



Anim Rahmayati, M. Si.

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK



**Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam
Institut Agama Islam Negeri Surakarta**



Anim Rahmayati, M. Si.

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Anim Rahmayati, M. Si. © Penulis 2019

Hak cipta dilindungi oleh undang-undang. Dilarang mengutip atau memperbanyak sebagian Atau seluruh buku ini
Tanpa seijin tertulis dari penerbit.

Perpustakaan Nasional: Katalog Dalam Terbitan (KDT)

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

—cet.1.—Yogyakarta: Gerbang Media, 2019

vii + 270 hal. 14,5 x 21 cm

ISBN: 978-602-6248-41-1

Cetakan ke 2, Januari 2020

CV Gerbang Media Aksara Bekerjasama dengan

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam IAIN Surakarta

Alamat. Jl sampangan No 58A, Rt 01 Banguntapan,
Bantul, Yogyakarta Telp. (0274) 4353651

KATA PENGANTAR

Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Alhamdulillahirabbil 'alamiin, Segala puji bagi Allah SWT, yang rahmat-Nya meliputi seluruh ikhtiar penulis hingga akhirnya Buku Daras Akuntansi Sektor Publik dapat diselesaikan dengan baik.

Buku Daras ini terlaksana berkat bantuan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, kami mengucapkan terimakasih kepada:

1. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam IAIN Surakarta,
2. Ketua Jurusan Akuntansi Syariah.
3. Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam IAIN Surakarta untuk semua motivasi dan sharing knowledge nya
4. Pihak-pihak lain yang banyak memberikan motivasi dan masukan terhadap kegiatan ini.

Selanjutnya, kami berharap semoga Buku Daras ini dapat memberikan manfaat bagi semua pihak, khususnya di dalam menambah pengetahuan bidang Akuntansi Sektor Publik.

Wassallamu'alaikum. Wr. Wb.

Surakarta, Mei 2019

Penulis

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	III
BAB I MEMAHAMI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK.....	1
A. PENGERTIAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	1
B. AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK DAN AKUNTANSI PEMERINTAH	5
C. SEJARAH AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	5
D. KARAKTERISTIK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	6
E. PERSAMAAN DAN PERBEDAAN SEKTOR PUBLIK DENGAN ORGANISASI BISNIS/SWASTA.....	7
F. PERAN AKUNTANSI DALAM ORGANISASI SEKTOR PUBLIK.....	10
G. ENTITAS DALAM AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK.....	11
H. PENERAPAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK DI INDONESIA.....	13
BAB II REGULASI DAN STANDAR DI SEKTOR PUBLIK.....	15
A. KEBUTUHAN REGULASI DAN STANDAR DI SEKTOR PUBLIK.....	16
B. PERKEMBANGAN REGULASI DI SEKTOR PUBLIK.....	16
C. PERKEMBANGAN STANDAR DI SEKTOR PUBLIK.....	33
D. STANDAR PEMERIKSAAN KEUANGAN NEGARA (SPKN)	41
E. ORGANISASI SEKTOR PUBLIK	44
BAB III AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK	62
A. DEFINISI AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK	62
B. PERAN PERENCANAAN	63
C. PERAN PENGENDALIAN	68

BAB IV	PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK	69
A.	ANGGARAN SEBAGAI OBJEK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK.....	69
B.	NEGARA DAN PEMERINTAH SEBAGAI SASARAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	72
C.	PENGERTIAN ANGGARAN SEKTOR PUBLIK.....	84
D.	FUNGSI ANGGARAN SEKTOR PUBLIK	84
E.	TUJUAN DAN KARAKTERISTIK ANGGARAN SEKTOR PUBLIK.....	86
F.	PRINSIP-PRINSIP DALAM PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK.....	87
G.	PENDEKATAN PENGANGGARAN PADA SEKTOR PUBLIK	88
H.	PERKEMBANGAN TEORI PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK.....	93
I.	PENGANGGARAN DAN STANDAR PELAYANAN MINIMAL (SPM).....	98
J.	SEJARAH DAN PERKEMBANGAN PENGANGGARAN DI PEMERINTAH INDONESIA	99
BAB V	SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK..	106
A.	PENGERTIAN MANAJEMEN STRATEGI.....	106
B.	KONSEP MANAJEMEN STRATEGI SEKTOR PUBLIK....	107
C.	IMPLEMENTASI STRATEGI PADA SEKTOR PUBLIK.....	110
D.	SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK.....	111
E.	STRUKTUR PENGENDALIAN MANAJEMEN	112
F.	KONSEP PUSAT PERTANGGUNGJAWABAN DI ORGANISASI SEKTOR PUBLIK.....	112
G.	PUSAT PERTANGGUNGJAWABAN SEBAGAI BASIS PENGEMBANGAN PENGUKURAN KINERJA	113
H.	IMPLEMENTASI PUSAT PERTANGGUNGJAWABAN DI ORGANISASI PEMERINTAHAN	115
I.	PENGUKURAN KINEJRA DI PEMERINTAH : TEORI DAN APLIKASI.....	120

J.	PENETAPAN HARGA BARANG DAN JASA PUBLIK DI INDONESIA.....	130
K.	SISTEM <i>REWARD</i> DAN <i>PUNISMENT</i> : SEBUAH PERBANDINGAN ANTARA SEKTOR PUBLIK DAN BISNIS	139
BAB VI	AKUNTANSI KEUANGAN SEKTOR PUBLIK.....	146
A.	PUBLIC SECTOR ACCOUNTING DAN BUDGETARY ACCOUNTING: MEMAHAMI POSISI ANGGARAN DALAM AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	146
B.	KERANGKA KONSEPTUAL UNTUK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK: ARTI PENTINGNYA GUNA PENGEMBANGAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	152
C.	MEMAHAMI BASIS KAS VERSUS BASIS AKRUAL PADA AKUNTANSI ANGGARAN	158
D.	DILEMATIKA FULL ADOPTION PADA AKRUALISASI SEKTOR PUBLIK.....	166
E.	STANDAR AKUNTANSI DALAM AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK ATAU PEMERINTAH	175
F.	PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (PSAP) VERSUS PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN (PSAK).....	192
BAB VII	AUDITING DI SEKTOR PEMERINTAH.....	203
A.	SELUK BELUK PENGAUDITAN DI PEMERINTAHAN INDONESIA.....	203
B.	JENIS-JENIS AUDIT SEKTOR PUBLIK	204
C.	PENDEKATAN-PENDEKATAN DALAM AUDIT SEKTOR PUBLIK.....	211
D.	PROSES AUDIT DALAM SEKTOR PUBLIK	211
E.	PERAN DAN FUNGSI STANDAR PEMERIKSAAN KEUANGAN (SKPN)	214
F.	ISU DAN TANTANGAN DALAM AUDIT DI PEMERINTAH INDONESIA	215

G. MEMAHAMI FUNGSI BPK, BPKP, DAN INSPEKTORAT DI PEMERINTAH INDONESIA	216
BAB VIII AKUNTANSI DESA	225
A. PENGERTIAN DESA.....	225
B. PERENCANAAN DAN PENGANGGARAN DESA	226
C. PENGELOLAAN KEUANGAN DESA.....	233
D. PENATAUSAHAAN KEUANGAN DESA	237
E. PENYUSUNAN NERACA AWAL DESA.....	238
BAB IX AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH.....	245
A. DASAR HUKUM PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH	245
B. SIKLUS PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH.....	246
C. PERSAMAAN DASAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN.	259
D. BAGAN AKUN STANDAR (BAS)	263
DAFTAR PUSTAKA	268

MEMAHAMI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

A. PENGERTIAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Menurut Sujarweni pengertian dari Akuntansi Sektor publik yaitu, Akuntansi adalah suatu aktivitas jasa yang terdiri dari mencatat, mengklasifikasikan, dan melaporkan kejadian atau transaksi ekonomi yang akhirnya akan menghasilkan suatu informasi keuangan yang akan dibutuhkan oleh pihak-pihak tertentu untuk pengambilan keputusan.

Sektor Publik adalah semua yang berhubungan dengan kepentingan publik dan tentang penyediaan barang dan jasa yang ditujukan untuk publik, dibayarkan melalui pajak dan pendapatan negara lainnya yang sudah diatur dalam hukum. Contoh: transportasi, pendidikan, kesehatan.

Jadi akuntansi sektor publik dapat didefinisikan sebagai aktivitas jasa yang terdiri dari mencatat, mengklasifikasikan, dan melaporkan kejadian atau transaksi ekonomi yang akhirnya akan menghasilkan suatu informasi keuangan yang akan dibutuhkan oleh pihak-pihak tertentu untuk pengambilan keputusan, yang diterapkan pada pengelolaan dana publik di lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen-departemen dibawahnya.

Akuntansi sektor publik di Indonesia pada berbagai bidang yakni:

1. Akuntansi Pemerintah Pusat
2. AKuntansi Pemerintah Daerah
3. Akuntansi Desa
4. Akuntansi Tempat Peribadah: Masjid, Gereja, Pura, Wihara
5. Akuntansi LSM (Lembaga Sosial Masyarakat)
6. Akuntansi Yayasan
7. Akuntansi Pendidikan: sekolah, Perguruan Tinggi
8. Akuntansi Kesehatan: Puskesmas, Rumah Sakit

Setelah mengetahui definisi dari akuntansi sektor publik, maka perlu diketahui tujuan dari akuntansi sektor publik menurut *American Accounting Association* (AAA) adalah sebagai berikut:

1. Memberikan informasi yang diperlukan untuk mengelola secara tepat, efisien dan ekonomis atas alokasi suatu sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi. Tujuan ini terkait dengan pengendalian manajemen (manajemen kontrol). Tujuan ini terkait dengan akuntabilitas.

American Accounting Association (AAA) sebuah organisasi profesional untuk akademisi akuntansi Amerika Serikat. Berdiri pada tahun 1916 merupakan organisasi nirlaba yang terdiri dari individu yang tertarik dalam pendidikan dan penelitian bidang akuntansi.

Terdapat 2 bagian dalam Akuntansi Sektor Publik, yaitu:

1. Akuntansi Manajemen Sektor Publik
Mempelajari bagaimana membuat informasi akuntansi yang relevan dan handal ditujukan pada pimpinan dengan maksud untuk perencanaan (perencanaan strategic, pemberian informasi biaya, penilaian Investasi, dan penganggaran, penentuan biaya pelayanan, penilaian kinerja) dan pengendalian (mengukur pencapaian kinerja manajemen dengan cara pencapaian target yang sesuai dengan program yang sudah direncanakan).
2. Akuntansi Keuangan Sektor Publik
Mempelajari bagaimana menghasilkan transaksi-transaksi organisasi sektor publik tersebut dibukukan, sehingga akan menghasilkan laporan keuangan pada periode tertentu bagi organisasi sektor publik. Adapun tujuan penyajian laporan keuangan adalah memberikan informasi yang digunakan dalam pengambilan keputusan, digunakan sebagai bentuk pertanggungjawaban pemegang organisasi, dan evaluasi kinerja pimpinan organisasi.

Sedangkan menurut Noordiawan, Akuntansi Sektor Publik adalah Organisasi sektor publik merupakan sebuah entitas ekonomi yang memiliki keunikan tersendiri. Disebut sebagai entitas ekonomi karena memiliki sumber daya ekonomi yang tidak kecil, bahkan bisa dikatakan sangat besar. Organisasi sektor publik juga melakukan transaksi-transaksi ekonomi dan keuangan. Tetapi berbeda dengan

entitas ekonomi uang lain, khususnya perusahaan komersial yang hanya mencari laba, sumber daya ekonomi organisasi sektor publik dikelola dengan tujuan tidak untuk mencari laba.

Kita dapat menjumpai organisasi sektor publik ini di mana-mana. Bahkan dalam kehidupan sehari-hari pun tidak bisa terlepas dari peran serta organisasi sektor publik yang ada di sekitar kita. Organisasi sektor publik muncul dalam berbagai bentuk. Sebagian besar yaitu organisasi pemerintah, baik Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah. Ada pula yang dalam bentuk yayasan, mulai dari yayasan yang menyelenggarakan pendidikan, yayasan yang bergerak di bidang sosial, sampai dengan yayasan yang dibidang sangat khusus seperti yayasan beasiswa. Lembaga keagamaan, LSM, partai politik, rumah sakit, dan sekolah juga termasuk organisasi sektor publik.

Jika dilihat secara garis besar, jenis-jenis organisasi sektor publik diata dapat dibagi menjadi 3 yaitu:

1. Instansi Pemerintahan
Instansi pemerintah merupakan organisasi sektor publik yang berbentuk pemerintahan dalam suatu negara terdiri dari:
 - a. Pemerintah Pusat termasuk di dalamnya adalah kementerian, misalnya departemen tenaga kerja, departemen dalam negeri, departemen sosial, departemen keuangan, dan lain-lain. Lembaga dan badan Negara seperti KPU, KPK, dan lain-lain.
 - b. Pemerintah Daerah, misalnya satuan kerja perangkat daerah seperti dinas perhubungan, dinas kesehatan, dan lain sebagainya.
2. Organisasi Nirlaba milik Pemerintah
 - a. Organisasi nirlaba milik pemerintah misalnya perguruan tinggi negeri, rumah sakit negeri.
 - b. Yayasan-yayasan milik pemerintah misalnya Badan Layanan Umum (BLU) dan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD).
3. Organisasi Nirlaba milik Swasta
Organisasi nirlaba yang dimiliki swasta misalnya sekolah swasta, rumah sakit swasta.

Ada tugas dan fungsi-fungsi organisasi sektor publik yang terdapat juga dalam organisasi sektor swasta, contoh saja pihak swasta juga ada yang menyediakan layanan pendidikan (banyak berdiri

sekolah swasta dan perguruan tinggi swasta di Indonesia). Walaupun demikian tugas sektor publik tetap tidak dapat digantikan oleh sektor swasta, misalnya fungsi birokrasi pemerintahan.

Komponen lingkungan yang mempengaruhi organisasi sektor publik meliputi:

1. Faktor ekonomi, yang terjadi di suatu negara meliputi tingkat inflasi, pertumbuhan pendapatan perkapita, nilai tukar rupiah, pertumbuhan ekonomi, lapangan pekerjaan, tenaga kerja dan lain sebagainya.
2. Faktor politik, yang meliputi para pejabat dan penguasa, legitimasi pemerintahan, hubungan negara dengan masyarakatnya, ideology politik, hubungan dengan dunia internasional, dsb.
3. Faktor kultural, meliputi ragam ras, suku, budaya, bahasa, agama, sejarah bangsa, sosial masyarakat, karakteristik masyarakat, dan tingkat pendidikan.
4. Faktor kultural, meliputi pertumbuhan penduduk, struktur usia penduduk, kesehatan, dan migrasi.

Jika empat komponen tersebut semakin ideal, maka organisasi sektor publikpun makin berkembang dengan baik. Untuk melakukan pengelolaan organisasi sektor publik agar dapat meningkatkan pelayanan sektor publik dan penghematan biaya yang akan dikeluarkan untuk pelayanan publik, maka perlu adanya *value of money* dalam menjalankan aktivitasnya, dimana *value of money* merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang berdasarkan pada 5 elemen utama, yaitu:

1. Elemen ekonomi, dapat memperoleh input dengan kualitas yang baik dengan harga yang rendah.
2. Efisiensi, dapat memperoleh hasil capaian output yang maksimum dengan input yang minimal dan berkualitas baik.
3. Efektivitas, dapat mencapai target yang sesuai dengan program yang sudah dianggarkan.
4. Keadilan, dapat memberikan pelayanan publik yang maksimal dan kesejahteraan ekonomi yang baik.
5. Pemerataan, dapat menggunakan uang publik untuk kepentingan publik, bukan kepentingan golongan tertentu.

Dalam organisasi sektor publik ini, untuk mempertang-

gungjawabkan kinerja keuangan setiap periodenya, diperlukan ilmu akuntansi yang dikenal dengan nama akuntansi sektor publik.

B. AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK DAN AKUNTANSI PEMERINTAH

Akuntansi sektor publik adalah salah satu ilmu akuntansi yang digunakan untuk perusahaan nirlaba. Dalam akuntansi sektor publik terdiri dari akuntansi pemerintahan, akuntansi rumah sakit, akuntansi pendidikan, akuntansi yayasan dan akuntansi organisasi nirlaba lain yang didirikan bukan untuk mencari keuntungan semata-mata.

C. SEJARAH AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Penerapan akuntansi publik sebenarnya sudah ada sejak masa peradaban Mesir Kuno 3000-1000 SM yang hidup di sepanjang sungai nil. Pemerintahan Mesir Kuno berbentuk kerajaan, kedudukan tertinggi dalam pemerintahan adalah raja. Pemerintahan tersusun atas distrik-distrik, setiap distrik dipimpin oleh gubernur, salah satu tugasnya adalah melakukan pencatatan kekayaan distrik untuk keperluan dasar pemungutan pajak distrik. Dalam pemerintahan ada organisasi kementerian, tugasnya adalah membuat laporan bulanan yang berasal dari hasil-hasil pemerintahan Mesir diantaranya adalah hasil pajak dari masing-masing distrik diseluruh wilayah Mesir kuno. Disitulah praktek akuntansi sektor publik sudah ada.

Babilonia 3000-1000 SM, pemerintahannya juga berbentuk kerajaan yang dipimpin oleh seorang raja. Pemerintahan Babilonia telah membuat pencatatan keuangan dalam rangka memperoleh pendapatan dan produksi pemerintahan saat ini.

Dimasa Yunani Klasik 1000-800 SM, setiap kota di Yunani mempunyai pemerintahan sendiri. Dalam pemerintahannya ada menteri yang bertugas untuk mencatat barang dan jasa yang diterima oleh polisi. Pencatatan pajak polisi juga telah dikenal pada masa ini. Dimasa Roma pada abad 1-5, pemerintahan Romawi kuno telah mengenal sistem pencatatan akuntansi untuk pemungutan pajak pemerintahan. Pada tahun 900 M kekaisaran Romawi kehilangan kendali atas Italia, dan Genoa adalah salah satu kota Italia yang merdeka pada masa itu. Genoa pada 1200 M, pada masa itulah praktek pencatatan transaksi keuangan sektor publik ada, bukti berupa transaksi keuangan pemerintahan yang berkuasa dan rakyat.

Pada awal abad 15 M kekuatan perekonomian bergeser dari Italia ke Inggris. Praktek pencatatan keuangan di negara Inggris dilakukan lebih rinci. Pada abad 18 m revolusi industri muncul di Inggris. Revolusi industri yaitu perubahan yang cepat dibidang ekonomi dari kegiatan ekonomi agraris ke ekonomi industri yang menggunakan mesin untuk membuat bahan mentah menjadi barang jadi. Di abad itu menunjukkan bahwa pengembangan akuntansi keuangan dan biaya di industri mulai dipraktekan, hal tersebut ada karena dipicu oleh perkembangan praktek akuntansi sektor publik yang ada sebelumnya.

Praktik akuntansi sektor dapat dikatakan berkembang lebih lambat di abad ke-19 dan ke-20. Interpretasi yang salah mulai muncul dengan penyamaan akuntansi sektor publik adalah proses pencatatan penarikan pajak yang dipungut pihak pemerintah. Di Inggris, penekanan ini dinyatakan dalam penunjukkan pejabat publik sebagai penanggung jawab pengumpulan pajak, sekaligus pembelanjaan dana kerajaan.

Satu-satunya perkembangan di masa itu adalah dimulainya praktik audit dana pemerintah. Pada saat itu, para pejabat pemerintah yang bertugas mengaudit juga memiliki tanggung jawab administratif lain seperti penjaga permata mahkota, pengawas utang berbunga, dan sebagainya. Di tahun 1832, dibentuk komisi audit yang melaporkan ke Dewan Perwakilan Rakyat tentang pelaksanaan pengeluaran dana.

D. KARAKTERISTIK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Organisasi sektor publik adalah organisasi yang berorientasi pada kepentingan publik, dan juga tidak berorientasi pada laba sebagai tujuan akhirnya. **Karakteristik** organisasi sektor publik:

1. Tujuan
Didirikan organisasi sektor publik untuk menyejahterakan masyarakat dan tidak mencari keuntungan atau laba sebagai hasil akhirnya.
2. Aktivitas
Pelayanan publik misalnya bidang bantuan hukum, pendidikan, kesehatan, keamanan, transportasi publik, dan penyediaan pangan.
3. Sumber Pembiayaan
Dari dana masyarakat, misalnya pungutan pajak, retribusi, laba Negara, pendapatan Negara, pinjaman pemerintah

yang sah dan tidak bertentangan dengan perundang-undangan yang berlaku.

4. Pola pertanggungjawaban
Pertanggungjawaban kepada rakyat/masyarakat dengan melalui perwakilan seperti Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), dewan Perwakilan Daerah (DPD), Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD), serta dalam yayasan dan LSM seperti dewan pengurus.
5. Kultur Organisasi
Birokrasi, mempunyai struktur organisasi yang jelas dan tegas
6. Penyusunan Anggaran
Disusun bersama rakyat melalui perwakilan-perwakilannya.
7. Stake holder
Organisasi sektor publik dimiliki oleh masyarakat/rakyat (instansi pemerintahan, organisasi nirlaba milik pemerintah). Dimiliki lembaga-lembaga swasta (organisasi nirlaba milik swasta).

Sedangkan untuk ciri-ciri dari Organisasi Sektor Publik meliputi:

1. Dijalankan tidak untuk mencari keuntungan finansial.
2. Dimiliki secara kolektif oleh publik
3. Kepemilikan atas sumber dayatidak digambarkan dalam bentuk saham yang dapat diperjualbelikan.
4. Keputusan-keputusan yang terkait kebijakan maupun operasi didasarkan pada konsensus.

E. PERSAMAAN DAN PERBEDAAN SEKTOR PUBLIK DENGAN ORGANISASI BISNIS/SWASTA

Menurut Mardiasmo (2004) sektor publik dan swasta mempunyai beberapa persamaan yaitu:

1. Kedua sektor merupakan bagian integral dari sistem ekonomi disuatu negara dan keduanya menggunakan sumber daya yang sama untuk mencapai tujuan organisasi.
2. Keduanya menghadapi masalah yang sama, yaitu masalah kelangkaan sumber daya (scarcity of resources), sehingga baik sektor publik maupun swasta dituntut untuk

menggunakan sumber daya organisasi secara ekonomis, efisien, dan efektif.

3. Kedua sektor terikat pada peraturan perundangan dan ketentuan hukum lain yang disyaratkan.

Adapun untuk perbedaan sifat sektor Publik dan sektor Swasta adalah:

Karakteristik	Sektor Publik	Sektor Swasta
Tujuan Organisasi	Penyediaan Layanan Publik seperti, layanan kesehatan, pendidikan, transportasi, pengairan, penerangan, dll.	Untuk Memperoleh Laba.
Sumber Pembiayaan	Berasal dari pemerintah yang berasal dari pajak, retribusi, pendapatan daerah, dsb.	Dari modal pribadi ataupun sekelompok orang.
Pertanggungjawaban	Kepada Masyarakat.	Kepada pemilik modal.
Struktur Organisasi	Struktur organisasi yang birokratis.	Fleksibel, sesuai kehendak manajemen dan pemilik modal.
Karakteristik Anggaran	Wajib dipublikasikan.	Anggaran tidak dipublikasikan.
Proses	Bernuansa Politis	Tidak begitu bernuansa politis

Berikut ini beberapa penjelasan mengenai perbedaan sifat dari Sektor Publik dengan sektor Swasta

1. Tujuan

Organisasi Sektor Publik lebih menekankan pada pencapaian kinerja non keuangan dan tidak berorientasi pada laba serta lebih

pada pemberian pelayanan publik seperti kesehatan masyarakat, pendidikan, penegakan hukum, keamanan, transportasi publik dan penyediaan kebutuhan bahan pokok masyarakat untuk Organisasi Sektor. Namun, pemerintah telah berusaha untuk meningkatkan penerimaan negara atau daerah dari sektor pajak, devisa, pendapatan asli daerah, pembagian laba dari BUMN atau BUMD. Sedangkan untuk Organisasi sektor Bisnis/Swasta tujuan utamanya adalah untuk memperoleh laba yang maksimal.

2. Karakteristik

Karakteristik dari Organisasi Sektor Publik sangat kompleks, domain luas, Multifungsional dan ketidakpastian tinggi. Untuk sektor Bisnis/Swasta karakteristik lebih spesifik, Pembagiannya fungsi lebih jelas *Controllable Uncertainty*.

3. Proses

Dari segi proses dalam organisasinya sektor publik lebih bernuansa Politis, dimana pelaku didalamnya dituntut memiliki kemampuan berpolitik selain kemampuan profesionalitas sebagaimana dalam sektor Swasta. Nuansa politis yang tinggi menyebabkan lingkungan organisasi sektor publik diliputi ketidakpastian yang tinggi. Hal tersebut diakibatkan adanya benturan kepentingan dalam interaksi sosial di lingkungan organisasi.

4. Sumber Dana

Sumber dana dari Organisasi Sektor Publik menggunakan dana yang berasal dari publik. Organisasi Sektor Publik melaksanakan suatu kegiatan setelah dananya tersedia. Penggunaan dana dan peran anggaran sangat penting dalam organisasi sektor publik. Hal tersebut dikarenakan 2 (dua) komponen yang menjadi perhatian dalam pengelolaan organisasi sektor publik. Untuk Organisasi Sektor Bisnis sumber dana yang digunakan adalah berasal dari dana pemilik, kreditur, dan investor (*Stakeholder*).

Metode pencatatan dalam Akuntansi meliputi:

1. *Cash Basis*

Semua transaksi yang dicatat, besarnya adalah jumlah nominal yang diterima.

2. *Accrual Basis*

Metode pencatatan dimana mana menggunakan konsep pengakuan sesungguhnya.

Berikut contoh untuk memudahkan pemahaman pengertian diatas:

Pada 1 juni 2015 pt. Bahari membayay sewa gudang sebesar rp 30.000.000 untuk 3 bulan sewa. Untuk pencatatannya ditulis:

1 juni 2015

Sewa dibayar dimuka Rp 30.000.000

Kas Rp 30.000.000

Jurnal debit diatas adaah sebagai pengeluaran yang dianggap masih bagian dari harta perusahaan. Karena perusahaan belum merasa menerima manfaatnya, baru menerima setelah 3 bulan dijalani. Maka dalam perusahaan ini membuat jurnal penyesuaian (*adjustment*), guna menyesuaikan biaya yang dikeluarkan. Jurnal penyesuaian ini dibuat pada waktu tutup buku bulanan, yaitu tanggal 3 juni, tanggal 31 juli dan 31 agustus dengan format sebagai berikut:

31 juni 2015

Beban sewa : Rp 10.000.000

Sewa dibayar dimuka : Rp 10.000.000

31 juli 2015

Beban sewa : Rp 10.000.000

Sewa dibayar dimuka : Rp 10.000.000

31 agustus 2015

Beban sewa : Rp 10.000.000

Sewa dibayar dimuka : Rp 10.000.000

Melaporkan setiap bulannya bahwa perusahaan sudah merasakan manfaatnya.

F. PERAN AKUNTANSI DALAM ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

Pertanggungjawaban dari Akuntansi Sektor Publik mencakup semua laporan mengenai anggaran dan kegiatan operasional. Dalam Organisasi sektor publik, aggaran merupakan *focal point* sebagai landasan operasional organisasi. Dalam pelaksanaan kegiatan (operasional), organisasi sektor publik patuh terhadap anggaran yang telah disahkan. Sehingga sifat dari pelaksanaan anggaran dalam sektor publik adalah *Mendatory*.

Akuntansi merupakan bentuk akuntabilitas publik, transparansi, dan prediktabilitas kinerja perusahaan. Sehingga penekanan besar ditujukan pada organisasi publik yang menghendaki keterbukaan, transparansi, perlakuan adil, ketidakberpihakan dan prediktabilitas. Isu yang menjadi perhatian pada reformasi organisasi publik saat ini dalam rangka perbaikan pengelolaan sumber daya publik secara efisien dan efektif adalah implementasi dari *New Public Management* (NPM) untuk mencapai kinerja organisasi secara optimal dengan mempertimbangkan aspek *value for money* (ekonomis, efisien dan efektif).

Tujuan dari NPM terkait efisiensi, baik efisiensi teknis maupun efisiensi biaya. Sehingga, dengan adanya konsep NPM dan *value money* dapat menjadi solusi dalam mengatasi masalah buruknya pengelolaan organisasi sektor publik yang dahulu terkesan tidak efisien dan akuntabel. Akuntabilitas publik merupakan pemberian informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintahan kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

G. ENTITAS DALAM AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Entitas dalam Akuntansi Sektor Publik memiliki domain yang cukup luas dan berbagai macam bentuk, seperti entitas Pemerintahan, Yayasan, Lembaga Swadaya Masyarakat, partai Politik, Ormas, Lembaga Keagamaan dan lainnya yang tidak berorientasi pada keuntungan. Entitas Pemerintahan terbagi dalam Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Untuk Pemerintah Pusat meliputi: Lembaga Kepresidenan, Kementrian dan lembaga Negara. Sedangkan untuk entitas Pemerintah Daerah meliputi Pemerintah Provinsi, Pemerintah Kabupaten dan Pemerintah Kota. Untuk entitas dalam Akuntansi Pemerintahan terbagi menjadi 2 yaitu:

1. Entitas Pelaporan

Entitas Pelaporan adalah unit dalam struktur pemerintahan (pusat dan daerah) yang terdiri atas satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan perundang-undangan wajib menyampaikan Laporan Keuangan. Entitas pelaporan pada pemerintah pusat menurut Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan adalah pemerintah pusat itu sendiri. Sedangkan setelah berlakunya PP Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan,

yang menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005 dan memuat SAP Berbasis Akrua, masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat menjadi entitas pelaporan.

Dalam PSAP Nomor 01 paragraf 14 SAP Berbasis Akrua menyatakan bahwasannya dalam 1 set Laporan Keuangan terdiri atas:

Laporan Pelaksanaan Anggaran:

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
- b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL)

Laporan Finansial:

- a. Neraca
- b. Laporan Operasional (LO)
- c. Laporan Arus Kas (LAK)
- d. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
- e. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Sedangkan pada Paragraf 15 LAK disajikan oleh fungsi Perbendaharaan umum dan Laporan Perubahan SAL disajikan oleh BUN dan entitas pelaporan yang menyusun Laporan Konsolidasian. Sehingga, pada entitas akuntansi tidak terdapat fungsi perbendaharaan umum dan tidak menyusun Laporan Konsolidasian, maka entitas akuntansi hanya wajib menyusun dan menyajikan LAK dan Laporan Perubahan SAL.

2. Entitas Akuntansi

Entitas Akuntansi unit Pemerintahan Pengguna Anggaran yang berkewajiban menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan dengan Entitas Keuangan. Entitas Akuntansi pada SAI adalah Sekjen, Dirjen, Badan, Eselon 2, dan Eselon 3, yang dilaksanakan Unit Akuntansi Eselon I (UEA I) dan Unit Akuntansi Wilayah (UAW). Untuk tingkat kementerian pelaksana adalah Sekjen UEA I adalah pejabat eselon I, dan UAW adalah Kakanwil. Pada Pemerintah daerah entitas Akutansinya adalah pada penggunaan Anggaran/Barang dan Pejabat oleh Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah yang berwenang menyusun Laporan Keuangan sebagai perwujudan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.

H. PENERAPAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK DI INDONESIA

Di Indonesia, akuntansi sektor publik pada awal kemerdekaan 17 agustus 1945 belum banyak berkembang. Pada era pemerintahan orde lama sekitar tahun 1950an, sektor publik berperan besar dalam pembuatan dan pelaksanaan strategi pembangunan indonesia. Dengan adanya akuntansi sektor publik yang berkaitan dengan manajemen ekonomi makro membantu pencatatan rencana pembangunan dan pelaksanaan pembangunan negara. Selain itu penerapan akuntansi sektor publik di indonesia adalah di BUMN.

Perkembangan sektor publik yang semakin pesat ditandai dengan adanya 3 paket undang-undang di bidang keuangan negara:

1. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang memuat kekuasaan pengelolaan keuangan negara, APBN/APBD, hubungan keuangan antara pemerintah dan Bank Indonesia. Reformasi tersebut mendorong lahirnya SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan) PP No. 24 tahun 2005.
2. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
3. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara.
4. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.
5. Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
6. Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2003 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.
7. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
8. Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.
9. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar akuntansi pemerintahan dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) terdiri dari PSAP 01-12.

Terdapat 4 prinsip dasar pengelolaan keuangan negara yang telah dirumuskan dalam Undang-Undang bidang keuangan negara, yaitu:

1. Akuntabilitas (pertanggungjawaban dari pemegang manajemen organisasi untuk memberikan informasi tentang segala aktivitas dan kegiatan organisasi kepada pihak pemilik organisasi) berdasar hasil atau kinerja.
2. Keterbukaan dalam setiap transaksi pemerintah.
3. Pemberdayaan manajer profesional.
4. Adanya lembaga pemeriksa eksternal yang kuat, profesional, dan mandiri serta dihindarinya duplikasi dalam pelaksanaan pemeriksaan.

Perkembangan akuntansi sektor publik di Indonesia saat ini adalah adanya pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi (pendelegasian wewenang).

REGULASI DAN STANDAR DI SEKTOR PUBLIK

Organisasi sektor publik merupakan organisasi yang dalam operasionalnya menyangkut banyak orang. Adapun informasi merupakan hal yang sangat penting dalam pertanggung jawaban suatu organisasi. Begitu pula dalam organisasi sektor publik yang sudah seharusnya mempertanggungjawabkan segala hal yang terjadi kepada publik. Salah satu pertanggungjawaban yang penting untuk disampaikan adalah pertanggungjawaban keuangan yang disampaikan dalam suatu laporan keuangan. Dan untuk hal tersebut, diperlukanlah regulasi atau peraturan agar terciptanya laporan yang baik dan sesuai. Karena dengan adanya regulasi, maka terciptalah petunjuk dan dengan hal tersebut akan membawa segala sesuatu tercapai sesuai tujuannya.

Regulasi sendiri berasal dari bahasa Inggris, yaitu *regulation* atau peraturan. Dalam kamus bahasa Indonesia kata “peraturan” mengandung arti kaidah yang dibuat untuk mengatur, petunjuk yang dipakai untuk menata sesuatu dengan aturan, dan ketentuan yang harus dijalankan serta dipatuhi. Jadi, regulasi publik adalah ketentuan yang harus dijalankan dan dipatuhi dalam proses pengelolaan organisasi publik, baik pada organisasi pemerintah pusat, pemerintah daerah, partai politik, yayasan dan lain sebagainya. Dan begitu pula regulasi dalam perihal keuangan.

Adapun di Indonesia sendiri, telah banyak regulasi yang membahas tentang organisasi sektor publik. Mulai dari sistem pengelolaan, tata organisasi, bahkan hingga keuangan dan pelaporannya. Adapun regulasi ini bersifat formal baik dicantumkan dalam Undang-Undang maupun dalam Peraturan Pemerintahan. Regulasi ini juga terus direvisi seiring berkembangnya zaman. Melihat betapa pentingnya regulasi, maka merupakan suatu keharusan bagi para pelaku organisasi bahkan

akuntan untuk mengetahui lebih lanjut tentang regulasi-regulasi yang berlaku. Agar segala hal yang berjalan di dalam operasional organisasi tidak menyalahi aturan dan hukum yang berlaku.

A. KEBUTUHAN REGULASI DAN STANDAR DI SEKTOR PUBLIK

Informasi merupakan suatu hal yang sangat penting bagi setiap lapisan masyarakat. Di era seperti saat ini, penyajian informasi yang utuh akan menciptakan transparansi dan mewujudkan akuntabilitas publik. Hal yang sama juga penting untuk dilakukan oleh organisasi sektor publik, yang pada operasinya menyangkut dan mempengaruhi hajat hidup orang banyak (Nordiawan, 2010: 9).

Adapun dalam organisasi sektor publik yang mempengaruhi kepentingan orang banyak, sudah wajar bila organisasi ini juga melakukan pertanggungjawaban publik melalui adanya laporan keuangan. Laporan keuangan seharusnya merupakan suatu hasil daripada proses akuntansi. Dan untuk keperluan tersebut, maka dibutuhkan standar acuan dan pedoman bagi akuntan yang berada di dalam organisasi sektor publik. Standar akuntansi yang dimaksud merupakan Prinsip Akuntansi Berlaku Umum (PABU), yang berartikan bahwa laporan keuangan ini dapat dimengerti oleh siapapun dan dengan latar belakang apapun (Nordiawan, 2010: 9).

B. PERKEMBANGAN REGULASI DI SEKTOR PUBLIK

Regulasi di sektor publik dapat dibagi dalam dua kategori besar, yaitu perkembangan regulasi yang terkait dengan organisasi nirlaba dan instansi pemerintah. Keduanya ini perlu dibedakan mengingat sifat regulasi di sektor publik yang bersifat spesifik untuk tiap jenisnya. Selain itu, di instansi pemerintah, regulasi yang digunakan juga lebih rumit dan detail (Nordiawan, 2010: 10).

1. Perkembangan Regulasi Terkait Organisasi Nirlaba

a. Regulasi tentang Yayasan

Yayasan sendiri didefinisikan sebagai badan hukum yang terdiri atas kekayaan yang dipisahkan dan diperuntukkan untuk mencapai tujuan tertentu di bidang sosial, keagamaan, dan kemanusiaan yang tidak mempunyai anggota. Yayasan dapat melakukan usaha untuk mencapai

maksud dan tujuannya dengan mendirikan badan usaha atau ikut dalam suatu badan usaha.

Yayasan sendiri telah banyak berkembang di Indonesia. Dan dengan keterkaitan yayasan dengan masyarakat luas, maka timbullah akan kebutuhan regulasi untuk mengatur pelaksanaannya. Regulasi tersebut adalah Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2001 tentang Yayasan. Yang mana Undang-Undang ini juga dimaksudkan untuk menjamin kepastian dan ketertiban hukum. Adapun isi Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2001 secara ringkas adalah sebagai berikut:

- 1) Ketentuan Umum
- 2) Tata cara pendirian yayasan
- 3) Tata cara perubahan Anggaran Dasar
- 4) Kewajiban pengumuman akta pendirian
- 5) Kekayaan yayasan
- 6) Organ yayasan
- 7) Laporan tahunan
- 8) Tata sara pemeriksaan dan pembubaran

Adapun Undang-Undang tersebut lalu diperbarui dengan adanya Undang-Undang Nomor 28 tahun 2004. Beberapa perubahan tersebut meliputi:

- 1) Penjelasan larangan pengalihan atau pembagian kekayaan.
- 2) Perubahan proses perolehan status badan hukum
- 3) Ketentuan baru mengenai tanggung jawab
- 4) Jangka waktu pengumuman pendirian yayasan
- 5) Pembagian kekayaan Bank sisa hasil likuidasi yayasan.

Dan selain 2 UU tersebut, untuk menjamin kepastian hukum, maka pemerintah juga mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 63 Tahun 2008 tentang Pelaksanaan Undang-Undang tentang Yayasan. Adapun regulasi ini memberi penjelasan tentang Yayasan secara lebih detail dan aplikatif.

b. Regulasi tentang Partai Politik

Regulasi mengenai partai politik ini berkembang pesat sejak dijalankannya sistem multipartai di era reformasi. Adapun regulasi pertamanya adalah Undang-Undang Nomor 2 tahun 1999, yang lalu diperbarui dengan adanya Undang-Undang Nomor 31 tahun 2001 tentang Partai Politik. UU 31/2001 ini mengatur berbagai hal pokok mengenai partai politik seperti:

- 1) Pembentukan partai politik
- 2) Asas, ciri, tujuan, fungsi, hak, dan kewajiban partai politik
- 3) Keanggotaan dan kedaulatan anggota
- 4) Kepengurusan
- 5) Peradilan perkara jika terjadi masalah
- 6) Larangan-larangan
- 7) Penggabungan partai politik
- 8) Pengawasan partai politik

Undang-Undang Nomor 31 tahun 2001 tentang Partai Politik ini kembali diperbarui dengan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2008. Yang mana UU ini bersifat melengkapi dan menyempurnakan UU sebelumnya. Termasuk ketentuan kewajiban partai politik untuk menyusun Laporan Pertanggungjawaban Penerimaan dan Pengeluaran Keuangan setelah tahun anggaran berakhir dan bersifat terbuka. Hal ini sejalan dengan transparansi keuangan partai politik dari masyarakat.

c. Regulasi tentang Badan Hukum Milik Negara dan Badan Hukum Pendidikan

Badan Hukum Milik Negara (BHMN) merupakan badan hukum yang awalnya dibentuk untuk mengakomodasi kebutuhan khusus dalam rangka privatisasi lembaga pendidikan yang memiliki karakteristik tersendiri, khususnya sifat non-profit. Yang mana dalam penetapannya sebagai universitas berstatus BHMN, dinyatakan melalui adanya Peraturan Pemerintah.

Adapun universitas yang pertama kali berstatus BHMN adalah 4 universitas negeri: UI, UGM, IPB dan

ITB. Universitas yang berstatus BHMN tersebut memiliki ciri khusus yang membedakannya. Yaitu dengan adanya Majelis Wali Amanat (MWA), Senat Akademik (SA), dan Otonomi manajemen dana dan akademik.

Pada akhir 2008, terdapat perkembangan terbaru pada dunia pendidikan, yaitu dengan disahkannya Undang-Undang tentang Badan Hukum Pendidikan (BHP). Yang mana BHP ini sendiri merupakan badan hukum penyelenggaraan pendidikan formal dengan prinsip nirlaba. Selain itu beberapa prinsip juga harus dipegang teguh untuk yayasan seperti ini. Beberapa diantaranya adalah Nirlaba, otonom, akuntabel, transparan, penjaminan mutu, layanan prima, akses berkeadilan, keberagaman, keberlanjutan, dan partisipasi.

d. Regulasi Badan Layanan Umum

Badan Layanan Umum sendiri merupakan instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan (Nordiawan, 2010: 16). Merupakan satuan kerja pemerintah yang melayani publik dalam berbagai bidang, seperti pendidikan, kesehatan, pengelolaan dana bergulir, dan lain sebagainya. Berikut ini adalah kriteria BLU:

- 1) Bukan kekayaan negara/daerah
- 2) Dikelola secara otonom dengan prinsip efisiensi dan produktivitas
- 3) Sebagai agen menteri/pimpinan lembaga induk

Dalam hal regulasi, BLU diatur oleh Direktorat Pembinaan Pengelolaan Keuangan BLU yang ada dibawah Direktorat Jendral Perbendaharaan. Hal ini disebutkan dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Pembendaharaan Negara.

2. Perkembangan Regulasi Terkait Keuangan Negara

a. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

Selama ini, pelaksanaan pengelolaan keuangan negara masih digunakan ketentuan perundang-undangan yang disusun pada masa pemerintahan kolonial Hindia Belanda yang berlaku berdasarkan Aturan Peralihan UUD 1945 (Nordiawan, 2010: 16). Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 pun menjadi tonggak sejarah yang mengawali pergerakan reformasi keuangan negara dan menjadikan pengelolaan keuangan negara menjadi lebih efisien dan modern. Berikut ini adalah beberapa hal yang diatur didalamnya:

1) Kekuasaan atas Pengelolaan Keuangan Negara yang dipegang oleh Presiden sebagai Kepala Pemerintahan dan menjadikan tersebut kekuasaan pemerintahan. Dan kekuasaan tersebut:

- a) Dikuasakan pada menteri keuangan, selaku pengelola fiskal dan Wakil Pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan
- b) Dikuasakan kepada menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran
- c) Diserahkan kepada gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintahan daerah
- d) Tidak termasuk kewenangan di bidang moneter

2) Penyusunan dan Penetapan APBN yang merupakan wujud pengelolaan keuangan negara yang ditetapkan tiap tahun dengan undang-undang. APBN ini harus sesuai dengan kebutuhan penyelenggara pemerintahan negara dan kemampuan penghimpunan pendapatan negara. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 ini juga menjabarkan tahapan penting dalam penyusunan APBN, yang dimulai dengan penyampaian pokok kebijakan fiskal dan kerangka ekonomi makro, dan lalu dilanjutkan dengan RUU APBN, hingga pengambilan keputusan oleh DPR.

- 3) **Penyusunan dan Penetapan APBD** yang seperti halnya APBN, UU 17/2003 ini juga menjabarkan tahapan penting dalam penyusunan APBD. Penyusunan APBD sendiri diawali dengan adanya penyampaian kebijakan umum APBD dan setelah itu pembahasan prioritas dan plafon anggaran sementara. Dan selanjutnya dilakukan pembahasan Raperda tentang APBD.
- 4) **Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Bank Sentral, Pemerintah Daerah, serta Pemerintah/Lembaga Asing**
- a) Pemerintah pusat dan bank sentral berkoordinasi dalam penetapan dan pelaksanaan kebijakan fiskal dan moneter
 - b) Pemerintah pusat mengalokasikan dana perimbangan kepada pemerintahan daerah berdasarkan undang-undang perimbangan keuangan pusat dan daerah.
- 5) **Hubungan Keuangan antara Pemerintah dan Perusahaan Negara, Perusahaan Daerah, Perusahaan Swasta, serta Badan Pengelola Dana Masyarakat**
- a) Pemerintah dapat memberikan pinjaman/hibah/penyertaan modal kepada dan menerima pinjaman/hibah dari perusahaan negara/daerah.
 - b) Menteri keuangan melakukan pembinaan dan pengawasan kepada perusahaan negara
 - c) Gubernur/bupati/walikota melakukan pembinaan dan pengawasan kepada perusahaan daerah
 - d) Pemerintahan pusat dapat melakukan penjualan dan/atau privatisasi perusahaan negara setelah mendapat persetujuan DPR
 - e) Pemerintah daerah dapat melakukan penjualan dan privatisasi perusahaan daerah setelah mendapat persetujuan DPRD

6) Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBN dan APBD yang wajib disampaikan oleh Presiden dan para kepala daerah kepada DPR/DPRD berupa:

- a) Laporan Realisasi Anggaran
 - b) Neraca
 - c) Laporan Arus Kas
 - d) Catatan atas Laporan Keuangan
- Yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan negara dan badan lainnya.

b. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Pembendaharaan Negara

Penyelenggaraan pemerintahan menimbulkan hak dan kewajiban negara yang perlu dikelola dengan sistem pengelolaan keuangan negara. Adapun menurut UUD 1945, pengelolaan keuangan negara perlu dilaksanakan secara profesional, terbuka, dan bertanggungjawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat (Nordiawan, 2010: 19). Dan sebelumnya, kaidah hukum administrasi negara masih dilandaskan pada Undang-Undang Pembendaharaan Indonesia (ICW Staatsblad) tahun 1925 Nomor 448 yang telah beberapa kali diubah. Akan tetapi Undang-Undang Pembendaharaan Indonesia tidak lagi memenuhi kebutuhan pengelolaan keuangan negara yang sesuai dengan tuntutan perkembangan zaman dan teknologi.

Adapun Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara ini menyatakan bahwa pembendaharaan negara merupakan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara termasuk investasi dan kekayaan yang dipisahkan yang ditetapkan dalam APBN dan APBD. Undang-Undang ini mengatur:

- 1) Ruang lingkup dan asas umum pembendaharaan negara
- 2) Kewenangan pejabat
- 3) Pelaksanaan pendapatan dan belanja negara/daerah
- 4) Pengelolaan uang negara/daerah
- 5) Pengelolaan utang dan piutang negara/daerah
- 6) Pengelolaan investasi dan barang milik negara/daerah

- 7) Penatausahaan dan pertanggungjawaban APBN/APBD
- 8) Pengendalian intern pemerintah
- 9) Penyelesaian kerugian negara/daerah
- 10) Pengelolaan kerugian BLU

Selain itu, Undang-Undang ini juga berfungsi untuk memperkuat landasan pelaksanaan desentralisasi dan otonomi daerah dalam kerangka NKRI. Dan juga sejalan dengan berkembangnya kebutuhan pengelolaan keuangan negara, maka dirasakan pula pentingnya fungsi pembendaharaan. Adapun fungsi pembendaharaan tersebut terutama meliputi perencanaan kas yang baik, pencegahan kebocoran dan penyimpangan, pencarian sumber pembiayaan paling murah dan pemanfaatan *idle cash*

c. Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum

Dalam rangka meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, dapat dibentuk Badan Layanan Umum (BLU) yang bertugas memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang diperlukan dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. Kekayaan Badan Layanan Umum merupakan kekayaan negara yang tidak dipisahkan serta dikelola dan dimanfaatkan sepenuhnya untuk menyelenggarakan kegiatan Badan Layanan Umum yang bersangkutan. Berkenaan dengan itu, rencana kerja dan anggaran serta Laporan Keuangan dan kinerja Badan Layanan Umum disusun dan disajikan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah (Nordiawan, 2010: 20).

d. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan untuk

menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara (Nordiawan, 2010: 20).

Pemeriksaan keuangan negara meliputi pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara dan pemeriksaan atas tanggung jawab keuangan negara. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Pemeriksaan dilaksanakan oleh akuntan publik berdasarkan ketentuan undang-undang, laporan hasil pemeriksaan tersebut wajib disampaikan kepada BPK dan dipublikasikan.

Pemeriksaan terdiri atas **pemeriksaan keuangan**, yaitu pemeriksaan atas laporan keuangan; **pemeriksaan kinerja** (pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas), dan **pemeriksaan dengan tujuan tertentu**. Ketiga jenis pemeriksaan tersebut dilaksanakan berdasarkan standar pemeriksaan yang disusun oleh BPK setelah berkonsultasi dengan Pemerintah (Nordiawan, 2010: 21).

e. Pelaksanaan Pemeriksaan

Penentuan objek pemeriksaan, perencanaan, dan pelaksanaan pemeriksaan, penentuan waktu dan metode pemeriksaan, serta penyusunan dan penyajian laporan pemeriksaan dilakukan secara bebas dan mandiri oleh BPK. Dalam merencanakan tugas pemeriksaan, BPK memperhatikan permintaan, saran, dan pendapat lembaga perwakilan. Untuk melaksanakan hal itu, BPK atau lembaga perwakilan dapat mengadakan pertemuan konsultasi (Nordiawan, 2010: 21).

Dalam merencanakan tugas pemeriksaan, BPK dapat mempertimbangkan informasi dari pemerintah,

bank sentral, dan masyarakat. Dalam menyelenggarakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat memanfaatkan hasil pemeriksaan aparat pengawasan intern pemerintah. Oleh karena itu, laporan hasil pemeriksaan intern pemerintah wajib disampaikan kepada BPK.

Dalam rangka pemeriksaan keuangan dan/atau kinerja, pemeriksa melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah. Pemeriksa dapat melaksanakan pemeriksaan investigatif guna mengungkap adanya indikasi kerugian negara/daerah dan/atau unsur pidana. Apabila dalam pemeriksaan ditemukan unsur pidana, BPK segera melaporkan hal tersebut kepada instansi yang berwenang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

f. Hasil Pemeriksaan dan Tindak Lanjut

Pemeriksa menyusun Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) setelah pemeriksaan selesai dilakukan. Jika diperlukan, pemeriksa dapat menyusun laporan interim pemeriksaan (Nordiawan, 2010: 21).

- 1) Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah memuat opini.
- 2) Laporan hasil pemeriksaan atas kinerja memuat temuan, kesimpulan, dan rekomendasi.
- 3) Laporan hasil pemeriksaan dengan tujuan tertentu memuat kesimpulan.

Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat disampaikan oleh BPK kepada DPR dan DPD, selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah menerima laporan keuangan dari pemerintah pusat. Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah disampaikan oleh BPK kepada DPRD selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah menerima laporan keuangan dari pemerintah daerah. Laporan tersebut disampaikan pula kepada Presiden/gubernur/bupati/walikota sesuai dengan kewenangannya.

Laporan hasil pemeriksaan kinerja disampaikan kepada DPR/DPD/DPRD sesuai dengan kewenangannya. Laporan hasil pemeriksaan dengan tujuan tertentu disampaikan kepada DPR/DPD/DPRD sesuai dengan kewenangannya. Kedua jenis laporan tersebut juga disampaikan kepada presiden/gubernur/bupati/walikota sesuai dengan kewenangannya.

Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) disampaikan kepada lembaga perwakilan selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan sesudah berakhirnya semester yang bersangkutan. Ikhtisar tersebut disampaikan pula kepada presiden/gubernur/bupati/walikota, selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan sesudah berakhirnya semester yang bersangkutan. Laporan hasil pemeriksaan yang telah disampaikan kepada lembaga perwakilan dinyatakan terbuka untuk umum.

Pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan. Pejabat wajib memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan, jawaban atau penjelasan disampaikan kepada BPK selambat-lambatnya 60 (enam puluh) hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima. BPK memantau pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan dan dilaporkan kepada lembaga perwakilan dalam hasil pemeriksaan semester. Pejabat yang diketahui tidak melaksanakan kewajiban dapat dikenai sanksi administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepegawaian.

Lembaga perwakilan menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK dengan melakukan pembahasan sesuai dengan kewenangannya DPR/DPRD dapat meminta penjelasan kepada BPK dalam rangka menindaklanjuti hasil pemeriksaan. DPR/DPRD dapat meminta BPK untuk melakukan pemeriksaan lanjutan. DPR/DPRD juga dapat meminta Pemerintah untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan

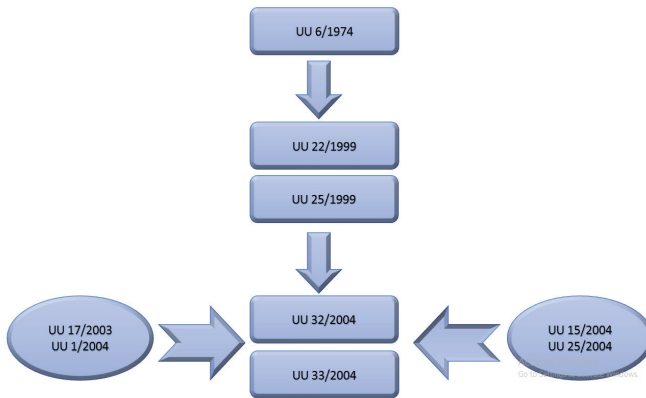
3. Perkembangan Regulasi Terkait Otonomi Daerah

Dalam kaitannya dengan otonomi daerah, sesuai dengan amanat Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945, pemerintah daerah dinyatakan berwenang mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan menurut asas otonomi dan tugas pembantuan. Jadi, sejak tahun 2001 atau tepatnya sejak diberlakukannya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah, pemerintah melaksanakan otonomi daerah dalam rangka penyelenggaraan urusan pemerintah yang lebih efisien, efektif, dan bertanggung jawab (Nordiawan, 2010: 22).

Pemberian otonomi luas kepada daerah diarahkan untuk mempercepat terwujudnya kesejahteraan masyarakat melalui peningkatan pelayanan, pemberdayaan, dan peran serta masyarakat. Di samping itu, melalui otonomi luas, daerah diharapkan mampu meningkatkan daya saing dengan memperhatikan prinsip demokrasi, pemerataan, keadilan, keistimewaan dan kekhususan, serta potensi dan keanekaragaman daerah dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Selama tiga tahun pelaksanaan otonomi daerah, kemudian, pemerintah menyadari masih terdapat banyak aspek yang menjadi kelemahan sekaligus celah dalam peraturan perundang-undangan yang sering menimbulkan kerancuan. Selain itu, disadari pula bahwa isi Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 sudah tidak sesuai lagi dengan perkembangan keadaan, ketatanegaraan, dan tuntutan penyelenggaraan otonomi daerah yang lebih efisien. Dengan demikian, dikeluarkanlah undang-undang pengganti berikut (Nordiawan, 2010: 23):

- a. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, dan
- b. Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pusat dan Daerah.



Dengan keluarnya undang-undang pengganti tersebut, pedoman pelaksanaan otonomi daerah menjadi lebih jelas dan lebih terperinci, khususnya pada aspek pengelolaan keuangan daerah dan pertanggungjawabannya. Perubahan undang-undang tentang Pemerintah Daerah ini merupakan salah satu hal signifikan yang berperan penting dalam perkembangan pelaksanaan otonomi daerah. Perubahan itu sendiri dilandasi oleh beberapa hal berikut:

- a. Adanya semangat desentralisasi yang menekankan pada upaya efektivitas dan efisiensi pengelolaan sumber daya daerah, khususnya keuangan daerah dengan tujuan meningkatkan *pelayanan umum* dan *kesejahteraan masyarakat* di daerah.
- b. Adanya semangat *tata kelola* yang baik (*good governance*) yang mengedepankan perlunya *transparansi*, *akuntabilitas*, dan mendekatkan masyarakat dalam proses pengambilan keputusan.
- c. Adanya konsekuensi berupa penyerahan urusan dan pendanaan (*money follows function*) yang mengatur hak dan kewajiban daerah terkait keuangan daerah.
- d. Perlunya penyelarasan dengan paket Undang-Undang Keuangan Negara, yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan

Tanggung Jawab Keuangan Negara, serta Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional.

Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah

Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah merupakan perubahan dan penyempurnaan terhadap Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 dengan perihal yang sama. Undang-undang ini mengatur otonomi yang didefinisikan sebagai otonomi seluas-luasnya dalam arti daerah memiliki kewenangan mengatur semua urusan pemerintahan, selain urusan-urusan yang menjadi urusan pemerintah, yaitu politik luar negeri, pertahanan, keamanan, yustisi, moneter dan fiskal nasional, serta agama. Daerah memiliki kewenangan membuat kebijakan daerah dalam rangka memberikan pelayanan, meningkatkan peran serta, prakarsa, dan pemberdayaan masyarakat yang pada akhirnya bertujuan meningkatkan kesejahteraan rakyat (Nordiawan, 2010: 24).

Selain itu, otonomi dikembangkan sejalan dengan prinsip otonomi yang nyata dan bertanggung jawab. Otonomi nyata dibangun atas kehendak untuk menangani urusan pemerintahan berdasarkan tugas, wewenang, dan kewajiban yang senyatanya telah ada dan berpotensi tumbuh, hidup dan berkembang sesuai dengan potensi daerah yang khas. Dengan demikian, isi dan jenis otonomi bagi setiap daerah tidak selalu sama satu sama lain. Otonomi yang bertanggung jawab dimaksudkan sebagai otonomi yang dalam penyelenggaraannya benar-benar sejalan dengan maksud dan tujuan pemberian otonomi yang pada dasarnya bertujuan memberdayakan daerah dalam rangka mewujudkan kesejahteraan rakyat.

Secara keseluruhan, Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 mengatur pokok-pokok tentang: (a) pembentukan daerah dan kawasan khusus, (b) pembagian urusan pemerintahan, (c) pemerintahan daerah, (d) perangkat daerah, (e) keuangan daerah, (f) peraturan daerah dan peraturan kepala daerah, (g) kepegawaian daerah, (h) pembinaan dan pengawasan, serta (i) desa. Terkait keuangan daerah, UU ini menggariskan prinsip bahwa "uang mengikuti fungsi". Penyelenggaraan fungsi pemerintahan daerah diikuti dengan pemberian sumber-sumber

penerimaan yang cukup kepada daerah, mengacu pada Undang-Undang tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, di mana besarnya disesuaikan dan diselaraskan dengan pembagian kewenangan antara pemerintah dan daerah. Dengan demikian, semua sumber keuangan yang melekat pada setiap urusan pemerintah yang diserahkan kepada daerah menjadi sumber keuangan daerah (Nordiawan, 2010:25).

Dari implikasi ketentuan diatas, daerah berhak mendapatkan sumber keuangan yang antara lain berupa: kepastian tersedianya pendanaan dari pemerintah sesuai dengan urusan pemerintah yang diserahkan; kewenangan memungut dan mendayagunakan pajak dan retribusi daerah serta hak mendapatkan bagi hasil dari sumber-sumber daya nasional yang berada di daerah dan dana perimbangan lainnya; hak mengelola kekayaan daerah dan mendapatkan sumber-sumber pendapatan lain yang sah serta sumber-sumber pembiayaan.

Dalam konteks pertanggungjawaban dan akuntabilitas keuangan, Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 sejalan dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003. Dalam Undang-Undang tentang Keuangan Negara, terdapat penegasan di bidang pengelolaan keuangan, yaitu kekuasaan pengelolaan keuangan negara adalah sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan; dan sebagian kekuasaan pengelolaan keuangan negara dari presiden diserahkan kepada gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintah daerah untuk mengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan. Ketentuan ini berimplikasi pada pengaturan pengelolaan keuangan daerah, yaitu gubernur/bupati/walikota bertanggung jawab atas pengelolaan keuangan daerah sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan daerah. Dengan demikian, pengaturan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan daerah melekat dan menyatu dengan pengaturan pemerintahan daerah, yaitu dalam Undang-Undang mengenai Pemerintahan Daerah.

Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah

Perimbangan keuangan antara pemerintah dan pemerintahan daerah mencakup pembagian keuangan antara pemerintah dan pemerintahan daerah secara proporsional, demokratis, adil, dan

transparan dengan memperhatikan potensi, kondisi, dan kebutuhan daerah. Dalam rangka penyelenggaraan otonomi daerah, penyerahan, pelimpahan, dan penugasan urusan pemerintahan kepada daerah secara nyata dan bertanggung jawab harus diikuti dengan pengaturan, pembagian, dan pemanfaatan sumber daya nasional secara adil, termasuk perimbangan keuangan antara pemerintah dan pemerintahan daerah. Sebagai daerah otonom, penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan tersebut dilakukan berdasarkan prinsip-prinsip transparansi, partisipasi, dan akuntabilitas (Nordiawan, 2010: 26).

Agar pendanaan penyelenggaraan pemerintahan dapat terlaksana secara efisien dan efektif serta untuk mencegah tumpang tindih ataupun tidak tersedianya pendanaan pada suatu bidang pemerintahan, diatur pendanaan penyelenggaraan pemerintahan. Penyelenggaraan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah dibiayai dari APBD, sedangkan penyelenggaraan kewenangan pemerintahan yang menjadi tanggung jawab pemerintah dibiayai dari APBN, baik kewenangan pusat yang didekonsentrasikan kepada gubernur maupun ditugaskan kepada pemerintah daerah dan/atau desa atau sebutan lainnya dalam rangka tugas pembantuan.

Dana perimbangan merupakan pendanaan daerah yang bersumber dari APBN yang terdiri atas Dana Bagi Hasil (DBH), Dana Alokasi Umum (DAU), dan Dana Alokasi Khusus (DAK). Selain dimaksudkan untuk membantu daerah dalam mendanai kewenangannya, dana perimbangan juga bertujuan mengurangi ketimpangan sumber pendanaan pemerintahan antara pusat dan daerah serta untuk mengurangi kesenjangan pendanaan pemerintahan antar daerah. Ketiga komponen dana perimbangan ini merupakan sistem transfer dana dari pemerintah serta merupakan satu kesatuan yang utuh (Nordiawan, 2010: 26).

DBH adalah dana yang bersumber dari pendapatan APBN yang dibagikan kepada daerah berdasarkan angka persentase tertentu. Pengaturan DBH dalam undang-undang ini merupakan penyelarasan dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000. Dalam undang-undang ini, dimuat pengaturan mengenai Bagi Hasil penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 25/29 Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri dan PPh Pasal 21 serta sektor pertambangan panas bumi sebagaimana dimaksud dalam

Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2003 tentang Panas Bumi. Selain itu, dana reboisasi yang semula termasuk bagian dari DAK, dialihkan menjadi DBH.

DAU bertujuan bagi pemerataan kemampuan keuangan antar daerah yang dimaksudkan untuk mengurangi ketimpangan kemampuan keuangan antar daerah melalui penerapan formula yang mempertimbangkan kebutuhan dan potensi daerah. DAU suatu daerah ditentukan atas besar kecilnya celah fiskal (*fiscal gap*) suatu daerah yang merupakan selisih antara kebutuhan daerah (*fiscal need*) dan potensi daerah (*fiscal capacity*). Dalam undang-undang ini, formula celah fiskal dan penambahan variabel DAU ditegaskan kembali. Alokasi DAU bagi daerah yang potensi fiskalnya besar, tetapi kebutuhan fiskal kecil akan memperoleh alokasi DAU relatif kecil. Sebaliknya, daerah yang potensi fiskalnya kecil, tetapi kebutuhan fiskal besar akan memperoleh alokasi DAU relatif besar. Secara implisit, prinsip tersebut menegaskan fungsi DAU sebagai faktor pemerataan kapasitas fiskal.

DAK dimaksudkan untuk membantu membiayai kegiatan-kegiatan khusus di daerah tertentu yang merupakan urusan daerah dan sesuai dengan prioritas nasional, khususnya untuk membiayai kebutuhan sarana dan prasarana pelayanan dasar masyarakat yang belum mencapai standar tertentu atau untuk mendorong percepatan pembangunan daerah.

Pinjaman daerah merupakan salah satu sumber pembiayaan yang bertujuan mempercepat pertumbuhan ekonomi daerah dan meningkatkan pelayanan kepada masyarakat. Pembiayaan yang bersumber dari pinjaman harus dikelola secara benar agar tidak berdampak negatif bagi keuangan daerah sendiri serta stabilitas ekonomi dan moneter secara nasional. Oleh karena itu, pinjaman daerah perlu mengikuti kriteria, persyaratan, mekanisme, dan sanksi pinjaman daerah yang diatur dalam undang-undang ini.

