



# Akuntansi Sektor Publik



**Jamaluddin Majid**



Jamaluddin Majid

# **Akuntansi Sektor Publik**

# **AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK**

Copyright@penulis 2019

Penulis  
**Jamaluddin Majid**

Tata Letak  
**Mutmainnah**

xii+305 halaman  
15,5 x 23 cm  
Cetakan I : November 2019  
Di Cetak Oleh : CV. Berkah Utami

**ISBN : 978-623-226-131-0**

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang  
Dilarang memperbanyak seluruh atau sebagian isi buku ini  
tanpa izin tertulis penerbit

Penerbit:



**Pusaka Almaida**

Jl. Tun Abdul Razak I Blok G.5 No. 18  
Gowa - Sulawesi Selatan – Indonesia



## PENGANTAR PENULIS

*Alhamdulillah Rabbil Alamin*, puji syukur kehadiran Allah SWT atas limpahan berkah dan karunia-Nya serta shalawat dan salam kita mohonkan semoga tercurah kepada Nabi Muhammad SAW. Beserta keluarga sahabat dan pengikutnya dalam rangka pengembangan visi misi perguruan tinggi UIN Alauddin Makassar khususnya di Fakultas ekonomi dan bisnis Islam maka diwujudkan program penulisan buku ini dan telah dirampungkan dengan segala keterbatasannya. Penulisan materi **Akuntansi Sektor Publik** ini menggunakan pendekatan teoritis.

Dalam buku ini adalah materi bertujuan menjelaskan secara langsung kepada pengguna tentang perkembangan dan konsep Akuntansi sektor publik. pertimbangan ini mengantarkan bahwa buku ini lebih tepat menggunakan judul Akuntansi Sektor Publik.

Buku ini bertujuan memberikan penjelasan, pemahaman konsep tentang sejarah akuntansi sektor publik, perkembangan sektor publik, dan aturan penggunaan anggaran. Mahasiswa, pemerintah dan masyarakat diharapkan mempunyai wawasan yang luas mengenai perkembangan akuntansi sektor publik di Indonesia sebagai suatu ilmu pengetahuan maupun bidang praktisi. Buku ini dirancang untuk digunakan dalam proses pembelajaran (belajar-mengajar) yang efektif. Buku ini dapat digunakan sebagai acuan dalam proses pembelajaran Akuntansi sektor publik di Perguruan Tinggi.

Buku ini masih jauh dari kesempurnaan tapi mudah-mudahan dapat menginspirasi pemahaman bagi pembaca Bagaimana perkembangan sektor publik di Indonesia. Penulis berharap agar buku ini bermanfaat bagi para akademisi, praktisi dan pengguna lainnya. Dengan kerendahan hati saya menerima segala kritik dan saran demi penyempurnaan buku ini di masa

yang akan datang. Penulis senantiasa mengucapkan terima kasih kepada Bapak Rektor UIN Alauddin, Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam atas amanah yang diberikan untuk menulis buku ini, dan rekan-rekan Dosen.

**Jamaluddin M**

# DAFTAR ISI

<b>Kata Pengantar .....</b>	<b>iii</b>
<b>Daftar Isi .....</b>	<b>v</b>
<b>BAB I KONSEP AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK .....</b>	<b>1</b>
A. Asal Usul Lahirnya Akuntansi Sektor Publik .....	2
B. Pengertian Akuntansi dan Akuntansi Sektor Publik .....	5
C. Jenis-jenis Akuntansi Sektor Publik .....	7
D. Tujuan Akuntansi Sektor Publik .....	10
E. Sifat dan Karakteristik Akuntansi Sektor Publik .....	12
F. Karakteristik Lingkungan Organisasi .....	13
G. Karakteristik Lingkungan Akuntansi Sektor Publik .....	14
H. Konsep <i>Value for Money</i> .....	18
I. Konsep <i>Good Governance</i> .....	19
<b>BAB II AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK .....</b>	<b>25</b>
A. Definisi dan Ruang Lingkup Akuntansi Manajemen Sektor Publik .....	25
B. Peran dan Tujuan Akuntansi Manajemen Sektor Publik .....	27
C. Akuntansi sebagai Alat Perencanaan Organisasi .....	32
D. Akuntansi sebagai Alat Pengendalian Akuntansi .....	33
E. Proses Perencanaan dan Pengendalian Manajerial Organisasi Sektor Publik .....	34
<b>BAB III ANGGARAN SEKTOR PUBLIK .....</b>	<b>37</b>
A. Pengertian Anggaran Sektor Publik .....	38
B. Karakteristik Anggaran .....	39
C. Prinsip-prinsip Anggaran Sektor Publik .....	40
D. Fungsi Anggaran Sektor Publik .....	41
E. Pendekatan Penyusunan Anggaran Sektor Publik .....	44
F. Pentingnya Anggaran Sektor Publik .....	57

<b>BAB IV</b>	<b>ANGGARAN PEMERINTAHAN APBN DAN APBD .....</b>	<b>59</b>
A.	Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN)	59
B.	Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)	64
C.	Prinsip Penyusunan APBD .....	65
D.	Kebijakan Penyusunan APBD .....	68
E.	Fungsi APBD .....	70
F.	Pendekatan Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah (MTEF), Penganggaran Terpadu dan Anggaran Kinerja .....	71
G.	Analisis Standar Belanja .....	73
H.	Proses Penyusunan APBD .....	78
I.	Struktur APBD dan Kode Rekening .....	83
J.	Pelaksanaan APBN dan APBD .....	84
<b>BAB V</b>	<b>TEKNIK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK .....</b>	<b>85</b>
A.	Definisi Akuntansi Keuangan Sektor Publik .....	85
B.	Akuntansi Dana ( <i>Fund Accounting</i> ) .....	87
C.	Akuntansi Anggaran ( <i>Budgetary Accounting</i> ) .....	88
D.	Akuntansi Komitmen ( <i>Commitment Accounting</i> ) .....	89
E.	Basis Akuntansi .....	91
F.	Fokus Pengukuran .....	91
G.	Sistem Pencatatan .....	92
<b>BAB VI</b>	<b>STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN .....</b>	<b>107</b>
A.	Pengertian Akuntansi Pemerintah .....	109
B.	Peraturan Pemerintah Nomor 71 sebagai Regulasi .....	111
C.	Akuntansi Perusahaan vs Akuntansi Pemerintahan .....	115
D.	Fungsi Akuntansi Pemerintahan .....	116
E.	Ruang Lingkup Akuntansi Pemerintahan .....	117
F.	Proses Penyusunan SAP .....	119
G.	Peluang dan Tantangan Basis Aktural di Indonesia .....	122

<b>BAB VII LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK .....</b>	<b>127</b>
A. Defenisi Laporan Keuangan Sektor Publik .....	127
B. Komponen Laporan Keuangan Sektor Publik....	130
C. Tujuan dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik .....	142
D. Tujuan Laporan Keuangan Menurut SFAC No 4	143
E. Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik dan Kepentingannya .....	144
F. Hak dan Kebutuhan Pemakai Laporan Keuangan	146
 <b>BAB VIII PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK .....</b>	 <b>149</b>
A. Pengukuran Kinerja sebagai Fungsi Pengendalian Manajemen .....	151
B. Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen ...	151
C. Pentingnya Pengendalian Manajemen .....	152
D. Pengendalian dalam Akuntansi Manajemen ....	152
E. Pengukuran Kinerja untuk Pengendalian Aktivitas .....	153
F. Proses Pengendalian Manajemen Sektor Publik	153
G. Misi, Visi, Tujuan dan Nilai Dasar .....	154
H. Perencanaan Strategik .....	155
I. Keputusan Strategik .....	157
J. Penganggaran .....	159
K. Implementasi .....	159
L. Pelaporan Kinerja .....	159
M. Evaluasi Kinerja .....	160
N. Umpan Balik .....	160
O. Struktur Pengendalian Manajemen Sektor Publik	161
P. Menciptakan Koherensi Antar Elemen Sistem Pengendalian Manajemen .....	164
Q. Kesesuaian Desain Pengukuran Kinerja dengan Desain Sistem Pengendalian Manajemen .....	165
R. Jenis Tingkatan (Level) Strategi .....	166

<b>BAB IX</b>	<b>SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAHAN</b>	
	<b>PUSAT</b> .....	<b>169</b>
	A. Pengertian .....	169
	B. Ruang Lingkup .....	170
	C. Tujuan dari SAPP .....	170
	D. Karakteristik SAPP .....	171
	E. Kerangka Umum SAPP .....	172
	F. Jenis Laporan Keuangan .....	172
	G. Kekuasaan Pengelolaan Negara pada Pemerintah Pusat .....	175
	H. Sistem Akuntansi Pusat .....	178
	I. Proses Akuntansi pada Sistem Akuntansi Pusat	178
	J. Mekanisme Pelaporan Sistem Akuntansi Pusat (SIAP) .....	180
	K. Sistem Akuntansi Instansi .....	181
	L. Pelaporan dan Pertanggungjawaban Dana Dekonsentrasi dan Tugas Perbantuan .....	184
	M. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat .....	185
	N. PMK 233 Tahun 2011 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan No 171/Pmk.05/2007 Tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat .....	186
<b>BAB X</b>	<b>AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH</b> .....	<b>201</b>
	A. Lingkup Akuntansi Keuangan Daerah .....	201
	B. Pengertian Akuntansi Keuangan Daerah .....	204
	C. Sistem Pencatatan .....	204
	D. Dasar Akuntansi .....	205
	E. Akuntansi Keuangan SKPD .....	206
	F. Akuntansi Anggaran SKPD .....	207
	G. Siklus Akuntansi Keuangan Daerah .....	216
	H. Sistem Akuntansi Keuangan Daerah .....	216
<b>BAB XI</b>	<b>AKUNTANSI KEUANGAN DESA</b> .....	<b>223</b>
	A. Pengertian Desa .....	223

B.	Akuntansi .....	224
C.	Pengelolaan Keuangan Desa .....	226
D.	Pelaporan Keuangan Desa .....	227
E.	Tujuan Laporan Keuangan Pemerintah Desa ....	228
F.	Asa-asas Pengelolaan Keuangan Desa .....	229
G.	Struktur Organisasi Pengelolaan Dana Desa ..	230
H.	Dasar Hukum yang Mengatur Akuntansi Keuangan Desa .....	233
<b>BAB XII AKUNTANSI ORGANISASI NIRLABA .....</b>		<b>237</b>
A.	Sifat Organisasi Nonlaba .....	237
B.	Organisasi Nonlaba-Pemerintahan .....	241
C.	Organisasi Nonlaba Non-Pemerintahan .....	242
D.	Prinsip-prinsip Akuntansi Organisasi Nonlaba	242
E.	Laporan keuangan Organisasi Nonlaba .....	243
F.	Laporan Posisi Keuangan .....	249
G.	Laporan Aktivitas .....	250
H.	Laporan Arus Kas .....	251
I.	Kontribusi .....	252
J.	Investasi dan Pendapatan Investasi .....	252
K.	Transfer-transfer yang Tidak Termasuk Kontribusi .....	252
L.	Prinsip-prinsip Pengukuran .....	253
M.	Akuntansi Dana .....	253
N.	Ciri-ciri Organisasi Nirlaba .....	253
O.	Keadaan Organisasi Nirlaba di Indonesia .....	255
P.	Kegiatan Nirlaba yang Pernah Dilakukan di Indonesia .....	257
<b>BAB XIII KONSEP OTONOMI DAERAH .....</b>		<b>261</b>
A.	Pengertian Otonomi Daerah .....	261
B.	Hakikat Otonomi Daerah .....	262
C.	Tujuan Otonomi Daerah .....	262
D.	Manfaat Otonomi Daerah .....	263
E.	Dasar Hukum Otonomi Daerah .....	264

F. Hak dan Kewajiban Daerah dalam Otonomi Daerah .....	265
G. UU No.33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan keuangan .....	266
H. Asas-asas Otonomi Daerah .....	266
I. Syarat Pembentukan Otonomi Daerah .....	266
J. Prinsip-prinsip Otonomi Daerah .....	267
K. Pembagian Urusan Pemerintahan dalam Pelaksanaan Otonomi Daerah .....	268
L. Penyelenggaraan pemerintahan dalam Otonomi Daerah .....	269
M. DPRD .....	270
N. Kepala Daerah .....	271
O. Perangkat Daerah .....	275
P. Masalah-masalah yang Timbul dalam Pelaksanaan Otonomi Daerah .....	276
Q. Pentingnya Partisipasi Masyarakat dalam Perumusan Kebijakan Publik.....	277
R. Tujuan Kebijakan Publik .....	279

#### **BAB XIV REGULASI AKUNTANSI SEKTOR**

<b>PUBLIK .....</b>	<b>281</b>
A. Definisi Regulasi Publik .....	281
B. Teknik Penyusunan Regulasi Publik .....	282
C. Penyusunan Regulasi Publik .....	283
D. Dasar Hukum Keuangan Sektor Publik .....	284
E. Dasar Hukum Keuangan Daerah .....	285
F. Dasar Hukum Keuangan Organisasi Lainnya ....	286
G. Akuntansi Sektor Publik Memasuki Era Desentralisasi .....	286
H. Regulasi Terkait Akuntansi Sektor Publik .....	287
I. Peraturan Pemerintah Nomor 71 tentang Regulasi Terkini di Indonesia .....	289
J. Regulasi dalam Siklus Akuntansi Sektor Publik	290



<b>BAB XV</b>	<b>KOMPARASI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK VS</b>	
	<b>AKUNTANSI SWASTA .....</b>	<b>293</b>
A.	Perkembangan Pemikiran Akuntansi .....	293
B.	Tujuan Komparasi Akuntansi Sektor Publik vs Akuntansi Sektor Swasta .....	294
C.	Perbedaan Akuntansi Sektor Publik vs Akuntansi Sektor Swasta.....	295
D.	Indikator Kinerja Akuntansi Sektor Publik vs Akuntansi Sektor Swasta .....	296
E.	Dasar Hukum Akuntansi Sektor Publik .....	297
F.	Dasar Hukum Akuntansi Sektor Swasta .....	300
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>		<b>303</b>



# **BAB I**

## **KONSEP AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK**

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM**

Mahasiswa Mampu Memahami Konsep Akuntansi Sektor Publik

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS**

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Asal Usul Lahirnya Akuntansi Sektor Publik
2. Pengertian Akuntansi dan Akuntansi Sektor Publik
3. Jenis-Jenis Akuntansi Sektor Publik
4. Tujuan Akuntansi Sektor Publik
5. Sifat dan Karakteristik Akuntansi Sektor Publik
6. Karakteristik Lingkungan Organisasi Sektor Publik
7. Karakteristik Lingkungan Akuntansi Sektor Publik
8. Konsep *Value For Money*
9. Konsep *Good Governance*

### **Pendahuluan**

Akuntansi sektor publik memiliki kaitan yang erat dengan penerapan dan perlakuan akuntansi pada domain publik. Domain publik sendiri memiliki wilayah yang relatif luas dan kompleks dibandingkan dengan sektor swasta/bisnis. Peranan akuntansi sektor publik ditujukan untuk memberikan pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan publik. Beberapa tugas dan fungsi sektor publik sebenarnya dapat juga dilakukan swasta. Akan tetapi, untuk peranan dan tugas tertentu keberadaan sektor publik tidak dapat diganti oleh sektor swasta. Dalam beberapa hal, akuntansi sektor publik berbeda dengan akuntansi pada sektor swasta. Perbedaan sifat dan karakteristik akuntansi sektor publik dan sektor swasta disebabkan karena adanya perbedaan

lingkungan yang mempengaruhi. Perbedaan sifat dan karakteristik sektor publik dengan sektor swasta dapat dilihat dari beberapa hal, yaitu: tujuan organisasi, sumber pembiayaan, pola pertanggungjawaban, struktur kelembagaan, karakteristik anggaran, stakeholder yang dipengaruhi, sistem manajemen/akuntansi.

Saat ini, sektor publik dituntut untuk memperhatikan kualitas dan profesionalisme serta *value for money* dalam menjalankan aktivitasnya. *Value for money* merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang didasarkan pada tiga elemen utama, yaitu: ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Selain itu, tuntutan yang lain adalah perlunya akuntabilitas publik dan *good governance*.

#### **A. Asal Usul Lahirnya Akuntansi Sektor Publik**

Akuntansi sektor publik merupakan aktivitas akuntansi yang dilakukan terhadap kejadian dan transaksi keuangan organisasi sektor publik. Karena organisasi sektor publik yang paling utama adalah pemerintahan, maka akuntansi sektor publik juga dapat dinyatakan sebagai aktivitas akuntansi yang diterapkan pada pemerintahan, baik pemerintahan pusat, maupun pemerintahan daerah. Penerapan mekanisme akuntansi pada organisasi pemerintahan bukan berarti bahwa akuntansi organisasi komersial sepenuhnya diterapkan pada organisasi pemerintah. Karena perbedaan sifat, tujuan, lingkungan, dan standar akuntansi, maka penerapan akuntansi pada organisasi pemerintahan berbeda dibandingkan dengan penerapan akuntansi pada organisasi perusahaan (Siregar, 2015).

Sejak awal tahun 1990-an, paradigma pemerintahan di berbagai Negara bergeser dari kelola pemerintah formal (*ruling government*), menuju ke tata pemerintahan yang baik (*good governance*), dalam rangka menempatkan administrasi pemerintahan menjadi lebih berhasil guna, berdayaguna, dan berkeadilan bagi setiap warga masyarakat. Aparat pemerintahan berubah menjadi tanggap akan tuntutan lingkungannya, sehingga

pelayanan yang diberikan menjadi lebih baik dengan prosedur yang transparan dan berakuntabilitas (Bastian, 2009).

Pada suatu suku kecil, masyarakat sebagian besar adalah petani. Hampir setiap hari para petani ini melakukan aktivitas yang berhubungan dengan pengelolaan tanah pertanian dan penjualan hasil pertanian. Mereka membutuhkan pengaturan irigasi secara adil dan perlindungan keamanan atas hasil panennya. Setiap bulan kepala suku menarik upeti kepada setiap warganya, baik petani atau bukan petani, sebagai kewajiban warga suku. Kepala suku dan orang-orang kepercayaannya akhirnya mengatur irigasi dan membuat tembok untuk mengamankan hasil panen para petani dengan menggunakan upeti warganya. Sementara para petani menikmati jasa irigasi dan keamanan meskipun mereka tidak membayar secara langsung atau membayar dengan upeti yang merupakan kewajiban setiap warga. Irigasi dan keamanan dalam ilustrasi dia atas adalah contoh bidang sektor publik yang sebenarnya. Dalam perkembangannya, sektor publik mengalami perubahan-perubahan sehingga sering menjadi bias dengan sektor privat (swasta). Bahkan beberapa area sektor publik dikelola oleh pihak swasta (privatisasi) namun dengan regulasi dan pengawasan yang ketat dari pemerintah. Sektor publik eksis karena dibutuhkan. Jadi keberadaan sektor publik ditengah masyarakat tidak bisa dihindarkan (*inevitable*). Dalam perkembangannya, sektor publik sangat berperan dalam pengaturan *public goods* tersebut sehingga dapat didistribusikan kepada segenap masyarakat secara adil dan merata (Mahsun, 2016).

Bukti sejarah mengindikasikan bahwa praktek system pencatatan sejak zaman mesir kuno. Organisasi kementerian didirikan dengan tujuan mengadministrasi laporan untuk perdana menteri. Para menteri melakukan melakukan praktek laporan bulanan yang terkait dengan hasil pemungutan pajak. Saat itu, pemerintahan mesir tersusun atas distrik-distrik yang dipimpin seorang gubernur, yang bertugas menyimpan catatan

kekayaan setiap distrik sebagai dasar pemungutan pajak. Berikutnya, di masa Babilonia, praktek pencatatan telah dilakukan dengan berbagai kegiatan untuk menghasilkan pendapatan dan produksi (Nordiawan dan Herianti, 2011).

Di masa Yunani, pemerintahan yang berkuasa membagi secara adil berbagai sumber pendapatan yang diterima. 'Phartenon' merupakan sebutan bagi organisasi kementerian berharga. Di masa Roma, praktek akuntansi untuk mendukung mekanisme pajak dilakukan oleh semua pejabat, baik itu di gubernuran maupun kekaisaran. Pada pertengahan akhir abad ke-14, praktek pencatatan transaksi keuangan di Genoa adalah berupa bukti transaksi keuangan antara pemerintahan yang berkuasa dan rakyat. Selanjutnya, proses pencatatan berkembang dalam proses perdagangan antarnegara (Nordiawan dan Herianti, 2011).

Pada saat yang sama, dibelahan dunia lain, gereja memasuki era peranan gereja dalam pemerintahan. Proses administrasi pencatatan keuangan gereja telah dilakukan secara rapi. Orientasi publik yang mendasari kebijakan administrasi adalah perlawanan kaum gereja terhadap kaum kapitalistik yang berorientasi mencari keuntungan pribadi. Seterusnya, pengaruh paham feodal berkembang sebagai alur utama dunia. Semua perkembangan paradigm ini terus diikuti dengan praktek akuntansi sektor publik. Pada awal abd ke-15, kekuatan perekonomian bergeser dari Italia ke Inggris, di mana filosofi ekonomi mercantilism bertahan selama dua abad berikutnya. Sekolah mercantilism semua tahap perdagangan. Proses pelaporan dikembangkan lebih rinci terutama yang terkait dengan informasi tenaga kerja, metode produksi, jenis dan kualitas barang yang di produksi, harga jual, dan metode pemasaran. Pada akhir abad ke-18, terjadi perubahan mendasar dalam aturan bisnis. Inisiatif individu menjadi lebih dihargai dan diberi peluang seluas-luasnya. Akibatnya, revolusi indsutri muncul di Inggris. Kejadian ini menunjukkan bahwa pengembangan akuntansi

keuangan dan akuntansi biaya di perusahaan lebih dipicu oleh perkembangan praktek akuntansi sektor publik (Nordiawan dan Herianti, 2011).

Praktek akuntansi sektor publik dapat dikatakan berkembang lebih lambat di abad ke-19 dan 20. Interpretasi yang salah mulai muncul dengan menyamakan akuntansi sektor publik sebagai proses pencatatan penarikan pajak yang dipungut pihak pemerintah. Di Inggris, penekanan ini dinyatakan dalam penunjukkan pejabat public sebagai penanggung jawab pengumpulan pajak, sekaligus pembelanjaan dana kerajaan. Satu-satunya perkembangan di masa itu adalah dimulainya praktek audit atas dana pemerintah. Pada saat itu, para pejabat pemerintah yang bertugas mengaudit juga memiliki tanggung jawab administratif lain seperti sebagai penjaga permata mahkota, pengawas utang berbunga, dan sebagainya. Pada tahun 1832, dibentuk pengeluaran dana. Kedekatan para auditor dan para pejabat Rayat tentang pelaksanaan pengeluaran dana. Kedekatan para auditor dan para pejabat tebilang sangat erat. Berbagai bukti sejarah menunjukkan praktek akuntansi sektor public (Nordiawan dan Herianti, 2011).

## **B. Pengertian Akuntansi dan Akuntansi Sektor Publik**

Ada banyak definisi tentang akuntansi. Definisi dimaksud bahkan dapat dilacak dari taksonomi akuntansi. Akuntansi bisa didefinisikan dari sisi akuntansi sebagai sebuah seni, ilmu (science), maupun perekayasaan (technology). Namun, tentu saja definisi akuntansi dapat dilihat dari perspektif lain. Salah satunya adalah dengan memahami akuntansi sebagai sebuah proses. Menurut penulis, untuk memudahkan dalam memahami atau setidaknya mengenal akuntansi sektor publik, maka akuntansi sebaiknya dilihat sebagai sebuah proses (Halim dan Kusufi, 2017).

Berikut ini definisi akuntansi dari perspektif “proses”.

*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 (American Accounting Association, 1966).*

Dari definisi tersebut jelas bahwa salah satu yang harus dipahami adalah tentang organisasi atau entitas. Organisasi jika dilihat dari tujuannya dapat digolongkan pada organisasi yang bertujuan atau bermotif mencari laba, dan organisasi yang bertujuan atau bermotif selain mencari laba. Akuntansi untuk organisasi yang bertujuan mencari laba dikenal sebagai Akuntansi (Sektor) Bisnis, dan untuk organisasi yang bertujuan selain mencari laba dikenal sebagai Akuntansi Sektor Publik. Dengan demikian ASP dapat diberi definisi sebagai:

*suatu proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi ekonomi (keuangan) dan suatu organisasi atau entitas publik seperti pemerintah, LSM, dan lain-lain yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka mengambil keputusan ekonomi oleh pihak-pihak yang memerlukan.*

Organisasi Sektor Publik yang paling mudah dikenal adalah organisasi pemerintah. Organisasi pemerintah sebagaimana organisasi publik umumnya, akan beraktivitas berdasarkan anggaran. Dengan demikian jelas perlu dipahami lebih baik tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) jika mempelajari ASP di Indonesia.

Akuntansi merupakan suatu aktivitas yang memiliki tujuan (purposeful activity). Tujuan akuntansi diarahkan untuk mencapai hasil tertentu, dan hasil tersebut harus memiliki manfaat. Akuntansi yang digunakan pada sektor swasta maupun sektor publik mempunyai tujuan yang berbeda. Dari perspektif ilmu ekonomi, sektor publik dapat dipahami sebagai suatu entitas yaitu aktivitasnya berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik. Sejalan dengan perspektif ilmu ekonomi tersebut, tujuan akuntansi sektor publik adalah untuk memberikan pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan publik. Dalam beberapa hal, akuntansi sektor publik berbeda dengan



akuntansi pada sektor swasta. Perbedaan sifat dan karakteristik akuntansi tersebut disebabkan karena adanya perbedaan lingkungan yang mempengaruhinya (Haryanto dkk., 2007).

Jika diamati secara lebih mendalam, akuntansi sektor publik memiliki peranan yang vital dan menjadi subyek untuk didiskusikan baik oleh praktisi sektor publik maupun kalangan akademisi. Fokus perhatian pembahasan akuntansi sektor publik yang hendaknya mendapat porsi yang lebih besar dari kalangan praktisi maupun akademisi adalah penekanan pada upaya untuk memajukan sektor publik yang dianggap kurang efisien dan kurang menarik agar tidak tertinggal jauh dengan sektor swasta yang dipandang lebih maju dan efisien. Namun demikian, saat ini pada kalangan praktisi khususnya pemerintahan, sudah mulai ada perhatian yang lebih besar terhadap penilaian kelayakan praktik manajemen pemerintahan yang mencakup perlunya dilakukan perbaikan sistem akuntansi manajemen, sistem akuntansi keuangan, perencanaan keuangan dan pembangunan, sistem pengawasan dan pemeriksaan, serta berbagai implikasi finansial atas kebijakan-kebijakan yang dilakukan pemerintah.

