tidak ada perbedaan jumlah antara pendapatan yang ada dalam "Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua" (untuk selanjutnya disingkat informasi pendapatan secara akrua) dengan pendapatan LO.

Belanja secara akrua menurut Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 memiliki pengertian yang sama dengan beban menurut lampiran I PSAP01 paragraf 8. Meskipun menggunakan istilah yang berbeda namun keduanya sama-sama mempunyai arti sebagai penurunan manfaat ekonomis atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban. Jika menyimak kesamaan definisi tersebut, seharusnya tidak ada perbedaan jumlah antara belanja akrua yang ada dalam "Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua" (untuk selanjutnya disingkat informasi belanja secara akrua)

dengan beban.

Berdasarkan pemahaman di atas, peneliti tertarik untuk membuktikan bahwa informasi pendapatan dan belanja secara akrua sesuai dengan pendapatan LO dan beban yang dilaporkan dalam LO. Untuk itu, dalam kajian ini peneliti memilih judul "Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua - Kesesuaiannya dengan Pendapatan dan Beban dalam Laporan Operasional"

1.2. Batasan dan Rumusan Masalah

Hal yang menjadi perhatian Dirjen Perbendaharaan sebelum menetapkan Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009, adalah hasil rapat konsultasi Pemerintah dengan Dewan Perwakilan Rakyat tanggal 25 September 2008 mengenai, "Penerapan Anggaran dan Akuntansi Berbasis Akrua pada Laporan Keuangan Pemerintah". Dengan demikian, seyogyanya informasi pendapatan dan belanja secara akrua yang dihasilkan dari Perdirjen tersebut sesuai dengan pendapat dan belanja yang dihasilkan dari akuntansi berbasis akrua, yang dalam kajian ini mengacu pada pendapatan LO dan beban yang dilaporkan dalam LO menurut PP Nomor 71 Tahun 2010.

Kajian ini dibatasi pada analisis penetapan transaksi-transaksi yang bersifat akrua menurut Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 dan penyesuaian yang dilakukan atas transaksi-transaksi tersebut untuk memperoleh Informasi Pendapatan dan Belanja secara Akrua. Kemudian, peneliti membandingkan Informasi Pendapatan dan Belanja secara Akrua tersebut dengan pendapatan LO dan beban menurut PP Nomor 71 Tahun 2010. Berdasarkan batasan tersebut, problematika yang ingin dijawab melalui kajian ini adalah:

- Apakah Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua sesuai dengan

pendapatan LO dan beban yang dilaporkan dalam LO?

- b. Apakah persamaan dan perbedaan antara informasi pendapatan secara akrual dengan pendapatan LO?
- c. Apakah persamaan dan perbedaan antara informasi belanja secara akrual dengan beban?

1.3. Tujuan dan Kegunaan

Tujuan yang ingin dicapai dalam kajian ini adalah:

- a. Meyakini kesesuaian Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua dengan pendapatan dan beban yang dilaporkan dalam LO.
- b. Mengetahui persamaan dan perbedaan antara informasi pendapatan secara akrual dengan pendapatan LO
- c. Mengetahui persamaan dan perbedaan antarainformasi belanja secara akrual dengan beban.

Hasil kajian ini diharapkan dapat memberikan gambaran mengenai persamaan dan perbedaan antara "Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua" dengan pendapatan LO dan beban. Selain itu, hasil kajian ini juga diharapkan dapat memberikan masukan bagi perbaikan Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009, agar informasi pendapatan dan belanja secara akrual yang dihasilkannya dapat sesuai atau lebih mendekati pendapatan LO dan beban.

2. KERANGKA TEORITIS

Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009, menyatakan bahwa informasi pendapatan secara akrual diperoleh dari realisasi pendapatan berbasis kas disesuaikan dengan transaksi pendapatan akrual. Sementara itu, informasi belanja secara akrual diperoleh dari realisasi belanja

berbasis kas disesuaikan dengan transaksi belanja akrual.

2.1. Informasi pendapatan secara akrual

Berdasarkan pasal 8 Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009, informasi pendapatan secara akrual diperoleh dari realisasi pendapatan basis kas disesuaikan dengan transaksi pendapatan akrual, yaitu pendapatan yang masih harus diterima dan pendapatan diterima dimuka. Terkait dengan penyesuaian atas pendapatan yang masih harus diterima, lampiran II butir A perdirjen tersebut antara lain mengatakan bahwa:

"Dalam penyajian informasi pendapatan secara akrual, realisasi pendapatan secara kas tahun berjalan harus disesuaikan yaitu dengan cara:

1. menambahkan pendapatan yang masih harus diterima pada tahun anggaran berjalan (piutang pada tahun berjalan); dan/atau
2. menambahkan pendapatan yang telah diterima oleh bendahara penerimaan K/L, namun belum disetorkan ke Rekening Kas Umum Negara (pendapatan ditangguhkan); dan/atau
3. mengurangi pendapatan yang masih harus diterima pada tahun anggaran yang lalu (piutang pada tahun lalu) yang telah diterima pada tahun anggaran berjalan."

2.1.1 Pendapatan Ditangguhkan

Pendapatan menurut SAP Berbasis Kas Menuju Akrua diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah (Lampiran II, PSAP02 paragraf 22). Dengan demikian, Saldo kas yang ada di bendahara penerimaan sepanjang belum disetor ke Rekening Kas Umum Negara (untuk selanjutnya disingkat RKUN) belum diakui sebagai pendapatan, tetapi dilaporkan sebagai pendapatan yang ditangguhkan di neraca (Buletin Teknis/Bultek 01). Begitu juga dengan saldo kas lainnya di bendahara

pengeluaran yang belum disetor ke RKUN, yang terdiri dari penerimaan hibah yang belum disahkan, pengembalian belanja, pungutan pajak dan bunga/jasa giro atas rekening bendahara pengeluaran. Dalam Akuntansi Basis Kas Menuju Akrua, akun "pendapatan ditangguhkan" antara lain merupakan pasangan akun kas di bendahara penerimaan dan kas lainnya di bendahara pengeluaran. Hal ini dapat dilihat dalam Catatan atas Laporan Keuangan (untuk selanjutnya disingkat CaLK) LKPP *audited* tahun 2010 butir C.2.47, yang antara lain mengatakan, Pendapatan yang Ditangguhkan merupakan pasangan dari akun, antara lain Kas di Bendahara Penerimaan; Kas Lainnya dan Setara Kas. Kas di Bendahara Penerimaan merupakan dana yang berasal dari Penerimaan Negara Bukan Pajak (untuk selanjutnya disingkat PNBPN) dan bunga/jasa giro atas rekening Bendahara Penerimaan yang belum disetor ke RKUN. Kas Lainnya dan Setara Kas merupakan dana yang berasal dari penerimaan hibah yang belum disahkan, pengembalian belanja, pungutan pajak dan bunga/ jasa giro yang belum disetor ke RKUN, yang berada pada Bendahara Pengeluaran.

SAP berbasis akrual, mengakui pendapatan ketika sudah menjadi hak. Hal ini terlihat dari bunyi Lampiran I Kerangka Konseptual paragraf 95 yang mengatakan bahwa: "Pendapatan-LO diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi." Sementara itu, Skousen dkk 2003:73 mengatakan bahwa: "Accrual accounting recognizes revenues as they are earned, not necessarily when cash is received."

Pengertian pendapatan ditangguhkan menurut akuntansi basis akrual, seperti yang dinyatakan dalam kamus akuntansi adalah sebagai berikut:

"unearned revenues represents cash received

and recorded as liabilities before revenue is earned because services or goods are still to be provided to a customer. When services or goods are provided to a customer, revenue is then earned. These amounts are shown in the liabilities section on the balance sheet." (<http://simplestudies.com/accounting-dictionary>).