Undang-undang ini juga menegaskan bahwa daerah dilarang melakukan pinjaman langsung ke luar negeri. Pinjaman yang bersumber dari luar negeri hanya dapat dilakukan melalui Pemerintah dengan mekanisme penerusan pinjaman. Pengaturan ini dimaksudkan agar terdapat prinsip kehati-hatian dan kesinambungan fiskal dalam kebijakan fiskal dan moneter oleh Pemerintah. Di lain pihak, pinjaman daerah tidak hanya dibatasi untuk membiayai prasarana dan sarana yang menghasilkan penerimaan, tetapi juga dapat untuk membiayai

proyek pembangunan prasarana dasar masyarakat walaupun tidak menghasilkan penerimaan. Selain itu, dilakukan pembatasan pinjaman dalam rangka pengendalian defisit APBD dan batas kumulatif pinjaman pemerintah daerah.

C. PERKEMBANGAN STANDAR DI SEKTOR PUBLIK

Di Indonesia, beberapa upaya untuk membuat sebuah standar yang relevan dengan praktik-praktik akuntansi di organisasi sektor publik telah dilakukan, baik oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) maupun oleh pemerintah sendiri.

Untuk organisasi nirlaba (yang dimiliki perorangan atau swasta), IAI telah menerbitkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 45 tentang "Organisasi Nirlaba". PSAK ini berisi tentang kaidah-kaidah serta prinsip-prinsip yang harus diikuti oleh organisasi nirlaba dalam membuat laporan keuangan. Namun, PSAK 45 tersebut belum mengakomodasi praktik-praktik akuntansi yang diperlukan dalam suatu entitas yang dimiliki pemerintah, baik itu lembaga pemerintahan sendiri maupun organisasi nirlaba yang dimilikinya (misalnya: rumah sakit dan universitas). Oleh karena itu, pemerintah mencoba menyusun suatu standar yang disebut Standar Akuntansi Pemerintahan (Nordiawan, 2010: 27).

Pada lingkup Internasional, telah terdapat sebuah standar akuntansi bagi organisasi sektor publik yang disusun oleh Federasi Akuntan Internasional (*International Federation of Accountants-IFAC*). Standar itu disebut Standar Internasional Akuntansi Sektor Publik (*International Public Sector Accounting Standards-IPSAS*). IPSAS ini seyogyanya menjadi acuan bagi semua negara yang akan membuat standar akuntansi bagi organisasi sektor publik di negaranya masing-masing (Nordiawan, 2010: 27).

1. Standar Internasional Akuntansi Sektor Publik (*International Public Sector Accounting Standards-IPSAS*)

Saat ini, banyak entitas yang termasuk dalam kategori organisasi sektor publik yang telah mengimplementasikan akuntansi dalam sistem keuangannya. Akan tetapi, praktik akuntansi yang dilakukan oleh entitas-entitas tersebut memiliki banyak perbedaan, khususnya dalam proses pelaporan keuangan. Hal tersebut sangat dimungkinkan oleh

belum banyaknya pemerintah suatu negara yang menerbitkan standar baku akuntansi untuk mengatur praktik akuntansi bagi organisasi sektor publik.

Berdasarkan fenomena tersebut, Federasi Akuntan Internasional (*International Federation of Accountants-IFAC*) membentuk sebuah komite khusus yang bertugas menyusun standar akuntansi sektor publik. Komite tersebut diberi nama "*The Public Sector Committee*" dan bertugas menyusun sebuah standar akuntansi bagi organisasi sektor publik yang berlaku secara internasional yang kemudian disebut *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Dalam pelaksanaannya, komite tersebut tidak hanya menyusun standar, tetapi juga membuat program yang sistematis yang mendorong aplikasi IPSAS oleh entitas-entitas publik di seluruh dunia.

Untuk mendukung tugasnya dalam menyusun standar, komite mengacu pada Standar Akuntansi Internasional (*International Accounting Standards-IAS*) yang sekarang dikenal dengan *International Financial Reporting Standards* (IFRS), khususnya pada pernyataan-pernyataan yang sesuai dengan konteks dan karakteristik akuntansi sektor publik. Selain IAS, komite juga menggunakan sumber-sumber lain sebagai acuan, seperti peraturan perundangan, asosiasi profesi, dan berbagai organisasi lain yang bergerak atau berkepentingan dalam akuntansi sektor publik.

Jika dalam suatu negara sudah terdapat arahan dan peraturan hukum yang menuntut pelaporan keuangan organisasi sektor publik serta dibuat baik oleh pemerintahnya maupun badan pengatur atau organisasi profesi akuntan, maka IPSAS tidak dimaksudkan sebagai pengganti peraturan yang telah ditetapkan di negara bersangkutan. Dalam hal ini, IPSAS dapat digunakan oleh para pembuat standar di negara bersangkutan untuk pengembangan standar baru atau untuk merevisi standar yang ada guna meningkatkan komparabilitas laporan keuangan organisasi sektor publik secara internasional. Sementara itu, bagi negara yang belum mengembangkan standar akuntansi untuk pemerintahan dan organisasi sektor publik, IPSAS dapat digunakan sebagai pedoman dalam menyusun standar dimaksud.

Dengan mengadopsi IPSAS, diharapkan terdapat peningkatan yang signifikan dalam kualitas dari laporan keuangan organisasi sektor

publik. Dengan demikian, informasi yang lebih baik diharapkan juga tersedia untuk menilai keputusan alokasi sumber daya yang dibuat oleh pemerintah sehingga meningkatkan transparansi dan akuntabilitas.

Jadi, IPSAS adalah standar akuntansi bagi organisasi sektor publik yang berlaku secara internasional dan dapat dijadikan acuan oleh negara-negara di seluruh dunia untuk mengembangkan standar akuntansi khusus sektor publik di negaranya. IPSAS bertujuan (Nordiawan, 2010: 29) :

- a. Meningkatkan kualitas dari tujuan utama dalam melaporkan keuangan sektor publik,
- b. Menginformasikan secara lebih jelas pembagian alokasi sumber daya yang dilakukan oleh entitas sektor publik,
- c. Meningkatkan transparansi dan akuntabilitas entitas sektor publik.

Cakupan yang diatur dalam IPSAS meliputi seluruh organisasi sektor publik, termasuk lembaga pemerintahan, baik pemerintah pusat, pemerintah regional (provinsi), pemerintah daerah (kabupaten/kota), maupun komponen-komponen kerjanya (dinas-dinas).

Basis akuntansi yang digunakan oleh IPSAS adalah basis akrual walaupun terdapat *Cash Basis* IPSAS dalam IPSAS yang merupakan acuan standar pelaporan keuangan untuk entitas sektor publik yang memilih menggunakan basis kas. Hal ini dilakukan karena komite pembuat IPSAS menyadari bahwa setiap pemerintah dan pihak yang berwenang menentukan standar disetiap negara berhak memilih basis akuntansi yang akan digunakan sehingga standar untuk basis kas tetap disediakan walaupun tidak seterperinci yang basis akrual. selain *cash basis* IPSAS tersebut, 26 pernyataan IPSAS seluruhnya berbasis akrual. Berikut ini 26 pernyataan IPSAS :

IPSAS 1 : *Presentation of Financial Statements*

IPSAS 2 : *Cash Flow Statements*

IPSAS 3 : *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*

IPSAS 4 : *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*

IPSAS 5 : *Borrowing Costs*

IPSAS 6 : *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*

IPSAS 7 : *Accounting for Investments in Associates*

IPSAS 8 : *Financial Reporting of Interests in Joint Venture*
 IPSAS 9 : *Revenue from Exchange Transactions*
 IPSAS 10 : *Hyperinflationary Economies*
 IPSAS 11 : *Construction Contracts*
 IPSAS 12 : *Inventories*
 IPSAS 13 : *Leases*
 IPSAS 14 : *Event After the Reporting Date*
 IPSAS 15 : *Financial Instruments : Disclosure and Presentation*
 IPSAS 16 : *Investment Property*
 IPSAS 17 : *Property, Plant, and Equipment*
 IPSAS 18 : *Segment Reporting*
 IPSAS 19 : *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*
 IPSAS 20 : *Related Party Disclosures*
 IPSAS 21 : *Impairment of Non-Cash-Generating Assets*
 IPSAS 22 : *Disclosure of Financial Information*
 IPSAS 23 : *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*
 IPSAS 24 : *Presentation of Budget Information in Financial Statements*
 IPSAS 25 : *Employee Benefit*
 IPSAS 26 : *Impairment of Cash and Generating Asset*

2. PSAK 45

Sampai saat ini, PSAK 45 merupakan satu-satunya pernyataan standar yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang mengatur pelaporan keuangan organisasi nirlaba. Standar ini diadopsi dari *Statement of Financial Accounting Standard (FAS)* Nomor 117 tentang *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*.

Di Amerika, FAS 117 ini digunakan sebagai acuan untuk organisasi nirlaba yang dimiliki oleh swasta, sedangkan organisasi nirlaba yang dimiliki oleh pemerintah menggunakan standar *Governmental Accounting Standard (GAS)* yang dikeluarkan oleh *Governmental Accounting Standard Board (GASB)*. Dengan demikian, konteks PSAK 45 ini sebetulnya lebih tepat digunakan oleh organisasi nirlaba yang dimiliki swasta saja. Namun, karena selain PSAK 45, Indonesia baru memiliki Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang ditujukan untuk instansi pemerintah sehingga belum memiliki standar khusus untuk organisasi nirlaba non-instansi pemerintah yang dimiliki pemerintah.

Kondisi ini membuat PSAK 45 digunakan sebagai acuan untuk seluruh jenis organisasi nirlaba, kecuali pemerintah dan instansi pemerintah.

PSAK 45 disusun dengan pemikiran bahwa organisasi nirlaba memiliki karakteristik organisasi yang berbeda dengan organisasi bisnis. Dengan perbedaan karakteristik tersebut, dalam organisasi nirlaba timbul transaksi tertentu yang jarang atau bahkan tidak pernah terjadi dalam organisasi bisnis. Namun demikian, pada praktiknya, organisasi nirlaba sering tampil dalam berbagai bentuk sehingga sering kali sulit dibedakan dengan organisasi bisnis pada umumnya. Dengan demikian, acuan yang jelas dibutuhkan agar pelaporan keuangan organisasi nirlaba dapat diatur, lebih mudah dipahami, memiliki relevansi, dan daya banding yang tinggi (Nordiawan, 2010: 30).

Dalam PSAK 45, dijelaskan bahwa pernyataan ini berlaku bagi laporan keuangan yang disajikan oleh organisasi nirlaba yang memenuhi karakteristik berikut (Nordiawan, 2010: 30) :

- a. Sumber daya entitas berasal dari para penyumbang yang tidak mengharapkan pembayaran kembali atau manfaat ekonomi yang sebanding dengan jumlah sumber daya yang diberikan.
- b. Menghasilkan barang dan/atau jasa tanpa bertujuan memupuk laba. Kalau suatu entitas menghasilkan laba, maka jumlahnya tidak dibagikan kepada para pendiri atau pemilik entitas tersebut.
- c. Tidak ada kepemilikan seperti lazimnya pada organisasi bisnis. Hal itu berarti kepemilikan dalam organisasi nirlaba tidak dapat dijual, dialihkan, atau ditebus kembali, atau kepemilikan tersebut tidak mencerminkan proporsi pembagian sumber daya entitas pada saat likuidasi atau pembubaran entitas.

Selain tiga hal diatas, PSAK 45 juga menyatakan secara tersurat bahwa pernyataan tidak berlaku bagi lembaga pemerintah, departemen, dan unit-unit sejenis lainnya. hal ini disebabkan lembaga-lembaga tersebut masuk dalam organisasi yang berbentuk instansi pemerintah yang mengikuti SAP dalam dasar penyusunan laporan keuangannya. Berikut beberapa hal yang diatur dalam PSAK 45 (Nordiawan, 2010: 31).

- a. Tujuan utama Laporan Keuangan
Tujuan laporan keuangan bagi organisasi nirlaba adalah menyediakan informasi yang relevan yang memenuhi kepentingan para penyumbang, anggota organisasi, kreditor, dan pihak lain yang menyediakan sumber daya bagi organisasi nirlaba. PSAK 45 juga menjelaskan beberapa tujuan laporan keuangan organisasi nirlaba yang spesifik dan lebih detail.
- b. Jenis-Jenis Laporan Keuangan Organisasi Nirlaba
Laporan keuangan organisasi nirlaba meliputi laporan posisi keuangan pada akhir periode tahunan, laporan aktivitas, serta laporan arus kas untuk suatu periode pelaporan, dan catatan atas laporan keuangan. Pada setiap jenis laporan ini, diberikan penjelasan mengenai tujuan dan klasifikasi komponen-komponennya.

3. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Komite SAP adalah sebuah cerita panjang seiring dengan perjalanan reformasi keuangan di Indonesia. Kebutuhan standar dan pembentukan komite penyusunannya mulai muncul ketika desakan untuk penerapan IPSAS di Indonesia semakin kuat (Nordian, 2010: 32). Hal itu diawali dengan pembentukan Komite Akuntansi Sektor Publik di IAI pada tanggal 8 Mei 2000. Salah satu programnya adalah penyusunan standar akuntansi keuangan untuk berbagai unit kerja pemerintahan. Dari proses tersebut dihasilkan *Exposure Draft* Standar Akuntansi Sektor Publik yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Sektor Publik- IAI. Ada 6 *Exposure Draft* yang dikeluarkan, yaitu:

- a. Penyajian Pelaporan Keuangan
- b. Laporan Arus Kas
- c. Koreksi Surplus Defisit, Kesalahan Fundamental, dan Perubahan Kebijakan Akuntansi
- d. Dampak Perubahan Nilai Tukar Mata Uang Luar Negeri
- e. Kos Pinjaman
- f. Laporan Keuangan Konsolidasi dan Entitas Kendalian

Publikasi tersebut menjadi tantangan bagi pemerintah untuk segera bergerak cepat mengeluarkan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Sampai kemudian, sebelum UU tentang keuangan Negara ditetapkan, Menkeu RI telah menetapkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 308/KMK.012/2002 Tanggal 13 Juni 2002 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah (KSAP), sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir kali dengan Keputusan Menteri keuangan Nomor: 379/KMK.012/2004 Tanggal 6 Agustus 2004. Selanjutnya dengan dikeluarkannya UU Nomor 1 Tahun 2004, penetapan Komite SAP dilakukan dengan Keputusan Presiden (Keppres) telah diterbitkan Keputusan Presiden RI Nomor 84 Tahun 2004, yang telah diubah dengan Keputusan Presiden RI Nomor 2 Tahun 2005 Tanggal 5 Januari 2005.

KSAP bertugas mempersiapkan penyusuna konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang Standar Akuntansi pemerintahan (SAP) sebagai prinsip- prinsip akuntansi yang wajib diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah pusat dan atau pemerintah daerah. KSAP teridri atas Komite Konsultatif dan Komite Kerja. Komite Konsultatif bertugas memberi konsultasi dan atau pendapat dalam rangka perumusan konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP. Komite Kerja bertugas mempersiapkan, merumuskan, dan menyusun konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP, serta dapat membentuk Kelompok Kerja dalam melaksanakan tugasnya. Dalam pelaksanaan tugas sehari- hari, KSAP melaporkan kegiatannya secara berkala kepada Menteri Keuangan. KSAP bertanggung jawab kepada Presiden melalui Menteri Keuangan.

Tujuan dari KSAP adalah mengembangkan program-program pengembangan akuntabilitas dan manajemen keuangan pemerintahan, termasuk mengembangkan SAP dan mempromosikan penerapan standar tersebut. Dalam mencapai tujuan tersebut, SAP telah disusun dengan berorientasi pada IPSAS. Selain itu dalam penyusunannya, SAP juga telah diharmoniskan dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK), yang diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan- IAI. Dalam penyusunan SAP, KSAP menggunakan materi yang diterbitkan oleh (Nordiawan, 2010: 33):

- a. International Federation of Accountant
- b. *International Accounting Standards Committee*
- c. *International Monetary Fund*
- d. Ikatan Akuntansi Indonesia
- e. *Financial Accounting Standards Board*

- f. *Governmental Accounting Standards Board*
- g. Perundang-undangan dan peraturan pemerintah lain yang berlaku di Indonesia
- h. Organisasi profesional lainnya di berbagai negara yang membidangi pelaporan keuangan, akuntansi, dan audit pemerintahan.

SAP diterapkan di lingkup pemerintahan, baik di pemerintahan pusat dan departemen- departemennya maupun di pemerintahan daerah dan dinas-dinasnya. Dengan diterapkannya SAP, diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah. Ini berarti informasi keuangan pemerintahan akan dapat menjadi dasar pengambilan keputusan di pemerintahan serta terwujudnya transparansi dan akuntabilitas. Berikut ini adalah proses penyusunan SAP (Nordiawan, 2010: 33) :

- a. Identifikasi topik.
- b. Konsultasi topik kepada komite pengarah.
- c. Pembentukan kelompok kerja.
- d. Riset terbatas oleh kelompok kerja.
- e. Draf awal dari kelompok kerja.
- f. Pembahasan draf awal oleh komite kerja.
- g. Pengambilan keputusan oleh komite kerja.
- h. Pelaporan kepada komite pengarah dan persetujuan atas draf publikasian.
- i. Peluncuran draf publikasian.
- j. Dengar pendapat publik dan dengar pendapat terbatas.
- k. Pembahasan tanggapan dan masukan atas draf publikasian dari dengar pendapat.
- l. Permintaan pertimbangan kepada BPK.
- m. Pembahasan tanggapan BPK.
- n. Finalisasi standar.
- o. Pemberlakuan standar.
- p. Sosialisasi awal standar

Standar Akutansi Pemerintahan (SAP) ini terdiri atas sebuah kerangka konseptual dan sebelas pernyataan berikut ini:

- PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan
- PSAP 02 Laporan Realisasi Anggaran

- PSAP 03 Laporan Arus Kas
- PSAP 04 Catatan atas Laporan Keuangan
- PSAP 05 Akuntansi Persediaan
- PSAP 06 Akuntansi Investasi
- PSAP 07 Akuntansi Aset Tetap
- PSAP 08 Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan
- PSAP 09 Akuntansi Kewajiban
- PSAP 10 Koreksi Kesalahan
- PSAP 11 Laporan Keuangan Konsolidasian

Perkembangan terbaru dari SAP ini adalah rencana di-berlakukannya SAP yang berbasis akrual secara penuh. Hal ini terkait dengan amanat yang tertera pada Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 36 yang menyebutkan bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja dalam SAP yang berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 tahun sejak UU tersebut diterapkan. Hal ini ditegaskan kembali dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 70 ayat (2) yang menyebutkan bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat- lambatnnya pada tahun anggaran 2008.

Tuntutan amanat undang- undang tersebut direspons oleh KSAP dengan menyusun draf SAP berbasis akrual. Bahkan, UU No. 14 Tahun 2008 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2009 telah menyebutkan bahwa pemerintah akan menyajikan Laporan Realisasi Anggaran yang selain berbasis kas juga berbasis akrual. Namun sampai saat ini draf SAP tersebut belum disahkan dan diberlakukan karena terbentur berbagai kendala di lapangan, seperti kesiapan sumber daya manusia pelaksana di lapangan dan kesiapan sistem pendukungnya.

D. STANDAR PEMERIKSAAN KEUANGAN NEGARA (SPKN)

BPK telah mengembangkan sebuah standar penting yang akan menjadi panduan dalam proses audit di Indonesia. Standar ini menjadi acuan bagi auditor pemerintah dalam melaksanakan tugasnya sebagai pemeriksa. SPKN ini hanya mengatur mengenai hal- hal yang

belum diatur oleh Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), yang merupakan standar audit bagi perusahaan. SPKN memuat persyaratan profesional yang harus dipenuhi oleh setiap pemeriksa/ auditor, mutu pelaksanaan pemeriksaan audit, dan persyaratan laporan pemeriksaan yang profesional. Dengan mendasarkan pelaksanaan pemeriksaan/ audit kepada SPKN, kredibilitas informasi dilaporkan oleh entitas yang diperiksa. SPKN ini berlaku untuk (Nordiawan, 2010: 35) :

1. Badan Pemeriksa Keuangan RI.
2. Akuntan publik atau pihak lainnya yang melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara untuk dan atas nama BPK- RI.
3. Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP), termasuk Satuan Pengawasan Intern (SPI) BUMN/ BUMD sebagai acuan dalam menyusun standar pemeriksaan sesuai dengan kedudukan, tugas pokok, dan fungsi masing-masing.
4. Pihak-pihak lain yang ingin menggunakan SPKN.

Dalam penyusunannya, SPKN merujuk pada landasan peraturan perundang-undangan dan referensi, baik dari dalam maupun luar negeri. Berikut beberapa referensi yang digunakan dalam penyusunan SPKN ini :

1. Standar Audit Pemerintahan, BPK RI, 1995.
2. *Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS), Revision 2003, US General Accounting Office.*
3. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), IAI, 2001.
4. *Auditing Standards, International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Latest Ammendement 1995.*
5. *Generally Accepted Auditing Standards (GAAS), AICPA, 2002.*
6. *Internal Control Standards, INTOSAI, 2001.*
7. *Standards for Profesional Practice of Internal Auditing (SPPI). IIA, 2005.*

Sebagai acuan audit di sektor pemerintahan, SPKN memberikan kerangka dasar untuk menerapkan secara efektif standar pekerjaan lapangan dan pelaporan audit. SPKN memberikan suatu standar umum yang berkaitan dengan persyaratan kemampuan/ keahlian staf, independensi organisasi pemeriksa dan pemeriksa secara individual, pelaksanaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama, serta

pengendalian mutu hasil pekerjaan. SPKN membagi audit/ pemeriksaan menjadi tiga jenis sebagai berikut (Nordiawan, 2010: 36) :

1. Pemeriksaan keuangan
Pemeriksaan ini bertujuan memberikan keyakinan yang memadai mengenai kewajaran dari penyajian suatu laporan keuangan dalam segala hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Pemeriksaan Kinerja
Merupakan pemeriksaan yang dilakukan secara objektif dan sistematis terhadap bukti- bukti, untuk dapat memberikan penilaian secara independen atas kinerja suatu entitas. Pemeriksaan kinerja ini menghasilkan informasi yang berguna untuk meningkatkan kinerja suatu entitas dan memudahkan pengambilan keputusan bagi pihak yang berwenang.
3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu
Pemeriksaan ini dapat bersifat pemeriksaan (eamination), penelaahan (review), dan prosedur yang disepakati untuk menghasilkan suatu kesimpulan tentang keandalan suatu asersi entitas yang diperiksa. Sasaran pemeriksaan ini dapat mencakup pemeriksaan atas hal- hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian internal pemerintah.

Standar Umum SPKN

Standar umum SPKN memberikan kerangka dasar yang penting untuk menerapkan standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan secara efektif. Standar umum SPKN akan dijelaskan secara sekilas sebagai berikut (Nordiawan, 2010: 36) :

1. Persyaratan Kemampuan/ Keahlian
Standar ini mengharuskan audit dilakukan oleh staf yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan audit. Mereka harus memiliki pengetahuan yang mendalam tentang pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Mereka juga harus memiliki pengetahuan tentang keadaan khas dari entitas yang diperiksa, serta kaitannya dengan sifat dan jenis pemeriksaan yang dilaksanakan.

2. Persyaratan Independensi

Standar umum kedua SPKN mengatur tentang independensi auditor. Standar ini mengharuskan organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya untuk mempertahankan independensinya sehingga pendapat, kesimpulan, pertimbangan, atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan tidak memihak.

3. Penggunaan Kemahiran Profesional secara Cermat dan Seksama

Dalam pelaksanaan pemeriksaan dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama dengan memperhatikan prinsip-prinsip pelayanan atas kepentingan publik serta memelihara integritas, objektivitas, dan independensi dalam menerapkan kemahiran profesionalnya terhadap setiap aspek pekerjaannya.

4. Pengendalian Mutu

Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu memadai yang harus ditelaah oleh pihak lain yang kompeten. Sistem pengendalian mutu tersebut harus dapat memberikan keyakinan bahwa organisasi tersebut telah menerapkan dan mematuhi standar pemeriksaan yang berlaku, dan telah menetapkan dan mematuhi kebijakan dan prosedur pemeriksaan yang memadai.

E. ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

1. PEMERINTAH

Pemerintah merupakan komponen terbesar dalam pembagian organisasi sektor publik. Secara umum, pemerintah adalah organisasi yang memiliki kekuasaan untuk membuat serta menerapkan hukum dan undang-undang di wilayah tertentu. Yang disebut pemerintah terdiri atas pemerintah pusat dan pemerintah daerah (Nordiawan, 2010: 49).

a. Pemerintah Pusat

Pemerintah pusat adalah Presiden RI yang memegang kekuasaan pemerintahan negara sebagaimana dimaksud dalam UUD 1945. Konteks pemerintah pusat juga meliputi lembaga tinggi negara yang ada di Indonesia. Lembaga-lembaga tinggi negara ini diatur

dalam UUD 1945 sampai amandemen keempat dan dijelaskan dalam beberapa peraturan perundangan turunannya, salah satunya Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2009 tentang MPR, DPR, DPD, dan DPRD. Berikut beberapa lembaga tinggi negara yang dimaksud (Nordiawan, 2010: 50) :

1) Presiden Republik Indonesia

Presiden RI merupakan pemegang kekuasaan pemerintahan dalam UUD 1945 yang dalam melaksanakan kewajibannya dibantu oleh satu orang wakil presiden. Mulai tahun 2004, Presiden dan wakilnya dipilih dalam satu pasangan langsung oleh rakyat. Pasangan calon presiden dan wakil presiden diusulkan oleh partai politik/ gabungan beberapa partai politik peserta pemilu. Masa jabatan yang dipegang adalah lima tahun, dan setelahnya dapat dipilih kembali dalam jabatan yang sama hanya untuk satu kali masa jabatan. Berikut beberapa kewenangan yang dimiliki presiden:

- a) Menyatakan perang, membuat perdamaian dan perjanjian dengan negara lain (dengan persetujuan DPR).
- b) Menyatakan keadaan negara dalam keadaan bahaya.
- c) Mengangkat duta dan konsul.
- d) Memberi grasi, rehabilitasi, amnesti, atau abolisi dengan memperhatikan pertimbangan lembaga tinggi yang terkait.
- e) Memberi gelar, tanda jasa, tanda kehormatan, dll.
- f) Membentuk dewan pertimbangan untuk memberi nasihat pada presiden.

2) Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR)

MPR adalah lembaga negara yang terdiri atas anggota DPR dan DPD yang dipilih melalui pemilu. Tugas dan wewenang MPR adalah sebagai berikut:

- a) Mengubah dan menetapkan UUD 1945.
- b) Melantik presiden dan wakil presiden dari hasil pemilu.
- c) Memutuskan usul DPR untuk memberhentikan presiden dan atau wakil presiden dalam masa jabatannya setelah MK memutuskan bahwa Presiden

dan atau Wapres terbukti melakukan pelanggaran hukum berupa pengkhianatan terhadap negara, korupsi, penyuapan, tindak pidana berat lainnya atau perbuatan tercela lainnya atau terbukti bahwa presiden dan atau wapres tidak lagi memenuhi syarat sebagai presiden dan atau wapres.

- d) Melantik wapres menjadi presiden apabila presiden mangkat, berhenti, diberhentikan, atau tidak dapat melaksanakan kewajibannya dalam masa jabatannya.
- e) Memilih wakil presiden dari dua calon yang diusulkan oleh presiden apabila terjadi kekosongan jabatan wapres dalam masa jabatannya.
- f) Memilih presiden dan wapres apabila keduanya mangkat, berhenti, diberhentikan, atau tidak dapat melakukan kewajibannya dalam masa jabatannya secara bersamaan.

Anggota MPR diresmikan dengan Keputusan Presiden (Keppres) dengan masa jabatan lima tahun dan berakhirnya ditandai saat anggota MPR yang baru mengucapkan sumpah/ janji. Anggota MPR berhak:

- a) Mengajukan usul perubahan pasal UUD 1945.
- b) Menentukan sikap dan pilihan dalam pengambilan keputusan.
- c) Memilih dan dipilih.
- d) Membela diri.
- e) Imunitas.
- f) Protokoler.
- g) Keuangan dan administratif.

Kewajiban-kewajiban anggota MPR meliputi;

- a) Memegang teguh dan mengamalkan Pancasila.
- b) Melaksanakan UUD 1945 dan menaati peraturan perundang- undangan.
- c) Mempertahankan dan memelihara kerukunan nasional serta menjaga keutuhan NKRI.
- d) Mendahulukan kepentingan negara di atas kepentingan pribadi, kelompok, dan golongan.

- e) Melaksanakan peranan sebagai wakil rakyat dan wakil daerah.

Lembaga MPR harus bersidang setidaknya sekali dalam 5 tahun untuk melaksanakan tugas-tugasnya. Segala keputusan dalam MPR ditetapkan dengan suara yang terbanyak. Sidang MPR dapat mengambil keputusan bulat apabila:

- a) Dihadiri sekurang-kurangnya $\frac{2}{3}$ dari jumlah anggota dan disetujui oleh sekurang-kurangnya 50% ditambah anggota dari seluruh anggota MPR untuk mengubah dan menetapkan UUD 1945.
 - b) Dihadiri sekurang-kurangnya $\frac{3}{4}$ dari jumlah anggota dan disetujui oleh sekurang-kurangnya $\frac{2}{3}$ dari yang hadir untuk memutuskan usul DPR tentang pemberhentian presiden dan atau wapres.
 - c) Dihadiri sekurang-kurangnya 50% dari jumlah anggota ditambah 1 dan disetujui oleh sekurang-kurangnya 50% ditambah 1 dari jumlah anggota yang hadir untuk sidang, selain kedua agenda diatas.
- 3) Dewan Perwakilan Rakyat (DPR)
- DPR adalah lembaga negara yang anggotanya terdiri atas anggota parpol peserta pemilu yang dipilih melalui pemilu dan memiliki fungsi legislasi, anggaran, dan pengawasan dalam kerangka representasi rakyat. Tugas dan wewenang DPR meliputi:
- a) Membentuk undang-undang yang dibahas bersama presiden untuk mendapat persetujuan bersama.
 - b) Memberikan persetujuan atau tidak memberikan persetujuan terhadap Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang yang diajukan Presiden.
 - c) Menerima RUU yang diajukan oleh DPD dan Presiden terkait dengan hal-hal yang menjadi wewenang masing-masing, membahas RUU tersebut sebelum memutuskan bersama presiden.
 - d) Memperhatikan pertimbangan DPD atas RUU tentang APBN dan RUU yang terkait dengan pajak, pendidikan, dan agama.

- e) Membahas bersama presiden dan memberikan persetujuan atas RUU tentang APBN yang diajukan oleh presiden.
- f) Melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan UU dan APBN.
- g) Dll.

Selain memiliki tugas dan wewenang, secara kelembagaan DPR memiliki tiga hak yang meliputi:

- a) **Interpelasi;** hak DPR untuk meminta keterangan kepada pemerintah mengenai kebijakan pemerintah yang penting dan strategis serta berdampak luas pada kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara.
- b) **Hak angket;** hak DPR untuk melakukan penyelidikan terhadap pelaksanaan suatu undang-undang dan atau kebijakan pemerintah yang berkaitan dengan hal penting.
- c) **Hak menyatakan pendapat;** hak menyatakan pendapat atas:
 - 1) Kebijakan pemerintah atau mengenai kejadian luar biasa yang terjadi di tanah air ataupun di dunia internasional
 - 2) Tindak lanjut pelaksanaan hak interpelasi atau hak angket. Dugaan bahwa presiden dan atau wapres melakukan pelanggaran hukum.

Anggota DPR berjumlah 560 orang yang ke-anggotaannya diresmikan dengan keputusan presiden dengan masa jabatan 5 tahun. Setiap anggotanya berhak:

- a) Mengajukan usul RUU
- b) Mengajukan pertanyaan
- c) Menyampaikan usul dan pendapat
- d) Memilih dan dipilih
- e) Membela diri
- f) Imunitas
- g) Protokoler
- h) Keuangan dan administratif

Adapun kewajiban-kewajiban anggota DPR, yaitu:

- a) Memegang teguh dan mengamalkan Pancasila
- b) Melaksanakan UUD 1945 dan mentaati tata perundang-undangan
- c) Mempertahankan dan memelihara kerukunan nasional dan kesatuan NKRI
- d) Mendahulukan kepentingan negara di atas kepentingan pribadi, kelompok, dan golongan
- e) Memperjuangkan peningkatan kesejahteraan rakyat
- f) Menaati demokrasi dalam penyelenggaraan pemerintah negara
- g) Menaati tata tertib dan kode etik
- h) Menjaga etika dan norma dalam hubungan kerja dengan lembaga lain
- i) Menyerap dan menghimpun konsituen melalui kunjungan kerja berkala
- j) Menampung dan menindaklanjuti aspirasi dan pengaduan masyarakat
- k) Memberikan pertanggungjawaban secara moral dan politis kepada konsituen di daerah pemilihannya.

4) Dewan Perwakilan Daerah (DPD)

DPD adalah lembaga negara yang merupakan perwakilan daerah yang anggotanya terdiri atas wakil daerah provinsi yang di pilih melalui pemilihan umum. DPD memiliki tugas dan wewenang sebagai berikut:

- a) DPD dapat mengajukan RUU kepada DPR dan ikut membahas bersama DPR dan presiden hal-hal yang terkait dengan otonomi daerah, hubungan pusat dan daerah, pembentukan, pemekaran, dan penggabungan daerah, pengelolaan SDA dan sumber daya ekonomi lainnya, serta yang berkaitan dengan perimbangan keuangan pusat dan daerah.
- b) DPD memberikan pertimbangan pada DPR atas RUU tentang APBN dan RUU yang berkaitan dengan pajak, pendidikan dan agama.
- c) DPD melakukan pengawasan atas hal-hal yang disebutkan di atas dan menyampaikan hasil

pengawasan kepada DPR untuk bahan pertimbangan ditindaklanjuti.

- d) DPD memberikan pertimbangan kepada DPR dalam pemilihan anggota BPK.
- e) DPD menerima hasil pemeriksaan atas keuangan negara dari BPK sebagai bahan membuat pertimbangan pada DPR terkait RUU APBN.

Anggota DPD dari setiap provinsi adalah 4 orang dengan total jumlah anggota tidak lebih dari 1/3 jumlah anggota DPR. Anggota DPD dalam menjalankan tugasnya berdomisili di daerah pemilihannya dan memiliki kantor di ibukota provinsi daerah pemilihannya.

- 5) BPK (Badan Pemeriksa Keuangan)
BPK adalah badan negara yang bertugas memeriksa pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara untuk kemudian menyerahkan hasilnya kepada DPR/DPRD dan DPD sesuai kewenangannya untuk ditindaklanjuti. Selain menyerahkan kepada lembaga-lembaga tersebut, untuk keperluan tindak lanjut hasil pemeriksaan, hasil pemeriksaan juga disampaikan secara tertulis kepada presiden, gubernur, bupati/walikota sesuai dengan kewenangannya.

Anggota BPK dipilih oleh DPR dengan memperhatikan usulan DPD dan diresmikan oleh presiden melalui keputusan presiden. Jumlah anggotanya adalah 9 orang yang susunannya terdiri atas seorang ketua merangkap sebagai anggota, seorang wakil ketua merangkap anggota dan 7 orang anggota.

BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah pusat, pemerintah daerah dan lembaga negara lainnya, BUMN, BLU, BUMD, dan lembaga atau badan lainnya yang mengelola keuangan negara.

Pemeriksaan BPK meliputi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan tersebut dilakukan melalui mekanisme pembahasan atas temuan pemeriksaan dengan

objek yang diperiksa sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Sementara itu kewenangan BPK yaitu:

- a) Menentukan objek pemeriksaan, merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan, menentukan waktu dan metode pemeriksaan, serta menyusun dan menyajikan laporan pemeriksaan.
- b) Meminta keterangan dan/atau dokumen yang wajib diberikan oleh setiap orang, unit organisasi pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan lembaga lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara.
- c) Melakukan pemeriksaan ditempat penyimpanan uang dan barang milik negara, di tempat pelaksanaan kegiatan, pembukuan dan tata usaha keuangan negara, serta pemeriksaan terhadap perhitungan, surat-surat, bukti-bukti, rekening koran, pertanggungjawaban, dan daftar lainnya yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara.
- d) Menetapkan jenis dokumen, data serta informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang wajib disampaikan kepada BPK.
- e) Memeriksa standar pemeriksaan keuangan negara setelah konsultasi dengan pemerintah pusat/pemerintah daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara.
- f) Menetapkan kode etik pemeriksaan pengelolaan keuangan dan tanggung jawab keuangan negara
- g) Menggunakan tenaga ahli dan/atau tenaga pemeriksa diluar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK.
- h) Membina jabatan fungsional pemeriksa.
- i) Memberi pertimbangan atas Standar Akuntansi Pemerintahan.

- j) Memberi pertimbangan rancangan sistem pengendalian intern pemerintah pusat/pemerintah daerah sebelum ditetapkan oleh pemerintah pusat/pemerintah daerah.

Dalam pemerintahan, eksekutif menjadi bagian yang paling vital dalam menjalankan tugas-tugas kenegaraan. Struktur eksekutif dipimpin oleh presiden dibantu dengan tim kabinet yang terdiri atas menteri-menteri dan pejabat setingkat menteri.

6) Kementerian Negara

Kementerian negara adalah perangkat pemerintah yang membidangi urusan tertentu dalam pemerintahan. Kementerian dipimpin oleh seorang menteri yang merupakan pembantu presiden dan bertanggung jawab langsung kepada presiden.

Setiap menteri membidangi urusan tertentu dalam pemerintahan, baik yang nomenklatur kementeriannya disebutkan secara tegas dalam UUD 1945 (seperti urusan dalam negeri, luar negeri, dan pertahanan), urusan pemerintahan yang ruang lingkupnya disebutkan dalam UUD 1945 (seperti agama, hukum, keuangan, hak asasi manusia, pendidikan, kesehatan, pertanian, dan kelautan), serta urusan yang ada dalam rangka penajaman, koordinasi, dan sinkronasi program pemerintah (seperti: kesekretariatan negara, lingkungan hidup, pemberdayaan perempuan, pemuda dan olahraga, dll). Fungsi kementerian yaitu:

- a) Merumuskan, menetapkan, dan melaksanakan kebijakan di bidang masing-masing
- b) Mengelola barang milik/kekayaan negara yang menjadi tanggung jawabnya
- c) Mengawasi pelaksanaan tugas dibidangnya
- d) Melaksanakan kegiatan teknis dari pusat sampai ke daerah
- e) Melaksanakan kegiatan teknis yang berskala nasional.

b. Pemerintah Daerah

Seperti disebutkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 41 tahun 2007 tentang Organisasi Perangkat Daerah, pemerintah daerah adalah gubernur, bupati atau walikota, dan perangkat daerah sebagai unsur penyelenggara pemerintahan daerah. Sementara itu, pemerintahan daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh pemerintah daerah dan DPRD menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip ekonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip NKRI. Di tingkat provinsi, struktur pemerintah daerah terdiri atas beberapa organisasi pokok berikut (Nordiawan, 2010: 56) :

- 1) Sekretariat Daerah
Tugasnya adalah membantu kepala daerah dalam menyusun kebijakan dan mengkoordinasikan dinas daerah dan lembaga teknis daerah. Sekretariat daerah dipimpin oleh sekretaris daerah yang berkedudukan dan bertanggung jawab langsung kepada kepala daerah.
- 2) Sekretariat DPRD
Tugasnya adalah menyelenggarakan administrasi kesekretariatan, administrasi keuangan, mendukung pelaksanaan tugas dan fungsi DPRD, serta menyediakan dan mengkoordinasikan tenaga ahli yang dibutuhkan oleh DPRD sesuai dengan kemampuan keuangan daerah. Sekretariat DPRD dipimpin oleh sekretaris dewan yang secara teknis operasional berada di bawah dan bertanggung jawab kepada pimpinan DPRD dan bertanggung jawab secara administratif kepada kepala daerah.
- 3) Inspektorat
Tugasnya adalah melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah, Instansi ini dipimpin oleh inspektur yang bertanggung jawab secara langsung ke kepala daerah dan mendapat pembinaan secara teknis dari sekretaris daerah.
- 4) Badan Perencanaan Pembangunan Daerah
Tugasnya adalah melaksanakan penyusunan dan pelaksanaan kebijakan daerah di bidang perencanaan pembangunan daerah. Organisasi ini di pimpin oleh kepala badan yang berkedudukan dan bertanggung jawab

- langsung kepada kepala daerah melalui sekretaris daerah.
- 5) Dinas Daerah
Tugasnya adalah melaksanakan urusan pemerintahan daerah berdasarkan asas otonomi dan tugas pembantuan. Dinas daerah dipimpin oleh kepala daerah melalui sekretaris daerah. Unit Pelaksana Teknis Dinas dapat dibentuk pada dinas daerah untuk membantu melaksanakan sebagian kegiatan teknis operasional atau kegiatan teknis penunjang yang memiliki beberapa wilayah kerja.
 - 6) Lembaga Teknis Daerah
Lembaga teknis daerah merupakan unsur pendukung tugas kepala daerah yang bertugas melaksanakan penyusunan dan pelaksanaan kebijakan daerah yang bersifat spesifik. Lembaga teknis daerah dapat berbetuk badan, kantor, dan rumah sakit.
 - 7) Kecamatan
Kecamatan merupakan wilayah kerja camat sebagai perangkat daerah kabupaten dan daerah kota. Kecamatan dipimpin oleh camat yang bertugas melaksanakan kewenangan pemerintahan yang dilimpahkan oleh bupati/walikota untuk menangani sebagian urusan otonomi daerah.
 - 8) Kelurahan
Kelurahan merupakan wilayah kerja lurah sebagai perangkat daerah kabupaten/kota dalam wilayah kecamatan. Kelurahan dipimpin oleh lurah yang berkedudukan di bawah dan bertanggung jawab kepada bupati/walikota melalui camat.

2. Universitas

Universitas merupakan salah satu bentuk perguruan tinggi selain akademi, politeknik, dan institut. Berdasarkan Peraturan Pemerintah RI Nomor 60 Tahun 1999 Pasal 3, perguruan tinggi merupakan satuan pendidikan yang (Nordiawan, 2010: 57) :

- a. Menyelenggarakan pendidikan tinggi, penelitian, serta pengabdian kepada masyarakat
- b. Pendidikannya berupaya menghasilkan manusia terdidik

- c. Penelitiannya merupakan kegiatan telaah taat kaidah dalam usaha mencari kebenaran dan/atau menyelesaikan permasalahan yang berkaitan dengan ilmu pengetahuan, teknologi, dan /atau kesenian.
- d. Bentuk pengabdianya kepada masyarakat berkaitan dengan usaha memberikan manfaat melalui ilmu pengetahuan.

Berikut bentuk-bentuk perguruan tinggi yang dibedakan berdasarkan definisinya:

- a. **Akademi**
Bentuk perguruan tinggi yang menyelenggarakan program pendidikan profesional pada satu cabang atau sebagian cabang ilmu pengetahuan, teknologi, dan/atau kesenian tertentu.
- b. **Politeknik**
Bentuk perguruan tinggi yang menyelenggarakan program pendidikan profesional pada beberapa bidang pengetahuan khusus.
- c. **Sekolah tinggi**
Bentuk perguruan tinggi yang menyelenggarakan program pendidikan akademik dan/atau profesional dalam lingkup satu disiplin ilmu.
- d. **Institut**
Bentuk perguruan tinggi yang menyelenggarakan program pendidikan akademik dan/atau profesional dalam sekelompok disiplin ilmu pengetahuan, teknologi, dan/atau kesenian yang sejenis.
- e. **Universitas**
Bentuk perguruan tinggi yang menyelenggarakan program pendidikan akademik dan/atau profesional dalam beberapa disiplin ilmu pengetahuan, teknologi, dan/atau kesenian tertentu.

Jenis perguruan tinggi lain selain universitas juga dapat merupakan organisasi sektor publik tetapi di dalam makalah ini tidak dibahas. Pihak penyelenggara universitas dapat dibedakan menjadi dua:

- a. Pemerintah adalah pihak yang menyelenggarakan universitas negeri (universitas milik pemerintah).
Pendirian universitas yang diselenggarakan pemerintah ditetapkan atas dasar keputusan presiden atas usulan menteri pendidikan nasional. Universitas negeri saat ini ada yang berstatus sebagai Badan Hukum Milik Negara (BHMN) dan Non-BHMN.
- b. Masyarakat adalah pihak yang menyelenggarakan universitas swasta
Penyelenggara perguruan tinggi yang dilakukan oleh masyarakat (swasta) haruslah berbentuk yayasan atau badan bersifat sosial. Peraturan ini dimaksudkan untuk memberikan status badan hukum bagi universitas swasta.

3. Rumah Sakit

Rumah Sakit (RS) berdasarkan fungsinya memberikan pelayanan kesehatan kepada masyarakat sehingga sebagian besar dikelompokkan dalam organisasi sektor publik yang tidak berorientasi mencari keuntungan, kecuali beberapa RS yang didirikan oleh Perseroan Terbatas (PT) yang secara eksplisit memang bertujuan mencari keuntungan. Secara umum jenis-jenis rumah sakit terbagi dalam pengelompokan berikut (Nordiawan, 2010: 59) :

- a. Rumah Sakit Umum
Rumah sakit umum adalah rumah sakit yang melayani hampir seluruh penyakit umum dan biasanya memiliki institusi perawatan darurat yang siaga 24 jam untuk memberikan pertolongan pertama. Rumah sakit ini merupakan rumah sakit yang paling banyak dijumpai dengan kapasitas rawat inap yang besar dan juga dilengkapi dengan berbagai fasilitas, seperti fasilitas bedah, laboratorium, ruang bersalin, dan lain-lain.
- b. Rumah Sakit Terspesialisasi
Rumah sakit terspesialisasi merupakan rumah sakit yang memiliki spesialisasi terhadap suatu penyakit yang membutuhkan penanganan khusus. Rumah sakit yang dapat dikategorikan sebagai rumah sakit terspesialisasi, antara lain trauma center, rumah sakit anak, rumah sakit gigi dan mulut, rumah sakit manula, *psychiatric hospital*, dan lain-lain. Rumah sakit jenis ini

biasanya mempunyai afiliasi dengan universitas atau pusat riset medis tertentu.

c. Rumah Sakit Penelitian/Pendidikan

Rumah sakit penelitian/pendidikan adalah rumah sakit umum yang terkait dengan kegiatan penelitian dan pendidikan di fakultas kedokteran pada suatu universitas/lembaga pendidikan tinggi. Rumah sakit ini biasanya digunakan sebagai tempat pelatihan dokter-dokter muda, uji coba obat baru, atau teknik pengobatan baru.

d. Rumah Sakit Lembaga/Perusahaan

Rumah sakit lembaga/perusahaan merupakan rumah sakit yang didirikan oleh suatu lembaga/perusahaan untuk memberikan pelayanan kesehatan kepada anggota lembaga/perusahaan tersebut.

e. Klinik

Klinik merupakan fasilitas medis yang lebih kecil dari rumah sakit dan hanya melayani keluhan tertentu. Klinik biasanya hanya menerima pasien rawat jalan dan dijalankan oleh lembaga swadaya masyarakat atau dokter-dokter yang ingin membuka praktik pribadi. Kumpulan klinik disebut poliklinik.

Bedasarkan kepemilikannya, rumah sakit-rumah sakit di Indonesia dibedakan menjadi (Nordiawan, 2010: 60) :

a. Rumah Sakit Milik Pemerintah

Rumah sakit ini dimiliki oleh pemerintah dimana rumah sakit pemerintah ini dibedakan menjadi rumah sakit milik pemerintah pusat yang dikenal dengan Rumah Sakit Umum Pusat (RSUP) dan rumah sakit milik pemerintah provinsi dan kabupaten atau kota yang disebut Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD). Perbedaan diantara keduanya adalah pada kepemilikan di mana RSUP merupakan milik pemerintah pusat yang mengacu pada Departemen Kesehatan, sedangkan RSUD merupakan milik pemerintah provinsi dan kabupaten atau kota dengan pembinaan urusan kerumahtanggaan dari departemen dalam Negeri. Namun, RSUD tetap berada di bawah koordinasi Departemen Kesehatan. Berikut dua jenis rumah sakit milik pemerintah:

- 1) Rumah Sakit Milik Pemerintah yang Tidak Dipisahkan
Rumah sakit milik pemerintah adalah rumah sakit yang dimiliki oleh kekayaan pemerintah. Contoh: RSUD Banyumas dan RSUD Tangerang.
- 2) Rumah Sakit Milik Pemerintah yang Dipisahkan
Rumah sakit milik pemerintah yang dipisahkan adalah rumah sakit yang dimiliki oleh kekayaan pemerintah yang dipisahkan, misalnya Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Beberapa BUMN yang memiliki rumah sakit adalah Pertamina, PT Aneka Tambang, PT Pelni, dan beberapa perusahaan perkebunan.

1. Rumah Sakit Berbentuk Badan Layanan Umum (BLU)
Pada perkembangan berikutnya, rumah sakit swadana disebut Badan Layanan Umum (BLU). BLU adalah instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian, BLU menyelenggarakan pelayanan umum, memungut dan menerima, serta membelanjakan dana masyarakat yang diterima berkaitan dengan pelayanan yang diberikan.

Tujuan BLU adalah meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi dan produktivitas dan penerapan praktik bisnis yang sehat (Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang pengelolaan keuangan BLU).

Rumah sakit-rumah sakit berbentuk BLU, antara lain Rumah Sakit Cipto Mangunkusumo (RSCM), Rumah Sakit Jantung Harapan Kita, Rumah Sakit Hasan Sadikin Bandung, Rumah Sakit Makassar, Rumah Sakit Karyadi di Semarang, Rumah Sakit Sanglah Denpasar, Rumah Sakit Padang, Rumah sakit Palembang, dan Rumah Sakit Dr. Sardjito Yogyakarta.

Selain Rumah Sakit yang disebutkan di atas, banyak Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) yang sudah dialihkan menjadi BLUD. RSUD tersebut antara lain RSUD Budi Asih, RSUD Tarakan, RSUD Koja, RSUD Sawit, RSUD Haji, dan RSUD Pasar Rebo.

4. Yayasan

Yayasan adalah suatu badan hukum yang mempunyai maksud dan tujuan bersifat sosial, keagamaan dan kemanusiaan yang didirikan dengan memperhatikan persyaratan formal yang ditentukan dalam undang-undang. Di Indonesia, yayasan diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2014 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2001 tentang Pelaksanaan Yayasan. Rapat Paripurna DPR pada tanggal 7 September 2004 menyetujui undang-undang ini, dan Presiden RI Megawati Soekarnoputri mengesahkan pada tanggal 6 Oktober 2004 (Nordian, 2010: 61).

Pendirian yayasan dilakukan dengan akta notaris dan memiliki status badan hukum setelah akta pendirian memperoleh pengesahan dari Menteri kehakiman dan Hak Asasi Manusia atau pejabat yang ditunjuk. Permohonan pendirian yayasan dapat diajukan kepada Kepala Kantor Wilayah Departemen Kehakiman dan Hak Asasi Manusia yang wilayah kerjanya meliputi tempat kedudukan yayasan. Yayasan yang telah memperoleh pengesahan diumumkan dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Yayasan mempunyai organ yang terdiri atas pembina, pengurus, pengawas. Pengelolaan kekayaan dan pelaksanaan kegiatan yayasan dilakukan sepenuhnya oleh pengurus. Pengurus wajib membuat laporan tahunan yang disampaikan kepada pembina mengenai keadaan keuangan dan perkembangan kegiatan yayasan. Pengawas bertugas melakukan pengawasan dan memberi nasihat kepada pengurus dalam menjalankan kegiatan yayasan.

Yayasan yang kekayaannya berasal dari negara, bantuan luar negeri, pihak lain, atau memiliki kekayaan dalam jumlah yang ditentukan dalam undang-undang, wajib diaudit oleh akuntan publik dan laporan tahunannya wajib diumumkan dalam surat kabar berbahasa Indonesia.

Perbuatan hukum penggabungan yayasan dapat dilakukan dengan menggabungkan satu atau lebih yayasan dengan yayasan lain,

dan mengakibatkan yayasan yang menggabungkan diri menjadi bubar. Yayasan dapat bubar karena jangka waktu yang ditetapkan anggaran dasar berakhir, tujuan yang ditetapkan tercapai atau tidak tercapai, putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum.

5. Partai Politik

Pengertian partai politik menurut Undang-Undang Nomor 2 tahun 2008 tentang Partai Politik adalah organisasi bersifat nasional dan dibentuk oleh sekelompok WNI secara sukarela atas dasar kesamaan kehendak dan cita-cita untuk memperjuangkan dan membela kepentingan politik anggota, masyarakat, bangsa dan negara, serta memelihara keutuhan NKRI berdasarkan Pancasila dan UUD 1945 (Nordiawan, 2010: 62).

Secara umum, partai politik berfungsi sebagai sarana untuk:

1. Pendidikan politik bagi anggotanya dan masyarakat luas agar warga negara Indonesia sadar akan hak dan kewajibannya dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara
2. Penciptaan iklim yang kondusif bagi persatuan dan kesatuan bangsa
3. Penyerap, penghimpun dan penyalur aspirasi politik masyarakat
4. Wadah partisipasi politik bagi WNI
5. Rekrutmen politik dalam proses pengisian jabatan politik

Organisasi partai politik terdiri atas organisasi di tingkat pusat (berkedudukan di ibukota negara), tingkat provinsi (berkedudukan di ibukota provinsi), dan tingkat kabupaten/kota (berkedudukan di ibukota kabupaten/kota). Jika dianggap perlu, organisasi partai politik juga dapat dibentuk sampai tingkat kelurahan/desa.

Partai politik dapat memperoleh pendanaan yang dapat digunakan untuk pengeluaran dalam pelaksanaan program dari beberapa sumber. Sumber-sumber keuangan yang dimaksud yaitu:

1. Iuran anggota
2. Sumbangan yang sah menurut hukum
3. Bantuan keuangan dari APBN/APBD

Bantuan ini diberikan secara proporsional kepada partai politik yang memiliki kursi di DPR/DPRD provinsi/DPRD kabupaten/kota yang besarnya didasarkan pada jumlah perolehan suara.

Sumbangan yang diterima partai politik dapat berasal dari:

1. Perseorangan anggota partai politik
2. Perseorangan bukan anggota partai politik paling banyak Rp 1.000.000.000 (1 miliar rupiah) per orang dalam waktu 1 (satu) tahun anggaran.
3. Perusahaan dan/atau badan usaha, paling banyak Rp 4.000.000.000 (4 miliar rupiah) per perusahaan/badan usaha dalam waktu 1 (satu) tahun anggaran.

Atas keuangan yang dikelola, pengurus partai disetiap tingkatan wajib menyusun Laporan Pertanggungjawaban Penerimaan dan Pengeluaran Keuangan partai politik tersebut terbuka untuk diketahui masyarakat.



AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

Akuntansi manajemen sektor publik sangat dibutuhkan dalam pengelolaan organisasi sektor publik. Akuntansi manajemen memberikan informasi-informasi tidak hanya informasi keuangan tetapi juga informasi secara keseluruhan. Akuntansi manajemen membantu organisasi sektor publik dalam proses perencanaan dan pengendalian. Akuntansi manajemen sektor publik berfungsi sebagai penyedia informasi untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik. Pengaruh aspek-aspek tersebut sangat besar pada organisasi sektor publik.

A. Definisi Akuntansi Manajemen Sektor Publik

Akuntansi manajemen adalah salah satu bidang ilmu akuntansi yang mempelajari bagaimana cara menghasilkan informasi keuangan untuk pihak manajemen yang selanjutnya akan digunakan untuk pengambilan keputusan (Sujarweni, 2015; 19). Sektor publik adalah semua yang berhubungan dengan kepentingan publik dan tentang penyediaan barang dan jasa yang ditujukan untuk publik, dibayarkan melalui pajak dan pendapatan negara lainnya yang sudah diatur dalam hukum. Contoh: transportasi, pendidikan, kesehatan. Akuntansi manajemen sektor publik mempelajari bagaimana membuat informasi akuntansi yang relevan dan handal yang ditujukan pada pimpinan dengan maksud untuk perencanaan (perencanaan strategik, pemberian informasi biaya, penilaian investasi, dan penganggaran, penentuan biaya pelayanan, penilaian kinerja) dan pengendalian (mengukur pencapaian kinerja manajemen dengan cara pencapaian target yang sesuai dengan program yang sudah direncanakan). Adapun tujuan akuntansi manajemen sektor publik adalah untuk menyediakan

informasi akuntansi yang akan digunakan oleh manajer sektor publik dalam melakukan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi.

B. Peran Perencanaan

Peran perencanaan adalah untuk membuat informasi akuntansi bagi sektor publik yang relevan dan handal yang ditujukan pada pimpinan. Dengan informasi tersebut pimpinan dapat melakukan perencanaan. Perencanaan tersebut terdiri dari:

1. Perencanaan strategik

Perencanaan Strategik adalah sebuah alat manajemen yang digunakan untuk mengelola kondisi saat ini dalam melakukan proyeksi kondisi pada masa depan, sehingga rencana strategis menjadi sebuah petunjuk yang dapat digunakan organisasi dari kondisi saat ini untuk mereka yang bekerja menuju 5 sampai 10 tahun ke depan. Perencanaan strategis merupakan usaha untuk membuat keputusan dan memberikan panduan pada organisasi sektor publik tentang apa yang akan dilakukan dan bagaimana meraih suatu tujuan untuk mendapatkan hasil yang maksimal. Dalam perencanaan strategik, organisasi sektor publik perlu membuat program-program yang akan mendukung strategi organisasi. Selain itu akuntansi manajemen sektor publik memberikan informasi biaya program dan biaya aktivitas yang direncanakan. Maka dengan informasi tersebut seorang manajer dapat membuat anggaran untuk organisasi sektor publik yang dipimpinnya. Untuk dapat menghasilkan kualitas pelayanan publik yang memuaskan perlu adanya perencanaan strategik dengan biaya yang murah. Adapun hasil dari perencanaan strategik adalah:

- a. Sasaran strategik.
- b. Inisiatif strategik.
- c. Target.

Tiga Alasan Pentingnya Perencanaan Strategis:

- a. Perencanaan strategis merupakan dasar dari perencanaan lainnya.
- b. Pemahaman terhadap perencanaan strategis perlu dipahami agar mempermudah perencanaan lainnya.

- c. Perencanaan strategis adalah awal dari penilaian kinerja manajer dan organisasi sektor publik.
2. Pemberian informasi biaya
- Akuntansi manajemen sektor publik akan memberikan informasi biaya yang akan direncanakan dan dilaksanakan oleh organisasi sektor publik. Biaya-biaya tersebut adalah sebagai berikut:
- a. Biaya input, adalah segala sumber dana dan sumber daya yang dikorbankan untuk menyelenggarakan pelayanan publik. Biaya input biasanya adalah biaya bahan baku, biaya tenaga kerja, biaya overhead pabrik. Contoh Perusahaan Listrik Negara (PLN) mempunyai biaya input seperti:
 - 1) Biaya tenaga kerja gaji karyawan bagian produksi.
 - 2) Biaya bahan baku PLN, yakni bahan bakar minyak, pelumas.
 - 3) Biaya overhead pabrik adalah gaji karyawan kantor (yang tidak langsung berhubungan dengan produksi), pemeliharaan mesin.
 - b. Biaya output, adalah biaya oleh organisasi sektor publik yang dikeluarkan untuk mengantarkan produk hingga sampai ke tangan pelanggan. Contoh pada organisasi sektor publik PLN, biaya output adalah biaya pemasangan listrik.
 - c. Biaya proses, adalah biaya yang dapat dipisahkan berdasarkan fungsi organisasi, misalnya biaya yang timbul dari departemen-departemen yaitu pada departemen personalia ada biaya gaji karyawan, pada departemen promosi ada biaya promosi.

Ada 5 aktivitas yang harus dilakukan ketika organisasi sektor publik melakukan proses penentuan biaya yaitu:

- a. *Cost finding*
Pada tahap ini organisasi sektor publik melakukan akumulasi biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk atau jasa.
- b. *Cost recording*
Pada tahap ini perlu dilakukan kegiatan pencatatan data-data organisasi sektor publik kedalam sistem yang sudah disediakan.

c. *Cost analyzing*

Pada tahap ini dilakukan analisis biaya yang artinya perlu mengidentifikasi biaya-biaya yang timbul termasuk mengidentifikasi jenis, perilaku, perubahan dan volume biaya. Manajemen organisasi harus dapat menentukan pemicu biaya (*cost driver*) agar biaya lebih efisien.

d. *Strategic cost reduction*

Tahap ini adalah menentukan strategi untuk melakukan penghematan biaya agar tercapai *value for money*. Pendekatan strategik dalam pengurangan biaya memiliki karakteristik sebagai berikut:

- 1) Manajemen harus selalu proaktif dalam melakukan usaha penghematan biaya.
- 2) Membudayakan perbaikan organisasi yang terus-menerus dan berfokus pada pelayanan pada masyarakat.
- 3) Manajemen puncak yang bekerja dengan sungguh-sungguh merupakan penentu kesuksesan program pengurangan biaya.

e. *Cost reporting*

Tahap terakhir adalah memberikan informasi biaya secara lengkap kepada pimpinan dalam bentuk internal report yang kemudian diintegrasikan ke dalam suatu laporan yang akan disampaikan kepada pihak eksternal. Informasi manajemen hendaknya dapat mendeteksi adanya pemborosan yang masih berpotensi untuk diefisiensikan serta mencari metode atau teknik untuk penghematan biaya.

3. Penilaian investasi

Organisasi sektor publik dalam operasinya selalu membuat anggaran. Apabila anggaran yang sudah dibuat dan dilaksanakan ternyata mengalami surplus, maka surplus anggaran tersebut dapat digunakan untuk melakukan investasi. Investasi yang dilakukan oleh pemerintah atau organisasi sektor publik lainnya baik investasi sekuritas hutang maupun saham, tetap pada tujuan utamanya adalah memberi pelayanan dan bermanfaat pada masyarakat. Investasi yang dilakukan oleh pemerintah dapat

berupa investasi jangka panjang maupun jangka pendek. Ada 2 jenis investasi, yaitu:

- a. Investasi securitas utang dapat berupa pembelian obligasi.
- b. Investasi saham adalah kepemilikan modal dalam perusahaan.

Penilaian investasi yang dilakukan pemerintah dapat menggunakan:

- a. Metode biaya yaitu investasi dicatat sebesar biaya perolehan. Besarnya hasil investasi dicatat sebesar hasil yang diterima.
- b. Metode ekuitas yaitu investasi awal dicatat sebesar biaya perolehan ditambah ataupun dikurangi laba atau rugi pemerintah setelah tanggal perolehan. Bagian laba yang diterima pemerintah akan mengurangi nilai investasi pemerintah. Sedangkan dividen yang dibayarkan dalam bentuk saham, tidak mempengaruhi nilai investasi pemerintah.
- c. Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan yaitu metode yang dapat digunakan terutama untuk kepemilikan yang akan dilepas/dijual dalam jangka waktu dekat.

Penggunaan metode tersebut di atas didasarkan pada kriteria sebagai berikut:

- a. Kepemilikan kurang dari 20% menggunakan metode biaya.
- b. Kepemilikan 20% sampai 50%, atau kepemilikan kurang dari 20% tetapi memiliki pengaruh yang signifikan menggunakan metode ekuitas.
- c. Kepemilikan lebih dari 50% menggunakan metode ekuitas.
- d. Kepemilikan bersifat nonpermanen menggunakan metode nilai bersih yang direalisasikan.

4. Anggaran

Anggaran sektor publik adalah penanggungjawaban dari pemegang manajemen organisasi untuk memberikan informasi tentang segala aktivitas dan kegiatan organisasi kepada pihak pemilik organisasi atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan berupa rencana-rencana program yang dibiayai dengan uang publik. Menurut *National Committee on Governmental*

Accounting (NCGA), saat ini *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), definisi anggaran (*budget*) adalah rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan, dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu. Akuntansi manajemen sektor publik salah satunya berperan sebagai pemberi fasilitas terciptanya anggaran.

5. Penentuan biaya pelayanan dan penentuan tarif pelayanan

Berdasarkan tuntutan masyarakat tentang pemberian pelayanan yang baik dan biaya yang rendah untuk mendapatkan pelayanan itu, organisasi sektor publik selalu berusaha meningkatkan mutu pelayanan. Dengan pemberian pelayanan yang berkualitas maka akan meningkatkan kualitas hidup masyarakat dan kesejahteraan akan semakin meningkat pula.

Akuntansi manajemen sektor publik bertugas menentukan biaya pelayanan dan menentukan tarif pelayanan. Contoh organisasi PLN harus menentukan biaya yang dikeluarkan untuk memberikan pelayanan listrik dan sekaligus menentukan tarif listrik. Berdasarkan informasi tersebut pemerintah dapat menentukan berapa besarnya biaya tarif pelayanan yang akan dibebankan kepada para pemakai jasa pelayanan listrik

6. Penilaian kinerja

Penilaian kinerja digunakan untuk mengetahui seberapa besar tingkat efektifitas dan efisien pencapaian tujuan organisasi sektor publik Peran akuntansi manajemen sektor publik adalah membuat indikator-indikator penilaian dan pengukuran kinerja organisasi sektor publik. Penentuan indikator kinerja tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Biaya pelayanan diukur dengan unit.
- b. Penggunaan; Indikator penggunaan membandingkan antara pelayanan yang ditawarkan dengan permintaan publik.
- c. Kualitas dan Standar pelayanan; indikator kualitas dan standar pelayanan dengan menetapkan standar.
- d. Cakupan pelayanan; indikator cakupan pelayanan adalah banyaknya masyarakat yang sudah diberi layanan organisasi setor publik.

- e. Kepuasan Indikator; kepuasan biasanya diukur melalui metode jajak pendapat secara langsung ataupun juga dengan kuisioner yang diberikan pada masyarakat.