### **C. Jenis-Jenis Akuntansi Sektor Publik**

Istilah sektor publik pertama kali digunakan pada tahun 1952. Pada saat itu, sektor publik sering dikaitkan sebagai bagian dan manajemen ekonomi makro yang terkait dengan pembangunan dan lembaga pelaksana pembangunan. Tahun 1980-an reformasi sektor publik dilakukan di negaranegara industri maju. Reformasi sektor publik tersebut diwujudkan dengan mengadopsi pendekatan New Public Management (NPM) dan *reinventing government*. NPM mengacu pada teori manajemen yang berintikan bahwa praktik bisnis komersial dan manajemen sektor swasta adalah lebih baik dibandingkan dengan praktik dan manajemen pada sektor publik. Oleh karena itu, untuk memperbaiki kinerja sektor publik, diadopsi beberapa praktik dan teknik manajemen yang diterapkan di sektor swasta ke dalam sektor publik, seperti pengadopsian mekanisme dasar, kompetisi

tender, dan privatisasi perusahaan-perusahaan publik. Dengan adanya perubahan pada sektor publik tersebut, terjadi pula perubahan pada akuntansi sektor publik. Akuntansi sektor publik kemudian mengikuti dan menyesuaikan diri dengan perubahan-perubahan yang terjadi. Sebagai contoh adalah terjadinya perubahan sistem akuntansi dan akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis akrual. Perubahan akuntansi dari basis kas menjadi akuntansi berbasis akrual merupakan bagian penting dan proses reformasi sektor publik.

Saat ini akuntansi sektor publik di Indonesia mengalami perkembangan yang cukup berarti, salah satunya ditandai dengan lahirnya peraturan perundangan-undangan yang mengatur tentang penerapan akuntansi sektor publik khusus di pemerintahan. Perkembangan akuntansi sektor publik meliputi bidang konsentrasi:

1. Akuntansi keuangan (financial accounting)
2. Akuntansi manajemen (management accounting)
3. Pemeriksaan (auditing).

Perkembangan akuntansi keuangan sektor publik khususnya di pemerintahan telah ditandai dengan adanya standar akuntansi pemerintahan. Keberadaan standar akuntansi pemerintahan mendorong penerapan akuntansi keuangan kearah perubahan yang lebih baik. Standar akuntansi pemerintahan akan menjadi pedoman bagi para pihak yang berkepentingan terhadap pelaporan keuangan pemerintah dalam menilai dan mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pemerintah. Selain itu, bagi manajemen penerapan standar akuntansi akan memberikan kemudahan dalam menjalankan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat. Penerapan standar akuntansi pemerintahan akan mendorong berfungsinya akuntansi sektor publik sebagai media untuk mewujudkan pertanggungjawaban (akuntabilitas) ke publik terutama masyarakat dan lembaga perwakilan.

Akuntansi manajemen lebih diarahkan untuk memenuhi kepentingan internal organisasi. Tujuan akuntansi manajemen sektor publik memberikan informasi akuntansi yang relevan dan andal kepada manajer untuk pembuatan keputusan. Dari perspektif sistem pengendalian manajemen, informasi akuntansi manajemen memberikan informasi bagi manajer untuk dapat melaksanakan fungsi perencanaan dan pengendalian. Substansi akuntansi manajemen adalah perencanaan dan pengendalian. Dalam organisasi sektor publik perencanaan dimulai dari perencanaan strategis dan pengendalian dilakukan melalui pengendalian tugas (task control). Peran akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik meliputi: perencanaan strategis, pemberian informasi biaya, penilaian investasi, penganggaran, penentuan biaya pelayanan, penentuan tarif pelayanan dan penilaian kinerja. Perkembangan akuntansi manajemen khususnya di pemerintahan telah ditandai dengan lahirnya instrumen pelaporan kinerja manajemen yaitu adanya standar pelaporan keuangan dan kinerja pemerintah yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. Peraturan pemerintah tersebut ditujukan untuk memberikan pedoman bagi pemerintah dalam melakukan pengukuran dan pelaporan kinerja manajemen. Guna pelaporan kinerja tersebut, pemerintah memerlukan informasi akuntansi manajemen terutama untuk menentukan indikator kinerja (performance indicator) sebagai dasar penilaian kinerja. Manajemen akan kesulitan untuk melakukan pengukuran kinerja apabila tidak ada indikator kinerja yang memadai. Indikator kinerja tersebut dapat bersifat finansial maupun nonfinansial. Informasi akuntansi manajemen memiliki peran utama dalam menentukan indikator kinerja sektor publik.

Dibidang pemeriksaan sektor publik, telah lahir standar pemeriksaan keuangan negara. Pemeriksaan di sektor publik menjadi titik sentral dalam proses pencapaian akuntabilitas

publik. Pemeriksaan di sektor publik khususnya pemerintahan terdiri atas 3 (tiga) jenis yaitu:

1. Pemeriksaan keuangan,
2. Pemeriksaan kinerja, dan
3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Pemeriksaan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas (*value for money audit*). Konsep pemeriksaan aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas saling berhubungan satu sama lain dan tidak dapat dilakukan secara terpisah. Konsep pemeriksaan ekonomi memastikan bahwa biaya input yang digunakan dalam operasional organisasi telah digunakan secara minimal. Konsep pemeriksaan efisien memastikan bahwa output yang maksimal dapat dicapai dengan sumber daya yang tersedia. Sedangkan konsep pemeriksaan efektif berarti bahwa jasa yang disediakan/dihasilkan oleh organisasi dapat melayani kebutuhan pengguna jasa dengan tepat (Haryanto dkk., 2007).

#### **D. Tujuan Akuntansi Sektor Publik**

Tidak ada hal yang diciptakan tanpa tujuan akuntansi keuangan, begitu pun dengan Akuntansi Sektor Publik. Berikut ini beberapa tujuan dari adanya akuntansi sektor publik yang dijelaskan oleh American Accounting Association (1970):

1. **Accountability**, Tujuan dari akuntansi sektor publik adalah digunakan untuk memberikan informasi yang dapat berguna bagi manager sektor publik dan dapat digunakan dalam pelaporan pertanggung jawaban bidang, divisi, maupun sumber daya yang berada di bawah

naungannya. Selain itu, maksud dari tujuannya ini adalah digunakan untuk melaporkan kegiatan-kegiatan pada publik atas operasi pemerintahan serta penggunaan anggaran public

- 2. Management Control,** Tujuan dari adanya akuntansi sektor publik adalah dapat memberikan informasi yang memang dibutuhkan dalam pengelolaan suatu lembaga/organisasi secara tepat, cepat, efisien, dan ekonomis atas operasi serta penggunaan dari sumber daya yang dianggarkan dalam organisasi/lembaga.

Di Indonesia, kehadiran akuntansi sektor publik memang ditujukan untuk dapat menciptakan kondisi yang transparan, efisiensi, akuntabilitas publik, efektif, serta ekonomis. Yang dimaksud dengan kondisi transparan adalah pelaporan yang disajikan dalam keadaan terbuka dan tidak ada bagian yang ditutupi. Definisi dari akuntabilitas publik adalah pewujudan dari konsep etika pertanggung jawaban dalam lembaga publik. Sedangkan tujuan dari efektivitas, efisiensi, serta ekonomis merupakan makna dari penghematan waktu serta biaya agar kinerja dapat berjalan optimal.

Akuntansi sektor publik berhubungan dengan 3 pokok utama, yaitu sebagai penyedia informasi pengendalian manajemen serta akuntabilitas. Informasi akuntansi digunakan sebagai bahan pertimbangan pada saat pengambilan sebuah keputusan, dalam hal ini membantu kerja dari manajer untuk mengalokasikan sumber daya yang ada. Informasi akuntansi juga digunakan dalam penentuan biaya-biaya yang dikeluarkan dalam suatu aktivitas serta kelayakannya dalam hal ekonomis atau teknis. Selain itu, informasi tersebut juga dapat digunakan dalam memilih program-program mana sajakah yang tepat, efektif, ekonomis untuk penilaian investasi. Informasi akuntansi juga sangat dibutuhkan dalam penilaian kinerja sektor publik.

### **E. Sifat dan Karakteristik Akuntansi Sektor Publik**

Organisasi sektor publik adalah organisasi yang berorientasi pada kepentingan publik. Karena orientasinya pada kepentingan publik maka organisasi ini tidak berorientasi pada laba sebagai tujuan utamanya. 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 cukup besar. Arti kata entitas itu sendiri merupakan “satuan”, yang juga dapat diartikan sebagai satuan organisasi. Istilah “sektor publik” tertuju pada sektor negara, usaha-usaha negara, dan organisasi nirlaba negara (Joedono, 2000).

Mahsun dkk. (2016) menyebutkan Sektor publik adalah segala sesuatu yang berhubungan dengan kepentingan umum dan penyedia barang atau jasa kepada publik yang dibayar melalui pajak atau pendapatan negara lain yang diatur dengan hukum. Bidang kesehatan, pendidikan, keamanan dan transportasi adalah contoh sektor publik. Oleh karena itu, area sektor publik sangat luas, maka dalam penyelenggaraannya sering diserahkan ke pasar, namun pemerintah tetap mengawasinya dengan sejumlah regulasi. Bahkan beberapa bidang sektor publik dikelola dengan menggunakan sumber pendanaan dari sumbangan atau dana amal (*charities*).

Sistem akuntansi badan-badan pemerintahan (Pemerintah pusat, Kementrian Negara/ Lembaga dan Pemerintahan Daerah), harus mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) seperti dimaksud dalam UU no 17/2003 pasal 32, UU no 1 tahun 2004 pasal 51 ayat (3), dan Peraturan Pemerintah no 24 tahun 2005), sedangkan unit-unit pemerintahan yang bergerak dibidang bisnis (BUMN/BUMD) harus mengikuti Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang dikeluarkan Ikatan Akuntan Indonesia. Sementara organisasi publik non pemerintahan mengikuti Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Untuk akuntansi pemerintahan, pemerintah telah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia

nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, dan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 337/KMK.012/2003 tanggal 18 juli 2003 tentang Sistem Akuntansi dan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (SAPP). Sistem Akuntansi Keuangan merupakan bagian SAI yang digunakan untuk memproses transaksi anggaran dan realisasinya. SAK dilaksanakan oleh Kementerian/Lembaga, berdasarkan PMK nomor 59/PMK.06/2006 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat dan PERDIRJAN nomor PER 24/PB/2006 tentang Pelaksanaan Penyusunan Laporan Keuangan Kementerian Negara Lembaga (Renyowijoyo, 2010).

Akuntansi sektor publik diarahkan untuk mencapai hasil tertentu, yang harus memiliki manfaat bagi publik. Dalam beberapa hal akuntansi sektor publik berbeda dengan sektor swasta, disebabkan karena adanya perbedaan lingkungan yang mempengaruhi. Sifat dan organisasi sektor publik terutama adalah tujuan, sifat dan sumber dananya. Sifat organisasi sektor publik adalah organisasi nonlaba, tidak mencari laba. Tujuannya adalah memberikan pelayanan kepada masyarakat, dan memberikan atau meningkatkan kesejahteraannya. Pemberi dana tidak berkehendak untuk minta pengembalian, bunga, ataupun memiliki organisasi. Akuntansi sektor publik bergerak dalam lingkungan yang sangat kompleks. Komponen lingkungan yang mempengaruhi sektor publik meliputi faktor ekonomi, politik, kultur dan demografi (Renyowijoyo, 2010).

#### **F. Karakteristik Lingkungan Organisasi Sektor Publik**

Organisasi sektor publik bergerak dalam lingkungan yang sangat kompleks. Komponen lingkungan yang mempengaruhi organisasi sektor publik meliputi faktor ekonomi, politik, kultur, dan demografi (Haryanto dkk., 2007).

1. Faktor Ekonomi, faktor ekonomi yang mempengaruhi organisasi sektor publik antara lain, pertumbuhan ekonomi, tingkat inflasi, pertumbuhan pendapatan perkapita (GNP/GDP), struktur produksi, tenaga kerja,

arus modal dalam negeri, cadangan devisa, nilai tukar mata uang, utang dan bantuan luar negeri, infrastruktur, teknologi, kemiskinan dan kesenjangan ekonomi, sektor informal.

2. Faktor Politik, faktor politik yang mempengaruhi sektor publik antara lain, hubungan negara dan masyarakat, legitimasi pemerintah, tipe rezim yang berkuasa, ideologi Negara, elit politik dan massa, jaringan internasional, kelembagaan
3. Faktor Kultural, faktor kultural yang mempengaruhi organisasi sektor publik antara lain, keragaman suku, ras, agama, bahasa, dan budaya, sistem nilai di masyarakat, histories, sosiologi masyarakat, karakteristik masyarakat, tingkat pendidikan.
4. Faktor Demografi, faktor demografi yang mempengaruhi organisasi sektor publik antara lain, pertumbuhan penduduk, struktur usia penduduk, migrasi, tingkat kesehatan.

### **G. Karakteristik Lingkungan Akuntansi Sektor Publik**

Lingkungan operasional organisasi sektor publik khususnya pemerintahan berpengaruh terhadap karakteristik tujuan akuntansi dan pelaporan keuangannya. Ciri-ciri penting lingkungan pemerintahan yang perlu dipertimbangkan dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan adalah sebagai berikut (Haryanto dkk., 2007):

1. Ciri Struktur Pemerintahan dan Pelayanan Yang Diberikan
  - a. Bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan, pendelegasian kekuasaan adalah pemisahan wewenang di antara eksekutif, legislatif, dan yudikatif. Sistem ini dimaksudkan untuk mengawasi dan menjaga keseimbangan terhadap kemungkinan penyalahgunaan kekuasaan di antara penyelenggara pemerintahan. Sebagaimana berlaku dalam lingkungan keuangan pemerintahan, pihak



eksekutif menyusun anggaran dan menyampaikannya kepada pihak legislatif untuk mendapatkan persetujuan. Pihak eksekutif bertanggung jawab atas penyelenggaraan keuangan tersebut kepada pihak legislatif dan rakyat.

- b. Sistem pemerintahan otonomi, secara substansial, terdapat tiga lingkup pemerintahan dalam sistem pemerintahan Republik Indonesia, yaitu pemerintah pusat, pemerintah provinsi, dan pemerintah kabupaten/kota. Pemerintah yang lebih luas cakupannya memberi arahan pada pemerintahan yang cakupannya lebih sempit.
- c. Adanya pengaruh proses politik, salah satu tujuan utama pemerintah daerah adalah meningkatkan kesejahteraan seluruh rakyat. Sehubungan dengan itu, pemerintah daerah berupaya untuk mewujudkan keseimbangan fiskal dengan mempertahankan kemampuan keuangan daerah yang bersumber dari pendapatan pajak dan sumber-sumber lainnya guna memenuhi keinginan masyarakat. Salah satu ciri yang penting dalam mewujudkan keseimbangan tersebut adalah berlangsungnya proses politik untuk menelaraskan berbagai kepentingan yang ada di masyarakat.
- d. Hubungan antara pembayaran pajak dengan pelayanan pemerintah daerah, walaupun dalam keadaan tertentu pemerintah daerah memungut secara langsung atas pelayanan yang diberikan, pada dasarnya sebagian besar pendapatan pemerintah daerah bersumber dari pungutan pajak dalam rangka memberikan pelayanan kepada masyarakat. Jumlah pajak yang dipungut tidak berhubungan langsung dengan pelayanan yang diberikan pemerintah daerah kepada wajib pajak. Pajak yang dipungut dan pelayanan yang diberikan

oleh pemerintah daerah mengandung sifatsifat tertentu yang wajib dipertimbangkan dalam mengembangkan laporan keuangan, antara lain sebagai berikut: pembayaran pajak bukan merupakan sumber pendapatan yang sifatnya suka rela, jumlah pajak yang dibayar ditentukan oleh basis pengenaan pajak sebagaimana ditentukan oleh peraturan perundang-undangan, efisiensi pelayanan yang diberikan pemerintah daerah dibandingkan dengan pungutan yang digunakan untuk pelayanan dimaksud sering sukar diukur sehubungan dengan monopoli pelayanan oleh pemerintah daerah.

2. Ciri Keuangan Pemerintah Daerah yang Penting Bagi Pengendalian

a. Anggaran sebagai pernyataan kebijakan publik, target fiskal, dan sebagai alat pengendalian, anggaran pemerintah daerah merupakan dokumen formal hasil kesepakatan antara eksekutif dan legislatif tentang belanja yang ditetapkan untuk melaksanakan kegiatan pemerintah daerah dan pendapatan yang diharapkan untuk menutup keperluan belanja tersebut atau pembiayaan yang diperlukan bila diperkirakan akan terjadi defisit atau surplus. Dengan demikian, anggaran mengkoordinasikan aktivitas belanja pemerintah daerah dan memberi landasan bagi upaya perolehan pendapatan dan pembiayaan oleh pemerintah daerah untuk suatu periode tertentu yang biasanya mencakup periode tahunan. Dengan demikian, fungsi anggaran di lingkungan pemerintah daerah mempunyai pengaruh penting dalam akuntansi dan pelaporan keuangan, antara lain karena:

1) Anggaran merupakan pernyataan kebijakan publik.

- 2) Anggaran merupakan target fiskal yang menggambarkan keseimbangan antara belanja, pendapatan, dan pembiayaan yang diinginkan.
  - 3) Anggaran menjadi landasan pengendalian yang memiliki konsekuensi hukum.
  - 4) Anggaran memberi landasan penilaian kinerja pemerintah daerah.
  - 5) Hasil pelaksanaan anggaran dituangkan dalam laporan keuangan pemerintah daerah sebagai pernyataan pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada publik.
- b. Investasi dalam aset yang tidak langsung menghasilkan pendapatan, pemerintah daerah menginvestasikan dana yang besar dalam bentuk aset yang tidak secara langsung menghasilkan pendapatan bagi pemerintah daerah, seperti gedung perkantoran, jembatan, jalan, taman, dan kawasan reservasi. Sebagian besar aset dimaksud mempunyai masa manfaat yang lama sehingga program pemeliharaan dan rehabilitasi yang memadai diperlukan untuk mempertahankan manfaat yang hendak dicapai. Dengan demikian, fungsi aset dimaksud bagi pemerintah daerah berbeda dengan fungsinya bagi organisasi komersial. Sebagian besar aset tersebut tidak menghasilkan pendapatan secara langsung bagi pemerintah daerah, bahkan menimbulkan komitmen pemerintah daerah untuk memeliharanya di masa mendatang.
- c. Kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian, akuntansi dana (fund accounting) merupakan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan yang lazim diterapkan di lingkungan pemerintah daerah yang memisahkan kelompok dana menurut tujuannya, sehingga masing-masing merupakan entitas akuntansi yang mampu menunjukkan keseimbangan

antara belanja dan pendapatan atau transfer yang diterima. Akuntansi dana dapat diterapkan untuk tujuan pengendalian masing-masing kelompok dana selain kelompok dana umum (*the general fund*) sehingga perlu dipertimbangkan dalam pengembangan pelaporan keuangan pemerintah daerah.

#### H. Konsep *Value For Money*

Salah satu tuntutan terhadap organisasi sektor publik adalah adanya perhatian terhadap penerapan konsep *value for money* dalam aktivitas organisasi sektor publik. *Value For money* merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang didasarkan pada tiga elemen utama, yaitu: ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

- a. **Ekonomi:** pemerolehan input dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada harga yang terendah. Ekonomi merupakan perbandingan input dengan input value yang dinyatakan dalam satuan moneter. Ekonomi terkait dengan sejauh mana organisasi sektor publik dapat meminimalisir input resources yang digunakan yaitu dengan menghindari pengeluaran yang boros dan tidak produktif.
- b. **Efisiensi:** pencapaian output yang maksimum dengan input tertentu atau penggunaan input yang terendah untuk mencapai output tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan output input yang dikaitkan dengan standar kinerja atau target yang telah ditetapkan.
- c. **Efektivitas:** tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Secara sederhana efektivitas merupakan perbandingan outcome dengan output.

Ketiga hal tersebut merupakan elemen pokok *value for money*, namun beberapa pihak berpendapat bahwa tiga elemen saja belum cukup. Perlu ditambah dua elemen lain yaitu keadilan (*equity*) dan pemerataan atau kesetaraan (*equality*). Keadilan mengacu pada adanya kesempatan sosial (*social opportunity*) yang

sama untuk mendapatkan pelayanan publik yang berkualitas dan kesejahteraan ekonomi. Selain keadilan, perlu dilakukan distribusi secara merata (*equality*). Artinya, penggunaan uang publik hendaknya tidak hanya terkonsentrasi pada kelompok tertentu saja, melainkan dilakukan secara merata.

*Value for money* dapat tercapai apabila organisasi telah menggunakan biaya input paling kecil untuk mencapai output yang optimum dalam rangka mencapai tujuan organisasi. Kampanye implementasi konsep *value for money* pada organisasi sektor publik gencar dilakukan seiring dengan meningkatnya tuntutan akuntabilitas publik dan pelaksanaan *good gayer-liance*. Implementasi konsep *value for money* diyakini dapat memperbaiki akuntansi sektor publik dan memperbaiki kinerja sektor publik. Manfaat implementasi konsep *value for money* pada organisasi sektor publik antara lain:

1. Meningkatkan efektivitas pelayanan publik, dalam arti pelayanan yang diberikan tepat sasaran;
2. Meningkatkan mutu pelayanan publik;
3. Menurunkan biaya pelayanan publik kinerja inefisiensi dan terjadinya penghematan dalam penggunaan input.
4. Alokasi belanja lebih berorientasi pada kepentingan publik
5. Meningkatkan kesadaran akan uang publik (*public costs awareness*) sebagai akar pelaksanaan akuntabilitas publik.

### **I. Konsep *Good Governance***

*Good Governance* sering disebut pada berbagai event dan peristiwa oleh berbagai kalangan, pengertian *Good Governance* bisa berlainan antara satu dengan yang lain. Ada sebagian kalangan mengartikan *Good Governance* sebagai kinerja suatu lembaga, misalnya kinerja pemerintahan suatu negara, perusahaan atau organisasional masyarakat yang memenuhi prasyarat-prasyarat tertentu. Sebagian kalangan lain ada yang mengartikan *good governance* sebagai penerjemahan konkret demokrasi dengan meniscayakan adanya *civic culture* sebagai penopang sustanaibilitas demokrasi itu sendiri.

Pengertian *good governance* sering diartikan sebagai tata pemerintahan yang baik. Kata 'baik' disini dimaksudkan sebagai mengikuti kaidah-kaidah tertentu sesuai dengan prinsip-prinsip dasar *good governance*. World Bank mendefinisikan *good governance* sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan legal and political framework bagi tumbuhnya aktivitas usaha.

Untuk mewujudkan *good governance* diperlukan reformasi kelembagaan (*institutional reform*) dan reformasi manajemen publik (*public management reform*). Reformasi kelembagaan menyangkut pembenahan seluruh alat-alat pemerintahan di daerah baik struktur maupun infrastrukturnya. Kunci reformasi kelembagaan tersebut adalah pemberdayaan masing-masing elemen di daerah, yaitu masyarakat umum sebagai "stakeholder," pemerintah daerah sebagai eksekutif, dan DPRD sebagai "shareholder"

*Good governance* akan tercapai jika lembaga pengawas dan pemeriksa berfungsi secara baik. Apabila lembaga pengawas dan pemeriksa telah tertata dengan baik, maka yang perlu dilakukan adalah memperbaiki teknik pengawasan dan pemeriksaan. Salah satunya adalah dengan memperkuat pelaksanaan pemeriksaan (*audit*) tidak hanya pemeriksaan keuangan (*financial audit*) akan tetapi perlu juga dilakukan *value for money audit* atau sering disebut pemeriksaan kinerja (*performance audit*). Sebagaimana diatur dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) tahun 2007, *value for money audit* atau pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk memeriksa tingkat ekonomi, efisiensi, dan efektivitas pelaksanaan suatu program/kegiatan dan unit kerja tertentu (Haryanto dkk., 2007).

## 1. Prinsip-prinsip Good Governance

Kunci utama memahami good governance adalah pemahaman atas prinsip-prinsip di dalamnya. Bertolak dari prinsip-prinsip ini akan didapatkan tolak ukur kinerja suatu pemerintahan. Baik-buruknya pemerintahan bisa dinilai bila ia telah bersinggungan dengan semua unsur prinsip-prinsip good governance. Menyadari pentingnya masalah ini, prinsip-prinsip good governance diurai satu persatu sebagaimana tertera di bawah ini:

### a. Partisipasi Masyarakat

Semua warga masyarakat mempunyai suara dalam pengambilan keputusan, baik secara langsung maupun melalui lembaga-lembaga perwakilan sah yang mewakili kepentingan mereka. Partisipasi menyeluruh tersebut dibangun berdasarkan kebebasan berkumpul dan mengungkapkan pendapat, serta kapasitas untuk berpartisipasi secara konstruktif.

### b. Tegaknya Supremasi Hukum

Kerangka hukum harus adil dan diberlakukan tanpa pandang bulu, termasuk di dalamnya hukum-hukum yang menyangkut hak asasi manusia.

### c. Transparansi

Transparansi dibangun atas dasar arus informasi yang bebas. Seluruh proses pemerintahan, lembaga-lembaga dan informasi perlu dapat diakses oleh pihak-pihak yang berkepentingan, dan informasi yang tersedia harus memadai agar dapat dimengerti dan dipantau.

### d. Peduli pada Stakeholder

Lembaga-lembaga dan seluruh proses pemerintahan harus berusaha melayani semua pihak yang berkepentingan.

### e. Berorientasi pada Konsensus

Tata pemerintahan yang baik menjembatani kepentingan-kepentingan yang berbeda demi terbangunnya suatu konsensus menyeluruh dalam hal apa yang terbaik bagi

kelompok-kelompok masyarakat, dan bila mungkin, konsensus dalam hal kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur.

f. Kesetaraan

Semua warga masyarakat mempunyai kesempatan memperbaiki atau mempertahankan kesejahteraan mereka.

g. Efektifitas dan Efisiensi

Proses-proses pemerintahan dan lembaga-lembaga membuahkan hasil sesuai kebutuhan warga masyarakat dan dengan menggunakan sumber-sumber daya yang ada seoptimal mungkin.

h. Akuntabilitas

Para pengambil keputusan di pemerintah, sektor swasta dan organisasi-organisasi masyarakat bertanggung jawab baik kepada masyarakat maupun kepada lembaga-lembaga yang berkepentingan. Bentuk pertanggung jawaban tersebut berbeda satu dengan lainnya tergantung dari jenis organisasi yang bersangkutan.

i. Visi Strategis

Para pemimpin dan masyarakat memiliki perspektif yang luas dan jauh ke depan atas tata pemerintahan yang baik dan pembangunan manusia, serta kepekaan akan apa saja yang dibutuhkan untuk mewujudkan perkembangan tersebut. Selain itu mereka juga harus memiliki pemahaman atas kompleksitas kesejarahan, budaya dan sosial yang menjadi dasar bagi perspektif tersebut.