Terkait dengan pendapatan ditangguhkan, IPSAS 9 paragraf 18 antara lain mengatakan:

"...when the price of a product includes an identifiable amount for subsequent servicing, that amount is deferred and recognized as revenue over the period during which the service is performed."

Sementara itu, Kiesoet al. 2011:97 mengatakan

"Revenues received in cash and recorded as liabilities before a company earns them are called unearned revenues. Such items as rent, magazine subscriptions, and customer deposits for future service may result in unearned revenue".

Dengan mengacu pada beberapa definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa pendapatan ditangguhkan adalah penerimaan uang yang belum bisa diakui sebagai pendapatan karena masih ada kewajiban untuk menyerahkan barang/jasa terkait dengan penerimaan tersebut. Dengan demikian, dalam neraca pendapatan ditangguhkan dilaporkan sebagai kewajiban dan baru diakui sebagai pendapatan sampai kewajiban penyerahan barang/jasa tersebut terpenuhi. Dalam lampiran II butir A Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009, tidak ada keharusan untuk menyesuaikan dana yang berasal dari penerimaan hibah yang belum disahkan, pengembalian belanja, pungutan pajak, dan bunga/jasa giro yang ada pada bendahara

pengeluaran, untuk memperoleh informasi pendapatan secara akrual. Padahal, dana/uang tersebut juga merupakan bagian dari pendapatan ditangguhkan.

2.1.2 Penjualan Aset Tetap

SAP Berbasis Kas Menuju AkruaL membukukan hasil penjualan aset tetap sebagai pendapatan. Hal ini mengacu pada bultek 09 Bab X halaman 46, yang antara lain mengatakan bahwa, penerimaan kas akibat penjualan aset tetap dibukukan sebagai pendapatan dan dilaporkan pada Laporan Realisasi Anggaran.

Akuntansi basis AkruaL tidak membukukan hasil penjualan aset tetap sebagai pendapatan, tapi langsung mengurangi/menghilangkan aset tetap yang bersangkutan. Hal ini mengacu pada IPSAS 17 paragraf 82 yang antara lain berbunyi sebagai berikut: *"The carrying amount of an item of property, plant and equipment shall be derecognized: (a) On disposal; or...."* Senada dengan IPSAS, Warren dkk 2005:404 mengatakan

"Fixed assets that are no longer useful may be discarded, sold or The entry for this purpose debits the asset's accumulated depreciation account for its balance on the date of disposal and credits the asset account for the cost of the asset."

Selanjutnya Warren dkk mengatakan bahwa uang yang diterima dalam transaksi penjualan aset tetap dicatat sebagai penambah kas, dan selisih antara harga jual dan harga buku aset dicatat sebagai laba atau rugi (*gain or loss*).

Dalam menghitung informasi pendapatan secara akrual, Perdirjen Perbendaharaan tidak memperhitungkan kemungkinan terjadinya transaksi penjualan aset tetap. Hal ini terlihat dari tidak adanya penyesuaian yang harus dilakukan terkait dengan transaksi penjualan aset tetap.

2. 2 Informasi belanja secara akrual

Menurut Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 pasal 8, Informasi belanja secara akrual diperoleh dari realisasi belanja berbasis kas disesuaikan dengan transaksi belanja akrual, yaitu belanja yang masih harus dibayar dan/atau belanja dibayar dimuka.

2.2.1 Belanja yang Masih Harus Dibayar

Pengertian belanja yang masih harus dibayar menurut Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 pasal 1 ayat 4 adalah:

"kewajiban yang timbul akibat hak atas barang/jasa yang telah diterima dan dinikmati dan/atau perjanjian komitmen yang dilakukan oleh kementerian negara/lembaga/pemerintah, namun sampai akhir periode pelaporan belum dilakukan pembayaran/pelunasan/realisasi atas hak/perjanjian/komitmen tersebut."

Dalam akuntansi basis akrual terdapat akun beban yang masih harus dibayar, yang menurut Warren dkk 2005:103 adalah sebagai berikut: *"accrued expenses are xpenses that have been incurred but have not been recorded in the accounts."* *Accrued expenses* merupakan utang jangka pendek yang timbul karena adanya penerimaan barang atau jasa yang belum dibayar, seperti yang dinyatakan oleh Warren dkk 2005:435 *"Most current liabilities arise from two basic transactions: 1. Receiving goods or services prior to making payment. 2...."* Dalam neraca, belanja yang masih harus dibayar dilaporkan sebagai kewajiban jangka pendek.

Selanjutnya, belanja yang masih harus dibayar dijabarkan lagi dalam pasal 11 ayat (1) perdirjen yang sama, yang antara lain terdiri dari Belanja Pegawai yang masih harus dibayar, Belanja Barang yang masih harus dibayar, Belanja Modal yang masih harus dibayar," Pengertian belanja modal yang masih harus dibayar menurut Lampiran II. C.C perdirjen tersebut adalah:

"kewajiban yang timbul akibat hak atas pengeluaran anggaran yang dilakukan oleh kementerian negara/lembaga/pemerintah untuk perolehan aset tetap dan aset lainnya yang memberi manfaat lebih dari satu periode akuntansi, namun sampai pada akhir periode pelaporan belum dilakukan pembayaran/pelunasan/realisasi atas hak/perjanjian/komitmen tersebut."

Penyesuaian yang dilakukan atas belanja yang masih harus dibayar diatur dalam Lampiran II butir C, yang mengatakan bahwa:

"Dalam penyajian informasi belanja secara akrual, belanja secara kas tahun berjalan harus disesuaikan yaitu dengan cara:

- 1). menambahkan belanja yang masih harus dibayar yang terutang pada tahun berjalan; dan/atau
- 2). mengurangi belanja yang masih harus dibayar pada tahun lalu yang telah dibayarkan pada tahun berjalan."

2.2.2 Belanja Dibayar Dimuka

Pengertian belanja dibayar dimuka menurut Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 adalah "pengeluaran satuan kerja/pemerintah yang telah dibayarkan dari RKUN dan membebani pagu anggaran, namun barang/jasa/fasilitas dari pihak ketiga belum diterima/dinikmati satuan kerja/pemerintah." Dalam neraca, belanja dibayar dimuka dilaporkan sebagai aset. Hal ini senada dengan pernyataan Kieso et al. 2011:93, yang mengatakan bahwa: *"Prepaid expenses. Expenses paid in cash and recorded as assets before they are used or consumed."*

Selanjutnya, belanja dibayar dimuka dijabarkan lagi dalam pasal 12 ayat (1) yang antara lain mengatakan bahwa: "belanja dibayar di muka terdiri dari belanja pegawai dibayar di muka, belanja barang dibayar di muka, belanja modal dibayar di muka..."

Penyesuaian atas belanja dibayar dimuka diatur dalam lampiran II butir D perdirjen tersebut, yang mengatakan bahwa:

"Dalam penyajian informasi belanja secara akrual, belanja secara kas tahun berjalan harus disesuaikan yaitu dengan cara:

- 1). menambahkan belanja dibayar di muka pada tahun lalu yang barang/jasa/pelayanannya dinikmati pada tahun berjalan
- 2). mengurangi belanja dibayar di muka pada tahun berjalan."

2.2.3 Pembelian Aset Tetap

SAP Berbasis Kas Menuju AkruaL membukukan pembelian aset tetap sebagai belanja modal. Hal ini sesuai dengan bunyi Lampiran I PSAP-02 paragraf 37, yang antara lain menyatakan bahwa "belanja modal adalah pengeluaran anggaran untuk perolehan aset tetap dan aset lainnya yang memberi manfaat lebih dari satu periode akuntansi."