C. Peran Pengendalian

Akuntansi manajemen sektor publik mempunyai peran melakukan pengendalian, dalam hal ini mengukur pencapaian kinerja manajemen dengan cara pencapaian target yang sesuai dengan program yang sudah direncanakan. Tipe pengendalian manajemen dapat dikategorikan menjadi tiga kelompok, yaitu:

1. Pengendalian preventif
Pengendalian manajemen terkait dengan perumusan strategi perencanaan strategik yang dijabarkan dalam bentuk program-program.
2. Pengendalian operasional
Dalam tahapan ini adalah pengendalian manajemen yang berkaitan dengan pengawasan pelaksanaan program yang sudah ditetapkan. Dasar pelaksanaan dengan menggunakan anggaran. Anggaran digunakan untuk menghubungkan perencanaan dengan pengendalian.
3. Pengendalian kinerja
Pada tahap ini pengendalian manajemen berupa analisis evaluasi kinerja berdasarkan pengukuran kinerja yang telah ditetapkan.

PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK

A. ANGGARAN SEBAGAI OBJEK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

1. Keterkaitan Keuangan Negara Dan Daerah Dengan Akuntansi Sektor Publik

Keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, demikian pula dengan segala sesuatu yang baik berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan milik negara sehubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban dimaksud (Sugijanto dkk., 1995). Hak-hak negara adalah segala hak atau usaha yang dilakukan oleh pemerintah dalam rangka mengisi kas negara, misalnya hak mencetak uang, menarik pajak dan retribusi, serta mengadakan pinjaman. Kewajiban negara adalah kewajiban pemerintah untuk menyelenggarakan tugas negara, sebagaimana dicantumkan dalam Pembukaan UUD 1945, Rencana Pembangunan Jangka Panjang (RPJP), Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM), dan Rencana Kerja Pemerintah (PKP), serta UU APBN yang pada prinsipnya adalah untuk menyejahterakan rakyat, melayani masyarakat umum, dan sebagai aparat pembangunan (*agent of development*).

Ruang lingkup keuangan negara dapat dikelompokkan yang dikelola langsung oleh pemerintah dan yang dipisahkan pengurusannya. Keuangan yang dikelola pemerintah pusat adalah komponen keuangan negara yang mencakup seluruh penerimaan dan pengeluarannya yang tercantum dalam APBN dan barang-barang inventaris milik negara. Sedangkan keuangan negara yang dikelola langsung oleh pemerintah daerah adalah anggaran yang tercantum dalam APBD dan barang-barang inventaris milik daerah.

Keuangan negara yang dipisahkan kepemilikannya adalah komponen keuangan milik negara yang pengurusannya dipisahkan

dan cara pengelolaannya berdasarkan hukum publik atau perdata. Contohnya adalah BUMN yang dapat berbentuk perusahaan jawatan, Perum, perusahaan perseroan, bank pemerintah, dan lembaga keuangan pemerintah.

Keterkaitan keuangan daerah dengan anggaran negara (pemerintah) memang sangat erat, karena bertambah atau berkurangnya keuangan negara berdasarkan pelaksanaan anggaran negara, sehingga pengelolaan keuangan negara juga dilaksanakan pada pelaksanaan anggaran negara. Contohnya adalah APBN dan APBD. APBN dan APBD ini merupakan inti dari akuntansi pemerintahan, karena anggaran merupakan informasi keuangan paling penting yang dihasilkan oleh pemerintah.

Anggaran negara dalam arti sempit merupakan rencana pengeluaran dan penerimaan hanya dalam jangka waktu satu tahun. Sedangkan dalam arti luas, anggaran negara berarti jangka waktu perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran. Jadi, dalam arti luas anggaran mencakup seluruh daur anggaran, daur anggaran merupakan proses penganggaran secara terus-menerus, dimulai dari tahap penyusunan anggaran oleh pihak-pihak yang berwenang. Pihak akuntansi diperlukan dalam pada tahap pelaksanaan anggaran, yang diharapkan dapat menghasilkan laporan keuangan pemerintah dan pada tahap pemeriksaan pelaksanaan anggaran, yang akan memeriksa (mengaudit) laporan keuangan pemerintah oleh otoritas pengawasan fungsional.

2. Sistem Akuntansi Keuangan Sebagai Bagian Dari Penganggaran Sektor Publik

Akuntansi adalah suatu proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi ekonomi (keuangan) dari suatu organisasi atau entitas yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka mengambil keputusan ekonomi oleh pihak-pihak yang memerlukan. Apabila akuntansi merupakan sebuah proses, maka harus ada input dan output dari akuntansi. Input akuntansi merupakan transaksi keuangan yang tercerminkan dalam bukti transaksi dalam suatu entitas yang mengalami proses pengidentifikasian, mengukur, mencatat yang menghasilkan output berupa laporan keuangan. Sedangkan entitas disini merujuk pada sebuah organisasi seperti perusahaan, pemerintah

(pusat dan daerah), dan lain sebagainya. Output dari akuntansi merupakan laporan keuangan yang berisi tentang informasi akuntansi yang digunakan untuk membantu pengambilan keputusan ekonomis.

Dari sisi pengguna informasi sebagaimana disebutkan dalam definisi diatas, bahwa penyediaan informasi akuntansi yang ditujukan untuk pengguna eksternal disebut dengan akuntansi keuangan, sedangkan penyediaan informasi untuk pengguna internal disebut dengan akuntansi manajemen. Jadi, dalam konteks organisasi sektor publik atau pemerintahan, akuntansi pemerintahan yang ditujukan untuk menghasilkan informasi keuangan bagi pengguna eksternal pemerintah adalah akuntansi keuangan pemerintah. Pengguna eksternal dari laporan keuangan pemda sebagaimana yang dimaksudkan oleh Halim dan Kusufi (2012), adalah DPR/DPRD, BPK, Investor, kreditur, donatur, analis ekonomi dan akademisi, rakyat, LSM, pemerintah pusat dan pemerintah daerah lainnya. Sedangkan akuntansi pemerintahan yang ditujukan untuk menghasilkan informasi bagi pengguna internal dalam pemerintah disebut dengan akuntansi manajemen pemerintah.

Output dari akuntansi yang berupa laporan tersebut baik bagi pihak eksternal maupun internal. Laporan tersebut tentunya melalui sebuah proses yang panjang. Untuk menjamin bahwa proses tersebut dimulai dari penyediaan input yang baik dan benar, proses pencatatan, hingga pelaporan yang akurat dan dapat dipertanggungjawabkan memerlukan sebuah sistem dan prosedur. Sistem dan prosedur yang dimaksud tersebut dalam bidang akuntansi disebut dengan sistem akuntansi atau sistem informasi akuntansi.

Dalam lingkup pengelolaan keuangan negaran atau penganggaran sektor publik, sistem akuntansi diperlukan pada tahap pelaksanaan, terutama untuk sistem akuntansi keuangan sektor publik. Sementara dalam akuntansi manajemen, peningkatan kinerja suatu organisasi termasuk kinerja keuangan yang terus berlanjut, ditentukan dari mulai perusahaan merumuskan dan merencanakan strategi perusahaan.

Contoh keterkaitan hubungan strategi dengan kinerja organisasi dirumuskan dengan baik oleh konsep *balanced scorecard* (BSC). BSC sama halnya dengan konsep ABC (*Activity Based Costing*), menjadi konsep dan teknik yang sangat yang sangat berkembang dalam akuntansi manajemen dalam dua dekade ini. Pada awalnya, BSC merupakan alat untuk mengukur kinerja, yang memasukkan tidak hanya

kinerja keuangan melainkan juga kinerja non keuangan. Namun, dalam perkembangannya BSC dapat dijadikan sarana untuk merumuskan dan menerapkan strategi organisasi. Meskipun demikian, pengaruh akuntansi keuangan lebih mendominasi dalam perkembangan akuntansi sektor publik di Indonesia, karena besarnya tuntutan publik kepada organisasi sektor publik (dalam hal ini adalah pemerintah) untuk lebih transparan dan akuntabel, dan sarana untuk mewujudkan transparansi publik dan akuntabilitas publik adalah dengan laporan keuangan pemerintah. Kurang berkembangnya teknik akuntansi manajemen pada organisasi sektor publik, terutama pada organisasi pemerintahan, disebabkan akuntansi belum diposisikan sebagai alat bantu manajemen dalam mengambil keputusan yang berguna.

Dalam organisasi sektor publik, anggaran menjadi informasi keuangan yang paling penting dan merupakan bagian utama dari akuntansi pemerintahan (Sugijanto, dkk., 1995). Anggaran dalam akuntansi sektor publik tidak hanya masuk dalam bidang akuntansi manajemen, melainkan juga akuntansi keuangan karena adanya Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yang merupakan bagian dari laporan keuangan pemerintah untuk pihak eksternal.

B. NEGARA DAN PEMERINTAH SEBAGAI SASARAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

1. Pengertian Negara dan Pemerintah

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, “negara” didefinisikan sebagai organisasi dalam suatu wilayah yang mempunyai kekuasaan tertinggi yang sah dan ditaati oleh rakyat atau kelompok sosial yang menduduki wilayah atau daerah tertentu yang diorganisasi dibawah lembaga politik dan pemerintah yang efektif, mempunyai kesatuan politik, berdaulat, sehingga berhak menentukan tujuan nasionalnya.

Sedangkan “pemerintah” merupakan sistem menjalankan wewenang dan kekuasaan mengatur kehidupan sosial, ekonomi, dan politik suatu negara atau bagian-bagiannya atau sekelompok orang yang secara bersama-sama memikul tanggung jawab terbatas untuk menggunakan kekuasaan.

2. Ruang Lingkup Keuangan Negara

Salah satu ruang lingkup dari keuangan negara adalah Anggaran pendapatan dan Belanja Negara (APBN) disamping barang-barang inventaris kekayaan negara dan Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Sedangkan pada tingkat daerah terdapat Anggaran Pendapatan dan Belanja daerah (APBD) disamping pula barang-barang inventaris kekayaan daerah, dan Badan Usaha Milik Daerah (BUMD). Sama halnya dengan negara, APBD dan barang-barang inventaris dikelola langsung oleh daerah yang merupakan unsur penting keuangan daerah.

Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, pendekatan yang digunakan dalam merumuskan keuangan negara adalah sebagai berikut:

- a. **Objek**
Dari sisi objek, yang dimaksud dengan keuangan negara meliputi semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kebijakan dan kegiatan dalam bidang fiskal, moneter, dan pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan milik negara berkaitan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.
- b. **Subjek**
Dari sisi subjek, yang dimaksud dengan keuangan negara meliputi seluruh objek yang dimiliki negara, dan/atau dikuasai oleh pemerintah pusat, pemerintah daerah, perusahaan pusat/daerah, dan badan lain yang ada kaitannya dengan keuangan negara.
- c. **Proses**
Dinilai dari sisi proses, keuangan negara mencakup seluruh rangkaian kegiatan yang berkaitan dengan pengelolaan objek sebagaimana tersebut diatas, mulai dari perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan sampai dengan pertanggungjawaban.
- d. **Tujuan**
Dari sisi tujuan, keuangan negara meliputi seluruh kebijakan, kegiatan, dan hubungan hukum yang berkaitan dengan pemilikan dan/atau penguasaan objek dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan negara.

Ruang lingkup keuangan negara dapat dikelompokkan menjadi dua, yakni :

- a. Keuangan negara yang dikelola langsung oleh pemerintah
Keuangan negara yang dikelola langsung oleh pemerintah pusat adalah komponen keuangan negara yang mencakup seluruh penerimaan dan pengeluarannya, yaitu anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN) yang tercantum dalam UU APBN dan barang-barang inventaris kekayaan milik negara. Keuangan negara yang dikelola langsung oleh pemerintah ini melibatkan pemerintah pusat dan instansi-instansi dibawahnya, seperti lembaga tertinggi negara, lembaga tinggi negara, departemen, lembaga non departemen, serta bagian anggaran pembiayaan dan perhitungan.
- b. Keuangan negara yang dipisahkan pengelolaannya
Keuangan negara yang dipisahkan pengelolaannya adalah komponen keuangan negara yang pengurusannya dipisahkan dan cara pengelolaannya berdasarkan hukum publik atau hukum perdata. Keuangan negara yang dipisahkan ini melibatkan BUMN yang dapat berbentuk perusahaan jawatan, perusahaan umum, perusahaan perseroan, bank pemerintah, dan lembaga keuangan pemerintah.

3. Asas-asas Umum Pengelolaan Keuangan Negara

Untuk mendukung terwujudnya *good governance* dalam penyelenggaraan negara, pengelolaan keuangan negara perlu diselenggarakan sesuai dengan asas-asas umum pengelolaan keuangan negara yang terdiri dari:

- a. Asas tahunan, artinya membatasi masa berlakunya atau periode anggaran untuk suatu tahun tertentu, mulai dari 1 Januari - 31 Desember.
- b. Asas universalitas, mengharuskan agar setiap transaksi keuangan ditampilkan secara utuh dalam dokumen anggaran.
- c. Asas kesatuan, menghendaki agar semua Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah disajikan dalam satu dokumen anggaran.
- d. Asas spesialisitas, mewajibkan agar kredit anggaran yang disediakan terinci secara jelas peruntukannya.

- e. Akuntabilitas yang berorientasi pada hasil, yaitu asas yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan Penyelenggara Negara, khususnya pengelolaan keuangan negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat atau rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.
- f. Profesionalitas, yaitu asas yang mengutamakan keahlian yang berlandaskan kode etik dan ketentuan peraturan perundang-undangan, khususnya dalam pengelolaan keuangan negara. Oleh karena itu, sumber daya manusia di bidang keuangan negara harus profesional, baik di lingkungan Bendahara Umum Negara/ Daerah maupun di lingkungan Pengguna Anggaran/Barang.
- g. Proporsionalitas, yaitu asas yang mengutamakan keseimbangan antara hak dan kewajiban Penyelenggara Negara, serta teralokasinya sumber daya yang tersedia secara proporsional terhadap hasil yang akan dicapai.
- h. Keterbukaan dalam pengelolaan keuangan negara, yaitu asas yang membuka diri terhadap hak masyarakat untuk memperoleh informasi yang benar, jujur, dan tidak diskriminatif tentang pengelolaan keuangan negara dalam setiap tahapannya, baik dalam perencanaan dan penganggaran, pelaksanaan anggaran, pertanggungjawaban, maupun hasil pemeriksaan, dengan tetap memperhatikan perlindungan atas hak asasi pribadi, golongan, dan rahasia negara.
- i. Pemeriksaan keuangan oleh Badan Pemeriksa yang bebas dan mandiri, artinya pemeriksaan atas tanggung jawab dan pengelolaan keuangan negara/daerah dilakukan oleh badan pemeriksa yang independen, dalam hal ini adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

4. Kekuasaan Atas Keuangan Negara

Dalam pelaksanaan pengelolaan keuangan negara, presiden sebagai kepala negara mengalihkuasakan sebagian kekuasaannya kepada menteri keuangan selaku pengelola fiskal dan wakil pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan, serta kepada menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran. Prinsip ini perlu dilakukan secara konsisten agar terdapat kejelasan pembagian

wewenang dan tanggung jawab, terlaksananya mekanisme *checks and balances* serta untuk mendorong upaya peningkatan profesionalisme dalam penyelenggaraan tugas pemerintahan. Sesuai dengan asas desentralisasi dalam penyelenggaraan pemerintahan negara, sebagian kekuasaan presiden diserahkan kepada gubernur/bupati/wali kota selaku pengelola keuangan daerah.

Pengaturan secara jelas kekuasaan atas pengelolaan keuangan negara merupakan prinsip pokok dalam pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel. Penerapan prinsip ini diyakini berpengaruh besar bagi upaya pencapaian tujuan bernegara mengingat manifestasi pengelolaan keuangan negara dalam penyelenggaraan fungsi pemerintahan adalah disusun dan dilaksanakannya APBN dan APBD setiap tahun.

5. APBN

Anggaran adalah alat akuntabilitas, manajemen, dan kebijakan ekonomi. APBN merupakan inti pengurusan umum dan anggaran negara. Anggaran negara adalah rencana pengeluaran/belanja dan penerimaan/pembiayaan belanja suatu negara selama periode tertentu. Pengertian anggaran negara dapat dibedakan dalam arti luas dan arti sempit. Dalam arti luas, anggaran negara berarti jangka waktu perencanaan, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban anggaran (suatu daur anggaran). Sedangkan dalam arti sempit, anggaran negara berarti rencana pengeluaran dan penerimaan hanya dalam kurun waktu satu tahun. Anggaran memiliki beberapa fungsi, antara lain:

- a. Sebagai pedoman bagi pemerintah dalam mengelola negara selama periode mendatang;
- b. Sebagai alat pengawasan bagi masyarakat terhadap kebijaksanaan yang telah dipilih pemerintah karena sebelum anggaran negara dijalankan harus mendapat persetujuan DPR terlebih dahulu;
- c. Sebagai alat pengawasan bagi masyarakat terhadap kemampuan pemerintah dalam melaksanakan kebijaksanaan yang telah dipilihnya karena pada akhirnya anggaran harus dipertanggungjawabkan pelaksanaannya oleh pemerintah kepada DPR.

Dalam arti luas, anggaran negara dapat berarti suatu daur anggaran. Menurut UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, proses daur anggaran tersebut dikemukakan sebagai berikut:

- a. Penyampaian pokok-pokok kebijakan fiskal dan kerangka ekonomi makro oleh pemerintah;
- b. Pembahasan kerangka ekonomi makro dan kebijakan fiskal oleh DPR dan pemerintah;
- c. Penetapan kebijakan umum dan prioritas anggaran sebagai pedoman bagi departemen/lembaga;
- d. Menteri/pimpinan lembaga menyusun rancangan serta perkiraan anggaran tahun berikutnya berdasarkan target prestasi yang hendak dicapai;
- e. Menteri/pimpinan lembaga melakukan pembahasan dengan komisi DPR mengenai rancangan anggaran, sesuai dengan pedoman dari Menteri Keuangan, dan hasilnya juga disampaikan kepada menteri keuangan;
- f. Presiden menyampaikan RAPBN pada pertengahan Agustus;
- g. Penetapan APBN dilakukan dua bulan sebelum awal tahun anggaran yang bersangkutan agar dokumen pelaksanaan anggaran dapat diterbitkan tepat waktu dan pemerintah daerah mempunyai waktu yang cukup untuk menyusun dan menetapkan APBD;
- h. Dalam membahas dan menetapkan anggaran, Undang-Undang Susunan dan Kedudukan mengatur kewenangan panitia anggaran dan komisi-komisi sektoral pada lembaga legislatif.

Selama ini anggaran belanja pemerintah dikelompokkan atas anggaran belanja rutin dan anggaran belanja pembangunan. Pengelompokan ini dalam arti pelaksanaannya telah menimbulkan peluang terjadinya duplikasi, penumpukan, dan penyimpangan anggaran. Sementara itu, penguangan rencana pembangunan dalam suatu dokumen peencanaan nasional lima tahunan yang ditetapkan dengan undang-undang dirasakan tidak realistis dan semakin tidak sesuai dengan dinamika kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan dalam era globalisasi.

6. APBD

APBD adalah rencana operasional keuangan pemda, dimana pada satu pihak menggambarkan perkiraan keuangan setinggi-tingginya guna membiayai kegiatan dan proyek-proyek daerah selama satu tahun anggaran tertentu, dan di pihak lain menggambarkan perkiraan dan sumber-sumber penerimaan daerah guna mencapai pengeluaran-pengeluaran yang maksimal (Mamesah, 1995: 20 dalam Halim dan Kusufi, 2012).

Dalam pengurusan keuangan di pemerintah daerah diatur dengan membagi menjadi pengurusan umum yang mengurus APBD dan pengurus khusus yang mengurus kekayaan milik daerah. APBD sebagai anggaran daerah memiliki unsur-unsur sebagai berikut:

- a. Rencana kegiatan suatu daerah, beserta uraiannya secara terperinci.
- b. Adanya sumber penerimaan yang merupakan target minimal untuk menutupi biaya terkait aktivitas tersebut, dan adanya biaya yang merupakan batas maksimal pengeluaran yang akan dilaksanakan.
- c. Jenis kegiatan dan proyek yang dituangkan dalam bentuk angka.
- d. Periode anggaran, biasanya satu tahun.

Berdasarkan UU Nomor 16 Tahun 1975, APBD terdiri atas:

- a. Anggaran rutin, yang dibagi lebih lanjut menjadi pendapatan dan belanja rutin, dan
- b. Anggaran pembangunan, yang juga dibagi, menjadi pendapatan dan belanja pembangunan.

Di tahun 1984-1988 terjadi perubahan yaitu:

- a. Pendapatan, terbagi menjadi pendapatan daerah, penerimaan pembangunan, dan urusan kas dan perhitungan (UKP);
- b. Belanja, yang terperinci lagi menjadi belanja rutin (diklasifikasikan ke dalam 10 bagian) dan belanja pembangunan (diklasifikasi menjadi 21 sektor).

Pada tahun 1998 mengalami perubahan kembali yaitu terjadi pada klasifikasinya. Bentuk lama pendapatan daerah dibagi menjadi empat yaitu sisa lebih perhitungan tahun lalu, pendapatan asli daerah, bagi

hasil pajak/bukan pajak, serta sumbangan dan bantuan. Sedangkan pada bentuk baru, terdapat pendapatan yang berasal dari pemberian pemerintah dan/atau instansi yang lebih tinggi yang termasuk di dalamnya bagi hasil pajak/bukan pajak dan sumbangan dan bantuan.

Bentuk APBD mengalami perubahan yang cukup mendasar, yaitu didasari oleh Keputusan Menteri Dalam Negeri (Kepmendagri) Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah. Saat ini APBD yang digunakan berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Daerah yang sekarang di ubah menjadi Permendagri Nomor 21 Tahun 2011 (perubahan kedua).

Bentuk terbaru APBD terdiri atas tiga bagian, yaitu pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Dalam APBD yang baru, pendapatan, belanja dan pembiayaan dikelompokkan kembali menjadi:

- a. Pendapatan, dibagi menjadi tiga kategori, yaitu pendapatan asli daerah (PAD), dana perimbangan, dan pendapatan lain-lain daerah yang sah.
- b. Belanja, dibagi menjadi dua bagian, yaitu:
 - 1) Belanja tidak langsung
Yaitu belanja yang tidak terkait langsung dengan program dan kegiatan pemerintah daerah. Belanja tidak langsung diklasifikasikan menjadi belanja pegawai yang berisi gaji dan tunjangan pejabat dan PNS daerah, belanja subsidi, belanja bunga, belanja hibah, belanja bagi hasil, belanja bantuan sosial, belanja bantuan keuangan, dan belanja tidak terduga.
 - 2) Belanja langsung
Yaitu belanja yang terikat langsung dengan kegiatan dan program pemerintah daerah. Belanja langsung dikelompokkan menjadi belanja pegawai yang berisi honorarium dan penghasilan terkait langsung dengan pelaksanaan kegiatan, belanja barang dan jasa, dan belanja modal.
- c. Pembiayaan, yang dikelompokkan menurut sumber-sumber pembiayaan, yaitu sumber penerimaan dan pengeluaran daerah.
 - 1) Sumber pembiayaan berupa penerimaan daerah merupakan sisa lebih anggaran tahun sebelumnya, penerimaan

- pinjaman dan obligasi, hasil penjualan aset daerah yang dipisahkan, dan transfer dari dana cadangan.
- 2) Sumber pembiayaan berupa pengeluaran daerah terdiri atas pembayaran utang pokok yang telah jatuh tempo, penyertaan modal, transfer ke dana cadangan, dan sisa lebih anggaran tahun yang sedang berlangsung.

7. Pelaksanaan APBN Dan APBD

Setelah APBN ditetapkan secara terperinci dengan undang-undang, maka pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan keputusan presiden sebagai pedoman bagi kementerian negara/lembaga dalam pelaksanaan anggaran.

Pemerintah pusat dan pemerintah daerah menyampaikan laporan realisasi semester pertama kepada DPR/DPRD pada akhir Juli tahun anggaran yang bersangkutan untuk memberikan informasi mengenai perkembangan pelaksanaan APBN/APBD. Laporan realisasi tersebut menjadi bahan evaluasi pelaksanaan APBN/APBD semester pertama dan penyesuaian/perubahan APBN/APBD pada semester berikutnya.

8. Pertanggungjawaban Pengelolaan Keuangan Negara

Dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 ditetapkan bahwa laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disampaikan berupa laporan keuangan yang setidaknya-tidaknya dibagi menjadi laporan pelaksanaan anggaran, terdiri atas laporan realisasi anggaran (LRA), dan laporan perubahan saldo anggaran lebih (SAL); serta laporan finansial, berupa neraca, laporan operasional (LO), laporan arus kas (LAK), dan catatan atas laporan keuangan (CaLK) yang disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan (SAP).

Laporan keuangan tersebut, setelah diperiksa oleh BPK harus diserahkan kepada DPR/DPRD selambat-lambatnya enam bulan setelah berakhirnya tahun anggaran yang bersangkutan.

9. Kondisi Perencanaan Penganggaran Di Indonesia Pada Saat Ini

Ratnawati (2009: 348) menyatakan bahwa krisis ekonomi yang melanda Indonesia pada tahun 1998 memberikan dampak terhadap anggaran negara, terutama terhadap tiga pos pengeluaran dalam APBN

yang telah menyita 60 persen dari total belanja negara antara tahun 2005 sampai dengan tahun 2007. Proses perencanaan penganggaran di Indonesia hingga saat ini masih memiliki dua kelemahan yang sangat mendasar, adalah sebagai berikut :

- a. Kontrol yang sangat ketat terhadap harga input hingga ke level yang sangat mikro dalam rencana pengeluaran pemerintah. Kondisi ini menjadikan proses pengalokasian anggaran menjadi relatif tidak efisien karena konsumsi waktu yang dihabiskan pada saat diskusi antara otoritas fiskal dan institusi pemerintah yang menggunakan sumber dana lebih banyak untuk menilai kewajaran harga input sehingga berdampak pada minimnya fokus diskusi kepada orientasi hasil kebijakan anggaran itu sendiri.
- b. Proses perencanaan penganggaran yang selama ini dilaksanakan hanya berorientasi kepada satu tahun anggaran semata sehingga sulit untuk menciptakan kondisi yang berorientasi kepada hasil kebijakan yang menjadi target pemerintah dalam jangka waktu beberapa tahun ke depan. Kondisi ini menyebabkan kebijakan pengeluaran anggaran seolah tanpa koridor kebijakan yang jelas dalam suatu jangka waktu tertentu relatif lebih panjang dari hanya satu tahun fiskal semata.

10. Revolusi Sistem Perencanaan Penganggaran Di Indonesia

Melalui Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Pemerintah Republik Indonesia berupaya mendesain sistem perencanaan anggaran relatif lebih efektif dalam pengalokasiannya, efisien dalam pelaksanaannya, akuntabel, transparan, dan lebih mengedepankan pencapaian target kebijakan yang terukur dalam melakukan pengeluaran anggaran. Selanjutnya undang-undang tersebut dijabarkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja Anggaran Kementerian Negara/ Lembaga mengamatkan tiga pendekatan yang harus menjadi referensi pemerintah dalam memformulasikan perencanaan dan pengimplementasikan kebijakan anggarannya, yaitu sebagai berikut :

- a. Pendekatan Penganggaran Terpadu (*Unified Budget*)
Pada dasarnya memuat semua kegiatan instansi pemerintahan dalam APBN yang disusun secara terpadu, termasuk mengintegrasikan anggaran belanja rutin dan

anggaran belanja pembangunan. Memadukan anggaran sangat penting untuk memastikan bahwa investasi dan biaya operasional yang berulang dipertimbangkan secara simultan pada saat-saat kunci pengambilan keputusan dalam siklus penganggaran.

b. Penganggaran Berbasis Kinerja (*Performance Based Budgeting*)

Pada dasarnya adalah memperjelas tujuan dan indikator kinerja sebagai bagian dari pengembangan sistem penganggaran berdasarkan kinerja. Hal ini akan mendukung perbaikan efisien dan efektivitas dalam pemanfaatan sumber daya dan memperkuat proses pengambilan keputusan tentang kebijakan dalam kerangka jangka menengah.

c. Pendekatan Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah/ KPJM (*Medium Term Expenditure Framework-MTEF*)

Adalah pendekatan dengan perspektif jangka menengah memberikan kerangka yang menyeluruh, meningkatkan keterkaitan antara proses perencanaan dan penganggaran, mengembangkan disiplin fiskal, mengarahkan alokasi sumber daya agar lebih rasional dan strategis, dan meningkatkan kepercayaan masyarakat kepada pemerintah dengan pemberian pelayanan yang optimal dan lebih efisien.

11. Kondisi Faktual Penerapan Akuntansi Sektor Publik (Pemerintahan) Di Indonesia

Adanya gerakan reformasi pada tahun 1998 di Indonesia yang berhasil mengakhiri masa kekuasaan Orde Baru, telah mengubah sistem politik di Indonesia yang lebih demokratis dan sistem pemerintahan yang didasarkan pada otonomi daerah menuntut adanya transparansi publik dan akuntabilitas keuangan negara semakin meningkat. Oleh karena itu, pada pemerintahan era reformasi telah melakukan koreksi secara menyeluruh terhadap sistem keuangan negara, adalah sebagai berikut (Dwi Ratna, 2010: 8) :

a. Koreksi pertama, adalah menyatukan anggaran negara yang tadinya dibagi dalam dua kelompok yaitu anggaran

rutin dan anggaran pembangunan yang dikendalikan oleh dua lembaga negara yang berbeda yaitu Departemen Keuangan mengendalikan belanja rutin dan Bappenas mengendalikan belanja pembangunan.

- b. Koreksi kedua, adalah meniadakan anggaran non-*budgeter*.
- c. Koreksi ketiga, adalah diterbitkannya paket ketiga undang-undang di bidang keuangan negara antara tahun 2003-2004.
- d. Koreksi keempat, adalah diberlakukannya PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berdampak pada perubahan kebijakan akuntansi yaitu dari yang berbasis kas menjadi *cash basic toward* dan *double entry*.

Meskipun telah dilakukan koreksi secara menyeluruh, namun masih terdapat kendala yang dihadapi di dalam mereformasikan pelaksanaan keuangan negara, terutama pada pelaksanaan keuangan daerah. Adanya koreksi dan kendala terhadap implementasi keuangan negara, menunjukkan bahwa penerapan akuntansi sektor publik sangat dipengaruhi oleh perubahan kebijakan negara melalui perubahan aturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara (termasuk keuangan daerah).

12. Tantangan Pada Masa Mendatang

Kebijakan anggaran tidak akan lepas dari kepentingan dan proses politik. Kebijakan anggaran membutuhkan tingkat fleksibilitas tertentu untuk beraksi dan mengantisipasi perubahan signifikan pada lingkungan. Sehingga apabila ada perubahan kebijakan pemerintah (*policy*) tidak seharusnya bersifat sementara, tetapi sudah direncanakan dengan baik. Hal ini terutama untuk mendesain dua prinsip utama, adalah:

- a. Menciptakan kebijakan anggaran yang berorientasi pada pencapaian parameter hasil yang terukur melalui indikator kinerja tertentu, yang secara paralel juga dilaksanakan dengan menciptakan mekanisme dan lingkungan yang berorientasi kepada pencapaian hasil;
- b. Membangun mekanisme yang menjamin akuntabilitas efisien alokasi dan implementasi kebijakan anggaran

sebagai instrumen pelengkap yang harus ada untuk memberi fleksibilitas kepada pengguna anggaran untuk fokus kepada pencapaian hasil yang menjadi tanggung jawabnya.

C. Pengertian Anggaran Sektor Publik

Anggaran memiliki peran penting dalam organisasi sektor publik, terutama organisasi pemerintahan. Terdapat beberapa definisi anggaran, yaitu sebagai berikut

"Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran financial" (Mardiasmo, 2009)

"Anggaran adalah rencana kegiatan yang diwujudkan dalam bentuk finansial, meliputi usulan pengeluaran yang diperkirakan untuk suatu periode waktu, serta usulan cara-cara memenuhi pengeluaran tersebut"(Sugijanto dkk, 1995: 2)

"..... sebagai paket pernyataan perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang"(Bastian, 2006: 163)

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa definisi anggaran adalah dokumen yang berisi estimasi kinerja, baik berupa penerimaan dan pengeluaran, yang disajikan dalam ukuran moneter yang akan dicapai pada periode waktu tertentu dan menyertakan data masa lalu sebagai bentuk pengendalian dan penilaian kinerja

D. Fungsi Anggaran Sektor Publik

Menurut (Mardiasmo, 2009), anggaran memiliki fungsi sebagai berikut

1. Anggaran sebagai Alat Perencanaan

Anggaran merupakan alat perencanaan manajemen untuk mencapai tujuan organisasi sehingga organisasi tahu apa yang harus dilakukan dan ke arah mana kebijakan dibuat. Anggaran sebagai alat perencanaan digunakan untuk

a. Merumuskan tujuan serta sasaran kebijakan agar sesuai

- dengan visi dan misi yang ditetapkan
 - b. Merencanakan berbagai program dan kegiatan untuk mencapai tujuan organisasi serta alternatif pembiayaannya.
 - c. Mengalokasikan dana pada berbagai program dan kegiatan yang telah disusun.
 - d. Menentukan indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategi
- 2. Anggaran sebagai Alat Pengendalian
 Anggaran sebagai alat pengendalian digunakan untuk menghindari adanya pengeluaran yang terlalu besar, terlalu rendah, salah sasaran atau adanya penggunaan yang tidak semestinya. Pengendalian anggaran sektor publik dapat dilakukan dengan empat cara yaitu
 - a. Membandingkan kinerja aktual dengan kinerja yang dianggarkan.
 - b. Menghitung selisih anggaran.
 - c. Menemukan penyebab yang dapat dikendalikan dan tidak dapat dikendalikan atas suatu varians.
 - d. Merevisi standar biaya atau target anggaran untuk tahun berikutnya.
- 3. Anggaran sebagai Alat Kebijakan Fiskal
 Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal pemerintah, digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. Melalui anggaran sektor publik dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat dilakukan prediksi dan estimasi ekonomi
- 4. Anggaran sebagai Alat Politik
 Pada sektor publik, anggaran merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu. Anggaran digunakan untuk memprioritaskan prioritas-prioritas dan kebutuhan keuangan terhadap prioritas tertentu. Oleh karena itu, kegagalan dalam melaksanakan anggaran akan dapat menjatuhkan kepemimpinan dan kredibilitas pemerintah.
- 5. Anggaran sebagai Alat Koordinasi dan Komunikasi
 Melalui dokumen anggaran yang komprehensif, sebuah bagian atau unit kerja atau departemen yang merupakan sub-organisasi

dapat mengetahui apa yang harus dilakukan dan apa yang akan dilakukan oleh bagian unit kerja lainnya. Oleh karena itu, anggaran dapat digunakan sebagai alat koordinasi dan komunikasi antara dan seluruh bagian dalam pemerintahan.

6. Anggaran sebagai Alat Penilaian Kinerja
Kinerja eksekutif dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran, efektivitas dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja manajer publik dinilai berdasarkan beberapa hasil yang dicapai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan. Anggaran merupakan alat yang efektif untuk pengendalian dan penilaian kinerja
7. Anggaran sebagai Alat Motivasi
Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk memotivasi manajer dan stafnya agar dapat bekerja secara ekonomis, efektif, dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang ditetapkan. Agar dapat memotivasi pegawai, target anggaran hendaknya jangan terlalu tinggi sehingga tidak dapat dipenuhi, namun jangan terlalu rendah sehingga terlalu mudah untuk dicapai.
8. Anggaran sebagai Alat untuk Menciptakan Ruang Publik
Fungsi ini hanya berlaku pada organisasi sektor publik karena pada organisasi swasta anggaran merupakan dokumen rahasia yang tertutup untuk publik. Masyarakat dan elemen masyarakat lainnya non pemerintah seperti LSM Perguruan Tinggi, organisasi Keagamaan, dan organisasi masyarakat lainnya, harus terlibat dalam proses penganggaran publik. Keterlibatan masyarakat dalam proses penganggaran dapat bersifat langsung dan tidak langsung.

E. TUJUAN DAN KARAKTERISTIK ANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Anggaran bagi sektor publik adalah alat untuk mencapai tujuan dalam rangka memberikan pelayanan kepada masyarakat/rakyat yang tujuannya adalah untuk meningkatkan pelayanan publik dan kesejahteraan masyarakat. Proses penganggaran organisasi sektor publik dimulai pada perencanaan strategis dan perencanaan operasional selesai dilakukan. Perencanaan dan penganggaran merupakan proses yang sangat penting dalam penyelenggaraan pemerintahan, karena berkaitan dengan tujuan pemerintah untuk

melayani dan mensejahterakan rakyat. Berdasarkan definisi di atas dan tujuan dari anggaran sektor publik, maka anggaran sektor publik memiliki karakteristik sebagai berikut :

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu tertentu, satu atau beberapa tahun, jangka pendek, menengah atau panjang
3. Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen untuk mencapai sasaran yang ditetapkan
4. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak berwenang yang lebih tinggi dari penyusun anggaran
5. Sekali disusun, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu

Adanya anggaran sektor publik diharapkan dapat membantu memenuhi kebutuhan masyarakat, seperti air bersih, listrik, kesehatan, pendidikan dan sebagainya. Keputusan yang diambil oleh pemerintah melalui anggaran juga akan memengaruhi tingkat kesejahteraan masyarakat. Oleh karena itu, anggaran sektor publik menjadi penting karena:

1. Sebagai alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan, menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.
2. Adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tidak terbatas dan terus berkembang sedangkan sumber daya yang ada terbatas.
3. Untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat, dalam hal ini anggaran berperan sebagai instrumen akuntabilitas publik.

F. PRINSIP-PRINSIP DALAM PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Mengingat begitu pentingnya peranan dan fungsi anggaran, diperlukan prinsip-prinsip yang menjadi pedoman bagi organisasi publik dan/atau pemerintah dalam penyusunannya. Beberapa prinsip tersebut, adalah sebagai berikut (Mardiasmo, 2009: 67-68) :

1. Otorisasi oleh legislatif
Anggaran publik harus mendapatkan otorisasi dari legislatif sebelum eksekutif dapat menggunakan anggaran tersebut.

2. Komprehensif/menyeluruh
Anggaran harus menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu, adanya dana *nonbudgetair* pada dasarnya menyalahi prinsip anggaran yang bersifat komprehensif.
3. Keutuhan anggaran
Semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah tercakup dalam dana umum.
4. Nondiscretionary appropriation
Jumlah yang disetujui oleh dewan legislatif harus memanfaatkan secara ekonomis, efisiensi dan efektif.
5. Periodik
Anggaran merupakan suatu proses yang periodik, dapat bersifat tahunan atau multitalahunan.
6. Akurat
Estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi yang dapat menyebabkan terjadinya pemborosan dan ketidakefisienan anggaran, serta dapat mengakibatkan munculnya *underestimate* pendapatan dan *overestimate* pengeluaran.
7. Jelas
Anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami oleh masyarakat dan tidak membingungkan.
8. Transparan
Anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.

G. PENDEKATAN PENGANGGARAN PADA SEKTOR PUBLIK

Sistem perencanaan anggaran publik berkembang dan berubah sesuai dengan perkembangan manajemen sektor publik dan tuntutan yang muncul dalam masyarakat. Pada dasarnya terdapat beberapa jenis pendekatan dalam perencanaan dan penyusunan anggaran sektor publik. Pendekatan-pendekatan tersebut adalah sebagai berikut:

1. Pendekatan tradisional.
Adapun ciri-ciri anggaran dengan pendekatan tradisional adalah sebagai berikut:
 - a. Cara penyusunan anggaran berdasarkan pendekatan *incrementalism*.

Anggaran tradisional bersifat *incrementalism*, yaitu jumlah anggaran tahun tertentu dihitung berdasarkan jumlah tahun sebelumnya dengan tingkat kenaikan tertentu tanpa melakukan kajian yang mendalam.

- b. Struktur dan susunan anggaran yang bersifat *line-item*
Jenis anggaran ini relatif dianggap paling tua dan banyak mengandung kelemahan. Metode *line-item*, anggaran disusun berdasarkan penerimaan dan pengeluaran, bukan pada tujuan yang ingin dicapai dengan pengeluaran yang dilakukan.
- c. Cenderung sentralistik;
- d. Bersifat spesifikasi;
- e. Tahunan;
- f. Menggunakan prinsip-prinsip anggaran bruto.

Pendekatan tradisional terdiri atas tiga proses, adalah sebagai berikut :

- a. Pihak lembaga yang memerlukan anggaran mengajukan permintaan anggaran kepada kepala eksekutif dan anggaran tersebut diperinci berdasarkan jenis pengeluaran yang hendak dibuat.
- b. Kepala eksekutif mengumpulkan permintaan anggaran dari berbagai lembaga. Lalu anggaran ini dimodifikasi oleh kepala eksekutif (dikonsolidasikan). Dari hasil modifikasi tersebut, kepala eksekutif kemudian mengajukan permintaan secara keseluruhan untuk organisasi tersebut kepada lembaga legislatif dengan menggunakan perincian yang sama dengan anggaran yang diajukan sebelumnya oleh lembaga-lembaga di bawahnya.
- c. Setelah merevisi jumlah permintaan anggaran, pihak legislatif kemudian menuliskan jumlah anggaran yang disetujui dengan menggunakan pendekatan tradisional. Data-data mengenai program atau kinerja mungkin dimasukkan dalam anggaran yang diperinci dengan menggunakan pendekatan tradisional.
Pendekatan tradisional memiliki beberapa kelebihan, yaitu
 - a. Bentuknya sederhana dan mudah dipersiapkan serta dimengerti oleh orang yang berkepentingan.
 - b. Cocok dengan pola akuntansi pertanggungjawaban.

Pendekatan tradisional juga memiliki beberapa kelemahan, antara lain:

- a. Tidak adanya informasi yang memadai bagi pembuat keputusan
 - b. Terlalu berorientasi pada pengendalian dan kurang memperhatikan proses perencanaan dan evaluasi
 - c. Lebih difokuskan pada input, sehingga mengakibatkan kurangnya perhatian pada pertimbangan jangka panjang dan pertimbangan lain yang relevan terhadap program organisasi secara keseluruhan
 - d. Lebih mendorong pengeluaran daripada penghematan
 - e. Tidak diperhatikannya konsep *value for money*.
2. Pendekatan *New Public Management (NPM)*

Mardiasmo (2009) menyatakan bahwa model *new public management* mulai dikenal tahun 1980-an dan kembali populer tahun 1990-an yang mengalami beberapa bentuk konsep. *New public management* berfokus pada manajemen sektor publik yang berorientasi pada kinerja bukan pada kebijakan. Oleh karena itu, bagian dari reformasi dari *new public management* adalah dengan kemunculannya Manajemen Berbasis Kinerja. Fokus manajemen berbasis kinerja adalah pengukuran kinerja organisasi sektor publik yang berorientasi pada pengukuran *outcome* (hasil), bukan lagi sekedar pengukuran input atau output.

Pendekatan *new public management* digunakan untuk mengatasi kelemahan anggaran tradisional. Pendekatan *new public management* dalam sistem anggaran publik memiliki karakteristik umum sebagai berikut:

- a. Komprehensif/komparatif.
- b. Terintegrasi dan lintas departemen.
- c. Proses pengambilan keputusan yang rasional.
- d. Bersifat jangka panjang.
- e. Spesifikasi tujuan dan pemeringkatan prioritas.
- f. Analisis *total cost* dan *benefit* (termasuk *opportunity cost*).
- g. Berorientasi pada input, output, dan outcome, bukan sekedar input.
- h. Adanya pengawasan kinerja.

Paradigma *new public management* telah melahirkan beberapa teknik penganggaran dalam sektor publik, adalah sebagai berikut.

a. Anggaran Kinerja.

Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan pada konsep *value for money* dan pengawasan atas kinerja output. Pendekatan ini juga mengutamakan mekanisme penentuan dan pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam proses pengambilan keputusan. Anggaran kinerja memiliki beberapa karakteristik sebagai berikut.

- 1) Mengklasifikasikan akun-akun dalam anggaran berdasarkan fungsi dan aktivitas serta unit organisasi dan rincian belanja.
- 2) Menyelidiki dan mengukur aktivitas guna mendapatkan efisiensi maksimum dan standar biaya.
- 3) Mendasarkan anggaran untuk periode yang akan datang pada biaya per unit standar dikalikan dengan jumlah unit aktivitas yang diperkirakan harus dilakukan pada periode tersebut.

Penggunaan anggaran dengan pendekatan kinerja memiliki beberapa keunggulan antara lain:

- 1) Adanya pendelegasian wewenang dalam pengambilan keputusan
- 2) Merangsang partisipasi dan memotivasi unit kerja
- 3) Pengalokasian dana secara optimal dengan didasarkan efisiensi unit kerja, dan menghindari peborosan.

Namun, anggaran kinerja juga memiliki beberapa kelemahan, adalah sebagai berikut:

- 1) Hanya sedikit dari pemerintah pusat dan daerah yang memiliki staf anggaran atau akuntansi yang memiliki kemampuan memadai untuk mengidentifikasi unit pengukuran dan melaksanakan analisis biaya.
- 2) Banyak jasa dan aktivitas pemerintah tidak dapat langsung terukur dalam satuan unit output atau biaya per unit yang dapat dimengerti dengan mudah.

- 3) Akun-akun dalam pemerintahan telah secara khusus dibuat dengan dasar anggaran yang dikeluarkan (*cash basis*).
 - 4) Kadang kala, aktivitas langsung diukur biayanya secara detail dan dilakukannya pengukuran lainnya tanpa adanya pertimbangan yang memadai apakah aktivitas tersebut perlu atau tidak.
- b. Program *Budgeting*
Pendekatan ini menekankan pada efektivitas penyusunan anggaran. Anggaran disusun berdasarkan pekerjaan atau tugas yang akan dijalankan. Metode penganggaran ini menekankan bahwa keputusan penganggaran harus didasarkan pada tujuan-tujuan atau output-output dari aktivitas pemerintahan dari pada input untuk menghasilkan barang dan jasa pemerintah.
- c. Pendekatan Anggaran Berbasis Nol (*Zero Based Budgeting - ZBB*).
Penyusunan anggaran menggunakan pendekatan *zero based budgeting*, anggaran diasumsikan mulai dari nol (*zero-based*). Dalam penyusunan *zero based budgeting* tahun ini, tidak didasarkan pada tahun lalu, tapi berdasarkan kebutuhan saat ini.
Keunggulan penggunaan ZBB adalah :
- 1) Dapat menghasilkan alokasi sumber daya secara efisien
 - 2) Fokus pada *value for money*
 - 3) Memudahkan untuk mengidentifikasi terjadinya inefisiensi dan ketidakefektifan biaya
- Kelemahan ZBB adalah :
- 1) Proses penyusunan anggaran memakan waktu yang lama
 - 2) Terlalu teoritis dan tidak praktis
 - 3) Membutuhkan biaya yang besar dan menekankan manfaat jangka pendek.
- d. Pendekatan Sistem Perencanaan dan Penganggaran Terpadu (*Planning, Programming and Budgeting System – PPBS*).
Planning, programming, and budgeting system merupakan

suatu anggaran di mana pengeluaran secara primer dikelompokkan dalam aktivitas-aktivitas yang didasarkan pada program kerja dan secara sekunder didasarkan pada jenis objek dan kinerja. PPBS merupakan upaya sistematis yang memperhatikan integrasi dari perencanaan, pembuatan program, dan penganggaran. Pada PPBS sasaran, manfaat dan tujuan harus diterjemahkan secara eksplisit sehingga program strategis yang berorientasi pada hasil dapat diidentifikasi, sehingga akan menghasilkan informasi yang membantu dalam pengalokasian sumber daya secara efektif.

Kelebihan dari PPBS adalah :

- 1) Memudahkan dalam pendelegasian tanggungjawab dari atasan kepada bawahan
- 2) Dalam jangka panjang dapat mengurangi beban kerja
- 3) Dapat memperbaiki kualitas pelayanan melalui pendekatan standar biaya dalam perencanaan program
- 4) Menghilangkan program yang *overlapping*

Kelemahan dari PPBS adalah dalam pengimplementasiannya membutuhkan biaya yang besar, karena sistem anggaran ini membutuhkan sistem informasi yang canggih, ketersediaan data yang lengkap, adanya sistem pengukuran dan staf yang memiliki kapabilitas yang tinggi, sehingga mengakibatkan sulitnya sistem ini untuk diimplementasikan.

H. PERKEMBANGAN TEORI PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Perkembangan teori penganggaran publik baru-baru ini dijelaskan secara detail oleh Gibran dan Sekwat (2009) dalam *paper*-nya yang berjudul "*Continuing the Search for a Theory of Public Budgeting*". Pada mulanya dijelaskan tentang sejarah pemikiran teori penganggaran publik beserta kelemahan mendasarnya dan kemudian diakhiri dengan menjelaskan sejumlah alasan dan argumentasi untuk menawarkan pengembangan teori penganggaran yang lebih *heuristics* yang menggabungkan aspek rasional dan non-rasional dengan mengambil dari teori sistem terbuka (*open system theory*).

Gibran dan Sekwat menyatakan bahwa perkembangan teori penganggaran selama ini hanyalah proses mekanikal yang hanya untuk mengalokasikan sejumlah uang, tanpa memperhatikan pertanyaan normatif dan nilai-nilai sosial politik yang melingkupinya, dan hal ini sebenarnya sudah disadari sejak 70 tahun yang lalu oleh V.O. Key (1940).

Bacharach (1999) menyatakan bahwa sebelum dapat memahami apa yang dimaksud dengan penganggaran publik, dibutuhkan sebuah teori tentang penganggaran yang membantu untuk menyederhanakan realitas dari penganggaran publik dalam usaha untuk memahami **bagaimana, kapan** dan **mengapa** pemerintah menganggarkan. Gibran dan Sekwat berpendapat bahwa bahwa teori penganggaran sejauh ini belum lengkap karena teori yang ada hanya menyediakan jawaban-jawaban parsial terhadap pertanyaan **bagaimana** dan **kapan** penganggaran publik dilaksanakan, dan belum menjawab secara cukup pertanyaan **mengapa** pemerintah menyusun anggaran dengan cara yang mereka lakukan.

Gibran dan Sekwat mencatat bahwa secara historis pengaruh arus pemikiran yang menekankan pada analisis sains dan kemajuan teknologi terhadap perkembangan teori penganggaran publik pada periode tahun 1896-1920 berhasil memisahkan bentuk penganggaran dari nilai-nilai, perilaku, makna dan lingkungan sosial politik. Teori penganggaran publik tidak lepas dari perkembangan teori administrasi publik dan teori organisasi. Para pemikir (*scholars*) pada masa periode tersebut berhasil menunjukkan masalah-masalah ketidakefisienan dan efektivitas operasional pemerintahan dengan menggunakan instrumen-instrumen yang dibangun berdasarkan rasional teknikal.

Pelaku gerakan pembaruan diinspirasi oleh Woodrow Wilson (1987), Frank Goodnow (1900), Leonard White (1926), dan Luther Gullick dan Lyndall Urwick (1937). Para pemikir pada awalnya terpenggil untuk memperbaiki metode teknikal dari administrasi sehingga menjadikan operasional dari pemerintahan menjadi lebih seperti bisnis. Konsekuensi dari lingkungan intelektual mereka membantu perkembangan pandangan dualistik. Pandangan ini membedakan secara tajam antara fakta-fakta dengan nilai-nilai, struktur dan perilaku, makna dan tujuan akhir, politik dan administrasi. Dikotomi ini mempunyai pengaruh yang tegas dan kuat pada teori dan praktik penganggaran.

Lewis (1997: 157-159) menunjukkan fakta bahwa gerakan manajemen sains dan manajemen administrative berpengaruh

signifikan dalam membentuk kekuatan politik dan ideology sehingga menuntut diberlakukannya *Budgeting and Accounting Act* tahun 1921. Pembaruan awal tersebut mendukung pembatasan cakupan aktivitas pemerintah untuk menyimpan dana. Kemudian sistem penganggaran yang dihasilkan tahun 1921 berfokus pada pengendalian. Undang-undang ini menerapkan *line item budget* yang terpusat pada eksekutif dengan membentuk sebuah dinas yang dinamakan dengan *General Accounting Office* yang memiliki kemampuan teknis untuk membantu Kongres (lembaga legislatif) dalam pembuatan keputusan anggaran.

Line item budget membagi pengeluaran (belanja) ke dalam *item-item* yang rinci dari belanja pemerintah dan tampak lebih mengutamakan untuk pengendalian biaya dan meningkatkan efisiensi sehingga menghasilkan disiplin fiskal. Para pemikir pada saat itu meyakini bahwa disiplin fiskal yang lebih besar mensyaratkan sentralisasi, manajemen *top-down* dan secara alamiah meyakini bahwa pertanggungjawaban anggaran seharusnya melekat pada eksekutif. Sebagai konsekuensi, *line item budget* dikembangkan sebagai metode penganggaran eksekutif atau *top-down*. Oleh karena *line item budget* memfokuskan pada *item-item* belanja daripada tujuan atau fungsi dari belanja, maka metode ini tidak memberikan perhatian pada dasar pengalokasian sumber daya dan penjelasan berdasar aktivitas anggaran sehingga pendekatan ini tidak mempunyai nilai prediktif.

Pendekatan *line item budget* tidak menyediakan informasi tentang tujuan program atau pencapaiannya, sehingga tidak memadai untuk menghubungkan pengeluaran (pemerintah) dengan kinerja publik atau untuk pembuatan pilihan antara alokasi sumber daya alternatif (Pilegge, 1992: 73; dalam Gibran dan Sekwat). Di tahun 1949, *Hoover Commission* meninjau ulang isu dari penganggaran publik dan menyarankan pengadopsian penganggaran kinerja (*performance budgeting*). Metode ini didasarkan pada fungsi dan aktivitas pemerintah dalam mengimplementasikan kebijakannya. Para pembaru (*reformers*) berharap bahwa teknik penganggaran ini akan memungkinkan manajer-manajer program, kepala-kepala agensi, pejabat negara dan warga negara untuk mengidentifikasi biaya-biaya yang dikaitkan dengan aktivitas pemerintah. Pendekatan penganggaran ini konsisten dengan pengertian bahwa pemerintah membutuhkan pengendalian biaya dalam usaha untuk meningkatkan efisiensi operasional. Penganggaran kinerja merupakan, sebagaimana *line item budget*, bentuk pendekatan

teknikal lainnya yang juga mengabaikan pertanyaan **mengapa**, yang lebih fokus pada bagaimana untuk mencapai hasil akhir dan memberikan sedikit atau tidak ada pengertian ke konteks yang lebih luas dimana penganggaran seharusnya berada. Hal ini juga mengabaikan pertimbangan perilaku yang dikaitkan dengan penganggaran.

Metode penganggaran program pertama kali diperkenalkan oleh pemerintah federal Amerika Serikat tahun 1960-an. Pemerintah federal AS menggantikan penganggaran kinerja dengan penganggaran program. Metode ini menekankan bahwa keputusan penganggaran harus didasarkan pada tujuan atau output dari aktivitas pemerintahan daripada input untuk menghasilkan barang dan jasa pemerintah.

Reformasi besar anggaran selanjutnya datang di tahun 1970-an dalam bentuk *zero-based budgeting*. Metodologi ini dirancang untuk meningkatkan kemampuan pengambil keputusan untuk membandingkan lebih dari satu tingkat rekomendasi dari pengeluaran untuk setiap aktivitas program dan untuk menentukan unit keputusan mana yang menganggap pencapaian tujuan program terbaik. Reformasi ini sulit mengimplementasikan dan tidak bertahan lama, karena memerlukan tingkat rincian dan kejelasan yang sulit bagi pembuat kebijakan dan pejabat anggaran untuk mencapainya.

Berdasarkan perjalanan historis dari perkembangan teori penganggaran publik yang lebih menekankan pada analisis sains dan kemajuan teknologi, sehingga menyebabkan teori penganggaran lebih bersifat rasionalitas teknikal dan terpisah dari konteks lingkungan dan perilaku yang melengkapinya. Oleh karena itu, Gibran dan Sekwat menawarkan pendekatan alternatif baru yaitu dengan pendekatan teori sistem terbuka (*open system theory*).

Teori sistem terbuka berpendapat bahwa ketika sebuah organisasi memelihara kondisinya lebih atau kurang mantap selama jangka waktu tertentu, organisasi akan berusaha mengembangkan sebuah perbedaan, namun tetap memiliki kesamaan yang tinggi pada organisasi. Proposisi ini membantu dalam menjelaskan secara sistematis bagaimana menempatkan perubahan dan reformasi dalam pemerintahan dan penganggaran.

Berdasarkan teori sistem terbuka, sebuah sistem harus mendapatkan dan menyimpan lebih banyak energi dari lingkungan daripada menghabiskannya dalam fungsinya dan mencegah penurunan secara

sistematis. Sebuah sistem anggaran demikian juga memperoleh dan menyimpan energi dalam menyokong dirinya sendiri dari kondisi lingkungan yang negatif.

Teori sistem terbuka memulai analisis dengan organisasi secara keseluruhan dan meneliti perilaku individu dengan melihat lokasi dan fungsi pada sistem yang lebih besar. Tipologi sistem dapat membantu menjelaskan aktivitas pemerintah sebagai satu kesatuan susunan interaktif yang menyatukan banyak jaringan internal dan eksternal sosial, politik, dan ekonomi. Secara eksplisit model ini mengakui kompleksitas administrasi publik, organisasi, dan penganggaran dan saling keterkaitan mereka terhadap masyarakat luas.

Gibran dan Sekwat menyarankan 4 argumentasi berikut:

1. Teori penganggaran seharusnya selalu sadar bagaimana individu bereaksi, lokasi mereka, fungsi dan interaksi pada sebuah sistem yang lebih besar.
2. Kajian tentang penganggaran seharusnya pertama kali ditujukan ke makro, kemudian konteks mikro sistem penganggaran seharusnya memandang anggaran hanya sebagai hasil dari sistem yang dinamis dari multi rasionalitas yang mengoperasikan secara berbeda dalam bagian yang berbeda atas proses penganggaran. Hal ini akan membantu fokus kajian pada input, output, dan sistem penganggaran organisasi, tanpa mengganggu secara keseluruhan dalam waktu yang sama.
3. Sebuah teori tentang penganggaran seharusnya menjelaskan bagaimana interaksi antara tingkat makro pemerintah memengaruhi perilaku partisipan pada subsistem penganggaran dan membantu untuk menentukan kekuatan apa yang memengaruhi tujuan kebijakan, bagaimana tujuan penganggaran dipandang, dan apa yang cocok serta hasil yang dihasilkan dari interaksi ini.
4. Tingkat pemisahan atas subsistem penganggaran dengan menerapkan tingkat rasionalitas yang berbeda, model ini menyediakan dengan sebuah metode yang menguatkan beberapa masalah metodologi pada teori penganggaran tradisional.

I. PENGANGGARAN DAN STANDAR PELAYANAN MINIMAL (SPM)

Tujuan penyusunan anggaran adalah untuk mendukung terselenggaranya penyediaan pelayanan dasar yang bermuara pada penciptaan kesejahteraan masyarakat. Ketentuan mengenai jenis dan mutu pelayanan dasar yang berhak diperoleh setiap warga negara tertuang dalam Standar Pelayanan Minimal (SPM). Menurut Permendagri Nomor 6 Tahun 2007 Pasal 4, pelayanan dasar adalah bagian dari pelaksanaan urusan wajib pemerintah dan memiliki karakteristik sebagai pelayanan yang sangat mendasar, berhak diperoleh setiap warga negara, dijamin ketersediaannya oleh konstitusi dan konvensi internasional; didukung data dan informasi terbaru yang lengkap; serta tidak menghasilkan keuntungan materi.

SPM memiliki batas waktu pencapaian. Jadi, SPM merupakan bentuk dokumen teknis dari penyediaan pelayanan dasar, sedangkan pelayanan dasar merupakan bagian dari urusan wajib pemerintah. Pada konteks pemerintah daerah, rencana pencapaian SPM dituangkan dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah dan Rencana Strategis Satuan Kerja Perangkat Daerah (Renstra-SKPD).

Ritonga (2010: 120) dalam buku Halim dan Kusufi (2014: 62) menyatakan bahwa target pencapaian SPM harus dapat diukur dengan cara menetapkan gambaran dan kondisi awal satu daerah berdasarkan kemampuan dan potensi daerah serta profil pelayanan dasar dan memberikan target pencapaian dalam batas waktu yang ditentukan.

Dalam mengukur kemampuan keuangan, pemerintah harus mengetahui kondisi anggaran sebelum diimplementasikannya SPM. Adapun tahapan mekanisme penganggaran kegiatan-kegiatan untuk tercapainya SPM adalah sebagai berikut:

1. Menyelaraskan antara capaian SPM yang terdapat di RPJMD dengan program-program urusan wajib pemerintah ke dalam kebijakan umum anggaran (KUA) serta prioritas dan plafon anggaran sementara (PPAS).
2. Menyusun rincian kegiatan untuk masing-masing program dalam rangka pencapaian SPM dengan mengacu pada indikator kinerja dan batas waktu pencapaian SPM yang telah ditetapkan oleh pemerintah.
3. Menentukan urutan prioritas kegiatan-kegiatan untuk mencapai SPM. Salah satu metode untuk menentukan

prioritas kegiatan adalah dengan metode *analytic hierarchy process* (AHP).

4. Menentukan besarnya plafon anggaran untuk masing-masing kegiatan dengan menggunakan ASB.

Penganggaran memiliki peran penting dalam kesuksesan penerapan SPM. Oleh karena itu, harus memerhatikan prinsip-prinsip perhitungan anggaran pada SPM, dengan pendekatan pembiayaan berbasis kegiatan sebagai berikut:

1. Pembiayaan mengacu pada program/langkah kegiatan.
2. Investasi fisik hanya untuk sarana/prasarana yang terkait langsung dengan penerapan SPM.
3. Tidak menghitung kebutuhan belanja secara keseluruhan dan menghitung seluruh langkah kegiatan tanpa memandang biaya.
4. Perhitungan kebutuhan biaya dengan memperhatikan capaian tahun sebelumnya.
5. Tidak menghitung kebutuhan belanja per unit kerja.

J. SEJARAH DAN PERKEMBANGAN PENGANGGARAN DI PEMERINTAH INDONESIA

Benang merah dalam perjalanan sejarah penganggaran yang diberlakukan di Indonesia dapat dikaji dari perjalanan perubahan undang-undang yang mengatur proses pengelolaan keuangan Indonesia. Pengelolaan keuangan Negara Republik Indonesia, sejak kemerdekaan tahun 1945 masih menggunakan warisan pemerintah kolonial. Peraturan perundangan tersebut terdiri dari *Indische Comptabiliteitswet (ICW)*, *Indische Bedrijvemvet (IBW)*, dan *Reglement voor bet Administratief Bebeer (RAB)*.

Dilihat dari aspek historis, perjalanan reformasi pengelolaan keuangan Indonesia yang juga sejalan dengan perkembangan penganggaran di Indonesia, terutama untuk pengelolaan keuangan daerah, dibagi menjadi 3 fase, yaitu:

1. Era Pra Reformasi (sebelum otonomi daerah)
Pengelolaan keuangan daerah pada masa prareformasi masih didasarkan atas aturan-aturan yang terangkum dalam Undang-Undang Perbendaharaan Indonesia (*Indische Comptabiliteit*

Wet atau ICW). Undang-undang yang mengatur pengelolaan keuangan daerah yang berlaku pada masa ini adalah UU Nomor 5 Tahun 1974 tentang Pokok-pokok Pemerintahan di Daerah. Aturan perundang-undangan yang berlaku pada periode ini adalah:

- a. PP No. 5 Tahun 1975 tentang Pengurusan, Pertanggungjawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah.
- b. PP Nomor 6 Tahun 1975 tentang Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah, dan Penyusunan Perhitungan APBD.
- c. Kepmendagri Nomor 900-099 Tahun 1980 tentang Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA).
- d. Permendagri Nomor 2 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan APBD.
- e. UU Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak dan Retribusi Daerah.
- f. Kepmendagri Nomor 3 Tahun 1999 tentang Bentuk dan Susunan Perhitungan APBD.

Berdasarkan aturan diatas, maka ciri-ciri pengelolaan keuangan daerah pada periode ini adalah:

- a. Pengertian pemerintah daerah adalah kepala daerah dan DPRD. Maksudnya adalah tidak ada pemisahan antara lembaga eksekutif dan legislatif.
- b. Perhitungan APBD berdiri sendiri, terpisah dari pertanggungjawaban kepala daerah.
- c. Bentuk laporan Perhitungan APBD terdiri atas:
 - 1) Perhitungan APBD
 - 2) Nota perhitungan
 - 3) Perhitungan kas dan pencocokan antara sisa kas dan sisa perhitungan dilengkapi dengan lampiran ringkasan perhitungan pendapatan dan belanja.
- d. Pinjaman pemerintah daerah maupun BUMD diperhitungkan sebagai pendapatan pemerintah daerah dan masuk dalam pos Penerimaan Pembangunan.
- e. Unsur-unsur yang terlibat dalam penyusunan APBD adalah pemerintah daerah yang terdiri atas kepala daerah dan DPRD, dan belum melibatkan masyarakat. Jadi, APBD

disusun oleh DPRD secara bersama-sama dengan kepala daerah.