## 2. Pilar-pilar Good Governance

Good Governance hanya bermakna bila keberadaannya ditopang oleh lembaga yang melibatkan kepentingan publik. Jenis lembaga tersebut adalah sebagai berikut :

### 1. Pemerintah Daerah (Good Public Governance)

- a. Menciptakan kondisi politik, ekonomi dan sosial yang stabil
- b. Membuat peraturan yang efektif dan berkeadilan



- c. Menyediakan public service yang efektif dan accountable
  - d. Menegakkan HAM
  - e. Melindungi lingkungan hidup
  - f. Mengurus standar kesehatan dan standar keselamatan publik
2. Sektor Swasta (Good Corporate Governance)
- a. Menjalankan industri
  - b. Menciptakan lapangan kerja
  - c. Menyediakan insentif bagi karyawan
  - d. Meningkatkan standar hidup masyarakat
  - e. Memelihara lingkungan hidup
  - f. Menaati peraturan
  - g. Transfer ilmu pengetahuan dan teknologi kepada masyarakat
  - h. Menyediakan kredit bagi pengembangan UKM
3. Masyarakat Madani (Civil Society)
- a. Menjaga agar hak-hak masyarakat terlindungi
  - b. Mempengaruhi kebijakan publik
  - c. Sebagai sarana checks and balances pemerintah
  - d. Mengawasi penyalahgunaan kewenangan sosial pemerintah
  - e. Mengembangkan SDM
  - f. Sarana berkomunikasi antar anggota masyarakat



## **BAB II**

# **AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK**

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM**

Mahasiswa Mampu Memahami Akuntansi Manajemen Sektor Publik

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS**

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Definisi dan Ruang Lingkup Akuntansi Manajemen Sektor Publik
2. Peran dan Tujuan Akuntansi Manajemen Sektor Publik
3. Akuntansi sebagai Alat Perencanaan Organisasi
4. Akuntansi sebagai Alat Pengendalian Akuntansi
5. Proses Perencanaan dan Pengendalian Manajerial Organisasi Sektor Publik

#### **A. Definisi dan Ruang Lingkup Akuntansi Manajemen Sektor Publik**

Pemahaman ruang lingkup sektor publik di Indonesia akan mengantarkan pada pentingnya mekanisme manajemen sektor publik yang tangguh. Dalam perspektif akuntansi, reformasi organisasi sektor publik dapat dilakukan melalui pengembangan akuntansi manajemen. Secara mendasar, akuntansi manajemen disusun menurut 4 pondasi yaitu: organisasi, perilaku, akuntansi dan psikologi. Organisasi lebih mencakup pada aspek struktur dan sistem. Perilaku lebih mengarah pada aspek aksi dan kecenderungan. Akuntansi lebih pada aspek teknik dan strategi. Dan yang terakhir, psikologi lebih meninjau aspek emosional dan mental (Bastian, 2009).

Menurut Bastian (2009), secara umum baik sektor publik maupun swasta, gerakan mekanisme organisasi merupakan mekanisme untuk mencapai tujuan melalui sumber daya yang

tersedia (manusia, modal, bahan baku, dan lain-lain). Dari proses manajemen sektor publik, dua mekanisme praktik, perencanaan dan pengendalian, dinilai amat dominan. Dalam pandangan tradisional, perencanaan mempunyai porsi yang terbesar. Alasan yang selalu dikemukakan adalah luasnya cakupan dan ragam komponen di sektor publik. Secara umum, elemen-elemen perencanaan di sektor publik dapat dirinci sebagai berikut:

- Strategi perencanaan: merupakan akumulasi hubungan antar program yang dipilih sebagai turunan visi dan misi kebijakan publik yang ada. Umumnya berisi kuantitas dan kualitas aktivitas yang akan dilakukan.
- Strategi pengendalian: merupakan mekanisme *feedback* dalam perencanaan aktivitas manajemen. Mekanisme umpan balik ini merupakan kunci proses komunikasi antar *stakeholder* di sektor publik.

Akuntansi manajemen merupakan penyaji informasi keuangan dan non keuangan (proses operasi, tenaga kerja, lingkungan, kultur dan lain-lain) kepada manajer sebagai landasan perencanaan organisasi dan aktivitasnya, pengambilan keputusan dan juga proses umpan balik atau pengendalian, yang semuanya dilakukan untuk mencapai tujuan. Ini berarti akuntansi manajemen diterapkan untuk mencapai tujuan organisasi. Atau dengan kata lain, konteks organisasi menjadi wadah segala perbaikan kinerja sektor publik. Sehingga penerapan akuntansi manajemen di sektor publik haruslah dilakukan untuk membenahan secara berurutan: organisasi, akuntansi, perilaku dan psikologi. Menurut Bastian (2009) bagian integral dari manajemen yang berkaitan dengan proses identifikasi penyajian dan interpretasi/penafsiran atas informasi yang berguna untuk:

- Merumuskan strategi
- Proses perencanaan dan pengendalian
- Pengambilan keputusan
- Optimalisasi keputusan
- Pengungkapan pemegang saham dan pihak luar

- Pengungkapan entitas organisasi bagi karyawan
- Perlindungan atas asset organisasi.

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. Akuntansi manajemen dalam organisasi sector publik berperan dalam merencanakan strategi, memberikan informasi biaya, penilaian investasi, penganggaran, dan penentuan biaya pelayanan, dan tarif pelayanan. Sehingga dengan adanya akuntansi manajemen seluruh kegiatan dalam organisasi sektor public dapat dikelola dengan baik (Mardiasmo, 2002).

### **B. Peran dan Tujuan Akuntansi Manajemen Sektor Publik**

Tuntutan mengenai perlunya pengendalian atas berbagai kegiatan pemerintah, khususnya yang berimplikasi uang dari waktu ke waktu semakin menguat. Hal ini terjadi akibat praktek KKN di waktu yang lalu tidak saja telah mengakibatkan berkurangnya percepatan pembangunan, melainkan juga telah menimbulkan kesenjangan baik antar wilayah, antar sektor publik dan antar golongan serta merugikan khususnya bagi lapisan masyarakat bawah (*the haves not*) (Bastian, 2009)

Menurut Bastian (2009) peran fundamental akuntansi manajemen di organisasi sektor publik adalah membantu manajer/pimpinan dengan informasi akuntansi yang dibutuhkan agar fungsi perencanaan dan pengendalian dapat dilakukan. Secara rinci, tujuan umum tersebut dapat diturunkan menjadi:

- Membantu manajemen memformulasikan kebijakan organisasi
- Membantu manajemen dalam proses perencanaan organisasi
- Membantu manajemen dalam mengendalikan operasi/ kegiatan organisasi.

Peran utama akuntansi manajemen dalam organisasi sector public adalah memberikan informasi akuntansi yang relevan dan handal kepada manajer untuk melaksanakan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Dalam organisasi sektor publik, perencanaan dimulai sejak dilakukannya perencanaan strategic, sedangkan pengendalian dilakukan terhadap pengendalian tugas (*task control*) (Mardiasmo, 2002).

Menurut Bastian (2009), peran akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik meliputi:

1) Perencanaan Strategik

Pada tahap perencanaan strategic, manajemen organisasi membuat alternatif-alternatif program yang dapat mendukung strategi organisasi, yang telah diseleksi dan dipilih program yang sesuai dengan skala prioritas dan sumber daya yang dimiliki. Peran akuntansi manajemen adalah memberikan informasi untuk menentukan berapa biaya program (*cost of program*) dan berapa biaya suatu aktivitas (*cost of activity*), sehingga manager dapat menentukan berapa anggaran yang dibutuhkan berkaitan dengan sumberdaya yang dimiliki.

Untuk memberikan jaminan dialokasikannya sumber daya input secara ekonomis, efisien, dan efektif, maka perlu informasi akuntansi manajemen yang akurat, relevan, dan handal untuk menghitung besarnya biaya program, aktivitas, atau proyek. Sistem informasi akuntansi manajemen yang baik adalah dapat mengurangi peluang terjadinya pemborosan, kebocoran dana, dan mendeteksi program-program yang tidak layak secara ekonomi. Tiga masalah utama pada akuntansi manajemen sektor publik adalah efisiensi biaya, kualitas produk, dan pelayanan (*cost, quality and service*).

Kualitas pelayan publik yang tinggi dan murah dapat diperoleh jika pemerintah mengadopsi system informasi akuntansi manajemen yang modern. Meskipun pada dasarnya organisasi public dapat menerapkan teknik akuntansi manajemen yang diterapkan sector swasta untuk

menentukan biaya produk atau pelayanan, tetapi terdapat sedikit perbedaan antara sector public dengan sector swasta dalam hal penentuan biaya produk/pelayanan. Hal tersebut dikarenakan sebagian besar biaya pada sector swasta cenderung merupakan *engineered cost* yang memiliki hubungan secara langsung dengan output yang dihasilkan, sementara biaya pada sector public sebagian besar merupakan *discretionary costs* yang ditetapkan di awal periode anggaran dan sering tidak memiliki hubungan langsung antara aktivitas yang dilakukan dengan output yang dihasilkan. Kebanyakan output yang dihasilkan di sector public merupakan *intangible output* yang sulit di ukur.

## 2) Pemberian Informasi Biaya

Biaya (*cost*) dalam konteks organisasi sector public dapat dikategorikan menjadi tiga kelompok, yaitu :

- Biaya input, adalah sumber daya yang dikorbankan untuk memberikan pelayanan. Bisa berupa biaya tenaga kerja dan biaya bahan baku.
- Biaya output, adalah biaya yang dikeluarkan untuk mengantar produk hingga sampai ke tangan pelanggan.
- Biaya proses, yang dapat dipisahkan berdasarkan fungsi organisasi, biaya diukur dengan mempertimbangkan fungsi organisasi.

Akuntansi manajemen sector public memiliki peran yang strategis dalam perencanaan finansial terkait dengan identifikasi biaya-biaya yang terjadi. Dalam hal ini akuntansi manajemen sector public membutuhkan *cost accounting* untuk pengambilan keputusan biaya serta untuk memberikan informasi mengenai pengeluaran publik yang dapat digunakan oleh pihak internal maupun eksternal untuk perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan.

Proses penentuan biaya meliputi lima aktifitas, yaitu :

- *Cost finding* : pemerintah mengakumulasi data mengenai biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk atau jasa pelayanan
- *Cost recording* : dilakukan setelah *cost finding* berhasil yang meliputi kegiatan pencatatan data kedalam system akuntansi organisasi
- *Cost analyzing* : melakukan analisis biaya yang telah di catat, yaitu mengidentifikasi jenis dan perilaku biaya, perubahan biaya, dan volume kegiatan. Manajemen organisasi harus dapat menentukan pemicu biaya agar dapat dilakukan strategi efisiensi biaya.
- *Strategic cost reduction* : melakukan strategi penghematan biaya agar tercapai *value for money*.

Karakteristik pendekatan strategi dalam pengurangan biaya adalah sbb:

- Berjangka panjang
- Berdasarkan kultur perbaikan berkelanjutan (*continuous improvement*) dan berfokus pada pelayanan masyarakat
- Manajemen harus bersifat proaktif dalam penghematan biaya
- Keseriusan pada manajemen puncak
- *Cost reporting* : memberikan informasi biaya secara lengkap kepada pimpinan dalam bentuk internal report yang kemudian diintegrasikan ke dalam satu laporan yang akan disampaikan kepada pihak eksternal

### 3) Penilaian Investasi

Dalam hal ini akuntansi manajemen berperan untuk menilai kelayakan investasi secara ekonomi dan finansial, misalkan saja dalam mengidentifikasi biaya, risiko, dan manfaat atau keuntungan dari suatu investasi. Dalam penilaian suatu investasi, factor yang harus diperhatikan oleh akuntan manajemen adalah tingkat diskonto, tingkat inflasi,



tingkat risiko dan ketidakpastian dan sumber pendanaan untuk investasi yang akan dilakukan.

Penilaian investasi pada sektor public pada dasarnya lebih rumit dibandingkan dengan di sektor swasta. Teknik-teknik penilaian investasi pada sektor swasta didesain untuk organisasi yang berorientasi pada laba. Sementara organisasi publik merupakan organisasi yang tidak berorientasi pada upaya mengejar laba, sehingga terkadang teknik-teknik tersebut tidak dapat diterapkan untuk sektor public. Penilaian investasi dalam organisasi public dilakukan dengan menggunakan analisis biaya manfaat (*cost benefit analysis*). Tetapi analisis ini terkadang sulit untuk dilakukan, sehingga untuk memudahkan kemudian menggunakan analisis efektifitas biaya (*cost-effectiveness analysis*). Analisis efektifitas biaya ini menekankan seberapa besar dampak yang dicapai dari suatu proyek atau investasi dengan biaya tertentu.

#### 4) Penganggaran

Akuntansi manajemen sangat erat hubungannya dengan penganggaran. Akuntansi manajemen berperan untuk memfasilitasi terciptanya anggaran public yang efektif. Terkait dengan tiga fungsi anggaran, yaitu sebagai alat alokasi sumber daya public, alat distribusi, dan stabilisasi, maka akuntansi manajemen merupakan alat yang vital untuk mengalokasikan dan mendistribusikan sumber dana public secara ekonomis, efisien, efektif, adil, dan merata. Untuk mencapai hal tersebut harus didukung dengan manajemen sumber daya manusia yang handal.

#### 5) Penentuan Biaya Pelayanan (*Cost of Service*) dan Penentuan Tarif Pelayanan (*Charging for Services*)

Akuntansi manajemen digunakan untuk menentukan berapa biaya yang dikeluarkan untuk memberikan pelayanan tertentu dengan tarif yang akan dibebankan kepada pemakai jasa pelayanan public, termasuk menghitung subsidi yang diberikan. Penentuan biaya pelayanan (*cost of service*) dan

penentuan tarif pelayanan (*charging for service*) merupakan satu rangkaian yang keduanya sama-sama membutuhkan informasi akuntansi. Dengan informasi akuntansi manajemen, sumber-sumber inefisiensi di organisasi dapat dideteksi dan dihilangkan.

6) Penilaian Kinerja

Penilaian kinerja dilakukan untuk mengetahui tingkat efisiensi dan efektivitas organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Dalam tahap ini, akuntansi manajemen berperan dalam pembuatan indicator kinerja kunci (*key performance indicator*) dan satuan ukur untuk masing-masing aktifitas yang dilakukan.

**C. Akuntansi sebagai Alat Perencanaan Organisasi**

Dalam hal perencanaan organisasi, akuntansi manajemen berperan dalam pemberian informasi historis dan prospektif untuk memfasilitasi perencanaan. Proses perencanaan juga melibatkan aspek perilaku yaitu partisipasi dalam pengembangan sistem perencanaan, penetapan tujuan dan pemilihan alat yang paling tepat untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan. Perencanaan organisasi sangat penting dilakukan untuk mengantisipasi keadaan dimasa yang akan datang. Bagi tiap-tiap jenis organisasi, sistem perencanaan berbeda-beda tergantung pada tingkat ketidakpastian dan kestabilan lingkungan yang mempengaruhi. Semakin tinggi tingkat ketidakpastian dan ketidakstabilan lingkungan yang dihadapi organisasi, maka diperlukan sistem perencanaan yang semakin kompleks dan canggih. Dalam organisasi sektor publik, lingkungan yang mempengaruhi sangat heterogen. Faktor politik dan ekonomi sangat dominan dan mempengaruhi tingkat kestabilan organisasi. Informasi akuntansi diperlakukan untuk membuat prediksi-prediksi dan estimasi mengenai kejadian ekonomi yang akan datang dikaitkan dengan keadaan ekonomi dan politik saat ini. Sementara itu tingkat ketidakpastian atau turbulensi yang dihadapi sektor publik di masa-masa yang mendatang akan

semakin tinggi. Hal ini tidak terlepas dari pengaruh pesatnya teknologi informasi yang merambah ke seluruh sektor, termasuk sektor publik (Mardiasmo, 2002).

Akuntansi sebagai alat perencanaan pada dasarnya dapat dibedakan menjadi tiga kelompok, yaitu:

1. Informasi sifatnya rutin ataukah ad hoc.

Informasi sifatnya rutin diperlukan untuk perencanaan yang regular, misalnya laporan keuangan bulanan, triwulan, semesteran ataukah tahunan. Sementara itu organisasi sektor publik seringkali menghadapi masalah yang sifatnya temporer dan membutuhkan informasi yang segera. Untuk melakukan perencanaan yang temporer diperlukan informasi yang sifatnya ad hoc.

2. Informasi kuantitatif ataukah kualitatif.

3. Informasi disampaikan melalui saluran formal ataukah informal

Mekanisme formal misalnya melalui rapat-rapat dinas, rapat-rapat komisi dan sebagainya. Pada organisasi sektor publik, saluran informasi lebih banyak bersifat formal, sedangkan mekanisme informal relatif jarang dilakukan. Hal tersebut karena adanya batasan transparansi dan akuntabilitas publik yang harus dilakukan oleh lembaga-lembaga publik, sehingga perencanaan tidak dapat dilakukan secara personal atau hanya melibatkan beberapa orang saja.

#### **D. Akuntansi sebagai Alat Pengendalian Akuntansi**

Pola pengendalian tiap organisasi berbeda-beda tergantung pada jenis dan karakteristik organisasi. Organisasi bisnis karena sifatnya yang berorientasi pada perolehan laba maka alat pengendaliannya lebih banyak bertumpu pada mekanisme negosiasi (negotiated bargain). Organisasi sektor publik sifatnya tidak mengejar laba serta adanya pengaruh politik yang besar, maka alat pengendaliannya lebih banyak berupa peraturan birokrasi. Terkait dengan pengukuran kinerja, terutama pengukuran ekonomi, efisiensi dan efektivitas (value for money)

akuntansi manajemen memiliki peran utama dalam pengendalian organisasi yaitu mengkuantifikasikan keseluruhan kinerja terutama dalam ukuran moneter (Mardiasmo, 2002).

Fungsi utama informasi akuntansi pada dasarnya adalah pengendalian yang vital bagi organisasi karena akuntansi memberikan informasi yang bersifat kuantitatif. Informasi akuntansi umumnya dinyatakan dalam bentuk ukuran financial, sehingga memungkinkan untuk dilakukan pengintegrasian informasi dari tiap-tiap unit organisasi yang pada akhirnya membentuk gambaran kinerja organisasi secara keseluruhan.

Dalam memahami akuntansi sebagai alat pengendalian perlu dibedakan menggunakan informasi akuntansi sebagai alat pengendalian keuangan (finance control) dengan akuntansi sebagai pengendalian organisasi (Organizational Control). Pengendalian keuangan terkait dengan peraturan atau sistem aliran uang dalam organisasi khususnya memastikan bahwa organisasi memiliki likuiditas dan solvabilitas yang cukup baik. Pengendalian organisasi memerlukan informasi yang lebih luas dibandingkan pengendalian keuangan. Informasi yang dibutuhkan lebih kompleks tidak sekedar informasi keuangan saja. Sebagai contoh dalam sebuah usulan investasi publik, informasi yang dibutuhkan untuk pengendalian keuangan adalah berupa prediksi aliran kas dan profitabilitas dari investasi tersebut. Sementara itu, untuk tujuan pengendalian organisasi dibutuhkan informasi yang lebih luas meliputi aspek ekonomi, sosial, dan politik dari investasi yang diajukan (Mardiasmo, 2002).

#### **E. Proses Perencanaan dan Pengendalian Manajerial Organisasi Sektor Publik**

Perencanaan dan pengendalian adalah dua hal yang perlu dipertimbangkan bersama-sama. Pengendalian tanpa perencanaan tidak akan berarti karena tidak ada tindak lanjut untuk mengidentifikasi apakah rencana organisasi telah dicapai. Perencanaan tanpa pengendalian juga tidak akan berarti karena

tidak ada target atau rencana yang digunakan sebagai pembanding (Mardiasmo, 2002).

Jones and Pendlebury (1996) membagi proses perencanaan dan pengendalian manajerial pada organisasi sektor publik menjadi lima tahap yaitu:

- 1) Perencanaan tujuan dan sasaran dasar.
- 2) Perencanaan operasional
- 3) Penganggaran
- 4) Pengendalian dan pengukuran
- 5) Pelaporan, analisis, dan umpan balik

Perencanaan tujuan dan sasaran dasar merupakan langkah utama dalam perencanaan. Dengan adanya tujuan dan sasaran dasar organisasi maka akan diketahui dengan jelas organisasi harus dibawa ke arah mana dan tujuan apa yang harus dicapai. Perencanaan operasional memberikan rincian tentang kegiatan apa yang diperlukan untuk mencapai tujuan organisasi. Penganggaran membantu organisasi untuk mengalokasikan dan mendistribusikan sumber dana publik secara ekonomis, efisien, efektif, adil, dan merata. Pengendalian dan pengukuran merupakan cara dalam mengawasi pelaksanaan kegiatan dalam organisasi untuk meminimalisir dan mendeteksi adanya kecurangan (Mardiasmo, 2002)



# **BAB III**

## **ANGGARAN SEKTOR PUBLIK**

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM**

Mahasiswa Mampu Memahami Anggaran Sektor Publik

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS**

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Pengertian Anggaran Sektor Publik
2. Karakteristik Anggaran
3. Prinsip-Prinsip Anggaran Sektor Publik
4. Fungsi Anggaran Sektor Publik
5. Pendekatan Penyusunan Anggaran Sektor Publik
6. Pentingnya Anggaran Sektor Publik

### **Pendahuluan**

Aspek perencanaan memiliki peranan yang penting bagi suatu organisasi, baik bagi organisasi yang berorientasi laba maupun nirlaba. Aktivitas organisasi akan terlaksana dengan lebih baik jika seluruh tahapan proses perencanaan dilaksanakan secara konsekuen. Perencanaan strategik mendorong pemikiran ke depan dan menjelaskan arah yang dikehendaki di masa yang akan datang. Perencanaan strategik merupakan upaya pengimplementasian pencapaian tujuan-tujuan organisasi yang telah ditetapkan sebelumnya melalui pengembangan strategi-strategi (program dan kebijakan umum). Dengan perencanaan strategik program-program diseleksi disesuaikan dengan skala prioritas dan sumber daya yang dimiliki. Kinerja organisasi yang menggunakan perencanaan strategik akan jauh melampaui organisasi lainnya yang tidak menggunakan perencanaan

strategik. Hal ini antara lain karena perencanaan itu didasarkan atas visi dan misi strategik yang jelas. Visi dan misi strategik itu sendiri mampu mengendalikan arah perencanaan yang baik. Perencanaan strategik memiliki peranan yang penting bagi organisasi, karena didalam perencanaan strategi tergambar program-program organisasi yang akan menjadi acuan bagi organisasi dalam menyusun anggaran. Anggaran sektor publik menjadi instrumen kebijakan untuk mencapai tujuan organisasi. Hal tersebut terutama tercermin pada komposisi dan besarnya anggaran yang secara langsung merefleksikan arah dan tujuan pelayanan masyarakat yang diharapkan. Anggaran sebagai alat perencanaan kegiatan publik yang dinyatakan dalam satuan moneter sekaligus dapat digunakan sebagai alat pengendalian. Agar fungsi perencanaan dan pengawasan dapat berjalan dengan baik, maka sistem anggaran serta pencatatan atas penerimaan dan pengeluaran harus dilakukan dengan cermat dan sistematis. Anggaran sektor publik menjadi penting karena anggaran sektor publik sebagai alat bagi organisasi untuk mengarahkan pembangunan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Anggaran sektor publik diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tidak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas. Anggaran sektor publik juga diperlukan untuk menjadi instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga publik yang ada.

#### **A. Pengertian Anggaran Sektor Publik**

Anggaran berasal dari kata budget (Inggris), sebelumnya dari kata bougette (Perancis) yang berarti "sebuah tas kecil". Anggaran dalam arti luas meliputi jangka waktu anggaran direncanakan, dilaksanakan dan dipertanggungjawabkan. Anggaran dalam arti sempit meliputi rencana penerimaan dan pengeluaran dalam satu tahun saja. Penganggaran (budgeting) merupakan aktivitas mengalokasikan sumberdaya keuangan yang terbatas untuk pembiayaan belanja organisasi yang cenderung



tidak terbatas. Anggaran sektor publik adalah rencana kegiatan dan keuangan periodik (biasanya dalam periode tahunan) yang berisi program, kegiatan dan jumlah dana yang diperoleh (penerimaan/pendapatan) dan dibutuhkan (pengeluaran/belanja) dalam rangka mencapai tujuan organisasi (Haryanto dkk., 2007: 67-68).

Menurut Nordiawan (2006:48) anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya ke dalam kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (*the process of allocation resources to unlimited demands*). Sedangkan menurut Mardiasmo (2009:12) anggaran sektor publik adalah instrument akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Anggaran menjadi penghubung antara sumber daya keuangan dengan perilaku manusia dalam rangka pencapaian tujuan keuangan. Pada sektor swasta, anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik. Namun, sebaliknya sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan dan diberi masukan. Pemerintah daerah perlu memiliki komitmen bahwa anggaran daerah adalah perwujudan amanat rakyat kepada pihak eksekutif dan legislatif dalam rangka mencapai peningkatan kesejahteraan masyarakat sesuai strategi yang telah ditetapkan.

## **B. Karakteristik Anggaran**

Anggaran mempunyai beberapa karakteristik menurut Haryanto dkk. (2007: 68), yaitu:

1. Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan dan satuan selain keuangan;
2. Anggaran umumnya mencakup jangka waktu tertentu, satu atau beberapa tahun;
3. Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen untuk mencapai sasaran yang ditetapkan;

4. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak yang berwenang lebih tinggi dari penyusunan anggaran; dan
5. Sekali disusun, anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu.

### **C. Prinsip-Prinsip Anggaran Sektor Publik**

Menurut Haryanto dkk. (2007: 68), ada beberapa prinsip dasar anggaran sektor publik, yaitu:

#### **1. Otorisasi oleh Legislatif**

Anggaran publik harus mendapatkan otorisasi dari legislatif terlebih dahulu sebelum eksekutif dapat membelanjakan anggaran tersebut.

#### **2. Komprehensif**

Anggaran harus menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu, adanya dana non-budgetair pada dasarnya menyalahi prinsip anggaran yang bersifat komprehensif.