Akuntansi basis akrual tidak membukukan pembelian aset tetap sebagai beban namun langsung dibukukan ke dalam aset tetap yang bersangkutan. Hal ini dinyatakan dalam IPSAS 17, Paragraf 14: *"The cost of an item of property, plant and equipment shall be recognized as an asset if, and only if:"* Pernyataan senada juga diberikan oleh Warren dkk 2005:394 *"If the purchased item is long lived, then it should be capitalized, which means it should appear on the balance sheet as an assets."* Aset tetap memiliki masa manfaat yang relatif panjang (lebih dari satu tahun), sehingga biaya pembeliannya seharusnya dikapitalisasi.

SAP Berbasis AkruaL sendiri tidak mengakui pembelian aset tetap sebagai beban. Hal ini terlihat dari tidak adanya jenis beban modal (beban atas belanja modal) dalam klasifikasi beban menurut klasifikasi ekonomi, seperti yang terdapat dalam bunyi Lampiran I, PSAP12, paragraf 38.

2.2.4 Penyusutan Aset Tetap

Penyusutan aset tetap menurut Lampiran I PSAP 01 paragraf 8 adalah alokasi yang sistematis atas nilai suatu aset tetap yang dapat disusutkan (*depreciable assets*) selama masa manfaat aset yang bersangkutan. SAP Berbasis Kas Menuju Akrua tidak membukukan penyusutan aset tetap sebagai belanja, namun langsung diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap, sehingga dalam LRA tidak ada penyajian belanja penyusutan. Hal ini sesuai dengan bunyi Lampiran II, PSAP-07 paragraf 54 yang menyatakan bahwa: ".... Nilai penyusutan aset tetap untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap dan diinvestasikan dalam Aset Tetap."

Akuntansi basis akrua mengakui penyusutan aset tetap sebagai beban. Hal ini terlihat dari bunyi lampiran I PSAP-07 paragraf 54 yang mengatakan bahwa: "nilai penyusutan untuk masing-masing periode diakui sebagai pengurang nilai tercatat aset tetap dalam neraca dan beban penyusutan dalam LO". Bunyi paragraf tersebut senadadengan pernyataan Kiesoet al. 2011:562, yang mengatakan bahwa: "*depreciation is accounting process of allocating the cost of tangible assets to expense in a systematic and rational manner to those periods expected to benefit from the use of the assets.*"

2.2.5 Belanja/Beban Persediaan

Persediaan menurut Lampiran I, PSAP 05 paragraf 4 adalah "aset lancar dalam bentuk barang atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah, dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat." Umumnya, persediaan dalam neraca pemerintah berupa barang

atau perlengkapan yang dimaksudkan untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah dan biasanya diperoleh melalui pembelian. SAP Berbasis Kas Menuju Akrua membukukan semua pembelian barang persediaan sebagai belanja barang. Saldo persediaan yang ada di awal dan akhir tahun tidak mempengaruhi besarnya belanja persediaan tahun berjalan, tetapi mempengaruhi ekuitas dana lancar, yaitu cadangan persediaan (Lampiran II PSAP 01 paragraf 79).

Dalam SAP Berbasis Akrua, pembelian barang persediaan tidak seluruhnya diakui sebagai beban persediaan tahun berjalan. Jumlah yang diakui sebagai beban persediaan hanya sebesar jumlah yang dipakai. Hal ini diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran I PSAP 05 paragraf 22 yang mengatakan bahwa "beban persediaan dicatat sebesar pemakaian persediaan (*use of goods*).". Lebih lanjut, paragraf 24 PSAP yang sama menegaskan bahwa: "dalam hal persediaan dicatat secara perpetual, maka pengukuran pemakaian persediaan dihitung berdasarkan catatan jumlah unit yang dipakai dikalikan nilai per unit sesuai metode penilaian yang digunakan." Berikutnya dalam paragraf 25 PSAP tersebut ditambahkan bahwa: "dalam hal persediaan dicatat secara periodik, maka pengukuran pemakaian persediaan dihitung berdasarkan inventarisasi fisik, yaitu dengan cara saldo awal persediaan ditambah pembelian atau perolehan persediaan dikurangi dengan saldo akhir persediaan dikalikan nilai per unit sesuai dengan metode penilaian yang digunakan."

Terkait dengan beban persediaan, Kiesoet al. 2011:95 antara lain mengatakan bahwa: "*Supplies are generally debited to an asset account when they are acquired. Recognition of supplies used is generally deferred until the adjustment process. At that*

time, a physical inventory (count) of supplies is taken. The difference between the balance in the supplies (asset) account and the cost of supplies on hand represents the supplies used (expense) for the period." Sementara itu, IPSAS 12 paragraf 44 mengatakan bahwa: "*When inventories are sold, exchanged, or distributed, the carrying amount of those inventories shall be recognized as an expense in the period in which the related revenue is recognized.*"

2.2.6 Belanja Barang untuk Pengesahan Persediaan dari Hibah dan Belanja Modal untuk Pengesahan Aset Tetap/Aset Lainnya dari Hibah

Menurut Peraturan Menteri Keuangan (untuk selanjutnya disingkat PMK) Nomor 230/PMK.05/2011 pasal 19 ayat 2, belanja yang bersumber dari hibah, yang terdiri dari belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah dan belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah, disajikan dalam LRA Kementerian Negara/Lembaga Nonkementerian (untuk selanjutnya disingkat K/L). Belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah adalah belanja barang yang dilaporkan oleh K/L dalam LRA sebagai akibat dari perolehan persediaan dari pihak Pemberi Hibah. Belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah adalah belanja modal yang dilaporkan oleh K/L dalam LRA sebagai akibat dari perolehan aset tetap/aset lainnya dari pihak Pemberi Hibah.

Dalam akuntansi berbasis akrua tidak ada pelaporan beban atas pengesahan persediaan dan/atau pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah. Hibah yang diterima dalam bentuk persediaan/aset tetap/aset lainnya akan langsung ditambahkan pada persediaan/aset tetap/aset lainnya yang terkait dan dilaporkan sebagai pendapatan. Hal ini bisa kita lihat dari pernyataan IPSAS

23 paragraf 95 yang berbunyi: "*Gifts and donations (other than services in-kind) are recognized as assets and revenue when it is probable that the future economic benefits or service potential will flow to the entity and the fair value of the assets can be measured reliably....*"

3. METODE PENELITIAN

3.1 Jenis Penelitian

Penelitian ini dilakukan melalui pendekatan kualitatif, dengan melakukan kajian atas dokumen-dokumen yang ada (studi pustaka), khususnya terhadap Perdirjen Perbendaharaan Nomor PER-62/PB/2009 Tahun 2009 dan PP Nomor 71 Tahun 2010. Penelitian ini bersifat deskriptif, yaitu berusaha memperoleh pemahaman atas substansi Informasi Pendapatan dan Belanja secara Akrua dan kemudian membandingkannya dengan pendapatan LO dan beban.

3.2 Definisi Operasional

Dalam kajian ini peneliti membatasi pengertian kesesuaian sebagai kesamaan dalam menerapkan akuntansi pendapatan dan belanja basis akrua, yaitu antara Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua dengan LO. Selain itu, kesesuaian juga diartikan sebagai kesamaan jumlah antara informasi pendapatan secara akrua dengan pendapatan LO dan antarinformasi belanja secara akrua dengan beban.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Kajian ini menggunakan data sekunder berupa peraturan-peraturan dan literatur-literatur lainnya yang terkait.