- f. Bentuk susunan APBD pada periode ini mengalami dua kali perubahan, yaitu pada awalnya, berdasarkan UU Nomor 6 Tahun 1975, susunan APBD terdiri atas anggaran rutin dan anggaran pembangunan. Anggaran rutin dan anggaran pembangunan kemudian dibagi lagi masing-masing menjadi pendapatan dan belanja rutin, serta pendapatan dan belanja pembangunan. Pada kurun waktu tahun 1984-1988, terjadi perubahan susunan dan bentuk APBD yang terbagi dalam pendapatan dan belanja. Pendapatan dibagi kedalam 3 jenis, yaitu pendapatan daerah, penerimaan pembangunan, dan urusan kas dan perhitungan (UKP). Sedangkan belanja terbagi menjadi belanja rutin dan belanja pembangunan. Perubahan kedua terjadi tahun 1998, yaitu pada pos Pendapatan Daerah. Semula, pendapatan daerah terbagi 4 klasifikasi, yaitu Sisa Lebih Perhitungan Tahun Lalu, Pendapatan Asli Daerah, Bagi Hasil Pajak/Bukan Pajak, dan Sumbangan dan Bantuan, diubah menjadi 3 klasifikasi, yaitu pos Bagi Hasil Pajak/Bukan Pajak, serta Sumbangan dan Bantuan digabung menjadi satu jenis pos yaitu Pendapatan yang Berasal dari Pemberian Pemerintah dan/atau Instansi yang Lebih Tinggi.
- g. Indikator kinerja pemerintah daerah mencakup:
 - 1) Perbandingan antara anggaran dan realisasinya.
 - 2) Perbandingan antara standar biaya dengan realisasinya.
 - 3) Target dan persentase fisik proyek.
- h. Laporan Keterangan Pertanggungjawaban Kepala Daerah dan Laporan Perhitungan APBD, tidak mengandung konsekuensi terhadap masa jabatan kepala daerah.
- i. Anggaran disusun dengan pendekatan tradisional berdasarkan jenis penerimaan dan pengeluaran.
- j. Sistem pencatatan masih sederhana, yaitu menggunakan sistem tata buku tunggal berbasis kas, yang lebih berbentuk kegiatan pembukuan bukan kegiatan akuntansi.
- k. Dalam tahap pengawasan dan pemeriksaan serta penyusunan dan penetapan perhitungan APBD,

pengendalian dan pemeriksaan/audit terhadap APBD bersifat keuangan, dan belum memperhitungkan pertanggungjawaban aspek lain seperti kinerja.

2. Penganggaran Di Era (Pasca)- Reformasi (Periode 1999- 2004)

Periode ini merupakan masa reformasi dengan ditandai dengan ditandai jatuhnya rezim orde baru yang telah berkuasa selama 32 tahun. Gerakan reformasi ini tidak hanya sekedar menghasilkan pergantian kekuasaan, melainkan juga diikuti gerakan reformasi disegala bidang, termasuk reformasi bidang pemerintahan dan pengelolaan keuangan negara. Reformasi sistem pemerintahan terjadi dengan adanya perubahan dari pemerintahan yang sentralistik ke desentralisasi. Sistem desentralisasi melahirkan otonomi daerah. Otonomi daerah adalah wewenang yang dimiliki daerah otonom untuk mengatur masyarakatnya menurut kehendak sendiri berdasarkan aspirasi masyarakat.

Pelaksanaan otonomi daerah diatur oleh dua undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah dan UU Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah sebagai berikut:

- a. PP Nomor 104 Tahun 2000 Tentang Dana Perimbangan
- b. PP Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.
- c. PP Nomor 107 Tahun 2000 tentang Pinjaman Daerah.
- d. PP Nomor 108 Tahun 2000 tentang Tata Cara Pertanggungjawaban Kepala Daerah.
- e. Surat enter Dalam Negeri dan Otonomi Daerah Tanggal 17 Nnoverber 2000 Nomor 903/2735/SJ tentang Pedoman Umum Penyusunan dan Pelaksanaan APBD Tahun Anggaran 2001.
- f. Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah, serta Tata Cara Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah, serta Penyusunan Perhitungan APBD.
- g. UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- h. UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Berdasarkan peraturan perundang-undangan diatas, pengelolaan keuangan daerah pada masa reformasi ini memiliki

beberapa perbedaan dengan pada saat masa prareformasi, yaitu sebagai berikut (Halim Kusufi, 2012):

- a. Pemerintahan daerah adalah kepala daerah beserta perangkat lainnya, sebagai badan eksekutif, sedangkan DPRD sebagai badan legislatif. Jadi terdapat pemisahan yang tegas antara lembaga legislatif dan eksekutif. Akibatnya, laporan penanggungjawaban Kepala Daerah pada akhir tahun anggaran yang bentuknya Laporan Perhitungan APBD dibahas oleh DPRD dan mengandung konsekuensi terhadap masa jabatan kepala daerah apabila dua kali mengalami penolakan dari DPRD.
- b. Bentuk Laporan Pertanggungjawaban Akhir Tahun Anggaran terdiri atas:
 - 1) Laporan Perhitungan APBD
 - 2) Nota Perhitungagn APBD
 - 3) Laporan Aliran Kas
 - 4) Neraca Daerahdilengkapi dengan penilaian kinerja berdasarkan tolok ukur rencana strategis.
- c. Pinjaman APBD tidak lagi masuk dalam pos Pendapatan, melainkan masuk dalam pos penerimaan (yang belum tentu menjadi hak pemda)
- d. Proses penyusunan APBD melibatkan unsur-unsur dalam masyarakat, selain pemda dan DPRD.
- e. Bentuk dan susunan APBD terdiri atas tiga bagian yaitu pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Pendapatn dibagi menjadi tiga jenis, yaitu pendapatan asli daerah, dana perimbangan, dan pendapatan lain-lain daerah yang sah. Sedangkan belanja dibagi menjadi belanja aparatur daerah, belanja pelayanan publik, belanja bagi hasil dan bantuan keuangan, dan belanja tidak terduga.
- f. Indikator kinerja pemda tidak hanya mencakup tiga hal sebagaimana pada masa prareformasi, tetapi juga meliputi standar pelayanan yang diharapkan.
- g. Terdapat merubahan mendasar dalam pengelolaan anggran dengan dikeluarkannya PP Nomor 105 Tahun 2000 dan Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 yang menuntut akan akuntabilitas dan transparansi yang lebih besar dalam

pengelolaan anggaran, sehingga terjadi pergeseran, yaitu:

- 1) Dari pertanggungjawaban secara vertikal (kepada pemerintahan di atasnya) menjadi pertanggungjawaban secara horizontal (kepada masyarakat melalui DPRD)
 - 2) Dari sistem anggaran tradisional (dengan menggunakan pendekatan inkremental dan line item yang lebih menekankan pertanggungjawaban input yang dialokasikan) menjadi anggaran kinerja (tidak sekedar menekankan pertanggungjawaban pada input, melainkan juga pada output dan outcome)
 - 3) Dari pengendalian dan audit keuangan, menjadi ditambah dengan audit kinerja.
 - 4) Lebih menerapkan konsep value for money (ekonomis, efisiensi, dan efektif)
 - 5) Penerapan konsep pusat pertanggungjawaban (pusat pendapatan, pusat biaya, pusat laba dan pusat investasi)
 - 6) Perusahaan sistem akuntansi keuangan pemerintahan (dari single entry dan berbasis kas, menjadi double entry dan berbasis kas modifikasi)
- h. Akuntansi memiliki peranan penting dalam pengelolaan keuangan daerah dibandingkan sebelum reformasi yang lebih mementingkan kegiatan perbendaharaan, yaitu kegiatan administrasi penerimaan dan pengeluaran.
3. Penganggaran di Era Pasca- Reformasi Lanjutan (Periode 2004-Sekarang)
- Periode ini merupakan kelanjutan dari periode sebelumnya yaitu melanjutkan reformasi pengelolaan keuangan negara (daerah), dengan diterbitkannya tiga paket undang-undang tentang keuangan negara, yakni UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Adanya paket undang-undang tentang keuangan negara yang baru dan amandemen sejumlah undang-undang yang terkait juga, maka perlu mengubah atau merevisi peraturan

pemerintah dan aturan dibawahnya yang berpayung hukum pada undang-undang tersebut. Peraturan perundang-undangan ini akan terus berlanjut sebagaimana dikatakan oleh Halim dan Kusufi (2012 8)

Beberapa perubahan mendasar yang terjadi pada periode ini adalah sebagai berikut

- a. Dikenalkan kembali bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran untuk mengadministrasikan penerimaan dan pengeluaran anggaran
- b. Pengelompokan belanja diganti dari belanja aparatur belanja pelayanan publik, belanja bagi hasil dan bantuan keuangan, dan belanja tidak terduga menjadi belanja langsung dan belanja tidak langsung yang dikaitkan dengan keterkaitan langsung maupun tidak langsung dengan program dan kegiatan.
- c. Diterapkannya konsep multi *terms expenditure framework* (MTEF)
- d. Perlunya penyusunan sistem akuntansi keuangan daerah yang mensyaratkan adanya standar akuntansi pemerintahan dan prosedur akuntansi keuangan daerah untuk menjamin konsistensi dalam laporan keuangan.
- e. Konsekuensi dari diterbitkannya PP Nomor 24 Tahun 2005 dan PP Nomor 58 Tahun 2005 adalah pengelolaan keuangan daerah dan tanggungjawab pengelolaannya yang telah didelegasikan dari Kepala Daerah kepada masing-masing kepala SKPD.

Pengembangan konsep dan praktik penganggaran terjadi sebagai upaya untuk memenuhi amanat aturan perundang-undangan, atau konsekuensi dari diterapkannya praktik pengelolaan keuangan daerah lainnya, seperti amanat untuk melaksanakan akuntansi pemerintahan berbasis akrual, sebagaimana yang diamanatkan oleh UU Nomor 17 Tahun 2003 Pasal 36, yang mempersyaratkan diterapkannya penganggaran berbasis akrual atau pengembangan harus dilakukan karena adanya tuntutan publik dan terdapat permasalahan didalam praktik penganggaran selama ini, sehingga diperlukan perbaikan dan penyempurnaan yang nantinya dapat meningkatkan kinerja pemerintahan.

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

A. Pengertian Manajemen Strategi

“Manajemen strategi” terdiri atas dua suku kata yang dapat dipilah menjadi kata “manajemen” dan “strategi”. Definisi manajemen diambilkan dari definisi yang diungkapkan oleh Nawawi (2000: 52) yaitu sebagai berikut:

Manajemen merupakan serangkaian proses yang terdiri atas perencanaan (*planning*), pengorganisasian (*organizing*), pelaksanaan (*actuating*), pengawasan (*controlling*), dan penganggaran (*budgeting*).

Dari definisi di atas diketahui bahwa unsur-unsur yang ada dalam manajemen tersebut apabila dijabarkan dalam penjelasan adalah sebagai berikut.

1. Perencanaan (*Planning*)
Suatu organisasi dapat terdiri atas dua orang atau lebih yang bekerja sama dengan cara yang efektif dan efisien untuk mencapai tujuan.
2. Pengorganisasian (*Organizing*)
Merupakan sistem kerja sama kelompok orang, yang dilakukan dengan pembagian dan pembagian seluruh pekerjaan atau tugas dengan membentuk sejumlah satuan atau unit kerja, yang menghimpun pekerjaan sejenis dalam satu satuan kerja.
3. Pelaksanaan (*Actuating*)
Pelaksanaan atau pergerakan dilakukan organisasi setelah sebuah organisasi memiliki perencanaan dan melakukan pengorganisasian dengan memiliki struktur organisasi termasuk tersedianya personel sebagai pelaksana sesuai dengan kebutuhan unit atau satuan kerja yang dibentuk.

4. Penganggaran (*Budgeting*)

Merupakan salah satu fungsi manajemen yang sangat penting peranannya. Karena fungsi ini berkaitan tidak saja dengan penerimaan, pengeluaran, penyimpanan, penggunaan, dan pertanggung jawaban, namun lebih luas lagi berhubungan dengan kegiatan tata laksana keuangan.

5. Pengawasan (*Control*)

Pengawasan atau kontrol harus selalu dilaksanakan pada organisasi sektor publik. Fungsi ini dilakukan oleh manajer sektor publik terhadap pekerjaan yang dilakukan dalam status atau unit kerjanya.

Strategi merupakan tindakan yang bersifat *incremental* (senantiasa meningkat) dan terus menerus, serta dilakukan berdasarkan sudut pandang tentang apa yang diharapkan oleh para pelanggan dimasa depan. Manajemen strategi adalah proses manajerial yang berisi serangkaian keputusan dan tindakan mendasar yang ditetapkan oleh manajemen puncak yang berisi visi, misi, sasaran, dan target organisasi yg dilakukan oleh seluruh jajaran suatu organisasi dalam rangka mencapai tujuan.

B. Konsep Manajemen Strategi Sektor Publik

Menurut Untoro (2010) lingkungan organisasi sektor publik dipengaruhi oleh tiga faktor:

1. Pasar

Faktor pasar berkaitan dengan faktor pendanaan. Pasar pada organisasi sektor privat ditentukan oleh organisasi yang bersangkutan dengan mendasarkan pada perilaku pembelian konsumen, sedangkan pasar pada organisasi sektor publik ditentukan oleh *oversight body* (masyarakat, DPR/DPRD). Hal ini dikarenakan organisasi sektor publik memiliki motif tidak mencari keuntungan, namun lebih berorientasi pada pelayanan publik sehingga organisasi sektor publik lebih banyak tidak menggunakan diri pada konsumennya (kliennya) untuk mendapatkan bantuan keuangan.

2. Kendala yang dihadapi

Tingginya tekanan dan pengaruh politik karena ketergantungan yang tinggi pada *oversight body*, menyebabkan organisasi sektor

publik menghadapi banyak kendala. Sehingga otonomi dan fleksibilitas terbatas karena harus mendapat persetujuan dari *oversight body*.

3. Pengaruh politik.

Tingginya pengaruh politik menyebabkan fleksibilitas dan otonomi terbatas. Agar kontinuitas organisasi dapat berjalan maka manajemen organisasi perlu menyiapkan skenario pengelolaan organisasi yang fleksibel.

Proses pengendalian manajemen sektor publik dapat dilakukan melalui komunikasi formal dan informal. Mardiasmo (2009: 50) menjelaskan bahwa komunikasi formal terdiri atas aktivitas formal organisasi, yang meliputi:

1. Perumusan Strategi

Perumusan strategi merupakan tugas dan tanggung jawab manajemen puncak didalam proses penentuan visi, misi, tujuan, sasaran, target, arah dan kebijakan, serta strategi organisasi. Hasil perumusan strategi bersifat permanen dan terjangkau panjang, dari 4 tahunan bahkan sampai 25 tahun.

Perumusan strategi menghasilkan strategi global atau makro yang disebut *corporate level strategy*. Kemudian diturunkan menjadi strategi yang lebih mikro dalam bentuk program, kegiatan atau proyek yang dikenal dengan *unit business level strategy*. Salah satu metode untuk menentukan strategi adalah dengan analisis SWOT yang menganalisis faktor internal organisasi yang menjadi kekuatan dan kelemahan (*core competence*) dan memperhitungkan faktor eksternal berupa ancaman dan peluang. Analisis SWOT merupakan salah satu alat dalam management strategi untuk menentukan kekuatan (*strength*), kelemahan (*weakness*), kesempatan (*opportunity*) dan ancaman (*threat*) dalam organisasi.

2. Perencanaan strategis

Perencanaan strategis adalah proses penentuan program aktivitas atau proyek yang akan dilaksanakan oleh suatu organisasi dan menentukan jumlah alokasi sumber daya yang akan dibutuhkan.

Tujuan utama perencanaan strategis adalah untuk meningkatkan komunikasi dan partisipasi, mengakomodasi

kepentingan dan nilai yang berbeda antara manager puncak dan manager di level bawah sehingga memungkinkan tercapainya persetujuan antara kedua pihak tentang strategi terbaik untuk mencapai tujuan organisasi. Hal ini mendorong terwujudnya *goal congruence*. Manfaat perencanaan strategis bagi organisasi, antaralain :

- a. Sarana untuk memfasilitasi tercapainya anggaran yang efektif.
- b. Sarana memfokuskan manager pada pelaksanaan strategi yang ditetapkan.
- c. Sarana untuk memfasilitasi dilakukannya alokasi sumber daya yang optimal.
- d. Kerangka pelaksanaan (*short term action*).
- e. Sarana manajemen untuk memahami strategi organisasi secara lebih jelas.
- f. Alat untuk memperkecil rentang alternatif strategi.

3. Penganggaran

Tahap penganggaran dalam proses pengendalian manajemen sektor publik, merupakan tahap yang paling dominan. Proses penganggaran di sektor publik, berbeda dengan sektor swasta, terutama dengan adanya pengaruh politik.

4. Penilaian Kinerja

Pengendalian manajemen melalui sistem penilaian kinerja dilakukan dengan cara menciptakan mekanisme penghargaan (*reward*) dan sanksi (*punishment*) sebagai pendorong pencapaian strategi, tercapainya tujuan organisasi, dan menciptakan kepuasan setiap individu. *Reward* dan *punishment* harus didukung dengan manajemen kompensasi yang memadai. Manajemen kompensasi merupakan mekanisme yang penting untuk mendorong dan memotivasi manager untuk mencapai tujuan organisasi. Sebaiknya orientasi penilaian kinerja lebih diarahkan pada pemberian *reward*. Bentuk penghargaan dapat berupa: finansial (gaji, bonus dan tunjangan), non finansial (promosi jabatan, penambahan tanggungjawab dan kepercayaan, otonomi yang lebih besar, penempatan kerja di tempat kerja yang lebih baik, dan pengakuan).

C. Implementasi Strategi Pada Sektor Publik

1. Menetapkan arah dan misi organisasi
Setiap organisasi pasti mempunyai visi, misi, dan tujuan. Visi, misi, dan tujuan ini akan menentukan arah yang akan dituju oleh organisasi. Tanpa adanya visi, misi, dan tujuan maka kinerja organisasi akan mudah dipengaruhi oleh situasi eksternal.
2. Memahami lingkungan internal dan eksternal
Tujuan analisis lingkungan adalah untuk dapat mengerti dan memahami lingkungan organisasi sehingga manajemen akan dapat melakukan reaksi secara tepat terhadap setiap perubahan.
3. Memformulasikan strategi
Formulasi strategi melibatkan penetapan serangkaian tindakan yang tepat guna mencapai tujuan organisasi.
4. Mengimplementasikan strategi
Dalam implementasi strategi pada organisasi sektor publik diharapkan menetapkan atau merumuskan tujuan organisasi tahunan, memikirkan dan merumuskan kebijakan, memotivasi karyawan serta mengalokasikan sumber daya sehingga strategi yang telah diformulasikan dapat dilaksanakan.
5. Mengevaluasi dan mengawasi strategi
Selama organisasi melaksanakan strateginya, organisasi perlu mengamati hasilnya dan memantau perkembangan baru di lingkungan internal dan eksternalnya.

Proses manajemen strategi pada organisasi pemerintahan diatur dan tertuang dalam Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional. Tahapan perencanaan pembangunan nasional, meliputi :

1. Tahap penyusunan rencana
Pada tahap ini organisasi sektor publik dalam hal ini pemerintah, merumuskan arah
2. Tahap penetapan rencana
3. Tahap pelaksanaan rencana
4. Tahap evaluasi pelaksanaan rencana

D. Sistem Pengendalian Manajemen Sektor Publik

Sistem pengendalian manajemen adalah struktur dan proses sistematis yang terorganisir yang digunakan oleh manajemen untuk memastikan bahwa pelaksanaan kegiatan operasi organisasi sesuai dengan strategi dan kebijakan organisasi. Elemen-elemen dari sistem pengendalian manajemen, antara lain :

1. *Detector* atau *sensor*, alat yang mengidentifikasi apa yang sedang terjadi dalam suatu proses yang sedang dikendalikan.
2. *Assessor* atau pembanding, alat untuk menentukan ketepatan dengan membandingkan kenyataan dan standar yang ditetapkan.
3. *Efektor*, alat yang digunakan untuk mengubah sesuatu yang diperoleh dari *assessor*.
4. Jaringan komunikasi, alat yang mengirim informasi antara *detector* dan *assessor* dengan *assessor* dan *efektor*.

Sistem pengendalian manajemen sektor publik berfokus pada bagaimana melaksanakan strategi organisasi secara efektif dan efisien sehingga tujuan dapat dicapai. Sistem pengendalian manajemen didukung dengan perangkat lain berupa struktur organisasi, manajemen sumber daya manusia dan lingkungan yang mendukung.

Menurut Mahmudi (2007), sistem pengendalian manajemen terdiri dari dua bagian yaitu proses pengendalian manajemen dan struktur pengendalian manajemen. Proses pengendalian manajemen merupakan tahap-tahap yang dilalui untuk mencapai tujuan diantaranya :

1. Perumusan strategi,
2. Perencanaan strategi,
3. Pembuatan program,
4. Penganggaran,
5. Implementasi,
6. Pelaporan kinerja,
7. Evaluasi kinerja,
8. Umpan balik.

Sedangkan struktur pengendalian manajemen merupakan jaringan yang dimiliki organisasi untuk sarana melaksanakan proses pengendalian manajemen. Elemen struktur pengendalian manajemen :

1. Pusat pertanggungjawaban
2. Kompensasi
3. Jejaring informasi

E. Struktur Pengendalian Manajemen

1. Pusat pertanggungjawaban adalah unit yang membawahi suatu tugas tertentu yang dikepalai oleh seorang manajer. Tanggung jawab manajer pusat pertanggungjawaban adalah untuk menciptakan hubungan yang optimal antara sumber daya input yang digunakan dengan output yang dihasilkan dan dikaitkan dengan target kerja.
2. Kompensasi
3. Jejaring informasi

F. Konsep Pusat Pertanggungjawaban Di Organisasi Sektor Publik

Konsep pusat pertanggungjawaban merupakan wujud dari model pengambilan keputusan secara terdesentralisasi. Organisasi yang dibagi ke dalam pusat-pusat pertanggungjawaban akan mempengaruhi sistem akuntansi yang diterapkan. Sistem akuntansi pertanggungjawaban adalah sistem yang mengukur berbagai hasil yang dicapai setiap pusat pertanggungjawaban menurut informasi yang dibutuhkan manajer untuk mengoperasikan pusat pertanggungjawaban.

Pusat pertanggungjawaban pada organisasi sektor publik dibedakan menjadi (Mardiasmo, 2009) :

1. Pusat biaya (*Expense center*)
Pusat biaya adalah pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai berdasarkan biaya yang telah dikeluarkan bukan nilai output yang dihasilkan. Dan manajer hanya bertanggung jawab pada biaya saja. Pusat biaya sering digunakan dalam sektor publik, karena output yang dihasilkan tidak bisa diukur atau hanya bisa diukur secara fisik bukan nilai rupiahnya. Efisiensi dievaluasi melalui hubungan input dan output, sedangkan efektivitas dievaluasi melalui kinerja yang dilakukan sesuai atau tidak dengan target dan sasaran.
Contoh : Dinas pendidikan, Dinas kesehatan, Dinas Pekerjaan Umum.

2. Pusat pendapatan (*Revenue center*)
Pusat pendapatan adalah pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai berdasarkan pendapatan yang dihasilkan.
Contoh : Dirjen Pajak, Dirjen Bea dan Cukai, DPPKAD.
 3. Pusat laba (*Profit center*)
Pusat laba adalah pusat pertanggungjawaban yang membandingkan input dengan output dalam satuan moneter. Kinerja manajer dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan.
Contoh : BUMN, BUMD.
 4. Pusat investasi (*Investment center*)
Pusat investasi adalah pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan dikaitkan dengan investasi yang ditanamkan pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.
Contoh : Balitbang.
- Sedangkan menurut literatur akuntansi manajemen seperti Hansen & Mowen (2007) dan Hilton (2008), menambahkan satu pusat pertanggungjawaban yaitu pusat beban terbatas (*discretionary expence center*). Pusat beban terbatas merupakan unit yang menghasilkan output yang tidak dapat diukur secara finansial atau bagi unit yang tidak ada hubungan yang kuat antara pemakaian sumber dan hasil yang dicapai.

G. Pusat Pertanggungjawaban Sebagai Basis Pengembangan Pengukuran Kinerja

Aturan pengendalian, atau prinsip-prinsip, akan dapat terbagi ke dalam dua tingkatan: aturan operasi dan aturan pelaksanaan. Aturan operasi menyampaikan apa yang harus dilakukan, dan aturan pelaksanaan menetapkan konsekuensi bagi seorang pengambil keputusan jika mengikuti aturan operasi. Pada masing-masing dari empat (atau lima) tipe pusat- pusat pertanggungjawaban, manajer-manajer pusat memiliki kebijaksanaan dalam memilih dan mngimplementasikan tindakan-tindakan. Pusat pertanggungjawaban merupakan alat yang sangat vital untuk pelaksanaan dan pengendalian anggaran. Untuk mengarahkan keputusan manajer dan mengevaluasi

kinerja manajer dan pusat-pusatnya, kita membutuhkan sebuah pengukuran kinerja.

Oleh karena itu, pusat pertanggungjawaban merupakan basis pengukuran kinerja, yaitu membandingkan antara apa yang telah dicapai oleh unit organisasi dengan anggaran yang telah ditetapkan. Ada dua alasan mengapa manajer perlu menerapkan pengukuran kinerja pada unit kerja (desentralisasi) yaitu terkait dengan kesesuaian tujuan dan masalah eksternal.

1. Masalah Kesesuaian Tujuan

Masalah mendasar yang muncul dikarenakan, tidak seperti keadaan pada ilmu fisika, pengukuran pada ilmu sosial dan dalam manajemen mengubah peristiwa dan pengamatan. Pengukuran dipilih untuk mengevaluasi kinerja untuk mendapatkan nilai dan pentingnya sebuah fakta yang diperhatikan. Permasalahan kedua meningkat karena pengukuran kinerja pencapaian internal pada keiempatan eksternal. Unit merasa telah memiliki kinerja yang baik karena melebihi pengukuran kinerja tahun lalu atau pengukuran anggaran. Keterbatasan ketiga dari pengukuran kinerja tunggal terjadi ketika konsekuensi ekonomi dari aktivitas sekarang diabaikan. Hilton (2008) menjelaskan bahwa hasil dari kesesuaian tujuan adalah ketika manajer sub unit membantu organisasi dalam memenuhi tujuannya sesuai dengan yang ditetapkan oleh manajemen puncak. Dalam konteks organisasi pemerintahan di Indonesia, yang menerapkan penganggaran berbasis kinerja, pengukuran kinerja mutlak diperlukan. Pengukuran kinerja dalam organisasi sektor publik dilakukan untuk mengukur *value for money* (3E) program dan kegiatan, yaitu: ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Tanpa adanya ukuran kinerja akan sulit untuk mengidentifikasi apakah suatu program atau kegiatan dinyatakan berhasil atau gagal, atau dengan kata lain sesuai atau tidak sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan.

2. Masalah Eksternalitas

Interaksi antar-unit organisasi mengenalkan permasalahan ketika unit lokal berfokus pada pengukuran kinerja individu. Ketika interaksi ada, tindakan unit individu mempengaruhi tidak hanya mengukur kinerjanya sendiri tetapi juga mengukur unit yang lain. Kinerja unit desentralisasi yang lain juga pengukuran kinerja dari sebuah unit individu. Penerapan BSC dapat menjadi cara untuk

menilai pengukuran kinerja, karena BSC memiliki pengukuran kinerja keuangan dan non keuangan, yang sesuai dengan karakteristik organisasi sektor publik. Pada organisasi perusahaan (bisnis), pengukuran kinerja non keuangan diterapkan untuk mendukung kinerja keuangan, karena tujuan organisasinya adalah bertujuan untuk menyediakan pelayanan publik dan peningkatan kesejahteraan masyarakat, pengukuran kinerja non keuangan seperti pengukuran pelanggan (masyarakat) menjadi yang utama dibandingkan pengukuran kinerja keuangan. Oleh karena itu, penerapan pengukuran kinerja menjadi sangat penting bagi organisasi sektor publik karena tingginya ketergantungan sektor publik kepada *oversight body* (lembaga pengawasan) yang mengakibatkan tingginya ketidakpastian lingkungan yang dihadapi, serta banyak dan bervariasi pihak yang berkepentingan dan sasaran organisasi yang samar (Untooro, 2010).

H. Implementasi Pusat Pertanggungjawaban Di Organisasi Pemerintahan

Sebagaimana dijelaskan diatas, bahwa saat ini sistem pemerintahan di Indonesia menganut sistem desentralisasi dengan otonomi daerah. Pengaruh sistem desentralisasi pada organisasi pemerintahan adalah dengan dibentuknya pusat-pusat pertanggungjawaban. Menurut Mardiasmo (2009) pusat pertanggungjawaban di organisasi sektor publik dibagi menjadi empat yaitu, pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba dan pusat investasi.

Sedangkan literatur akuntansi manajemen kontemporer membagi pusat pertanggungjawaban menjadi lima, yaitu selain empat pusat pertanggungjawaban di atas, juga ada pusat beban terbatas. Implementasi pusat pertanggungjawaban pada organisasi sektor publik tidak hanya dilihat dari fungsi dan kewenangannya, tetapi juga ukuran kinerja yang digunakannya. Penjelasan mengenai implementasi pusat pertanggungjawaban dalam organisasi pemerintahan adalah sebagai berikut:

1. Pusat Biaya

Berdasarkan definisi di atas, pusat biaya adalah pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai

berdasarkan biaya yang telah dikeluarkan. Dengan kata lain, suatu unit organisasi disebut sebagai pusat biaya apabila ukuran kinerja dinilai berdasarkan biaya yang telah digunakan (bukan nilai output yang dihasilkan). Dalam konteks organisasi sektor publik, pusat biaya ini adalah unit organisasi (atau bisa juga tingkat sub-unit organisasi) yang beroperasi semata-mata hanya untuk pelayanan publik atau peningkatan kesejahteraan masyarakat.

Hampir sebagian besar unit organisasi dalam organisasi pemerintahan merupakan pusat biaya, karena memang tujuan utama organisasi sektor publik adalah pelayanan publik. Ukuran kinerja yang digunakan untuk menilai unit organisasi sebagai pusat biaya adalah seberapa besar input yang digunakan oleh unit organisasi tersebut untuk mencapai atau menghasilkan output tertentu pula baik berupa fisik maupun nonfisik, tanpa memperhitungkan tingkat pengembalian secara finansialnya. Pada pusat biaya efisiensi dapat ditentukan dengan membandingkan antara input yang digunakan dengan output yang dihasilkan atau dengan standar biaya yang telah ditetapkan (ASB), sedangkan efektivitas unit organisasi dapat ditentukan dengan misalnya mengukur tingkat keterjangkauan, kualitas, dan kepuasan publik dari output yang telah dihasilkan tersebut melalui metode survei. Jadi, pada sebagian besar unit organisasi sektor publik yang merupakan pusat biaya akan menghasilkan defisit anggaran pada laporan realisasi anggarannya karena memang sebagai organisasi pengguna dana. Walaupun ada potensi untuk memperoleh atau berfungsi memungut pendapatan, biasanya jumlahnya jauh lebih kecil daripada belanjanya.

Selain itu juga, fungsi sebagai penghasil pendapatan bukanlah tujuan utama dari unit organisasi tersebut. Contoh dari pusat biaya ini adalah pada pemerintah pusat seperti Kementerian Pendidikan Nasional, Kementerian Kesehatan, dan sebagainya. Sedangkan pada pemerintah daerah adalah Dinas Pendidikan, Dinas Kesehatan, Dinas Pekerjaan Umum, dan sebagainya.

2. Pusat Pendapatan

Sesuai definisinya, pusat pendapatan adalah unit organisasi yang prestasi manajernya diukur berdasarkan pendapatan yang dihasilkan. Pada organisasi sektor publik, unit organisasi yang

berfungsi sebagai pusat pendapatan adalah unit organisasi yang tujuan utamanya adalah untuk memungut dan menghasilkan pendapatan. Operasi unit organisasi ini didominasi memungut pendapatan. Meskipun demikian, bukan berarti ada input yang digunakan (biaya), namun semua sumber daya yang digunakan (misal adalah anggaran) digunakan dalam rangka untuk melaksanakan pemungutan, ekstensifikasi dan intensifikasi pendapatan.

Unit organisasi ini akan dinilai kinerjanya berdasarkan seberapa besar pendapatan yang dapat diperoleh dibandingkan dengan target pendapatan yang ditetapkan. Pada pemerintah pusat, unit organisasi yang berfungsi sebagai pusat pendapatan adalah Kementerian Keuangan, terutama untuk Dirjen Pajak, dan Dirjen Bea dan Cukai. Kedua direktorat tersebut bertugas untuk melaksanakan pemungutan sekaligus meningkatkan penerimaan negara. Sedangkan dalam konteks pemerintah daerah, unit organisasi yang berfungsi pada pusat pendapatan adalah bagian pendapatan pada Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPPKAD) dan Kantor Pelayanan Perizinan Terpadu (KPPT).

Meskipun, pada satuan kerja (dinas) yang lain ada yang menjalankan fungsi pendapatan, seperti retribusi terminal menjadi tanggung jawab Dinas Perhubungan, namun bagian pendapatan pada DPPKAD tetap melakukan koordinasi dan membantu satuan kerja tersebut untuk melakukan pemungutan pendapatan. Kinerja pendapatan pemerintah daerah secara keseluruhan tetap menjadi tanggung jawab dari bagian pendapatan DPPKAD.

3. Pusat Laba

Pusat laba adalah unit organisasi yang berfungsi menghasilkan sejumlah laba untuk membantu meningkatkan pendapatan daerah untuk menjalankan pelayanan publik. Kinerja manajer dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan. Biasanya unit organisasi ini adalah unit bisnis milik pemerintah atau sebagian sahamnya dimiliki oleh pemerintah. Pada unit organisasi ini, proses pembiayaan tunduk pada aturan undang-undang yang mengatur pengelolaan keuangan negara atau daerah, sedangkan operasionalnya seperti organisasi bisnis. Contohnya adalah BUMN, dan BUMD, objek pariwisata milik pemda, bandara dan pelabuhan.

4. Pusat Investasi

Pusat investasi adalah pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan dikaitkan dengan investasi yang ditanamkan pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Tujuan investasi yang dilakukan oleh organisasi sektor privat berbeda dengan organisasi sektor publik. Pada organisasi sektor privat, investasi dilakukan bertujuan untuk memperoleh imbalan (*return*) dari modal yang ditanamkan. Tentu saja, pengertian investasi tersebut tidak bisa ditujukan untuk organisasi sektor publik.

Hartono (2009) mengartikan invesrasi adalah pengorbanan konsumsi pada masa saat ini untuk memperoleh manfaat di masa mendatang. Pengertian tersebut lebih sesuai untuk konteks organisasi sektor publik. Investasi pada organisasi sektor publik diartikan sebagai pengorbanan konsumsi (berupa anggaran belanja modal maupun pembiayaan) untuk memperoleh manfaat, baik berupa manfaat keuangan maupun non keuangan di masa mendatang. Penekanan kepada manfaat non keuangan lebih besar karena tujuan utama organisasi sektor publik adalah untuk pelayanan publik dan peningkatan kesejahteraan masyarakat.

Dilihat dari segi manfaat yang akan diperoleh, Investasi yang dilakukan oleh organisasi sektor publik tidak harus langsung menghasilkan imbalan keuangan (*return*), tetapi dapat juga bersifat tidak langsung yaitu apabila keputusan investasinya dapat meningkatkan kualitas dan kuantitas pelayanan publik dan kesejahteraan masyarakat sekitar sehingga nantinya akan meningkatkan kapasitas anggaran pemda. Contoh investasi yang dapat menghasilkan manfaat keuangan secara langsung adalah misalnya pemda memutuskan untuk membangun pasar dan kios yang ada di pasar tersebut disewakan atau dijual dengan cara kredit kepada pedagang yang memanfaatkan pasar tersebut. Hasil investasi berupa pasar dapat langsung diterima oleh pemda berupa keuntungan sewa atau untung atas penjualan secara kredit.

Apabila tanggung jawab investasi tersebut berada pada bagian aset di DPPKAD atau bagian umum di sekretariat daerah, maka bagi atau bagian umum tersebut merupakan pusat investasi. Unit organisasi tersebut akan bertanggung jawab dari mulai

pembangunan, promosi, pemasaran hingga penagihan sewa atau angsuran kreditnya sampai jangka waktu investasinya berakhir, Di sisi lain, bagian pendapatan sebagai pusat pendapatan dapat memanfaatkan keberadaan pasar tersebut untuk memungut retribusi pasar dan parkir.

Sedangkan contoh investasi yang tidak langsung menghasilkan manfaat keuangan namun dapat meningkatkan pelayanan publik atau kesejahteraan masyarakat adalah pembangunan jalan untuk akses desa terpencil. Mungkin, pemda tidak bisa menghitung manfaat ekonomis dari pembangunan jalan tersebut secara langsung, namun keberadaan jalan tersebut akan meningkatkan perekonomian masyarakat desa tersebut. Apabila perekonomian masyarakat meningkat, tentunya akan diringi dengan peningkatan perputaran barang dan jasa. Peningkatan tersebut nantinya akan dapat dimanfaatkan untuk meningkatkan pajak dan retribusi daerah. Untuk pengelolaan dan pemeliharaan jalan dapat diserahkan kepada Dinas Bina Marga atau Pekerjaan Umum, namun bagian aset atau bagian umum tetap harus melakukan kajian untuk menghitung *multiplier effect* yang dihasilkan oleh jalan tersebut.

5. Pusat Beban Terbatas

Pusat beban terbatas (*discretionary expense centre*) merupakan unit yang menghasilkan output yang tidak dapat diukur secara finansial atau bagi unit yang tidak ada hubungan yang kuat antara pemakaian sumber (input) dan hasil yang dicapai (output).

Berdasarkan definisi tersebut, dapat diartikan bahwa unit organisasi tersebut menggunakan sumber daya yang dimiliki organisasi tersebut, namun menghasilkan output non-keuangan dan tidak berhubungan langsung dengan tugas, pokok, dan fungsi organisasi yang menaunginya. Pusat pertanggungjawaban ini lebih bersifat unit yang mendukung unit organisasi lainnya.

Contoh dari pusat pertanggungjawaban ini adalah bagian sekretariat atau bagian tata usaha pada sebuah SKPD, yang bertanggung jawab atas belanja administrasi kantor untuk mendukung operasional kantor sehari-hari serta pelaksanaan program dan kegiatan SKPD secara keseluruhan. Kinerja unit organisasi ini tidak bisa diukur dengan tolok ukur kinerja

berdasarkan urusan pemerintahan organisasinya, namun hanya bisa seberapa besar input yang digunakan atau ketercapaian target output yang direncanakan dengan input yang terbatas. Unit organisasi ini hanya bisa diukur tingkat efisiensinya dengan menggunakan analisis standar biaya, sedangkan efektivitasnya sulit untuk diukur.

I. Pengukuran Kinerja Di Pemerintah : Teori dan Aplikasi

1. Pengukuran Kinerja Dan Fungsi Pengendalian Manajemen Organisasi Sektor Publik

Sebagaimana dijelaskan di atas bahwa setiap organisasi memerlukan pengendalian manajemen untuk mencapai tujuannya. Pengendalian manajemen sudah melekat dengan keberadaan organisasi. Artinya, fungsi pengendalian manajemen dalam suatu organisasi ada sejak organisasi tersebut berdiri dan akan tetap ada seiring dengan keberlangsungan organisasi.

Mahmudi (2007) membagi fungsi pengendalian menjadi dua jenis, yaitu pengendalian formal dan informal. Pengendalian formal dilakukan melalui saluran komunikasi formal berupa aktivitas-aktivitas resmi organisasi yang bersifat rutin, seperti perumusan strategi, perencanaan strategis, penganggaran, operasionalisasi anggaran, dan evaluasi kinerja. Pengendalian informal dilakukan melalui jalur komunikasi informal seperti komunikasi langsung, pertemuan informal, diskusi, memo, observasi ke lapangan, jamuan makan disebut juga melalui metode *management by walking around*. Desain sistem pengendalian manajemen yang baik adalah desain yang mampu menyelaraskan antara pengendalian manajemen formal dan informal. Pengendalian formal belum tentu lebih baik dibanding dengan pengendalian informal. Pengendalian informal menjadi sangat penting jika dapat menutupi kelemahan yang ada pada pengendalian formal yang diterapkan organisasi tersebut. Dalam organisasi pemerintahan, biasanya lebih menggunakan pengendalian formal. Namun demikian, semenjak adanya konsep *New Public Management*, pendekatan pengendalian manajemen organisasi sektor publik, terutama pemerintahan, menjadi lebih fleksibel, yaitu kombinasi antara pengendalian formal dan informal.

Dalam bidang akuntansi, F. W. Taylor mengembangkan konsep pengendalian dalam akuntansi manajemen. Pengendalian dalam akuntansi manajemen terkait dengan pengendalian biaya dan pengendalian anggaran yang dikendalikan melalui pusat pertanggungjawaban akuntansi. Perkembangan terkini memungkinkan pengendalian biaya dan anggaran tidak secara langsung terkait dengan input atau tidak terbatas pada pengendalian keuangan, sebagaimana konsep pengendalian tradisional. Melainkan, pengendalian dapat dilakukan melalui pengendalian aktivitas. Dari konsep ini muncullah konsep activity-based costing, activity based budgeting dan activity-based management.

Konsep dan filosofi pengendalian aktivitas tidak hanya relevan diterapkan untuk organisasi bisnis, akan tetapi juga dapat diadopsi pada organisasi sektor publik (Mahmudi 2000). Contoh penerapan dari pengendalian aktivitas pada organisasi sektor publik adalah kineri diterapkannya penganggaran berbasis kinerja (performance-based budgeting) pada pemerintah daerah. Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dimulai sejak dikeluarkannya Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002. Penganggaran kinerja menghendaki dikaitkannya setiap mata anggaran dengan program, kegiatan, dan target kinerja. Anggaran dikeluarkan untuk mendanai/membiayai program dan kegiatan serta setiap program dan kegiatan memiliki ukuran dan target kinerjanya. Oleh karena itu, konsep pengendalian aktivitas me adanya sistem pengukuran kinerja. Jadi, keterkaitan antara sistem pengukuran kinerja sistem pengendalian manajemen adalah bahwa sistem pengukuran kinerja merupakan bagian dari fungsi pengendalian manajemen.

Sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik menilai capaian suatu strategi melalui tolok ukur kinerja yang ditetapkan. Tolok ukur kinerja tersebut dapat berupa pengukuran kinerja keuangan dan nonkeuangan. Pengukuran kinerja ini sangat penting untuk menilai akuntabilitas organisasi dan manajer dalam menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik. Akuntabilitas bukan sekadar kemampuan menunjukkan bagaimana uang publik dibelanjakan, tetapi meliputi kemampuan menunjukkan bahwa uang publik tersebut telah dibelanjakan secara ekonomis, efisien, dan efektif (konsep value for money). Artinya, bahwa setiap rupiah yang dibelanjakan pemerintah harus berdampak terhadap kepentingan dan kebutuhan publik sesuai dengan tuntutan publik, serta dapat dipertanggungjawabkan kepada publik.

Mahmudi (2007: 14) mengidentifikasi tujuan dilakukannya pengukuran organisasi sektor publik, yaitu :

- a. Mengetahui tingkat ketercapaian rujukan organisasi;
- b. Menyediakan sarana pembelajaran bagi pegawai;
- c. Memperbaiki kinerja untuk periode berikutnya
- d. Memberikan pertimbangan yang sistematis dalam pembuatan keputusan pemberian reward dan punishment;
- e. Memotivasi pegawai;
- f. Menciptakan akuntabilitas publik

Sedangkan manfaat disusunnya pengukuran kinerja bagi organisasi pemerintahan adalah publik : (Mardiasmo, 2009 : 122)

- a. Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang digunakan untuk menilai kinerja,
- b. Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan,
- c. Untuk memonitor dan mengevaluasi pencapaian kinerja dan membandingkannya dengan target kinerja serta melakukan tindakan korektif untuk memperbaiki kinerja,
- d. Sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (reward and punishment secara objektif atas pencapaian prestasi yang diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang telah disepakati,
- e. Sebagai alat komunikasi antara bawahan dan pimpinan dalam rangka memperbaiki kinerja organisasi,
- f. Membantu mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi,
- g. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah,
- h. Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.

Berdasarkan tujuan dan manfaat di atas, pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk memenuhi tiga maksud, adalah sebagai berikut : (Mardiasmo, 2009 : 121)

- a. Pengukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk membantu memperbaiki kinerja pemerintah, maksudnya adalah untuk membantu pemerintah berfokus pada tujuan dan sasaran program unit kerja. Akibatnya, hal ini dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas organisasi sektor

- publik dalam memberikan pelayanan publik keputusan. memperbaiki komunikasi kelembagaan.
- b. Ukuran kinerja sektor publik digunakan untuk pengalokasian sumber daya dan pembuatan
 - c. Ukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk mewujudkan akuntabilitas publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan

Ketiga maksud dilakukannya pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik tersebut, mengindikasikan bahwa kinerja organisasi sektor publik memiliki ruang lingkup yang luas dan multidimensional. Akibatnya, tidak ada indikator tunggal yang dapat menggambarkan kinerja organisasi sektor publik secara komprehensif. Hal ini menunjukkan bahwa dimensi output yang dihasilkan oleh organisasi sektor publik lebih banyak yang bersifat intangible output. Untuk itu, pengukuran kinerja keuangan saja tidak cukup untuk mengukur kinerja sektor publik sehingga diperlukan pengukuran kinerja nonkeuangan (Mardiasmo, 2009).

2. Kesesuaian Desain Pengukuran Kinerja Dengan Desain Sistem Pengendalian Manajemen

Pengukuran kinerja merupakan alat bagi manajemen untuk menilai keberhasilan organisasi. Dalam organisasi sektor publik, keberhasilan organisasi dinilai dari kemampuan organisasi dalam menyediakan pelayanan publik yang murah dan berkualitas. Apabila organisasi sektor publik tersebut mampu menyediakan pelayanan publik yang murah dan berkualitas, maka organisasi tersebut akan memperoleh kepercayaan dan dukungan publik. Kepercayaan dan dukungan publik ini penting bagi organisasi sektor publik, karena mereka akan mempertanggungjawabkan kepada publik atas penggunaan dana yang diperolehnya dari publik. Mengukur keberhasilan organisasi sektor publik keberhasilan pada organisasi bisnis. Terdapat beberapa hal yang perlu dijawab untuk mengetahui keberhasilan suatu organisasi sektor publik, yaitu sebagai berikut (Mahmudi, 2007: 13).

- a. Apa yang sebenarnya akan diukur?
- b. Skala atau ukuran apa yang akan digunakan?
- c. Berapa toleransi kesalahan yang akan diterima?
- d. Tidakkah mudah seperti mengukur Siapa yang akan

mengukur? Untuk siapa informasi kinerja tersebut dan apa yang akan mereka lakukan dengan laporan hasil kinerja tersebut?

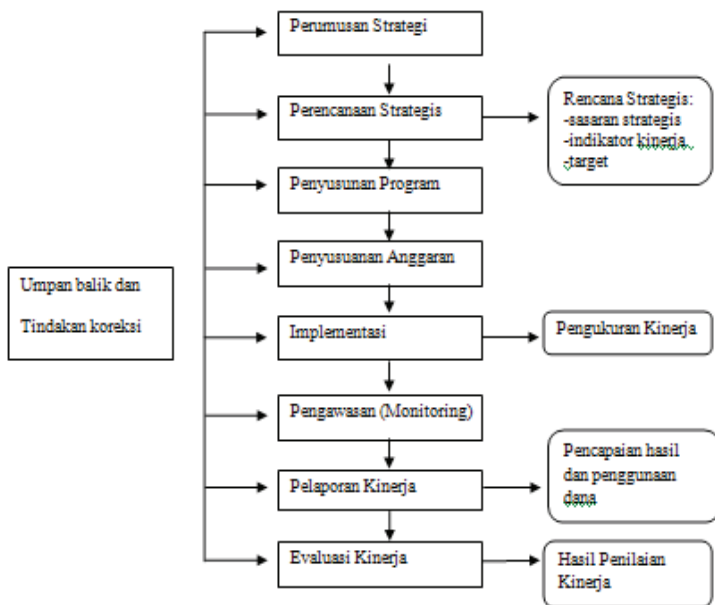
- e. Untuk siapa informasi kinerja tersebut dan apa yang akan mereka lakukan dengan laporan hasil kinerja tersebut?

Untuk menjawab pernyataan tersebut, diperlukan koherensi, keterpaduan dan keterkaitan antar-elemen sistem pengendalian manajemen dan kesesuaian antara elemen dan struktur pengendalian manajemen. Desain sistem pengendalian yang efektif harus mempertimbangkan beberapa faktor. Sudrajat (2007) menyebutkan faktor-faktor yang perlu menjadi pertimbangan dalam menyusun sistem pengendalian manajemen yang nantinya juga akan memengaruhi dalam menyusun sistem pengukuran kinerja, yaitu sebagai berikut:

- a. Desain sistem pengendalian tergantung pada karakteristik lingkungan yang dihadapi. Tidak ada pengendalian manajemen yang terbaik, yang ada hanyalah apakah sistem pengendalian manajemen yang diterapkan cocok atau tidak dengan karakteristik organisasi. Karakteristik lingkungan manajemen yang digunakan. Oleh karena itu, pemahaman terhadap karakteristik lingkungan organisasi merupakan dasar untuk merancang sistem pengendalian yang efektif. Pendekatan ini dinamakan dengan pendekatan kondisional atau kontinjensi (contingency approach). Pendekatan kontinjensi diperlukan untuk menciptakan sistem pengukuran kinerja yang andal. Dalam konteks organisasi sektor publik, yang memiliki karakteristik lingkungan dengan ketidakpastian lingkungan yang tinggi, sasaran organisasi yang samar, dan banyaknya variasi kepentingan dari berbagai pihak (Untoro, 2010) menjadikan pendekatan kontinjensi sangat relevan digunakan untuk menyusun sistem pengukuran kinerja.
- b. Paradigma, merupakan peta yang menggambarkan kondisi lingkungan yang dihadapi oleh suatu organisasi. Paradigma akan memengaruhi cara anggota di dalam organisasi untuk bersikap dan bertindak. Berdasarkan suatu paradigma tertentu, suatu organisasi sehingga dapat mengorganisasi berbagai sumber daya untuk mencapai tujuan sistem, untuk itu paradigma yang dianut oleh anggota organisasi juga akan menjadi pertimbangan dalam menyusun sistem pengukuran kinerja. Sistem dirancang.

- c. Sistem terdiri atas dua bagian, yaitu proses dan struktur. Proses terkait dengan tahapan yang harus dilalui, sedangkan struktur terkait dengan komponen-komponen yang berkaitan satu dengan manajemen, sebagaimana dijelaskan di atas, berperan pengendalian manajemen. Faktor proses dan struktur inilah yang kemudian harus saling terpadu dan berintegrasi dengan sistem manajemen kinerja. Untuk menciptakan organisasi yang memiliki kinerja tinggi diperlukan sistem manajemen kinerja yang terintegrasi dengan sistem pengendalian manajemen (Mahmudi, 2007), pada proses pengendalian manajemen maupun pada struktur pengendalian manajemen.
- d. Keahlian manajerial (managerial skill) Keahlian atau kompetensi diperlukan untuk menjalankan sistem yang telah dirancang. Meskipun, sistem telah disusun dengan baik; namun jika anggota di dalam organisasi tersebut banyak yang tidak berkompoten untuk melaksanakannya, maka sistem tersebut tidak bisa berjalan.

Integrasi sistem manajemen kinerja dengan proses pengendalian manajemen dapat digambarkan pada gambar berikut:



Peranan sistem manajemen kinerja tampak pada tahap perencanaan strategis, implementasi, dan evaluasi kinerja. Tolok ukur kinerja pada program dan pelaksanaan anggaran harus sesuai dengan rancangan tolok ukur kinerja yang telah ditetapkan pada rencana strategis, yang merupakan penjabaran dari visi, misi, tujuan, dan strategi organisasi pada tahap perencanaan strategis. Rencana strategi berisi tentang sasaran strategis yang akan dicapai oleh organisasi, hasil (outcome) dan indikator kinerja, inisiatif strategis serta target kinerja. Pada tahap implementasi, organisasi melakukan pengukuran kinerja untuk target mengetahui tingkat pencapaian strategi dalam mencapai tujuan organisasi. Ukuran kinerja pada tahap implementasi harus mengacu pada ukuran kinerja yang ditetapkan pada tahap perencanaan strategis agar tidak terjadi penyimpangan dan ketidakadilan dalam memberikan penilaian terhadap kinerja manajer.

Begitu juga dengan struktur organisasi yang merupakan bagian dari struktur pengendalian manajemen. Integrasi sistem manajemen kinerja dengan struktur pengendalian manajemen terlihat pada kesesuaian sistem pengukuran kinerja dengan struktur organisasi yang terdiri atas pusat-pusat pertanggungjawaban. Oleh karena itu, desain sistem pengukuran kinerja harus sesuai dengan desain sistem pengendalian manajemen.

3. Konsep Value Of Money Pada Pengukuran Kinerja

Konsep *value for money* merupakan konsep untuk mengukur ekonomi, efektivitas, dan efisiensi kinerja program, kegiatan dan organisasi. Konsep *value for money* (VFM) adalah konsep yang penting dalam organisasi sektor publik dan dikenal sebagai inti pengukuran kinerja sektor publik. Selain konsep VFM, terdapat juga pendekatan yang lebih baru dalam manajemen kinerja sektor publik yaitu konsep *best practice* atau *best value* yang merupakan konsep perluasan dari konsep VFM. Indikator efektivitas dalam VFM berorientasi pada hasil dan lebih bersifat kualitatif, sedangkan indikator ekonomi dan efisiensi lebih berorientasi pada proses dan lebih bersifat kuantitatif.

a. Pengukuran Ekonomi

Ekonomi adalah hubungan antara pasar dan masukan (*cost of input*). Menurut Mardiasmo, ekonomi adalah praktik pembelian

barang dan jasa input dengan tingkat kualitas tertentu pada harga terbaik yang dimungkinkan. Dalam konteks organisasi pemerintahan, ukuran ekonomi berupa berapa anggaran yang dialokasikan untuk membiayai aktivitas tertentu. Apabila sumber daya yang dikeluarkan berada di bawah anggaran maka terjadi penghematan, sedangkan apabila di atas anggaran maka terjadi pemborosan.

b. Pengukuran Efisiensi

Efisiensi diukur dengan rasio antara output dan input. Menurut Mardiasmo, semakin besar output dibanding input, maka semakin tinggi tingkat efisiensi suatu organisasi. Dalam pengukuran kinerja *value for money*, efisiensi dapat dibagi menjadi dua, yaitu :

1) Efisiensi Alokasi

Efisiensi alokasi terkait dengan kemampuan untuk mendayagunakan sumber daya input pada tingkat kapasitas optimal.

2) Efisiensi Teknis atau Manajerial

Efisiensi teknis (manajerial) terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya input pada tingkat output tertentu. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output yang dihasilkan terhadap input yang digunakan. Ukuran produktivitas atau efisien belum mengindikasikan efektivitas.

Ukuran efisiensi lebih bersifat relatif. Proses kegiatan operasional dapat dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya (*spending well*). Menurut Mardiasmo, perbaikan terhadap efisiensi dapat dilakukan dengan beberapa cara, antara lain :

- 1) Meningkatkan output pada tingkat input yang sama
- 2) Meningkatkan output dalam proporsi yang lebih besar daripada proporsi peningkatan input
- 3) Menurunkan input pada tingkat output yang sama
- 4) Menurunkan input pada tingkat proporsi yang lebih besar daripada proporsi peningkatan output.

c. Pengukuran Efektivitas

Efektivitas adalah ukuran berhasil tidaknya suatu organisasi mencapai tujuannya. Pengukuran efektivitas mengukur hasil

akhir dari suatu pelayanan dikaitkan dengan outputnya (*cost of outcome*). Indikator efektivitas menggambarkan jangkauan akibat dan dampak (*outcome*) dari keluaran (*output*) program dalam mencapai tujuan program.

4. Konsep Dasar : Input, Output dan Outcome

a. Indikator Input

Input adalah semua jenis sumber daya masukan yang digunakan dalam suatu proses tertentu untuk menghasilkan output. Input dibagi menjadi dua, yaitu :

- 1) Input primer berupa kas
- 2) Input sekunder berupa bahan baku, personel, infrastruktur dan masukan lainnya.

Pengukuran input dilakukan dengan cara membandingkan input sekunder dengan input primer, atau dengan kata lain sama dengan pengukuran ekonomi untuk mengetahui biaya per unit input (*cost of input*).

b. Indikator Output

Output adalah hasil langsung dari suatu proses. Pengukuran output adalah pengukuran keluaran yang dihasilkan dari proses. Ukuran output menunjukkan hasil implementasi program atau aktivitas. Menurut Sudrajat, pengukuran output harus memiliki karakteristik sebagai berikut:

- 1) Ditujukan ke bidang kinerja sesungguhnya, yaitu berupa output yang benar-benar menunjukkan kinerja yang diharapkan.
- 2) Tepat sasaran, dalam artian tidak hanya mencerminkan estimasi kasar.
- 3) Tepat waktu.
- 4) Objektif, dalam artian tidak dapat dimanipulasi.

c. Indikator Outcome

Outcome adalah dampak suatu program atau kegiatan terhadap masyarakat. *Outcome* lebih tinggi nilainya daripada *output*, karena *output* hanya mengukur hasil tanpa mengukur dampaknya terhadap masyarakat, sedangkan *outcome* mengukur kualitas *output* dan dampak yang dihasilkan.

Pengukuran outcome dilakukan untuk mengukur nilai dari suatu kegiatan atau program. Pengukuran *output* lebih bersifat mengukur kuantitas barang atau jasa yang dihasilkan oleh suatu aktivitas, sedangkan pengukuran *outcome* mengukur nilai kualitas dari *output* tersebut.

5. Konsep Best Value

Dalam konteks organisasi pemerintahan, konsep *best value* merupakan suatu konsep yang mewajibkan unit kerja pemerintah pemberi pelayanan publik untuk memberikan pelayanan terbaik (*best value*). Pemerintah harus mengidentifikasi dan mengelompokkan unit kerja mana yang termasuk dalam unit kerja *best value*. Unit kerja yang termasuk kategori unit kerja *best value* harus fokus memberikan perbaikan pelayanan secara terus-menerus dengan cara menngombinasikan prinsip ekonomi, efisien, dan efektif dalam pelayanan serta harus tanggap terhadap kebutuhan masyarakat.

Karakteristik utama konsep *best value* adalah penetapan serangkaian indikator kinerja untuk mengukur kinerja unit kerja pemberi layanan yang merupakan unit kerja *best value*. Indikator kerja ditetapkan untuk menilai kinerja dan kesehatan organisasi secara keseluruhan. Indikator kerja yang digunakan untuk menilai kinerja organisasi adalah indikator *outcome* (hasil), sedangkan indikator *input* dan *output* digunakan untuk menilai level kegiatan.

6. Implementasi Pengukuran Kinerja Di Pemerintahan

Menurut Mahmudi, manajemen kinerja yang terintegrasi (*integrated performance management*) terdiri atas dua bagian utama, yaitu :

a. Perencanaan kinerja

Perencanaan kinerja terdiri atas empat tahap, yaitu :

- 1) Penentuan visi, misi, dan tujuan (*goal*) serta strategi.
- 2) Penerjemahan visi, misi, dan tujuan (*goal*) serta strategi ke dalam sasaran strategis, inisiatif strategis, dan target kinerja.
- 3) Penyusunan program.
- 4) Penyusunan anggaran.

- b. Pengukuran kinerja
Pengukuran kinerja *value for money* dibangun atas tiga komponen utama, yaitu :
 - 1) Komponen visi, misi, sasaran, dan target.
 - 2) Komponen *input*, proses, *output*, dan *outcome*.Komponen pengukuran ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

J. Penetapan Harga Barang dan Jasa Publik Di Indonesia

1. Manajemen Pelayanan Publik dan Manajemen Pelayanan Swasta/Bisnis

Pengertian pelayanan publik berdasarkan Keputusan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (Meneg PAN) Nomor 63/KEP/M.PAN/7/2003 yaitu segala kegiatan pelayanan yang dilaksanakan oleh penyelenggara pelayanan publik sebagai upaya pemenuhan kebutuhan penerima pelayanan maupun pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Fungsi pelayanan publik adalah salah satu fungsi fundamental yang harus diemban pemerintah di tingkat pusat maupun di daerah. Dalam konsep pelayanan, dikenal dua jenis pelaku pelayanan, yaitu penyedia layanan dan penerima layanan. Menurut Barata (2003) penyedia layanan adalah pihak yang dapat memberikan suatu layanan tertentu kepada konsumen, berupa layanan dalam bentuk penyediaan dan penyerahan barang maupun jasa-jasa. Sedangkan penerima layanan adalah pelanggan atau konsumen yang menerima layanan dari para penyedia layanan.

Persamaan pelayanan publik dan pelayanan swasta, yaitu :

- a. Keduanya berusaha memenuhi harapan pelanggan, dan mendapatkan kepercayaannya;
- b. Kepercayaan pelanggan adalah jaminan atas kelangsungan hidup organisasi.

Ada beberapa karakteristik khusus dari pelayanan publik yang membedakan dari pelayanan swasta, yaitu sebagai berikut :

- a. Sebagian besar layanan pemerintah berupa jasa, dan barang tak nyata. Misalnya : Perizinan, kebersihan, transportasi, keamanan, dan sebagainya.

- b. Selalu terkait dengan jenis pelayanan-pelayanan yang lain, dan membentuk sebuah jalinan sistem pelayanan yang berskala regional, atau bahkan nasional. Contohnya : pelayanan transportasi.
- c. Pelanggan internal cukup menonjol, sebagai akibat dari tatanan organisasi pemerintah yang cenderung birokratis.
- d. Efisiensi dan efektivitas pelayanan akan meningkat seiring dengan peningkatan mutu pelayanan. Semakin tinggi mutu pelayanan bagi masyarakat, maka semakin tinggi pula kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah.
- e. Masyarakat secara keseluruhan diperlakukan sebagai pelanggan tidak langsung, yang sangat berpengaruh kepada upaya-upaya pengembangan pelayanan.
- f. Tujuan akhir dari pelayanan publik adalah terciptanya tatanan kehidupan masyarakat yang berdaya untuk mengurus persoalannya masing-masing.

Jenis-jenis barang dan jasa yang dibutuhkan masyarakat dan individu dikelompokkan menjadi 4 kelompok berdasarkan konsep *exclusion* dan *examination* dalam hal pengelolaan penyediaan pelayanan publik menurut Savas (1987), adalah sebagai berikut :

- a. **Barang privat**
Barang dan jasa jenis ini dikonsumsi secara individual dan tidak dapat diperoleh oleh si pemakai tanpa persetujuan pemasoknya. Contohnya: makanan dan pakaian.
- b. **Barang Semi Privat**
Barang dan jasa ini dikonsumsi secara individual, namun sulit mencegah siapapun untuk memperolehnya meskipun mereka tidak mau membayar, atau biasa disebut juga sebagai barang semi privat. Contoh: Radio ketika dinyalakan, si pemilik tidak dapat mencegah orang lain untuk tidak ikut mendengarkan.
- c. **Barang Semi Publik**
Barang dan jasa jenis ini umumnya digunakan secara bersama-sama, namun si pengguna harus membayar dan mereka yang tidak dapat/dapat mau membayar dapat dengan mudah dicegah dari kemungkinan menikmati barang tersebut. Contoh: jalan tol.
- d. **Barang Publik**
Barang dan jasa ini umumnya digunakan secara bersama-sama dan tidak mungkin mencegah siapapun untuk menggunakannya,

sehingga masyarakat pada umumnya tidak bersedia membayar berapa pun tanpa dipaksa untuk memperoleh barang ini. Contoh: Jalan Raya dan taman.

Dalam Keputusan Menpan Nomor 63/KEP/M.PAN/2007/2003 tentang Pedoman Umum penyelenggaraan pelayanan publik. Pengelompokkan pelayanan publik secara garis besar adalah:

- a. Pelayanan Administrasi
- b. Pelayanan Barang
- c. Pelayanan Jasa

Stewarr & Ranson (1988) secara umum menggambarkan perbedaan manajemen pelayanan pada sektor publik dan manajemen pelayanan sektor swasta.

- a. Sektor swasta lebih didasarkan pada pilihan individu (*individual choice*) dalam pasar. Sektor publik tidak didasarkan pada pilihan individual dalam pasar tetapi pilihan kolektif dalam pemerintahan. Organisasi sektor publik didasarkan pada tuntunan masyarakat yang sifatnya kolektif (massa).
- b. Karakteristik sektor swasta adalah dipengaruhi hukum permintaan dan penawaran (*supply and demand*). Sementara itu, penggerak sektor publik adalah karena kebutuhan sumberdaya. Adanya kebutuhan masyarakat terhadap sumberdaya, seperti air bersih, listrik, keamanan, kesehatan, pendidikan, dan sebagainya menjadi alasan utama bagi sektor publik untuk menyediakannya.
- c. Manajemen di sektor swasta bersifat tertutup terhadap akses publik, sedangkan sektor publik bersifat terbuka untuk masyarakat terutama yang terkait dengan manajemen pelayanan.
- d. Sektor swasta berorientasi pada keadilan pasar (*equity of market*). Keadilan pasar berarti adanya kesempatan yang sama untuk masuk pasar. Sementara itu, orientasi sektor publik adalah menciptakan keadilan kebutuhan (*equity of need*). Manajemen pelayanan sektor publik berkepentingan untuk menciptakan adanya kesempatan yang sama bagi masyarakat untuk memenuhi kebutuhan hidupnya.
- e. Tujuan manajemen pelayanan sektor swasta adalah untuk mencari kepuasan pelanggan (selera pasar), sedangkan sektor publik bertujuan untuk menciptakan keadilan dan kesejahteraan sosial.