#### **3. Keutuhan Anggaran**

Semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum (general fund)

#### **4. Nondiscretionary Appropriation**

Jumlah yang disetujui oleh dewan legislatif harus termanfaatkan secara ekonomis, efisien, dan efektif

#### **5. Periodik**

Anggaran merupakan suatu proses yang periodik, dapat bersifat tahunan maupun multitahunan.

#### **6. Akurat**

Estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi (hidden reserve) yang dapat dijadikan sebagai kantong-kantong pemborosan dan inefisiensi anggaran serta dapat mengakibatkan munculnya underestimate pendapatan dan overestimate pengeluaran.

## **7. Jelas**

Anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami masyarakat, dan tidak membingungkan

## **8. Diketahui Publik**

Anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.

### **D. Fungsi Anggaran Sektor Publik**

Bagi organisasi sektor publik seperti pemerintah, anggaran tidak hanya sebuah rencana tahunan tetapi juga merupakan bentuk akuntabilitas atas pengelolaan dana publik yang dibebankan kepadanya. Mardiasmo (2009:63) menguraikan fungsi utama anggaran sektor publik sebagai berikut:

#### **1. Alat Perencanaan (*planning tool*)**

Anggaran merupakan alat perencanaan manajemen untuk mencapai tujuan organisasi. Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan, dan berapa hasil yang diperoleh dan belanja pemerintah tersebut.

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 merencanakan alternatif sumber pembiayaannya;
- c. mengalokasikan dana pada berbagai program dan kegiatan yang telah disusun;
- d. menentukan indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategi.

#### **2. Alat Pengendalian (*control tool*)**

Anggaran merupakan suatu alat yang esensial untuk menghubungkan antara proses perencanaan dan proses pengendalian. Sebagai alat pengendalian, anggaran memberikan rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran pemerintah agar pembelanjaan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik. Tanpa anggaran,

pemerintah tidak dapat mengendalikan pemborosan-pemborosan pengeluaran. Bahkan tidak berlebihan jika dikatakan bahwa presiden, menteri, gubernur, bupati, dan manajer publik lainnya dapat dikendalikan melalui anggaran. Anggaran sektor publik dapat digunakan untuk mengendalikan (membatasi kekuasaan) eksekutif.

Anggaran sebagai instrumen pengendalian digunakan untuk menghindari adanya overspending, underspending dan salah sasaran (misappropriation) dalam pengalokasian anggaran pada bidang lain yang bukan merupakan prioritas. Anggaran merupakan alat untuk memonitor kondisi keuangan dan pelaksanaan operasional program atau kegiatan pemerintah. Sebagai alat pengendalian manajerial, anggaran sektor publik digunakan untuk meyakinkan bahwa pemerintah mempunyai uang yang cukup untuk memenuhi kewajibannya. Selain itu, anggaran digunakan untuk memberi informasi dan meyakinkan legislatif bahwa pemerintah bekerja secara efisien. tanpa ada korupsi dan pemborosan.

### **3. Alat Kebijakan Fiskal (*fiscal tool*)**

Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal pemerintah digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. Melalui anggaran publik tersebut dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah. sehingga dapat dilakukan prediksi-prediksi dan estimasi ekonomi. Anggaran dapat digunakan untuk mendorong, memfasilitasi, dan mengkoordinasikan kegiatan ekonomi masyarakat sehingga dapat mempercepat pertumbuhan ekonomi.

### **4. Alat Politik (*political tool*)**

Anggaran digunakan untuk memutuskan prioritas-prioritas dan kebutuhan keuangan terhadap prioritas tersebut. Pada sektor publik, anggaran merupakan political tool sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu. Oleh karena itu pembuatan anggaran publik membutuhkan

political will, coalition building, keahlian bernegosiasi, dan pemahaman tentang prinsip manajemen keuangan publik oleh para manajer publik. Manajer publik harus sadar sepenuhnya bahwa kegagalan dalam melaksanakan anggaran yang telah disetujui dapat menjatuhkan kepemimpinannya, atau paling tidak menurunkan kredibilitas pemerintah.

**5. Alat Koordinasi dan Komunikasi (*coordination and communication tool*)**

Setiap unit kerja pemerintahan terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Anggaran publik merupakan alat koordinasi antar bagian dalam pemerintahan. Anggaran publik yang disusun dengan baik akan mampu mendeteksi terjadinya inkonsistensi suatu unit kerja dalam pencapaian tujuan organisasi. Di samping itu, anggaran publik juga berfungsi sebagai alat komunikasi antar unit kerja dalam lingkungan eksekutif. Anggaran harus dikomunikasikan ke seluruh bagian organisasi untuk dilaksanakan.

**6. Alat Penilaian Kinerja (*performance measurement tool*)**

Anggaran merupakan wujud komitmen dan budget holder (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislatif). Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja manajer publik dinilai berdasarkan berapa yang berhasil ia capai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan. Anggaran merupakan alat yang efektif untuk pengendalian dan penilaian kinerja.

**7. Alat Motivasi (*motivation tool*)**

Anggaran sebagai instrumen untuk memotivasi manajemen agar bekerja secara ekonomis, efektif, dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Agar dapat memotivasi, anggaran hendaknya bersifat challenging but attainable atau demanding but achievable. Maksudnya adalah target anggaran hendaknya jangan terlalu

tinggi sehingga tidak dapat dipenuhi, namun juga jangan terlalu rendah sehingga terlalu mudah untuk dicapai.

### **8. Alat Menciptakan Ruang Publik (*public sphere*)**

Anggaran publik tidak boleh diabaikan oleh kabinet, birokrat, dan DPR/DPRD. Masyarakat, LSM, Perguruan Tinggi, dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran publik. Kelompok masyarakat yang terorganisir akan mencoba mempengaruhi anggaran pemerintah untuk kepentingan mereka. Kelompok lain dari masyarakat yang kurang terorganisasi akan mempercayakan aspirasinya melalui proses politik yang ada. Pengangguran, tuna wisma dan kelompok lain yang tak terorganisasi akan dengan mudah dan tidak berdaya mengikuti tindakan pemerintah. Jika tidak ada alat untuk menyampaikan suara mereka, maka mereka akan mengambil tindakan dengan jalan lain seperti dengan tindakan massa, melakukan boikot, vandalisme, dan sebagainya

Sedangkan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005, anggaran memiliki fungsi sebagai berikut:

- a. Anggaran merupakan pernyataan kebijakan publik
- b. Anggaran merupakan target fiskal yang menggambarkan keseimbangan antara belanja, pendapatan, dan pembiayaan yang diinginkan
- c. Anggaran menjadi landasan pengendalian yang memiliki konsekuensi hukum
- d. Anggaran menjadi landasan penilaian kinerja pemerintah
- e. Hasil pelaksanaan anggaran dituangkan dalam laporan keuangan pemerintah sebagai pernyataan pertanggungjawaban pemerintah kepada publik.

### **E. Pendekatan Penyusunan Anggaran Sektor Publik**

Ada 2 (dua) pendekatan dalam menyusun anggaran sektor publik yaitu pendekatan tradisional dan pendekatan New Public Management (NPM). Anggaran pendekatan NPM dimaksudkan untuk mengatasi kelemahan dari sistem penganggaran

tradisional. Anggaran dengan pendekatan NPM terdiri dari beberapa jenis, yaitu Planning Programming and and Budgeting System (PPBS), Zero Based Budgeting (ZBB), dan Performance Budgeting.

Anggaran dengan pendekatan NPM sangat menekankan pada konsep value for money dan pengawasan atas kinerja output. Perubahan dan sistem anggaran tradisional menuju sistem anggaran dengan pendekatan NPM merupakan bagian penting dari reformasi anggaran (budgeting reform). Reformasi anggaran sektor publik dilakukan untuk menjadikan anggaran lebih berorientasi pada kepentingan publik dan menekankan value for money. Beberapa jenis anggaran dengan pendekatan NPM, seperti ZBB, PPBS, dan Anggaran Kinerja perlu dikaji lebih mendalam sebelum diaplikasikan, karena pada masing-masing jenis anggaran tersebut memiliki Kelebihan dan kelemahan. Penerapan sistem anggaran juga perlu mempertimbangkan aspek sosial, kultural, dan kesiapan teknologi yang dimiliki oleh pemerintah.

### **Anggaran Dengan Pendekatan Tradisional (Konvensional)**

Pendekatan penyusunan anggaran tradisional mempunyai beberapa karakteristik menurut Haryanto dkk. (2007: 71-72), yaitu:

- a. Incrementalism
- b. Struktur dan susunan anggaran yang bersifat line-item.
- c. Cenderung sentralistis
- d. Bersifat spesifikasi
- e. Tahunan
- f. Menggunakan prinsip anggaran bruto.

Struktur anggaran tradisional dengan ciri-ciri tersebut tidak mampu mengungkapkan besarnya dana yang dikeluarkan untuk setiap kegiatan, dan bahkan anggaran tradisional tersebut gagal dalam memberikan informasi tentang besarnya rencana kegiatan. Oleh karena tidak tersedianya berbagai informasi tersebut, maka satu-satunya tolok ukur yang dapat digunakan untuk tujuan pengawasan hanyalah lingkup kepatuhan penggunaan anggaran.

**a. *Incrementalism***

Anggaran yang bersifat incrementalism yaitu hanya menambah atau mengurangi jumlah rupiah pada item-item anggaran yang sudah ada sebelumnya dengan menggunakan data tahun sebelumnya sebagai dasar untuk menyesuaikan besarnya penambah pengawasan dana atau pengurangan tanpa dilakukan kajian yang mendalam. Pendekatan semacam ini tidak saja belum menjamin terpenuhinya kebutuhan riil, namun juga dapat mengakibatkan kesalahan yang terus berlanjut. Hal ini disebabkan karena kita tidak pernah tahu apakah pengeluaran periode sebelumnya yang dijadikan sebagai tahun dasar penyusunan anggaran tahun juga telah didasarkan atas kebutuhan yang wajar.

Anggaran yang bersifat incrementalism cenderung menerima konsep harga pokok pelayanan historis (historic cost of service) tanpa memperhatikan pertanyaan seperti: apakah kegiatan tertentu yang dianggarkan masih dibutuhkan? apakah pelayanan diberikan secara ekonomis dan efisien? apakah pelayanan yang diberikan mempengaruhi pola kebutuhan publik? Akibat digunakannya harga pokok pelayanan historis tersebut adalah suatu item, program, atau kegiatan akan muncul lagi dalam anggaran tahun berikutnya meskipun sebenarnya item tersebut sudah tidak dibutuhkan. Perubahan anggaran hanya menyentuh jumlah nominal rupiah yang disesuaikan dengan tingkat inflasi, jumlah penduduk, dan penyesuaian lainnya.

**b. *Line-Item***

Karakteristik lain dari pendekatan anggaran tradisional adalah struktur anggaran bersifat line-item yang didasarkan atas dasar sifat (nature) dan penerimaan dan pengeluaran. Metode line-item budget tidak memungkinkan untuk menghilangkan item-item penerimaan atau pengeluaran yang telah ada dalam struktur anggaran, walaupun sebenarnya secara riil item tertentu sudah tidak relevan lagi untuk



digunakan pada periode sekarang. Karena sifatnya yang demikian, penggunaan anggaran tradisional tidak memungkinkan untuk dilakukan penilaian kinerja secara akurat, karena satu-satunya tolak ukur yang dapat digunakan adalah semata-mata pada ketaatan dalam menggunakan dana yang diusulkan.

Penyusunan anggaran dengan menggunakan struktur line-item dilandasi alasan adanya orientasi sistem anggaran yang dimaksudkan untuk mengontrol pengeluaran. Berdasarkan hal tersebut, anggaran tradisional disusun atas dasar sifat penerimaan dan pengeluaran, seperti misalnya pendapatan dan pemerintah atasan, pendapatan dari pajak, atau pengeluaran untuk gaji, pengeluaran untuk belanja barang, dan sebagainya, bukan berdasar pada tujuan yang ingin dicapai dengan pengeluaran yang dilakukan.

### **Anggaran dengan Pendekatan *New Public Management***

Pendekatan baru dalam sistem anggaran publik tersebut cenderung memiliki karakteristik umum sebagai berikut:

1. Komprehensif/komparatif
2. Terintegrasi dan lintas departemen
3. Proses pengambilan keputusan yang rasional
4. Berjangka panjang
5. Spesifikasi tujuan dan perangkingan prioritas
6. Analisis total cost dan benefit, termasuk opportunity cost
7. Berorientasi output, dan outcome (value for money), bukan sekedar input.
8. Adanya pengawasan kinerja.

Perubahan dalam pendekatan penyusunan anggaran harus tetap berpegang pada prinsip-prinsip pengelolaan keuangan yang baik. Prinsip manajemen keuangan daerah yang diperlukan untuk mengontrol kebijakan pengelolaan keuangan tersebut meliputi:

1. Akuntabilitas

Akuntabilitas adalah prinsip pertanggungjawaban publik yang berarti bahwa proses penganggaran mulai dari

perencanaan, penyusunan dan pelaksanaan harus benar-benar dapat dilaporkan dan dipertanggungjawabkan kepada legislatif dan masyarakat. Akuntabilitas mensyaratkan bahwa pembuat keputusan berperilaku sesuai dengan mandat yang diterimanya. Untuk ini, perumusan kebijakan, bersama-sama dengan cara dan hasil kebijakan tersebut harus dapat diakses dan dikomunikasikan secara vertikal maupun horizontal dengan baik.

## 2. *Value for Money*

*Value for money* berarti diterapkannya tiga prinsip dalam proses penganggaran yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Ekonomi berkaitan dengan pemilihan dan penggunaan sumber daya dalam jumlah dan kualitas tertentu pada harga yang paling murah. Efisiensi berarti bahwa penggunaan dana masyarakat (*public money*) tersebut dapat menghasilkan output yang maksimal (berdaya guna). Efektivitas berarti bahwa penggunaan anggaran tersebut harus mencapai target-target atau tujuan kepentingan publik. Indikasi keberhasilan otonomi daerah dan desentralisasi adalah terjadinya peningkatan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat (*social welfare*) yang semakin baik, kehidupan demokrasi yang semakin maju, keadilan, pemerataan, serta adanya hubungan yang serasi antara pusat dan daerah serta antar daerah. Keadaan tersebut hanya akan tercapai apabila lembaga sektor publik dikelola dengan memperhatikan konsep *value for money*. Dalam konteks sektor publik, *value for money* merupakan jembatan untuk menghantarkan organisasi publik mencapai *good governance*. *Value for money* tersebut harus dioperasionalkan dalam pengelolaan keuangan dan sistem penganggaran. Untuk mendukung dilakukannya pengelolaan dana publik (*public money*) yang mendasarkan konsep *value for money*, maka diperlukan sistem pengelolaan keuangan dan sistem penganggaran yang baik. Hal tersebut dapat tercapai apabila organisasi publik memiliki sistem akuntansi yang baik.

3. Kejujuran dalam mengelola keuangan publik (*probity*)

Pengelolaan keuangan harus dipercayakan kepada staf yang memiliki integritas dan kejujuran yang tinggi, sehingga kesempatan untuk terjadinya penyimpangan dan kecurangan/korupsi dapat diminimalkan.

4. Transparansi

Transparansi adalah keterbukaan dalam membuat kebijakan-kebijakan keuangan sehingga dapat diketahui dan diawasi oleh lembaga legislatif dan masyarakat. Transparansi pengelolaan keuangan pada akhirnya akan menciptakan horizontal accountability antara organisasi publik seperti pemerintah daerah dengan masyarakatnya sehingga tercipta pemerintahan daerah yang bersih, efektif, efisien, akuntabel, dan responsif terhadap aspirasi dan kepentingan masyarakat.

5. Pengendalian

Penerimaan dan pengeluaran harus selalu dimonitor, yaitu dibandingkan antara yang dianggarkan dengan yang dicapai. Untuk itu perlu dilakukan analisis varians (selisih) terhadap penerimaan dan pengeluaran agar dapat sesegera mungkin dicari penyebab timbulnya varians dan tindakan antisipasi ke depan.

Prinsip-prinsip yang mendasari pengelolaan keuangan tersebut harus senantiasa dipegang teguh dan dilaksanakan oleh penyelenggara organisasi publik karena pada dasarnya masyarakat (publik) memiliki hak dasar, yaitu:

1. Hak untuk mengetahui (*right to know*), yaitu hak untuk mengetahui kebijakan-kebijakan, keputusan serta alasan dilakukannya suatu kebijakan dan keputusan tertentu yang diambil oleh organisasi publik.
2. Hak untuk diberi informasi (*right to be informed*) yang meliputi hak untuk diberi penjelasan secara terbuka atas permasalahan-permasalahan tertentu yang menjadi perdebatan publik.

Seiring dengan semangat reformasi sektor publik yang salah satunya ditandai dengan munculnya era New Public Management telah mendorong usaha untuk mengembangkan pendekatan yang lebih sistematis dalam sistem penganggaran sektor publik. Beberapa teknik penganggaran sektor publik, yaitu: anggaran kinerja (*performance budgeting*), *Zero Based Budgeting* (ZBB), dan *Planning, Programming, and Budgeting System* (PPBS).

### **1. Anggaran Kinerja**

Anggaran dengan pendekatan kinerja menekankan pada konsep value for money dan pengawasan atas kinerja output. Pendekatan anggaran kinerja disusun untuk coba mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolok ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayan publik. Pendekatan kinerja juga mengutamakan mekanisme penentuan dan pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam proses pembuatan keputusan. Untuk mengimplementasikan hal-hal tersebut anggaran kinerja di lengkapi dengan teknik penganggaran analitis.

Anggaran kinerja didasarkan pada tujuan dan sasaran kinerja. Oleh karena anggaran digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan. Penilaian kinerja didasarkan pada pelaksanaan value for money dan efektivitas anggaran. Pendekatan ini cenderung menolak pandangan anggaran tradisional yang menganggap bahwa tanpa adanya arahan dan campurtangan, pemerintah akan menyalahgunakan kedudukan mereka dan cenderung boros (*over-spending*). Menurut pendekatan anggaran kinerja, dominasi pemerintah akan dapat diawasi, dan dikendalikan melalui Internal cost awareness, audit keuangan dan audit kinerja, serta evaluasi kinerja eksternal. Dengan kata lain, pemerintah dipaksa bertindak berdasarkan cost minded dan harus efisien. Selain

didorong untuk menggunakan dana secara ekonomis, pemerintah juga dituntut untuk mampu mencapai tujuan yang ditetapkan. Oleh karena itu, agar dapat mencapai tujuan tersebut maka diperlukan adanya program dan tolok ukur sebagai standar kinerja.

Sistem anggaran kinerja pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program, Penerapan sistem anggaran kinerja dalam penyusunan anggaran dimulai dengan perumusan program dan penyusunan struktur organisasi pemerintah yang sesuai dengan program tersebut. Kegiatan tersebut mencakup pula penentuan unit kerja yang bersasaran tanggung jawab atas pelaksanaan program, serta penentuan indikator kinerja yang digunakan sebagai tolak ukur dalam mencapai tujuan program yang telah ditetapkan.

## 2. ***Zero Based Budgeting (Zbb)***

Konsep *Zero Based Budgeting* (ZBB) dimaksudkan untuk mengatasi kelemahan yang ada pada sistem anggaran tradisional. Penyusunan anggaran dengan menggunakan konsep *Zero Based Budgeting* dapat menghilangkan incrementalism dan line-item karena anggaran diasumsikan mulai dari nol (zerobase). Penyusunan anggaran yang bersifat incrementalism mendasarkan besarnya realisasi anggaran tahun ini untuk menetapkan anggaran tahun depan, yaitu dengan menyesuaikannya dengan tingkat inflasi atau jumlah penduduk atau factor lainnya. ZBB tidak berpatokan pada anggaran tahun lalu untuk menyusun anggaran tahun ini, namun penentuan anggaran didasarkan pada kebutuhan saat ini. Dengan ZBB seolah-olah proses anggaran dimulai dan hal yang baru sama sekali. Item anggaran yang sudah tidak relevan dan tidak mendukung pencapaian tujuan organisasi dapat hilang dan struktur anggaran, akan mungkin juga muncul item baru.

Proses pengimplementasi ZBB terdiri dari 3 (tiga) tahapan, yaitu:

1. Identifikasi unit keputusan

Struktur organisasi pada dasarnya terdiri dari pusat-pusat pertanggungjawaban (responsibility center). Setiap pusat pertanggungjawaban merupakan unit pembuat keputusan (decision unit) yang salah satu fungsinya adalah untuk menyiapkan anggaran. Zero Based Budgeting merupakan sistem anggaran yang berbasis pusat pertanggungjawaban sebagai dasar perencanaan dan pengendalian anggaran. Suatu unit keputusan merupakan kumpulan dari unit keputusan level yang lebih kecil. Sebagai contoh, pemerintah daerah merupakan suatu unit keputusan besar yang dapat dipecah-pecah lagi menjadi dinas-dinas; dinas-dinas dipecah lagi menjadi subdinas-subdinas; subdinas dipecah lagi menjadi subprogram, dan sebagainya. Dengan demikian, suatu pemerintah daerah bisa memiliki ribuan unit keputusan. Setelah dilakukan identifikasi unit-unit keputusan secara tepat, tahap berikutnya adalah menyiapkan dokumen yang berisi tujuan unit keputusan dan tindakan yang dapat dilakukan untuk mencapai tujuan tersebut. Dokumen tersebut disebut paket-paket keputusan (decision packages).

2. Penentuan paket keputusan

Paket keputusan merupakan gambaran komprehensif mengenai bagian dari aktivitas organisasi atau fungsi yang dapat dievaluasi secara individual. Paket keputusan dibuat oleh manajer pusat pertanggungjawaban dan harus menunjukkan secara detail estimasi biaya dan pendapatan yang dinyatakan dalam bentuk pencapaian tugas dan perolehan manfaat. Secara teoritis, paket-paket keputusan dimaksudkan untuk mengidentifikasi berbagai alternatif kegiatan untuk melaksanakan fungsi unit keputusan dan

untuk menentukan perbedaan level usaha pada tiap-tiap alternatif. Terdapat dua jenis paket keputusan, yaitu:

- a. Paket keputusan *mutually-exclusive*  
Paket keputusan yang bersifat *mutually-exclusive* adalah paket-paket keputusan yang memiliki fungsi yang sama. Apabila dipilih salah satu paket kegiatan atau program, maka konsekuensinya adalah menolak semua alternatif yang lain.
  - b. Paket keputusan *incremental*  
Paket keputusan *incremental* merefleksikan tingkat usaha yang berbeda (dikaitkan dengan biaya) dalam melaksanakan aktivitas tertentu. Terdapat base package yang menunjukkan tingkat minimal suatu kegiatan, dan paket lain yang tingkat aktivitasnya lebih tinggi yang akan berpengaruh terhadap kenaikan level aktivitas dan juga akan berpengaruh terhadap biaya. Setiap paket memiliki biaya dan manfaat yang dapat ditabulasikan dengan jelas.
3. Mengurutkan dan mengevaluasi paket keputusan Jika paket keputusan telah disiapkan, tahap berikutnya adalah mengurutkan semua paket berdasarkan manfaatnya terhadap organisasi. Tahap ini merupakan jembatan untuk menuju proses alokasi sumber daya di antara berbagai kegiatan yang beberapa di antaranya sudah ada dan lainnya baru sama sekali.

Konsep penganggaran ZBB mempunyai beberapa keunggulan, yaitu:

1. Jika ZBB dilaksanakan dengan baik maka dapat menghasilkan alokasi sumber daya secara lebih efisien;
2. ZBB berfokus pada value for money;
3. Memudahkan untuk mengidentifikasi terjadinya inefisiensi dan ketidakefektifan biaya;
4. Meningkatkan pengetahuan dan motivasi standar manajer;

5. Meningkatkan partisipasi manajemen level bawah dalam proses penyusunan anggaran;
6. Merupakan cara yang sistematis untuk menengseser status quo dan mendorong organisasi untuk selalu menguji alternatif aktivitas dan pola perilaku biaya serta tingkat pengeluaran.

Ada beberapa kelemahan penerapan konsep penganggaran ZBB, yaitu:

1. Prosesnya memakan waktu lama (time consuming), terlalu teoritis dan tidak praktis, membutuhkan biaya yang besar, serta menghasilkan kertas kerja yang menumpuk karena pembuatan paket keputusan;
2. ZBB cenderung menekankan manfaat jangka pendek;
3. Implementasi ZBB membutuhkan teknologi yang maju;
4. Masalah besar yang dihadapi ZBB adalah pada proses mengurutkan dan mereview paket keputusan. Mereview ribuan paket keputusan merupakan pekerjaan yang melelahkan dan membosankan, sehingga dapat mempengaruhi keputusan;
5. Untuk melakukan pengurutan paket keputusan dibutuhkan sumber daya manusia (staf) yang memiliki keahlian yang mungkin tidak dimiliki organisasi. ZBB berasumsi bahwa semua staf memiliki kemampuan untuk mengkalkulasi paket keputusan. Selain itu dalam pengurutan muncul pertimbangan subyektif atau mungkin terdapat tekanan politik sehingga tidak obyektif lagi;
6. Memungkinkan munculnya kesan yang keliru bahwa semua paket keputusan harus masuk dalam anggaran;
7. Implementasi ZBB menimbulkan masalah keperilakuan dalam organisasi.

### **3. *Planning, Programming, and Budgeting System (PPBS)***

*Planning, programming, and budgeting system (PPBS)* merupakan teknik penganggaran yang didasarkan pada teori



sistem yang berorientasi riil output dan tujuan dengan penekanan utamanya adalah alokasi sumber daya berdasarkan analisis ekonomi. Model ini dikembangkan dengan asumsi bahwa pembuatan keputusan didasarkan pada perhitungan atau pendekatan ilmiah dari model manajemen keuangan yang ada (*cost and benefit analysis*). Sistem anggaran PPBS tidak mendasarkan pada struktur organisasi tradisional yang terdiri dari divisi-divisi, namun berdasarkan program, yaitu pengelompokan aktivitas untuk mencapai tujuan tertentu.

PPBS adalah salah satu model penganggaran yang ditujukan untuk membantu manajemen pemerintah dalam membuat keputusan alokasi sumber daya secara lebih baik. Hal tersebut disebabkan sumber daya yang dimiliki pemerintah terbatas jumlahnya, sementara tuntutan masyarakat tidak terbatas jumlahnya. Dalam keadaan tersebut pemerintah dihadapkan pada pilihan alternatif keputusan yang memberikan manfaat paling besar dalam pencapaian tujuan organisasi secara keseluruhan. PPBS memberikan rerangka untuk membuat pilihan tersebut. PPBS mensyaratkan organisasi menyusun rencana jangka panjang untuk mewujudkan tujuan organisasi melalui program-program. Kuncinya adalah bahwa program-program yang disusun harus terkait dengan tujuan organisasi dan tersebar ke seluruh bagian organisasi.