3.4 Metode Analisis Data

Dalam kajian ini, pertama kali peneliti menganalisis penetapan transaksi-

transaksi yang bersifat akrual menurut Perdirjen Perbendaharaan Nomor PER-62/PB/2009. Kemudian peneliti mempelajari dan memahami cara memperoleh "Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akruial" seperti yang dijelaskan dalam Perdirjen tersebut. Setelah itu, peneliti membandingkan kesamaan perlakuan akuntansi pendapatan dan belanja antara Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akruial dengan LO; kesamaan jumlah antara informasi pendapatan secara akrual dengan pendapatan LO; dan kesamaan jumlah antara informasi belanjajsecara akrual dengan beban.

4. HASIL KAJIAN

Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akruial dihasilkan dari penyesuaian pendapatan dan belanja basis kas dengan transaksi-transaksi yang bersifat akrual. Pendapatan dan belanja basis kas diperoleh dari LRA yang dihasilkan dari SAP Berbasis Kas Menuju Akruial. Basis tersebut mengakui pendapatan pada saat uang diterima di RKUN/RKUD dan belanja pada saat terjadinya pengeluaran dari RKUN/RKUD (lampiran II PSAP-02 paragraf 22 dan 31). Dalam menghitung informasi pendapatan secara akrual, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak memperhitungkan saldo pendapatan ditangguhkan yang berasal dari kas lainnya di bendahara pengeluaran dan kemungkinan terjadinya transaksi penjualan aset tetap. Jika ternyata dalam tahun berjalan kedua transaksi tersebut terjadi, maka dapat dipastikan bahwa jumlah informasi pendapatan secara akrual akan berbeda dengan jumlah pendapatan LO. Perbedaan tersebut akan dijelaskan dalam butir-butir selanjutnya.

Dalam tata cara menghitung informasi belanja secara akrual,

Perdirjen Perbendaharaan tersebut tidak memperhitungkan kemungkinan terjadinya transaksi pembelian aset tetap; adanya saldo belanja modal yang masih harus dibayar; adanya saldo belanja modal dibayar dimuka; adanya penyusutan aset tetap; adanya saldo persediaan di awal maupun akhir tahun; adanya belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah dan belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah. Jika ternyata dalam tahun berjalan seluruh transaksi tersebut terjadi, maka dapat dipastikan bahwa jumlah informasi belanja secara akrual akan berbeda dengan jumlah beban. Perbedaan tersebut akan dijelaskan dalam butir-butir selanjutnya.

4.1 Kesesuaian antara Informasi Pendapatan secara Akruial dengan Pendapatan-LO

Informasi pendapatan secara akrual seharusnya sesuai atau samadengan jumlah pendapatan-LO jika semua kondisi berikut ini dipenuhi.

- a. Penyesuaian untuk memperoleh informasi pendapatan secara akrual dilakukan secara benar sesuai petunjuk yang ada dalam Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009.
- b. Tidak ada transaksi penjualan aset tetap.
- c. Tidak ada pendapatan ditangguhkan yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran.

4.2 Perbedaan antara Informasi Pendapatan secara Akruial dengan Pendapatan-LO

Sebagaimana yang telah disebutkan pada butir 1.b dan 1.c, jumlah informasi pendapatan secara akrual akan berbeda dengan pendapatan-LO, jika pada tahun berjalan terdapat saldo awal dan akhir pendapatan ditangguhkan yang berasal

dari kas lainnya di bendahara pengeluaran, dan transaksi penjualan aset tetap. Penjelasan atas perbedaan tersebut adalah sebagai berikut.

a. Perbedaan karena Adanya Saldo Pendapatan Ditangguhkan

Dalam LKPP *audited* tahun anggaran 2010, pendapatan ditangguhkan antara lain terdiri dari: "dana yang berasal dari penerimaan hibah yang belum disahkan, pengembalian belanja, pungutan pajak dan bunga jasa giro yang belum disetor yang berada pada Bendahara pengeluaran (LKPP 2010, *Audited*, CaLK C.2.47)." Dana yang berasal dari penerimaan hibah sepanjang belum mendapat pengesahan dari Bendahara Umum Negara (untuk selanjutnya disingkat BUN) belum diakui sebagai pendapatan, tetapi dilaporkan di neraca sebagai pendapatan ditangguhkan. Hal ini diatur dalam PMK Nomor 230/PMK.05/2011 pasal 20 yang mengatakan bahwa: "Pendapatan Hibah Langsung dalam bentuk uang yang sampai dengan akhir tahun belum digunakan dan belum disahkan, disajikan dalam Neraca K/L." Kemudian, dalam Lampiran IV Bab II.2.4.3 PMK yang sama ditambahkan bahwa: "pendapatan hibah diakui pada saat diterima pada RKUN. Transaksi pendapatan hibah yang terjadi tanpa diterima di RKUN diakui pada saat dilakukan pengesahan atas transaksi pendapatan hibah." Dengan demikian, berdasarkan SAP Basis Kas Menuju Akruial, dana yang berasal dari penerimaan hibah yang belum disahkan belum dilaporkan sebagai pendapatan di LRA meskipun sudah menjadi hak pemerintah. Jumlah tersebut dilaporkan sebagai pendapatan ditangguhkan di neraca. Dalam akuntansi berbasis akrual, meskipun hibah yang telah diterima belum disahkan oleh BUN namun sudah dilaporkan sebagai pendapatan LO tahun berjalan karena sudah menjadi hak pemerintah.

Selain itu, berdasarkan SAP Berbasis Kas Menuju Akruial, pengembalian belanja, pungutan pajak dan bunga jasa giro atas rekening bendahara pengeluaran sepanjang uangnya belum disetor ke RKUN juga belum diakui sebagai pendapatan LRA. Jumlah tersebut dilaporkan sebagai pendapatan ditangguhkan di neraca. Padahal berdasarkan basis akrual jumlah tersebut sudah menjadi hak pemerintah dan harus dilaporkan sebagai pendapatan LO pada tahun berjalan.

Adanya perbedaan titik pengakuan pendapatan atas kedua transaksi di atas menimbulkan perbedaan antara jumlah pendapatan LRA dengan pendapatan LO, yaitu sebesar saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran. Dalam perhitungan untuk memperoleh informasi pendapatan secara akrual, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak mensyaratkan penyesuaian atas saldo pendapatan ditangguhkan yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran. Dengan demikian, jumlah informasi pendapatan secara akrual bisa jadi lebih besar atau sebaliknya, lebih kecil dibandingkan dengan pendapatan-LO, tergantung dari besarnya saldo awal dan saldo akhir kas lainnya tersebut. Jika saldo awal pendapatan ditangguhkan yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran lebih besar dari pada saldo akhirnya, maka jumlah informasi pendapatan secara akrual akan lebih besar dibandingkan dengan jumlah pendapatan-LO. Begitu juga sebaliknya, jika saldo awal pendapatan ditangguhkan, yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran, lebih kecil dari pada saldo akhirnya, maka jumlah informasi pendapatan secara akrual akan lebih kecil dibandingkan dengan jumlah pendapatan-LO. Hal ini bisa dijelaskan dari contoh berikut.

Dimisalkan, total pendapatan yang dilaporkan dalam LRA untuk tahun anggaran

yang berakhir pada tanggal 31 Desember 2010 adalah sebesar Rp500juta. Neraca per 31 Desember 2009 dan per 31 Desember 2010 menunjukkan posisi pendapatan ditangguhkan, yang berasal dari saldo kas lainnya di Bendahara Pengeluaran, dengan jumlah sebagai berikut.