- f. Organisasi sektor swasta memiliki konsepsi bahwa pelanggan adalah raja. Pelanggan merupakan penguasa tertinggi. Sementara itu, dalam organisasi sektor publik kekuasaan tertinggi adalah masyarakat.
- g. Persaingan dalam sektor swasta merupakan instrumen pasar, sedangkan dalam sektor publik yang merupakan instrumen pemerintahan adalah tindakan kolektif. Keadaan inilah yang menyebabkan sektor publik tidak bisa menjadi murni pasar, akan tetapi bersifat setengah pasar (*quasi competition*).

2. Penentuan Harga Pelayanan Publik

Penentuan kebijakan penetapan harga barang dan jasa publik, ternyata tidak lepas dari proses politik, yang diperlukan dalam menentukan:

- a. Berapa jumlah barang publik yang harus disediakan; dan
- b. Bagaimana implikasinya terhadap distribusi biaya yang akan menjadi tanggung jawab para individu.

Dalam penentuan harga pelayanan publik pemerintah perlu turun tangan untuk menjamin bahwa manfaat eksternal juga harus dipertimbangkan. Faktor eksternal yang dimaksud adalah faktor-faktor yang berada di luar lingkungan perusahaan/lembaga pemerintahan pelayanan publik yang dapat memengaruhi perubahan kebijakan harga barang atau jasa publik.

Dalam menentukan harga pelayanan publik, pemerintahan mempertimbangkan beberapa tujuan terkait dengan penyediaan barang atau jasanya. Tujuan tersebut antara lain :

- a. Dapat dijual dengan harga pasar;
- b. Dijual dengan tingkat harga tertentu yang berbeda dengan harga pasar;
- c. Diberikan secara gratis kepada para konsumennya.

Keputusan penentuan harga oleh pemerintahan ditujukan untuk memperbaiki alokasi sumber daya ekonomi pada sektor publik. Dalam perekonomian, tingkat harga merupakan suatu tanda tingginya nilai yang merupakan kemampuan konsumen untuk membayar atas barang yang dihasilkan oleh produsen. Ketidakefisienan atau pemborosan akan terjadi apabila dipandang dari ilmu ekonomi, yaitu konsumen

menilai barang atau jasa yang disediakan oleh pemerintahan terlalu mudah diperoleh.

Perusahaan penghasil utilitas publik diwajibkan menyediakan barang dan jasa publik, sedangkan pemerintah berkewajiban membatasi keuntungan yang harus diperoleh oleh perusahaan-perusahaan tersebut, mengingat tugas pemerintahan dalam penyediaan barang dan jasa yang dibutuhkan oleh masyarakat.

3. Pelayanan Publik yang Dapat Dijual

Menurut Mardiasmo (2009) dalam Halim (2017) disebutkan bahwa pemerintah dapat dibenarkan menarik tarif untuk pelayanan tertentu baik secara langsung atau tidak langsung melalui perusahaan milik pemerintah. Disebutkan pula beberapa pelayanan publik yang dapat dibebankan tarif pelayanannya, yaitu:

- a. Penyediaan air bersih
- b. Transportasi publik
- c. Jasa pos dan telekomunikasi
- d. Energi dan listrik
- e. Perumahan rakyat
- f. Fasilitas rekreasi dan pariwisata
- g. Pendidikan
- h. Jalan tol
- i. Irigasi
- j. Jasa pemadam kebakaran
- k. Pelayanan kesehatan
- l. Pengolahan sampah atau limbah

Dalam membebankan tarif pelayanan publik, Mardiasmo (2009) dalam Halim (2017) juga menyatakan beberapa alasannya, seperti:

- a. Adanya barang privat versus barang publik
Barang privat adalah barang-barang kebutuhan masyarakat yang manfaat barang atau jasa tersebut hanya dinikmati secara individual oleh pembelinya, sedangkan yang tidak mengonsumsi tidak dapat menikmati barang atau jasa tersebut, contohnya makanan, minuman, listrik, telepon, dan sebagainya. Sedangkan barang publik adalah barang-barang kebutuhan masyarakat yang manfaat barang dan jasa tersebut dapat dinikmati oleh seluruh

masyarakat secara bersama-sama, contohnya jasa polisi.

Ada juga barang campuran antara barang privat dan barang publik. Meskipun dikonsumsi secara individual, sering kali masyarakat umum juga membutuhkan barang atau jasa tersebut. Misalnya: pendidikan, pelayanan kesehatan, transportasi publik, dan air bersih. Dalam penyelenggaraan pelayanan publik, sektor swasta/bisnis juga terkadang terlibat. Karena bukan berarti barang atau jasa publik harus dibiayai semuanya dengan pajak dan dilaksanakan sendiri oleh pemerintah.

Hal yang menjadi masalah adalah bagaimana membedakan barang publik dengan barang privat, ini dikarenakan hal berikut:

- 1) Batasan antara barang publik dengan barang privat sulit ditentukan.
- 2) Terdapat barang dan jasa yang merupakan barang atau jasa publik, tetapi dalam penggunaannya tidak dapat dihindari keterlibatan beberapa elemen pembebanan langsung, seperti biaya pelayanan medis, tarif obat, tarif air. Sehingga memaksa masyarakat untuk berhati-hati dalam mengonsumsi sumber-sumber yang mahal atau langka.
- 3) Terdapat kecenderungan untuk membebaskan tarif pelayanan daripada membebaskan pajak karena pembebanan tarif lebih mudah pengumpulannya.

b. Efisiensi ekonomi

Ketika setiap individu bebas menentukan banyaknya barang dan jasa yang mereka ingin konsumsi, mekanisme harga memiliki peran penting dalam mengalokasikan sumber dana melalui:

- 1) Pendistribusian permintaan
- 2) Pemberian insentif untuk menghindari pemborosan
- 3) Pemberian insentif kepada pemasok berkaitan dengan skala produksi
- 4) Penyediaan sumber daya pada supplier untuk mempertahankan dan meningkatkan persediaan barang.

c. Prinsip keuntungan

Pembebanan hanya dikenakan kepada masyarakat atau mereka yang diuntungkan kepada pelayanan tersebut. Pemerintah tidak boleh melakukan maksimalisasi keuntungan. *Fee* adalah biaya atas perizinan atau lisensi yang diberikan pemerintah.

4. Dasar Pembebanan Tarif Pelayanan Sektor Swasta

Perusahaan dalam menetapkan harga suatu produk atau jasa, ada dua faktor yang harus dipertimbangkan, yaitu sebagai berikut.

- a. Faktor internal perusahaan, meliputi:
 - 1) Tujuan pemasaran perusahaan
Faktor utama yang menentukan dalam penetapan harga adalah tujuan pemasaran perusahaan. Tujuan tersebut bisa berupa maksimalisasi laba, mempertahankan kelangsungan hidup perusahaan, meraih pangsa pasar yang besar, menciptakan kepemimpinan dalam hal kualitas, mengatasi persaingan, melaksanakan tanggung jawab sosial, dan lain-lain.
 - 2) Strategi bauran pemasaran
Harga adalah salah satu komponen bauran pemasaran. Oleh karena itu, harga perlu dikoordinasikan dan saling mendukung dengan bauran pemasaran lainnya, yaitu produk, distribusi, dan promosi.
 - 3) Biaya
Biaya merupakan faktor yang menentukan harga minimal yang harus diterapkan perusahaan agar tidak mengalami kerugian. Oleh karena itu, setiap perusahaan sangat memperhatikan biaya (biaya tetap dan biaya variabel).
- b. Faktor eksternal perusahaan, meliputi:
 - 1) Sifat pasar dan permintaan
Setiap perusahaan perlu memahami sifat pasar dan permintaan yang dihadapinya, apakah termasuk pasar persaingan sempurna, persaingan monopoli, maupun oligopoli. Faktor lain yang tidak kalah penting adalah elastisitas permintaan.
 - 2) Persaingan
Kebebasan perusahaan dalam menentukan harga itu tergantung pada jenis pasar yang berbeda-beda. Secara umum penetapan harga jual cukup bervariasi seperti atas dasar *cost pricing*, *mark-up pricing*, *mark-up*, *cost-plus pricing*, dan atas dasar *target pricing*. Ada juga seorang penjual yang menetapkan

harga berdasarkan suatu kombinasi barang secara fisik ditambah beberapa jasa lain, serta profit yang diinginkan. Belum lagi jika penetapan harga memakai pendekatan geografis, maka konsep FOB (*free on board*) dan UDP (*uniform delivered pricing*) bisa menjadi pertimbangan lebih lanjut.

5. Dasar Pembebanan Tarif Pelayanan Sektor Publik

Dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat, instansi milik pemerintah apalah BUMD dan BUMN akan memberikan tarif pelayanan publik yang diwujudkan dalam bentuk retribusi, pajak dan pembebanan tarif jasa langsung kepada masyarakat sebagai konsumen jasa publik (*charging for service*). Kesulitan dalam penentuan tarif pelayanan disebabkan karena hal, di antaranya:

- a. Kesulitan dalam membedakan barang publik dengan barang privat, hal ini dikarenakan adanya kesulitan dalam menentukan batasan antara kedua barang tersebut, adanya pembebanan secara langsung dalam penggunaan barang/jasa publik, dan kecenderungan membebankan tarif pelayanan langsung daripada membebankannya pada pajak yang dibayarkan secara berkala.
- b. Terdapat anggapan bahwa dalam suatu sistem ekonomi campuran, barang privat lebih baik disediakan oleh pihak swasta dan barang publik lebih baik diberikan diberikan secara kolektif oleh pemerintah yang dibiayai melalui pajak. Namun demikian, tidak menutup kemungkinan pemerintah menyerahkan penyediaan barang publik kepada sektor swasta melalui regulasi, subsidi, atau sistem kontrak.

Aturan yang dapat dipakai untuk menentukan harga wajar organisasi sektor publik sehingga berpengaruh pada berapa pelayanan yang dibebankan pada masyarakat adalah dengan menggunakan beban (*charge*) dihitung sebesar biaya total tersebut (*full cost recovery*). Walaupun demikian terdapat kesulitan dalam menghitung biaya total, dikarenakan hal berikut ini.

- a. Tidak diketahui secara tepat berapa biaya total (*full cost*) untuk menyediakan suatu pelayanan. Sehingga perlu memperhitungkan semua biaya sehingga dapat

mengidentifikasi biaya secara tepat untuk setiap jenis pelayanan, dalam hal ini harus ada prinsip *different cost for different purposes*.

- b. Sangat sulit mengukur jumlah yang dikonsumsi, karena jumlah biaya untuk melayani satu orang dengan orang lain berbeda-beda, maka diperlukan perbedaan pembebanan tarif pelayanan.
- c. Pembebanan tidak memperhitungkan kemampuan masyarakat untuk membayar.
- d. Biaya yang harus diperhitungkan, apakah hanya biaya operasional langsung (*current operation cost*), atau perlu juga memperhitungkan biaya modal (*capital cost*). Bukan hanya memasukkan biaya operasional dan pemeliharaan, akan tetapi juga biaya pengganti barang modal yang sudah usang (kadaluarsa), dan biaya penambahan kapasitas. Hal inilah yang disebut dengan *marginal cost pricing*.

Dalam strategi harga terdapat beberapa alternatif untuk menentukan harga, yaitu dengan *two-part tariffs* yaitu *fixed charge* untuk menutupi biaya overhead atau biaya infrastruktur dan *variabel charge* yang didasarkan atas besarnya konsumsi. Dengan *peak-load tariffs*, pelayanan publik dipungut berdasarkan tarif tertinggi. Permasalahannya adalah beban tertinggi membutuhkan tambahan kapasitas yang disediakan, tarif tertinggi untuk periode puncak harus menggambarkan *higher marginal cost* (seperti telepon dan transportasi umum).

Salah satu cara untuk mengakomodasikan pertimbangan keadilan yaitu melalui kebijakan penerapan harga, dengan *full cost recovery*. Harga pelayanan didasarkan pada biaya penuh atau biaya total untuk menghasilkan pelayanan dan harga diatas *marginal cost*. Penentuan tarif ini harus mempertimbangkan *opportunity cost* untuk staf, perlengkapan, *opportunity cost of capital*, *accounting price* untuk input ketika harga pasar tidak menunjukkan *value to society (opportunity cost)*.

Standar minimum berapa pun harga yang dibebankan kepada masyarakat harusnya juga merujuk pada standar yang dibuat oleh organisasi sektor publik sebagai bentuk perbandingan pelayanan yang dapat diukur, untuk itu sektor publik harus segera merumuskan standar

pelayanan minimum (SPM) yang menekankan pada pengelolaan sektor publik yang memiliki paradigma. Dalam penentuan SPM sebagai *feed-back* pelayanan kepada masyarakat maka organisasi sektor publik harus memperhatikan pemangku kepentingan (*stakeholder*) sebagai orang yang berkepentingan dengan keberadaan perusahaan. Sehingga keterlibatan *stakeholder* dalam penyusunan tarif dan standar pelayanan minimum sangat penting seperti, masyarakat umum, akademisi, dan para konsultan, serta pihak yang berkonsentrasi dalam sektor publik.

Penutup pembebanan pelayanan publik merupakan salah satu sumber penerimaan bagi pemerintah selain pajak, penjualan aset milik pemerintah, utang, dan laba BUMN/BUMD. Selain itu masih perlu banyak perbaikan dalam penetapan harga untuk barang dan jasa publik. Pemerintah juga menetapkan UU Nomor 25 Tahun 2009 dalam penjelasan lebih mendetail tentang kejelasan dan pengaturan mengenai pelayanan publik.

K. SISTEM REWARD DAN PUNISHMENT: SEBUAH PERBANDINGAN ANTARA SEKTOR PUBLIK DAN BISNIS

1. Kajian Teoritis dalam Sistem *Reward* dan *Punishment*

Sistem Pengukuran Kinerja

Dalam Mardiasmo (2009: 121) sistem pengukuran sektor publik adalah sistem yang bertujuan membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan nonfinansial, maksud dari pengukuran kinerja sektor publik adalah untuk membantu memperbaiki kinerja pemerintah sebab dengan adanya ukuran kinerja dapat membantu pemerintah berfokus pada tujuan dan sasaran program unit kerja, mengalokasikan sumber daya, dan pembuatan keputusan, dan mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan

Manfaat pengukuran kinerja Mardiasmo (2009: 122) adalah sebagai berikut :

- a. Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang digunakan untuk menilai kinerja
- b. Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan
- c. Mengawasi dan mengevaluasi pencapaian kinerja dan

- membandingkannya dengan target kinerja serta melakukan tindakan koreksi untuk memperbaiki kinerja
- d. Memberikan dasar pemberian *reward* dan *punishment* secara objektif yang diukur dengan ukuran kinerja yang disepakati.
 - e. Alat komunikasi antara bawahan dan pimpinan dalam rangka memperbaiki kinerja organisasi
 - f. Membantu mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi
 - g. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah.
 - h. Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.

Reward dan Punishment

Reward yang disebut *positive incentive*, adalah *outcome* yang meningkatkan kepuasan dari kebutuhan individu, sedangkan *punishment*, yang disebut *negative incentive*, adalah *outcome* yang menurunkan kepuasan dari kebutuhan individu (Anthony dan Govindarajan, 2007: 531), *reward* ini dapat berupa pembayaran dalam bentuk moneter, nonmoneter dan psikologi yang diberikan oleh organisasi untuk karyawannya.

Intensif reward diinduksi untuk memenuhi kebutuhan individu, dimana hanya akan mendapatkan pemenuhan kebutuhan tersebut dengan menjadi anggota dari organisasi tersebut. Sejumlah hasil penelitian lebih mendukung *reward* dengan alasan karena lebih memotivasi dengan kemungkinan menghasilkan *reward* daripada ketakutan *punishment*, bentuk *reward* (kompensasi moneter atau nonmoneter) yang dibutuhkan individu adalah relatif atau situasional, dan insentif menjadi kurang efektif saat periode antara tindakan dan umpan balik meningkat.

Punishment adalah presentasi dari suatu peristiwa positif mengikuti suatu penurunan frekuensi dari respon, menurut kazdin (1975) dalam Arvey dan Ivancevich (1980). *Punishment* juga merupakan salah satu konsekuensi penguatan yang dilakukan organisasi pada anggotanya untuk mencapai tujuan organisasi dengan cara membentuk perilaku tertentu. *Punishment* berkaitan dengan teori penguatan, *punishment* merupakan cara yang efektif dan memiliki metode yang kompleks untuk *suppressing* atau eliminasi perilaku.

Teori Pengharapan (*Expectancy Theory*)

Gudono (2009: 61) menuliskan teori pengharapan (*expectancy theory*) menganggap motivasi mempunyai 3 unsur, yaitu sebagai berikut:

- a. Harapan mengenai hubungan antara usaha (*effort*) dan kinerja (*performance*), penambahan usaha akan meningkatkan kinerja (unsur *expectancy*).
- b. Persepsi hubungan antara kinerja dan hasil (*outcome*), dan kinerja yang baik akan memunculkan hadiah atau *outcomes* atau *reward* (unsur *instrumentality*).
- c. Nilai daya tarik hadiah (*outcome* atau *reward*) tersebut bagi seorang (unsur *valence*).

Teori Penguatan

Menurut teori penguatan, perilaku tertentu (*behaviour shaping*) dibentuk melalui penentuan konsekuensi tindakan yang diatur sesuai dengan tujuan organisasi. Ada 4 konsekuensi tindakan (Gudono, 2009: 66-67), adalah sebagai berikut :

- a. Positive reinforcement
Positive reinforcement bersifat memperkuat perilaku, dimana dilakukan dengan menimbulkan konsekuensi yang disukai pelaku
- b. Negative reinforcement
Negative reinforcement bersifat memperkuat perilaku dengan cara menarik (menghilangkan) sesuatu yang sifatnya tidak nyaman bagi pelaku.
- c. Hukuman (*punishment*)
Punishment bersifat melemahkan perilaku tertentu, dimana dilakukan dengan memberikan konsekuensi yang tidak enak bagi pelaku.
- d. Extinction
Extinction bersifat melemahkan perilaku tertentu, dimana dilakukan dengan cara "mengabaikan" tindakan pelaku sehingga dia tidak mengulanginya lagi.

Teori Keagenan

Menurut Anthony dan Govindarajan (2007: 530), konsep keagenan adalah hubungan atau kontrak antara *principal* dan *agent*.

Teori keagenan mengasumsikan bahwa semua individu bertindak atas kepentingan mereka sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara *principal* dan *agent*. Sistem perjanjian intensif (*incentive contracting*) sangat diperlukan untuk membatasi preferensi agen yang berbeda tersebut. Selain itu *reward* dan *punishment* merupakan bagian dari insentif, dapat memotivasi *agent* agar bekerja atas kepentingan terbaik *principal*.

2. Konsep dan Aplikasi Sistem *Reward* and *Punishment* di Sektor Publik

Reward dan *punishment* merupakan salah satu sistem kompensasi dan insentif yang baik untuk memotivasi *agent* agar bekerja atas kepentingan terbaik *principal*. Model *dilemma agent* menunjukkan alur pikir masalah keagenan, adalah sebagai berikut (Gudono, 2009: 183)

- a. Agen adalah rasional.
- b. Pemotivasian oleh *principal* pada *agent* sedemikian rupa, sehingga *agent* akan berusaha memaksimalkan upayanya agar mendapatkan *reward* yang besar.
- c. *Reward* yang diterima *agent* tergantung pada output yang dia hasilkan dan output tersebut tergantung pada jumlah usaha (*effort*) yang ia keluarkan.
- d. *Agent* memiliki "target" (*utility reservation*) tertentu dan hanya mau bekerja jika jumlah *reward* yang ia terima minimal sebesar target tersebut.

Perbedaan Organisasi Sektor Publik dengan Bisnis

Hubungan ekonomi, di mana satu pihak (*principal*) berharap untuk memengaruhi tindakan dari *agent* dengan sarana insentif, ada di mana-mana (Dixit, 2002). Dalam sektor publik, hal tersebut dapat muncul pada suatu agensi atau badan pemerintah, dengan strata atau tingkat manajemen yang lebih tinggi sebagai *principal* dan strata yang lebih rendah sebagai *agent*, atau antara suatu agensi dan survivor di satu ujung dan pemasok atau klien di ujung yang lain. Di sektor bisnis, *principal* adalah manajemen yang stratanya lebih tinggi atau pemilik organisasi, dan *agent* adalah manajemen yang stratanya lebih rendah atau manajemen.

Perbedaan karakteristik organisasi sektor publik dengan bisnis dalam hal tujuan organisasi, sifat output, hubungan antara input dengan output, operasi berdasarkan *market forces* dan hubungan dengan kepuasan pelanggan menyebabkan adanya perbedaan dalam sistem pengukuran kinerja.

Perbedaan pertama antara organisasi sektor publik dengan bisnis adalah tujuan organisasi. Tujuan organisasi sektor publik, dalam Mahsun (2003: 4) adalah bukan pemaksimalan laba. Kinerja manajemen organisasi bisnis yang bertujuan memaksimalkan laba bisa dinilai berdasarkan rasio-rasio yang didapatkan dari laporan keuangan, misalnya rasio *return on invesment*, rasio likuiditas, rasio solvabilitas, rasio rentabilitas, dan rasio keuangan lainnya. Hal tersebut berbeda dengan penilaian kinerja organisasi sektor publik karena kinerja organisasi sektor publik tidak bisa di nilai hanya berdasar rasio-rasio keuangan karena sebenarnya organisai ini tidak pernah ada *net profit* dan bukan bermotif laba.

Perbedaan kedua antara organisasi sektor publik dengan bisnis adalah sifat output yang dihasilkan oleh organisasi sektor publik adalah *kualitatif intangible* dan *indirect* (Mahsun, 2003: 4). Sedangkan, output yang dihasilkan organisasi sektor bisnis adalah perusahaan pemanufakturan. Perbedaan ketiga antara organisasi sektor publik dengan bisnis adalah hubungan antara input dan output, yang tidak mempunyai hubungan secara langsung (*discretionary cost center*) dalam Mahsun (2003: 4).

Perbedaan keempat antara organisasi sektor publik dengan bisnis adalah organisasi sektor publik tidak beroperasi berdasarkan *market forces* sehingga memerlukan instrumen pengganti mekanisme pasar (Mahsun, 2003: 5). Organisasi sektor publik tidak beroperasi sebagaimana pasar persaingan sempurna sehingga tidak semua output yang di hasilkan tersedia di pasar secara bersaing. Oleh karena itu, tidak ada pembanding independen dalam mengukur kinerja, sehingga diperlukan instrumen pengganti mekanisme pasar (Mahsun, 2003: 5). Hal tersebut berbeda dengan mayoritas organisasi sektor bisnis yang mempunyai pembanding independensi. Perbedaan kelima antara organisasi sektor publik dengan bisnis adalah hubungan dengan kepuasan pelanggan.

Perbedaan Sistem Pengukuran Kinerja

Perbedaan dalam karakteristik organisasi antara organisasi sektor publik dan bisnis menyebabkan adanya perbedaan sistem pengukuran kinerja di antara kedua organisasi tersebut. Informasi yang digunakan untuk pengukuran kinerja ada 2, yaitu informasi finansial dan informasi nonfinansial (Mardiasmo, 2009: 123). Teknik pengukuran kinerja yang komprehensif dan banyak dipakai dan dikembangkan di organisasi adalah *balanced score card* (BSC) yang dibuat untuk organisasi sektor bisnis. Menurut Gordon Robertson (2002), dalam Mahsun (2003: 3-4) terdapat empat perspektif indikator keberhasilan instansi pemerintah sebagaimana diadaptasi dari metodologi BSC adalah sebagai berikut:

- a. Perspektif *stakeholder* dan finansial
Perspektif ini melihat pada kinerja dari sudut pandang penyedia sumber daya dan menunjukkan hasil dari apa yang ingin dicapai dalam perspektif lainnya.
- b. Perspektif pelanggan
Merupakan indikator tentang bagaimana pelanggan melihat organisasi dan bagaimana organisasi memandang mereka.
- c. Perspektif proses internal
Mencakup indikator produktivitas, kualitas, waktu penyerahan, waktu tunggu dan sebagainya.
- d. Perspektif inovasi dan pembelajaran
Memuat indikator tentang sampai seberapa jauh manfaat dari pengembangan baru atau bagaimana hal ini dapat memberikan kontribusi bagi keberhasilan dimasa depan.

Perbedaan Indikator Kinerja

Tujuan dan indikator kinerja yang digunakan dalam BSC organisasi sektor bisnis, dalam Hansen dan Mowen (2009: 372, 373, 378, 379), adalah sebagai berikut:

- a. Perspektif Indikator Kinerja
Perspektif ini mempunyai tujuan kinerja seperti pertumbuhan pendapatan, penurunan biaya, dan penggunaan aset.
- b. Perspektif pelanggan
Perspektif ini mempunyai tujuan seperti peningkatan pangsa pasar, peningkatan retensi pelanggan, peningkatan akuisisi pelanggan, peningkatan kepuasan pelanggan dan peningkatan profitabilitas pelanggan.

- c. Prespektif proses bisnis internal
Prespektif ini mempunyai indikator kinerja seperti peningkatan jumlah penduduk, peningkatan produk yang dimiliki, penurunan waktu pengembangan produk baru, peningkatan kualitas proses, dll.
- d. Perspektif inovasi dan pembelajaran
Prespektif ini mempunyai indikator seperti peningkatan kualitas karyawan, peningkatan motivasi dan pelibatan, dan peningkatan kemampuan sistem informasi.

Perbedaan Reward dan Punishment antara Organisasi Sektor Publik dan Bisnis

Falcone (1991) telah membandingkan literatur tentang perbandingan kepuasan kerja komparatif antara karyawan sektor publik dengan privat (bisnis) dan menyimpulkan bahwa ada perbedaan kecil secara konsisten antara sikap kerja karyawan organisasi publik dan privat. Karyawan publik menunjukkan tingkat yang lebih rendah dari kepuasan kerja, komitmen organisasi dan ekspektasi *reward*, sehingga temuan ini juga merefleksikan struktur, formalisasi, intervensi politik, atau perbedaan unik lain dari organisasi sektor publik (Falcone, 1991).

Jumlah *reward* yang mungkin diikuti jumlah *punishment* yang diterima pekerja di organisasi sektor publik dan bisnis berbeda. Hal ini terlihat dari penawaran gaji pekerja sektor publik di Peru pada periode 1985-1986 ada di bawah sektor privat, sehingga banyak pekerja sektor publik yang bekerja sampingan (Stelcner dkk., 1989: 558). Selain penawaran gaji yang rendah oleh organisasi sektor publik dibandingkan organisasi sektor bisnis, adanya perbedaan gaji dan *reward* antar regional juga memicu konflik. Otobo (1986: 111), perbedaan jumlah gaji minimum dan *reward* yang diberikan oleh pemerintah regional yang satu dengan pemerintah regional yang lain dapat menimbulkan masalah konflik. Selain itu, Otobo (1986: 117) menyebutkan perbedaan (*gap*) antara *reward* antara pekerja sektor publik dan privat menimbulkan tuntutan dari pekerja sektor publik agar diberikan kompensasi yang mengikuti tingkat inflasi sebagai bentuk keadilan sosial.

AKUNTANSI KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

A. PUBLIC SECTOR ACCOUNTING DAN BUDGETARY ACCOUNTING: MEMAHAMI POSISI ANGGARAN DALAM AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Pada dua abad terakhir, perubahan radikal terjadi dalam alat manajemen teknologi informasi, cara pengambilan keputusan, pengukuran kinerja, prosedur dan sistem informasi. Beberapa negara telah menggunakan perubahan radikal ini seperti selandia baru, Inggris, Australia, dan Kanada dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektivitas manajemen, kebanyakan negara tidak menggunakan alat-alat manajemen baru dan sistem akuntansi yang lebih informatif. Alasannya adalah mereka yakin bahwa alat-alat baru dan lebih informatif pada sistem akuntansi tersebut sesuai untuk organisasi bisnis, yang bertujuan untuk memperoleh keuntungan. Tujuan tersebut berbeda dengan sektor publik yang bertujuan melayani kepentingan umum.

Pemerintah diminta untuk efisien dan efektif dengan begitu para pembuat keputusan di semua tingkatan di sektor publik membutuhkan informasi yang lebih akurat dan bermanfaat. Akuntansi sebagai sistem informasi memegang peranan penting dalam proses informasi pada tiap entitas pemerintah. Dari akuntansi kas ke akuntansi akrual merupakan langkah penting dalam pengembangan akuntansi dalam pengembangan akuntansi pemerintahan dan sistem anggaran. Selain itu pemerintah harus positif dan terbuka kepada masyarakat dengan tidak membatasi jumlah informasi yang mengungkapkan tentang kinerja pemerintah. Oleh karena itu, pemerintah harus memberikan perhatian lebih besar terhadap pengembangan usaha seperti sistem pelaporan dalam sektor publik.

1. Situasi Internasional Atas Penggunaan Basis Akrua

Dalam akuntansi pemerintahan, salah satu reformasi yang dipilih oleh banyak negara adalah penerapan dasar akrual. Reformasi ini merupakan langkah pertama menuju adopsi dasar akrual dalam anggaran. Saat ini sebagian besar negara masih menerapkan dasar kas. Dasar kas masih digunakan pada sistem akuntansi oleh banyak negara. Negara yang menggunakan dasar akrual pada anggaran adalah Australia, Selandia Baru, Britania Raya, namun pada negara seperti Amerika Serikat, Denmark, Belanda, Islandai, atau Kanada untuk transaksi tertentu dicatat atas dasar akrual dan mereka secara serius mempertimbangkan secara memperluas aplikasi penggunaan dasar akrual. Negara Korea dan Swiss sedang dalam mempertimbangkan untuk mengadopsi dasar akrual terhadap penganggarnya secara keseluruhan. Sedangkan Swedia telah memutuskan untuk menempatkan sistem ini dalam praktik penganggarnya pada tahun 2004.

2. Pengelolaan Keuangan Negara/Daerah di Indonesia

Pada 2003 mengupayakan reformasi dibidang pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, menghasilkan sepaket perundang-undangan yaitu UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan, dan Tanggungjawab Keuangan Negara, kemudian menyusul UU Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintahan Pusat dan Daerah, UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK, PP Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dan sebagainya. Perundang-undangan tersebut bertujuan untuk tertatanya secara lebih baik pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara di Indonesia.

Pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara ditinjau dari sisi keilmuan ekonomi dan manajemen disebut dengan manajemen keuangan publik (*public finance or public financial management*). Berdasarkan literatur tentang *public finance or public financial management*, masalah utama dalam pengelolaan keuangan negara mencakup masalah, antara lain:

- a. Akuntansi
- b. Anggaran

- c. Pengendalian/pengadaan
- d. Audit/pemeriksaan

Keempat masalah tersebut jika dikelola dengan baik maka akan tercapai suatu sistem pengelolaan keuangan yang lebih populer dengan istilah pengelolaan keuangan publik atau negara atau pemerintah yang transparan dan akuntabel. Sistem pengelolaan keuangan publik tersebut selanjutnya ditinjau dari keilmuan dapat disimpulkan sekurang-kurangnya memerlukan tiga bidang ilmu yaitu akuntansi publik, ilmu anggaran/penganggaran publik, dan ilmu audit atau pemeriksaan publik. Ketiga bidang ilmu itu pada beberapa literatur menjadi sebuah keilmuan yang dikenal sebagai Akuntansi Sektor Publik.

3. Anggaran Sektor Publik

Menurut Freeman (2003) dalam Nordiawan (2006), anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya ke dalam kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas. Pengertian tersebut mengungkapkan peran strategis anggaran dalam pengelolaan kekayaan sebuah organisasi publik. Organisasi sektor publik tentunya berkeinginan memberikan pelayanan maksimal kepada masyarakat, tetapi seringkali keinginan tersebut terkendala oleh terbatasnya sumber daya yang dimiliki.

Dalam pengertian lain, anggaran dapat dikatakan sebagai sebuah rencana finansial yang menyatakan:

- a. Rencana-rencana organisasi untuk melayani masyarakat atau aktivitas lain yang dapat mengembangkan kapasitas organisasi dalam pelayanan
- b. Estimasi besarnya biaya yang harus dikeluarkan dalam merealisasikan rencana tersebut
- c. Perkiraan sumber-sumber mana saja yang akan menghasilkan pemasukan serta seberapa besar pemasukan tersebut

Mengingat begitu pentingnya peranan dan fungsi anggaran, maka diperlukan prinsip-prinsip yang akan menjadi pedoman bagi organisasi publik dan/atau pemerintah dalam penyusunannya. Beberapa prinsip tersebut, antara lain:

- a. Otorisasi oleh legislatif
- b. Komprehensif atau menyeluruh
- c. Keutuhan, artinya semua penerimaan dan pengeluaran tercakup dalam satu dana umum
- d. *Mondiscretionary apropriasi*, jumlah yang disetujui legislatif harus termanfaatkan secara ekonomis
- e. Periodik
- f. Akurat
- g. Jelas
- h. Transparan

4. Konsep Anggaran Sektor Publik (Pemerintahan)

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter. Proses penganggaran organisasi sektor publik (pemerintahan) dimulai ketika perumusan strategi dan perencanaan strategis yang telah dibuat.

Aspek-aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik meliputi:

- 1. Aspek perencanaan
- 2. Aspek pengendalian
- 3. Aspek akuntabilitas publik

Anggaran sektor publik penting karena beberapa alasan adalah sebagai berikut (Mardiasmo, 2009):

- a. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial ekonomi, menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat
- b. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tidak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas.
- c. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggungjawab terhadap rakyat.

5. Akuntansi Anggaran Sebagai Bagian Dari Akuntansi Sektor Publik

Aktivitas keuangan pemerintah yang dimaksud dalam ilmu keuangan publik meliputi aktivitas penerimaan dan pengeluaran keuangan yang dilakukan oleh pemerintah selama periode tertentu dituangkan dalam sebuah rancangan anggaran. Laporan anggaran organisasi pemerintahan merupakan bagian dari laporan keuangan pemerintah untuk pihak eksternal, maka dari itu perlu diatur dalam standar akuntansi pemerintah. Sistem akuntansi yang melaksanakan dan melaporkan anggaran disebut dengan akuntansi anggaran.

Akuntansi anggaran merupakan teknik akuntansi yang banyak digunakan dan paling berkembang di organisasi sektor publik, terutama pemerintah. Akuntansi anggaran mencatat dan menyajikan akun realisasi kegiatan dalam format yang sama dan sejajar dengan anggarannya. Tujuan utama teknik ini adalah untuk menekankan peran anggaran dalam siklus perencanaan, pengendalian, dan akuntabilitas (Mrdiasmo, 2009: 150 dan Ritonga, 2010: 15). Salah satu kelemahan teknik akuntansi anggaran adalah bahwa teknik ini sangat kompleks. Akan lebih mudah dan lebih komprehensif apabila akun-akun yang ada menunjukkan pendapatan dan biaya aktual, dan anggaran menunjukkan pendapatan dan biaya dianggarkan. Namun, terdapat sejumlah kritik yang menyatakan bahwa akuntansi anggaran tidak sama dengan dan bukan akuntansi keuangan, karena lebih cenderung pada perencanaan daripada pelaporan dan merupakan bagian dari ilmu administrasi publik (Firdaus dkk., 2006). Meskipun demikian, bagaimanapun juga anggaran merupakan objek dari akuntansi sektor publik, sehingga akuntansi anggaran menjadi bagian utama dari akuntansi sektor publik dan tentu perkembangan akuntansi anggaran tidak bisa lepas dari perkembangan konsep dan aplikasi penganggaran yang dianut dari suatu negara atau pemerintah.

Kerangka konseptual juga menjadi pijakan untuk menentukan berkualitas atau tidaknya suatu laporan keuangan. Untuk menilai kualitas dari laporan keuangan, maka laporan keuangan harus memenuhi karakteristik kualitatif seperti yang sudah disebutkan dalam kerangka konseptual, adalah sebagai berikut:

a. Relevan

Relevan yaitu apabila informasi di dalamnya dapat memengaruhi keputusan. Informasi yang relevan bila

memiliki manfaat umpan balik, memiliki manfaat prediktif, tepat waktu dan lengkap.

b. Andal

Andal berarti informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material. Informasi yang andal akan memiliki karakteristik penyajian jujur, dapat diverifikasi, netralitas.

c. Dapat dibandingkan

d. Dapat dipahami

Kerangka konseptual disusun tidak semata-mata sebagai acuan, tetapi juga diharapkan memiliki fungsi pengawasan terhadap kegiatan pengelolaan keuangan publik dan pelaporan keuangan publik. Pengawasan perlu dilakukan karena tuntutan terhadap akuntabilitas dan transparansi atas laporan keuangan pemerintah menjadi sorotan pada beberapa tahun terakhir karena beberapa isu penyimpangan terhadap penggunaan keuangan negara.

Akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik. Akuntabilitas perlu menjadi pegangan dalam rangka mewujudkan *good government governance*.

Mulai tahun 2010, SAP Berbasis Akrua di Indonesia telah menggunakan basis akrual meskipun tidak penuh, yaitu untuk penyajian laporan keuangan yang bertujuan umum menggunakan basis akrual, sementara dalam hal anggaran masih menggunakan basis kas. Walaupun, entitas pelaporan diperkenankan menerapkan basis akrual pada penyusunan anggaran, namun SAP Berbasis Akrua yang ada tidak mengaturnya, sehingga hampir tidak mungkin ada entitas pelaporan yang menerapkan basis akrual pada penyusunan anggarannya.

Dengan adanya dua basis akuntansi yang berlaku pada SAP, sehingga menyebabkan entitas pemerintahan wajib menyusun dan menyajikan tujuh laporan keuangan pokok. Tentunya, hal ini berat bagi entitas pemerintahan karena dengan empat laporan keuangan saja, sesuai dengan PP Nomor 24 Tahun 2005, mereka sulit menyajikan laporan keuangan pemerintah yang berkualitas.

Dari berbagai pandangan yang telah dipaparkan beberapa peneliti, maka ada beberapa hal yang dapat disimpulkan terkait kerangka konseptual, antara lain:

- a. Kerangka konseptual akuntansi sektor publik perlu dibuat secara khusus mengingat adanya perbedaan karakteristik antara sektor publik dan sektor bisnis.
- b. Kerangka konseptual perlu mengembangkan masalah pengukuran.
- c. Pegeseran menuju akuntansi akrual masih menjadi perdebatan dalam literatur akuntansi sektor publik.
- d. Kerangka konseptual dibuat bukan semata-mata sebagai acuan dalam menyusun standar akuntansi, tetapi juga mengakomodasi kebutuhan akan pengendalian dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pada laporan keuangan.

B. KERANGKA KONSEPTUAL UNTUK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK: ARTI PENTINGNYA GUNA PENGEMBANGAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Kerangka konseptual dalam Standar Akuntansi Pemerintahan memiliki peranan penting sebagai acuan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah. Laporan keuangan wajib disusun oleh entitas pelaporan. Entitas pelaporan adalah unit pemerintah yang terdiri atas satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan, yang terdiri atas: pemerintah pusat, pemerintah daerah, masing-masing kementerian Negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat, dan satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/ daerah.

Pada Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 11 SAP Berbasis Akrual (Lampiran I PP Nomor 71 Tahun 2010) lebih spesifik menjelaskan karakteristik dari entitas pelaporan, yaitu:

1. Entitas tersebut dibiayai oleh APBN atau dibiayai oleh APBD atau mendapat pemisahan kekayaan dari anggaran
2. Entitas tersebut dibentuk dengan peraturan perundang-undangan

3. Pimpinan entitas tersebut adalah pejabat pemerintah yang diangkat atau pejabat Negara yang ditunjuk atau dipilih oleh rakyat
4. Entitas tersebut membuat pertanggungjawaban baik langsung maupun tidak langsung kepada wakil rakyat sebagai pihak yang menyetujui anggaran.

Permasalahan yang muncul terkait dengan pengelolaan keuangan yang tidak memenuhi standar atau ketentuan undang-undang ini, bukan hanya disebabkan adanya indikasi keuangan. Namun bisa saja terjadi karena kurangnya pemahaman pihak yang terlibat dalam penyusunan laporan keuangan pemerintahan karena tidak memiliki latar belakang pendidikan yang relevan.

Kerangka konseptual sebagai acuan dalam menyusun laporan keuangan menjadi sangat penting dalam memberikan penjelasan lebih jauh dan juga sebagai pengembangan dalam menyusun standar akuntansi pemerintahan.

1. Kerangka Konseptual Sebagai Acuan Pengembangan Akuntansi Sektor Publik

Hal yang paling sering ditanyakan adalah mengenai adanya pembuatan akuntansi untuk sektor publik secara khusus. Hal itu terjadi karena adanya perbedaan karakteristik diantara dua sektor tersebut. Sehingga dianggap perlu untuk membuat standar akuntansi pemerintahan secara khusus. Karakteristik itu dapat ditemui dalam berbagai penjelasan pada kerangka konseptual yang antara lain membahas lingkungan akuntansi pemerintahan, bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan, sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan, pengaruh politik serta hubungan antara pajak dan pelayanan pemerintah.

Lingkungan akuntansi pemerintahan memiliki dua ciri utama, yaitu ciri struktur pemerintahan dan pelayanan yang diberikan, serta ciri keuangan pemerintah yang penting bagi pengendalian. Adapun ciri utama struktur pemerintahan adalah:

- a. Bentuk umum pemerintahan dan pelayanan yang diberikan
- b. Sistem pemerintahan yang otonomi dan transfer pendapatan antarpemerintah
- c. Adanya pelayanan pengaruh proses politik
- d. Hubungan antara pelayanan pajak dan pelayanan pemerintah

Beberapa ciri yang menjadi dasar ruang lingkup beberapa standar. Ciri yang menunjukkan adanya bentuk pemerintahan bertingkat yang menegaskan pada tingkat mana laporan keuangan tersebut wajib disusun. Contohnya pada ruang lingkup PSAP Nomor 1 SAP Berbasis Akrual tentang Penyajian Laporan Keuangan yang berbunyi sebagai berikut:

"Pernyataan standar ini berlaku untuk entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan suatu entitas pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan laporan keuangan konsolidasian, tidak termasuk perusahaan Negara/ daerah"

Dan contoh lain dari PSAP Nomor 4 SAP Berbasis Akrual tentang Catatan atas Laporan Keuangan yang berbunyi sebagai berikut:

"suatu entitas yang bukan merupakan entitas pelaporan dapat menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum. Bila hal ini diinginkan, maka standar ini harus diterapkan oleh entitas walaupun tidak memenuhi kriteria suatu entitas pelaporan sesuai dengan peraturan dan/ atau standar akuntansi yang mengatur mengenai entitas pelaporan pemerintah"

Jika dilihat dari pernyataan di atas, maka diketahui bahwa terdapat perbedaan atau ketidak konsistenan antara kedua standar tersebut. Standar pertama PSAP Nomor 1 menyatakan bahwa penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum hanya dilakukan oleh entitas pelaporan. Akan tetapi dalam standar SPAP Nomor 4 dikatakan bahwa entitas yang bukan merupakan entitas pelaporan dapat menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum.

Kerangka Konseptual (KK) merupakan konsep dasar penyusunan dan pengembangan SAP, dan merupakan acuan bagi KSAP, penyusunan laporan keuangan, pemeriksa, diatur dalam PSAP. Kerangka konseptual berfungsi sebagai acuan untuk melihat masalah yang belum diatur dalam SPAP, namun apabila terjadi perbedaan antara standar dan KK maka yang lebih diutamakan adalah standar.

Komponen laporan keuangan yang terdapat dalam Kerangka Konseptual SAP Berbasis Akrual menyebutkan laporan keuangan pokok terdiri atas laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, neraca, laporan operasional, laporan arus kas, laporan perubahan ekuitas, dan catatan atas laporan keuangan. Akan tetapi hanya empat dari tujuh laporan keuangan yang disebutkan secara jelas dan terperinci pada standar yaitu PSAP Nomor 2 tentang Laporan Realisasi Anggaran, PSAP Nomor 3 tentang Laporan Arus Kas, PSAP Nomor 4 tentang Catatan atas Laporan Keuangan, dan PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional.

Untuk neraca atau Laporan Posisi Keuangan dijelaskan masing-masing akunnya dalam PSAP nomor 5, 6, 7, 8, dan 9. Format dan bentuk penyajian neraca dan dua laporan lainnya dijelaskan dalam PSAP Nomor 1 tentang Peyajian Laporan Keuangan. Apabila dilihat dari keragaman (uniformity) maka perlu bagi Komite Standar Audit Pemerintahan (KSAP) untuk merumuskan standar baru yang berisi penjelasan lebih rinci tentang Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dan Laporan Perubahan Ekuitas. Apabila keseragaman yang dimaksud sudah dimasukkan dalam standar, maka merupakan keseragaman yang bersifat rigid (rigid uniformity)

Keseragaman terlihat sebagai konsep yang mempengaruhi keterbandingan (comparability). Karena comparability dihubungkan dengan uniformity, tingkat comparability yang dapat diandalkan secara langsung tergantung pada tingkat uniformity yang disajikan dalam laporan keuangan. Kerangka konseptual juga telah mengatur tentang konsep keterbandingan ini dalam paragraf 39 yang berbunyi sebagai berikut:

"informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas

yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah akan menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan."

Pengembangan yang dapat dilakukan pada kerangka konseptual adalah terkait dengan pengukuran. Beberapa standar akuntansi secara jelas telah menjabarkan pengukuran yang dilakukan terkait dengan konteks yang dibahas. Misalnya dalam PSAP Nomor 8 tentang Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan. Pengukuran yang dilakukan menggunakan biaya perolehan sesuai dengan kerangka konseptual yang memegang prinsip nilai historis (historical cost).

Nilai historis digunakan sebagai dasar dengan pertimbangan bahwa nilai historis lebih dapat di andalkan karena lebih objektif dan dapat diverifikasi. Akan tetapi nilai historis juga memiliki kelemahan yaitu apabila terjadi inflasi. Sementara itu revaluasi tidak diperkenankan, kecuali terdapat ketentuan yang diperlakukan secara nasional. Oleh karena itu, kerangka konseptual harus memberikan beberapa alternative pengukuran yang bisa digunakan oleh entitas pelaporan mengingat kelemahan dari pengukuran berdasarkan nilai historis tersebut.

Kerangka konseptual juga menjadi pijakan untuk menentukan berkualitas atau tidaknya suatu laporan keuangan. Untuk menilai kualitas dari laporan keuangan, maka laporan keuangan harus memenuhi karakteristik kualitatif seperti yang sudah disebutkan dalam kerangka konseptual, adalah sebagai berikut:

- a. Relevan
Relevan yaitu apabila informasi di dalamnya dapat memengaruhi keputusan. Informasi yang relevan bila memiliki manfaat umpan balik, memiliki manfaat prediktif, tepat waktu dan lengkap.
- b. Andal
Andal berarti informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material.

Informasi yang andal akan memiliki karakteristik penyajian jujur, dapat diverifikasi, netralitas.

- c. Dapat dibandingkan
- d. Dapat dipahami

Kerangka konseptual disusun tidak semata-mata sebagai acuan, tetapi juga diharapkan memiliki fungsi pengawasan terhadap kegiatan pengelolaan keuangan publik dan pelaporan keuangan publik. Pengawasan perlu dilakukan karena tuntutan terhadap akuntabilitas dan transparansi atas laporan keuangan pemerintah menjadi sorotan pada beberapa tahun terakhir karena beberapa isu penyimpangan terhadap penggunaan keuangan negara.

Akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik. Akuntabilitas perlu menjadi pegangan dalam rangka mewujudkan *good government governance*.

Mulai tahun 2010, SAP Berbasis Akrua di Indonesia telah menggunakan basis akrual meskipun tidak penuh, yaitu untuk penyajian laporan keuangan yang bertujuan umum menggunakan basis akrual, sementara dalam hal anggaran masih menggunakan basis kas. Walaupun, entitas pelaporan diperkenankan menerapkan basis akrual pada penyusunan anggaran, namun SAP Berbasis Akrua yang ada tidak mengaturnya, sehingga hampir tidak mungkin ada entitas pelaporan yang menerapkan basis akrual pada penyusunan anggarannya.

Dengan adanya dua basis akuntansi yang berlaku pada SAP, sehingga menyebabkan entitas pemerintahan wajib menyusun dan menyajikan tujuh laporan keuangan pokok. Tentunya, hal ini berat bagi entitas pemerintahan karena dengan empat laporan keuangan saja, sesuai dengan PP Nomor 24 Tahun 2005, mereka sulit menyajikan laporan keuangan pemerintah yang berkualitas.

Dari berbagai pandangan yang telah dipaparkan beberapa peneliti, maka ada beberapa hal yang dapat disimpulkan terkait kerangka konseptual, antara lain:

- a. Kerangka konseptual akuntansi sektor publik perlu dibuat secara khusus mengingat adanya perbedaan karakteristik antara sektor publik dan sektor bisnis.

- b. Kerangka konseptual perlu mengembangkan masalah pengukuran.
- c. Pegeseran menuju akuntansi akrual masih menjadi perdebatan dalam literatur akuntansi sektor publik.

Kerangka konseptual dibuat bukan semata-mata sebagai acuan dalam menyusun standar kuntansi, tetapi juga mengakomodasi kebutuhan akan pengendalian dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pada laporan keuangan.

C. MEMAHAMI BASIS KAS VERSUS BASIS AKRUAL PADA AKUNTANSI ANGGARAN

1. Perjalanan Reformasi Akuntansi Keuangan Pemerintah Di Indonesia

Perjalanan panjang penerapan akuntansi pemerintahan di Indonesia tidak lepas dari perkembangan sosial politik yang mempengaruhi perubahan sistem politik dan pemerintahan di Indonesia. Hal tersebut berdampak pada perubahan aturan perundang-undangan yang mengatur pengelolaan keuangan negara, termasuk akuntansinya, karena penerapan sistem akuntansi pemerintahan dari suatu negara akan sangat bergantung pada perundang-undangan yang berlaku pada negara yang bersangkutan.

Dalam konteks akuntansi pemerintah daerah, Ritonga (2010) membagi menjadi beberapa tahap, yaitu:

- a. Tahap Pertama : Periode Tahun 1974 – 1999
Pada masa ini belum ada undang-undang yang mengatur secara spesifik tentang akuntansi pemerintahan. Semua pengelolaan keuangan Negara, termasuk akuntansi pemerintahannya, diatur menggunakan aturan perundang-undangan yang merupakan warisan belanda.
- b. Tahap Kedua: Periode Reformasi Awal antara Tahun 2000 – 2005
Pada periode ini merupakan masa reformasi dengan ditandai jatuhnya rezim orde baru yang telah berkuasa selama 32 tahun. Gerakan reformasi ini tidak hanya sekedar menghasilkan pergantian kekuasaan, melainkan juga diikuti gerakan reformasi di segala bidang, termasuk reformasi di bidang pengelolaan keuangan Negara. Oleh karena itu, pada masa ini juga disebut

sebagai masa reformasi tahap 1.

- c. Tahap Ketiga: Periode Reformasi Lanjutan antara Tahun 2005 – 2010

Periode ini kelanjutan dari periode sebelumnya yaitu melanjutkan informasi pengelolaan keuangan negara (daerah), dengan diterbitkannya tiga paket undang-undang tentang keuangan negara, yakni UU nomor 17 tahun 2003 tentang keuangan negara, UU tentang keuangan, UU nomor 1 tahun 2014 tentang perbendaharaan negara, dan UU nomor 15 tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara.

- d. Tahap Keempat: Periode Penerapan Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua antara Tahun 2010 – Sekarang

Sama halnya dengan tahap ketiga, periode ini merupakan lanjutan dari bagian reformasi keuangan negara (daerah), terutama dalam hal akuntansi pemerintahan reformasi yang terjadi adalah mulainya penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual dengan dikeluarkannya PP nomor 71 tahun 2010 tentang SAP, yang menggantikan PP nomor 24 tahun 2005 tentang SAP yang berlaku selama lima tahun.

2. Basis Kas Versus Basis Akrua : Konsep dan Implementasinya Dalam Akuntansi Anggaran

Sistem akuntansi kas adalah sistem pencatatan yang mencatat pendapatan dan beban di dalam periode terjadinya penerimaan dan penerimaan kas. Sementara sistem akuntansi akrual adalah sistem pencatatan yang mencatat pendapatan pada saat pendapatan tersebut diperoleh (*earned*) – kas diterima maupun tidak – dan beban dicatat pada saat beban kas tersebut terjadi (*incurred*) – kas dibayarkan atau tidak. Dengan kata lain, akuntansi berbasis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar, yang digunakan untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Sementara akuntansi berbasis akrual berarti bahwa pendapatan, belanja, pembiayaan, aset, kewajiban, dan ekuitas dana diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas diterima atau dibayar.

Karakteristik	Akuntansi Kas	Akuntansi Akrua
Operasionalisasi	Relatif Sederhana	Relatif rumit/ kompleks
Hubungan dengan sistem pendapatan dan anggaran tradisional	Relatif kuat	Relatif lemah
Cakupan transaksi	Mencatat hanya transaksi yang menghasilkan pembayaran dan penerimaan kas	Mencatat transaksi nonkas yang diestimasi dengan baik
Waktu	Mencatat hanya transaksi yang terjadi pada periode akuntansi yang relevan	Mencatat pengaruh estimasi di masa mendatang dari transaksi saat ini dan perubahan kebijakan
Audit dan pengendalian	Relatif sederhana	Relative harus dilakukan

3. Perkembangan Akuntansi Berbasis Akrua Di Berbagai Negara

Terdapat dorongan yang kuat dari lembaga-lembaga internasional, seperti IMF dan Bank Dunia, untuk mengadopsi akuntansi berbasis akrual dalam sektor publik. Bahkan, negara-negara yang tergabung dalam OECD juga didorong untuk menerapkan akuntansi akrual.

IMF merupakan lembaga yang paling terdepan dalam mendukung penerapan akuntansi sektor publik berbasis akrual. Saat ini IMF memiliki publikasi statistik yang dinamai *Government Financial Statistics Manual*, yang menyajikan statistik pendapatan dan belanja pemerintah dalam basis akrual. Sementara, OECD pada tahun 2002 secara khusus menerbitkan *Journal of Budgeting* OECD yang berisi artikel yang membahas *best practices* penganggaran dan pelaporan, termasuk *best practices* dalam penerapan basis akrual.

Pada tahun 2003, Blondal (2003) dalam Boothe (2007) memperkirakan bahwa 5 dari 28 negara anggota OECD telah mengadopsi akuntansi akrual penuh dan 2 negara telah mengadopsi

basis akrual modifikasi (yaitu tidak ada kapitalisasi atau depresiasi aset). Lebih lagi, 3 dari 28 negara telah mengadopsi penganggaran akrual, dan 3 negara mengadopsi basis akrual modifikasi.

Bambang Widjajarso dalam seminarnya pada 18 Desember 2008 yang berjudul "Penerapan Basis Akrual pada Akuntansi Pemerintah Indonesia : Sebuah Kajian Pendahuluan" menyatakan bahwa hanya Selandia Baru dan Inggris yang telah mampu menerapkan basis akrual. Bahkan Australia menyesal telah menerapkannya karena ternyata manfaat yang diberikan dari aplikasi anggaran menggunakan basis akrual sangat tidak sebanding. Hal ini mengisyaratkan bahwa untuk menerapkan basis akrual diperlukan kerja yang sangat keras.

Sejak Juli 2002 hanya tiga anggota Uni Eropa yang telah sukses komplet melakukan peralihan ke arah akuntansi akrual, *European Commission* sendiri akan melakukan peralihan setelah tahun 2005. Di Eropa, reformasi akuntansi akrual dimulai secara gradual (berangsur-angsur sebagaimana disajikan berikut ini)

Pada pemerintah level nasional, proses informasi telah dimulai pada enam negara, antara lain Spanyol, Inggris, Finlandia, dan Swedia telah komplet melakukan reformasi (persyaratan legas, sistem baru). Pada level lokal, reformasi dilakukan pada semua negara, dan 5 negara telah melakukan reformasi secara komplet yaitu Finlandia, Prancis, Belanda, Inggris, dan Swiss.

Menurut Tunor dan Mutio (2007), reformasi akuntansi akrual akan terjadi terlebih dahulu, kemudian akan diikuti oleh reformasi anggaran akrual. Kemudian kada reformasi akuntansi akrual pada masing-masing negara akan memiliki level yang berbeda-beda. Meningkatnya perbedaan internasional dalam praktik akuntansi sektor publik mendukung adanya reformasi yang spesifik di tiap negara.

Mardiasmo (2009) menambahkan bahwa negara yang berhasil dalam menerapkan akuntansi akrual secara penuh adalah Selandia Baru yang telah dilakukan sejak tahun 2001. Sistem akuntansi akrual yang dilakukan di Selandia Baru terbukti memberikan kontribusi yang besar dalam menghasilkan informasi yang lebih komprehensif dibandingkan dengan sistem akuntansi berbasis kas dalam hal kuantitas dan kualitasnya. Namun, beberapa negara juga menunjukkan penerapan basis akuntansi akrual kurang berhasil seperti Italia. Oleh karena itu untuk dapat menerapkan basis akrual dengan berhasil tidak dapat

dilakukan secara radikal. Aspek kompetensi SDM perlu dipersiapkan, serta komitmen dan dukungan politik dari para pengambil keputusan di pemerintah mutlak diperlukan, agar penerapan akuntansi berbasis akrual secara penuh dapat berjalan dengan baik dan memberikan manfaat yang lebih besar. Perlu analisis mendalam dan kompleks terhadap berbagai faktor lingkungan yang mempengaruhinya, salah satunya adalah faktor sosiologi masyarakat negara tersebut. (Yamamoto, 1997; dalam Mardiasmo, 2009)

4. Pro-Kontra Mengadopsi Akuntansi Akrual Dalam Sektor Publik

Boothe (2007) mengutip dari argument Athukorala dan Reid (2003:2) yang mendukung akuntansi akrual dalam sektor publik :

"at one extreme, supporter of accrual accounting in government argue that if it's good enough for the private sector, it's good enough for the public sector"

Tentu pendapat tersebut terkesan sangat ekstrim dan memaksa. Diantara organisasi sektor swasta dengan organisasi sektor publik memiliki perbedaan yang mendasar yaitu tujuan organisasinya dan ketidakpastian lingkungan yang dihadapi. Dimana organisasi sektor publik bertujuan tidak untuk mencari laba melainkan penyediaan pelayanan publik, dan berhadapan dengan ketidakpastian lingkungan yang tinggi karena ketergantungan yang tinggi pada *oversight body*, banyak dan bervariasi pihak-pihak yang berkepentingan sehingga nuansa politiknya tinggi, serta sasaran organisasi yang samar, mengakibatkan tidak semua praktik di sektor swasta yang sukses dapat diadopsi ke sektor publik, termasuk untuk sistem akuntansinya. Diperlukan kehati-hatian dan kajian yang mendalam sebelum diputuskan untuk dipraktikkan dalam organisasi sektor publik.

Perbedaan utama diantara kedua dasar akuntansi yaitu kas dan akrual, juga pada letak manipulasi yang bisa dilakukan. Pada basis kas, laporan keuangan dapat dimanipulasi dengan mengelola waktu transaksi. Sedangkan dalam kasus akuntansi akrual, lingkup (*scope*) manipulasi adalah inheren didalam pembentukan estimasi pendapatan dan beban. Jadi akuntansi akrual berpotensi memiliki lingkup (*scope*) manipulasi yang lebih besar. Oleh karena itu, akuntansi akrual menyebabkan munculnya masalah pengendalian keuangan yang lebih besar.

Akuntansi akrual mendorong beberapa tantangan yang signifikan terhadap manajer sektor publik karena akuntansi akrual memerlukan estimasi atas nilai aset yang tidak memiliki pasar dan pengaruh langsung dari program yang menyebabkan pembayaran di masa mendatang. Misalnya adalah, tidak mudahnya melakukan penilaian atas *heritage assets* (museum, monumen nasional, dan lainnya), aset militer, dan infrastruktur publik (seperti fasilitas transportasi dan kesehatan). Program-program seperti dana pensiun yang sulit untuk dinilai (Boothe, 2007; dalam Halim, 2017).

5. Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Di Indonesia : Tinjauan Atas PP Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan

Sejak diterbitkannya PP Nomor 71 tahun 2010 tentang standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang diterapkan pada tanggal 22 Oktober 2010, basis akuntansi yang digunakan pada sistem akuntansi pemerintahan di Indonesia adalah menggunakan basis akrual. Hal ini dengan jelas dinyatakan pada pasal 4 ayat 1 dan 2 PP 71/2010 yang berbunyi :

"Pemerintah menerapkan SAP berbasis akrual"

"SAP berbasis akrual sebagaimana dimaksud pada ayat 1 dinyatakan dalam bentuk PSAP"

Lebih lanjut pada ayat 4 dinyatakan bahwa :

"PSAP sebagaimana dimaksud pada ayat 2.....tercantum pada lampiran I yang tidak terpisahkan dari peraturan pemerintah ini"

Lampiran I yang dimaksud adalah PSAP Berbasis Akrual yang terdiri atas Kerangka Konseptual dan PSAP No 01 sampai dengan PSAP Nomor 12. Jelas, bahwa berdasarkan penjelasan diatas, PSAP yang ada pada Lampiran I PP Nomor 71 Tahun 2010 adalah PSAP Berbasis Akrual. Penerapan basis akrual, terutama untuk pengakuan pendapatan dan belanja, merupakan keharusan dan segera dilaksanakan karena telah menjadi ketentuan dalam Pasal 36 ayat 1 UU Nomor 17 Tahun 2003 dan Pasal 70 ayat 2 UU Nomor 1 Tahun 2004.

Bagaimana penerapan basis akrual menurut PP Nomor 71 Tahun 2010? Pertanyaan ini merupakan pertanyaan yang mendasar, karena

apakah dengan adanya peraturan pemerintah tersebut dapat dikatakan bahwa Indonesia telah menerapkan basis akrual? Tentunya hal ini tidak cukup hanya dengan pernyataan pada Pasal 4 diatas. Apalagi pada pasal sebelumnya yaitu Pasal 1 ayat 8 dinyatakan:

"SAP berbasis Akrual adalah SAP yang 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 diterapkan dalam APBN? APBD."

Pernyataan diatas mengesankan adanya dua perlakuan terhadap pengakuan pendapatan, serta adanya dua jenis pelaporan yang dihasilkan dengan perlakuan yang berbeda pula. Oleh karena itu perlu melihat lebih jauh isi dari Kerangka Konseptual dan PSAP Berbasis Akrual tersebut.

Pada kerangka Konseptual paragraf 42 dinyatakan :

"Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual untuk pengakuan pendapatan-LO (Laporan Operasional), beban aset, kewajiban, dan ekuitas..."

Dari pernyataan tersebut jelas bahwa basis akrual diterapkan untuk akun tertentu saja yaitu pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas.

Bahkan dimungkinkan diterapkan dua basis akuntansi, basis kas dan basis akrual, secara bersama-sama untuk transaksi pendapatan yaitu pendapatan terkait dengan operasional menggunakan basis akrual dan pendapatan terkait dengan pelaksanaan anggaran menggunakan basis kas. Hal ini sebenarnya mengarah pada penggunaan modifikasi basis akrual dengan basis kas, bukan basis akrual penuh. Penerapan basis akrual penuh dapat dilakukan apabila pelaksanaan anggaran juga menggunakan basis akrual.

Penerapan akuntansi secara penuh pada entitas pemerintahan bukanlah perkara yang mudah. Untuk menerapkannya perlu beberapa kondisi yang harus dipenuhi. Jangan sampai penerapan akuntansi berbasis akrual di paksakan hanya karena telah di amanatkan dalam undang-undang atau merupakan keharusan akibat adanya dorongan dari lembaga-lembaga internasional seperti IMF dan Bank Dunia, tanpa mempertimbangkan kondisi dan kebutuhan organisasi pemerintahan

di Indonesia, sehingga biaya yang dikeluarkan lebih besar dari pada manfaat yang diperoleh.

6. Kendala-Kendala yang Dihadapi

Penerapan akuntansi berbasis akrual di dalam organisasi sektor publik, terutama di pemerintahan, memiliki kelebihan dan kelemahan, sehingga memunculkan pro dan kontra atas maksud ini. Permasalahan yang muncul juga berbeda antara satu negara dengan negara lain. Di Indonesia, Ritonga (2010:8) dalam Halim & Kusufi (2017:211) mengatakan bahwa untuk mendukung penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual diperlukan kondisi-kondisi yang mendukung, sekaligus menjadi permasalahan yang dihadapi saat ini adalah sebagai berikut:

- a. Dukungan SDM yang berkompeten dan profesional dalam pengelolaan keuangan.
- b. Dukungan dari pemeriksa laporan keuangan, karena perubahan basis akuntansi akan mengubah cara pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa. Perubahan-perubahan yang terjadi harus melalui pertimbangan dari Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK). Untuk itu, proses baku penyusunan (*due process*) didalam penyusunan suatu standar akuntansi, termasuk untuk menerapkan basis akuntansi, harus dilaksanakan dengan baik dan melibatkan semua pihak yang berkepentingan, agar standar yang dihasilkan lebih berkualitas.
- c. Tersedianya sistem teknologi informasi yang mampu mengakomodasi persyaratan-persyaratan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual.
- d. Adanya sistem penganggaran berbasis akrual, karena jika anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaan masih berbasis kas sedangkan realisasinya berbasis akrual, maka antara anggaran dan realisasinya tidak dapat diperbandingkan. Persyaratan ini sangatlah berat dan bahkan berlakunya SAP berbasis akrual tidak mengatur penganggaran berbasis akrual tersebut.
- e. Dari kendala-kendala diatas memunculkan persyaratan yaitu, harus ada komitmen dan dukungan politik dari para pengambil keputusan dalam pemerintahan, karena upaya penerapan akuntansi berbasis akrual memerlukan dana yang besar dan

waktu yang panjang, bahkan lebih panjang daripada masa periode jabatan presiden, gubernur, bupati, walikota, dan anggota DPR/ DPRD.