Pemerintah harus dapat mengidentifikasi struktur program dan melakukan analisis program. Struktur program merupakan rerangka untuk mengidentifikasi keterkaitan antara sumber daya yang dimiliki dengan aktivitas yang akan di lakukan untuk mencapai tujuan organisasi. Jadi, struktur program merupakan semacam kerangka bangunan dan desain sistem PPBS. Analisis program terkait dengan kegiatan mengenai biaya dan manfaat dari masing-masing program sehingga dapat dilakukan pilihan. Untuk mendukung hal

tersebut PPBS membutuhkan sistem informasi yang canggih agar dapat memonitor kemajuan dalam pencapaian tujuan organisasi. Sistem pelaporan anggaran PPBS harus mampu melaporkan hasil (manfaat) program bukan sekedar jumlah pengeluaran yang telah dilakukan.

Teknik penganggaran PPBS memfokuskan pada tujuan dan aktivitas (program) untuk mencapai tujuan. PPBS dapat menghilangkan duplikasi atau overlapping program dalam pencapaian tujuan organisasi. PPBS secara eksplisit menjelaskan implikasi terhadap tahun anggaran yang akan datang karena PPBS berorientasi pada masa depan. PPBS mempertimbangkan semua biaya yang terjadi.

Selain itu, menurut Bahtiar, *et al.*, (2009:17) jenis model anggaran telah dikembangkan sebagai berikut:

a. *Line-Item Budgeting*

Model ini merupakan entuk anggaran yang lama sehingga dikenal dengan *traditional budgeting*. Organisasi bisnis maupun sektor publik pada umumnya menggunakan model ini dalam penyusunan anggaran karena model ini relative mudah dan sederhana.

b. *Incremental Budgeting*

Metode ini pada dasarnya menggunakan *line-item budgeting* tetapi dilakukan dengan menambahkan atau mengurangi nilai anggarannya dari tahun sbelumnya.

c. *Revenue Budgeting*

Metode ini dilakukan dengan dasar kemampuan suatu negara untuk memperoleh pendapatan. Selanjutnya, disusun belanja sesuai dengan kemampuan tersebut.

d. *Repetitive Budgeting*

Metode penganggaran dengan menggunakan anggaran dar tahun-tahun sebelumnya karena adanya kondisi yang tidak stabil di bidang konomi dan politik.

e. *Supplemental Budgeting*

Metode ini digunakan dengan cara membuat anggaran yang membuka kesempatan untuk melakukan revisi secara luas.

f. *Performance Budgeting*

Metode ini berdasarkan pada kinerja yang dapat diukur (*measurable performance*) dari berbagai kegiatan

g. *Planning Programming Budgeting System (PPBS)*

Model ini untuk memungkinkan mengambil keputusan berdasarkan perhitungan atau pendekatan ilmiah dari model-model manajemen keuangan yang ada.

h. *Zero-Base Budgeting*

Anggaran disusun dari nol meskipun pada tahun sebelumnya telah dilakukan proses penganggaran. Anggaran tidak bergantung pada tahun sebelumnya sehingga hal ini merupakan lawan dari cara *incremental budgeting* yang sering kali ditemukan adanya program yang sudah tidak efektif tetapi anggarannya justru meningkat.

## **F. Pentingnya Anggaran Sektor Publik**

Anggaran sektor publik dibuat untuk membantu menentukan tingkat kebutuhan masyarakat, seperti listrik, air bersih, kualitas kesehatan, pendidikan, dan sebagainya agar terjamin secara layak.

### **Merefleksikan perubahan prioritas kebutuhan dan kegiatan masyarakat**

Menentukan penerimaan dan pengeluaran departemen-departemen pemerintah, pemerintah provinsi atau pemerintah daerah. Anggaran sektor publik penting karena beberapa alasan, yaitu :

1. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan ekonomi nasional, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.

## ANGGARAN SEKTOR PUBLIK

2. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan kegiatan masyarakat yang tidak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas. Anggaran diperlukan karena adanya masalah keterbatasan sumber daya.
3. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat. Dalam hal ini anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga publik yang ada

# **BAB IV**

## **ANGGARAN PEMERINTAHAN APBN DAN APBD**

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM**

Mahasiswa mampu memahami Anggaran Pemerintahan  
APBN dan APBD

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS**

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN)
2. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)
3. Pelaksanaan APBN dan APBD

### **A. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN)**

Anggaran adalah alat akuntabilitas, manajemen, dan kebijakan ekonomi. Sebagai instrumen kebijakan ekonomi, anggaran berfungsi untuk mewujudkan pertumbuhan dan Stabilitas perekonomian serta pemerataan pendapatan dalam rangka mencapai tujuan bernegara. 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 selalu menyebutkan pengeluaran terlebih dahulu. baru penerimaan. Pengertian anggaran negara dapat dibedakan dalam arti luas dan arti sempit. Dalam arti luas, anggaran negara berarti jangka waktu perencanaan, pelaksanaan, dan pencanggungan jawaban anggaran (suatu daur anggaran). Sedangkan dalam arti sempit, anggaran negara berarti rencana pengeluaran dan penerimaan hanya dalam kurun waktu satu

tahun (Halim dan Kusufi, 2017). Anggaran negara memiliki beberapa fungsi, yaitu:

1. sebagai pedoman bagi pemerintah dalam mengelola negara selama periode mendatang;
2. sebagai alat pengawas bagi masyarakat terhadap kebijaksanaan yang telah dipilih pemerintah karena sebelum anggaran negara dijalankan harus mendapat persetujuan DPR terlebih dahulu;
3. sebagai alat pengawas 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:

1. Penyampaian pokok-pokok kebijakan fiskal dan kerangka ekonomi makro oleh pemerintah.
2. Pembahasan kerangka ekonomi makro dan kebijakan fiskal oleh DPR dan pemerintah.
3. Penetapan kebijakan umum dan prioritas anggaran sebagai pedoman bagi departemen lembaga.
4. Menteri/pemimpin lembaga menyusun rancangan serta perkiraan anggaran tahun berikutnya berdasarkan target prestasi yang hendak dicapai.
5. Menteri/pemimpin lembaga melakukan pembahasan dengan komisi DPR mengenai rancangan anggaran, sesuai dengan pedoman dari Menteri Keuangan, dan hasilnya juga disampaikan kepada menteri keuangan.
6. Presiden menyampaikan RAPBN pada pertengahan Agustus.
7. 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.

8. 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 pelaksanaannya telah menimbulkan peluang terjadinya duplikasi, penumpukan, dan penyimpangan anggaran. Sementara itu, penguangan rencana pembangunan dalam suatu dokumen perencanaan nasional lima tahunan yang ditetapkan dengan undang-undang dirasakan tidak realistis dan semakin tidak sesuai dengan dinamika kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan dalam era globalisasi. Perkembangan dinamis dalam penyelenggaraan pemerintahan membutuhkan sistem perencanaan fiskal yang terdiri atas sistem penyusunan anggaran tahunan yang dilaksanakan sesuai dengan Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah (*Medium Term Expenditure Framework*) sebagaimana dilaksanakan di kebanyakan negara maju.

## Struktur APBN

<b>Pendapatan Negara dan Hibah</b>	
<b>I</b>	<b>Penerimaan Dalam Negeri</b> 1. Penerimaan Perpajakan a. Pajak Dalam Negeri i. Pajak Penghasilan (PPh) 1. Non-Migas 2. Migas ii. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) iii. Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) iv. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) v. Cukai vi. Pajak lainnya b. Pajak Perdagangan Internasional i. Bea Cukai ii. Pajak/ Pungutan Ekspor 2. Penerimaan Negara Bukan Pajak a. Penerimaan SDA i. Minyak Bumi ii. Gas Alam iii. SDA lainnya b. Bagian Laba BUMN c. Sisa Surplus BI d. Pendapatan Badan Layanan Umum e. Pendapatan Bukan Pajak Lainnya
<b>II</b>	<b>Hibah</b>



ANGGARAN PEMERINTAHAN APBN DAN APBD

<b>Belanja Negara</b>	
<b>I</b>	<p><b>Belanja Pemerintah Pusat</b></p> <p>a. Pengeluaran Rutin</p> <p>    i. Belanja Pegawai</p> <p>    ii. Belanja Barang</p> <p>    iii. Belanja Modal</p> <p>    iv. Pembayaran Bunga Utang</p> <p>        1. Utang Dalam Negeri</p> <p>        2. Utang Luar Negeri</p> <p>        3. Tambahan Bunga</p> <p>    v. Subsidi</p> <p>        1. Subsidi Energi</p> <p>        2. Subsidi Non-Energi</p> <p>    vi. Bantuan Sosial</p> <p>    vii. Pengeluaran Rutin Lainnya</p> <p>b. Pengeluaran Pembangunan</p> <p>    i. Pembiayaan Pembangunan Rupiah</p> <p>    ii. Pembiayaan Proyek</p>
<b>II</b>	<p><b>Anggaran Belanja Daerah</b></p> <p>a. Dana Bagi Hasil</p> <p>    i. Dana Bagi Hasil</p> <p>    ii. Dana Alokasi Umum</p> <p>    iii. Dana Alokasi Khusus</p> <p>b. Dana Otonomi Khusus dan Penyeimbangan</p>

Surplus/ Defisit
Pembiayaan Bersih
I. Pembiayaan Dalam Negeri
1. Perbankan Dalam Negeri
a. Rekening Pemerintah
b. Dana Moratorium
2. Non Perbankan Dalam Negeri
a. Privatisasi BUMN
b. Penjualan Aset Restrukturasi BUMN
c. Penerimaan Obligasi Negara
i. Penerbitan Obligasi Pemerintah
ii. Pembayaran Cicilan Pokok Utang/ Obligasi DN
1. Penyertaan Modal Negara
2. Penerusan Pinjaman
3. Lain-Lain
4. Dana Infrastruktur
5. Dana Investasi Pemerintah
II. Pembiayaan Luar Negeri
1. Penarikan Pinjaman Luar Negeri Bruto
a. Pinjaman Proyek
b. Pinjaman Program
2. Pembayaran Cicilan Pokok Utang LN (Amortalisasi)

## **B. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)**

Anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) merupakan rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah. Penyelenggaraan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah didanai dari dan atas beban APBD. Seluruh penerimaan dan pengeluaran pemerintahan daerah baik dalam bentuk uang, barang dan/atau jasa pada tahun anggaran yang berkenaan harus dianggarkan dalam APBD. Setiap penganggaran penerimaan dan pengeluaran dalam APBD harus memiliki dasar hukum penganggaran. Anggaran belanja daerah diprioritaskan untuk melaksanakan

kewajiban pemerintahan daerah sebagaimana ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan.

APBD sebagai rencana keuangan tahunan, menggambarkan semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang, termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah dalam kurun waktu satu tahun. Selain sebagai rencana keuangan tahunan, APBD berfungsi sebagai instrumen dalam rangka mewujudkan pelayanan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat untuk tercapainya tujuan bernegara. Sehubungan dengan hal tersebut, agar APBD dapat berfungsi sebagai instrumen untuk menciptakan lapangan kerja, mengurangi pengangguran dan pemborosan sumberdaya, maka seluruh unsur penyelenggara pemerintahan daerah supaya mengambil langkah-langkah untuk memenuhi prinsip dan kebijakan penyusunan APBD (Haryanto dkk., 2007: 99-112).

### **C. Prinsip Penyusunan APBD**

Dalam penyusunan APBD, pemerintah daerah bersama DPRD harus memperhatikan beberapa prinsip penyusunan APBD, yaitu:

a. Partisipasi Masyarakat

Hal ini mengandung makna bahwa pengambilan keputusan dalam proses penyusunan dan penetapan APBD sedapat mungkin melibatkan partisipasi masyarakat, sehingga masyarakat mengetahui akan hak dan kewajibannya dalam pelaksanaan APBD.

b. Transparansi dan Akuntabilitas

Anggaran APBD yang disusun harus dapat menyajikan informasi secara terbuka dan mudah diakses oleh masyarakat meliputi tujuan, sasaran, sumber pendanaan pada setiap jenis belanja serta korelasi antara besaran anggaran dengan manfaat dan hasil yang ingin dicapai dari suatu kegiatan yang dianggarkan. Oleh karena

itu, setiap pengguna anggaran harus bertanggung jawab terhadap penggunaan sumber daya yang dikelola untuk mencapai hasil yang ditetapkan.

c. Disiplin Anggaran

Beberapa prinsip dalam disiplin anggaran yang perlu diperhatikan antara lain:

1. Pendapatan yang direncanakan merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan, sedangkan belanja yang dianggarkan merupakan batas tertinggi pengeluaran belanja;
2. Penganggaran pengeluaran harus didukung dengan adanya kepastian tersedianya penerimaan dalam jumlah yang cukup dan tidak dibenarkan melaksanakan kegiatan yang belum tersedia atau tidak mencukupi kredit anggarannya dalam APBD/Perubahan APBD;
3. Semua penerimaan dan pengeluaran daerah dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dianggarkan dalam APBD dan dilakukan melalui rekening kas umum daerah.

d. Keadilan Anggaran

Pajak daerah, retribusi daerah, dan pungutan daerah lainnya yang dibebankan kepada masyarakat harus mempertimbangkan kemampuan masyarakat untuk membayar. Masyarakat yang memiliki kemampuan pendapatan rendah secara proporsional diberi beban yang sama, sedangkan masyarakat yang mempunyai kemampuan untuk membayar tinggi diberikan beban yang tinggi pula. Untuk menyeimbangkan kedua kebijakan tersebut pemerintah daerah dapat melakukan perbedaan tarif secara rasional guna menghilangkan rasa ketidakadilan. Selain daripada itu dalam mengalokasikan belanja daerah, harus mempertimbangkan keadilan dan

pemerataan agar dapat dinikmati oleh seluruh lapisan masyarakat tanpa diskriminasi pemberian pelayanan.

e. Efisiensi dan Efektivitas

Anggaran Dana yang tersedia harus dimanfaatkan seoptimal mungkin untuk meningkatkan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat. Oleh karena itu, untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas anggaran, dalam perencanaan anggaran perlu memperhatikan:

1. Tujuan, sasaran, hasil dan manfaat, serta indikator kinerja yang ingin dicapai;
2. Penetapan prioritas kegiatan dan penghitungan beban kerja, serta penetapan harga satuan yang rasional.

f. Taat Azas APBD sebagai rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah ditetapkan dengan peraturan daerah, memperhatikan:

1. APBD tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, mengandung arti bahwa apabila pendapatan, belanja dan pembiayaan yang dicantumkan dalam rancangan peraturan daerah tersebut telah sesuai dengan ketentuan undang-undang, peraturan pemerintah, peraturan presiden, keputusan presiden, atau peraturan/keputusan/surat edaran menteri yang diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum yang mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi dimaksud mencakup kebijakan yang berkaitan dengan keuangan daerah.
2. APBD tidak bertentangan dengan kepentingan umum, mengandung arti bahwa rancangan peraturan daerah tentang APBD lebih diarahkan agar mencerminkan keberpihakan kepada kebutuhan dan kepentingan masyarakat (publik) dan bukan membebani

masyarakat. Peraturan daerah tidak boleh menimbulkan diskriminasi yang dapat mengakibatkan ketidakadilan, menghambat kelancaran arus barang dan pertumbuhan ekonomi masyarakat, pemborosan keuangan negara/daerah, memicu ketidakpercayaan masyarakat kepada pemerintah, dan mengganggu stabilitas keamanan serta ketertiban masyarakat yang secara keseluruhan mengganggu jalannya penyelenggaraan pemerintahan di daerah.

3. APBD tidak bertentangan dengan peraturan daerah lainnya, mengandung arti bahwa apabila kebijakan yang dituangkan dalam peraturan daerah tentang APBD tersebut telah sesuai dengan ketentuan peraturan daerah sebagai penjabaran lebih lanjut dari peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi dengan memperhatikan ciri khas masing-masing daerah. Sebagai konsekuensinya bahwa rancangan peraturan daerah tersebut harus sejalan dengan pengaturannya tentang pokok-pokok pengelolaan keuangan daerah dan menghindari adanya tumpang tindih dengan peraturan daerah lainnya, seperti peraturan daerah mengenai pajak daerah, retribusi daerah dan sebagainya.

#### **D. Kebijakan Penyusunan APBD**

##### **a. Kebijakan Penganggaran Pendapatan**

Dalam kebijakan penganggaran pendapatan, pemerintah daerah harus memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

1. Pendapatan daerah meliputi semua penerimaan uang melalui rekening kas umum daerah, yang menambah ekuitas dana lancar sebagai hak pemerintah daerah dalam 1 (satu) tahun anggaran yang tidak perlu dibayar kembali oleh daerah.

2. Seluruh pendapatan daerah dianggarkan dalam APBD secara bruto, mempunyai makna bahwa jumlah pendapatan yang dianggarkan tidak boleh dikurangi dengan belanja yang digunakan dalam rangka menghasilkan pendapatan tersebut dan/atau dikurangi dengan bagian pemerintah pusat/daerah lain dalam rangka bagi hasil.
3. Pendapatan daerah merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan.

#### **b. Kebijakan Penganggaran Belanja**

Belanja daerah yang dianggarkan dalam APBD, supaya mempedomani halhal sebagai berikut :

1. Belanja daerah diprioritaskan dalam rangka pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan provinsi atau kabupaten/kota yang terdiri dari urusan wajib dan urusan pilihan yang ditetapkan berdasarkan ketentuan perundang-undangan.
2. Belanja dalam rangka penyelenggaraan urusan wajib digunakan untuk melindungi dan meningkatkan kualitas kehidupan masyarakat dalam upaya memenuhi kewajiban daerah yang diwujudkan dalam bentuk peningkatan pelayanan dasar, pendidikan, kesehatan, fasilitas sosial dan fasilitas umum yang layak serta mengembangkan sistem jaminan sosial.
3. Belanja daerah disusun berdasarkan pendekatan prestasi kerja yang berorientasi pada pencapaian output dan outcome dari input yang direncanakan. Hal tersebut bertujuan untuk meningkatkan akuntabilitas perencanaan anggaran serta memperjelas efektivitas dan efisiensi penggunaan anggaran.
4. Penyusunan belanja daerah diprioritaskan untuk menunjang efektivitas pelaksanaan tugas dan fungsi SKPD dalam rangka melaksanakan urusan pemerintahan

daerah yang menjadi tanggung jawabnya. Peningkatan alokasi anggaran belanja yang direncanakan oleh setiap SKPD harus terukur yang diikuti dengan peningkatan kinerja pelayanan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat.

5. Penyediaan dana untuk penanggulangan bencana alam/bencana sosial dan/atau memberikan bantuan kepada daerah lain dalam rangka penanggulangan bencana alam/bencana sosial dapat memanfaatkan saldo anggaran yang tersedia dalam Sisa Lebih Perhitungan APBD Tahun Anggaran sebelumnya dan/atau dengan melakukan penggeseran Belanja Tidak Terduga atau dengan melakukan penjadwalan ulang atas program dan kegiatan yang kurang mendesak.

### **c. Kebijakan Penganggaran Pembiayaan**

Pembiayaan disediakan untuk menganggarkan setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya.

## **E. Fungsi APBD**

Penyusunan APBD harus disesuaikan dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan dan kemampuan pembiayaan daerah. Penyusunan APBD dalam rangka mewujudkan pelayanan kepada masyarakat untuk tercapainya tujuan bernegara. Sejalan dengan hal tersebut, APBD berfungsi sebagai instrumen otorisasi, perencanaan, pengawasan, alokasi, distribusi, dan stabilisasi.

### **1. Fungsi Otorisasi**

Fungsi otorisasi mengandung arti bahwa anggaran daerah menjadi dasar untuk melaksanakan pendapatan dan belanja pada tahun yang bersangkutan.

### **2. Fungsi Perencanaan**



Fungsi perencanaan mengandung arti bahwa anggaran daerah menjadi pedoman bagi manajemen dalam merencanakan kegiatan pada tahun yang bersangkutan.

3. Fungsi Pengawasan

Fungsi pengawasan mengandung arti bahwa anggaran daerah menjadi pedoman untuk menilai apakah kegiatan penyelenggaraan pemerintahan daerah sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan.

4. Fungsi Alokasi

Fungsi alokasi mengandung arti bahwa anggaran daerah harus diarahkan untuk menciptakan lapangan kerja/mengurangi pengangguran dan pemborosan sumber daya, serta meningkatkan efisiensi dan efektivitas perekonomian.

5. Fungsi Distribusi

Fungsi distribusi mengandung arti bahwa kebijakan anggaran daerah harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.

6. Fungsi Stabilisasi

Fungsi stabilisasi mengandung arti bahwa anggaran pemerintah daerah menjadi alat untuk memelihara dan mengupayakan keseimbangan fundamental perekonomian daerah.

## **F. Pendekatan Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah (MTEF), Penganggaran Terpadu Dan Anggaran Kinerja**

Peraturan perundang-undangan mengamanatkan bahwa dalam menyusun APBD dilakukan dengan menggunakan pendekatan kerangka pengeluaran jangka menengah daerah (medium term expenditure framework/MTEF), penganggaran terpadu (unified budget) dan penganggaran berdasarkan prestasi kerja (performance budget). Kerangka pengeluaran jangka menengah merupakan suatu pendekatan penganggaran berdasarkan kebijakan, dengan pengambilan keputusan terhadap

kebijakan tersebut dilakukan dalam perspektif lebih dari satu tahun anggaran, dengan mempertimbangkan implikasi biaya akibat keputusan yang bersangkutan pada tahun berikutnya yang dituangkan dalam prakiraan maju. Dalam kaitan itu, maka dalam setiap penganggaran belanja untuk mendanai program dan kegiatan agar menghitung kebutuhan dana untuk tahun anggaran berikutnya dari tahun yang direncanakan guna memastikan kesinambungan program dan kegiatan yang telah disetujui dan menjadi dasar penyusunan anggaran tahun berikutnya atau kita kenal dengan konsep prakiraan maju (*forward estimate*). Setiap usulan anggaran belanja untuk mendanai setiap program dan kegiatan yang dituangkan dalam RKASKPD sebagai dasar penyusunan APBD harus memperhitungkan atau mengistemasikan kebutuhan dana untuk program dan kegiatan yang sama yang akan dilaksanakan pada tahun anggaran berikutnya. Estimasi kebutuhan dana yang akan dianggarkan pada tahun berikutnya akan menjamin kesinambungan pelaksanaan program dan kegiatan akan dilaksanakan.

Penyusunan APBD dengan pendekatan penganggaran terpadu dimaksudkan bahwa dalam penyusunan rencana keuangan tahunan dilakukan secara terintegrasi untuk seluruh jenis belanja guna melaksanakan kegiatan pemerintahan yang didasarkan pada prinsip pencapaian efisiensi alokasi dana. Jenis belanja yang dianggarkan untuk mendanai program dan kegiatan dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan merupakan satu kesatuan dalam rangka mencapai target kinerja yang ditetapkan pada program dan kegiatan dimaksud. Prinsip efisiensi alokasi dana tetap harus diperhatikan sehingga tidak terjadi pemborosan atas penggunaan sumber daya yang dimiliki. Dengan pendekatan penganggaran terpadu tidak dikenal lagi adanya pemisahan antara anggaran belanja rutin dan belanja pembangunan maupun anggaran belanja publik dan belanja aparatur.

APBD disusun dengan pendekatan kinerja, yaitu suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil

kerja atau output dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan. Dalam pendekatan kinerja ada dua hal penting yang ditekankan, yaitu output dan input. Output (keluaran) menunjukkan barang atau jasa yang dihasilkan dari program atau kegiatan sesuai dengan input yang digunakan. Input (masukan) adalah besarnya sumber-sumber: dana, sumber daya manusia, material, waktu dan teknologi yang digunakan untuk melaksanakan suatu program atau kegiatan. Dalam hal ini, setiap penggunaan sumber-sumber yang direncanakan dalam APBD dikaitkan dengan barang atau jasa yang akan dihasilkannya. Hubungan antara masukan dan keluaran tersebut menunjukkan kinerja suatu program atau kegiatan.

Untuk mengevaluasi kinerja suatu program atau kegiatan perlu dilakukan analisis hubungan antara alokasi biaya (input) dengan tingkat pencapaian yang dihasilkan (output). Dalam sistem anggaran berbasis kinerja/prestasi kerja, setiap usulan program, kegiatan dan anggaran SKPD dinilai kewajarannya dengan menggunakan Standar Analisa Belanja (SAB). Disamping SAB, evaluasi terhadap kinerja program atau kegiatan yang diusulkan oleh setiap SKPD dapat didasarkan pada tolok ukur kinerja pelayanan dan standar biaya.

Penerapan anggaran berbasis kinerja mengandung makna bahwa setiap penyelenggara pemerintahan berkewajiban untuk bertanggungjawab atas hasil proses dan penggunaan sumber dayanya.

### **G. Analisis Standar Belanja**

Analisis standar belanja (ASB) merupakan standar atau pedoman yang digunakan untuk menganalisis kewajaran beban kerja atau biaya setiap program atau kegiatan yang akan dilaksanakan oleh suatu SKPD dalam satu tahun anggaran. ASB merupakan pendekatan yang digunakan oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) untuk mengevaluasi usulan program, kegiatan dan anggaran setiap SKPD dengan cara menganalisis beban kerja dan biaya dari usulan program atau kegiatan yang

bersangkutan. Beban kerja dan biaya merupakan dua komponen yang tidak terpisahkan dalam penilaian kewajaran pembebanan belanja.

**a. Beban Kerja Program/Kegiatan**

Penilaian terhadap kewajaran beban kerja usulan program atau kegiatan dalam hal ini dikaitkan dengan kebijakan anggaran, komponen dan tingkat pelayanan yang akan dicapai, jangka waktu pelaksanaannya, serta kapasitas SKPD untuk melaksanakannya. Beban kerja program atau kegiatan yang diusulkan oleh suatu SKPD dapat dinilai kewajarannya antara lain berdasarkan pertimbangan halhal sebagai berikut:

1. Kaitan logis antara program atau kegiatan yang diusulkan dengan Prioritas dan Plafon Anggaran (PPA) dan Kebijakan Umum APBD.
2. Kesesuaian antara program atau kegiatan yang diusulkan dengan tugas pokok dan fungsi SKPD yang bersangkutan.
3. Kapasitas SKPD yang bersangkutan untuk melaksanakan program atau kegiatan pada tingkat pencapaian yang diinginkan dan dalam jangka waktu satu tahun anggaran. Program atau kegiatan yang diusulkan merupakan usulan program atau kegiatan yang mempunyai kaitan logis dengan Prioritas dan Plafon Anggaran serta Kebijakan Umum APBD. Sejauhmana kontribusi dari kinerja program atau kegiatan yang diusulkan terhadap implementasi Prioritas dan Plafon Anggaran dalam rangka pencapaian Kebijakan Umum APBD merupakan dasar penilaian kewajaran beban kerja.