Untuk memperoleh pendapatan basis akrual (pendapatan LO), jumlah pendapatan di LRA seharusnya disesuaikan dengan jumlah pendapatan ditangguhkan yang ada di neraca akhir tahun lalu dan tahun berjalan. Jika penyesuaian tersebut dilakukan akan diperoleh hasil perhitungan sebagai berikut.

Hasil perhitungan dalam tabel 2 menunjukkan bahwa: pada contoh 1 (saldo pendapatan ditangguhkan di neraca akhir tahun lalu lebih besar dibandingkan dengan saldo di neraca akhir tahun berjalan), jumlah total pendapatan LO tahun 2010 adalah sebesar Rp495juta. Jumlah tersebut lebih kecil dibandingkan dengan jumlah informasi pendapatan secara akrual yang berjumlah sebesar Rp500juta. Sementara itu pada contoh 2 (saldo pendapatan ditangguhkan di neraca akhir tahun lalu lebih kecil dibandingkan dengan saldo di neraca akhir tahun berjalan), jumlah total pendapatan LO tahun 2010 adalah sebesar Rp505juta. Jumlah tersebut lebih besar dibandingkan dengan jumlah informasi pendapatan secara akrual yang berjumlah sebesar Rp500juta. Perbedaan jumlah tersebut terjadi karena Perdirjen Perbendaharaan tidak mengharuskan untuk melakukan penyesuaian atas saldo pendapatan ditangguhkan yang berasal dari saldo kas lainnya di Bendahara Pengeluaran.

Agar perbedaan tersebut tidak terjadi, untuk memperoleh informasi pendapatan secara akrual, perlu dilakukan penyesuaian atas saldo awal dan/atau saldo akhir pendapatan ditangguhkan yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran.

Penyesuaian itu dapat dilakukan sebagai berikut:

- a). Mengurangi pendapatan LRA dengan saldo awal pendapatan ditangguhkan yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran (saldo akhir tahun lalu).
- b). Menambah pendapatan LRA dengan saldo akhir pendapatan ditangguhkan tahun berjalan, yaitu yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran. Untuk lebih jelasnya, berikut ini diberikan tabel untuk menggambarkan penyesuaian yang perlu dilakukan terhadap saldo awal dan saldo akhir pendapatan ditangguhkan agar jumlah informasi pendapatan secara akrual sama dengan jumlah pendapatan LO.

b. Perbedaan karena Adanya Transaksi Penjualan Aset Tetap

SAP Berbasis Kas Menuju Akruial melaporkan transaksi penjualan aset tetap sebagai pendapatan di LRA sekaligus sebagai pengurang nilai aset tetap di neraca. Hal ini berbeda dengan akuntansi basis akrual yang hanya melaporkan transaksi penjualan aset tetap sebagai pengurang nilai aset tetap terkait di neraca. Walaupun ada selisih lebih atau selisih kurang antara harga jual dengan nilai tercatat aset tetap yang bersangkutan, jumlah tersebut akan dilaporkan sebagai surplus/defisit dari kegiatan non operasional, bukan sebagai pendapatan operasional.

Adanya perbedaan pengakuan pendapatan tersebut menimbulkan perbedaan antara jumlah pendapatan LRA dengan pendapatan LO. Dalam perhitungan untuk memperoleh informasi pendapatan secara akrual, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak mensyaratkan penyesuaian atas transaksi penjualan aset tetap. Hal ini mengakibatkan jumlah informasi pendapatan secara akrual akan lebih besar dibandingkan dengan pendapatan-LO, yaitu sebesar hasil penjualan

aset tetap. Seharusnya penyesuaian tersebut dilakukan, agar informasi pendapatan secara akrual sesuai dengan pendapatan LO. Penyesuaian tersebut dilakukan dengan cara mengurangi pendapatan (PNBP) LRA sebesar hasil penjualan aset tetap.

4.3 Kesesuaian antara Informasi Belanja secara Akruial dengan Beban

Informasi belanja secara akrual seharusnya sama atau sesuai dengan jumlah beban jika semua kondisi berikut ini dipenuhi.

- a. Penyesuaian untuk memperoleh informasi belanja secara akrual dilakukan secara benar sesuai petunjuk yang ada dalam Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009.
- b. Tidak ada transaksi pembelian aset tetap.
- c. Tidak ada saldo belanja modal yang masih harus dibayar.
- d. Tidak ada saldo belanja modal dibayar dimuka.
- e. Tidak ada penyusutan aset tetap.

paragraf yang mengisyaratkan adanya penyisihan piutang.

4.4 Perbedaan antara Informasi Belanja secara Akruial dengan Beban.

Sebagaimana disebutkan dalam butir 3.b-g, perbedaan antara jumlah informasi belanja secara akrual dengan jumlah beban dapat terjadi karena adanya transaksi pembelian aset tetap; adanya saldo belanja modal yang masih harus dibayar dan saldo belanja modal dibayar dimuka; adanya penyusutan aset tetap; adanya saldo persediaan di awal maupun akhir tahun; adanya belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah dan belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah. Penjelasan atas perbedaan tersebut adalah sebagai berikut.

a. Perbedaan karena Adanya Pembelian Aset Tetap

SAP Berbasis Kas Menuju Akruial melaporkan pembelian aset tetap sebagai belanja modal di LRA sekaligus sebagai penambah aset tetap di neraca. Sementara itu, akuntansi basis akrual hanya

Tabel 1. Saldo Pendapatan Ditangguhkan di Neraca

Contoh No.	Nama Akun	Neraca Per 31 Desember (Dalam jutaan Rupiah)	
		Tahun 2009	Tahun 2010
1	Pendapatan Ditangguhkan (pasangan dari Saldo kas Lainnya di Bendahara Pengeluaran)	10	5
2		5	10

- f. Tidak ada saldo persediaan di awal maupun akhir tahun
- g. Tidak ada belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah dan/atau belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah.

Dalam kajian ini peneliti tidak memasukkan penyisihan piutang, karena dalam SAP Berbasis Akruial tidak ada

melaporkan transaksi penjualan aset tetap sebagai penambah nilai aset tetap di neraca. Adanya perbedaan pengakuan tersebut menimbulkan perbedaan antara jumlah belanja dengan beban.

Dalam LRA, pembelian aset tetap dilaporkan sebagai belanja (belanja modal) sedang dalam LO tidak. Dalam perhitungan untuk memperoleh informasi pendapatan

Tabel 2. Perhitungan Pendapatan Basis Akrua (Pendapatan LO)

Contoh	Pendapatan LRA	Penyesuaian Terhadap Saldo Pendapatan Ditangguhkan		Pendapatan LO
		Tambah	Kurang	
1	500 juta	5 juta	10 juta	495 juta
2	500 juta	10 juta	5 juta	505 juta

secara akrua, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak mensyaratkan penyesuaian atas transaksi pembelian aset tetap. Hal ini mengakibatkan jumlah informasi belanja secara akrua akan lebih besar dibandingkan dengan beban, yaitu sebesar harga perolehan aset tetap yang dibeli. Seharusnya penyesuaian tersebut dilakukan, agar informasi belanja secara akrua sesuai dengan beban. Penyesuaian tersebut dilakukan dengan cara mengurangi belanja LRA dengan seluruh belanja modal atau dengan kata lain menghapuskan pos belanja modal dalam Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua.

b. Perbedaan karena Adanya Saldo Awal dan/atau Saldo Akhir Belanja Modal yang Masih Harus Dibayar

Dalam butir 4.a telah dijelaskan bahwa akuntansi basis akrua tidak membukukan pembelian aset tetap sebagai beban namun langsung dibukukan ke dalam aset tetap yang bersangkutan. Sementara itu, SAP Berbasis Kas Menuju Akrua membukukan pembelian aset tetap sebagai belanja (belanja modal). Dengan demikian, dalam neraca yang dihasilkan dari SAP Berbasis Kas Menuju Akrua dimungkinkan

munculnya akun belanja modal yang masih harus dibayar. Hal ini terjadi jika pada akhir tahun terdapat pembelian aset tetap yang barangnya sudah diterima namun belum dibayar atau belum seluruhnya dibayar. Kemungkinan tersebut dinyatakan dalam Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 lampiran II butir C yang antara lain mengatakan bahwa belanja modal yang masih harus dibayar merupakan kewajiban yang timbul akibat hak atas pengeluaran anggaran yang dilakukan oleh pemerintah untuk perolehan aset tetap dan aset lainnya, namun sampai pada akhir periode pelaporan belum dilakukan pembayaran/pelunasan.