Alasan penganggaran berbasis akrual sulit untuk diterapkan paling tidak Blondal (2003) sebagaimana yang telah dikutip Boothe (2007) dalam Halim & Kusufi (2017:211), mengatakan ada dua alasan adalah sebagai berikut:

- a. Anggaran akrual diyakini berisiko dalam disiplin anggaran. Keputusan politis untuk membelanjakan uang sebaiknya ditandingkan dengan ketika belanja tersebut dilaporkan dalam anggaran. Hanya saja, basis kas yang dapat menyediakannya. Jika sebagian besar proyek belanja modal, misalnya, dicatat dan dilaporkan pada beban penyusutan, akan berakibat meningkatkan pengeluaran untuk proyek tersebut.
- b. Adanya resistensi dari lembaga legislatif untuk mengadopsi penganggaran akrual. Resistensi ini serigkali akibat dari begitu kompleksnya penganggaran akrual. Dalam konteks ini, lembaga legislatif negara yang menerapkan penganggaran akrual pada umumnya akan memiliki peran yang lemah dalam proses penganggaran.

D. DILEMATIKA FULL ADOPTION PADA AKRUALISASI SEKTOR PUBLIK

1. Akuntansi Berbasis Akrual

Simanjuntak (2010) dalam Halim & Kusufi (2017:217) menjelaskan bahwa akuntansi berbasis akrual merupakan suatu basis akuntansi yang terkait dengan pengakuan, pencatatan, dan penyajian transaksi ekonomi dan peristiwa lain dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Menurut Mahmudi (2011) dalam Halim & Kusufi (2017:217) dalam pengaplikasiannya akuntansi berbasis akrual memiliki tujuan dalam penentuan biaya pelayanan (*cost of service*) dan penentuan harga/tarif pelayanan (*pricing/charging for service*)

Menurut Ritonga akuntansi akrual memiliki konsep sebagai berikut:

a. Pengakuan Pendapatan

Suatu konsep ketika perusahaan mempunyai hak melakukan penagihan atas suatu transaksi/kejadian dan yang penting adalah tentang kapan kas benar-benar diterima, misal muncul akun piutang tak tertagih yakni penghasilan sudah diakui tapi kas belum diterima.

b. Pengakuan Biaya

Pengakuan saat kewajiban sudah terjadi, namun biaya belum dibayarkan, misal utang usaha yang jatuh tempo.

Mardiasmo (2009) dalam Halim & Kusufi (2017:217) juga menyatakan bahwa akuntansi berbasis akrual dianggap lebih baik daripada akuntansi berbasis kas karena dianggap laporan keuangan yang disajikan lebih dapat dipercaya, lebih akurat, lebih komprehensif, dan lebih relevan untuk digunakan dalam pengambilan keputusan dari segi ekonomi, sosial, budaya, dan politik. Jadi, pencatatan (*recording*) dilakukan sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya sehingga informasi dapat disajikan secara tepat dan komprehensif. Penerapan akuntansi berbasis akrual memiliki perbedaan dengan akuntansi berbasis kas yakni (Mardiasmo, 2009) dalam (Halim & Kusufi, 2017):

- a. Bagian kas : $\text{Penerimaan kas} - \text{pengeluaran kas} = \text{perubahan kas}$
- b. Bagian akrual : $\text{pendapatan (income)} - \text{biaya} = \text{rugi/laba (surplus/defisit)}$
- c. $\text{Pendapatan (income)} = \text{penerimaan kas selama satu periode akuntansi} - \text{saldo awal piutang} + \text{saldo akhir piutang.}$
- d. $\text{Biaya} = \text{Kas yang dibayarkan selama satu periode akuntansi} - \text{saldo awal utang} + \text{saldo akhir utang}$

Simanjuntak (2010) dalam Halim & Kusufi (2017:218) disampaikan bahwa manfaat pelaporan berbasis akrual berkaitan dengan evaluasi kinerja pemerintah mulai dari biaya jasa layanan, adanya efisiensi, hingga pencapaian tujuan yaitu:

- a. Bagi masyarakat, pelaporan berbasis akrual dapat memudahkan masyarakat ataupun pengguna lainnya dalam mengidentifikasi posisi keuangan pemerintah serta hal-hal yang terkait dengan perubahannya, misalnya dari

hal pendanaan, sehingga masyarakat dapat mengetahui ukurannkapasitas pemerintah yang sesungguhnya.

- b. Bagi pemerintah, berguna untuk membuat suatu identifikasi dalam menggunakan sumber daya masa depan dan mewujudkan pengelolaan yang baik atas sumber daya tersebut.

2. Penerapan Adopsi Akuntansi Akruwal Secara Penuh (*Full Adoption*)

Islam dkk (2010) dalam Halim & Kusufi (2017:218) disebutkan bahwa implementasi konsep akrual yang diteapkan saat ini masih gabungan kas dan akrual (*cash toward accrual*) misalnya transaksi penerimaan dan pengeluaran dicatat dengan basis kas tapi penyusunan neraca dengan basis akrual. Menurut Simanjuntak dalam Halim & Kusufi (2017:218) proses penyusunan standar akuntansi pemerintahan disesuaikan dengan standar internasional dan kondisi di Indonesia itu sendiri serta KSAP selaku komite/dewan yang memiliki kewenangan dalam penyusunan PSAP mendasari implementasinya pada:

- a. *International Federation of Accountants*;
- b. *International Accounting Standards Committee*;
- c. *International Monetary Fund*;
- d. Ikatan Akuntan Indonesia;
- e. *Financial Accounting Standard Board*;
- f. *Governmental Accounting Standard Board*;
- g. Pemerintah Indonesia, berupa peraturan-peraturan di bidang keuangan negara;
- h. Organisasi profesi lainnya di berbagai negara yang membidangi pelaporan keuangan akuntansi, dan audit pemerintahan.

Penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual masih dengan pertimbangan basis *cash toward accrual* baik di pemerintah pusat dan daerah yang tercantum dalam PP Nomor 24 Tahun 2005, namun standar akuntansi yang disusun dari PSAP *cash toward accrual* menjadi PSAP berbasis akrual dengan referensi IPSAS memiliki pertimbangan sebagai berikut (Simanjuntak, 2010 dalam Halim & Kusufi 2017):

- a. Acuan referensi bertaraf internasional untuk penyusunan SAP berbasis Kas menuju Akruwal meliputi IPSAS, *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), dan

Government Finance Statistics (GFS), sehingga diharapkan SAP Berbasis Kas Menuju AkruaI yang akan disesuaikan menjadi akruaI sudah dapat diterima umum.

- b. Penerapan SAP Berbasis AkruaI perlu dipahami lebih jauh untuk resistensi dari para pengguna SAP (PP Nomor 24 Tahun 2005) terhadap perubahan basis akuntansi. Pengguna PP Nomor 24 Tahun 2005 masih dalam tahap pembelajaran dan perlu waktu yang cukup lama untuk memahaminya sehingga apabila SAP AkruaI berbeda jauh dengan SAP Berbasis Kas Menuju AkruaI akan menimbulkan resistensi.
- c. Penyusunan SAP Berbasis AkruaI relatif dianggap menjadi lebih mudah karena ada beberapa bagian dari PSAP Berbasis Kas Menuju AkruaI (PSAP Nomor 01, 05, 06, 07, dan 08 dalam Pp 24/2005) telah berbasis akruaI sehingga hanya sedikit yang memerlukan penyesuaian.
- d. Penerapan SAP Berbasis AkruaI yang disusun sesuai pola SAP Berbasis Kas Menuju AkruaI dianggap lebih mudah bagi para pengguna standar karena sudah disosialisasikan, dan para pengguna telah memiliki pemahaman dan pengalaman terhadap SAP Berbasis Kas Menuju AkruaI.

Pada tahap implementasi basis akruaI secara penuh, Pemerintah Pusat telah memulainya sejak tahun 2009 dengan menyajikan informasi akruaI untuk pendapatan dan belanja sebagai pelengkap LRA berbasis kas (Simanjuntak, 2010 dalam Halim & Kusufi 2017). Penerapan akruaIisasi sektor publik memunculkan dilema atau bahkan permasalahan tersendiri terkait dengan implementasinya untuk diterapkan secara penuh.

3. Dilematika AkruaIisasi Sektor Publik

Pada praktik suatu proses pengapdosian standar yang baru tentu akan mengalami pertentangan sehingga menimbulkan dilema. Menurut Halim dan Kusufi (2012) penerapan akuntansi berbasis akruaI memiliki manfaat tersendiri yakni dari segi penerapannya lebih akuntabel karena pengakuannya pada saat terjadinya transaksi. Namun pendapat tersebut mendapat kritikan oleh Boothe dalam Halim dan Kusufi (2012) yang menyatakan kebalikan tentang konsep akuntabilitas antara sektor swasta dan sektor publik adalah sektor swasta cenderung lebih kepada

target laba sedangkan sektor publik lebih kearah pertanggung jawaban politik.

Adapula dilematika yang lain yang terjadi seperti dilema penerapan adopsi penuh akuntansi berbasis akrual yakni adanya tekanan akibat reformasi akuntansi sektor publik untuk mendorong diberlakukannya pengelolaan keuangan yang akuntabel dan juga ada tekanan dari lembaga-lembaga internasional seperti *World Bank*, UNDP, serta adanya standarisasi internasional/IPSAS (Mahmudi, 2011).

Dari banyaknya tekanan atas penerapan Standar akuntansi berbasis akrual, Simanjuntak (2010) juga menyebutkan kendala yang menambah dilema penerapan akrualisasi sektor publik, yaitu:

a. Sistem Akuntansi dan IT *Based System*

Implementasi akuntansi berbasis akrual sangat rumit sehingga dapat dipastikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual dilingkungan dilingkungan pemerintahan memerlukan sistem akuntansi dan IT *based system* yang lebih rumit pula. Selain itu juga diperlukan sistem pengendalian intern yang memadai agar tujuan organisasi tercapai melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

b. Komitmen dari Pimpinan

Pimpinan yang mendukung merupakan kunci dari keberhasilan suatu perubahan. Lemahnya komitmen pimpinan satuan kerja khususnya SKPD penerimaan dana Dekonsentrasi/Tugas pembantuan menjadi penyebab kelemahan penyusunan laporan keuangan pada beberapa Kementrian/lembaga.

c. Tersedianya SDM yang Kompeten.

Penyiapan dan penyusunan laporan keuangan tentu memerlukan SDM yang menguasai akuntansi pemerintahan. Namun, saat ini kebutuhan tersebut sangat terbatas, apalagi menjelang penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Oleh karena itu, pemerintah pusat dan daerah perlu secara serius menyusun perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan dan memberikan sistem insentif serta remunerasi yang memadai untuk mencegah timbulnya praktik korupsi oleh SDM yang terkait dengan akuntansi pemerintahan. Di samping itu, peran dari perguruan tinggi dan organisasi profesi tidak kalah penting

untuk memenuhi kebutuhan akan SDM yang kompeten di bidang akuntansi pemerintahan.

d. Resistensi terhadap perubahan

Dalam penerapan akuntansi berbasis akrual akan ada suatu kondisi di mana ada pihak internal yang sudah terbiasa dengan sistem yang lama dan enggan untuk mengikuti perubahan, biasanya pihak yang seperti ini sudah merasa nyaman dengan sistem yang lama dan akan berfikir bahwa perubahan sistem yang baru akan menyulitkan dalam pekerjaan mereka. Oleh karena itu, perlu disusun sebagai kebijakan dan dilakukan berbagai sosialisasi sehingga penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual dapat berjalan dengan baik.

Kendala-kendala yang terjadi selama masa implementasi membuat pengadopsian secara penuh penerapan akrualisasi masih belum dilakukan sehingga memberikan permasalahan tersendiri yang perlu dihadapi. Adanya permasalahan mulai dari tekanan hingga tantangan yang harus dihadapi, maka diperlukan beberapa faktor pendukung untuk meminimalisasi tekanan yang timbul dari penerapan adopsi penuh pada akrualisasi sektor publik itu sendiri yaitu (Ritonga dalam Halim dan Kusufi, 2012):

- a. Perlunya suatu dukungan dari pihak-pihak yang andal, kompeten, dan profesional dalam hal pengelolaan keuangan.
- b. Dibutuhkan dukungan peran pemeriksa laporan keuangan. Hal ini karena perubahan basis akuntansi juga turut mengubah cara badan pemeriksa yang tentu di bawah pertimbangan BPK.
- c. Tersedianya sistem teknologi informasi sehingga dalam implementasi akuntansi berbasis akrual terpenuhi syaratnya.
- d. Penganggaran dalam hal pendapatan, belanja, dan pembiayaannya disesuaikan dengan basis akrual sehingga dapat diperbandingkan jika standar akuntansinya sama.
- e. Perlunya dukungan politik dalam pemerintahan untuk penerapan akuntansi berbasis akrual karena tingginya dana yang diperlukan dan lamanya waktu penerapannya.

Dilematika yang timbul memang memunculkan kelemahan dari penerapan secara penuh akualisasi sektor publik, tetapi pemerintah Indonesia perlu menyikapinya dengan baik mengingat tingginya kelebihan yang dimiliki.

4. Kelebihan dan kelemahan basis akrual-basis kas

Pada penyusunan dan penerapannya standar akuntansi pemerintah berbasis akrual memang cukup memberi dilema tersendiri bahkan banyak tekanan dan tantangan yang terjadi. Pada penelitian yang ditulis oleh Ichsan (tanpa tahun) memaparkan bahwa akuntansi berbasis akrual di suatu organisasi pemerintahan memiliki beberapa manfaat yang akan diperoleh, yakni sebagai berikut:

- a. Sebagai bentuk pelaksanaan konsep pusat pertanggungjawaban.
- b. Sebagai peluang untuk menerapkan prinsip *cost against menue*.
- c. Sebagai fondasi untuk melakukan perhitungan biaya produk atau pelayanan yang lebih baik.
- d. Sebagai sarana penghitungan nilai subsidi yang lebih baik atas setiap produk dan/atau pelayanan yang diberikan pemerintah kepada masyarakat.
- e. Sebagai suatu bentuk analisis keekonomisan dan keefisienan pengelolaan keuangan dapat dilakukan dengan lebih baik.
- f. Sebagai upaya peningkatan kualitas pelaporan dan evaluasi keuangan serta kinerja organisasi pemerintah.
- g. Sebagai upaya meningkatkan kualitas standar analisis biaya (SAB) bukan lagi hanya sekadar standar analisis belanja (SABe).
- h. Sebagai suatu bantuan penerapan pendekatan anggaran kinerja (*performance budget*) dan *mind term expenditure framework* (MTEF) dalam penganggaran.

Menurut Ritonga dasar dari penggunaan basis akrual yakni adanya kenyataan bahwa pemerintah diwajibkan membuat neraca dan hal itu hanya dapat dibuat dengan akuntansi berbasis akrual, sedangkan dari sisi lain masih dibuat dengan akuntansi berbasis kas yakni wajib membuat pengakuan pendapatan, belanja, transfer, pembiayaan, dan laporan realisasi anggaran.

Kelebihan	
Standar Akuntansi Berbasis Akrual	Standar Akuntansi Berbasis Kas
1. Metode basis akrual digunakan untuk pengukuran aset, kewajiban, dan ekuitas dana. 2. Beban diakui saat terjadinya transaksi sehingga informasi yang diberikan lebih andal dan terpercaya 3. Pendapatan diakui saat terjadi transaksi, sehingga informasi yang diberikan lebih andal dan terpercaya walaupun kas belum diterima. 4. Banyak digunakan oleh perusahaan-perusahaan besar (sesuai dengan ketentuan standar akuntansi keuangan di mana mengharuskan suatu perusahaan untuk menggunakan basis akrual). 5. Piutang yang tidak tertagih tidak akan dihapus secara langsung tetapi akan dihitung ke dalam estimasi piutang tidak tertagih. 6. Setiap penerimaan dan pembayaran akan dicatat kedalam masing-masing akun sesuai dengan transaksi yang terjadi. 7. Ada peningkatan pendapatan perusahaan karena khas yang belum diterima dapat diakui sebagai pendapatan. 8. Laporan keuangan dapat dijadikan sebagai pedoman manajemen dalam menentukan kebijakan perusahaan kedepannya. 9. Adanya pembentukan pencadangan untuk kas yang tidak tertagih, sehingga dapat mengurangi resiko kerugian.	a. Metode basis kas digunakan untuk pencatatan pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan. b. Beban/biaya belum diakui sampai adanya pemabayaran secara kas walaupun beba telah terjadi, sehingga tidak menyebabkan pengurangan dalam penghitungan pendapatan. c. Pendapatan diakui pada saat diterima kas, sehingga benar-benar mencerminkan posisi yang sebenarnya. d. Penerimaan kas biasanya diakui sebagai pendapatan. e. Laporan keuangan yang disajikan memperlihatkan posisi keuangan yang ada pada saat laporan tersebut. f. Tidak perlu suatu perusahaan untuk membuat pencadangan untuk kas yang belum tertagih.

Kelemahan	
Standar Akuntansi Berbasis Akruai	Standar Akuntansi Berbasis Kas
a. Metode basis akrual digunakan untuk pencatatan b. Biaya yang belum dibayarkan secara kas, akan dicatat efektif sebagai biaya sehingga dapat mengurangi pendapatan perusahaan c. Ada resiko pendapatan yang tidak tertagih sehingga dapat membuat mengurangi pendapatan perusahaan d. Dengan adanya pembentukan cadangan akan dapat mengurangi pendapatan perusahaan e. Perusahaan tidak mempunyai perkiraan yang tepat kapan khas yang belum dibayar oleh pihak lain dapat diterima	a. Metode kas basis tidak mencerminkan besarnya khas yang tersedia. b. Akan dapat menurunkan perhitungan pendapatan bank, karena adanya pengakuan pendapatan sampai diterimanya uang kas. c. Adanya penghapusan piutang secara langsung dan tidak mengenal adanya estimasi piutang tidak tertagih. d. Biasanya dipakai oleh perusahaan yang usahanya relatif kecil seperti toko, warung, <i>mall</i> (retail), dan praktik kaum spesialis seperti dokter, pedagang, informal, panti pijat, (malah ada yang pakai kartu kredit tapi ingat kartu kredit, dikategorikan juga sebagai basis kas). e. Setiap pengeluaran kas diakui sebagai beban. f. Sulit dalam melakukan transaksi yang tertunda pembayarannya, karena pencatatan diakui pada saat kas masuk atau keluar. g. Sulit bagi manajemen untuk menentukan suatu kebijakan kedepannya karena selalu berpatokan pada kas.

E. STANDAR AKUNTANSI DALAM AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK ATAU PEMERINTAH

1. Standar Akuntansi Sektor Publik atau Pemerintah Di Indonesia

Standar akuntansi adalah acuan dalam penyajian laporan keuangan yang ditujukan kepada pihak- pihak di luar organisasi yang mempunyai otoritas tertinggi dalam kerangka akuntansi berterima umum. Standar akuntansi berguna bagi penyusunan laporan keuangan dalam menentukan informasi yang harus disajikan kepada pihak- pihak di luar organisasi. Para pengguna laporan keuangan di luar organisasi akan dapat memahami informasi yang disajikan jika disajikan dengan kriteria atau persepsi yang dipahami secara sama dengan penyusun laporan keuangan.

Menurut Sinaga, standar akuntansi merupakan aturan utama yang harus diacu dalam penyajian laporan keuangan dalam kerangka prinsip akuntansi berlaku umum. Standar tersebut penting agar laporan keuangan lebih berguna, dapat dimengerti dan dapat diperbandingkan serta tidak menyesatkan. Standar akuntansi di sektor swasta lebih berkembang daripada sektor pemerintah. Sektor swasta dan pemerintah di Amerika Serikat telah memiliki standar akuntansi yang telah dikembangkan puluhan tahun yang lalu. Sementara, di Indonesia, sejak tahun 2011 Standar Akuntansi Keuangan (SAK) untuk sektor swasta telah mengacu pada standar akuntansi internasional (IFRS), sedangkan sektor pemerintah masih baru akan menerapkan akuntansi berbasis akrual, meskipun masih dianggap belum akrual penuh. Akan tetapi, disadari bahwa standar akuntansi pemerintahan sangat penting peranannya organisasi pemerintahan untuk menjawab tuntutan akan akuntabilitas dan transparansi publik.

Standar akuntansi sektor publik atau pemerintahan di Indonesia yaitu Standar Pemerintahan (SAP) diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), sebagai pengganti dari PP Nomor 24 Tahun 2005, dan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 45 tentang Pelaporan Keuangan Organisasi Nirlaba. Sektor publik dalam pengelolaan keuangannya menggunakan dualism standar yaitu SAP digunakan untuk pengelolaan sektor publik di pemerintahan sebagai kekayaan negara yang tidak dipisahkan. Sedangkan kekayaan negara yang dipisahkan yang dikelola oleh BUMN atau BUMD atau pihak lain tetap menggunakan SAK demi

menjaga pemerintah untuk langsung berinvestasi dan membentuk iklim ekonomi yang sehat.

2. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Perkembangan Penyusunan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) pertama kali yang diterbitkan oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) adalah ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 pada tanggal 13 Juni 2005. Inilah untuk pertama kali Indonesia memakai akuntansi pemerintahan sejak Indonesia merdeka. Terbitnya SAP ini juga mengukuhkan peran penting akuntansi dalam pelaporan keuangan di pemerintahan. Jadi, dapat dikatakan Indonesia memasuki babak baru dalam pelaporan keuangan kegiatan pemerintahan Indonesia. SAP ini telah lama ditunggu. Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 105 Tahun 2000 tersebut telah berlaku sejak 1 Januari 2001 tetapi standar dimaksud baru dapat terealisasi dengan terbitnya SAP ini. UU Nomor 17 Tahun 2003 yg mulai berlaku sejak tahun 2003 juga menyebutkan dengan jelas bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

Selanjutnya, UU Nomor 1 Tahun 2004 juga menyebutkan arti penting standar akuntansi pemerintahan bahkan memuat mengenai Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) sebagai penyusun SAP yang keanggotaannya ditetapkan dengan keputusan presiden. Undang-Undang otonomi yang terbaru yaitu UU Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah juga menyebutkan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Dari uraian di atas dapat dikemukakan bahwa SAP merupakan jawaban atas penantian adanya pedoman pelaporan keuangan yang dapat diterima umum.

Lingkup pengaturan PP Nomor 71 Tahun 2010 adalah meliputi SAP Berbasis Akrua dan SAP Berbasis Kas Menuju Akrua. SAP Berbasis Kas Menuju Akrua dapat berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP Berbasis Akrua. Walaupun entitas pelaporan untuk sementara masih diperkenankan menerapkan

SAP Berbasis Akrua, entitas pelaporan diharapkan dapat segera menerapkan SAP Berbasis Akrua.

Laporan keuangan yang dihasilkan dari penerapan SAP Berbasis Akrua dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik bagi para pemangku kepentingan (*stakeholders*), untuk para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan pemerintah, dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan. Hal ini sejalan dengan salah satu prinsip akuntansi yaitu bahwa biaya yang dikeluarkan sebanding dengan manfaat yang diperoleh. Selain mengubah basis SAP dari kas menuju akrual menjadi akrual, PP Nomor 71 Tahun 2010 mendelegasikan perubahan terhadap PSAP diatur dengan peraturan menteri keuangan. Perubahan terhadap PSAP tersebut dilakukan sesuai dengan dinamika pengelolaan keuangan negara. Meskipun demikian, penyiapan pernyataan SAP oleh KSAP tetap harus melalui proses baku penyusunan SAP dan mendapat pertimbangan dari BPK.

Sistematika SAP

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrua yang diterapkan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 terdiri atas Kerangka Konseptual (KK) Akuntansi Pemerintahan dan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). PSAP terdiri atas 12 (dua belas) pernyataan, yaitu:

- PSAP 01 : Penyajian Laporan Keuangan;
- PSAP 02 : Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Berbasis Kas;
- PSAP 03 : Laporan Arus Kas;
- PSAP 04 : Catatan atas Laporan Keuangan;
- PSAP05 : Akuntansi Persediaan;
- PSAP 06 : Akuntansi Investasi;
- PSAP07 : Akuntansi Aset Tetap;
- PSAP 08 : Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan;
- PSAP 09 : Akuntansi Kewajiban;
- PSAP10 : Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, PerubahanEstimasi Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan;
- PSAP I1 : Laporan Keuangan Konsolidasian; dan
- PSAP12 : Laporan Operasional (LO).

Kerangka Konseptual (KK) sebenarnya bukan merupakan standar dalam arti tidak harus diikuti secara kaku. Sebagaimana dijelaskan dalam KK itu sendiri bahwa fungsi KK adalah acuan bagi:

- a. Penyusun standar dalam melakukan penyusunan SAP;
- b. Pengguna, untuk menyajikan transaksi yang tidak diatur dalam pernyataan standar;
- c. Pemeriksa dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan disusun dengan standar; dan
- d. Para pengguna laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan pada laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar.

Pertanyaan yang muncul adalah mana yang harus diikuti jika atas suatu penyajian diatur dalam KK dan diatur juga dalam PSAP? SAP ini menganut asas *lex specialis derogate lex generalis*, artinya, hal yang diatur secara spesifik dalam pernyataan standar mengalahkan hal yang diatur secara umum dalam KK.

Basis Akuntansi

Basis akuntansi adalah perlakuan pengakuan atas hak dan kewajiban yang timbul dari transaksi keuangan. Perbedaan basis akan berpengaruh terhadap proses akuntansi. Dalam akuntansi dikenal adanya dua basis yaitu basis kas dan basis akrual. Basis kas adalah basis yang mengakui timbulnya hak atau kewajiban pada saat kas diterima atau dikeluarkan. Basis akrual adalah basis yang mengakui adanya hak atau kewajiban pada saat perpindahan hak lepas dari aset kas diterima atau dikeluarkan.

Meskipun PP Nomor 71 Tahun 2010 dinyatakan sebagai SAP berbasis Akrual, namun sebenarnya basis akuntansi yang digunakan tidak sepenuhnya basis akrual. Bahkan, mengarah pada penggunaan basis akrual modifikasi, yaitu transaksi-transaksi tertentu dicatat dengan menggunakan basis kas dan untuk sebagian besar transaksi dicatat menggunakan basis akrual (Halim dan Kusufi, 2012). SAP Berbasis Akrual menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 adalah SAP yang mengakui pendapatan-LO, beban aset, utang dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan LRA, belanja dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran

berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN atau APBD, yaitu basis kas. Jadi sebenarnya SAP' tidak menganut basis akrual secara penuh tetapi basis modifikasian, yaitu akrual modifikasian.

Basis akrual untuk LO berarti bahwa pendapatan diakui pada saat untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan dan beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Pendapatan seperti bantuan pihak luar atau asing dalam bentuk jasa disajikan pula pada LO.

Sementara, dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis kas, maka LRA disusun berdasarkan basis kas, berarti bahwa pendapatan dan penerimaan pembiayaan diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau serta belanja, transfer dan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/ Daerah.

Penerapan SAP Berbasis Akrual tersebut dapat diterapkan segera untuk tahun anggaran 2010, dan apabila terdapat entitas yang belum siap menerapkan SAP Berbasis Akrual, maka dapat menggunakan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual selama masa transisi. SAP Berbasis Akrual dapat diterapkan secara bertahap dari penerapan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual menjadi SAP Berbasis Akrual tersebut paling lambat sampai tahun anggaran 2014. Ketentuan lebih lanjut terkait penerapan SAP Berbasis Akrual secara bertahap akan diatur dengan permenkeu (untuk pemerintah pusat) dan permendagri (untuk pemerintah daerah).

Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi

Salah satu hal yang baru dari PP Nomor 71 Tahun 2010 dibandingkan dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 adalah terdapat uraian mengenai entitas akuntansi, di samping entitas pelaporan. Entitas akuntansi menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 adalah unit pada pemerintahan yang mengelola, anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakan. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri atas satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib

menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.

Pada pemerintah pusat yang merupakan entitas pelaporan adalah masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah pusat sendiri, yaitu laporan keuangan konsolidasian dari laporan keuangan seluruh kementerian/ lembaga yang ada di Kementerian Keuangan. Sedangkan, pada pemerintah daerah yang menjadi entitas pelaporan adalah seluruh pemerintah provinsi dan seluruh pemerintah kabupaten dan kota, sehingga akan terdapat lebih dari 500 entitas pelaporan di Indonesia, yang semuanya akan menyusun laporan keuangan dan diaudit oleh BPK.

Penyusunan Laporan Keuangan Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010

Menurut PP Nomor 24 Tahun 2005, SAP sudah harus diterapkan untuk penyusunan laporan keuangan tahun anggaran 2005. Artinya bahwa penyajian laporan keuangan tahun 2005 sudah harus sesuai dengan SAP. Hal serupa juga terjadi pada penerapan PP Nomor 71 Tahun 2010, yang menyatakan bahwa SAP Berbasis AkruaI sudah harus diterapkan untuk penyusunan laporan keuangan tahun anggaran 2010. Pertanyaannya adalah bagaimana menerapkan SAP dalam waktu yang relatif pendek? Penyusunan sistem akuntansi di mana pun memerlukan waktu yang relatif lama. Oleh karena itu, menjadi pertanyaan yang kritis bagaimana merancang sistem akuntansi yang dapat menghasilkan informasi sesuai dengan SAP dalam waktu yang relatif pendek.

SAP mengatur mengenai informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan, bagaimana menetapkan, mengukur, dan melaporkannya. Oleh karena itu, SAP mengatur penyajian pos- pos yang harus disajikan dalam laporan keuangan seperti pos kas, piutang, aset tetap, dan seterusnya. Laporan keuangan pokok yang wajib disusun dan disajikan oleh entitas pelaporan menurut SAP Berbasis Kas Menuju AkruaI yaitu sebagai berikut.

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
- b. Neraca;
- c. Laporan Arus Kas (LAK);
- d. Caratan aras Laporan Keuangan (CaLK)

Sedangkan, SAP Berbasis AkruaI mewajibkan entitas pelaporan menyusun dan menyajikan tujuh laporan keuangan pokok yang terbagi

ke dalam dua jenis pelaporan, pelaporan finansial berbasis akrual, pelaporan pelaksanaan anggaran berbasis kas, dan CaLK. Pelaporan finansial terdiri atas:

- a. Neraca;
 - b. Laporan Operasional (LO);
 - c. Laporan Arus Kas;
 - d. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE);
- Sedangkan, laporan pelaksanaan anggaran terdiri atas:
- a. LRA berbasis kas; dan
 - b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL).

Ditambah dengan CaLK yang merupakan laporan yang memerinci atau menjelaskan lebih lanjut atas pos-pos dalam laporan pelaksanaan anggaran maupun laporan finansial dan merupakan laporan yang tidak terpisahkan dari kedua pelaporan tersebut.

3. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 45 Tentang Pelaporan Keuangan Organisasi Nirlaba

Laporan Keuangan Organisasi Nirlaba

Laporan keuangan organisasi nirlaba meliputi laporan posisi keuangan pada akhir periode pelaporan, laporan aktivitas serta laporan arus kas untuk suatu periode pelaporan, dan catatan atas laporan keuangan. Informasi likuiditas diberikan dengan cara sebagai berikut.

1. Menyajikan aset berdasarkan urutan likuiditas dan kewajiban berdasarkan tanggal jatuh tempo.
2. Mengelompokkan aset ke dalam lancar dan tidak lancar, dan kewajiban ke dalam pendek dan jangka panjang.
3. Mengungkapkan informasi mengenai likuiditas aset atau jatuh temponya kewajiban termasuk pembatasan penggunaan aset, pada catatan atas laporan keuangan.

Klasifikasi Aset Neto Terikat atau Tidak Terikat

Laporan posisi keuangan menyajikan jumlah masing-masing kelompok aset netto berdasarkan ada atau tidaknya pembatasan oleh penyumbang, yaitu terikat secara permanen, terikat secara temporer, dan tidak terikat. Informasi mengenai sifat dan jumlah dari pembatasan permanen atau temporer diungkapkan dengan cara menyajikan jumlah

tersebut dalam laporan keuangan atau dalam catatan atas laporan keuangan.

Laporan Aktivitas

Laporan aktivitas difokuskan pada organisasi secara keseluruhan dan menyajikan perubahan jumlah asset neto selama satu periode. Perubahan asset neto dalam laporan aktivitas tercermin pada asset neto atau ekuitas dalam laporan posisi keuangan. Laporan aktivitas menyajikan jumlah perubahan asset neto terikat permanen, terikat temporer, dan tidak terikat dalam suatu periode. Laporan aktivitas menyajikan pendapatan sebagai penambah asset neto tidak terikat, kecuali jika penggunaannya dibatasi oleh penyumbang dan menyajikan beban sebagai pengurang asset neto tidak terikat.

Sumbangan disajikan sebagai penambah asset neto tidak terikat, tidak permanen, atau terikat temporer, tergantung pada ada tidaknya pembatasan. Dalam hal sumbangan terikat yang pembahasannya tidak berlaku lagi dalam periode yang sama, dapat disajikan sebagai sumbangan tidak terikat sepanjang disajikan secara konsisten dan diungkapkan sebagai kebijakan akuntansi.

Laporan aktivitas menyajikan keuntungan dan kerugian yang diakui dari investasi dan asset lain (asset kewajiban) sebagai penambah atau pengurang asset neto tidak terikat, kecuali jika penggunaannya dibatasi. Laporan aktivitas menyajikan jumlah pendapatan dan beban secara bruto. Laporan aktivitas menyajikan informasi mengenai beban menurut klasifikasi fungsional, seperti menurut kelompok program jasa utama dan aktivitas pendukung.

Laporan Arus Kas

Tujuan utama laporan arus kas adalah menyajikan informasi mengenai penerimaan dan pengeluaran kas dalam suatu periode. Laporan arus kas disajikan sesuai PSAK Nomor 2 tentang Laporan Arus Kas dengan tambahan berikut ini:

- a. Aktivitas pendanaan, antara lain:
 - Penerimaan kas dari penyumbang yang penggunaannya dibatasi untuk jangka panjang.
 - 1) Penerimaan kas dari sumbangan dan penghasilan investasi yang penggunaannya dibatasi untuk perolehan,

- pengembangan dan pemeliharaan asset tetap, atau peningkatan dana abadi.
- 2) Bunga dan dividen yang dibatasi penggunaannya untuk jangka panjang.
- b. Pengungkapan informasi mengenai aktivitas investasi dan pendanaan nonkas, yaitu sumbangan berupa bangunan atau asset investasi

4. Perbandingan Standar Akuntansi Sektor Publik atau Pemerintah Di Indonesia dengan Amerika

Untuk sector pemerintah di Amerika Serikat sebagaimana dikemukakan Freeman dan Shoulder (1999: 16), AICPA mempunyai hierarki GAAP yang menunjukkan hubungan secara otoritatif berbagai standard an literature dalam prinsip dan prosedur akuntansi keuangan dan pelaporan.

GAAP HIERARCHY	
State and Local Government Accounting and Financial Reporting	
a.	1. GASB Statement and Interpretations 2. FASB and AICPA that have been made applicable to SLGs by FASB Statement and Interpretations
b.	1. GASB Guides Technical Bulettn and 2. AICPA Guides and Statement of Position that are ✓ Specifically made applicable to SLGs by AICPA and ✓ Cleared by the GASB
c.	1. Concensus Positions of any GASB EITF that may be estrablished, and 2. AcSEC bulletins if ✓ Specifically made applicable to SLGs by AcSecs, and ✓ Cleared by the GASB
d.	1. GASB staff implementation Guides, and 2. Practices widely recognized and prevalent in SLGs
e.	Other Accounting Literature relevant in the circumstances

Hierarki pada gambar tersebut berlaku untuk pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Ada lima tingkatan yang dikemukakan mulai dari pernyataan standar yang dikeluarkan oleh *Government Accounting*

Standard Board (GASB) dan pernyataan FASB yang dinyatakan berlaku untuk pemerintah oleh GASB sampai dengan sumber-sumber lainnya berupa literature.

Tingkat a menunjukkan otoritas yang paling tinggi diikuti tingkat b, c, dan d. tingkat e tidak memiliki otoritas tetapi sangat membantu jika tidak terdapat aturan dalam tingkat yang lebih tinggi. Selanjutnya Granof (1998: 25) mengatakan jika GASB dan FASB tidak menerbitkan aturan untuk isu tertentu, organisasi dapat mengambil sumber lain sebagai panduan. Sumber-sumber lain tersebut tersusun dalam bentuk hierarki. Ringkasan dari hierarki tersebut dan bandingannya dengan hierarki untuk nongovernment dapat dilihat dalam bentuk table berikut:

Tabel 16.1. Ringkasan "Hierarki" GAAP

Asummary of The "Hierarchy" Generally Accepted Accounting Principle			
Governmental		Non-Governmental Entities	
a	GASB Statements and Interpretation, AICPA and FASB pronouncements specifically made applicable to state and local governments by GASB	a	FASB Statements and Interpretations, AICPA Accounting Research Bulletins; Accpunting Principles Board Opinions
b	GASB Technical Bulletins; AICPA Industry Audit Guides and Statements of Position if Specifically made applicable to governments by the AICPA and cleared by GASB	b	FASB Technical Bulletins; AICPA Industry Audits Guides and Statements of Position if cleared by FASB
c	AICPA Practice Bulletins ii specifically made applicable to governments bya AICPA; Concensus position of GASB Emerging Issues Task Force if and when established.	c	AICPA Practice Bulletins if cleared bya the FASB; cocncus positions of the FASB Emerging Issues Taskfore.
d	Implementations guides published bya the GASB staffm practice that are widely recognized and prevalent in state and local goverment	d	Implementation guides published by the FASB staff; AICPA Accounting interpretations and Implementation guides; practices that widely recognized and prevalent either generally or in the industry.
e	Other accounting literature, including FASB pronouncements not specifically made applicable to state and local goverment by FASB	e	Other accounting literature including GASB pronouncements.

Sumber: Michael H. Granof, *Government and Net For Profit Accounting*, hlm. 26.

Dari hierarki tersebut dapat dilihat bahwa standar akuntansi dalam bentuk GASB Statements atau FASB Statements menduduki hierarki yang paling tinggi. Artinya standar akuntansi menjadi acuan utama dan yang harus diterapkan terlebih dahulu barulah aturan

lainnya. Aturan lain dalam tingkat yang lebih rendah diacu jika standar tidak mengatur hal tersebut.

Di Indonesia, penyusunan standar akuntansi pemerintahan dilakukan oleh sebuah komite yang disebut dengan Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). Dalam kaitan dengan hierarki prinsip akuntansi berlaku umum (GAAP), KSAP membuat hierarki yang sesuai dengan mengacu ke berbagai sumber. Sampai saat ini, Indonesia sudah dua kali memiliki standar akuntansi pemerintahan, yaitu:

- a. SAP berbasis Kas Menuju Akrua yang ditetapkan dengan PP Nomor 24 Tahun 2005
- b. SAP berbasis akrual yang ditetapkan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005.

Perbandingan Komponen Laporan Keuangan antara SAP, PSAK, IPSAS

SAP	PSAK Nomor 45	IPSAS
1. Neraca	1. Neraca	1. Neraca
2. Laporan Operasional	2. Laporan Aktivitas	2. Laporan Arus Kas
3. Laporan Arus Kas	3. Laporan Arus Kas	3. Laporan Kinerja (Surplus atau Defisit Neto)
4. Laporan Perubahan Ekuitas	4. Catatan atas Laporan Keuangan	4. Laporan Perubahan Ekuitas
5. Laporan Realisasi Anggaran		5. Kebijakan Akuntansi dan Catatan atas Laporan Keuangan
6. Laporan Perubahan Saldo Anggaran lebih		
7. Catatan atas Laporan Keuangan		

5. Peningkatan Standar Akuntansi Internasional

Peningkatan standar akuntansi internasional dijelaskan dalam Baharuddin dan Sinaga. *International Public sector Accounting Standards Board* (IPSASB) merupakan penyusun standar akuntansi internasional untuk sector public dibawah *International Federation of Accounting* (IFAC). Tahun 2005 IPSAB melakukan peningkatan terhadap standar-standar IPSAS yang telah diterbitkan sebelumnya, peningkatan tersebut berupa revisi terhadap 11 standar dari 20 standar yang telah

pernah diterbitkan. Revisi ke-11 standar tersebut dimuat dalam draf publikasian (exposure draft- ED) Nomor 26.

Disamping melakukan revisi terhadap standar yang ada, IPSAB juga menerbitkan tiga ED lain. ED Nomor 25 memuat mengenai kesamaan otoritas dalam paragraph-paragraf dalam IPSAS. ED Nomor 27 berbicara mengenai penyajian informasi anggaran dalam laporan keuangan bertujuan umum dan ED Nomor 28 mengenai pengungkapan informasi umum keuangan sector pemerintahan (general government sector- GGS) untuk tujuan statistic.

Revisi tersebut dilakukan dalam rangka konvergensi standar akuntansi internasional sector public (IPSAS) dengan standar akuntansi internasional sector komersial (IAS/IFRS). Sebagaimana disebutkan dalam latar belakang ED 26, bahwa revisi terhadap IPSAS dilakukan agar ada konvergensi dengan IAS yang diterbitkan tahun 2003. Usaha konvergensi ini telah dimulai sejak 2003 melalui *General Improvements Project*.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai anggota IFAC dimintakan masukan atas draf publikasian (ED) yang dikeluarkan oleh IPSAB. Revisi IPSAS sangat penting bagi sector publik di Indonesia. Revisi tersebut akan mengikat dalam penyajian laporan keuangan sector public di Indonesia jika nanti disahkan menjadi standar meskipun tetap diperhatikan karakteristik Indonesia. Oleh karena itu, agar IPSAS mengakomodasi kepentingan kita, maka perlu dibuat masukan lewat komentar atas ED yang diterbitkan oleh IPSASB. Pemberian masukan ini juga dimaksudkan untuk menampilkan pemikiran-pemikiran dari Indonesia di forum Internasional dalam bidang akuntansi khususnya sector publik.

Proses Peningkatan Standar oleh IPSAB

Pada tahun 1997, IPSASB memulai sebuah program pengembangan IPSAS yang didasarkan kepada IAS yang diterbitkan IASB tahun 1997. IPSASB mengembangkan persyaratan-persyaratan IAS yang relevan untuk sector public. IPSAS menggunakan persyaratan struktur, dan teks yang diatur dalam IAS kecuali ada alasan untuk tidak menggunakan hal-hal tersebut.

Pada tahun 2003 melalui proyek *General improvemenst*, IASB menerbitkan revisi IAS. Proyek *General improvemenst* bertujuan

untuk menghilangkan atau mengurangi alternative, pengulangan-pengulangan yang tidak perlu, dan juga konflik dalam IAS sendiri. Proyek juga berhubungan dengan isu konvergensi dan berbagai peningkatan lainnya. Tujuan dari revisi IPSAS yang diterbitkan kali ini adalah agar IPSAS konvergen dengan IAS yang diterbitkan tahun 2003 tersebut.

Sistematika IPSAS Setelah Revisi

Sampai saat ini IPSAS terdiri atas 20 pertanyaan standar yaitu IPSAS nomor 1 sampai dengan nomor 20. Revisi yang dilakukan atas 11 pernyataan, sebagaimana dimuat dalam ED 26, tidak akan menghilangkan pernyataan yang ada. Revisi hanya sekadar mengubah isi dari pernyataan yang sudah ada sebelumnya. Akan tetapi dari ED lainnya yaitu ED 25, ED 27, dan ED 28 jika nanti disetujui akan muncul dua pernyataan standar baru. ED 25 "persamaan otoritas paragraph" tidak akan menghasilkan atau dituangkan dalam bentuk pernyataan standar baru. Perubahan yang terjadi hanya pada pengantar IPSAS (preface to IPSAS). ED 27 dan ED 28 yang akan memunculkan pernyataan standar baru. Dengan demikian, jika nanti ED 27 dan ED 28 disahkan maka IPSAS terdiri atas 22 pernyataan standar.

Basis Akuntansi Keuangan dan Anggaran

Basis akuntansi yang dianut akan memengaruhi penyajian laporan keuangan. Penyajian pendapatan dan biaya akan berbeda jika pilihan basis yang dianut berbeda. Basis akuntansi yang lazim dikenal adalah basis kas dan basis akrual. Jika digunakan basis kas maka tidak ada piutang dari pendapatan karena pendapatan diakui hanya pada saat kas diterima.

Basis yang digunakan dalam seluruh standar yang dikeluarkan oleh IPSAS adalah basis akrual. IPSAS diterapkan untuk penyajian laporan keuangan berbasis akrual. Penyajian laporan keuangan sector public harus terkait dengan anggarannya.

Standar Akuntansi Sektor Publik dan Sektor Komersial

Saat ini ada dua jenis organisasi atau sektor atau sektor yang berimplikasi pada penyusunan standar akuntansi. Satu jenis organisasi atau sektor adalah sektor komersial atau yang disebut juga dengan

sektor bisnis, sektor privat, atau sektor yang mencari laba. Sektor yang lain adalah sektor sosial atau yang disebut juga dengan sector public atau organisasi yang tidak mencari laba. Pengertian privat dan public sebenarnya memiliki pengertian dan konsep yang sangat luas yang dikembangkan dalam berbagai bidang seperti ekonomi, politik, administrasi public, sosiologi, dan lain-lain.

Sektor bisnis berbeda dari sector pemerintah dan organisasi nirlaba. Granof (1998: 3-8) mencatat ada 12 hal yang membedakan pemerintah dan organisasi nirlaba dengan bisnis yaitu:

- a. *Different in mission*
- b. *Budget, not the marketplace govern*
- c. *Expenditures may drive revenues*
- d. *The budget, not the annual report is the most significant financial documents*
- e. *Budget drive accounting and financial reporting*
- f. *Need to assure interperiod equity*
- g. *Revenues not indicative of demand for goods or services*
- h. *Not direct link between revenues and expenses*
- i. *Capital assets may neither produce revenues nor save costs*
- j. *Resources may be restricted*
- k. *No no distinct ownership interests*
- l. *Less distinction between internal and external accounting and reporting*

Selanjutnya dikatakan oleh Granof (1998: 8-10) karakteristik lain dari organisasi pemerintah dan nirlaba dengan bisnis yang berimplikasi pada akuntansi.

- a. *Many different types of governments and not-for-profits*
- b. *Short-term focus of manager*
- c. *Governments and not-for-profits engage in business type activities*

Wittrup setelah membahas pemikiran John Maynard Keynes membedakan karakteristik institusi sosial dan institusi bisnis dalam hal modal (*capital equity*). Dalam terminologi akuntansi, modal yang ada dalam kelompok ekuitas neraca organisasi sosial adalah modal donasi. Sedangkan di organisasi bisnis modal dalam kelompok ekuitas berupa modal saham atau bentuk lainnya yang diharapkan akan dapat memberikan imbalan ekonomi bagi para pemodal.

Penelusuran pengertian organisasi bisnis dan non-bisnis yang mempengaruhi akuntansi dilakukan oleh R. N. Anthony yang dimuat dalam *Financial Accounting in Nonbusiness Organization* (1978). Sebagaimana ditemukan oleh R.N. Anthony (dalam Rowan Jones dan Maurice P., 2000:128) organisasi dapat dibagi menjadi tiga kategori sebagai berikut:

- a. *Profit Oriented* yaitu organisasi yang tujuan utamanya adalah mencari laba. Contohnya adalah perusahaan publik/perusahaan negara/daerah.
- b. *Type A Non-profit* yaitu organisasi nirlaba yang sumber keuangannya seluruhnya diperoleh dari pendapatan dari penjualan barang dan jasa. Contohnya adalah di Inggris untuk kategori ini adalah industri nasional (*nationalised industries*), di Indonesia Badan Layanan Umum (BLU) mungkin dapat dijadikan sebagai contoh kategori ini.
- c. *Type B Non-profit* yaitu organisasi nirlaba yang memperoleh pendapatan utamanya dari sumber selain penjualan barang dan jasa. Contohnya adalah pemerintah atau pemerintah daerah yang memperoleh pendapatannya dari pajak, hibah dll.

Tujuan R.N. Anthony menggolongkan organisasi dalam kategori di atas adalah untuk menjawab pertanyaan bagaimana organisasi bisnis dan nonbisnis dibedakan untuk tujuan penyusunan standar akuntansi? Untuk itu dia menawarkan tiga alternatif yaitu perbedaan menurut profit/nonprofit (*profit/nonprofit distinction*), perbedaan sumber pembiayaan (*source of finance distinction*), dan tidak membedakan sama sekali (*no distinction*).

Perbedaan Organisasi bisnis dan nonbisnis berdasarkan untuk tujuan penyusunan standar akuntansi yaitu:

No.	Organisasi yang mencari laba (<i>Profit</i>)	Organisasi yang tidak mencari laba (<i>Profit</i>)
1.	<i>Profit</i> itu sendiri menjadi ukuran kinerja. Sehingga tugas akuntansi disini adalah mengukur laba.	Ukuran profit bukanlah ukuran kinerja yang tepat.

No.	Organisasi yang mencari laba (<i>Profit</i>)	Organisasi yang tidak mencari laba (<i>Profit</i>)
2.	Hanya ada satu set akun (<i>single set of accounts</i>)	Memiliki tujuan bukan hanya satu tetapi banyak. Oleh karena itu laporan akuntansi harus dapat menyajikan informasi untuk memenuhi tujuan yang banyak tersebut. Konsekuensinya, terdapat banyak rangkaian akun (<i>series of accounts</i>).
3.	Didanai dari modal saham (<i>shareholder equity</i>). Dengan demikian dibutuhkan informasi mengenai pengembalian (<i>return</i>) dari kegiatan investasi.	Tidak ada risiko modal yang diinvestasikan sehingga informasi mengenai pengembalian modal menjadi tidak penting.

Berdasarkan sumber keuangan, organisasi yang mencari laba (*profit oriented*) dan organisasi *Type A Non-profit* sumber utama keuangannya adalah pendapatan dari hasil penjualan. Artinya, produk organisasi telah diuji oleh pasar. Dengan demikian selisih pendapatan dan biaya menjadi ukuran kinerja. Di sisi lain, organisasi *Type B Non-profit*, pendapatan berasal dari yang *non-revenue* seperti pajak hanya menunjukkan ukuran kinerja yang sempit. Yang juga harus diukur adalah apa yang seharusnya dibelanjakan tanpa memandang apakah pasar akan menerima atau tidak. Dalam organisasi *Type B Non-profit* karena pendanaannya tidak berasal dari penjualan barang dan jasa maka ada batasan-batasan yang harus diikuti. Dalam hal seperti ini adalah suatu kesalahan jika dana digunakan untuk tujuan lain dari yang seharusnya. Sistem akuntansi harus dikembangkan untuk menangani jenis-jenis batasan ini maka digunakan akuntansi dana (*fund accounting*). Oleh karena profit sangat penting bagi perusahaan *profit oriented* dan *Type A Non-profit* maka akun-akun yang disajikan merupakan akun final yang merupakan instrumen utama akuntabilitas keuangan. Untuk *Type B Non-profit*, akun-akun final memang penting dalam menjelaskan bagaimana uang dibelanjakan. Hal yang sama pentingnya adalah anggaran karena anggaran menentukan jumlah yang dapat dipungut.

Artinya anggaran sangat penting dalam akuntabilitas keuangan dan juga berarti bahwa akun-akun final disertakan untuk tujuan perbandingan informasi anggaran.

Berdasarkan alternatif yang ketiga yaitu tidak ada *pembedaan* (*no distinction*) dijelaskan bahwa sebenarnya ada hal-hal yang dapat dilakukan tanpa membedakan tujuan dan juga sumber pembiayaannya. Misalnya, sistem pencatatan berpasangan (*double entry*) merupakan hal yang universal. Interpretasi yang berbeda mungkin dapat dilakukan untuk organisasi yang berbeda tetapi informasi dasar yang dibutuhkan sebenarnya sama. Informasi dasar tersebut dapat ditemui dalam *Operating Statement*, *Balance Sheet*, dan *Cashflow Statement*. Model organisasi bisnis umumnya dimengerti dengan baik dan dapat diterapkan terhadap seluruh organisasi. Karena laporan keuangan digunakan untuk melakukan monitoring terhadap penggunaan sumber daya ekonomi maka basis yang digunakan harus sama. Ada konsep-konsep yang berlaku di hampir seluruh organisasi seperti modal (*capital*), harga barang jasa yang dihasilkan (*cost of services provided*). Ini menjadi konsep penyatu (*the unifying concepts*) sehingga perbedaan-perbedaan tadi tidak terlalu menjadi masalah.

Dari uraian di atas dapat dilihat bahwa sebenarnya sektor bisnis/*profit oriented* dan sektor nonbisnis/*non profit oriented* mempunyai perbedaan yang sangat mendasar. Meskipun ada yang menyajikan alternatif bahwa tidak perlu ada perbedaan tetapi organisasi kedua sektor ini tetap berbeda sehingga berpengaruh juga terhadap penyusunan standar akuntansi untuk kedua sektor ini.

Standar akuntansi yang diterbitkan oleh IFAC juga tetap menunjukkan bahwa sektor bisnis dan sektor publik tetap berbeda. Hal ini diwujudkan dalam pembentukan dua badan penyusun standar yang terpisah yaitu IASB yang menyusun standar untuk sektor bisnis sedangkan untuk sektor publik ada IPSASB. IASB menerbitkan IAS sedangkan IPSASB menerbitkan IPSAS.

Ada usaha yang dilakukan untuk mendekatkan atau mungkin menyatukan kedua standar ini yaitu dalam bentuk konvergensi seperti yang tercantum dalam ED. Akan tetapi meskipun nanti ED ini diterima, tetap ada standar di sektor publik dan ada standar di sektor bisnis. Hal ini sudah dapat dilihat bahwa meskipun dilakukan konvergensi tetap ada hal-hal tertentu yang tidak dapat diterapkan di sektor publik. Dalam setiap ED kecuali IPSAS 12, 13, 14, disertakan perbandingan IPSAS

dengan IAS (*Comparison to IAS*). Artinya masih tetap ada perbedaan meskipun telah dilakukan konvergensi.

Hal lain yang perlu ditambahkan adalah mengenai definisi sektor publik yang dianut oleh IFAC. Dalam *Handbook of IPSAS 2003 Edition*, halaman 10 disebutkan "*public sector refers to national governments, local governments, and related governmental entities (e.g agencies, boards, commissions, and enterprises)*" Definisi atau penjelasan ini menunjukkan bahwa ruang lingkup sektor publik yang dimaksudkan dalam IPSAS adalah pemerintah tidak termasuk organisasi nirlaba lainnya.

F. PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (PSAP) VERSUS PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI KEUANGAN (PSAK)

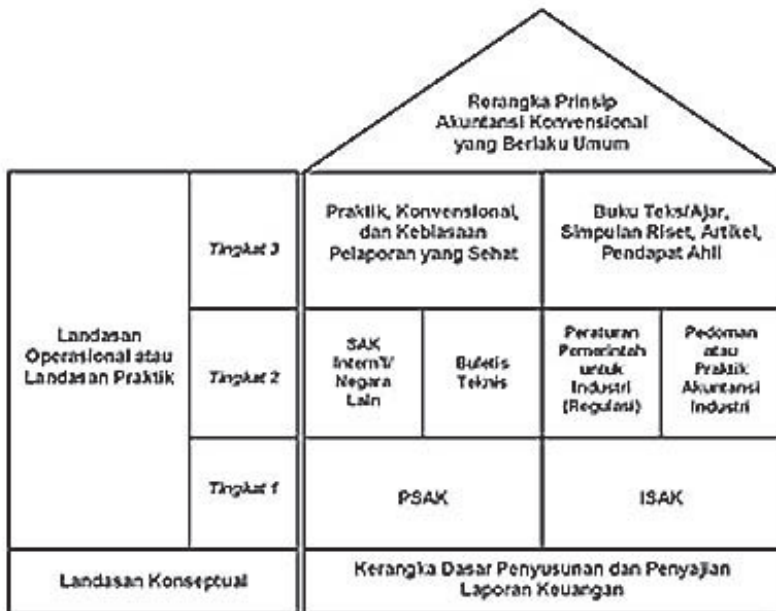
Standar akuntansi merupakan alat yang penting dalam dalam tatanan ekonomi suatu masyarakat. Wolk dkk (2009) mengatakan bahwa informasi akuntansi merupakan barang publik. Salah satu kriteria barang publik adalah adanya eksternalitas yaitu penyedia barang publik tidak dapat membebankan biaya kepada pengguna barang publik tersebut. Akibatnya penyedia barang publik cenderung menyediakan lebih sedikit dari yang diharapkan. Oleh karena itu perlu regulasi agar kebutuhan masyarakat terpenuhi dengan baik. Laporan keuangan merupakan barang publik sehingga pemerintah harus menyusun aturan berupa standar yang berlaku umum dan seragam agar laporan keuangan pemerintah dapat dibaca oleh publik (masyarakat).

SAP merupakan sebuah kemajuan dalam sistem akuntansi pemerintahan. Dengan diterbitkannya SAP, Indonesia memasuki era baru transparansi dan akuntabilitas di bidang keuangan Negara (Bastian, 2006). Manfaat dari SAP itu sendiri adalah meningkatkan keterbandingan antar-laporan keuangan pemerintah. SAP berusaha mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara sehingga Indonesia dapat bersih dari praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) dalam rangka kesejahteraan dan kemakmuran bangsa.

Sebagai sesuatu yang baru dikenal, yaitu masih berjalan lima tahun, dalam organisasi pemerintah, tentu SAP masih jauh dari sempurna. Penerapan SAP banyak mengalami kesulitan terutama di daerah. Wolk dkk. (2009) menyatakan bahwa penyusunan standar

sebagai suatu proses yang melibatkan teori akuntansi, kondisi ekonomi, dan proses politik. Mereka mengatakan bahwa standar yang baik adalah standar yang dibuat secara netral, yaitu hanya berfokus pada peningkatan relevansi dan reliabilitas laporan keuangan.

Akuntansi diterapkan mengacu pada prinsip-prinsip yang berlaku umum. Mahsun (2006) menunjukkan bahwa ada hierarki prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia bagi pemerintah. Hal ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Dari gambar tersebut terlihat bahwa prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia memiliki dua landasan, yaitu landasan konseptual dan landasan operasional. Landasan konseptual menjadi landasan operasional. Artinya, bahwa penyusunan SAP dilandasi oleh kerangka konseptual akuntansi pemerintah. PSAP dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (IPSAS) dan Buletin Teknis sebagai pedoman penerapan PSAP.

Di luar organisasi pemerintah, terdapat regulasi yang mengatur akuntansi dan pelaporan keuangan organisasi yaitu Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Pada tahun 1973, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI)

melakukan kodifikasi prinsip dan standar akuntansi yang dikenal dengan Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI). PAI diadopsi dari *Accounting Principles Board (APB) Statement 4* yang merupakan standar akuntansi di Amerika Serikat. Kemudian pada tahun 1984 yang mengadopsi dari *Accounting Researches Studies (ARS) 7* yang juga berasal dari Amerika Serikat. Pada tahun 1994 IAI menggeser kiblat penyusunan standarnya ke *International Accounting Standards Committee (IASC)* dan merevisinya serta mengganti PAI 1984 dengan SAK. Dalam perjalanannya, SAK telah direvisi sebanyak 7 kali dalam rangka penyempurnaan maupun penambahan standar baru. SAK pada umumnya mengatur organisasi bisnis, sedangkan SAP mengatur organisasi pemerintah.

Persamaan Dan Perbedaan Formal Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah Dengan Kerangka Dasar Penyusunan Dan Penyajian Laporan Keuangan

Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah	Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan
Pendahuluan: - Tujuan - Ruang lingkup	Pendahuluan: - Tujuan dan peranan - Ruang lingkup - Pengguna dan kebutuhan informasi
Lingkungan akuntansi pemerintah: - Bentuk umumpemerintahan - Sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan antarpemerintah - Pengaruh proses politik - Hubungan antara pembayaran pajak dan pelayanan pemerintah - Anggaran sebagai pernyataan kebijakan publik, target fiskal, dan alat pengendalian - Investasi dalam aset yang tidak menghasilkan pendapatan - Kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk pengendalian	
Pengguna dan kebutuhan informasi	

Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah	Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan
Peranan dan tujuan pelaporan keuangan	Tujuan laporan keuangan - Posisi keuangan, kinerja, dan perubahan posisi keuangan
Komponen laporan keuangan	
Dasar hukum pelaporan keuangan	
Asumsi dasar: - Kemandirian entitas - Kesiambungan entitas - Keterukuran dalam satuan uang	Asumsi dasar: - Dasar akrual - Kelangsungan usaha
Karakteristik kualitatif laporan keuangan: - Relevan - Andal - Dapat dibandingkan - Dapat dipahami	Karakteristik kualitatif laporan keuangan: - Dapat dipahami - Relevan: 1. Materialitas - Keandalan: 1. Penyajian jujur 2. Substansi mengungguli bentuk 3. Netralitas 4. Pertimbangan sehat 5. Kelengkapan - Dapat dibandingkan
Prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan: - Nilai historis - Substansi mengungguli bentuk - Periodisitas - Konsistensi - Pengungkapan lengkap - Penyajian wajar	

Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah	Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan
Kendala informasi yang relevan dan andal: - Materialitas - Pertimbangan biaya dan manfaat - Keseimbangan antar karakteristik kualitatif	Kendala informasi yang relevan dan andal: - Tepat waktu - Keseimbangan antara biaya dan manfaat - Keseimbangan di antara karakteristik kualitatif
Unsur laporan keuangan: - Laporan realisasi anggaran - Laporan perubahan saldo anggaran - Neraca 1. Aset 2. Kewajiban 3. Ekuitas - Laporan operasional - Laporan arus kas - Laporan perubahan ekuitas - Catatan atas laporan keuangan	Unsur laporan keuangan: - Posisi keuangan 1. Aset 2. Kewajiban 3. Ekuitas - Kinerja 1. Penghasilan 2. Beban 3. Penyesuaian pemeliharaan modal
Pengakuan unsur laporan keuangan - Kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan terjadi - Keandalan pengukuran - Pengakuan aset - Pengakuan kewajiban - Pengakuan pendapatan - Pengakuan beban dan belanja	Pengakuan unsur laporan keuangan - Probabilitas manfaat ekonomi masa depan - Keandalan pengukuran - Pengakuan aset - Pengakuan kewajiban - Pengakuan penghasilan - Pengakuan beban
Pengukuran unsur laporan keuangan	Pengukuran unsur laporan keuangan
	Konsep modal dan pemeliharaan modal - Konsep modal - Konsep pemeliharaan modal dan penetapan laba

Tujuan kerangka konseptual diantaranya yaitu:

1. Penyusunan standar dalam melaksanakan tugasnya
2. Penyusunan laporan keuangan, untuk menanggulangi masalah akuntansi yang belum diatur dalam standar
3. Auditor, dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan yang disusun sesuai dengan prinsip atau standar akuntansi yang berlaku
4. Para pengguna laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan yang disusun sesuai standar

Perbedaan PSAP DAN PSAK

1. Perbedaan pertama tentang Kerangka Konseptual
 - a. Kerangka konseptual PSAP membahas bahwa lingkungan organisasi pemerintah berpengaruh terhadap karakteristik tujuan akuntansi dan pelaporan keuangannya
 - b. Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, dinyatakan bahwa kerangka dasar berlaku untuk semua jenis perusahaan komersial baik sector public maupun sector swasta.

Dalam kerangka konseptual akuntansi pemerintahan, ciri – ciri penting lingkungan akuntansi pemerintahan yang perlu dipertimbangkan dalam menetapkan tujuan dan pelaporan keuangan adalah :

- 1) Ciri utama struktur pemerintahan dalam pelayanan yang diberikan :
 - a) Bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan
 - b) Sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapat antar pemerintah
 - c) Pengaruh proses politik
 - d) Hubungan antara pembayaran pajak dan pelayanan pemerintah
- 2) Ciri keuangan pemerintah yang penting dalam pengendalian :
 - a) Anggaran sebagai pernyataan kebijakan public, target fiskal, dan alat pengendalian

- b) Investasi dalam aset yang tidak langsung menghasilkan pendapatan
- c) Kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian, dan
- d) Penyusutan nilai aset sebagai sumber daya ekonomi karena digunakan dalam kegiatan operasional pemerintahan.

Ciri organisasi pemerintah yang berbeda dengan organisasi lain, hal inilah merupakan legitimasi akuntansi pemerintahan untuk menyusun standar akuntansi tersendiri. PSAP menitikberatkan pada ciri – ciri organisasi pemerintah yang diatur dalam PSAP yang perlu dipertimbangkan oleh KSAP dalam menyusun standar maupun pihak lain yang terkait dengan akuntansi dan laporan keuangan pemerintahan.

Mardiasmo (2009) mengatakan bahwa laporan keuangan lembaga pemerintah dengan sector swasta adalah bahwa laporan keuangan lembaga pemerintah tidak fokus pada organisasi secara keseluruhan, akan tetapi berfokus pada unit kerja pemerintah sebagai suatu bagian dari organisasi. Berbeda dengan sector swasta yang laporan keuangan berfokus organisasi secara keseluruhan. Perbedaan antara pusat pertanggung jawaban satu dengan yang lainnya tidak dipertimbangkan dalam laporan keuangan selama masih satu entitas yang sama.