Program atau kegiatan yang diusulkan oleh suatu SKPD merupakan usulan program atau kegiatan yang sesuai dengan tugas pokok dan fungsi SKPD yang bersangkutan agar tidak terjadi tumpang-tindih dan duplikasi program atau kegiatan dengan yang diusulkan oleh SKPD lain. Program atau kegiatan yang diusulkan berdasarkan pembagian kewenangan

pemerintahan yang diselenggarakan oleh setiap SKPD, sebagaimana tercermin dalam tugas pokok dan fungsi masing-masing, akan memudahkan proses evaluasi kinerja setiap SKPD.

Setiap SKPD mempunyai kapasitas sumber daya yang dibatasi (constrain) oleh jumlah orang, kompetensi teknis dan manajerial masing-masing, teknologi dan waktu. Penilaian kewajaran beban kerja dalam hal ini berkaitan dengan sejauh mana kemampuan SKPD untuk mencapai target kinerja program atau kegiatan berdasarkan keterbatasan sumber daya yang dimiliki oleh setiap SKPD tersebut di atas.

#### **b. Biaya Program/Kegiatan**

Penilaian terhadap kewajaran anggaran biaya dari usulan program atau kegiatan dikaitkan dengan kebijakan anggaran, tolok ukur kinerja, dan standar biaya. Dalam kebijakan anggaran, kemungkinan ditetapkan plafon atau batas atas anggaran belanja bagi setiap SKPD sesuai dengan target kinerja pelayanan yang diinginkan. Plafon anggaran tersebut merupakan salah satu aspek yang dipertimbangkan untuk menilai kewajaran biaya setiap program atau kegiatan yang dianggarkan oleh SKPD. Disamping itu, kewajaran biaya suatu program atau kegiatan dipengaruhi oleh tolok ukur kinerja dan standar biaya yang akan dibahas berikut ini.

#### **c. Tolok Ukur Kinerja**

Tolok ukur kinerja adalah ukuran keberhasilan yang dicapai pada setiap program atau kegiatan. Tolok ukur kinerja digunakan sebagai dasar pengukuran kinerja keuangan dalam sistem anggaran berbasis kinerja/prestasi kerja, terutama untuk menilai kewajaran anggaran biaya suatu program atau kegiatan. Tolok ukur kinerja mencakup dua hal: unsur keberhasilan yang diukur dan tingkat pencapaian setiap unsur keberhasilan. Setiap program atau kegiatan minimal mempunyai satu unsur ukuran keberhasilan dan tingkat

pencapaiannya (target kinerja) yang digunakan sebagai tolok ukur kinerja.

Tolok ukur kinerja menunjukkan unsur-unsur keberhasilan yang diukur dan tingkat pelayanan yang akan dicapai (output) dari suatu program atau kegiatan dalam satu tahun anggaran tertentu. Output tersebut selanjutnya menjadi dasar untuk menilai kewajaran biaya yang dianggarkan (input). Konsep ini mencerminkan orientasi kinerja lebih ditekankan pada aspek output daripada input. Jumlah anggaran belanja (input) yang dinilai wajar untuk menghasilkan output tertentu menunjukkan hubungan rasional berupa standar biaya atau harga satuan unit biaya.

#### **d. Standar Biaya**

Standar biaya, dengan lain perkataan, merupakan perbandingan antara anggaran belanja dengan target kinerja yang dapat juga dinamakan dengan biaya rata-rata per satuan output. Standar biaya tersebut menjadi dasar untuk untuk menilai kewajaran biaya suatu program atau kegiatan, karena menunjukkan hubungan rasional antara input dengan outputnya.

Penilaian kewajaran terhadap biaya yang dianggarkan, disamping itu dapat dikaitkan dengan harga standar yang berlaku. Terbentuknya biaya merupakan hasil perkalian antara volume (satuan) dengan harga satuan. Dalam hal ini perlu dicermati, apakah harga satuan yang dianggarkan telah sesuai dengan standar yang ditetapkan atau berada diantara kisaran harga satuan yang berlaku?

Kewajaran biaya yang dianggarkan juga dapat dikaitkan dengan sumber pendapatan dan atau pembiayaan berupa penerimaan daerah. Dalam hal ini kewajaran dinilai berdasarkan hubungan (kesesuaian) antara sumber dana dengan penggunaannya. Sumber pendapatan tertentu (misal retribusi) dan sumber (pembiayaan) penerimaan tertentu

(misal Dana Cadangan) diperoleh dalam rangka untuk melaksanakan pelayanan tertentu.

Untuk kewajaran suatu anggaran belanja dinilai berdasarkan kesesuaian antara target kinerja pelayanan yang diusulkan dengan sumber dananya. Pendekatan ini merupakan penerapan dari konsep Grant Related Expenditure Assesment (GREA) dalam Analisis Standar Belanja. Jika suatu sumber dana tertentu jumlahnya diestimasikan tidak mencukupi untuk membiayai anggaran belanja suatu program atau kegiatan dengan target pelayanan tertentu, maka pemerintah daerah dapat:

1. mendanai dari anggaran sumber pendapatan atau pembiayaan yang lain berdasarkan target pelayanan yang diharapkan; atau
2. menyesuaikan target pelayanan dengan tersedianya sumber dana.

Kewajaran biaya yang dianggarkan, dengan demikian, berkaitan dengan tiga aspek, yaitu:

1. kaitan antara biaya yang dianggarkan dengan target pencapaian kinerja;
2. kaitan antara anggaran biaya dengan harga standar yang berlaku;
3. kaitan antara biaya yang dianggarkan dengan sumber dananya.

#### **e. Standar Pelayanan**

Dalam rangka penerapan anggaran berbasis kinerja/prestasi kerja, setiap komponen pelayanan pada masing-masing urusan pemerintahan yang diselenggarakan oleh SKPD, dalam rangka penilaian kinerja, harus ditetapkan oleh masing-masing daerah dalam bentuk standar pelayanan. Penetapan standar pelayanan untuk provinsi mengacu pada indikator-indikator standar pelayanan minimal yang ditetapkan oleh Pemerintah Pusat. Standar pelayanan untuk kabupaten/kota ditetapkan oleh bupati/walikota masing-

masing yang berpedoman pada standar pelayanan yang ditetapkan oleh provinsi.

#### **H. Proses Penyusunan APBD**

Penyusunan APBD berorientasi pada anggaran berbasis kinerja atau prestasi kerja. Anggaran berbasis kinerja yaitu suatu pendekatan penganggaran yang mengutamakan keluaran atau hasil dari program dan kegiatan yang akan atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas yang terukur. Dalam hal ini, setiap dana yang dianggarkan untuk melaksanakan program dan kegiatan harus terukur secara jelas indikator kinerjanya yang direpresentasikan kedalam tolok ukur kinerja serta target dan sasaran yang diharapkan. Selain dari pada itu, dalam menyusun APBD ditekankan pada penyusunan anggaran yang terpadu (*unified budget*) dimana dalam penyusunan rencana keuangan tahunan dilakukan secara terintegrasi untuk seluruh jenis belanja guna melaksanakan kegiatan pemerintahan yang didasarkan pada prinsip pencapaian efisiensi alokasi dana. Penyusunan APBD secara terpadu selaras dengan penyusunan anggaran yang berorientasi pada anggaran berbasis kinerja atau prestasi kerja.

Tahapan-tahapan pokok yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah dalam menyusun APBD, yaitu:

##### **1. Penyusunan Kebijakan Umum APBD (KUA)**

Kepala Daerah menyampaikan rancangan KUA kepada DPRD untuk dibahas oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) bersama Panitia Anggaran DPRD dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD tahun anggaran berikutnya. Substansi rancangan KUA meliputi program dan kegiatan menurut urusan pemerintahan, organisasi, sasaran dan target kinerja serta pagu anggaran indikatif dari masing-masing urusan pemerintahan, program dan kegiatan beserta perkembangan asumsi ekonomi makro dan perubahan pokok-pokok kebijakan fiskal yang ditetapkan pemerintah. Program dan kegiatan yang tercantum dalam Nota



Kesepakatan KUA antara Kepala Daerah dengan Pimpinan DPRD, dapat dicantumkan klausul yang menyatakan bahwa dalam hal terjadi pergeseran asumsi yang melandasi penyusunan KUA akibat adanya kebijakan pemerintah, dapat dilakukan penambahan atau pengurangan program dan kegiatan serta pagu anggaran indikatif apabila belum ditampung dalam Nota Kesepakatan KUA. Penambahan atau pengurangan program dan kegiatan serta pagu anggaran indikatif tersebut dilakukan ketika proses pembahasan PPAS tanpa melakukan perubahan Nota Kesepakatan KUA.

2. Penyusunan Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS)

Berdasarkan KUA yang telah disepakati, Kepala Daerah menyampaikan rancangan PPAS kepada DPRD untuk dibahas oleh TAPD bersama Panitia Anggaran DPRD. Substansi rancangan PPAS dimaksud meliputi urutan prioritas program dan kegiatan serta sasaran dan target kinerja masing-masing program dan kegiatan yang didasarkan pada KUA dan pagu anggaran definitif menurut urusan pemerintahan, organisasi dan berdasarkan pengelompokan belanja tidak langsung dan belanja langsung yang dituangkan dalam Nota Kesepakatan PPA antara Kepala Daerah dengan Pimpinan DPRD.

3. Penyusunan dan penyampaian surat edaran kepala daerah tentang pedoman penyusunan RKA-SKPD

Surat Edaran Kepala Daerah tentang Pedoman Penyusunan RKA-SKPD disampaikan kepada SKPD. Penyusunan RKA-SKPD didasarkan pada program dan kegiatan serta pagu anggaran definitif yang tercantum dalam Nota Kesepakatan PPA antara Kepala Daerah dengan Pimpinan DPRD. Substansi surat edaran Kepala Daerah tersebut mencakup:

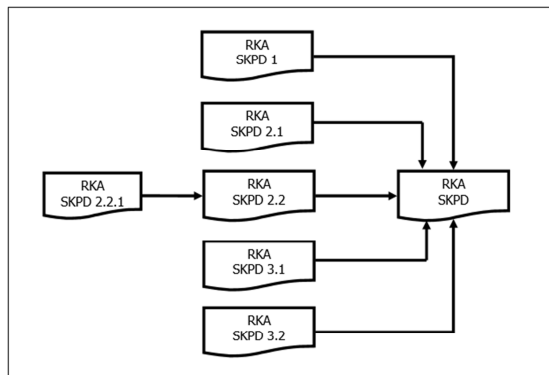
- a. PPA yang dialokasikan untuk setiap program SKPD berikut rencana pendapatan dan pembiayaan.

- b. Sinkronisasi program dan kegiatan antar SKPD dengan kinerja SKPD berkenaan sesuai dengan standar pelayanan minimal yang ditetapkan.
  - c. Batas waktu penyampaian RKA-SKPD kepada PPKD.
  - d. Hal-hal lainnya yang perlu mendapatkan perhatian dari SKPD terkait dengan prinsip-prinsip peningkatan efisiensi, efektifitas, transparansi dan akuntabilitas penyusunan anggaran dalam rangka pencapaian prestasi kerja.
  - e. Dokumen sebagai lampiran meliputi KUA, PPA, kode rekening APBD, format RKA-SKPD, analisis standar belanja dan standar satuan harga.
4. Penyusunan rancangan peraturan daerah tentang APBD dan rancangan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD

Rancangan APBD yang disusun, merupakan agregasi dari usulan-usulan yang telah disusun dan diajukan oleh organisasi pemerintah daerah maupun Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dalam lingkup pemerintah daerah yang dituangkan dalam masing-masing Rencana Kegiatan dan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (RKA-SKPD). Usulan-usulan dimaksud merupakan jumlah anggaran pendapatan, belanja setiap program dan kegiatan serta pembiayaan yang hendak direalisasikan dalam satu tahun anggaran. Anggaran yang disusun dan termuat dalam RKA-SKPD, mencerminkan anggaran berbasis prestasi kerja, oleh karena itu perlu disiapkan dan dipahami beberapa dokumen dalam rangka penyusunan anggaran berbasis kinerja, antara lain: Analisis Standar Belanja (ASB), Tolok Ukur Kinerja, Standar Biaya dan formulir RKASKPD yang digunakan oleh SKPD untuk menyusun usulan program, kegiatan beserta anggarannya.

5. Penyampaian dan pembahasan rancangan peraturan daerah tentang APBD dan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD

BAGAN ALIR Pengerjaan RKA-SKPD



**Keterangan:**  
 RKA-SKPD = Ringkasan Anggaran, Belanja dan Pembiayaan  
 RKA-SKPD 1 = Rincian Anggaran Pendapatan  
 RKA-SKPD 2.1 = Rincian Anggaran Belanja Tidak Langsung  
 RKA-SKPD 2.2 = Rekapitulasi Rincian Anggaran Belanja Langsung menurut Program dan Kegiatan  
 RKA-SKPD 2.2.1 = Rincian Anggaran Belanja Langsung menurut Program dan per Kegiatan  
 RKA-SKPD 3.1 = Rincian Anggaran Penerimaan Pembiayaan  
 RKA-SKPD 3.2 = Rincian Anggaran Pengeluaran Pembiayaan

6. Evaluasi APBD

Evaluasi APBD bertujuan untuk tercapainya keserasian antara kebijakan daerah dan kebijakan nasional, keserasian antara kepentingan publik dan kepentingan aparatur serta untuk meneliti sejauh mana APBD tidak bertentangan dengan kepentingan umum, peraturan yang lebih tinggi dan peraturan daerah lainnya yang berlaku di daerah bersangkutan. Evaluasi APBD terdiri atas 2 tingkatan yaitu:

- a. Evaluasi APBD Provinsi  
 Evaluasi APBD Provinsi dilakukan oleh Menteri Dalam Negeri. Evaluasi dilakukan dengan melakukan penelaah atas APBD apakah sesuai dengan kriteria yang ditetapkan. Apabila hasil evaluasi APBD bertentangan dengan kepentingan umum dan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, APBD harus disempurnakan oleh gubernur bersama DPRD serta apabila hasil evaluasi tidak ditindaklanjuti oleh gubernur dan DPRD, dan gubernur tetap menetapkan APBD menjadi peraturan daerah dan peraturan gubernur

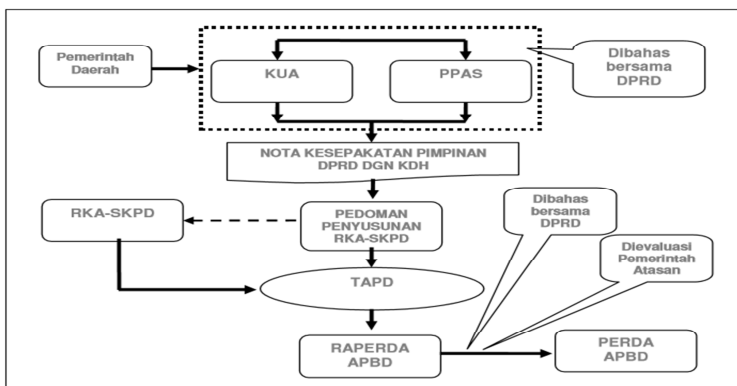
maka Menteri Dalam Negeri dapat membatalkan peraturan daerah dan peraturan gubernur tersebut sekaligus menyatakan berlakunya pagu APBD tahun sebelumnya.

- b. Evaluasi APBD Kabupaten/Kota Evaluasi APBD Kabupaten/Kota dilakukan oleh Gubernur. Evaluasi dilakukan dengan melakukan penelaah atas APBD apakah sesuai dengan kriteria yang ditetapkan. Apabila hasil evaluasi APBD bertentangan dengan kepentingan umum dan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, APBD harus disempurnakan oleh bupati/walikota bersama DPRD serta apabila hasil evaluasi tidak ditindaklanjuti oleh bupati/walikota dan DPRD, dan bupati/walikota tetap menetapkan APBD menjadi peraturan daerah dan peraturan bupati/walikota maka Gubernur dapat membatalkan peraturan daerah dan peraturan bupati/walikota tersebut sekaligus menyatakan berlakunya pagu APBD tahun sebelumnya.

7. Penetapan peraturan daerah tentang APBD dan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD

Berdasarkan hasil evaluasi APBD, pemerintah daerah menetapkan APBD menjadi peraturan daerah tentang APBD dan peraturan kepala daerah tentang penjabaran APBD.

**PROSES PENYUSUNAN APBD**

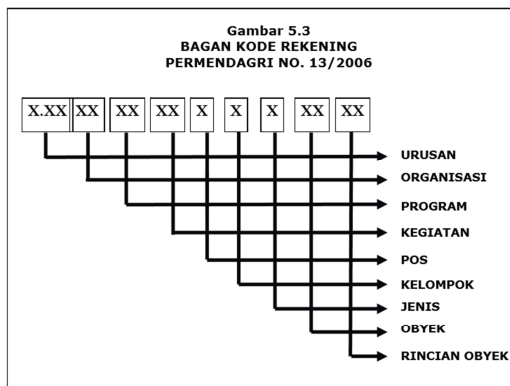


# I. Struktur APBD Dan Kode Rekening

## STRUKTUR APBD

NOMOR URUT	URAIAN
<b>1.</b>	<b>PENDAPATAN DAERAH -----&gt; Pos</b>
<b>1.1</b>	<b>Pendapatan Asli Daerah -----&gt; Kelompok</b>
1.1.1	Pajak Daerah -----> Jenis
1.1.2	Retribusi Daerah
1.1.3	Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang dipisahkan
1.1.4	Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang sah
<b>1.2</b>	<b>Dana Perimbangan</b>
1.2.1	Dana Bagi Hasil Pajak/ Bagi Hasil Bukan Pajak
1.2.2	Dana Alokasi Umum
1.2.3	Dana Alokasi Khusus
<b>1.3</b>	<b>Lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah</b>
1.3.1	Hibah
1.3.2	Dana Darurat
1.3.3	Dana Bagi Hasil Pajak dari Provinsi dan Pemerintah Daerah lainnya
1.3.4	Dana Penyesuaian dan Otonomi Khusus
1.3.5	Bantuan Keuangan dari Provinsi atau Pemerintah Daerah lainnya
<b>2.</b>	<b>BELANJA DAERAH -----&gt; Pos</b>
<b>2.1</b>	<b>Belanja Tidak Langsung -----&gt; Kelompok</b>
2.1.1	Belanja pegawai -----> Jenis
2.1.2	Belanja bunga
2.1.3	Belanja subsidi
2.1.4	Belanja hibah
2.1.5	Belanja bantuan social
2.1.6	Belanja Bagi Hasil ke Provinsi/Kabupaten/Kota dan Desa
2.1.7	Belanja Bantuan Keuangan Ke Provinsi/Kabupaten/Kota dan Desa
2.1.8	Belanja Tidak Terduga
<b>2.2</b>	<b>Belanja Langsung</b>
2.2.1	Belanja pegawai
2.2.2	Belanja barang dan jasa
2.2.3	Belanja modal
<b>SURPLUS/(DEFISIT)</b>	
<b>3.</b>	<b>PEMBIAYAAN DAERAH</b>
<b>3.1</b>	<b>Penerimaan Pembiayaan</b>
3.1.1	Sisa Lebih Perhitungan Anggaran Tahun Anggaran sebelumnya (SILPA)
3.1.2	Pencairan dana cadangan
3.1.3	Hasil penjualan kekayaan Daerah yang dipisahkan
3.1.4	Penerimaan pinjaman daerah
3.1.5	Penerimaan kembali pemberian pinjaman
3.1.6	Penerimaan piutang daerah
<b>3.2</b>	<b>Pengeluaran Pembiayaan</b>
3.2.1	Pembentukan dana cadangan
3.2.2	Penyertaan modal (Investasi) pemerintah daerah
3.2.3	Pembayaran pokok utang
3.2.4	Pemberian pinjaman daerah
3.3	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran Tahun Berjalan (SILPA)

Gambar 5.3  
BAGAN KODE REKENING  
PERMENDAGRI NO. 13/2006



## **J. 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. Pengaturan dalam keputusan presiden tersebut terutama dalam hal-hal yang belum diperinci di dalam Undang-Undang APBN, seperti alokasi anggaran untuk kantor pusat dan kantor daerah kementerian negara/lembaga, pembayaran gaji dalam belanja pegawai, pembayaran untuk tunggakan yang menjadi beban kementerian negara/lembaga, dan alokasi dana perimbangan untuk provinsi/kabupaten/ kota dan alokasi subsidi sesuai dengan keperluan perusahaan/badan yang menerima.

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. Ketentuan mengenai pengelolaan keuangan negara dalam rangka pelaksanaan APBN/APBD ditetapkan tersendiri dalam undang-undang yang mengatur perbendaharaan negara mengingat lebih banyak menyangkut hubungan administratif antar-kementerian negara/lembaga di lingkungan pemerintah.

# BAB V

## TEKNIK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

### TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM

Mahasiswa Mampu Memahami Teknik Akuntansi Sektor Publik

### TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Definisi Akuntansi Keuangan Sektor Publik
2. Akuntansi Dana (*Fund Accounting*)
3. Akuntansi Anggaran (*Budgetary Accounting*)
4. Akuntansi Komitmen (*Commitment Accounting*)
5. Basis Akuntansi
6. Fokus Pengukuran
7. Sistem Pencatatan

### **A. Definisi Akuntansi Keuangan Sektor Publik**

Berdasarkan teori entitas, perusahaan atau suatu organisasi merupakan entitas yang berdiri sendiri dan terpisah dari pemiliknya. Akuntansi hadir untuk menjamin pertanggungjawaban dan akuntabilitas suatu entitas atas pengelolaannya terhadap pihak-pihak yang berkepentingan. Oleh karena itu, kehadiran akuntansi pada organisasi sektor publik yaitu sebagai alat pengendalian transaksi keuangan dan juga mendukung pencapaian tujuan organisasi sektor publik. Akuntansi terdiri dari proses pengidentifikasian, pengakuan, pengukuran, pencatatan dan pelaporan transaksi-transaksi atau kejadian-kejadian ekonomi yang menghasilkan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan ekonomi. Secara umum, teknik-teknik akuntansi meliputi tiga hal yaitu pengakuan, pengukuran dan pengungkapan. Pengakuan meliputi proses

pengidentifikasi dengan memastikan bahwa suatu transaksi atau kejadian apakah merupakan kejadian ekonomi. Pengakuan juga meliputi pengidentifikasi apakah suatu transaksi kejadian ekonomi sudah bisa diakui atau belum berdasarkan kriteria tertentu yang berlandaskan pada asumsi basis akuntansi yang digunakan. Selanjutnya, pengukuran yaitu apakah kejadian ekonomi tersebut dapat diukur dengan ukuran moneter atau nilai uang dan jika tidak maka transaksi tersebut tidak akan dicatat. Pengungkapan meliputi pencatatan jurnal hingga penyusunan laporan keuangan.

Akuntansi sektor publik merupakan salah satu jenis akuntansi. Oleh karena itu, teknik-teknik akuntansi pada organisasi sektor publik secara umum sama dengan teknik-teknik akuntansi keuangan pada sektor swasta yang mana terdiri dari pengakuan, pengukuran dan pencatatan atau pengungkapan. Meskipun begitu, pemahaman terhadap teknik-teknik akuntansi sektor publik tetap menjadi perlu mengingat karakteristik organisasi sektor publik yang berbeda dengan organisasi sektor swasta. Akuntansi keuangan sektor publik meliputi proses pengidentifikasi, pengukuran, pencatatan dan pelaporan transaksi ekonomi (keuangan) dari entitas sektor publik yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka pengambilan keputusan pada organisasi sektor publik. Akuntansi sektor publik bertujuan sebagai alat pertanggungjawaban (*accountability and stewardship*) dan pengawasan. Akuntansi sektor publik juga merupakan bagian dari proses perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, pemantauan, pengendalian anggaran, perumusan kebijakan, pengambilan keputusan dan penilaian kinerja organisasi sektor publik. Organisasi sektor publik yang dimaksud meliputi pemerintah pusat, pemerintah daerah, partai politik, lembaga swadaya masyarakat, yayasan, institusi pendidikan dan kesehatan serta tempat peribadatan.



## **B. Akuntansi Dana (*Fund Accounting*)**

Sumber daya keuangan berupa dana yang disediakan untuk digunakan oleh organisasi nirlaba atau institusi pemerintah biasanya mempunyai keterbatasan penggunaan. Hal itu berarti penggunaan dana-dana tersebut dibatasi untuk tujuan atau aktivitas tertentu yang terkadang merupakan syarat dari pihak eksternal yang merupakan penyedia dana. Tidak seperti perusahaan swasta yang mencari laba, organisasi sektor publik mempunyai tujuan-tujuan yang spesifik. Dengan latar belakang tersebut, perusahaan swasta dapat menggunakan sumber daya yang dimiliki untuk keperluan apa pun. Hal penting bagi mereka adalah adanya laba. Hal itu berbeda dengan organisasi sektor publik di mana sumber daya yang ada harus digunakan dengan tujuan tertentu. Misalnya, pemerintah menerima pinjaman dari Bank Dunia (World Bank) sebesar Rp10 miliar untuk pembangunan jalan dan jembatan. Karena itu, tidak ada pilihan lain Rp10 miliar tersebut untuk pembangunan bagi pemerintah, selain menggunakan dan jembatan dan jalan.

Secara umum, sangat lazim jika keseluruhan dana yang dimiliki organisasi sektor publik mempunyai tujuan (*purpose*) sendiri-sendiri dalam penggunaannya, baik karena faktor eksternal (*external restriction*), faktor internal (*management planning*), maupun karena peraturan tertentu. Untuk mengakomodasi keadaan itu, organisasi sektor publik membuat dana-dana (*funds* dalam sistem akuntansinya. Kemudian pemasukan yang dimiliki organisasi sektor publik diklasifikasikan ke dalam dana-dana tersebut sesuai dengan tujuan dan maksud tertentu. Sistem dana ini dimaksudkan sebagai alat kontrol apakah suatu dana tertentu telah digunakan sesuai dengan tujuannya. Jadi, dana adalah sebuah kesatuan akuntansi tersendiri yang terpisah berdasarkan tujuan tertentu. Satu dana itu memiliki kesatuan akun sendiri yang terdiri atas aset (aktiva), utang, dan modal. Penggunaan istilah dana bagi organisasi nirlaba dan institusi pemerintah berbeda dengan istilah dana yang sering

digunakan oleh entitas swasta. Bagi perusahaan komersial, dana adalah bagian dari aktivitya yang dicadangkan karena akan digunakan atau dialokasikan untuk tujuan tertentu.