Untuk memperoleh informasi belanja secara akrua, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 mengharuskan untuk melakukan penyesuaian atas saldo belanja yang masih harus dibayar, termasuk belanja modal yang masih harus dibayar dengan cara sebagai berikut: "1). menambahkan belanja yang masih harus dibayar yang terutang pada tahun berjalan; dan/atau 2). mengurangi belanja yang masih harus dibayar pada tahun lalu yang telah dibayarkan pada tahun berjalan."

Jika pada neraca awal dan/atau akhir tahun terdapat saldo Belanja Modal yang masih harus dibayar, bisa dipastikan bahwa

jumlah informasi belanja secara akrua tidak akan sama dengan jumlah beban. Oleh karena itu, agar informasi belanja secara akrua sesuai dengan beban, belanja LRA seharusnya tidak usah disesuaikan dengan saldo awal dan/atau saldo akhir belanja modal yang masih harus dibayar.

c. Perbedaan karena Adanya Saldo Awal dan/atau Saldo Akhir Belanja Modal Dibayar Dimuka.

Dalam neraca yang dihasilkan dari SAP Berbasis Kas Menuju Akrua dimungkinkan munculnya akun belanja modal dibayar dimuka. Hal ini dapat terjadi jika pada akhir tahun terdapat pembelian aset tetap yang barangnya belum diterima namun uangnya sudah dibayar oleh pemerintah. Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 mengatakan adanya kemungkinan tersebut, yang terlihat dari bunyi pasal 12 ayat (1) yang mengatakan bahwa: "Belanja dibayar di muka, Belanja Barang dibayar di muka, Belanja Modal dibayar di muka,...."

Untuk memperoleh informasi belanja secara akrua, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 mengharuskan untuk melakukan penyesuaian atas saldo belanja dibayar dimuka, termasuk belanja modal dibayar dimuka dengan cara sebagai berikut: "1). menambahkan belanja dibayar di muka pada tahun lalu yang barang/jasa/pelayanannya dinikmati pada tahun berjalan; 2). mengurangi belanja dibayar di muka pada tahun berjalan."

Jika pada neraca awal maupun akhir tahun terdapat saldo Belanja Modal dibayar dimuka, bisa dipastikan bahwa jumlah informasi belanja secara akrua tidak akan sama dengan jumlah beban. Oleh karena itu, agar informasi belanja secara akrua sesuai

dengan beban, belanja LRA seharusnya tidak usah disesuaikan dengan saldo awal ataupun saldo akhir belanja modal dibayar dimuka.

d. Perbedaan karena Adanya Penyusutan Aset Tetap

Pada akuntansi basis akrua, penyusutan aset tetap dilakukan setiap periode (umumnya setiap tahun) sepanjang masa manfaat aset tetap tersebut, sedang pada akuntansi basis Kas Menuju Akrua penyusutan belum menjadi wajib (bersifat optional). Agar perbandingan bisa dilakukan secara *apple to apple*, diasumsikan bahwa saat ini pemerintah sudah melakukan penyusutan aset tetap.

Berdasarkan SAP Berbasis Kas Menuju Akrua, penyusutan aset tetap tidak dilaporkan sebagai belanja di LRA tapi sebagai pengurang nilai tercatat Aset Tetap dan Diinvestasikan dalam Aset Tetap di neraca. Namun pada akuntansi berbasis akrua penyusutan aset tetap diakui sebagai beban tahun berjalan. Perbedaan perlakuan akuntansi penyusutan aset tetap antara ke dua basis tersebut menyebabkan adanya perbedaan antara jumlah belanja dalam LRA dengan jumlah beban dalam LO.

Untuk memperoleh informasi belanja secara akrua, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak mensyaratkan adanya penyesuaian atas penyusutan aset tetap. Oleh karena pemerintah belum melakukan penyusutan aset tetap, maka hal ini belum menjadi persoalan. Akan tetapi, jika saat ini pemerintah sudah melakukan penyusutan aset tetap, maka jumlah informasi belanja secara akrua akan lebih kecil dibandingkan dengan jumlah beban, yaitu sebesar beban penyusutan tahun berjalan. Agar informasi belanja secara akrua sesuai dengan beban, maka belanja LRA perlu disesuaikan dengan cara

Tabel 3. Perhitungan Pendapatan Basis Akrua (Pendapatan LO)

Pendapatan LRA	Penyesuaian Terhadap Saldo Pendapatan Ditangguhkan		Pendapatan LO
	Ditambah	Dikurangi	
Pendapatan Basis Kas	Saldo Akhir	Saldo Awal	Pendapatan Basis Akrua

menambahkannya dengan penyusutan aset tetap yang dilakukan pada tahun berjalan.

e. Perbedaan karena Adanya saldo Awal dan Saldo Akhir Persediaan.

SAP Berbasis Kas Menuju AkruaL membukukan semua pembelian barang persediaan sebagai belanja barang. Saldo persediaan yang ada di awal dan akhir tahun tidak mempengaruhi besarnya belanja persediaan tahun berjalan, tetapi mempengaruhi ekuitas dana lancar, yaitu cadangan persediaan. Dengan demikian, berdasarkan SAP Berbasis Kas Menuju AkruaL seluruh pembelian barang persediaan dilaporkan sebagai belanja barang tahun berjalan di LRA.

Dalam akuntansi berbasis akruaL, pembelian barang persediaan tidak seluruhnya diakui sebagai beban persediaan tahun berjalan. Jumlah yang diakui sebagai beban persediaan hanya sebesar jumlah yang dipakai.

Perbedaan perlakuan akuntansi atas beban/belanja persediaan antara kedua basis tersebut menyebabkan adanya perbedaan antara jumlah belanja dalam LRA dengan jumlah beban dalam LO. Dalam perhitungan untuk memperoleh informasi belanja secara akruaL, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak mensyaratkan adanya penyesuaian atas saldo persediaan yang ada di awal dan/atau akhir tahun berjalan. Akibatnya, jumlah informasi belanja secara akruaL (untuk belanja barang persediaan) bisa jadi lebih besar atau sebaliknya, lebih kecil dibandingkan dengan beban persediaan, tergantung dari besarnya saldo awal dan saldo akhir persediaan. Jika saldo awal persediaan lebih besar dari pada saldo akhirnya, maka jumlah informasi belanja secara akruaL akan lebih kecil dibandingkan dengan jumlah beban. Begitu juga sebaliknya, jika saldo awal persediaan lebih kecil dari

pada saldo akhirnya, maka jumlah informasi belanja secara akruaL (untuk belanja barang persediaan) akan lebih besar dibandingkan dengan jumlah beban persediaan. Hal ini bisa dijelaskan dari contoh berikut.