Perbedaan karakteristik entitas jika dipersamakan ke dalam sector swasta adalah jenis – jenis perusahaan, sehingga SAK melakukan pengaturan khusus. Seperti ada PSAK yang khusus mengatur pelaporan perbankan, akuntansi minyak dan gas bumi, dsb. Pembedaan aturan akuntansi didasarkan pada perbedaan jenis transaksi khusus dalam suatu entitas yang tidak dimiliki entitas lainnya. Diharapkan PSAP kedepannya dapat mengikuti apa yang telah dilakukan PSAK. Jika memang ada entitas pelaporan yang memiliki jenis transaksi khusus, maka perlu pengaturan khusus. Sehingga kesan fleksibilitas dalam kerangka konseptual dapat direduksi.

2. Perbedaan kedua tentang tujuan laporan keuangan
 - a. Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah menyatakan bahwa laporan

keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang – undangan.

Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah dilakukan untuk kepentingan akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antargenerasi dan evaluasi kinerja. Tujuan pelaporan keuangan adalah untuk menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan pembuatan keputusan, dari keputusan ekonomi, sosial, maupun politik.

- b. Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPP-LK), tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi. KDPP-LK lebih menekankan pada pengambilan keputusan ekonomi.

Perbedaan mendasar bahwa laporan keuangan pemerintah digunakan sebagai alat evaluasi kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang – undangan. Misal pada lembaga pemerintahan terkait belanja dan pendapatan harus sesuai dengan peraturan perundang – undangan sehingga aktivitas ekonomi lebih menekankan pada ketaatan pada peraturan perundang – undangan daripada peraih kinerja keuangan yang baik.

3. Perbedaan ketiga tentang Komponen Laporan Keuangan
 - a. Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah, Komponen Laporan keuangan terdiri dari atas laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, neraca, laporan

operasional, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan sebagai komponen laporan keuangan pokok serta laporan lain dan/atau elemen informasi akuntansi yang diwajibkan oleh ketentuan peraturan perundang – undangan. Laporan keuangan merupakan laporan kinerja operasional yang disebutkan dalam PP No. 24 Tahun 2005. Laporan realisasi anggaran merupakan komponen laporan keuangan yang menjadi ciri khas dalam akuntansi pemerintahan. Hal ini disebabkan karena anggaran merupakan pernyataan kebijakan public, target fiskal, dan alat pengendalian pemerintah.

- b. Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPP-LK), menyebutkan bahwa laporan keuangan meliputi laporan posisi keuangan, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan (misal laporan arus kas atau laporan arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan.

Definisi anggaran sector swasta merupakan informasi internal sehingga tidak dilaporkan kepada pihak eksternal.

4. Perbedaan keempat terkait pemisahan entitas
 - a. SAP membagi entitas menjadi dua yaitu entitas pelaporan dan entitas akuntansi.
Entitas pelaporan yaitu unit pemerintahan yang terdiri atas satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang – undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Pemisahan antara entitas pelaporan dan entitas akuntansi mengesankan bahwa SAP turut mencampuri internal lembaga pemerintahan . hal ini terkait dengan laporan realisasi anggaran. Entitas akuntansi sebagai pengguna anggaran harus membuat laporan atas realisasi anggaran. Hal ini dikarenakan posisi anggaran sebagai kesepakatan dengan masyarakat yang harus dipertanggung jawabkan.
 - b. SAK tidak mengenal pembedaan tersebut. Tidak ada pemisahan seperti pada SAP yang membagi entitasnya menjadi dua.

5. Perbedaan kelima terkait asumsi dasar
 - a. Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah, asumsi yang digunakan adalah kemandirian entitas, kesinambungan entitas dan keterukuran dalam satuan uang. Asumsi keterukuran yang digunakan kurang tepat, karena asumsi yaitu kondisi yang dianggap terjadi agar suatu hukum dapat diterapkan. Keterukuran dalam satuan uang adalah asumsi akuntansi, bukan merupakan asumsi sebuah standar akuntansi. Kemudian asumsi kemandirian entitas, ini merupakan asumsi akuntansi, yaitu laporan keuangan harus dibuat terpisah dari pemiliknya, sehingga ada batasan yang jelas antara entitas dan pemiliknya.
 - b. Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPP-LK), asumsi dasarnya yaitu dasar akrual dan kelangsungan usaha. SAK hanya bisa diterapkan untuk entitas yang menggunakan basis akrual dan akan melangsungkan usahanya tanpa waktu yang ditentukan.
6. Perbedaan keenam terkait prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan
 - a. Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan bahwa prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan adalah ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam penyusunan standar akuntansi, oleh penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya serta oleh pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan (Dalam Suwardjono, 2008).

Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, terdiri atas basis

Akuntansi, prinsip nilai historis, realisasi, substansi mengungguli bentuk, periodisitas, konsistensi, pengungkapan lengkap, dan penyajian wajar.
 - b. Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPP-

LK) memasukkan prinsip tersebut sebagai bagian dari karakteristik kualitatif laporan keuangan.

7. Perbedaan ketujuh terkait basis akuntansi
 - a. Laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual untuk pendapatan – LO, beban, aset, kewajiban, ekuitas. Dalam hal anggaran, Laporan Realisasi Anggaran (LRA) disusun berdasarkan basis kas. Meskipun ada dikatakan bahwa LRA disusun berdasarkan basis akrual. Namun, PSAP hanya mengatur LRA berbasis kas. Basis akuntansi yang dianut PP No. 71 Tahun 2010 tidak berbasis akrual penuh melainkan akrual modifikasi.
 - b. SAK menggunakan asumsi dasar akrual. Sehingga SAK tidak mengatur laporan keuangan yang berbasis kas.
8. Perbedaan kedelapan terkait basis akuntansi
 - a. SAP tidak ada konsep modal akan berkaitan dengan konsep laba. Dalam akuntansi pemerintahan tidak dikenal konsep laba.
 - b. Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (KDPP-LK), ada konsep modal dan pemeliharaan modal. Konsep modal ada dua yaitu konsep modal keuangan dan konsep modal fisik. Konsep modal keuangan, modal adalah sama dengan aset neto atau ekuitas perusahaan. Sedangkan konsep modal fisik, modal dipandang sebagai kapasitas produktif perusahaan.
9. Perbedaan kesembilan terkait jumlah PSAP yang ada dalam SAP, dan jumlah PSAK yang ada dalam SAK.

SAK yang sudah lebih matang dari SAP serta kompleksitas jenis perusahaan yang diatur telah mengalami revisi, penggantian atau perubahan PSAK.

 - a. SAP memiliki 12 PSAP
 - b. SAK terdapat 67 PSAK yang 8 diantaranya adalah PSAK Syariah. Untuk PSAK Syariah dibuat kerangka konseptual tersendiri.

AUDITING DI SEKTOR PEMERINTAH

A. SELUK BELUK PENGAUDITAN DI PEMERINTAHAN INDONESIA

Secara operasional, pelaksanaan pemeriksaan APBN/APBD sangat berbeda dari aspek pengawasan. Istilah pemeriksaan (*auditing*) adalah sebuah istilah teknik professional. Oleh karena itu, secara teknis professional, pemeriksaan APBN/APBD hanya dapat dilakukan oleh institusi yang memiliki wewenang dan keahlian untuk melakukan audit. Sedangkan berbagai cara yang dilakukan oleh pihak lain yang berhubungan dengan pelaksanaan fungsi pengawasan APBN/APBD, harus dilihat semata-mata sebagai bagian dari proses pengawasan. Pengawasan dapat dilakukan dari pihak internal dan juga eksternal.

Secara operasional, antara pengawasan dan pemeriksaan memang sulit dipisahkan. Dalam rangka fungsi pengawasan oleh pimpinan misalnya, pemeriksaan selalu menyertai pengawasan. Pengawasan merupakan tindakan untuk membandingkan antara yang seharusnya terjadi dengan yang sebenarnya terjadi untuk menjamin pencapaian tujuan tertentu secara optimal. Sama halnya, dengan pengawasan menurut Tarigan (2007) membagi pemeriksaan keuangan menjadi dua jenis, yaitu pemeriksaan keuangan yang dilakukan secara internal dan eksternal.

Pemeriksaan keuangan secara internal lembaga tertentu yang berfungsi melakukan pemeriksaan sebagai bentuk fungsi pengawasan dari pimpinan. Misalnya, BPKP yang melakukan pemeriksaan dalam lingkungan pemerintahan secara keseluruhan, yang menjalankan fungsi pengawasan dari presiden selaku kepala pemerintahan, atau Itwil dalam lingkungan pemerintahan daerah, yang menjalankan fungsi pengawasan dari kepala daerah selaku pimpinan pemerintah daerah. Sementara, pelaksanaan pemeriksaan keuangan secara eksternal

dijalankan oleh BPK yang menjalankan amanat konstitusi untuk memeriksa pertanggungjawaban keuangan pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat.

Pengawasan yang dilakukan oleh pihak luar eksekutif lebih menekankan evaluasi terhadap seorang pimpinan untuk memastikan bahwa pimpinan tersebut telah menjalankan tugas sesuai dengan yang diamanatkan, sementara pengawasan secara internal lebih berupa pengendalian internal dan pengendalian manajemen, yang berada di bawah kendali eksekutif dan dilakukan untuk memastikan strategi dijalankan dengan baik sehingga tujuan tercapai. Penguatan fungsi pengawasan dapat dilakukan melalui optimalisasi peran DPR/DPRD sebagai kekuatan penyeimbang antara eksekutif dengan masyarakat, baik secara langsung maupun tidak langsung. Pemeriksaan harus dilakukan oleh lembaga yang memiliki otoritas dan keahlian professional seperti BPK, KAP.

B. JENIS-JENIS AUDIT SEKTOR PUBLIK

Auditing merupakan proses pengumpulan dan pengevaluasian bukti terkait informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan oleh seorang atau lebih yang independen untuk menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi yang dimaksud sesuai peraturan yang ditetapkan. Audit sektor public berbeda dengan sektor swasta, hal itu disebabkan perbedaan latar belakang institusional dan hukum.

1. Audit Keuangan

Merupakan audit yang menjamin bahwa sistem akuntansi dan pengendalian keuangan berjalan secara efisien dan tepat serta transaksi keuangan diotorisasi serta dicatat secara benar. Audit keuangan dibagi menjadi dua yaitu audit laporan keuangan dan audit yang berkaitan dengan keuangan. Audit laporan keuangan adalah pemeriksaan kritis dan sistematis yang dilakukan oleh auditor independen dan kompeten dalam mengumpulkan dan menilai bahan bukti audit atas laporan keuangan yang merupakan asersi manajemen, dengan tujuan memberikan pendapat atas tingkat kewajaran laporan keuangan tersebut jika diukur sesuai kriteria SAK. Audit laporan keuangan

bertujuan untuk memberikan keyakinan apakah laporan keuangan dan entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar tentang posisi keuangan, hasil operasi, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Sedangkan, audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan mencakup berikut ini.

- a. Penentuan apakah informasi keuangan telah disajikan sesuai kriteria yang telah diterapkan.
- b. Pengendalian internal mengenai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan dugaan kecurangan.
- c. Sistem pengendalian atau pengawasan internal atas penyusunan laporan keuangan maupun terhadap pengamanan kekayaan, dan apakah sistem pengendalian yang dirancang dan dilaksanakan telah sesuai dengan tujuan pengendalian.

2. Audit Kinerja

Dikenal dengan *performance audit* atau *value for money audit* merupakan jenis audit baru dalam organisasi sektor publik. Audit kinerja merupakan perluasan dari audit keuangan, dalam hal tujuan dan prosedurnya. . Audit kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan Negara yang terdiri atas audit atas aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas. Audit kinerja dalam program pemerintah meliputi juga audit atas kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan serta pengujian terhadap pengendalian internal.

Audit kepatuhan adalah audit yang memverifikasi/memeriksa bahwa pengeluaran-pengeluaran untuk pelayanan masyarakat telah disetujui dan telah sesuai dengan undang-undang peraturan. Dalam audit kepatuhan terdapat aspek kepatutan selain kepatuhan. Dalam kepatuhan yang dinilai adalah ketaatan semua aktifitas sesuai kebijakan, aturan dan ketentuan yang berlaku. Sedangkan dalam kepatutan yang dinilai adalah keluhuran budi pimpinan dalam pengambilan keputusan.

Perbedaan antara audit keuangan dan audit kinerja

Audit Keuangan	Audit Kinerja
Objek audit: Laporan keuangan	Objek audit : organisasi, program, aktivitas atau fungsi
Menguji kewajaran laporan keuangan dari salah saji material	Menguji tingkat ekonomi, efisiensi, dan efektivitas dalam penggunaan sumber daya dalam mencapai tujuan
Bersifat kuantitatif	Bersifat kualitatif
Tidak menggunakan indikator kinerja, standard dan target kinerja	Membutuhkan indikator kinerja, standard dan target kinerja untuk mengukur kinerja
Tidak mempertimbangkan analisis biaya-manfaat	Mempertimbangkan <i>cost benefit-analysis</i>
Pelaksanaan saat periode tertentu	Pelaksanaan dilakukan sewaktu-waktu
Audit berdasarkan peristiwa masa lalu	Mempertimbangkan kinerja masa lalu, sekarang dan masa depan

Audit kinerja lebih memfokuskan pemeriksaan pada tindakan-tindakan dan kejadian ekonomi yang menggambarkan kinerja entitas atau fungsi yang diaudit. Audit kinerja merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif, agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, efektivitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku.

Kinerja organisasi dinilai baik jika organisasi yang bersangkutan mampu melaksanakan tugas-tugas dalam rangkai mencapai tujuan yang telah ditetapkan pada standar yang tinggi dengan biaya yang rendah. Kinerja organisasi yang baik dicapai ketika administrasi dan jasa oleh organisasi dilakukan pada tingkat yang ekonomis, efisiensi dan efektivitas. Ketiga hal tersebut saling berhubungan satu sama lain. Konsep ekonomis memastikan bahwa biaya input yang digunakan dalam operasional dapat diminimumkan. Konsep efisiensi memastikan bahwa output yang maksimal dapat dicapai dengan sumber daya yang

tersedia. Konsep efektivitas berarti jasa yang dihasilkan dapat melayani kebutuhan pengguna jasa dengan tepat.

Jadi audit yang dalam audit kinerja meliputi audit ekonomi, efisiensi yang disebut dengan *management audit* atau *operational audit*, serta audit efektivitas yang disebut dengan *program audit*.

1. Audit Ekonomi dan Efisiensi

Konsep pertama dalam pengelolaan organisasi sektor public adalah ekonomi, yang berarti pemerolehan input dengan kualitas dan kuantitas tertentu dengan harga yang rendah. Ekonomi terkait dengan sejauh mana organisasi sektor publik dapat meminimalisasi *input resources* yang digunakan yaitu dengan menghindari pengeluaran yang boros dan tidak produktif.

Konsep kedua yaitu efisiensi, yang berarti mencapai output yang maksimal dengan input tertentu atau penggunaan input yang terendah untuk mencapai output tertentu. Karena output dan biaya dapat diukur dalam unit yang berbeda, maka efisiensi dapat berwujud ketika dengan sumber daya yang ada dapat dicapai output yang maksimal.

Audit ini bertujuan untuk menentukan bahwa suatu entitas telah memperoleh, melindungi, menggunakan sumber dayanya (karyawan, gedung, ruang dan peralatan kantor) secara ekonomis dan efisien. Selain itu, juga bertujuan untuk menentukan dan mengidentifikasi penyebab terjadinya praktik yang tidak ekonomis dan efisien, serta ketidakmampuan dalam mengelola sistem informasi, prosedur administrasi dan struktur organisasi.

Beberapa hal yang pertimbangan dalam audit ekonomi dan efisiensi menurut *The General Accounting Office Standards (1994)* bahwa entitas telah :

- 1) Mengikuti ketentuan pelaksanaan pengadaan yang sehat
- 2) Melakukan pengadaan sumber daya
- 3) Melindungi dan memelihara semua sumber daya yang ada
- 4) Menghindari duplikasi pekerjaan atau kegiatan yang tanpa tujuan
- 5) Menghindari adanya pengangguran sumber daya atau jumlah pegawai
- 6) Menggunakan prosedur kerja yang efisien
- 7) Menggunakan sumber daya yang minimum untuk menghasilkan output yang tepat

- 8) Mematuhi persyaratan perundangan yang berkaitan dengan perolehan, pemeliharaan dan penggunaan sumber daya
- 9) Melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai kehematan dan efisiensi.

Untuk dapat mengetahui apakah organisasi telah menghasilkan output yang optimal dengan sumber daya yang dimiliki, auditor dapat membandingkan output yang telah dicapai pada periode yang bersangkutan dengan standar yang telah ditetapkan sebelumnya, kinerja tahun-tahun sebelumnya dan unit lain pada organisasi yang sama atau berbeda.

2. Audit Efektivitas

Konsep yang ketiga dalam pengelolaan organisasi sektor publik adalah efektivitas. Efektivitas yang berarti tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Efektivitas merupakan perbandingan antara outcome dengan output. Outcome sering kali dikaitkan dengan tujuan (objectives) atau target yang hendak dicapai. Jadi, dapat dikatakan bahwa efektivitas berkaitan dengan pencapaian tujuan. Sedangkan, menurut Audit Commission (1986) disebutkan bahwa efektivitas berarti menyediakan jasa-jasa yang benar sehingga memungkinkan pihak yang berwenang untuk mengimplementasikan kebijakan dan tujuannya (Mardiasmo, 2009).

Audit efektivitas bertujuan untuk menentukan tingkat pencapaian hasil atau manfaat yang diinginkan, kesesuaian hasil dengan tujuan yang ditetapkan sebelumnya dan menentukan apakah entitas yang diaudit telah mempertimbangkan alternatif lain yang memberikan hasil yang sama dengan biaya yang paling rendah. Secara lebih terperinci, tujuan pelaksanaan audit efektivitas atau audit program adalah dalam rangka : (Mardiasmo, 2009 :182)

- 1) Menilai tujuan program, baik yang baru maupun yang sudah berjalan, apakah memadai dan tepat
- 2) Menentukan tingkat pencapaian hasil suatu program yang diinginkan
- 3) Menilai efektivitas program dan atau unsur-unsur program secara terpisah

- 4) Mengidentifikasi faktor yang menghambat pelaksanaan kinerja yang baik dan memuaskan
- 5) Menentukan apakah manajemen telah mempertimbangkan alternatif untuk melaksanakan program yang mungkin dapat memberikan hasil yang lebih baik dan dengan biaya yang lebih rendah
- 6) Menentukan apakah program tersebut saling melengkapi, tindi atau bertentangan dengan program lain yang terkait
- 7) Mengidentifikasi cara untuk dapat melaksanakan program tersebut dengan lebih baik
- 8) Menilai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk program tersebut
- 9) Menilai apakah sistem pengendalian manajemen sudah cukup memadai untuk mengukur, melaporkan dan memantau tingkat efektivitas program
- 10) Menentukan apakah manajemen telah melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai efektivitas program.

Efektivitas berkenaan dengan dampak suatu output bagi pengguna jasa. Untuk mengukur efektivitas suatu kegiatan harus didasarkan pada kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Jika hal ini belum tersedia, auditor bekerja sama dengan manajemen puncak dan badan pembuat keputusan untuk menghasilkan kriteria tersebut dengan berpedoman pada tujuan pelaksanaan suatu program. Meskipun efektivitas suatu program tidak dapat diukur secara langsung, ada beberapa alternatif yang dapat digunakan untuk mengevaluasi pelaksanaan suatu program, yaitu mengukur dampak atau pengaruh, evaluasi oleh konsumen dan evaluasi yang menitikberatkan pada proses bukan pada hasil. Tingkat komplain dan tingkat permintaan dari pengguna jasa dapat dijadikan sebagai pengukuran standar kinerja yang sederhana untuk berbagai jasa. Evaluasi terhadap pelaksanaan suatu program hendaknya mempertimbangkan apakah program tersebut relevan dan realistis, apakah ada pengaruh dari program tersebut, apakah program telah mencapai tujuan yang telah ditetapkan dan apakah ada cara-cara yang lebih baik dalam mencapai hasil.

3. Audit Investigasi

Audit investigasi adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung infisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa rekomendasi untuk ditindaklanjuti bergantung pada derajat penyimpangan-penyimpangan wewenang yang ditemukan (Bastian, 2003). Audit investigasi dapat digunakan untuk memerangi praktek korupsi. Hal ini sesuai dengan pendapat Musafir dan Hastanti (2007) yang dikutip oleh Rahayu dan Bastian (2008) bahwa audit investigatif merupakan salah satu aktivitas dalam rangka upaya memerangi korupsi dengan pendekatan investigatif. Tujuan audit investigatif adalah mengadakan semua temuan lebih lanjut atas temuan audit sebelumnya, serta melaksanakan audit untuk membuktikan kebenaran berdasarkan pengaduan atau informasi dari masyarakat. Tanggung jawab pelaksanaan audit investigasi adalah pada lembaga audit seperti BPK. Audit investigasi merupakan pemeriksaan oleh Auditor dengan tujuan menemukan kecurangan (Rahayu dan Bastian, 2008).

Dalam merencanakan dan melaksanakan audit investigasi, auditor menggunakan skeptis profesionalisme dan asas praduga tidak bersalah. Jika audit yang dilaksanakan mengetahui penyimpangan dana kecurangan (fraud) seperti korupsi, maka program audit harus diutamakan untuk maksud tersebut (Suminta, 2007; dalam Rahayu dan Bastian, 2008). Maksud suatu program audit adalah mengatur secara sistematis prosedur audit yang akan dilaksanakan selama audit berlangsung (Rahayu dan Bastian, 2008). Program audit untuk Audit investigasi umumnya sulit ditetapkan terlebih dahulu atau dibakukan (Bastian, 2008), karena audit investigasi memiliki tujuan tertentu dan spesifik. Adapun sumber investigasi adalah :

- a. Pengembangan dari temuan audit sebelumnya
- b. Adanya pengaduan dari masyarakat
- c. Adanya permintaan dari DPR untuk melakukan audit

Sedangkan, hasil audit investigasi dalam konteks pemerintahan dapat disimpulkan sebagai berikut (Bastian, 2003:59)

- a. Laporan dari masyarakat terbukti
- b. Apa yang diadukan terbukti

- c. Terjadi kerugian negara akibat terjadi wanprestasi atau kerugian dari perikatan yang lahir dari undang-undang
- d. Terjadinya ketekoran atau kekurangan kas atau persediaan barang milik negara dan bendahara tidak dapat membuktikan bahwa kekurangan tersebut diakibatkan bukan karena kesalahan atau kelalaian yang bersangkutan
- e. Terjadi kerugian negara akibat perbuatan melawan hukum dan tindak pidana lainnya

C. PENDEKATAN-PENDEKATAN DALAM AUDIT SEKTOR PUBLIK

Terdapat banyak pendekatan yang dapat digunakan dalam pekerjaan audit dan tidak ada satu pendekatan yang menjadi pendekatan paling tepat. Secara garis besar, pendekatan audit ada tiga, yaitu sebagai berikut (Bastian,2003:62)

- 1. Audit transaksi (Vouching)
Pendekatan ini meliputi Vouching atau pembuktian seluruh transaksi yang terjadi setelah melihat dokumen-dokumen atau bukti-bukti yang ada
- 2. Audit neraca
Pendekatan ini meliputi verifikasi seluruh aset dan kewajiban yang disajikan dalam neraca
- 3. Audit sistem
Dalam pendekatan ini, auditor melakukan pengujian sistem akuntansi dan sistem pengendalian internal untuk melihat apakah terdapat suatu dasar yang dapat diandalkan sehingga sistem tersebut dapat digunakan

D. PROSES AUDIT DALAM SEKTOR PUBLIK

Perkembangan terbaru dari auditing disektor publik adalah adanya audit kinerja atau juga ada yang menyebut value for money (VFM audit). Audit kinerja sendiri merupakan perluasan dari audit keuangan dan audit kepatuhan. Sehingga, tidak terdapat perbedaan yang mendasar antara proses audit kinerja dengan audit kepatuhan. Oleh karena itu, pada sesi ini penulis sengaja membahas proses audit kinerja sebagai praktek audit yang kini dilakukan di sektor publik atau pemerintah.

Sebelum melakukan audit, auditor terlebih dahulu harus memperoleh informasi umum organisasi guna mendapatkan pemahaman yang memadai tentang lingkungan organisasi yang diaudit, struktur organisasi, misi organisasi, proses kerja, serta sistem informasi dan pelaporan. Pemahaman lingkungan masing-masing organisasi akan memberikan dasar untuk memperoleh penjelasan dan analisis yang lebih mendalam mengenai sistem pengendalian manajemen. Berdasarkan hasil analisis terhadap kelemahan dan kekuatan sistem pengendalian dan pemahaman mengenai keluasan (scope), validitas, dan realibilitas informasi kinerja yang dihasilkan oleh entitas atau organisasi, auditor kemudian menetapkan kriteria audit dan mengembangkan ukuran-ukuran kinerja yang tepat. Berdasarkan rencana kerja yang telah dibuat auditor melakukan pengauditan, mengembangkan hasil temuan audit dan membandingkan antara kinerja yang dicapai dengan kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya. Hasil temuan kemudian dilaporkan kepada pihak-pihak yang membutuhkan yang disertai dengan rekomendasi yang diusulkan oleh auditor. Pada akhirnya, rekomendasi-rekomendasi yang diusulkan oleh auditor akan ditindaklanjuti oleh pihak-pihak yang berwenang.

Proses audit keuangan secara umum dapat dikelompokkan kedalam tiga tahap yaitu (Mahmudi, 2007:194)

1. Perencanaan audit
2. Pekerjaan lapangan (pelaksanaan audit)
3. Pelaporan

Sedangkan, pada proses audit kinerja tidak berbeda untuk tahap pertama sampai tahap ketiga, namun ditambah dengan tahap ke 4 yaitu tahap tindak lanjut (follow up) audit. Sama halnya dengan Mardiaso (2009:197) yang menyatakan bahwa struktur audit kinerja terdiri atas tahap pengenalan dan perencanaan, tahap pengauditan, tahap pelaporan dan tahap penindaklanjutan. Pada tahap pengenalan dilakukan survei pendahuluan dan review sistem pengendalian manajemen. Pekerjaan yang dilakukan pada survei pendahuluan dan review sistem pengendalian manajemen bertujuan untuk menghasilkan rencana penelitian yang detail yang dapat membantu auditor dalam mengukur kinerja dan mengembangkan temuan berdasarkan perbandingan antara kinerja dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.

Tahap pengauditan dalam audit kinerja terdapat tiga elemen yaitu telaah hasil-hasil program, telaah ekonomi dan efisiensi dan telaah kepatuhan. Tahapan-tahapan dalam audit kinerja disusun untuk membantu auditor dalam mencapai tujuan audit kinerja. Review hasil-hasil program akan membantu auditor untuk membantu auditor untuk mengetahui apakah entitas telah melakukan sesuatu yang benar. Review ekonomis dan efisiensi akan mengarahkan auditor melakukan segala sesuatu yang benar secara ekonomis dan efisien. Review kepatuhan akan membantu auditor untuk menentukan apakah entitas telah melakukan sesuatu dengan cara-cara yang benar, sesuai dengan peraturan dan hukum yang berlaku. Masing-masing elemen tersebut dapat dijalankan sendiri-sendiri atau secara bersama-sama tergantung pada sumber daya yang ada dan pertimbangan waktu. Tahap pelaporan merupakan tahapan yang harus dilakukan karena adanya tuntutan yang tinggi dari masyarakat atas pengelolaan sumber daya publik. Hal tersebut menjadi alasan untuk melaporkan keseluruhan pekerjaan audit kepada pihak manajemen, lembaga legislatif dan masyarakat luas. Penyampaian hasil-hasil pekerjaan audit dapat dilakukan secara formal dalam bentuk laporan tertulis kepada lembaga legislatif maupun secara informal melalui diskusi dengan pihak manajemen. Namun demikian, akan lebih baik bila laporan audit disampaikan secara tertulis, karena pengorganisasian dan pelaporan temuan-temuan audit secara tertulis akan membuat hasil pekerjaan yang telah dilakukan menjadi lebih permanen. Selain itu, laporan tertulis juga sangat penting untuk akuntabilitas publik. Laporan tertulis merupakan ukuran yang nyata atas nilai sebuah pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor. Laporan yang disajikan oleh auditor merupakan kriteria yang penting bagi kesuksesan atau kegagalan pekerjaannya.

Tahapan yang terakhir adalah tahap tindak lanjut, dimana tahap ini didesain untuk memastikan atau memberikan pendapat apakah rekomendasi yang diusulkan oleh auditor sudah diimplementasikan. Prosedur tindak lanjut dimulai dengan tahap perencanaan melalui pertemuan dengan pihak manajemen untuk mengetahui permasalahan yang dihadapi organisasi dalam mengimplementasikan rekomendasi auditor. Selanjutnya, auditor mengumpulkan data-data yang ada dan melakukan analisis terhadap data-data tersebut untuk kemudian disusun dalam sebuah laporan.

E. PERAN DAN FUNGSI STANDAR PEMERIKSAAN KEUANGAN (SKPN)

Keberadaan sebuah standar pemeriksaan sangat penting karena menjadi patokan dalam pelaksanaan tugas pemeriksaan. Patokan-patokan inilah yang akan mengarahkan pemeriksa didalam setiap tahapan pemeriksaan dan menjadi penilai apakah sebuah pemeriksaan telah dijalankan dengan baik atau tidak. Apabila terjadi penyimpangan terdapat tahapan didalam standar pemeriksaan tidak dijalankan maka secara otomatis proses pemeriksaan dinilai cacar atau tidak memenuhi standar yang berlaku (Bastian dan Supriyani, 2008).

Sesuai dengan Peraturan BPK-RI Nomor 1 tahun 27 bahwa SPKN adalah patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara. SPKN dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Pemeriksaan selanjutnya disebut PSP. SPKN ini berlaku untuk semua pemeriksaan yang dilakukan terhadap entitas, program, kegiatan serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sesuai dengan peraturan perundang-undangan. SPKN ini berlaku bagi:

- a Badan Pemeriksa Keuangan,
- b akuntan publik atau pihak lainnya yang melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, untuk dan atas nama Badan Pemeriksa Keuangan.

Sesuai dengan UU Nommor 15 tahun 2004 standar pemeriksaan SPKN memiliki sebagai dasar untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan tanggung jawan keuangan negara. Adapun peran SKPN adalah memberikan patokan atau arahan per tahapan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara bagi pemeriksa. Dengan kata lain, SPKN disusun untuk menjadi ukuran mutu bagi para pemeriksa dan organisasi pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara. Dengan adanya standar pemeriksaan ini, diharapkan akan meningkatkan kredibilitas informasi yang dilaporkan atau diperoleh dari entitas yang diperiksa melalui pengumpulan dan pengujian bukti secara objektif. Dalam penerepannya, SKPN berlaku untuk semua pemeriksaan yang dilaksanakan terhadap entitas, progra, kegiatan serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksaasn pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara (Bastian dan Supriyani, 2008).

F. ISU DAN TANTANGAN DALAM AUDIT DI PEMERINTAH INDONESIA

Auditor sektor publik tidak hanya memeriksa serta menilai kewajaran laporan keuangan sektor publik, tetapi juga menilai ketaatan aparatur pemerintahan terhadap undang-undang dan peraturan yang berlaku. Disamping itu, auditor sektor publik juga memeriksa dan menilai tingkat ekonomis, efisiensi, serta efektivitas dari semua entitas, program, kegiatan serta fungsi yang dilakukan pemerintah. Dengan demikian, bila kualitas auditor sektor publik rendah, akan mengakibatkan risiko tuntutan hukum (legitimasi) terhadap pejabat pemerintah dan akan muncul kecurangan, korupsi, kolusi serta ketidakberesan.

Untuk itulah dibutuhkan pemahaman yang utuh dan tidak parsial atas SPKN. Media sederhana dapat dilakukan untuk memulai suatu pemahaman terhadap SPKN adalah melalui sosialisasi. Namun, kadang kala sosialisasi tidak berjalan efektif karena hanya sekedar penyampaian. Oleh karena itu, perlu dibuat suatu sosialisasi yang dapat membuat pihak memahami makna SPKN sehingga memahami apa yang akan dilaksanakan. Sosialisasi diperuntukkan bagi :

1. auditor BPK, yang bertujuan agar SPKN dapat diaplikasikan dalam pemeriksaan sehingga outputnya sesuai SPKN.
2. auditee (pemerintah dan lembaga negara, bertujuan untuk membantu auditee agar dapat membantu memahami hasil pemeriksaan auditor BPK,
3. akademisi/pemerhati/profesi, yang bertujuan untuk mendapatkan masukan dalam pengembangan dengan kondisi terkini.

Dengan sinergisitas hasil sosialisasi karena pihak tersebut secara baik maka kualitas pemeriksaan BPK RI yang bernilai tambah bagi pihak yang diperiksa dapat terwujud. Ingat pemeriksaan bernilai tambah ditentukan oleh tiga faktor simultan dari baiknya kualitas :

1. hasil pemeriksaan,
2. kemampuan memahami hasil pemeriksaan,
3. tindak lanjut atas hasil pemeriksaan setelah diadaptasikan dengan kondisi.

Selain itu, penerapan atas SPKN kadang memungkinkan terjadi perbedaan interpretasi dalam memahami SPKN. Dari semua perbedaan yang terjadi maka pendapat atau interpretasi pihak penyusunlah yang

harus diunggulkan. Oleh karena itu, diterbitkan interpretasi atas SPKN. Terhadap kondisi yang sedang berkembang dan belum diatur dalam SPKN, dapat dibuatkan buletin atas hal ini.

Selain itu, tantangan di masa mendatang bagi auditor atau pemeriksa, sebagaimana dijelaskan Ritinga (2010) adalah adanya amanat UU Nomor 17 tahun 2003 untuk menerapkan akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Salah satu konisi yang menjadi syarat untuk dapat menerapkan akuntansi berbasis akrual pada pemerintah daerah adalah adanya dukungan dari pemeriksa laporan keuangan. Ritonga (2010) mengatakan :

"Dukungan dari pemeriksa sangatlah penting dalam kesuksesan implementasi akuntansi berbasis akrual. Pemeriksa laporan keuangan sebaiknya dilibatkan dalam proses penerapan akuntansi berbasis akrual. Perubahan basis akrual tentunya akan memengaruhi cara pemeriksa melakukan pemeriksaan."

Apapun motivasi maupun argumentasi pemerintah dalam menerapkan akuntansi pemerintahan berbasis akrual, namun kenyataan sampai saat ini amanat undang-undang tersebut belum dicabut. Oleh karena itu, akuntansi berbasis akrual menjadi kewajiban yang harus segera diterapkan. Kendalanya adalah belum adanya Standar Akuntansi Pemerintahan yang berbasis akrual penuh karena belum mengatur penganggaran berbasis akrual yang dikeluarkan oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan PP Nomor 71 tahun 2010 yang menyatakan sebagai SAP Berbasis Akrual, kenyataannya tidak menggunakan basis akrual penuh, melainkan basis akrual modifikasian. Namun demikian, tidak ada salahnya bagi pemeriksa BPK untuk mempersiapkan kompetensi auditor dan mengkaji ulang standar pemeriksaan yang ada pada saat ini, untuk mengaudit laporan keuangan pemerintah yang telah berbasis akrual.

G. MEMAHAMI FUNGSI BPK, BPKP, DAN INSPEKTORAT DI PEMERINTAH INDONESIA

Salah satu lembaga negara UUD 1945 adalah kekuasaan pengawasan keuangan negara diatur dalam UUD 1945, dalam pasal 23 E angka (1) menyebutkan "untuk memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab tentang keuangan negara diadakan satu badan pemeriksa keuangan

yang bebas dan mandiri. Keberadaan lembaga audit eksternal pemerintah telah sejak awal diamanatkan oleh UUD 1945, yaitu dengan adanya BPK. Fungsi utama BPK yakni memeriksa tanggung jawab keuangan negara, yang secara operasionalnya dijalankan oleh pemerintah.

Secara lebih rinci UU nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa terdapat tiga jenis pemeriksaan yang dilakukan BPK. Jenis pemeriksaan tersebut yakni:

1. Pemeriksaan Keuangan

Pemeriksaan keuangan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah. Dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan pernyataan opini tentang kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. Pasal 16 UU nomor 15 Tahun 2004 menyatakan bahwa laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah memuat opini.

2. Pemeriksaan Kinerja

Pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Pasal 23E UUD Negara Republik Indonesia tahun 1945 mengamanatkan Badan Pemeriksa Keuangan untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja pengelolaan keuangan negara. Tujuan pemeriksaan: untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Jika untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara ataupun keuangan daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien, serta memenuhi sasarannya secara efektif. Pasal 16 UU nomor 15 tahun 2004 menyatakan bahwa laporan hasil pemeriksaan atas kinerja memuat temuan, kesimpulan dan rekomendasi

3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu

Pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus yang tidak termasuk dalam pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja.

Pada dasarnya Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), bertugas melakukan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara. Adapun kedudukan BPK hingga nilai dasar yang menjadi acuan bagi BPK untuk bekerja:

1. Kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan
BPK sendiri merupakan lembaga tinggi negara yang berwenang untuk mengawasi semua kekayaan negara yang mencakup pemerintah pusat, pemerintah daerah, BUMN, BUMD dan lembaga lainnya. Nah BPK berkedudukan di Jakarta dan memiliki perwakilan di provinsi.
2. Tugas dan wewenang Badan Pemeriksa Keuangan
Memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara. Hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK diserahkan kepada DPR, DPD dan DPRD sesuai dengan kewenangannya. Nah BPK sendiri juga memeriksa semua pelaksanaan APBN. Pemeriksaan dilakukan berdasarkan ketentuan yang ada di UU.
3. Keanggotaan Badan Pemeriksa Keuangan
Anggota BPK sendiri dipilih oleh DPR dengan memperhatikan pertimbangan DPD dan diresmikan oleh presiden. Pimpinan BPK dipilih dari dan oleh anggota.
4. Visi BPK
Terwujudnya BPK RI sebagai lembaga pemeriksa yang bebas dan mandiri, profesional, efektif, efisien dan modern dalam sistem pengelolaan keuangan negara yang ada dalam setiap kegiatannya (1) memiliki pengendalian intern yang kuat (2) Memiliki aparat pemeriksa intern yang kuat dan (3) Hanya diperiksa oleh satu aparat pemeriksa eksternal.
5. Misi BPK
Mewujudkan diri menjadi auditor eksternal keuangan negara yang bebas dan mandiri, profesional, efektif, efisien dan modern sesuai dengan praktik internasional terbaik. Berkedudukan di Ibukota negara dan ibukota setiap provinsi, serta mampu memberdayakan DPR, DPD dan DPRD dalam melaksanakan fungsi pengawasannya terhadap pemerintah pusat dan daerah untuk mewujudkan pemerintahan yang bebas dari KKN
6. Nilai-nilai dasar BPK
 - a. Independensi: BPK RI lembaga negara yang independen dibidang organisasi,legilasi dan anggaran serta bebas dari pengaruh lembaga negara lainnya.
 - b. Integritas: BPK RI menjunjung tinggi integritas dengan mewajibkan setiap pemeriksa dalam melaksanakan

tugasnya, menjunjung tinggi kode etik pemeriksa dan standar perilaku profesional.

- c. Profesionalisme: BPK RI melaksanakan tugas sesuai dengan standar profesionalisme pemeriksaan keuangan negara, kode etik dan nilai-nilai kelembagaan organisasi.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan merupakan sebuah lembaga nondepartemen yang berada dibawah dan bertanggung jawab langsung kepada presiden. Adapun keputusan presiden nomer 31 tahun 1983 tentang BPKP yakni diperlukannya badan pengawasan yang dapat melaksanakan fungsinya secara leluasa tanpa mengalami kemungkinan hambatan dari unit organisasi pemerintah yang menjadi objek pemeriksaannya. Untuk tugas pelaksanaan dan fungsi BPKP ditetapkan berdasarkan keputusan Presiden nomor 103 Tahun 2001 tentang kedudukan, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi dan Tata Kerja LPND sebagaimana telah diubah dengan keputusan Presiden Nomor 3 Tahun 2002 dan terakhir PP nomor 64 Tahun 2005 tentang perubahan Keenam atas keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001. Adapun Tugas BPKP yakni:

1. Mempersiapkan perumusan kebijakan pengawasan keuangan dan pengawasan pembangunan.
2. Menyelenggarakan pengawasan umum atas penguasaan dan pengurusan keuangan.
3. Menyelenggarakan pengawasan pembangunan.

Berdasarkan PP no 6 tahun 2008 tentang sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP), BPKP merupakan aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden dan berwenang melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi kegiatan yang bersifat lintas sektoral.

Inspektorat Jenderal sendiri yakni unsur pembantu yang ada di setiap departemen yang punya tugas melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas dilingkungan departemen. Adapun tugas pokoknya Inspektorat Jenderal yaitu menyelenggarakan pengawasan dilingkungan departemen terhadap semua pelaksanaan tugas unsur departemen agar dapat berjalan sesuai rencana dan sesuai dengan kebijakan menteri dan tidak lupa peraturan perundang-undangan.

Berkaitan dengan adanya lembaga Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) yang baru didirikan beberapa tahun yang lalu, maka BPK adalah badan yang memeriksa keuangan instansi-instansi pemerintah ataupun pejabat pemerintah. Hasil audit BPK merupakan indikator apakah telah terjadi penyelewengan dalam penggunaan APBN atau tidak. Jika memang misalnya dideteksi terdapat penyelewengan, maka hasil audit tersebut sangat berarti bagi KPK yang berperan sebagai penyelidik dan penyidik yang pada akhirnya melakukan penuntutan pada sidang di pengadilan tindak pidana korupsi.

Tugas pelaksanaan dan fungsi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan ditetapkan berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja LPND sebagaimana telah diubah dengan Keputusan Presiden Nomor 3 Tahun 2002 dan terakhir dengan PP Nomor 64 Tahun 2005 tentang Perubahan Keenam atas Keputusan Presiden Nomor 103 Tahun 2001. Berdasarkan peraturan tersebut, tugas BPKP adalah untuk melaksanakan pengawasan keuangan dan pembangunan serta penyelenggaraan akuntabilitas di daerah sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Selanjutnya fungsi BPKP adalah sebagai berikut:

1. Penyiapan rencana dan program kerja pengawasa.
2. Pengawasan terhadap pengelolaan anggaran pendapatan dan belanja negara dan pengurusan barang milik/kekayaan negara.
3. Pengawasan terhadap pengelolaan anggaran pendapatan dan belanja daerah dan pengurusan barang milik/kekayaan pemerintah daerah atas permintaan daerah.
4. Pengawasan terhadap penyelenggaraan tugas pemerintahan yang bersifat strategis dan/lintas departemen/ lembaga/wilayah.
5. Pemberian asistensi penyusunan laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pusat dan daerah.
6. Evaluasi atas laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pusat dan pemerintah daerah.
7. Pemeriksaan terhadap badan usaha milik negara, Pertamina, cabang usaha Pertamina, kontraktor bagi hasil, dan kontrak kerja sama, badan-badan lain yang di dalamnya terdapat kepentingan pemerintah, pinjaman atau bantuan luar

- negeri yang diterima pemerintah pusat, dan badan usaha milik daerah atas permintaan daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
8. Evaluasi terhadap pelaksanaan good corporate governance dan laporan akuntabilitas kinerja pada badan usaha milik negara, Pertamina, cabang usaha Pertamina, kontraktor bagi hasil, kontrak kerja sama, badan-badan lain yang di dalamnya terdapat kepentingan pemerintah, dan badan usaha milik daerah, sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.
 9. Investigasi terhadap indikasi penyimpangan yang merugikan negara, badan usaha milik negara, dan badan-badan lain yang di dalamnya terdapat kepentingan pemerintah, pemeriksaan terhadap hambatan kelancaran pembangunan, dan pemberian bantuan pemeriksaan pada instansi penyidik dan instansi pemerintah lainnya.
 10. Pelaksanaan analisis dan penyusunan laporan hasil pengawasan serta pengendalian mutu pengawasan.
 11. Pelaksanaan administrasi Perwakilan BPKP.

Badan pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) memiliki kegiatan-kegiatan yang meliputi berikut ini:

a. Audit

BPKP melakukan audit atas:

- 1) Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN)
- 2) Laporan keuangan dan kinerja BUMN/D/badan usaha lainnya
- 3) Pemanfaatan pinjaman dan hibah luar negeri
- 4) Kredit usaha tani (KUT) dan kredit ketahanan pangan (KKP)
- 5) Peningkatan penerimaan negara, termasuk penerimaan negara bukan pajak (PNBP)
- 6) Dana off balance sheet BUMN maupun yayasan yang terkait
- 7) Dana off balance budget pada departemen/LPND
- 8) Audit tindak lanjut atas temuan-temuan pemeriksaan
- 9) Audit khusus (audit investigasi)
- 10) Audit lainnya yang menurut pemerintah bersifat perlu dan penting untuk segera dilakukan.

- b. Konsultasi, Asistensi, dan Evaluasi
BPKIP berperan sebagai konsultan bagi para stakeholder menuju tata pemerintahan yang baik (good governance), yang mencakup:
 - 1) Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (AKIP)
 - 2) Sistem akuntansi keuangan daerah (SAKD)
 - 3) Good corporate governance (GCG) pada badan usaha milik negara/badan usaha milik daerah.
- c. Pemberantasan KKN
Di bidang perbantuan pemberantasan korupsi, BPKIP membantu pemerintah memerangi praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme dengan membentuk gugus tugas antikorupsi dengan keahlian audit forensik. Dalam rangka penegakan hukum dan pemberantasan KKN, BPKP telah mengikat kerja sama dengan Kejaksaan Agung dan Kepolisian Republik Indonesia yang dituangkan dalam bentuk Surat Keputusan Bersama. BPKP juga mengikat kerja sama dengan Komisi Pemberantasan Korupsi. BPKP tergabung dalam tim pemberantasan tindak pidana korupsi (timtas tipikor) bersama-sama dengan kejaksaan dan kepolisian (yang telah selesai masa tugasnya).
- d. Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan
 - 1) Dibidang pendidikan dan pelatihan pengawasan, BPKP menjadi instansi pembina untuk mengembangkan Jabatan Fungsional Auditor (JFA) di lingkungan instansi pemerintah.
 - 2) Setiap auditor pemerintah harus memiliki sertifikat sebagai Pejabat Fungsional Auditor.
 - 3) Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan (Pusdiklatwas) BPKP berperan menyelenggarakan Pendidikan dan pelatihan sertifikasi kepada seluruh auditor pemerintah.

Sementara itu Departemen Keuangan hanya memiliki satu aparat pengawasan fungsional yaitu Inspektorat Jenderal. Inspektorat Jenderal adalah unsur pengawasan yang berada di bawah dan bertanggung jawab kepada menteri. Mengingat beban tugas yang diemban oleh Inspektorat Jenderal semakin berat, maka dirasa perlu diadakan peninjauan kembali susunan organisasi Inspektorat Jenderal Departemen Keuangan. Maka susunan organisasi Inspektorat Jenderal Departemen Keuangan disempurnakan kembali menjadi sebagai berikut.

1. Sekretariat Inspektorat Jenderal
2. Inspektur Kepegawaian
3. Inspektur Keuangan
4. Inspektur Perlengkapan
5. Inspektur Anggaran
6. Inspektur Pajak
7. Inspektur Bea dan Cukai
8. Inspektur Umum

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 100/PMK.01/2008 tentang Organisasi dan Tata Kerja Departemen Keuangan, Inspektorat Jenderal mempunyai tugas yaitu melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen sesuai dengan kebijakan yang ditetapkan oleh menteri dan berdasarkan peraturan perundang-undangan. Dalam melaksanakan tugas sebagaimana yang dimaksud sebelumnya, Inspektorat Jenderal menyelenggarakan fungsi, antara lain:

1. Penyiapan perumusan kebijakan departemen di bidang pengawasan.
2. Pelaksanaan pengawasan kinerja, pengawasan keuangan, pengawasan untuk tujuan tertentu, dan partisipasi dalam pemberantasan tindak pidana korupsi dan kejahatan keuangan atas petunjuk Menteri.
3. Penyusunan laporan hasil pengawasan.
4. Pelaksanaan urusan administrasi dan dukungan teknis Inspektorat Jenderal.

Fungsi-fungsi tersebut dirumuskan sesuai dengan peran Inspektorat Jenderal sebagai pengawas internal pemerintah. Dengan menyelenggarakan fungsi-fungsi tersebut, Inspektorat Jenderal membantu pemerintah dalam hal pengawasan kinerja, pengawasan keuangan, pengawasan untuk tujuan tertentu, dan Inspektorat Jenderal juga dapat berpartisipasi dalam pemberantasan tindak pidana korupsi dan kejahatan keuangan lainnya.

Secara umum, pengawasan internal diperlukan untuk menilai faktor ekonomis, efisiensi, dan efektivitas suatu manajemen; menguji kebenaran laporan keuangan dan laporan pengelolaan; dan menilai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dengan dilakukannya penilaian dan pengujian tersebut, sehingga pengawasan internal dapat memberikan manfaat, antara lain:

1. Memberikan rekomendasi perbaikan bagi manajemen yang diaudit.
2. Memberikan konsultasi secara independen dan objektif kepada pihak yang diaudit untuk memperbaiki manajemen, pengendalian, dan pengelolaan risiko.
3. Meminimalkan risiko dalam kebijakan, prosedur, dan operasional yang telah ditetapkan untuk memastikan tercapainya tujuan.

Pentingnya pengawasan terhadap sektor publik (pemerintah) adalah untuk menciptakan transparansi dan akuntabilitas, vertikal maupun horizontal terhadap pelayanan publik; memastikan anggaran dikelola secara ekonomis, efisien, dan efektif; meminimalkan terjadinya kebocoran anggaran atau korupsi; dan memperbaiki manajemen secara berkelanjutan.

AKUNTANSI DESA

A. PENGERTIAN DESA

Menurut UU No. 6 tahun 2014, desa adalah kesatuan masyarakat hukum yang memiliki batas wilayah yang berwenang untuk mengatur dan mengurus urusan pemerintahan, kepentingan masyarakat setempat berdasarkan prakarsa masyarakat, hak asal usul, dan atau hak tradisional yang diakui dan dihormati dalam sistem pemerintahan negara kesatuan RI.

Desa memiliki karakteristik yang dapat dilihat dari berbagai aspek yang meliputi:

1. Aspek morfologi, desa merupakan pemanfaatan lahan atau tanah oleh penduduk atau masyarakat yang bersifat agraris, serta bangunan rumah tinggal yang terpencar.
2. Aspek jumlah penduduk, maka desa didiami oleh sejumlah kecil penduduk dengan kepadatan yang rendah.
3. Aspek hukum, desa ialah merupakan kesatuan wilayah hukum tersendiri, yang aturan atau nilai yang mengikat masyarakat disuatu wilayah.
4. Aspek social budaya, desa itu tampak dari hubungan sosial antar penduduknya yang bersifat khas, yakni hubungan kekeluargaan, bersifat pribadi, tidak banyak pilihan, dan kurang tampak adanya pengkotaan, bersifat homogeny serta bergotong royong.

Kewenangan yang dimiliki desa meliputi kewenangan di bidang penyelenggaraan pemerintahan desa, pelaksanaan pembangunan desa, pembinaan masyarakat desa, dan pemberdayaan masyarakat desa prakarsa masyarakat, hak asal usul, dan istiadat desa. UU No. 6 Tahun 2014 menyebutkan kewenangan desa meliputi:

1. Kewenangan berdasarkan hak asal-usul.
2. Kewenangan local berskala desa.

3. Kewenangan yang ditugaskan oleh pemerintah, pemerintah daerah provinsi, atau pemerintah daerah kabupaten/kota.
4. Kewenangan lain yang ditugaskan oleh pemerintah, pemerintah daerah provinsi, atau pemerintah daerah kabupaten/kota sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Permendagri No.113 Tahun 2014 menyebut sekretaris desa bertindak selaku koordinator pelaksanaan pengelolaan keuangan desa dan bertanggung jawab kepada kepala desa, mempunyai tugas:

1. Menyusun dan melaksanakan kebijakan pengelolaan APBDesa
2. Menyusun dan melaksanakan kebijakan pengelolaan barang desa.
3. Menyusun Reperdes APBDesa, perubahan APBDesa, dan pertanggungjawaban pelaksanaan APBDesa.
4. Menyusun rancangan keputusan kepala desa tentang pelaksanaan peraturan desa tentang APBDesa dan perubahan APBDesa.

B. Perencanaan dan Penganggaran Desa

UU No. 6 Tahun 2014 menyebutkan bahwa perencanaan pembangunan desa diselenggarakan dengan mengikutsertakan masyarakat desa melalui musyawarah perencanaan pembangunan desa. Musyawarah perencanaan pembangunan desa menetapkan prioritas, program, kegiatan, dan kebutuhan pembangunan desa yang didanai oleh anggaran pendapatan dan belanja desa, swadaya masyarakat desa, dan/atau anggaran pendapatan dan belanja daerah kabupaten/kota berdasarkan penilaian terhadap kebutuhan masyarakat desa. Pembangunan desa dilaksanakan oleh pemerintah desa dan masyarakat desa dengan semangat gotong royong, serta memanfaatkan kearifan lokal dan sumber daya alam desa. Pelaksanaan program sektor yang masuk ke desa diinformasikan kepada pemerintah desa dan diintegrasikan dengan rencana pembangunan desa. Masyarakat desa berhak mendapatkan informasi dan melakukan pemantauan mengenai rencana dan pelaksanaan pembangunan desa. Sejalan dengan tuntutan dan dinamika pembangunan bangsa, dalam UU No.6 Tahun 2014 dijelaskan bahwa perlu dilakukan pembangunan kawasan pedesaan.

Pembangunan kawasan pedesaan merupakan perpaduan pembangunan antardesa dalam satu kabupaten/kota sebagai upaya mempercepat dan meningkatkan kualitas pelayanan, pembangunan, dan pemberdayaan masyarakat desa di kawasan pedesaan melalui pendekatan pembangunan partisipatif. Oleh karena itu, rancangan pembangunan kawasan pedesaan dibahas bersama oleh pemerintah, pemerintah daerah provinsi, pemerintah daerah kabupaten/kota, dan pemerintah desa. Secara dokumentatif, perencanaan dan pelaksanaan pembangunan desa tertuang dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Desa (RPJM Desa), Rencana Kerja Pemerintah Desa (RKPD Desa), dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APB Desa).

1. Rencana Pembangunan Jangka Menengah Desa (RPJM Desa)
Rencana Pembangunan Jangka Menengah Desa (RPJM Desa) berdasarkan PP No. 43 Tahun 2014 adalah rencana kegiatan pembangunan desa untuk jangka waktu 6 (enam) tahun, yang mana rancangan ini memuat visi dan misi kepala desa, arah kebijakan pembangunan desa, serta rencana kegiatan yang meliputi bidang penyelenggaraan pemerintah desa, pelaksanaan pembangunan desa, pembinaan masyarakat desa, dan pemberdayaan masyarakat desa (Permendagri No. 114 Tahun 2014). RPJM Desa ditetapkan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) bulan terhitung sejak tanggal pelantikan kepala desa. Ardi Hamzah (2015) menyatakan kalau Rencana Pembangunan Jangka Menengah Desa (RPJM Desa) bertujuan untuk :
 - a. Mewujudkan perencanaan pembangunan desa sesuai dengan kebutuhan.
 - b. Masyarakat dan keadaan setempat.
 - c. Menciptakan rasa memiliki dan tanggung jawab masyarakat terhadap program pembangunan di desa.
 - d. Memelihara dan mengembangkan hasil-hasil pembangunan di desa.
 - e. Menumbuhkan, mengembangkan dan mendorong peran serta masyarakat dalam pembangunan di desa.
2. Rencana Kerja Pemerintah Desa (RKPD Desa)
Berdasarkan Permendagri No. 114 Tahun 2014, Rencana Kerja Pemerintah Desa (RKPD Desa) merupakan penjabaran dari RPJM Desa untuk jangka waktu 1 (satu) tahun yang memuat kerangka ekonomi desa dengan mempertimbangkan kerangka pendanaan yang

dimukhtahirkan, program prioritas pembangunan desa, rencana kerjadan pendanaan serta perkiraan maju, baik yang dilaksanakan langsung oleh pemerintahdesa maupun yang ditempuh dengan mendorong partisipasi masyarakat denganmengacu kepada Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD) dan RPJMDesa.

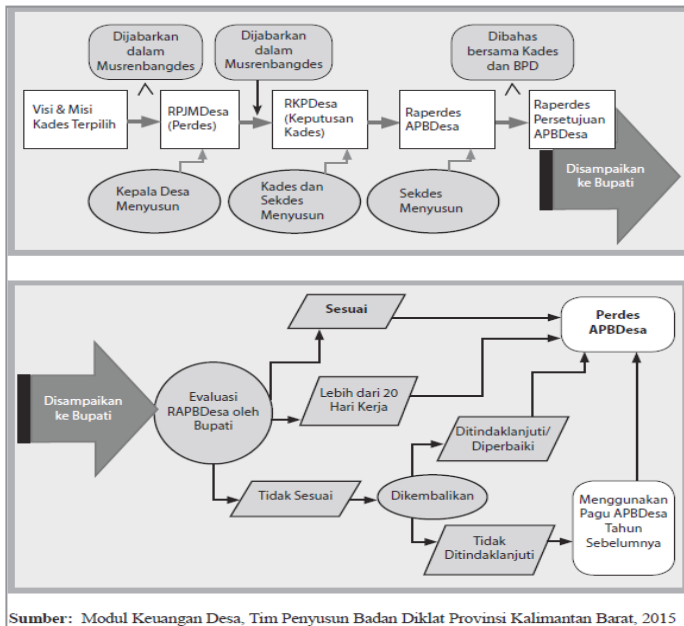
Permendagri No. 114 Tahun 2014 menjelaskan bahwa RKPDesa disusun olehpemerintah desa sesuai dengan informasi dari pemerintah daerah kabupaten/kotaberkaitan dengan pagu indikatif desa dan rencana kegiatan pemerintah, pemerintahdaerah provinsi, dan pemerintah daerah kabupaten/kota. RKPDesa ini mulai disusunoleh pemerintah desa pada bulan Juli tahun berjalan.RKPDesa ditetapkan denganperaturan desa paling lambat akhir bulan September tahun berjalan untuk selanjutnya menjadi dasar penetapan Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDesa).Kepala desa menyusun RKPDesa dengan mengikutsertakan masyarakat desa.Penyusunan RKPDesa dilakukan dengan kegiatan yang meliputi:

- a. Penyusunan perencanaan pembangunan desa melalui musyawarah desa.
 - b. Pembentukan tim penyusun RKPDesa.
 - c. Pencermatan pagu indikatif desa dan penyelarasan program/kegiatan masukke desa.
 - d. Pencermatan ulang dokumen RPJMDesa.
 - e. Penyusunan rancangan RKPDesa.
 - f. Penyusunan RKPDesa melalui musyawarah perencanaan pembangunan desa.
 - g. Penetapan RKPDesa
 - h. Perubahan RKPDesa
 - i. Pengajuan daftar usulan RKPDesa
3. Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDesa)
- Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDesa) merupakan rencana keuangan tahunan pemerintah desa. APBDesa merupakan dokumen formal hasil kesepakatanantara pemerintah desa dan badan permusyawaratan desa yang berisi tentang belanjayang ditetapkan untuk melaksanakan kegiatan pemerintah desa selama satu tahundan sumber pendapatan yang diharapkan untuk menutup keperluan belanja tersebutatau pembiayaan yang diperlukan bila diperkirakan akan terjadi defisit

atau surplus. APBDesa disusun dengan memerhatikan RPJMDesa, RKPDesa, dan APBDesa tahunsebelumnya.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDesa) adalah instrumen pentingdalam rangka mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik dalam pengelolaan pemerintah desa. Tata kelola pemerintahan yang baik dapat dilihat dari proses-penyusunan, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban APBDesa. Aparatur desa wajibmemahami tahapan atau siklus pengelolaan APBDesa yang baik, karena ini akanmemberikan arti terhadap model penyelenggaraan pemerintahan desa itu sendiri. Pengelolaan APBDesa didasarkan pada prinsip partisipasi, transparansi, danakuntabilitas serta dilakukan dengan tertib dan disiplin anggaran, sehingga akanmendorong dan memastikan bahwa pemerintahan desa akan dikelola dengan baik.

Rencana Pembangunan Jangka Menengah Desa (RPJMDesa) dan Rencana KerjaPemerintah Desa (RKPDesa) merupakan dasar bagi penyusunan Rencana Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (RAPBDesa), yang mana proses penyusunannya didasarkan pada Permendagri No. 113 Tahun 2014.



4. Struktur Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDesa)
Permendagri No. 113 Tahun 2014 menjelaskan APBDesa terdiri dari pendapatan desa, belanja desa, dan pembiayaan desa.
 - a. Pendapatan
Pendapatan desa menurut Permendagri No. 113 Tahun 2014 merupakan semua penerimaan uang melalui rekening desa yang merupakan hak desa dalam 1 (satu) tahun anggaran yang tidak perlu dibayar kembali oleh desa. Pendapatan desa terdiri atas kelompok: Pendapatan Asli Desa (PADesa); Pendapatan Transfer; dan Pendapatan Lain-Lain.
 - 1) Pendapatan asli desa (PADesa) Pendapatan asli desa merupakan pendapatan yang diperoleh dan digali dari potensi pendapatan yang ada di desa. Kelompok pendapatan asli daerah terdiri
 - 2) atas:
 - a) Hasil usaha.
 - b) Hasil aset.
 - c) Swadaya, partisipasi, dan gotong royong.
 - d) Lain-lain pendapatan asli desa.
 - 3) Pendapatan transfer
Pendapatan transfer merupakan pendapatan desa yang diperoleh dari entitas lain seperti transfer dari pemerintah kota dan kabupaten, transfer dari pemerintah provinsi, dan transfer dari pemerintah pusat. Kelompok transfer terdiri atas:
 - a) Dana desa.
 - b) Bagian dari hasil pajak daerah kabupaten/kota dan retribusi daerah.
 - c) Alokasi Dana Desa (ADD).
 - d) Bantuan keuangan dari APBD provinsi.
 - e) Bantuan keuangan APBD kabupaten/kota.
 - 4) Pendapatan Lain-Lain
Kelompok pendapatan lain-lain menurut Permendagri No. 113 Tahun 2014 terdiri atas jenis:
 - a) Hibah dan sumbangan dari pihak ketiga yang tidak mengikat.
 - b) Lain-lain pendapatan desa yang sah.

Hibah dan sumbangan dari pihak ketiga yang tidak mengikat adalah pemberian berupa uang dari pihak ketiga, sedangkan lain-lain pendapatan desa yang sah sebagaimana dimaksud lain pendapatan adalah hasil kerjasama dengan pihak ketiga dan bantuan perusahaan yang berlokasi di desa.

b. Belanja Desa

Belanja desa menurut Permendagri No. 113 Tahun 2014 meliputi semua pengeluaran dari rekening desa yang merupakan kewajiban desa dalam 1 (satu) tahun anggaran yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh desa. Belanja desa dipergunakan dalam rangka mendanai penyelenggaraan kewenangan desa. Klasifikasi belanja desa terdiri atas kelompok:

- 1) Penyelenggaraan pemerintahan desa.
- 2) Pelaksanaan pembangunan desa.
- 3) Pembinaan kemasyarakatan desa.
- 4) Pemberdayaan masyarakat desa.
- 5) Belanja tak terduga

Kelompok belanja tersebut dibagi dalam kegiatan yang sesuai dengan kebutuhan desa yang telah dituangkan dalam RKPDesa. Kegiatan yang dimaksud terdiri atas jenis belanja: pegawai; barang dan jasa; dan modal. Jenis belanja pegawai dianggarkan untuk pengeluaran penghasilan tetap dan tunjangan bagi kepala desa dan perangkat desa, serta tunjangan BPD yang dibayarkan setiap bulan. Belanja desa yang ditetapkan dalam APBDesa menurut PP No. 43 Tahun 2014 digunakan dengan ketentuan:

- 1) Paling sedikit 70% (tujuh puluh perseratus) dari jumlah anggaran belanja desa yang digunakan untuk mendanai penyelenggaraan pemerintahan desa, pelaksanaan pembangunan desa, pembinaan kemasyarakatan desa, dan pemberdayaan masyarakat desa.
- 2) Paling banyak 30% (tiga puluh perseratus) dari jumlah anggaran belanja desa digunakan untuk:
 - a) Penghasilan tetap dan tunjangan kepala desa dan perangkat desa.