Kesatuan dana-dana yang dimiliki organisasi sektor publik dapat digolongkan menjadi dua:

- a. Dana yang bisa dibelanjakan (*expendable fund*).
- b. Dana yang disediakan untuk membiaya aktivitas-aktivitas yang bersifat non business yang menjadi bagian dari tujuan organisasi sektor publik.
- c. Dana yang tidak bisa dibelanjakan

Dana yang dipisahkan untuk aktivitas-aktivitas yang bersifat bisnis. Dana ini digunakan sebagai pendukung dari *expendable fund*.

### **Persamaan Akuntansi Dana**

Dalam akuntansi dana, dikenal persamaan akuntansi berikut:

$$\text{AKTIVA} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS DANA}$$

Persamaan tersebut herbeda dengan persanaan akuntansi yang kita kenal pada akuntansi keuangan yang digunakan dalam perusahaan komersial, yaitu:

$$\text{AKTIVA} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS}$$

Di sini, terdapat perbedaan yang mendasar antara ekuitas dana dan ekuitas. Selisth antara aktiva dan utang di perusahaan adaiah ekuitas yang menunjukkan adanya kepemilikan pada perusahaan tersebut oleh pemegang sahamnya. Sementara itu, di organisasi sektor publik, ekuitas dana tidak menunjukkan adanya kepemilikan siapa pun karena memang tidak ada kepemilikan individu dalam suatu organisasi sektor publik.

### **C. Akuntansi Anggaran (*Budgetary Accounting*)**

Akuntansi anggaran mengacu pada praktik yang dilakukan oleh banyak organisasi sektor publik, khususnya pemerintah dalam upaya menyajikan akun akun operasinya dengan menggunakan format yang sarma dengan anggarannya. Tujuan praktik ini adalah melihat cara pelaksanaan anggaran yang sudah

dibuat dapat dikendalikan dan dipertanggungjawabkan kepatuhannya. Organisasi sektor puolik menyajikan informasi tentang anggaran dan realisasinya dalam dua kolom secara bersama-sama. Untuk mendapatkan penyajian tersebut, dikembangkan beberapa alternatif metode dan teknik pencatatan, antara lain:

- Mencatat anggaran sebagai sebuah transaksi tersendiri dan memperlakukan setiap akun anggaran sebagai akun buku besar tersendiri yang setara dengan akun lainnya.
- Mencatat anggaran sebagai sebuah transaksi tersendiri dan menempatkannya sebagai akun di buku besar pembantu di setiap akun riilnya;
- Menjadikan anggaran sebagai informasi yang melekat di setiap Buku besar

Penyusunan anggaran biasanya dilakukan sampai pada level terendah, yaitu perincian objek Perlakuan akuntansi anggaran juga dilakukan sampai pada level terendah untuk mendapatkan informasi sampai pada level paling detail. Meskipun demikian, proses pelaporannya tidak selalu harus menyajikan informasi sampai level terendah.

#### **D. Akuntansi Komitmen (*Commitment Accounting*)**

Sistem akuntansi yang diterapkan oleh beberapa pemerintahan mengakui transaksi ketika organisasi berkomitmen terhadap transaksi tersebut, artinya transaksi tidak diakui ketika kas dibayarkan atau diterima ataupun ketika faktur diterima atau dikirimkan, tetapi pada titik yang lebih awal ketika pesanan dibuat atau diterima. Fungsi utama akuntansi komitmen adalah dalam kontrol anggaran. Gagasannya adalah akun-akun bulanan yang hanya mencatat faktur yang diterima atau dibayar hanya memberikan sedikit nilai terhadap proses pengambilan keputusan. Agar manajer dapat mengendalikan anggaran, mereka perlu mengetahui besarnya anggaran yang telah menjadi komitmen dalam hubungan dengan pesanan yang dibuat. Kalau

manajer hanya menerima akun-akun yang mencakup penerimaan dan pembuatan faktur, manajemen dapat mudah menjadi terlalu terpaku atau terlalu berkomitmen (*over-committed*) pada anggarannya. Manajer yang berhati-hati tentu akan mengetahui bahwa akun-akun tersebut tidak memasukkan pesanan yang telah dibuat, tetapi fakturnya belum diterima, dan akan membuat catatan mereka sendiri mengenai hal ini. Dengan demikian, mereka tidak membuat anggaran mereka *over-committed*. Pertanyaan yang muncul adalah "Jika informasi akuntansi ini sangat relevan untuk manajer, mengapa tidak dimasukkan kedalam akun-akun?. Karena berkaitan dengan tungs utamanya, akuntansi konitinen berfokus pada pesanan yang smaltaktur telah dikirimkan. Masalah pengendalian anggaran tidak memengaruhi pendapatan dengan cara yang sama seperti halnya la mempengaruhi beban. Walaupun ada kasus yang menyatakan bahwa akuniansial komitmen meningkatkan pengendalian anggaran adalah baik, ada masalah yang turut terlibat dalam mengadopsi akuntansi komitmen ini dalam akun akun. Masalah ini adalah hal terlentu yang telah didukung oleh pegiriman pesanan akan dlicatat sebagai beban. Secara umun, tidak ada kewajiban hokum yang duimbulkan atas pesanan tersebut dan pesanan tersebut tentu saja dapat dibatalkan dengan mudah. Karena itu, sulit menerima bahwa pesanan ini adalah beban untuk periode akuntansi dimana pesanan tersebut baru dibuat.

Ketika organisasi menerapkan akuntansi berbasis akrual, terdapat potensi masalah lain yang terkait dengan pelaksanaan akuntansi komitmen. Misalnya, ada nyanajer yang anggarannya masih di bawah batas maksimal sebulan sebelum akhir tahun anggaran. Manajer nmengetahui bahwa level normal dari pembelanjaan akan membuat pengeluaran anggaran terlalu rendah (*under spent*) dan hal ini dapat menyebabkan anggaran tahun berlkutnya menjadi berkurang Dalam akuntansi akrual, untuk memastikan bahwa seluruh anggaran dibelanjakan, pesanan tambaha akan diajakan dan faktur yang diterima akan

dicatat. Hal ini menjadi masalah, tetapi setidaknya dibatasi oleh waktu mulai dari pesanan diajukan sampai dengan faktur tersebut diterima. Jika menggunakan akuntansi komitmen, manajer dapat mengeluarkan pesanan dengan mudah saat mendekati akhir tahun anggaran untuk menghabiskan anggaran tersebut dan membatalkannya setelah tahun anggaran yang baru dimulai.

### **E. Basis Akuntansi**

Proses pencatatan akuntansi memerlukan pijakan dalam melakukan pengakuan dan pengukuran. Basis akuntansi menjadi pijakan penting dalam melakukan pencatatan, Basis akuntansi menentukan asumsi-asumsi yang dipakai dalam melakukan pencatatan dan pelaporan. Basis akuntansi yang dipilih juga akan memengaruhi arsitektur standar akuntansi yang dibangun, baik kerangka konseptual maupun pernyataan pernyataannya, terkait dengan kapan sebuah transaksi diakui dan seberapa besar nilainya. Pelaporan keuangan juga menjadi proses yang akan terpengaruh oleh pemilihan basis akuntansi, terutama bentuk-bentuk laporan yang digunakan dan informasi atau unsur yang harus dilaporkan.

Dalam praktik akuntansi sektor publik, terdapat empat macam basis akuntansi yang biasa digunakan, antara lain:

1. Basis kas,
2. Basis akrual,
3. Basis kas modifikasi,
4. Basis akrual modifikasi.

### **F. Fokus Pengukuran**

Akuntansi keuangan sektor publik adalah salah satu jenis akuntansi maka dalam akuntansi keuangan sektor publik juga terdapat proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan dan pelaporan transaksi-transaksi ekonomi yang terjadi pada organisasi sektor publik. Proses pengidentifikasian adalah pengidentifikasian transaksi ekonomi agar dapat membedakan transaksi yang bersifat ekonomi dan yang tidak. Transaksi yang

bersifat ekonomi adalah segala aktivitas yang berhubungan dengan . Oleh karena itu, proses pengidentifikasian berkaitan erat dengan proses pengukuran. Berdasarkan Peraturan Pemerintah (PP) No.71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, pengukuran adalah proses penetapan nilai uang untuk mengakui dan memasukkan setiap pos dalam laporan keuangan. Pengukuran pos-pos dalam laporan keuangan menggunakan nilai historis atau sebesar nilai wajarnya. Aset dicatat sebesar pengeluaran/penggunaan sumber daya ekonomi atau sebesar nilai wajar dari imbalan yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut. Kewajiban dicatat sebesar nilai wajar sumber daya ekonomi yang digunakan pemerintah untuk memenuhi kewajiban tersebut atau nilai nominal. Pengukuran pos-pos laporan keuangan pemerintah menggunakan mata uang rupiah. Transaksi yang menggunakan mata uang asing harus dikonversi terlebih dahulu dan kemudian dinyatakan dalam mata uang rupiah Sistem Pencatatan dan Basis Akuntansi.

## **G. Sistem Pencatatan**

Akuntansi keuangan sektor publik merupakan salah satu jenis akuntansi yang di dalamnya tentu terdapat juga proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi-transaksi ekonomi yang terjadi di organisasi sektor publik. Proses selanjutnya setelah pengidentifikasian dan pengukuran adalah pencatatan. Sementara itu, sistem pencatatan di dalam akuntansi terbagi menjadi tiga jenis, yaitu sistem pencatatan single entry, double entry dan triple entry.

### **1. Single Entry**

Sistem pencatatan single entry sering disebut juga dengan sistem tata buku tunggal atau tata buku. Pada sistem ini, pencatatan transaksi ekonomi dilakukan dengan mencatatnya satu kali. Transaksi yang berakibat bertambahnya kas akan dicatat pada sisi penerimaan dan transaksi yang berakibat berkurangnya kas akan dicatat pada sisi pengeluaran.

Pencatatan semacam ini disebut pembukuan dan merupakan bagian kecil dari akuntansi. Sistem pencatatan single entry atau tata buku memiliki beberapa kelebihan yaitu sederhana dan mudah dipahami. Akan tetapi, sistem ini memiliki kelemahan antara lain kurang bagus untuk pelaporan (kurang memudahkan penyusunan laporan), sulit untuk menemukan kesalahan pembukuan yang terjadi dan sulit dikontrol. Sebelum era reformasi, landasan hukum bagi pelaksanaan akuntansi pemerintahan adalah Undang-Undang (UU) No. 5 Tahun 1974, PP No. 5 dan 6 Tahun 1976 dan Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA) Tahun 1981. Pengelolaan keuangan pemerintahan pada era pra reformasi tersebut menggunakan sistem pencatatan single entry. Satu-satunya laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) hanya berupa Perhitungan Anggaran Negara (PAN) yang disajikan berdasarkan sumbangan perhitungan anggaran dari departemen/lembaga yang disusun secara manual dan menggunakan sistem pencatatan single entry. Akibatnya, pemerintah tidak memiliki catatan mengenai aset tetap, piutang, utang dan ekuitas dari suatu entitasnya pada saat itu. Oleh karena itu, pada era tersebut, pemerintah tidak pernah menampilkan neraca sebagai bentuk laporan keuangan yang merupakan gambaran mengenai posisi keuangan pemerintah. Sistem pencatatan single entry disebut juga dengan sistem tata buku tunggal dalam sistem ini pencatatan transaksi ekonomi dilakukan dengan mencatatnya satu kali. Transaksi yang berakibat bertambahnya kas akan dicatat pada sisi penerimaan dan transaksi yang berakibat berkurangnya kas akan dicatat pada sisi pengeluaran. Sistem pencatatan single entry atau tata buku ini memiliki beberapa kelebihan, yaitu sederhana dan mudah dipahami. Namun sistem ini memiliki kelemahan, antara lain yaitu kurang bagus untuk pelaporan (kurang memudahkan penyusunan pelaporan keuangan), sulit untuk menemukan kesalahan pembukuan yang terjadi, dan sulit

di kontrol. Oleh karena itu, dalam akuntansi terdapat sistem pencatatan yang lebih baik dan dapat mengatasi kelemahan di atas. Sistem ini disebut dengan sistem pencatatan double entry. Sistem pencatatan double entry inilah yang sering disebut dengan akuntansi.

## **2. Double Entry**

Sistem pencatatan double entry atau juga disebut dengan tata buku berpasangan adalah sistem pencatatan di mana transaksi ekonomi di catat dua kali. Oleh karena itu, pada sistem pencatatan double entry terbagi dua sisi yaitu debit di sisi kiri dan kredit di sisi kanan. Setiap pencatatan transaksi harus menjaga keseimbangan persamaan dasar akuntansi sebagai berikut.

$$\mathbf{Aset = Utang + Ekuitas}$$

$$\mathbf{Aset + Belanja = Utang + Ekuitas Dana + Pendapatan}$$

Pada sistem pencatatan double entry organisasi sektor publik, termasuk pemerintah, transaksi yang berakibat bertambahnya aset akan dicatat pada sisi debit sedangkan yang berakibat berkurangnya aset dicatat pada sisi kredit. Hal yang sama juga dilakukan dalam mencatat belanja. Sementara untuk utang, ekuitas dana dan pendapatan dicatat di sisi debit jika suatu transaksi mengakitkannya berkurang dan dicatat di sisi kredit jika suatu transaksi mengakitkannya bertambah. Kelemahan yang dimiliki sistem pencatatan single entry menyebabkan pemerintah sebagai salah satu organisasi sektor publik beralih ke sistem pencatatan double entry. Berdasarkan Keputusan Menteri Dalam Negeri (Kepmendagri) No. 29 Tahun 2002 yang kemudian ditetapkan oleh PP No. 24 Tahun 2005 mengenai standar akuntansi pemerintahan, sistem pencatatan yang resmi digunakan sejak itu adalah sistem pencatatan double entry. Sistem pencatatan double entry disebut juga sistem tata buku berpasangan dan merupakan cikal bakal ilmu akuntansi yang dicetuskan Luca Pacioli dalam artikelnya yang berjudul "Summa Arithmetica Geometri Proertionent Proportionalita".



Menurut sistem ini, pada dasarnya suatu transaksi ekonomi akan dicatat sebanyak dua kali sehingga membentuk suatu perkiraan dalam dua sisi berlawanan yaitu sisi debit dan kredit secara berpasangan. Dalam melakukan pencatatan, setiap pencatatan harus menjaga keseimbangan persamaan dasar akuntansi. Persamaan dasar akuntansi merupakan alat bantu untuk memahami sistem pencatatan ini. Persamaan dasar akuntansi tersebut berbentuk sebagai berikut:

$$\text{Aktiva} + \text{Belanja} = \text{Utang} + \text{Ekuitas Dana} + \text{Pendapatan}$$

Suatu transaksi yang berakibat bertambahnya aktiva akan dicatat pada sisi debit sedangkan yang berakibat berkurangnya aktiva akan dicatat pada sisi kredit. Hal yang sama dilakukan untuk belanja. Hal yang sebaliknya dilakukan untuk utang, ekuitas dana dan pendapatan. Apabila suatu transaksi mengakibatkan bertambahnya utang, maka pencatatan akan dilakukan di sisi kredit, sedangkan jika transaksi mengakibatkan berkurangnya utang, maka pencatatan dilakukan di sisi debit. Hal serupa dilakukan untuk ekuitas dana dan pendapatan. Cara melakukan sistem double entry atau menjurnal ini adalah dengan mencatat sisi debit tepat di sisi kiri dan mencatat sisi kredit agak menjorok ke kanan kira-kira 1-2 cm. Dengan digunakannya *double entry accounting* maka setiap transaksi yang terjadi akan tercatat pada akun yang tepat, karena masing-masing penyeimbang berfungsi sebagai media *cross check*. Selain ketepatan dalam pencatatan akun, *double entry* penting juga memiliki kemampuan untuk mencatat transaksi dalam jumlah nominal yang akurat, karena jumlah sisi debit harus sama dengan jumlah sisi kredit.

### 3. *Triple Entry*

Sistem pencatatan *triple entry* adalah pelaksanaan pencatatan dengan menggunakan sistem pencatatan *double entry*, ditambah dengan pencatatan pada buku anggaran. Jadi, sementara sistem pencatatan *double entry* dijalankan pada pemerintahan, pejabat penatausahaan keuangan (PPK) satuan

kerja pemerintah daerah (SKPD) maupun bagian keuangan atau satuan kerja pengelola keuangan daerah (SKPKD) juga mencatat transaksi tersebut pada buku anggaran, sehingga pencatatan tersebut berefek pada sisa anggaran. Sistem pencatatan *triple entry* adalah pelaksanaan pencatatan dengan menggunakan sistem pencatatan *double entry*, ditambah dengan pencatatan pada buku anggaran. Oleh karena itu, sementara sistem pencatatan *double entry* dilaksanakan, sub bagian pembukuan (bagian keuangan) pemerintah daerah juga mencatat transaksi tersebut pada buku anggaran sehingga pencatatan tersebut akan berefek pada sisi anggaran.

#### **4. Basis Akuntansi**

Salah satu proses dalam akuntansi yang penting adalah masalah pengakuan (recognition). Proses ini berkaitan dengan kapan suatu transaksi ekonomi diakui kemudian dicatat. Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010, pengakuan dalam akuntansi adalah proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja dan pembiayaan, sebagaimana yang termuat dalam laporan keuangan entitas pelaporan yang bersangkutan. Pengakuan diwujudkan dalam pencatatan jumlah uang terhadap pos-pos laporan keuangan yang terpengaruh oleh kejadian atau peristiwa terkait. Pengakuan dapat disimpulkan sebagai penentuan kapan suatu transaksi dicatat. Oleh karena itu, dalam penentuan tersebut, digunakan sebagai basis/dasar akuntansi. Basis akuntansi adalah himpunan dari standar-standar akuntansi yang menetapkan kapan dampak keuangan dari transaksi dan peristiwa lainnya harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Secara umum, basis akuntansi terbagi atas dua jenis yaitu basis kas dan basis akrual. Akan tetapi, basis akuntansi pada organisasi sektor publik, khususnya pemerintah,

meliputi basis kas, basis kas modifikasian, basis kas menuju akrual dan basis akrual.

## **5. Basis Kas**

Basis kas hanya mengakui arus kas masuk dan kas keluar. Basis kas menetapkan pengakuan transaksi ekonomi hanya dilakukan apabila transaksi tersebut menimbulkan perubahan kas. Apabila suatu transaksi belum menimbulkan perubahan pada kas maka transaksi tersebut tidak dicatat. Basis kas digunakan di berbagai organisasi sektor publik. Basis kas telah digunakan dalam akuntansi pemerintahan di Indonesia selama era pra reformasi. Hal ini dikarenakan pada era tersebut pemerintah hanya fokus pada perhitungan anggaran negara yang mana dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis kas bahwa pendapatan dan penerimaan pembiayaan diakui pada saat kas diterima dan belanja, transfer dan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat kas dikeluarkan.

Keunggulan basis kas adalah mencerminkan pengeluaran yang aktual, riil dan objektif. Akan tetapi dengan basis kas, tingkat efisiensi dan efektivitas suatu kegiatan, program atau aktivitas tidak dapat diukur dengan baik. Oleh karena itu, muncul basis kas modifikasian di mana organisasi tidak hanya mengakui kas saja, akan tetapi juga aset dan utang yang timbul.

## **6. Basis Kas Modifikasian**

Menurut butir (12) dan (13) Lampiran XXIX (tentang Kebijakan Akuntansi) Kepmendagri No. 29 Tahun 2002 disebutkan bahwa basis kas modifikasian (*modified cash basis*) adalah kombinasi basis kas dengan basis akrual. Pada saat itu, transaksi penerimaan atau pengeluaran kas dicatat pada saat uang diterima atau dibayar sedangkan pada akhir periode dilakukan penyesuaian untuk mengakui transaksi dan kejadian dalam periode berjalan meskipun penerimaan atau pengeluaran kas dari transaksi dan kejadian dimaksud belum terealisasi.

Oleh karena itu, penerapan basis akuntansi ini menuntut bendahara pengeluaran mencatat transaksi dengan basis kas selama tahun anggaran dan melakukan penyesuaian pada akhir tahun anggaran berdasarkan basis akrual.

## **7. Basis Kas Menuju Akrual**

Menurut PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, basis kas menuju akrual adalah ketika pendapatan, belanja, dan pembiayaan dicatat berdasarkan basis kas, sedangkan aset, utang dan ekuitas dana dicatat dengan basis akrual. Oleh karena itu, pada PP No. 24 Tahun 2005, laporan keuangan pemerintah hanya meliputi laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan. Basis kas untuk laporan realisasi anggaran berarti bahwa pendapatan diakui pada saat kas diterima dan belanja diakui pada saat kas dikeluarkan. Sedangkan basis akrual untuk neraca berarti bahwa 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 atau setara kas diterima atau dibayar. *Governmental Accounting Standards Board (GASB)* merekomendasikan penerapan basis akuntansi yang tidak murni berdasarkan basis kas dan basis akrual. GASB sangat memperhatikan fokus perhitungan akuntansi dan basis akuntansi. Basis Akrual PP No. 71 Tahun 2010 hadir menggantikan PP No. 24 Tahun 2005 sebagai standar akuntansi pemerintahan yang baru. Keberhasilan penerapan basis akrual dalam laporan keuangan pemerintah Selandia Baru memberikan dorongan perubahan basis akuntansi di Indonesia. Basis akrual diyakini dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih dapat dipercaya, lebih akurat, komperhensif dan relevan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial dan politik.

Pengaplikasian basis akrual di dalam akuntansi sektor publik pada dasarnya untuk menentukan besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik dan harga

pelayanan yang dibebankan kepada publik. Hal ini berbeda dengan sektor swasta karena orientasi organisasi sektor publik difokuskan pada optimalisasi pelayanan publik. Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010, pemerintah pusat dan daerah harus menerapkan akuntansi berbasis akrual penuh (*full accrual*) selambat-lambatnya pada tahun 2015. Basis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa tersebut terjadi (dan bukan hanya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar). Oleh karena itu, transaksi-transaksi dan peristiwa-peristiwa dicatat dalam catatan akuntansi dan diakui dalam laporan keuangan pada periode terjadinya. Ragam laporan dalam konsep akrual tidak dibuat seragam. Tiap organisasi sektor publik mempunyai daftar laporan yang memungkinkan jumlahnya berbeda satu dengan yang lain. Perbedaan yang terjadi lebih disebabkan karena perbedaan kerja antar organisasi. Namun, persamaannya terjadi dalam proses pelaporan posisi keuangan dan pelaporan operasional di berbagai organisasi karena alur penerimaan dan pembayaran yang konsisten antar organisasi. Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010, laporan keuangan yang wajib dihasilkan pemerintah pusat dan daerah terbagi atas dua jenis pelaporan yaitu pelaporan finansial dan pelaporan pelaksanaan anggaran. Pelaporan finansial meliputi neraca, laporan arus kas, catatan atas laporan keuangan, laporan operasional dan laporan perubahan ekuitas. Sementara itu, pelaporan pelaksanaan anggaran meliputi laporan realisasi anggaran dan laporan perubahan saldo anggaran lebih. Pendapatan, beban, aset, utang dan ekuitas dalam pelaporan finansial diakui berdasarkan basis akrual. Sedangkan, pendapatan, belanja dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran diakui berdasarkan basis yang ditetapkan dalam anggaran pendapatan belanja negara/daerah (APBN/D). Penerimaan dan pengeluaran dalam laporan operasional berhubungan dengan penerimaan dan pemasukannya, yang berarti bahwa basis akrual memberikan

alat ukur untuk barang dan jasa yang dikonsumsi, diubah dan diperoleh. Basis akrual juga menunjukkan gambaran pendapatan dan sebagai alat ukur modal. Akan tetapi, basis akrual membutuhkan pertimbangan subjektivitas dalam penentuan pos dan besaran transaksi yang dicatat dan membutuhkan prosedur administrasi yang rumit serta peluang manipulasi keuangan yang sulit dikendalikan.

## **8. Teknik Akuntansi Sektor Publik**

Teknik-teknik akuntansi sektor publik merupakan teknik-teknik akuntansi keuangan yang diadopsi oleh organisasi sektor publik. Teknik akuntansi sektor publik meliputi akuntansi dana, akuntansi anggaran dan akuntansi komitmen. Pada dasarnya, teknik-teknik akuntansi tersebut tidak bersifat *mutually exclusive* yaitu penggunaan salah satu teknik akuntansi tidak menolak penggunaan teknik lainnya. Oleh karena itu, suatu organisasi sektor publik dapat menggunakan teknik akuntansi yang berbeda-beda dan bahkan dapat menggunakan teknik akuntansi yang berbeda secara bersama-sama.

## **9. Akuntansi Dana**

Pada organisasi sektor publik masalah utama yang dihadapi adalah pencarian sumber dana dan alokasi dana. Pada awalnya, dana dimaknai sebagai dana kas. Namun saat ini, dana dimaknai sebagai entitas anggaran dan entitas akuntansi yang terpisah, termasuk sumber daya nonkas dan utang diperhitungkan di dalamnya. Akuntansi dana merupakan sistem akuntansi di sektor publik yang dikembangkan dari basis kas dan prosedur pengendalian anggaran. Teori akuntansi dana pada awalnya dikembangkan oleh Vatter (1947) dalam Mardiasmo (2009) untuk tujuan organisasi bisnis. Pada waktu itu ia melihat bahwa antara perusahaan pribadi dengan perusahaan badan memiliki beberapa kelemahan, yaitu perusahaan perorangan (milik pribadi) kurang menguntungkan dibandingkan dengan perusahaan yang dimiliki publik

(perseroan terbatas) dan adanya kesalahan dalam memahami makna entitas. Oleh karena itu, Vatter berpendapat bahwa reporting unit harus diperlakukan sebagai dana (*fund*) dan organisasi harus dilihat sebagai satu dana atau satu rangkaian dana. Hal ini berarti jika suatu organisasi dilihat sebagai suatu rangkaian dana (*series of fund*), maka laporan keuangan organisasi tersebut merupakan penggabungan (konsolidasi) dari laporan keuangan dana yang menjadi bagian organisasi.