Dimisalkan, jumlah belanja barang yang dilaporkan dalam LRA untuk tahun anggaran yang berakhir pada tanggal 31 Desember 2010 adalah sebesar Rp500 juta. Neraca per 31 Desember 2009 (1 Januari 2010) dan per 31 Desember 2010 menunjukkan posisi persediaan dengan jumlah sebagai berikut.

Untuk memperoleh jumlah beban, jumlah belanja barang di LRA seharusnya disesuaikan dengan jumlah persediaan yang ada di neraca akhir tahun lalu dan tahun berjalan. Jika penyesuaian tersebut dilakukan akan diperoleh hasil perhitungan sebagai berikut.

Hasil perhitungan dalam tabel 4 menunjukkan bahwa: pada contoh 1 (saldo persediaan di neraca akhir tahun lalu lebih besar dibandingkan dengan saldo di neraca akhir tahun berjalan), jumlah beban barang tahun 2010 adalah sebesar Rp505 juta. Jumlah tersebut lebih besar dibandingkan dengan jumlah informasi belanja secara akruaL yang hanya sebesar Rp500 juta. Sementara itu pada contoh 2 (saldo persediaan di neraca akhir tahun lalu lebih kecil dibandingkan dengan saldo di neraca akhir tahun berjalan). Dalam contoh ini, jumlah beban barang tahun 2010 adalah sebesar Rp495 juta. Jumlah tersebut lebih kecil dibandingkan dengan jumlah informasi belanja secara akruaL yang berjumlah sebesar Rp500 juta. Perbedaan jumlah tersebut terjadi karena Perdirjen Perbendaharaan tidak mengharuskan untuk melakukan penyesuaian atas saldo persediaan di awal maupun akhir tahun.

Agar informasi belanja secara akruaL sesuai dengan beban, perlu dilakukan penyesuaian terhadap belanja LRA atas saldo

persediaan yang ada. Penyesuaian tersebut dilakukan dengan cara sebagai berikut.

- (1). Menambah belanja barang (untuk persediaan) LRA dengan saldo awal persediaan tahun berjalan (saldo akhir persediaan lalu).
- (2). Mengurangi belanja barang (untuk persediaan) LRA dengan saldo akhir persediaan tahun berjalan.

Untuk lebih jelasnya, berikut ini diberikan tabel untuk menggambarkan penyesuaian yang perlu dilakukan terhadap saldo awal dan saldo akhir persediaan agar jumlah informasi belanja secara akruaL sama dengan jumlah beban.

Perbedaan karena Adanya Belanja Barang untuk Pengesahan Persediaan dari Hibah dan Belanja Modal untuk Pengesahan Aset Tetap/Aset Lainnya dari Hibah.

Dalam akuntansi basis akruaL tidak ada pelaporan beban atas pengesahan persediaan dan aset tetap/aset lainnya yang berasal dari hibah. Hibah yang diterima dalam bentuk persediaan/aset tetap/aset lainnya akan langsung ditambahkan pada persediaan/aset tetap/aset lainnya yang terkait dan dilaporkan sebagai pendapatan. Perbedaan perlakuan akuntansi ini merupakan salah satu penyebab perbedaan antara belanja dalam LRA dengan beban.

Untuk memperoleh informasi belanja secara akruaL, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak mensyaratkan adanya penyesuaian LRA atas belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah atau belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah. Kalau transaksi penerimaan hibah dalam bentuk persediaan/aset tetap/aset lainnya terjadi, jumlah informasi belanja secara akruaL akan lebih besar dibandingkan dengan jumlah beban, yaitu sebesar belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah dan/atau belanja modal untuk pengesahan

aset tetap/aset lainnya dari hibah.

Oleh karena itu, agar informasi belanja secara akruaL sesuai dengan beban, belanja LRA seharusnya disesuaikan. Penyesuaian tersebut dilakukan dengan cara mengurangi belanja LRA dengan belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah atau belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah.

5. SIMPULAN

Berdasarkan hasil kajian di atas, dapat disimpulkan bahwa "Informasi Pendapatan dan Belanja Secara AkruaL" belum sepenuhnya sesuai dengan pendapatan LO dan beban yang dilaporkan dalam LO. Hal tersebut dapat terjadi jika terdapat kondisi berikut ini.

5.1 Adanya Saldo Pendapatan Ditangguhkan yang Berasal dari Saldo Kas Lainnya di Bendahara Pengeluaran

Perbedaan titik pengakuan pendapatan antara akuntansi basis kas dengan basis akruaL menyebabkan perbedaan antara jumlah pendapatan LRA dengan pendapatan LO. Dalam menghitung informasi pendapatan secara akruaL, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak melakukan penyesuaian atas saldo pendapatan ditangguhkan yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran. Akibatnya, informasi pendapatan secara akruaL bisa jadi lebih besar atau sebaliknya, lebih kecil dibandingkan dengan pendapatan-LO, tergantung dari besarnya saldo awal dan/atau saldo akhir pendapatan ditangguhkan tersebut.

5.2 Adanya Transaksi Penjualan Aset Tetap

Perbedaan pengakuan pendapatan terkait hasil penjualan aset tetap antara

akuntansi basis kas dengan basis akrual menyebabkan perbedaan antara jumlah pendapatan LRA dengan pendapatan LO. Hasil penjualan aset tetap dilaporkan sebagai pendapatan di LRA namun di LO tidak. Dalam menghitung informasi pendapatan secara akrual, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak melakukan penyesuaian atas transaksi penjualan aset tetap. Akibatnya, informasi pendapatan secara akrual akan lebih besar dibandingkan dengan pendapatan-LO, yaitu sebesar hasil penjualan aset tetap.

5.3 Adanya Pembelian Aset Tetap

Perbedaan pengakuan belanja/beban terkait pembelian aset tetap antara akuntansi basis kas dengan basis akrual menyebabkan perbedaan antara jumlah belanja dengan beban. Pembelian aset tetap di laporkan sebagai belanja di LRA namun di LO tidak. Dalam menghitung informasi belanja secara akrual, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak melakukan penyesuaian atas pembelian aset tetap. Akibatnya, jumlah informasi belanja secara akrual akan lebih besar dibandingkan jumlah beban, yaitu sebesar belanja modal.

5.4 Adanya Saldo Awal dan/atau Saldo Akhir Belanja Modal yang masih harus Dibayar

Dalam menghitung informasi belanja secara akrual, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 mengharuskan adanya penyesuaian terhadap saldo awal dan/atau saldo akhir belanja modal yang masih harus dibayar termasuk belanja modal yang masih harus dibayar. Akibatnya, jumlah belanja informasi belanja secara akrual akan berbeda dibandingkan dengan beban.

5.5 Adanya Saldo Awal dan/atau Saldo Akhir Belanja Modal Dibayar Dimuka.

Dalam menghitung informasi belanja secara

akrua, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 mensyaratkan adanya penyesuaian terhadap belanja modal dibayar dimuka termasuk belanja modal dibayar dimuka. Akibatnya, jumlah informasi belanja secara akrual akan berbeda dibandingkan dengan beban.

5.6 Adanya Penyusutan Aset Tetap

Perbedaan pengakuan belanja/beban terkait penyusutan aset tetap antara akuntansi basis kas dengan basis akrual menyebabkan perbedaan antara jumlah belanja dengan beban. Dalam LRA tidak ada belanja penyusutan aset tetap namun dalam LO ada beban penyusutan. Dalam menghitung informasi belanja secara Akrua, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak melakukan penyesuaian atas penyusutan aset tetap. Akibatnya, jika penyusutan aset tetap sudah diberlakukan, maka jumlah informasi belanja secara akrual akan lebih kecil dibandingkan dengan jumlah beban, yaitu sebesar beban penyusutan tahun berjalan.