- b) Operasional pemerintah desa.
 - c) Tunjangan dan operasional BPD.
 - d) Insentif rukun tetangga dan rukun warga.
- c. **Pembiayaan Desa**
 Pembiayaan desa berdasarkan Permendagri No. 13 Tahun 2014 meliputi semua penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya. Pembiayaan desa terdiri atas kelompok:
 - 1) **Penerimaan Pembiayaan**
 Penerimaan pembiayaan mencakup: sisa lebih perhitungan anggaran (SiLPA) tahun sebelumnya; pencairan dana cadangan; dan hasil penjualan kekayaan desa yang dipisahkan. SiLPA merupakan pelampauan penerimaan pendapatan terhadap belanja, penghematan belanja, dan sisa dana kegiatan lanjutan. SiLPA merupakan penerimaan pembiayaan yang digunakan untuk: menutupi defisit anggaran apabila realisasi pendapatan lebih kecil daripada realisasi belanja; mendanai pelaksanaan kegiatan lanjutan; dan mendanai kewajiban lainnya yang sampai dengan akhir tahun anggaran belum diselesaikan.
 - 2) **Pengeluaran Pembiayaan**
 Pengeluaran pembiayaan terdiri dari: pembentukan dana cadangan dan penyertaan modal desa. Pemerintah desa dapat membentuk dana cadangan untuk mendanai kegiatan yang penyediaan dananya tidak dapat sekaligus/sepenuhnya dibebankan dalam satu tahun anggaran. Pembentukan dana cadangan ditetapkan dengan peraturan desa.
- 5. **Perubahan Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDesa)**
 Perubahan peraturan desa tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDesa) berdasarkan Permendagri No. 113 Tahun 2014 dapat dilakukan apabila terjadi:

- a. Keadaan yang menyebabkan harus dilakukan pergeseran antarjenis belanja.
- b. Keadaan yang menyebabkan sisa lebih perhitungan anggaran (SiLPA) tahun sebelumnya harus digunakan dalam tahun berjalan.
- c. Terjadi penambahan dan/atau pengurangan dalam pendapatan desa pada tahun berjalan.
- d. Terjadi peristiwa khusus, seperti bencana alam, krisis politik, krisis ekonomi, dan/atau kerusuhan sosial yang berkepanjangan.
- e. Perubahan mendasar atas kebijakan pemerintah dan pemerintah daerah.

Perubahan APBDDesa hanya dapat dilakukan 1 (satu) kali dalam 1 (satu) tahun anggaran. Tata cara pengajuan perubahan APBDDesa adalah sama dengan tata cara penetapan APBDDesa.

C. Pengelolaan Keuangan Desa

Permendagri No. 113 Tahun 2014 menyebut bahwa pengelolaan keuangan desa adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, dan pertanggungjawaban keuangan desa. Keuangan desa dikelola berdasarkan asas-asas transparan, akuntabel, partisipatif, serta dilakukan tertib dan disiplin anggaran. Rangkaian dan asas pengelolaan keuangan desa harus dilakukan agar pemberdayaan masyarakat desa dapat berjalan sesuai dengan rencana sehingga visi desa dan masyarakat sejahtera terwujud.

Akuntabilitas keuangan desa tidak hanya bersifat horizontal antara pemerintah desa dengan Badan Musyawarah Desa (BPD), tetapi juga bersifat vertikal antara kepala desa dengan masyarakat desa dan atasan kepala desa. Pengelolaan keuangan desa juga harus dapat diakses oleh masyarakat desa. Berikut adalah siklus pengelolaan keuangan, yaitu pertama perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, dan pertanggungjawaban.

Permendagri No. 113 Tahun 2014 menjelaskan bahwa kekuasaan pengelolaan keuangan desa berada di tangan kepala desa yang dibantu oleh Pelaksana Teknis Pengelola Keuangan Desa (PTPKD). Kepala desa adalah pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan desa

dan mewakili pemerintah desa dalam kepemilikan kekayaan milik desa yang dipisahkan. Oleh karena itu, kepala desa mempunyai kewenangan:

- a. Menetapkan kebijakan tentang pelaksanaan APBDDesa.
- b. Menetapkan Pelaksana Teknis Pengelola Keuangan Desa (PTPKD)
- c. Menetapkan petugas yang melakukan pemungutan penerimaan desa
- d. Menyetujui pengeluaran atas kegiatan yang ditetapkan dalam APBDDesa.
- e. Melakukan tindakan yang mengakibatkan pengeluaran atas beban APBDDesa.

Kepala desa dalam melaksanakan pengelolaan keuangan desa dibantu oleh Pelaksana Teknis Pengelola Keuangan Desa (PTPKD) yang berasal dari unsur perangkat desa yang ditetapkan dengan keputusan kepala desa. Unsur perangkat desa yang dimaksud terdiri dari:

a. Sekretaris desa

Sekretaris desa bertindak selaku koordinator pelaksana teknis pengelolaan keuangan desa yang mempunyai tugas :

- 1) Menyusun dan melaksanakan kebijakan pengelolaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDDesa).
- 2) Menyusun rancangan peraturan desa tentang APBDDesa, perubahan APBDDesa, dan pertanggungjawaban pelaksanaan APBDDesa.
- 3) Melakukan pengendalian terhadap pelaksanaan kegiatan yang telah ditetapkan dalam APBDDesa.
- 4) Menyusun pelaporan dan pertanggungjawaban pelaksanaan APBDDesa.
- 5) Melakukan verifikasi terhadap bukti-bukti penerimaan dan pengeluaran APBDDesa.

b. Kepala seksi

Kepala seksi bertindak sebagai pelaksana kegiatan sesuai dengan bidangnya, dengan tugas:

- 1) Menyusun rencana pelaksanaan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya.
- 2) Melaksanakan kegiatan dan/atau bersama lembaga kemasyarakatan desa yang telah ditetapkan di dalam APBDDesa.

- 3) Melakukan tindakan pengeluaran yang menyebabkan atas beban anggaran belanja kegiatan.
- 4) Mengendalikan pelaksanaan kegiatan.
- 5) Melaporkan perkembangan pelaksanaan kegiatan kepada kepala desa.
- 6) Menyiapkan dokumen anggaran atas beban pengeluaran pelaksanaan kegiatan.

c. Bendahara

Bendahara dijabat oleh staf pada urusan keuangan. Bendahara mempunyai tugas: menerima, menyimpan, menyetorkan/ membayar, menatausahakan, dan mempertanggungjawabkan penerimaan pendapatan desa dan pengeluaran pendapatan desa dalam rangka pelaksanaan APBDesa. Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDesa) merupakan alat mengoordinasikan aktivitas perolehan pendapatan dan penerimaan pembiayaan, serta menjadi landasan belanja dan pengeluaran pembiayaan bagi pemerintah desa untuk suatu periode tertentu. Secara garis besar keuangan desa terdiri atas:

- 1) Pendapatan
 - a) Hasil usaha desa
 - b) Hasil kekayaan desa
 - c) Hasil swadaya dan partisipasi masyarakat
 - d) Lain-lain pendapatan asli desa
- 2) Belanja Desa
 - a) Kelompok Belanja Langsung
 - b) Kelompok Belanja Tidak Langsung
- 3) Pembiayaan
 - a) Penerimaan Pembiayaan
 - b) Pengeluaran Pembiayaan

Selanjutnya setelah APBDesa ditetapkan menjadi peraturan desa, maka aktivitas pelaksanaan anggaran segera dapat dilaksanakan. Beberapa kebijakan terkait pelaksanaan APBDesa ditentukan dalam Permendagri No. 113 Tahun 2014.

Pengeluaran kas desa juga diatur dalam Permendagri No. 113 Tahun 2014, seperti:

- a. Pengajuan pendanaan disertai dokumen Rencana Anggaran Biaya (RAB).

- b. RAB harus diverifikasi oleh sekretaris desa dan disahkan oleh kepala desa.
- c. Pengeluaran harus dicatat dalam buku pembantu kas kegiatan sebagai bentuk pertanggungjawaban.
- d. Pelaksana kegiatan mengajukan surat Permintaan Pembayaran (SPP) kepada kepala desa.
- e. SPP tidak boleh dilakukan sebelum barang atau jasa diterima.
- f. Pengajuan SPP disertai pernyataan tanggungjawab belanja, dan lampiran bukti transaksi.
- g. Sekretaris harus melakukan kewajibannya dalam pengajuan.
- h. Jika kepala desa sudah menyetujui, maka bendahara melakukan pembayaran.
- i. Setiap pengeluaran harus dicatat oleh bendahara.

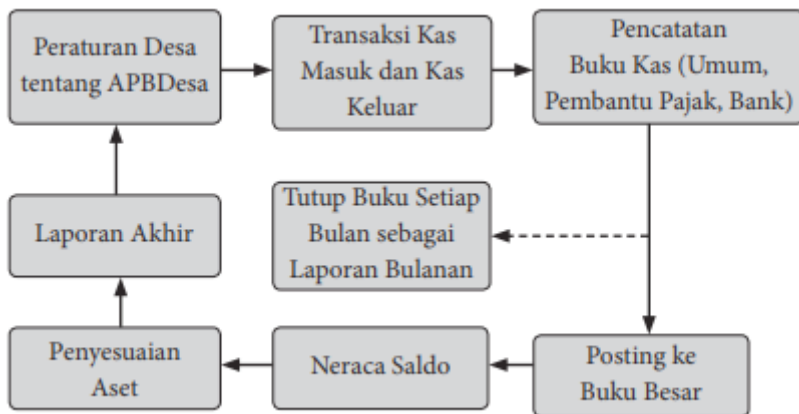
Jika diatas sudah dijelaskan mengenai pengeluaran kas, maka dibawah ini akan dijelaskan mengenai penerimaan kas. Prosedur penerimaan kas secara spesifik tidak diatur dalam Permendagri No. 113 Tahun 2014, namun bendahara wajib menerapkan prosedur penerimaan kas yang menjamin keamanan, kelengkapan, dan keakuratan penerimaan kas. Secara spesifik prosedur penerimaan kas yang berasal dari pendapatan transfer pemerintah kabupaten/kota dalam bentuk dana desa adalah sebagai berikut :

- a. Alokasi Dana Desa (ADD) dalam APBD kabupaten/kota dianggarkan pada badan/dinas/kantor pemberdayaan masyarakat desa.
- b. Pemerintah desa membuka rekening pada bank yang ditunjuk berdasarkan keputusan kepala desa.
- c. Kepala desa mengajukan permohonan penyaluran ADD kepada bupati.
- d. Kepala badan/dinas/kantor pemberdayaan masyarakat desa akan meneruskan berkas permohonan kepada kepala bagian keuangan setda kabupaten atau kepala Dinas/ Badan Pengelola Keuangan dan Kekayaan Aset Daerah (D/BPKKAD) yang selanjutnya akan menyalurkan ADD langsung dari kas daerah ke rekening desa.
- e. Mekanisme pencairan ADD dalam APBDesa dilakukan secara bertahap atau disesuaikan dengan kemampuan dan kondisi daerah kabupaten/kota.

Seorang bendahara desa juga wajib mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP sebagai identitas bendahara desa dalam menjalankan kewajiban perpajakannya yang meliputi memotong/memungut dan menyetorkan serta melaporkan Pajak Penghasilan (PPH) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

D. Penatausahaan Keuangan Desa

Penerimaan kas oleh pemerintah desa menurut Peremnedagri No. 113 Tahun 2014 dapat berupa pendapatan desa yang bersumber dari pendapatan asli desa, pendapatan asli transfer, pendapatan lain-lain, ataupun yang bersumber dari penerimaan pembiayaan. Sementara pengeluaran kas oleh pemerintah desa berupa dapat berupa belanja pada bidang penyelenggara pemerintahan desa, bidang pelaksanaan pembangunan desa, bidang pembinaan kemasyarakatan, bidang tak terduga, atau untuk pengeluaran pembiayaan. Berikut siklus penatausahaan keuangan yang dapat dilaksanakan oleh bendahara desa:



Keterangan :

1. Siklus penatausahaan keuangan desa dimulai dengan ditetapkannnya peraturan desa tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDesa).
2. Berdasarkan APBDesa maka pemerintahan desa melakukan transaksi keuangan berupa penerimaan kas sebagai sumber

pendapatan desa dan melakukan pengeluaran kas berupa belanja untuk menjalankan operasional dan program-program desa.

3. Berdasarkan bukti-bukti transaksi keuangan (kas masuk maupun kas keluar) yang sah terutama Surat Permintaan Pembayaran dan Bukti Penerimaan Kas, bendahara desa mencatatnya dalam buku-buku kas (buku kas umum, buku kas pembantu pajak, dan buku bank).
4. Bendahara desa melakukan penutupan pada setiap bulannya terhadap masing-masing buku kas tersebut dan menjadikannya sebagai laporan ke kepala desa.
5. Bendahara desa memposting setiap transaksi yang dicatat di buku kas ke masing-masing akun/rekening yang ada di buku besar.
6. Pada saat akan menyusun laporan keuangan, baik semesteran maupun tahunan, bendahara desa harus menyusun neraca saldo yang merupakan ringkasan saldo dari setiap akun/rekening yang ada di buku besar.
7. Selanjutnya, bendahara desa menghitung dan melakukan penyesuaian terhadap akun-akun/ rekening-rekening yang terkait dengan aset lancar sebagai tahap penyusunan laporan kekayaan milik desa.
8. Bendahara desa menyusun laporan keuangan.

Pemendagri No. 113 Tahun 2014 menyebutkan bahwa penatausahaan penerimaan dan pengeluaran tersebut wajib dilaksanakan dengan menggunakan buku kas umum, buku pembantu pajak, dan buku bank. Buku kas umum digunakan untuk mencatat semua pengeluaran dan penerimaan berupa uang tunai yang ada pada bendahara desa. Buku pembantu pajak digunakan untuk mencatat setiap kas hasil pemotongan pajak dan penyetoran kas tersebut ke rekening negara. Buku bank digunakan untuk mencatat mutasi penyetoran ke rekening kas desa dan penarikan dari rekening kas desa pada bank.

E. Penyusunan Neraca Awal Desa

Laporan Kekayaan Milik Desa Awal adalah laporan kekayaan milik desa yang disusun untuk pertama kalinya oleh pemerintah desa. Laporan Kekayaan Milik Desa Awal menunjukkan jumlah aset, kewajiban,

dan kekayaan bersih yang terdapat di suatu desa pada tanggal pelaporannya. Selama ini sistem administrasi yang ada di desa tidak memungkinkan adanya pelaporan dalam format laporan kekayaan milik desa, oleh karenanya perlu dilakukan pendekatan untuk menentukan jumlah-jumlah yang akan disajikan dalam Laporan Kekayaan Milik Desa Awal. Salah satu pendekatan yang dapat digunakan adalah dengan melakukan inventarisasi atas pos-pos yang ada di dalam Laporan Kekayaan Milik Desa. Inventarisasi dapat dilakukan secara fisik melalui catatan, laporan, ataupun dokumen sumber lainnya.

Penyusunan dan penyajian Laporan Kekayaan Milik Desa itu sendiri harus sesuai dengan peraturan yang berlaku agar dihasilkan suatu format laporan yang seragam. Saat ini, format Laporan Kekayaan Milik Desa mengacu pada Permendagri No. 113 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Keuangan Desa. Berhubung dengan kondisi pencatatan aset dan kewajiban yang pada umumnya kurang andal, baik dari aspek kelengkapan, keberadaan, maupun penilaiannya, maka untuk penyusunan Laporan Kekayaan Milik Desa Awal, pemerintah desa perlu menyusun langkah-langkah yang terstruktur, bertahap, jelas, mudah dipahami, dan dapat dilaksanakan. Langkah-langkah tersebut antara lain:

1. Menentukan ruang lingkup pekerjaan.
2. Menyiapkan formulir-formulir berikut petunjuk pengisiannya.
3. Memberikan penjelasan kepada tim yang akan melakukan penyusunan Laporan Kekayaan Milik Desa Awal.
4. Melaksanakan kegiatan pengumpulan data serta inventarisasi aset dan kewajiban.
5. Melakukan pengolahan data serta klasifikasi aset dan kewajiban sesuai dengan Permendagri No. 113 Tahun 2014.
6. Melakukan penilaian terhadap aset dan kewajiban.
7. Menyajikan akun-akun aset, kewajiban, dan kekayaan bersih beserta jumlahnya dalam Laporan Kekayaan Milik Desa.

Neraca yang dihasilkan oleh desa menyajikan posisi keuangan desa dalam satu periode tertentu. Tahap-tahap untuk dapat menghasilkan neraca desa maka perlu dilakukan hal-hal berikut:

1. Membuat buku kas desa
2. Membuat buku kas harian pembantu

3. Membuat buku pajak
4. Membuat buku bank
5. Membuat buku hutang
6. Membuat buku piutang
7. Membuat buku modal/ekuitas
8. Membuat buku persediaan
9. Membuat buku investaris desa

Dalam laporan neraca awal desa memuat beberapa akun yang diantaranya sebagai berikut:

1. Aset Lancar

Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah desa sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/ atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah desa maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya. Aset lancar meliputi:

- a. Kas Desa, adalah uang tunai dan saldo simpanan di bank yang setiap saat dapat digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan desa. Setiap pemerintah desa wajib menyajikan saldo kasnya pada saat menyusun Laporan Kekayaan Milik
- b. Piutang, adalah hak pemerintah desa untuk menerima pembayaran dari pihak lain atas kegiatan yang dilaksanakan oleh pemerintah desa atau atas penggunaan aset desa. Piutang dapat dikelompokkan berdasarkan objek yang menjadi aktivitas, sebagai contoh piutang sewa tanah dan piutang sewa gedung.
- c. Persediaan, adalah aset dalam bentuk barang atau perlengkapan (supplies) yang diperoleh dengan maksud untuk mendukung kegiatan operasional pemerintah desa dan barang-barang yang dimaksudkan untuk dijual dan/atau diserahkan dalam rangka pelayanan kepada masyarakat dalam waktu 12 (dua belas) bulan dari tanggal pelaporan. Contoh dari persediaan adalah materai, kertas segel, dan lain sebagainya.

2. Penyertaan Modal Pemerintah Desa

Sebagai upaya untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, pemerintah desa dapat membentuk Badan Usaha Milik Desa (BUMDesa) yang mengacu pada Permendesa No. 4 Tahun 2015 tentang Badan Usaha Milik Desa yang asetnya dikelola secara terpisah. Pada saat pembentukan BUMDesa, pemerintah desa menyetorkan modal tertentu dan hal tersebut kemudian dinyatakan dalam akte pendirian BUMDesa. Penyertaan modal pemerintah desa menggambarkan jumlah yang dibayar oleh pemerintah desa untuk penyertaan modal dalam BUMDesa. Akuntansi Desa Nilai penyertaan modal pemerintah desa dapat diketahui dari peraturan desa, akte pendirian BUMDesa beserta perubahannya, dan bukti setoran modal yang telah dilakukan oleh pemerintah desa.

3. Aset Tetap

Aset tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah desa atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Aset tetap terdiri dari:

- a. Tanah, aset tetap tanah ini adalah tanah yang dimiliki atau diperoleh dengan maksud untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah desa dan dalam kondisi siap digunakan. Untuk keperluan penyusunan Laporan Kekayaan Milik Desa Awal suatu desa, nilai tanah yang dicantumkan dalam Laporan Kekayaan Milik Desa Awal adalah nilai wajar pada tanggal Laporan Kekayaan Milik Desa Awal.
- b. Peralatan dan Mesin, meliputi alat berat; alat angkutan; alat bengkel dan alat ukur; alat pertanian; alat kantor dan rumah tangga; alat studio, komunikasi, dan pemancar; alat kedokteran dan kesehatan; alat laboratorium; alat persenjataan; komputer; alat eksplorasi; alat pemboran; alat produksi, pengolahan, dan pemurnian; alat bantu eksplorasi; alat keselamatan kerja; alat peraga; dan unit peralatan proses produksi yang masa manfaatnya lebih dari 12 (dua belas) bulan dan dalam kondisi yang siap digunakan. Untuk keperluan penyusunan Laporan Kekayaan Milik Desa Awal, nilai wajar untuk peralatan dan mesin

adalah harga perolehan jika peralatan dan mesin tersebut dibeli setahun atau kurang dari tanggal Laporan Kekayaan Milik Desa Awal atau membandingkannya dengan harga pasar peralatan dan mesin sejenis dan dalam kondisi yang sama.

- c. Gedung dan Bangunan, mencakup seluruh gedung dan bangunan yang dibeli atau dibangun dengan maksud untuk digunakan dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap digunakan. Gedung dan bangunan di Laporan Kekayaan Milik Desa meliputi antara lain: bangunan gedung; monumen; bangunan menara; dan rambu-rambu. Untuk keperluan penyusunan Laporan Kekayaan Milik Desa Awal, nilai wajar gedung dan bangunan adalah harga perolehan jika gedung dan bangunan tersebut dibeli atau dibangun setahun atau kurang dari tanggal Laporan Kekayaan Milik Desa Awal. Jika lebih dari satu tahun sebelum tanggal Laporan Kekayaan Milik Desa Awal, nilai wajar gedung dan bangunan ditentukan dengan menggunakan NJOP terakhir. Jika ada alasan untuk tidak menggunakan NJOP maka dapat digunakan nilai appraisal dari perusahaan jasa penilai resmi atau membentuk tim penilai yang kompeten.
- d. Jalan, Irigasi, dan Jaringan mencakup jalan, irigasi, dan jaringan yang dibangun oleh pemerintah desa, serta dikuasai oleh pemerintah dan dalam kondisi siap digunakan. Jalan, irigasi, dan jaringan di Laporan Kekayaan Milik Desa antara lain meliputi: jalan dan jembatan; bangunan air; instalasi; dan jaringan. Pos ini tidak mencakup tanah yang diperoleh untuk pembangunan jalan, irigasi, dan jaringan. Untuk keperluan penyusunan Laporan Kekayaan Milik Desa Awal, nilai wajar jalan, irigasi, dan jaringan ditentukan oleh perusahaan jasa penilai resmi atau tim penilai yang kompeten dengan menggunakan standar biaya atau perhitungan teknis (yang antara lain memperhitungkan fungsi dan kondisi aset) dari instansi pemerintah yang berwenang, yang diterbitkan setahun atau kurang dari tanggal Laporan Kekayaan Milik Desa.

4. Dana Cadangan

Dana cadangan merupakan dana yang disisihkan beberapa tahun anggaran untuk kebutuhan belanja pada masa datang. Pembentukan maupun peruntukan dana cadangan harus diatur dengan peraturan desa, sehingga dana cadangan tidak dapat digunakan untuk peruntukan yang lain. Dana cadangan dinilai sebesar nilai nominal dana cadangan yang dibentuk. Seluruh hasil yang diperoleh dari pengelolaan dana cadangan akan menambah dana cadangan yang bersangkutan. Misalnya, dana cadangan tersebut disimpan dalam bentuk deposito, maka bunga deposito yang diperoleh akan dicatat sebagai penambah dana cadangan, sebaliknya seluruh biaya yang timbul atas pengelolaan dana cadangan akan mengurangi dana cadangan yang bersangkutan, misalnya biaya administrasi deposito. Dokumen sumber yang dapat digunakan untuk membukukan dana cadangan dalam menyusun Laporan Kekayaan Milik Desa Awal adalah rekening dana cadangan yang ada di bank.

5. Kewajiban

Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah desa. Kewajiban umumnya timbul karena konsekuensi pelaksanaan tugas atau tanggung jawab untuk bertindak di masa lalu. Kewajiban dapat dipaksakan menurut hukum sebagai konsekuensi dari kontrak yang mengikat atau peraturan perundang-undangan. Praktik yang terjadi selama ini, pada umumnya kewajiban yang dicatat dalam pembukuan pemerintah desa hanya utang yang berasal dari pinjaman. Oleh karena itu, untuk dapat menyajikan secara lengkap seluruh utang yang dimilikinya, pada saat penyusunan Laporan Kekayaan Milik Desa pertama kali pemerintah desa harus melaksanakan kegiatan inventarisasi atas seluruh utang yang ada pada tanggal Laporan Kekayaan Milik Desa tersebut. Penyajian utang pemerintah desa di Laporan Kekayaan Milik Desa dapat diklasifikasikan ke dalam dua kelompok, yakni:

- a. Kewajiban Jangka Pendek, merupakan kewajiban yang diharapkan akan dibayar kembali atau jatuh tempo dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal Laporan Kekayaan Milik Desa. Kewajiban ini mencakup utang yang

berasal dari pinjaman (bagian lancar utang jangka panjang dan utang kepada pihak ketiga), utang bunga, maupun utang pajak.

- b. Kewajiban Jangka Panjang Kewajiban jangka panjang merupakan kewajiban yang diharapkan akan dibayar kembali atau jatuh tempo dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal Laporan Kekayaan Milik Desa. Contoh kewajiban jangka panjang adalah utang bank.

AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH

A. DASAR HUKUM PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH

Dasar hukum pengelolaan keuangan daerah mengikuti ketentuan dalam Undang-undang di bidang keuangan daerah, yaitu antara lain sebagai berikut.

1. Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945, khususnya bagian yang mengatur keuangan negara
2. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang keuangan daerah.
3. Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang pembendaharaan daerah.
4. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Daerah.
5. Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional.
6. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.
7. Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
8. Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pembinaan dan Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintah Daerah.
9. Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
10. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

11. Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 yang diperbaharui dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang standar Akuntansi Pemerintahan.
12. Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Laporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 22 tahun 2011 tentang Pedoman Penyusunan APBD Tahun Anggaran 2012.
13. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah dan Perubahannya, yaitu Permendagri Nomor 59 tahun 2007 dan Permendagri Nomor 21 tahun 2011.
14. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua Pada Pemerintah Daerah.

B. Siklus Pengelolaan Keuangan Daerah

Dalam suatu organisasi, pada dasarnya manajemen dapat diartikan sebagai suatu proses yang melibatkan orang-orang untuk menentukan, menginterpretasikann dan mencapai tujuan-tujuan organisasi yang telah ditetapkan dengan pelaksanaan fungsi-fungsi perencanaan (*planning*), pengorganisasian (*Organizing*), penyusunan personalia atau kepegawaian (*Staffing*), pengarahaan dan kepemimpinan (*Leading*) dan Pengawasan (*Controlling*). Begitu juga dalam pengelolaan keuangan daerah, fungsi tersebut diwujudkan dalam siklus pengelolaan keuangan daerah.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, bagian Pertama Pasal 1 tentang ketentuan umumnya menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintah daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk di dalamrrya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut. Selanjutnya, dalam Bagian ketiga pasal 4 menyebutkan bahwa pengelolaan keuangan daerah dilakukan dengan tetib, taat pada peraturan perundang-undangan, efektif, efisien, ekonomis, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan asas keadilan, kepatuhan dan manfaat untuk masyarakat.

1. Perencanaan

Perencanaan daerah akan menghasilkan rencana pembangunan jangka panjang, jangka menengah, dan tahunan yang dilaksanakan oleh unsur penyelenggara pemerintahan di daerah dengan melibatkan masyarakat. Adapun tujuan perencanaan adalah untuk hal berikut ini.

- a. Mendukung koordinasi antarpelaku pembangunan.
- b. Menjamin terciptanya integrasi, sinkronisasi, dan sinergi baik antardaerah, antarruang, antarwaktu, antarfungsi pemerintah maupun antara pusat dan daerah.
- c. Menjamin keterkaitan dan konsistensi antara perencanaan, penganggaran, pelaksanaan dan pengawasan.
- d. Mengoptimalkan partisipasi masyarakat dan menjamin tercapainya penggunaan sumber daya secara efisien, efektif, berkeadilan, dan berkelanjutan.

Perencanaan pengelolaan keuangan pemerintah daerah akan tergambar di dalam Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD), yang di dalam penyusunan APBD harus mempertimbangkan sinergitas antara perencanaan pusat dan daerah, yaitu:

- a. Keterkaitan antarwilayah dari segi sosial, ekonomi, budaya dan politik sebagai perwujudan wawasan nusantara dalam kerangka Negara Kesatuan Republik Indonesia.
- b. Potensi strategis di setiap wilayah.
- c. Tujuan dan sasaran pembangunan setiap wilayah.
- d. Rencana tata ruang dan pola pemanfaatan ruang yang optimal.
- e. Keterkaitan lintas sektor dan lintas wilayah secara lebih efektif dan efisien.

Didalam penyusunan APBD, maka terdapat beberapa hal yang menjadi prinsip yang harus diperhatikan, yaitu sebagai berikut.

- a. APBD disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan daerah.
- b. APBD harus disusun secara tepat waktu sesuai tahapan dan jadwal.
- c. Penyusunan APBD dilakukan secara transparan, yang memudahkan masyarakat untuk mengetahui dan

mendapatkan akses informasi seluas-luasnya tentang APBD.

- d. Penyusunan APBD harus melibatkan partisipasi masyarakat.
- e. APBD harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan
- f. Substansi APBD tidak boleh bertentangan dengan kepentingan umum, peraturan yang lebih tinggi dan peraturan daerah lainnya.

Adapun permasalahan yang menjadi prioritas dalam pengelolaan keuangan pemerintah daerah adalah sebagai berikut.

- a. Masih tingginya pengangguran terbuka
- b. Masih besarnya jumlah penduduk yang hidup dibawah garis kemiskinan
- c. Masih rentannya keberlanjutan investasi dan rendahnya daya saing ekspor.
- d. Pemenuhan kebutuhan energi di dalam negeri masih terkendala.
- e. Rendahnya produktivitas pertanian dalam arti luas dan belum terkelolanya sumber daya alam dan potensi energi terbarukan secara optimal.
- f. Kualitas pendidikan dan kesehatan rakyat masih relatif rendah.
- g. Penegakan hukum dan reformasi birokrasi belum didukung secara optimal.
- h. Masih rendahnya rasa aman, kurang memadainya kekuatan pertahanan, dan masih adanya potensi konflik horisontal.
- i. Belum memadainya kemampuan dalam menangani bencana
- j. Masih perlunya upaya pengurangan kesenjangan antarwilayah khususnya di daerah perbatasan dan wilayah terisolir masih besar
- k. Dukungan infrastruktur masih belum memadai.

Sehubungan dengan permasalahan di atas, maka prioritas pembangunan pengelolaan keuangan daerah adalah sebagai berikut.

- a. Peningkatan investasi, ekspor dan kesempatan kerja. Difokuskan pada peningkatan daya tarik investasi dalam dan luar negeri, pengurangan hambatan pokok pada

prosedur perijinan, administrasi perpajakan, kepabeanaan, dan lainlain.

- b. Revitalisasi pertanian, perikanan dan kehutanan, dan pembangunan pedesaan. Difokuskan pada peningkatan produksi pangan, akses rumah tangga terhadap pangan, produktivitas, perikanan, dan lainlain.
- c. Percepatan pembangunan infrastruktur dan peningkatan pengelolaan energy. Difokuskan pada peningkatan pelayanan infrastruktur sesuai dengan standar pelayanan minimal, daya saing sektor riil, dan lain-lain.
- d. Peningkatan akses dan kualitas pendidikan dan kesehatan. Difokuskan pada akselerasi penuntasan wajib belajar pendidikan dasar sembilan tahun yang merata dan bermutu, peningkatan ketersediaan, dan lain-lain.
- e. Peningkatan efektivitas penanggulangan kemiskinan. Difokuskan pada stabilisasi harga bahan pokok, mendorong pertumbuhan yang berpihak pada rakyat miskin, dan lain-lain.
- f. Pemberantasan korupsi dan percepatan pelaksanaan reformasi birokrasi. Difokuskan pada penindakan terhadap pelaku tindak pidana korupsi, peningkatan kualitas pelayanan publik, dan lain-lain.
- g. Penanganan bencana, pengurangan risiko bencana, dan peningkatan pemberantasan penyakit menular.

Dari dokumen perencanaan di atas maka pemerintah daerah akan kepada melanjutkan langkah langkah berikut dalam penyusunan APBD.

- a. Penyusunan Kebijakan Umum APBD (KUA).
- b. Penyusunan prioritas dan plafon Anggaran Sementara (PPAS).
- c. Penyusunan dan penyampaian surat edaran kepala daerah tentang pedoman penyusunan RKA SKPD kepada seluruh SKPD.
- d. Penyusunan rancangan peraturan daerah tentang APBD.
- e. Penyusunan rancangan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD.
- f. Penyampaian rancangan peraturan daerah tentang APBD dan peraiuran kepala daerah tentang penjabaran APBD.

2. Pelaksanaan

Untuk anggaran pemerintah pusat, pelaksanaan APBN dimulai dengan diterbitkannya Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran, /DIPA. Segera setelah suatu Tahun anggaran dimulai (1 Januari tahun berjalan), maka DIPA harus segera diterbitkan untuk dibagikan kepada satuan-satuan kerja sebagai pengguna anggaran pada kementerian/ lembaga. Seperti pada pemerintah pusat, pemerintah daerah juga harus menempuh cara yang sama dengan sedikit tambahan prosedur. Setelah terbit Peraturan Daerah tentang APBD, SKPD wajib menyusun DPA. Dengan demikian, maka fleksibilitas penggunaan anggaran diberikan kepada Pengguna Anggaran. DPA disusun secara rinci menurut klasifikasi organisasi, fungsi, program, kegiatan dan jenis belanja disertai indikator kinerja. Dokumen ini disertai dengan rencana penarikan dana untuk mendanai kegiatan dan apabila dari kegiatan tersebut menghasilkan pendapatan maka rencana penerimaan kas (pendapatan) juga harus dilampirkan. Jika DIPA bagi kementerian/ lembaga sudah dapat dijadikan dokumen untuk segera melaksanakan anggaran pemerintah pusat, pada pemerintah daerah masih diperlukan untuk memastikan Surat Penyediaan Dana (SPD). SPD merupakan suatu dokumen yang menyatakan tersedianya dana untuk melaksanakan kegiatan. SPD ini diperlukan untuk memastikan bahwa dana yang diperlukan melaksanakan kegiatan sudah tersedia pada saat kegiatan berlangsung. Setelah DPA dan SPD terbit, maka masing-masing satuan kerja wajib melaksanakan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya. Selanjutnya, atas pelaksanaan kegiatan oleh satuan kerja, ada dua sistem yang terkait dengan pelaksanaan anggaran, yaitu sistem penerimaan dan sistem pembavaran.

a. Sistem Penerimaan

Seluruh penerimaan daerah harus disetor ke Rekening Kas Umum Daerah dan tidak diperkenankan digunakan secara langsung oleh satuan kerja yang melakukan pemungutan (azas bruto). Oleh karena itu, penerimaan wajib disetor ke Rekening Kas Umum selambat-lambatnya pada hari berikutnya. Dalam rangka mempercepat penerimaan pendapatan, Bendahara Umum Daerah (BUD) dapat membuka rekening penerimaan pada bank. Bank yang bersangkutan wajib menyetorkan penerimaan pendapatan setiap sore hari ke Rekening Kas Umum Daerah.

b. Sistem Pembayaran

Dalam sistem pembayaran terdapat dua pihak yang terkait, yaitu Pengguna Anggaran/ Barang dan BUD. Terdapat 2 cara pembayaran, yaitu pembayaran yang dilakukan secara langsung oleh BUD kepada yang berhak menerima pembayaran atau lebih dikenal dengan sistem langsung. Pembayaran dengan sistem langsung dilakukan untuk belanja dengan nilai yang cukup besar atau diatas jumlah tertentu. Cara lainnya adalah dengan menggunakan Uang Persediaan (UP) melalui bendahara Pengeluaran. Pengeluaran UP dilakukan untuk belanja yang nilainya kecil dibawah jumlah tertentu untuk membiayai keperluan sehari-hari perkantoran. Pelaksanaan anggaran dilakukan dengan mengikuti suatu sistem dan prosedur akuntansi. Sistem ini diperlukan untuk tujuan tiga hal berikut.

- 1) Untuk menetapkan prosedur yang harus diikuti oleh pihak-pihak yang terkait sehingga jelas pembagian kerja dan tanggung jawab di antara mereka.
- 2) Untuk terselenggarakannya pengendalian intern dalam menghindari terjadinya penyelewengan.
- 3) Untuk menghasilkan laporan keuangan pemerintah yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerinta (SAP).

3. Penatausahaan

Penatausahaan merupakan prosedur pada saat kegiatan menerima, menyimpan, menyetor, membayar, menyerahkan, mencatat, mempertanggung jawabkan dan melaporkan.

Penatausahaan merupakan lanjutan dari pelaksanaan APBD yang terdiri atas berikut ini.

- a. Sekretaris daerah memulai kegiatan penatausahaan dengan memberikan persetujuan pengesahan DPA SKPD
- b. PPKD/ Kepala DPPKAD mengesahkan DPA-SKPD dan anggaran kas.
- c. PPKD/Kepala DPPKAD selaku bendahara umum daerah/ BUD menerbitkan SPD.
- d. PPTK di seluruh SKPD menyiapkan dokumen SPP-LS.
- e. Bendahara penerimaan dan pengeluaran diusulkan PPKD kepada KDH untuk ditetapkan sebagai bendahara untuk melaksanakan tugas kebhendaharaan dalam rangka

- pelaksanaan anggaran SKPD. Bendahara pengeluaran mengajukan SPP-UP/ GU,/TU (sistem UYHD) dan SPP-LS.
- f. Bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran adalah pejabat fungsional. Baik secara langsung maupun tidak langsung dilarang melakukan kegiatan perdagangan pekerjaan pemborongan dan penjualan jasa atau bertindak sebagai penjamin atas kegiatan/pekerjaan,/penjualan, serta membuka rekening/giro pos atau menyimpan uang pada suatu bank atau lembaga keuangan lainnya atas nama pribadi.
 - g. Bendahara dalam melaksanakan tugasnya dapat dibantu oleh bendahara penerimaan pembantu dan/ atau bendahara pengeluaran pembantu.
 - h. Bendahara secara fungsional bertanggung jawab kepada PPKD selaku BUD.
 - i. Bendahara secara administratif bertanggung jawab kepada kepala SKPD.
 - j. Kepala SKPD mengajukan SPM-UP/GU/TU dan SPM-LS.
 - k. PPKD selaku Kuasa BUD Menerbitkan SP2D.
 - l. PPK SKPD mengakuntansikan dan menyiapkan laporan keuangan SKPD, serta melaksanakan anggaran yang dimuat dalam DPA SKPD Kepala SKPD menetapkan pejabat yang melaksanakan tata usaha keuangan pada SKPD sebagai PPK SKPD. PPK SKPD yang mempunyai tugas meneliti kelengkapan SPP-LS (pengadaan barang), UP, GU. TU dan SPP-LS gaji tunjangan dan lainnya. Melakukan verifikasi SPP, menyiapkan SPM, melakukan verifikasi harian atas penerimaan, melaksanakan akuntansi SKPD dan menyiapkan laporan SKPD.
 - m. KepalaSKPD menyusun pertanggung jawaban Dana (SPJ)
 - n. PPKD/kepala DPPKAD/BUD menyusun laporan keuangan dan pertanggung jawaban pelaksanaan APBD

Salah satu tahapan penting dalam tahap ini adalah penatausahaan bendahara penerimaan dan penausahaan bendahara pengeluaran, yaitu seperti berikut.

- a. Penatausahaan bendahara penerimaan.
Bendahara penerimaan wajib menyelenggarakan penatausahaan terhadap seluruh penerimaan dan menyetorkan seluruh pe-

nerimaan yang menjadi tanggung jawabnya. Prosedur penatausahaan bendahara penerimaan merupakan prosedur yang digunakan menatausahakan kegiatan menerima, menyimpan, menyetor, membayar, menyerahkan, dan mempertanggungjawabkan penerimaan uang yang berada dalam pengelolaan bendahara penerimaan.

Dokumen yang digunakan pada prosedur penatausahaan bendahara penerimaan terdiri atas berikut ini.

- 1) Anggaran Kas
- 2) Dokumen Pelaksanaan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (DPA-SKPD)
- 3) Buku Kas Umum (BKU) Penerimaan.
- 4) Buku Rekapitulasi Penerimaan Harian (RPH)
- 5) Surat Ketetapan Pajak Daerah (SKP-Daerah)
- 6) Surat Ketetapan Retribusi (SKR)
- 7) Surat Tanda Setoran (STS)
- 8) Bukti penerimaan lainnya yang sah.
- 9) Nota kredit / bukti setoran.
- 10) Buku simpanan/ bank.
- 11) Perincian penerimaan perincian objek.
- 12) Register penerimaan kas.

Adapun prosedur penatausahaan bendahara penerimaan terdiri atas sebagai berikut ini.

- 1) Prosedur penerimaan setoran melalui bendahara penerimaan
- 2) Prosedur penerimaan setoran melalui bendahara penerimaan pembantu.
- 3) Prosedur penerimaan setoran melalui badan, lembaga keuangan, atau kantor pos.
- 4) Prosedur pertanggung jawaban penerimaan setoran.

b. Penatausahaan bendahara pengeluaran

Prosedur penatausahaan bendahara pengeluaran merupakan prosedur yang digunakan untuk menatausahakan kegiatan menerima, menyimpan, menyetor, membayar, menyerahkan, dan mempertanggungjawabkan pengeluaran uang yang berada dalam pengelolaan bendahara pengeluaran.

Dokumen yang digunakan pada prosedur penatausahaan bendahara pengeluaran terdiri atas berikut ini

- a. Anggaran Kas
- b. Dokumen Pelaksanaan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (DPA-SKPD).
- c. Surat Penyediaan Dana
- d. Register SPD
- e. Surat Permintaan Pembayaran, terdiri atas.
 - 1) SPP-Uang Persediaan (SPP-UP)
 - 2) SPP- Ganti Uang Persediaan (SPP-GU)
 - 3) SPP- Tambahan Uang (SPP-TU)
 - 4) SPP-Langsung (SPP-LS)
 - 5) Register SPP
 - 6) Surat Perintah Membayar (SPM)
 - 7) Register SPM
 - 8) Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D)
 - 9) Register SP2D
 - 10) Buku Kas Umum Pengeluaran
 - 11) Buku Kas Umum Pengeluaran Pembantu
 - 12) Buku Pembantu Simpanan/Bank
 - 13) Buku Pembantu Panjar
 - 14) Buku Pembantu Pajak PPN/PPh
 - 15) Berita Acara Pemeriksaan Kas
 - 16) Register Penutupan Kas
 - 17) Rincian Pengeluaran perincian Objek
 - 18) Kartu Pengendalian Kredit Anggaran
 - 19) Laporan Pertanggungjawaban pengeluaran
 - 20) Surat pengesahan pertanggungjawaban pengeluaran

Adapun Prosedur penatausahaan bendahara pengeluaran terdiri atas berikut ini :

- a. Prosedur penerbitan Surat Penyediaan Dana
- b. Prosedur penerbitan Surat Permintaan Pembayaran
- c. Prosedur penerbitan Surat Perintah Membayar
- d. Prosedur penerbitan Surat Perintah Pencairan Dana
- e. Prosedur Penggunaan Dana
- f. Prosedur Pertanggungjawaban Penggunaan Dana.

4. Pelaporan

Laporan keuangan pemerintah daerah merupakan salah satu wujud bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah atas

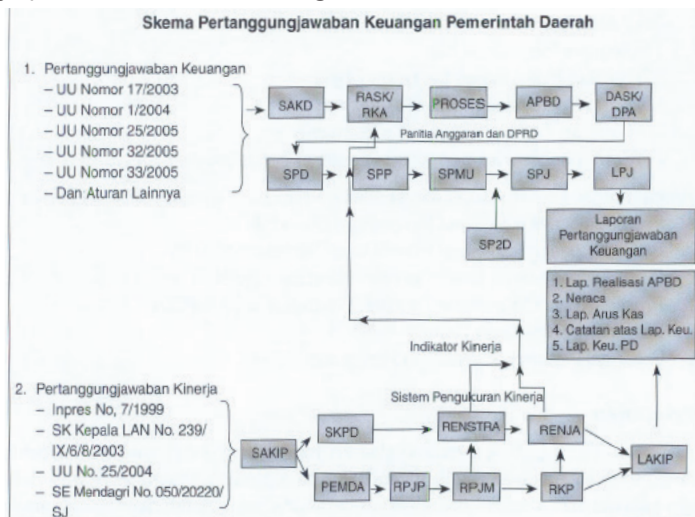
penggunaan keuangan daerah dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah dan operasional pemerintah daerah. hal tersebut menjadi tolak ukur kinerja untuk dapat dipertanggungjawabkan pada setiap akhir tahun anggaran Tujuan umum pelaporan keuangan daerah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya.

Laporan keuangan harus disusun sesuai dengan Standar Akuntansi pemerintah (SAP) sesuai dengan Peraturan pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 yang telah diperbaharui dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Laporan keuangan pemerintah daerah setiap tahun akan diperiksa oleh BPK dan setelah itu dipertanggungjawabkan ke DPRD propinsi/kabupaten/kota.

5. Pertanggungjawaban

Dengan banyaknya regulasi, saat ini baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, baik di tingkat kementerian maupun tingkat SKPD dituntut dua jenis pertanggung jawaban, yaitu pertanggung jawaban keuangan dan pertanggungjawaban kinerja.

Gambaran menyeluruh dari pertanggungjawaban keuangan dan kinerja pemerintah daerah sebagai berikut.



1. Pertanggungjawaban Keuangan

Pertanggungjawaban keuangan diatur di dalam paket regulasi keuangan, yaitu Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Daerah, Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Daerah, Undang-undang Nomor 25 Tahun 2005 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional, Undang-Undang Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah serta Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2005 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

Dalam sistem tersebut diatur mulai dari perencanaan sampai pelaporan, yang penjelasannya adalah sebagai berikut.

- a. Pemerintah daerah memulai kegiatannya dimana setiap SKPD mengajukan rencana kegiatan kerja dengan menyusun dokumen anggaran, yaitu Rencana Kineria dan Anggaran (RKA).
- b. Seluruh RKA tersebut dikumpulkan/kompilasi oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) untuk dibahas dan diajukan ke DPRD.
- c. DPRD akan membahas usulan anggaran atau RKA tadi dengan tim TAPD dan masing-masing SKPD.
- d. Setelah melalui pembahasan yang panjang maka usulan RKA tadi akan menjadi usulan APBD, Usulan APBD pemerintah kabupaten dan kota akan dievaluasi oleh pemerintah propinsi, sedangkan usulan APBD propinsi akan dievaluasi pemerintah pusat melalui Kementerian Dalam Negeri. Setelah dievaluasi, maka pemerintah yang lebih tinggi akan dikembalikan kepada pemerintah propinsi/kabupaten/kota untuk mendapatkan pengesahan dari DPRD.
- e. Setelah disahkan maka APBD akan dirinci menjadi dokumen pelaksanaan anggaran (DPA), yang merupakan dokumen terinci dari masing-masing SKPD.
- f. Sebelum dicairkan pemerintah daerah akan menerbitkan Surat penyediaan Dana (SPD)
- g. Untuk pencairan dana pemerinrah daerah/SKPD mengajukan atau membuat Surat Permintaan Pencairan (SPP).
- h. Setelah itu dibuatkan Surat Perintah Membayar (SPM).

- i. Kemudian dibuatkan Surat Perintah pencairan Dana (SP2D).
 - j. Pencairan dana di atas akan dicatat di dalam buku buku serta dilaporkan dalam laporan pertanggungjawaban keuangan.
2. Pertanggungjawaban Kinerja
- Peraturan yang mengatur keseruruhan pertanggungjawaban kinerja diatur dalam Inpres Nomor 7 Tahun 1999 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi pemerintah (SAKIP). sistrtem ini dimulai dari perencanaan sampai pelaporan, perencanaan, pembangunan daerah akan menghasilkan rencana pembangunan jangka panjang (RPJP), RPJM, Rencana strategis (Renstra), Rencana Kerja Pemerintah (RKP), dan rencana Kinerja (Renja).
- Adapun penjelasan dari pertanggungjawaban kinerja adalah sebagai berikut.
- a. Pemerintah daerah diwajibkan menyusun RPJP, ini merupakan penjabaran tujuan daerah ke dalam visi. misi dan arah pembangunan daerah
 - b. Berdasarkan RPJP, pemerintah menyusun RPJM yang mempunyai jangka waktu 5 tahun sekali, sedangkan RPJM Daerah merupakan penjabaran dari visi, misi dan program kepala daerah yang penyusunannya berpedoman pada RPJP Daerah dan memperhatikan RPJM Daerah, memuat arah dan kebijakan keuangan daerah, strategi pembangunan daerah, kebijakan umum dan program Satuan Kerja Perangkat Desa (SKPD), lintas SKPD dan program wilayah disertai dengan rencana-rencana kerja dalam kerangka regulasi dan kerangka pendanaan yang bersifat indikatif.
 - c. Setelah itu menyusun Renstra yang mempunyai jangka waktu 5 (lima) tahun sekali yang isinya adalah perencanaan lebih lengkap' dibanding RPJM Renstra pada tingkat daerah memuat visi, misi, tuiuan, strategi, kebijakan, program, dan kegiatan pembangunan sesuai dengan tugas dan fungsi yang disusun dengan berpedoman pada RPJM Daerah dan bersifat indikatif, sedangkan Renstra- SKPD pada tingkat daerah memuat visi, misi, tujuan, strategi, kebiijakan, program dan kegiatan pembangunan yang disusun sesuai

dengan tugas dan fungsi Satuan Kerja Perangkat Daerah serta berpedoman kepada RPJM Daerah dan bersifat indikatif

- d. RKP Daerah merupakan penjabaran dari RPJM Daerah dan mengacu pada RKP Pusat memuat rancangan kerangka ekonomi daerah, prioritas pembangunan daerah, rencana kerja, dan pendanaannya, baik yang dilaksanakan langsung oleh pemerintah maupun yang ditempuh dengan mendorong partisipasi masyarakat.
- e. Setelah itu, dibuat Renja yang berisikan laporan rencana setiap tahun sekali yang isinya berpedoman kepada Renstra. Renja pada tingkat daerah disusun dengan berpedoman pada Renstra dan mengacu pada prioritas pembangunan daerah dan pagu indikatif' serta memuat kebijakan, program, dan kegiatan pembangunan baik yang dilaksanakan langsung oleh pemerintah maupun yang ditempuh dengan mendorong partisipasi masyarakat, sedangkan Renja-SKPD disusun dengan berpedoman kepada Renstra SKPD dan mengacu kepada RKP, memuat kebijakan, program dan kegiatan pembangunan baik yang dilaksanakan langsung oleh pemerintah daerah maupun yang ditempuh dengan mendorong partisipasi masyarakat.
- f. Setelah rencana kinerja dilaksanakan maka disusunlah laporan hasil kegiatan tersebut dalam bentuk Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). LAKIP merupakan bagian dari pertanggung jawaban keuangan pemerintah daerah.

Pemerintah daerah wajib mempertanggungjawabkan pelaksanaan APBD, baik dalam bentuk laporan keuangan maupun laporan kinerja. Laporan keuangan disusun dan disajikan sesuai dengan standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), sedangkan laporan kinerja disusun sesuai dengan peraturan pemerintah yang mengatur tentang laporan kinerja instansi pemerintah. Pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBD berupa laporan keuangan. Laporan keuangan yang disampaikan ke DPRD adalah laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK. Laporan keuangan yang telah diaudit ini disampaikan kepada DPRD selambat-lambatnya 6(enam) bulan setelah tahun anggaran

berakhir. Laporan keuangan tersebut setidaknya-tidaknya terdiri atas berikut ini

1. Lapoan Realisasi Anggaran (LRA)
2. Neraca
3. Laporan Operasional (LO)
4. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
5. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL)
6. Laporan Arus Kas
7. Catatan atas Laporan Keuangan

6. Pengawasan

Pengelolaan keuangan pemerintah daerah setiap tahun akan mengalami dua (dua) kali pengawasan, yaitu dari pihak internal (APIP) dan pihak eksternal (BPK). Pemeriksaan APIP dilakukan dalam tahun berjalan karena itu disebut interim audit, sedangkan pengawasan yang dilakukan oleh pihak eksternal dilakukan setelah tahun berjalan dibuat post audit. Dasar hukum pemeriksaan internal audit, yaitu PP Nomor 79 Tahun 2005 tentang Pembinaan dan Pengawasan dan penyelenggaraan pemerintah Daerah serta PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem pengendalian Intern pemerintah (SPIP), sedangkan dasar hukum untuk eksternal adalah Undang Undang Nomor 12 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara oleh BPK.

C. PERSAMAAN DASAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Akuntansi didefinisikan sebagai proses identifikasi, pencatatan, pengukuran, pengklasikasian, pengikhtisaran atas semua transaksi dan aktivitas keuangan, penyajian laporan, serta penginterpretasian atas hasilnya. Definisi tersebut sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah yang merupakan acuan dasar dalam pelaksanaan akuntansi di setiap instansi pemerintahan di Indonesia, termasuk pemerintah daerah dan satuan kerja di dalamnya. Proses akuntansi ini akan mengolah semua transaksi dan aktivitas keuangan yang ada disetiap entitas pemerintah daerah. Proses tersebut kemudian menghasilkan informasi dalam bentuk laporan keuangan yang akan digunakan dalam proses evaluasi dan pengambilan keputusan manajerial yang kemudian akan

mempengaruhi pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah pada periode berikutnya. Jadi, *input* dari proses akuntansi adalah transaksi dan *output*-nya berupa laporan keuangan.

Pihak yang melaksanakan proses akuntansi di bagi menjadi dua entitas, yaitu entitas akuntansi yaitu satuan kerja yang merupakan pengguna anggaran yang berkewajiban menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakan untuk digabungkan pada entitas pelaporan. Dalam hal ini yang dimaksud entitas akuntansi adalah SKPD dan PPKD. Sedangkan entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri atas satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyajikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan yang bertujuan umum. Dalam hal ini yang dimaksud entitas pelaporan adalah pemerintah daerah.

1. Pembukuan

a. Pembukuan Tunggal (*Single Entry*)

Sistem pembukuan tunggal (*single entry system*) sering disebut juga dengan sistem tata buku tunggal atau tata buku saja. Dalam sistem ini pencatatan transaksi ekonomi dilakukan dengan mencatat secara tunggal (tidak berpasangan). Transaksi yang berakibat bertambahnya kas akan dicatat pada sisi penerimaan dan transaksi yang berakibat berkurangnya kas akan dicatat pada sisi pengeluaran. Di Pemerintah Daerah, selama hampir 3 dekade, pencatatan ini di praktikkan, contohnya dalam Buku Kas Umum (BKU).

Pencatatan semacam itu disebut juga pembukuan, dimana sistem tata buku tersebut masih merupakan sebagian kecil dari akuntansi. Sistem ini memiliki beberapa kelebihan, yaitu sederhana dan mudah dipahami. Sistem ini juga memiliki kelemahan, yaitu kurang lengkap untuk pelaporan karena hanya dapat melaporkan saldo kas dan tidak dapat melaporkan utang, piutang, dan ekuitas, kemudian sulit melakukan kontrol transaksi. Sehingga akan mengalami kesulitan dalam menelusuri kesalahan pembukuan yang terjadi.

b. Pembukuan Berpasangan (*Double Entry*)

Sistem pencatatan *double entry* juga sering disebut sistem tata buku berpasangan. Dalam sistem pembukuan berpasangan pengaruh ganda (dua sisi) dari setiap transaksi akan dicatat pada akun-akun yang tepat. Pencatatan dengan sistem ini disebut dengan menjurnal. Sistem ini juga menjadi satu cara untuk membuktikan keakuratan jumlah yang dicatat. Jika setiap transaksi dicatat dengan jumlah debit (kiri) dan kredit (kanan) yang sama, maka jumlah seluruh debit pada akun harus sama dengan jumlah seluruh kreditnya atau harus menjaga keseimbangan. Kesamaan antara debit dan kredit menjadi dasar sistem pembukuan berpasangan (*double entry system*) dalam pencatatan transaksi.

2. Persamaan Akuntansi

Persamaan akuntansi merupakan gambaran dari posisi keuangan entitas (neraca) dimana sisi kiri menggambarkan harta yang dimiliki entitas, sedangkan sisi kanan menggambarkan hak atau klaim atas harta tersebut berasal. Berikut adalah persamaan dasar akuntansi :

$$\text{ASET} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS}$$

Aset merupakan sumber daya ekonomi yang dikuasai dan atau dimiliki oleh suatu entitas. Yang termasuk kategori aset adalah kas, piutang, persediaan, aset tetap dll.

Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran kas keluar sumber daya ekonomi pemerintah daerah. Kewajiban dapat dibagi menjadi kewajiban jangka panjang (jatuh tempo lebih dari satu tahun) dan kewajiban jangka pendek (jatuh tempo kurang dari satu tahun).

Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah daerah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah daerah. Pendapatan yang diperoleh entitas akan menambah ekuitas, sedangkan adanya beban akan mengurangi ekuitas.

3. Konsep *Home Office* (Kantor Pusat) dan *Branch Office* (Kantor Cabang)

Konsep *Home Office* (Kantor Pusat) dan *Branch Office* (Kantor Cabang) yang sering disebut HOBOTidak hanya terdapat di instansi swasta, tetapi juga terdapat di instansi pemerintahan termasuk pemerintah daerah. Struktur akuntansi di pemerintah daerah menggunakan konsep HOBOTDimana PPKD berytindak sebagai kantor pusat dan SKPD bertindak sebagai kantor cabang. Dimana antara kantor pusat dan kantor cabang akan terdapat banyak transaksi internal.

Contoh transaksi internal antara PPKD dan SKPD adalah pemberian Uang Persediaan (UP). Dimana PPKD memberikan sejumlah uang kepada bendahara pengeluaran SKPD yang akan digunakan SKPD untuk memenuhi kebutuhan belanjanya. Dari sisi PPKD, arus kas keluar tersebut bukanlah beban. Begitu pula dari sisi SKPD, arus kas masuk tersebut bukan pendapatan. Hal ini dikarenakan kas masuk dan kas keluar tersebut masih berada dalam satu entitas pelaporan.

Konsekuensi dari konsep HOBOT, diperlukan adanya kontrol pencatatan antara PPKD dan SKPD melalui akun resiprokal yang akan menjadi akun jembatan untuk mencatat transaksi-transaksi internal antara PPKD dan SKPD. Akun resiprokal adalah akun rekening koran SKPD yang ada di PPKD. Akun ini terdapat dalam kelompok Aset di Neraca PPKD sedangkan akun Rekening koran PPKD yang ada di SKPD. Akun ini terdapat dalam kelompok Ekuitas di Neraca SKPD.

Ketika terdapat aliran dana dari PPKD ke SKPD, seolah-olah PPKD memberikan tambahan modal atau investasi kepada SKPD sehingga akun RK SKPD di sisi Aset PPKD akan bertambah dan akun RK PPKD di sisi ekuitas SKPD juga bertambah. Ketika terdapat aliran dana dari SKPD ke PPKD, seolah-olah SKPD mengembalikan modal atau investasi kepada PPKD sehingga akun RK SKPD di sisi Aset PPKD akan berkurang dan akun RK PPKD di sisi ekuitas SKPD juga berkurang.

Persamaan akuntansi untuk PPKD dan SKPD bentuknya masih sama dengan persamaan akuntansi biasa. Semua transaksi yang terjadi antara PPKD dan SKPD pasti akan melibatkan respirokal. Transaksi-transaksin tersebut adalah sebagai berikut :

- a. Penyerahan uang UP/GU/TU
- b. Belanja SKPD yang menggunakan mekanisme LS
- c. Penyetoran pendapatan SKPD ke kas daerah

- d. Pengembalian sisa uang persediaan
- e. Mutasi barang daerah

D. Bagan Akun Standar (BAS)

Akun (*account*) adalah media utama yang di pakai untuk tujuan pengikhtisaran transaksi. Media ini berguna untuk mencatat secara lengkap perubahan-perubahan yang terjadi dalam aset, kewajiban atau ekuitas tertentu selama suatu periode. Kelompok akun-akun yang digunakan dalam suatu organisasi disebut buku besar (*ledger*). Daftar dari akun-akun yang ada dalam entitas disebut daftar akun (*chart of account*).

1. Bentuk Akun

Bentuk akun yang paling sederhana dan paling banyak digunakan adalah bentuk huruf "T" (*T-account*). Bentuk akun ini terdiri atas tiga bagian, yaitu :

- a. Nama akun dari masing-masing unsur aset, kewajiban dan ekuitas, diletakkan diatas garis horizontal pada huruf T
- b. Sisi kiri dari huruf T
- c. Sisi kanan dari huruf T

Bentuk Akun Model T

Kas	
Sisi Kiri (Debit)	Sisi Kanan (Kredit)

Sisi kiri dari akun disebut sisi debit dan sisi kanan disebut sisi kredit. Bentuk akun yang lainnya yang lebih informatif dan lengkap adalah bentuk empat kolom yang digunakan dalam praktik. Bentuk empat kolom ini adalah pengembangan dari akun bentuk T. Dua kolo, tambahan diperlukan untuk menunjukkan saldo jumlah debit dan saldo jumlah kredit dari setiap akun.

Permendagri 64 tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua pada pemerintah daerah pada Lampiran II mendesain bentuk akun 4 kolom sebagai berikut:

Tanggal	Uraian	Ref.	Debit	Kredit	Saldo

2. Bagan Akun

Buku besar (*ledger*) merupakan kumpulan dari akun-akun suatu organisasi yang saling berhubungan, berdasarkan Permendagri 64 tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis AkruaI pada Pemerintah Daerah, akun dikelompokkan ke dalam tiga kelompok berikut :

Akun Neraca = Aset, Kewajiban dan ekuitas

Akun Realisasi Anggaran = Pendapatan LRA, Belanja, Pembiayaan

Akun Laporan Operasional = Pendapatan LO dan beban

Daftar dari akun-akun yang digunakan oleh pemerintahan daerah dengan mencantumkan seluruh nama akun dan nomor kodenya disebut dengan bagan akun (*chart of account*). Kodefikasi akun sebagai berikut:

Kode	Uraian
	Neraca
1	Aset
2	Kewajiban
	Laporan Realisasi Anggaran
3	Pendapatan LRA
4	Belanja
	Laporan Operasional
5	Pendapatan LO
6	Beban

Bagian Akun Standar (BAS) untuk pemerintah daerah sesuai Lampiran III Pemendagri 64 tahun 2013 terdiri atas 5 level, yang terdiri atas kode akun, kelompok, jenis, objek, hingga rincian objeknya. Panduan penyusunan BAS untuk pemerintah daerah sebagaimana diatur dalam Pemendagri 64/2013 sebagaimana diuraikan berikut ini:

1. Akun Neraca

a. Aset

Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan atau dimiliki oleh pemerintah daerah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah daerah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyedia jasa bagi masyarakat umum dan sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.

Adapun klasifikasi aset ada tiga, yaitu aset lancar, aset tetap dan aset lainnya. Aset lancar terdiri dari kas, investasi jangka pendek, piutang pendapatn, piutang lainnya, persediaan, dll. Adapun aset tetap terdiri dari tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan dll. Sedangkan aset lainnya mencakup tagihan jangka panjang, aset tidak berwujud, kemitraan dengan pihak ketiga dll.

b. Kewajiban

Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya akan menimbulkan arus kas keluar sumber daya ekonomi pemerintah daerah. Adapun klasifikasi kewajiban ada dua, yaitu kewajiban jangka pendek (jatuh tempo kurang dari satu tahun) contohnya utang perhitungan pihak ketiga, utang bunga, utang beban, pendapatan diterima dimuka dll. Sedangkan kewajiban jangka panjang (jatuh tempo lebih dari satu tahun) contohnya utang dalam negeri dan utang jangka panjang lainnya.

c. Ekuitas

Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah daerah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah daerah pada tanggal laporan.

2. Akun Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah

- a. Akun Pendapatan-LRA
Pendapatan LRA adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Daerah yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah daerah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah daerah. Berikut klasifikasi pendapatan LRA adalah pendapatan asli daerah, pend. Pajak daerah, pend. Retribusi daerah, pend. Hibah dll.
- b. Akun Belanja
Belanja adalah semua pengeluaran dari rekening kas umum daerah yang mengurangi saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah daerah. Berikut klasifikasi belanja adalah belanja operasi, belanja pegawai, belanja barang dan jasa, belanja bunga, belanja subsidi dll.
- c. Akun Transfer
Adapun klasifikasi transfer adalah transfer bagi hasil pendapatan, pajak daerah, pendapatn lainnya dll.
- d. Akun Pembiayaan
Pembiayaan daerah adalah semua penerimaan yang perlu dibayar kembali dan atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya. Berikut klasifikasi pembiayaan adalah penerimaan pembiayaan, penggunaan SilPA, pencairan dana cadangan, hasil penjualan kekayaan daerah yang dipisahkan dll.

3. Akun Laporan Operasional (LO)

LO menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya.

- a. Akun Pendapatan LO
Pendapatan LO adalah hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Berikut

klasifikasi pendapatan LO adalah pendapatan asli daerah, pend. Pajak daerah, pend. Retribusi daerah, dll.

b. Akun Beban

Beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban. Berikut adalah klasifikasi beban adalah beban operasi, b. Pegawai, b. Barang dan jasa, b. Bunga, b. Subsidi, dll.

c. Akun Beban Transfer LO

Beban transfer adalah beban berupa pengeluaran uang atau kewajiban untuk mengeluarkan uang dari entitas pelaporan kepada suatu entitas pelaporan lain yang diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan. Berikut klasifikasi beban transfer LO adalah beban transfer bagi hasil pajak daerah, beban transfer hasil pendapatan lainnya, beban transfer dana bantuan keuangan ke desa dll.

d. Akun Beban Non-Operasional

Beban nonoperasional adalah beban yang sifatnya tidak rutin, berikut klasifikasi beban nonoperasional adalah defisit penjualan aset non lancar LO, Defisit penyelesaian kewajiban jangka panjang, defisit dari kegiatan nonoperasional lainnya dll.

e. Akun Beban Luar Biasa

Beban luar biasa adalah beban yang terjadi dari kejadian luar biasa.

DAFTAR PUSTAKA

- Elsye, Rosmery, Dadang Suwanda, Umuh Muchidin. 2016. *Dasar-Dasar Akuntansi AkruaI Pemerintah Daerah*. Yogyakarta: Ghalia Indah.
- Halim, Abdul dan Syam Kusufi, Muhammad. 2017. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Noordiawan, Deddi. 2016. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sujarweni, V. Wiratna. 2015. *Akuntansi Sektor Publik (Teori, Konsep, dan Aplikasi)*. Jakarta: Pustaka Baru Press.
- Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)
- Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)
- Yuliansyah dan Rusmianto. 2016. *Akuntansi Desa*. Jakarta: Salemba Empat.