5.7 Adanya saldo Awal dan Saldo Akhir Persediaan

Perbedaan pengakuan belanja/beban terkait dengan persediaan antara akuntansi basis kas dengan basis akrual menyebabkan perbedaan antara jumlah belanja dengan beban. Belanja barang (untuk persediaan) dalam LRA merupakan seluruh pengeluaran untuk pembelian persediaan, namun beban persediaan dalam LO hanya sebatas jumlah persediaan yang digunakan. Dalam menghitung informasi belanja secara akrual, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak melakukan penyesuaian atas saldo persediaan yang ada di awal dan/atau akhir tahun berjalan. Akibatnya, jumlah informasi belanja secara akrual (belanja persediaan) bisa jadi lebih besar atau

sebaliknya, lebih kecil dibandingkan dengan beban (beban persediaan), tergantung dari besarnya saldo awal dan saldo akhir persediaan.

5.8 Adanya Belanja Barang untuk Pengesahan Persediaan dari Hibah dan Belanja Modal untuk Pengesahan Aset Tetap/Aset Lainnya dari Hibah

Perbedaan perlakuan akuntansi atas hibah yang diterima dalam bentuk barang antara akuntansi basis kas dengan basis akrual menyebabkan perbedaan antara jumlah belanja dengan beban. LRA

lainnya dari hibah.

6 SARAN

Berdasarkan simpulan di atas, agar Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua sesuai dengan pendapatan LO dan beban yang dilaporkan dalam LO peneliti menyarankan agar melakukan perbaikan atas Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 sebagai berikut:

- 1). Melakukan penyesuaian atas saldo pendapatan ditangguhkan yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara

Tabel 4. Saldo Persediaan di Neraca

Contoh No.	Nama Akun	Neraca Per 31 Desember (Dalam jutaan Rupiah)	
		Tahun 2009	Tahun 2010
1	Persediaan	10	5
2	Persediaan	5	10

Tabel 5. Perhitungan Beban

Contoh	Belanja Barang di LRA	Penyesuaian Terhadap Saldo Persediaan		Jumlah beban
		Tambah	Kurang	
1	500 juta	10 juta	5 juta	505 juta
2	500 juta	5 juta	10 juta	495 juta

melaporkan pengesahan persediaan dan/atau pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah sebagai belanja namun LO tidak. Dalam menghitung informasi belanja secara akrual, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 62 Tahun 2009 tidak melakukan penyesuaian atas belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah dan belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah. Akibatnya, jumlah informasi belanja secara akrual akan lebih besar dibandingkan dengan beban, yaitu sebesar belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah dan/atau belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset

pengeluaran ketika menghitung informasi pendapatan secara akrual, dengan cara sebagai berikut:

- a. Mengurangi pendapatan LRA dengan saldo awal pendapatan ditangguhkan yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran (saldo akhir tahun lalu).
 - b. Menambah pendapatan LRA dengan saldo akhir pendapatan ditangguhkan tahun berjalan, yaitu yang berasal dari saldo kas lainnya di bendahara pengeluaran.
- 2). Melakukan penyesuaian atas transaksi penjualan aset tetap ketika menghitung

informasi pendapatan secara akrua, yaitu dengan caramengurangi pendapatan LRA sebesar hasil penjualan aset tetap.

- 3). Melakukan penyesuaian atas transaksi pembelian aset tetap ketika menghitung informasi belanja secara akrua, yaitu dengan cara mengurangi belanja LRA dengan seluruh belanja modal atau dengan kata lain menghilangkan

persediaan) LRA dengan saldo akhir persediaan tahun berjalan.

- 8). Melakukan penyesuaian atas belanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah dan/atau belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah ketika menghitung informasi belanja secara akrua, yaitu dengan caramengurangi belanja LRA

Tabel 5. Perhitungan Beban

Belanja LRA	Penyesuaian Terhadap Saldo Persediaan		Beban
BelanjaPersediaan Basis Kas	Ditambah	Dikurangi	Beban
	Saldo Awal Persediaan	Saldo Akhir Persediaan	

pos belanja modal dalam Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua.

- 4). Tidak melakukan penyesuaian terhadap belanja LRA atas saldo awal dan/atau saldo akhir belanja modal yang masih harus dibayar ketika menghitung informasi belanja secara akrua.
- 5). Tidak melakukan penyesuaian terhadap belanja LRA atas saldo awal dan/atau saldo akhir belanja modal dibayar dimuka ketika menghitung informasi belanja secara akrua.
- 6). Melakukan penyesuaian atas penyusutan aset tetap (jika penyusutan aset tetap sudah diterapkan) ketika menghitung informasi belanja secara akrua, yaitu dengan cara menambahkan belanja LRA dengan penyusutan aset tetap tahun berjalan.
- 7). Melakukan penyesuaian atas saldo persediaan yang ada di neraca ketika menghitung informasi belanja secara akrua, yaitu dengan cara sebagai berikut:
 - a. Menambah belanja barang (untuk persediaan) LRA dengan saldo awal persediaan (saldo akhir persediaan tahun lalu).
 - b. Mengurangi belanja barang (untuk

denganbelanja barang untuk pengesahan persediaan dari hibah dan/atau dengan belanja modal untuk pengesahan aset tetap/aset lainnya dari hibah.

7. KETERBATASAN KAJIAN

Dalam menginventarisir perbedaan antara Informasi Pendapatan dan Belanja secara Akrua dengan pendapatan LO dan beban, peneliti tidak melakukan analisis dan perhitungan per jenis belanja namun berdasarkan belanja secara total. Hal ini karena ada perbedaan klasifikasi belanja secara ekonomi antara Informasi Pendapatan dan Belanja secara Akrua dengan pendapatan LO dan beban.

DAFTAR PUSTAKA

Direktur Jenderal Perbendaharaan, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2009. Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor PER-62/PB/2009 tentang Tata Cara Penyajian Informasi Pendapatan dan Belanja Secara Akrua pada Laporan Keuangan.

DPR RI, Undang-Undang nomor 17 Tahun 2003, tentang Keuangan Negara.

DPR RI, Undang-Undang nomor 1 Tahun 2004, tentang Perbendaharaan Negara

International Federation of Accountants, 2011. IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. (<http://www.ifac.org>).

Kementerian Keuangan, 2011. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 230/PMK.05/2011 tentang Sistem Akuntansi Hibah.

Kieso, Donald E.; Weygandt, Jerry J.; dan Warfield, Terry D. 2011. Intermediate

Accounting. IFRS Edition. United States of America: John Wiley & Sons.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. Buletin Teknis Akuntansi Pemerintahan 01 tentang Penyusunan Neraca Awal Pemerintah Pusat.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. Buletin Teknis Akuntansi Pemerintahan 09 tentang Akuntansi Aset Tetap.

Pemerintah RI, 2010. Peraturan Pemerintah nomor 71 Tahun 2010, tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Pemerintah RI, 2011. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2010 (Audited).

Simplestudies. Accounting Dictionary Online.<http://simplestudies.com/accounting-dictionary>

Skousen K. Fred, Stice Earl K dan Stice James D. Intermediate Accounting. Edition 15th. Australia : South-Western College Publishing, 2003.

Warren, Carl S.; Reeve, James M.; Fess, Philip E. 2005 Accounting. Edition 21th. Singapore: South-Western.