Sistem akuntansi pemerintahan yang dilakukan dengan konsep dana memperlakukan suatu unit kerja sebagai entitas akuntansi dan entitas anggaran yang berdiri sendiri. Sistem akuntansi dana dibuat untuk memastikan bahwa uang publik dibelanjakan untuk tujuan yang telah ditetapkan. Dana dapat dikeluarkan apabila terdapat otorisasi dari pihak legislatif atau karena tuntutan peraturan perundang-undangan. Sistem akuntansi dana menekankan pada pemanfaatan dana, bukan pelaporan organisasi itu sendiri. Jenis dana pada organisasi sektor publik adalah dana yang dapat dibelanjakan yang digunakan untuk mencatat nilai aset, utang, perubahan aset bersih dan saldo dana yang dapat dibelanjakan untuk kegiatan yang tidak bertujuan mencari laba. (Mardiasmo, 2009).

Akuntansi Anggaran Teknik akuntansi anggaran merupakan teknik akuntansi yang menyajikan jumlah yang dianggarkan dengan jumlah aktual dan dicatat secara berpasangan (*double entry*). Akuntansi anggaran merupakan praktik akuntansi yang banyak digunakan pada organisasi sektor publik, khususnya pemerintahan, yang mencatat dan menyajikan akun operasi dalam format yang sama dan sejajar dengan anggarannya. Jumlah belanja yang dianggarkan dikreditkan terhadap akun yang sesuai kemudian apabila belanja tersebut direalisasikan, maka akun tersebut didebit kembali. Saldo yang ada dengan demikian menunjukkan jumlah anggaran yang belum dibelanjakan. Teknik akuntansi anggaran dapat membandingkan secara sistematis dan kontinyu jumlah anggaran dengan realisasi anggaran. Tujuan utama teknik ini

adalah untuk menekankan peran anggaran dalam siklus perencanaan, pengendalian, dan akuntabilitas.

Alasan yang melatarbelakangi teknik akuntansi anggaran adalah bahwa anggaran dan realisasi harus selalu dibandingkan sehingga dapat dilakukan tindakan koreksi apabila terdapat varians (selisih). Akan tetapi, teknik akuntansi anggaran sangat kompleks. Teknik akuntansi anggaran akan lebih mudah dan lebih komperhensif jika akun-akun yang ada menunjukkan pendapatan dan biaya aktual dan anggaran menunjukkan pendapatan dan biaya yang dianggarkan.

### **10. Akuntansi Komitmen**

Akuntansi komitmen adalah sistem akuntansi yang mengakui transaksi dan mencatatnya pada saat order dikeluarkan. Akuntansi komitmen dapat digunakan bersama-sama dengan basis kas dan basis akrual. Tujuan utama akuntansi komitmen adalah untuk pengendalian anggaran karena manajemen perlu mengetahui berapa besar anggaran yang dilaksanakan jika dihitung berdasarkan order yang telah dikeluarkan. Akuntansi komitmen terkadang hanya menjadi subsistem dari sistem akuntansi utama yang dipakai organisasi. Akuntansi komitmen mengakui transaksi ketika organisasi melakukan transaksi tersebut. Akuntansi komitmen berfokus pada order yang dikeluarkan. Order yang diterima terkait dengan pendapatan tidak akan dicatat sebelum faktur dikirimkan. Meskipun akuntansi komitmen dapat memperbaiki pengendalian terhadap anggaran, namun terdapat masalah dalam pengadopsian sistem tersebut ke dalam akun-akun keuangan. Akun yang dicatat hanya didukung oleh order yang dikeluarkan. Pada umumnya tidak ada kewajiban hukum (*legal liability*) untuk patuh terhadap order yang terjadi dan order tersebut dapat dengan mudah dibatalkan. Oleh karena itu, akuntansi komitmen berfungsi sebagai pengendali anggaran melalui pengendalian kesesuaian catatan dengan anggaran yang disepakati.



Teknik-teknik akuntansi sektor publik meliputi akuntansi dana, akuntansi anggaran dan akuntansi komitmen. Akuntansi dana berkaitan dengan basis kas dan proses pengendalian anggaran. Akuntansi komitmen mengakui transaksi dan mencatatnya pada saat order dilakukan. Sedangkan akuntansi anggaran merupakan teknik akuntansi yang menyajikan jumlah yang dianggarkan dengan jumlah aktual dan dicatat secara berpasangan.

### **Teknik dan Sistem Pencatatan Akuntansi Keuangan Daerah**

Mardiasmo (2009:150) mengatakan bahwa teknik-teknik akuntansi keuangan daerah terdiri atas:

1. Akuntansi Anggaran
2. Akuntansi Komitmen
3. Akuntansi Dana
4. Akuntansi Kas
5. Akuntansi Akrua

Akuntansi anggaran yaitu teknik menyajikan jumlah yang dianggarkan dengan jumlah aktual secara berpasangan (*double entry*). Akuntansi anggaran merupakan praktek akuntansi yang banyak digunakan organisasi sektor publik, khususnya mencatat dan menyajikan akun operasi dalam format yang sama dan sejajar dengan anggarannya. Tujuan utama sistem ini adalah untuk menekankan anggaran dalam siklus perencanaan, pengendalian dan akuntabilitas. Alasan yang melatarbelakangi teknik akuntansi anggaran adalah bahwa anggaran dan realisasi harus selalu dibandingkan sehingga dapat dilakukan tindakan koreksi apabila terdapat varians (selisih).

Salah satu kelemahan teknik akuntansi anggaran adalah bahwa teknik ini sangat kompleks. Akan lebih mudah dan lebih komperhensip apabila akun-akun yang ada menunjukkan pendapatan dan biaya aktual dan anggaran menunjukkan pendapatan dan biaya yang di anggarkan. Menurut Mardiasmo (2009:151) mengatakan bahwa akuntansi komitmen adalah sistem akuntansi yang mengakui transaksi dan mencatatnya pada saat order dikeluarkan. Akuntansi komitmen dapat digunakan bersama-

sama dengan akuntansi kas atas akuntansi akrual. Akuntansi komitmen terkadang hanya menjadi subsistem dari akuntansi utama yang dipakai organisasi. Tujuan utama akuntansi komitmen adalah untuk pengendalian anggaran. Agar manajer dapat mengendalikan anggaran, manajer perlu mengetahui seberapa besar anggaran yang telah dilaksanakan atau digunakan jika dihitung berdasarkan order yang dikeluarkan.

Mardiasmo (2009:153) mengatakan terdapat dua jenis dana yang digunakan dalam organisasi sektor publik, yaitu:

1. Dana yang dapat dibelanjakan (*expendable fund*)
2. Dana yang tidak dapat dibelanjakan (*nonexpendable fund*)

Dana yang tidak dapat dibelanjakan yakni digunakan untuk mencatat nilai aktiva, utang, perubahan aktiva bersih, dan saldo dana yang dapat dibelanjakan untuk kegiatan yang tidak bertujuan mencari laba. Jenis akuntansi dana ini digunakan pada organisasi pemerintahan (*governmental funds*). Sedangkan dana yang tidak dapat dibelanjakan ini digunakan untuk mencatat pendapatan, biaya, aktiva, utang dan modal untuk kegiatan yang sifatnya mencari laba. Jenis dana ini digunakan pada organisasi bisnis (*proprietary funds*).

Mardiasmo (2009:154) mengatakan bahwa:

“Penerapan akuntansi kas, pendapatan dicatat pada saat kas diterima dan pengeluaran dicatat ketikas kas dikeluarkan. Kelebihan cash basis adalah mencerminkan pengeluaran yang aktual, riil dan objektif”.

Sebagai contoh, penerimaan kas dari pinjaman akan dicatat sebagai pendapatan (*revenue*) bukan sebagai utang. Untuk mengkoreksi hal tersebut, kebanyakan sistem akuntansi kas tidak mengakui kas saja, akan tetapi juga aktiva dan utang yang timbul sebelum terjadi transaksi kas. Namun demikian, koreksi semacam ini tidak dapat mengubah kenyataan bahwa pada setiap waktu, obligasi yang beredar dalam bentuk kontrak atau order pembelian yang dikeluarkan tidak dampak dalam catatan akuntansi. Konsekuensinya adalah saldo yang tercatat akan dicatat lebih (*overstead*). Hal tersebut dapat menyebabkan pemborosan anggaran (*unwise expenditure* atau *overspending*). Akuntansi

akrual dianggap lebih baik dari akuntansi kas. Teknik akuntansi berbasis akrual diyakini dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih dapat dipercaya, lebih akurat, komprehensif dan relevan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial dan politik. Pengaplikasian accrual basis dalam sektor publik pada dasarnya adalah untuk menentukan *cost of services*, yaitu untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Hal ini berbeda dengan tujuan pengaplikasian accrual basis dalam sektor swasta yang digunakan untuk mengetahui dan membandingkan besarnya biaya terhadap pendapatan (*proper matching cost againsts revenue*). Perbedaan ini disebabkan karena pada sektor swasta lebih difokuskan pada usaha untuk memaksimalkan laba (*profit oriented*), sedangkan dalam sektor publik orientasi difokuskan pada optimalisasi pelayanan publik (*public service oriented*). Perbedaan antara akuntansi kas dengan akuntansi akrual menurut Mardiasmo (2009:155) dapat dilihat sebagai berikut:

a. *Cash Basis*

Penerimaan Kas – Pengeluaran Kas = Perubahan Kas

b. *Accrual Basis*

Pendapatan (*income*) – Biaya-biaya = Rugi/Laba (*surplus/defisit*)

c. Pendapatan (*income*)

Penerimaan kas selama satu periode akuntansi – saldo awal piutang + saldo akhir piutang

d. Biaya

Kas yang dibayarkan selama satu periode akuntansi – saldo awal utang + saldo akhir utang Akuntansi berbasis akrual membedakan antara penerimaan kas dan hak untuk mendapatkan kas, serta pengeluaran kas dan kewajiban untuk membayarkan kas. Oleh karena itu, dengan sistem akrual pendapatan dan biaya diakui pada saat diperoleh (*earned*) atau terjadi (*incurred*) tanpa memandang apakah kas sudah diterima atau dikeluarkan.



# **BAB VI**

## **STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN**

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM**

Mahasiswa Mampu Memahami Standar Akuntansi Pemerintahan.

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS**

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Pengertian Akuntansi Pemerintah
2. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Sebagai Regulasi
3. Akuntansi Perusahaan vs Akuntansi Pemerintahan
4. Fungsi Akuntansi Pemerintahan
5. Ruang Lingkup Akuntansi Pemerintahan
6. Proses Penyusunan SAP
7. Peluang dan Tantangan Basis Akrual di Indonesia

### **Pendahuluan**

Untuk memecahkan berbagai kebutuhan yang muncul dalam pelaporan keuangan, akuntansi, dan audit dipemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemda di Republik Indonesia, diperlukan sebuah Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang kredibel yang dibentuk oleh sebuah komite SAP. SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia (IKAPI, 2009). Komite SAP merupakan sebuah cerita panjang seiring dengan perjalanan reformasi keuangan di Indonesia. Kebutuhan standae dan pembentukan komite

penyusunannya mulai muncul ketika desakan penerapan IPSAS semakin kuat (Nordiawan dkk., 2012).

Diawali dengan pembentukan Kompartemen Akuntansi Sektor Publik di IAI pada tanggal 8 Mei 2000 yang salah satu programnya adalah penyusunan standar akuntansi keuangan untuk berbagai unit kerja pemerintahan. Keprihatinan akan situasi proses pelaporan keuangan sektor publik dijadikan satu-satunya alasan bagi peluncuran program pengembangan standar akuntansi.

Dari proses tersebut dihasilkanlah *Exposure Draft* Standar Akuntansi Sektor Publik yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Sektor Publik – IAI. Ada enam *Exposure Draft* yang dikeluarkan :

1. Penyajian laporan keuangan
2. Laporan arus kas
3. Koreksi surplus defisit, kesalahan fundamental, dan perubahan kebijakan akuntansi.
4. Dampak perubahan nilai tukar mata uang luar negeri
5. Kos pinjaman
6. Laporan keuangan konsolidasi dan entitas kendalian

Publikasi tersebut menjadi tantangan bagi pemerintah untuk segera bergerak mengeluarkan SAP. Sampai kemudian, sebelum UU tentang Keuangan Negara ditetapkan, Menteri Keuangan 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 dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 379/KMK.012/2004 tanggal 6 Agustus 2004. Komite ini bekerja dengan melibatkan banyak unsur yang secara formal dinyatakan terdiri atas unsur Departemen Keuangan, Departemen dalam Negeri, dan unsur IAI (Nordiawan dkk., 2012).

Selanjutnya, dengan dikeluarkannya UU Nomor 1 tahun 2004, penetapan Komite SAP dilakukan dengan Keputusan

Presiden (Keppres) dan telah diterbitkan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 84 tahun 2004 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintah pada tanggal 5 Oktober 2004, yang telah diubah dengan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 2 tahun 2005 tanggal 5 Januari 2005. Strategi pengembangan SAP dilakukan melalui proses transisi dari basis kas menuju akrual yang disebut *Cash towards accrual*. Dengan basis ini, jadi buku pendapatan, belanja, dan pembiayaan dicatat berdasarkan basis kas sedangkan aset, utang dan ekuitas dana dicatat berdasarkan basis akrual.

Pengembangan SAP mengacu pada praktik-praktik terbaik ditingkat internasional, dengan tetap, mempertimbangkan kondisi di Indonesia, baik peraturan perundangan dan praktik-praktik akuntansi yang berlaku, maupun kondisi sumberdaya manusia.

Salah satu upaya konkrit untuk mewujudkan transparansi dan Akuntabilitas pengelolaan keuangan negara adalah penyampaian laporan Pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintah yang diterima secara umum. Hal tersebut diatur dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang keuangan negara yang mensyaratkan bentuk dan isi laporan Pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dengan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintah yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah.

### **A. Pengertian Akuntansi Pemerintah**

Sejarah organisasi sektor publik sebenarnya sudah ada sejak ribuan tahun yang lalu. Kemunculannya lebih dipengaruhi pada interaksi yang terjadi pada [masyarakat](#) dan kekuatan [sosial](#) di dalam masyarakat. Kekuatan sosial masyarakat, yang umumnya berbentuk pemerintahan – organisasi sektor publik ini, dapat diklasifikasikan dalam (Nordiawan, dkk 2012) :

- a. Semangat kapitalisasi (Capitalistic Spirit).
- b. Peristiwa politik dan ekonomi (Economic and Politic Event).

c. Inovasi teknologi (Technology Inovation).

Pengertian/definisi Akuntansi Pemerintah menurut Revrisond Baswir adalah:

“Akuntansi Pemerintahan (termasuk di dalamnya akuntansi untuk lembaga-lembaga yang tidak bertujuan mencari laba lainnya), adalah bidang akuntansi yang berkaitan dengan lembaga pemerintahan dan lembaga-lembaga yang tidak bertujuan mencari laba”.

Akuntansi Sektor Publik juga dapat didefinisikan sebagai mekanisme teknik dan analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat di lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen-departemen di bawahnya, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, LSM dan yayasan sosial. Ciri-ciri umum entitas yang menjalankan akuntansi pemerintahan adalah (Nordriawan dan Hartanti 2010):

- a. *Non-Profit Motive*
- b. Sumber Pendanaan dari pajak, retribusi, utang, obligasi pemerintah, laba BUMN/BUMD, penjualan aset negara dsb.
- c. Pertanggungjawaban keuangan dan operasional kepada masyarakat (publik) dan parlemen (DPR/DPRD).
- d. Struktur Organisasi bersifat birokratis, kaku, dan hierarkis.
- e. Karakteristik anggaran terbuka untuk publik.

Berdasarkan pengertian di atas Akuntansi Pemerintahan adalah akuntansi yang digunakan dalam suatu organisasi pemerintahan / lembaga yang tidak bertujuan untuk mencari laba, dan merupakan suatu bagian dari disiplin ilmu akuntansi yang utuh.

Pemerintah sebagai entitas yang menjalankan akuntansi publik memiliki tujuan menjalankan pemerintahan dengan baik dan supaya tujuan negaranya menjadi terwujud. Tujuan akuntansi pemerintahan memang bukan mutlak mencari laba, namun bukan berarti diharamkan mencari laba. Atas nama terselenggaranya kehidupan bernegara lebih baik, laba dapat juga diambil, tentu



dengan mementingkan pelayanan kepada masyarakat terlebih dahulu.

Akuntansi sektor publik memiliki kaitan erat dengan penerapan dan perlakuan akuntansi pada domain publik yang memiliki wilayah lebih luas dan kompleks dibandingkan sektor swasta atau bisnis. Keluasan wilayah publik tidak hanya disebabkan keluasan jenis dan bentuk organisasi yang berada di dalamnya, tetapi juga kompleksitas lingkungan yang mempengaruhi lembaga-lembaga publik tersebut.

Secara kelembagaan, domain publik antara lain meliputi badan-badan pemerintahan (Pemerintah Pusat dan Daerah serta unit kerja pemerintah), perusahaan milik negara dan daerah (BUMN dan BUMD), yayasan, universitas, organisasi politik dan organisasi massa, serta Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM).

## **B. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Sebagai Regulasi**

Dalam UU 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16, dapat dilihat bahwa definisi pendapatan dan belanja negara/daerah berbasis akrual karena disana disebutkan bahwa : Pendapatan negara/daerah adalah hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih dan Belanja negara/daerah adalah kewajiban pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih. Namun kita diperkenankan untuk transisi karena saat itu praktik yang ada adalah dengan menggunakan basis kas, dimana pendapatan dan belanja diakui saat uang masuk/keluar ke/dari kas umum negara/daerah (IKAPI 2009).

Dispensasi ini tercantum dalam Pasal 36 ayat 1 UU 17 Tahun 2003 yang intinya ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun, artinya sampai dengan tahun 2008. Untuk masa transisi itulah PP 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah terbit, dimana kita memakai basis Kas Menuju Akrual (Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan basis kas, Neraca berdasarkan basis Akrual). Dalam pelaksanaan

PP 24 Tahun 2005 tersebut hingga Laporan Keuangan Pemerintah tahun 2008 selesai diaudit di tahun 2009, ternyata opini yang didapat pemerintah saat itu masih menyedihkan. Untuk itulah, Pemerintah akhirnya berkonsultasi dengan Pimpinan DPR, dan disepakati bahwa basis akrual akan dilaksanakan secara penuh mulai tahun 2014 (IKAPI 2009).

Pada tahun 2010 terbit PP 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah sebagai pengganti PP 24 tahun 2005. Diharapkan setelah PP ini terbit maka akan diikuti dengan aturan-aturan pelaksanaannya baik berupa Peraturan Menteri Keuangan untuk pemerintah pusat maupun Peraturan Menteri Dalam Negeri untuk pemerintah daerah. Ada yang berbeda antara PP 71 tahun 2010 ini dengan PP-PP lain. Dalam PP 71 tahun 2010 terdapat 2 buah lampiran (IKAPI 2009).

- a. PP No 24 Tahun 2005 (Basis Kas Menuju Akrual)
  1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
  2. Neraca
  3. Laporan Arus Kas
  4. Catatan atas Laporan keuangan
- b. PP No 71 Tahun 2010 (Basis Akrual)
  1. Laporan Realisasi Anggaran
  2. (LRA)
  3. Laporan Perubahan Saldo
  4. Anggaran Lebih (LSAL)
  5. Neraca
  6. Laporan Arus kas
  7. Laporan Operasional (LO)
  8. Laporan Perubahan Ekuitas
  9. Catatan Atas Laporan Keuangan

Lampiran I merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Akrual yang akan dilaksanakan selambat-lambatnya mulai tahun 2014, sedangkan Lampiran II merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Kas Menuju Akrual yang hanya berlaku hingga tahun 2014. Lampiran I berlaku sejak tanggal

ditetapkan dan dapat segera diterapkan oleh setiap entitas (strategi pentahapan pemberlakuan akan ditetapkan lebih lanjut oleh Menteri Keuangan dan Menteri Dalam Negeri), sedangkan Lampiran II berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP Berbasis AkruaI. Dengan kata lain, Lampiran II merupakan lampiran yang memuat kembali seluruh aturan yang ada pada PP 24 tahun 2005 tanpa perubahan sedikit pun.

Perbedaan mendasar dari sisi jenis laporan keuangan antara Lampiran I dan Lampiran II adalah sebagai berikut (Nordiawan, dkk 2012):

✓ Lampiran I

1. Laporan Anggaran (*Budgetary Reports*): Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
2. Laporan Keuangan (*Financial Reports*): Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan

✓ Lampiran II

1. Laporan terdiri dari Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Dengan perbedaan jenis Laporan Keuangan yang akan dihasilkan, otomatis penjelasan pada setiap Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) yang terkait dengan masing-masing Laporan Keuangan akan mengalami perubahan. Perbedaan daftar isi pada Lampiran I dan Lampiran II adalah sebagai berikut (Nordiawan, dkk 2012) :

✓ Lampiran I

Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan :

- PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan;
- PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas;
- PSAP Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas;

## STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

- PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan;
  - PSAP Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan;
  - PSAP Nomor 06 tentang Akuntansi Investasi;
  - PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap;
  - PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan;
  - PSAP Nomor 09 tentang Akuntansi Kewajiban;
  - PSAP Nomor 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan;
  - PSAP Nomor 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian.
  - PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional.
- ✓ Lampiran II
- Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan
  - PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan;
  - PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran;
  - PSAP Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas;
  - PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan;
  - PSAP Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan;
  - PSAP Nomor 06 tentang Akuntansi Investasi;
  - PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap;
  - PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan;
  - PSAP Nomor 09 tentang Akuntansi Kewajiban;
  - PSAP Nomor 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa;
  - PSAP Nomor 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian;

Kedua daftar isi hampir serupa karena memang kebijakan yang diambil oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah saat mengembangkan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual ini adalah dengan beranjak dari PP 24 tahun 2005 yang kemudian dilakukan penyesuaian-penyesuaian terhadap PP 24 tahun 2005 itu sendiri. Dengan strategi ini diharapkan pembaca PP 71 tahun 2010 nantinya tidak mengalami kebingungan atas perubahan-perubahan tersebut karena lebih mudah memahami perubahannya dibandingkan jika langsung beranjak dari penyesuaian atas International Public Sector of Accounting Standards (IPSAS) yang diacu oleh KSAP.

### **C. Akuntansi Perusahaan vs Akuntansi Pemerintahan**

Akuntansi Perusahaan dengan Akuntansi Pemerintahan berbeda disebabkan karena perbedaan sifat dan karakteristik. Perbedaan karakteristik perusahaan dengan entitas pemerintahan (diolah dari berbagai sumber, e.g. Mardiasmo (2002) dan Bastian (2001) antara lain:

- a. Tujuan Entitas
  1. Pemerintah: Non laba
  2. Perusahaan: Laba/orientasi profit
- b. Sumber Pendanaan
  1. Pemerintah: Pajak, retribusi, utang , penerbitan obligasi pemerintah, laba BUMN/BUMD, penjualan asset negara.
  2. Perusahaan: Laba ditahan, penjualan asset, utang bank , penerbitan saham, penerbitan obligasi.
- c. Pertanggungjawaban
  1. Pemerintah : Masyarakat (publik) dan parlemen (DPR/DPRD)
  2. Perusahaan : Para pemegang saham dan kreditor
- d. Struktur Organisasi
  2. Pemerintah : Birokrasi
  3. Perusahaan : Fleksibel

- e. Karakteristik Anggaran
  1. Pemerintah : Terbuka untuk publik
  2. Perusahaan : Tertutup untuk publik
- f. Stakeholder
  1. Pemerintah : Lingkungan luas
  2. Perusahaan : Lingkungan tertutup
- g. Pertanggungjawaban
  1. Pemerintah : Masyarakat (publik) dan parlemen (DPR/DPRD)
  2. Perusahaan : Para pemegang saham dan kreditor

Akuntansi pemerintahan dan akuntansi komersial memiliki persamaan dan perbedaan yang menurut BPKP (2002:40) persamaan akuntansi pemerintahan dan akuntansi komersial adalah:

1. Memberikan informasi mengenai posisi keuangan dan hasil operasi.
2. Mengikuti prinsip-prinsip dan standar akuntansi yang diterima secara umum.
3. Merupakan bagian terpadu dari sistem ekonomi yang sama dan juga menggunakan sumber daya yang langka untuk mencapai tujuan.
4. Menggunakan dan mengkonversi sumber daya yang langka yang akan diolah untuk menghasilkan barang dan jasa dalam bentuk yang lebih berguna.
5. Menghasilkan laporan keuangan.
6. Laporan keuangan yang dihasilkan merupakan informasi yang sangat berguna bagi proses pengambilan keputusan.
7. Memerlukan informasi yang akurat.

#### **D. Fungsi Akuntansi Pemerintahan**

Fungsi akuntansi dalam bidang apapun adalah sama yaitu menyajikan informasi bagi berbagai pihak tentang kejadian-kejadian ekonomi sebagai dasar pengambilan keputusan. Namun selain fungsi umum, akuntansi pemerintahan memiliki fungsi khusus, yaitu :

1. Menghitung layanan yang dicapai oleh pemerintah.
2. Membantu mengamankan dan mengawasi semua hak dan kewajiban pemerintah khususnya dari segi ukuran finansial.
3. Memberikan informasi yang sangat berguna kepada para pihak yang berkepentingan.
4. Mengukur efektifitas dan efisiensi kinerja eksekutif di dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya.

Pendapat lain dikemukakan oleh BPKP bahwa fungsi dari akuntansi pemerintahan adalah:

1. Pertanggungjawaban

Akuntansi pemerintahan memberikan informasi keuangan yang lengkap, cermat dalam bentuk dan waktu yang tepat, yang berguna bagi pihak yang bertanggungjawab yang berkaitan dengan unit-unit pemerintahan.

2. Manajerial

Akuntansi pemerintahan menyediakan informasi keuangan yang diperlukan untuk perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, pemantauan, pengendalian anggaran, perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan serta penilaian kinerja pemerintah.

3. Pengawasan

Akuntansi pemerintahan akan memungkinkan terselenggaranya pemeriksaan efektif dan efisien oleh aparat pengawasan fungsional.

Berdasarkan kedua pendapat diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa fungsi akuntansi pemerintahan adalah untuk memberikan jaminan kepada masyarakat bahwa pemerintahan berjalan dalam koridor yang benar dan dapat dipertanggungjawabkan.

### **E. Ruang Lingkup Akuntansi Pemerintahan**

Akuntansi pemerintahan tidak hanya berisi tentang penjelasan yang diberikan pemerintah nasional tetapi diberikan juga oleh PBB (Perserikatan Bangsa-Bangsa) (*A Manual*

*Government Accounting*) yang dapat diringkas sebagai berikut (dalam Bachtiar Arif dkk, 2002:9):

1. Dapat memenuhi persyaratan Undang-Undang Dasar, Undang-Undang dan Peraturan lain.

Akuntansi Pemerintah dirancang untuk memenuhi persyaratan-persyaratan yang ditentukan oleh Undang-Undang Dasar, UU dan Peraturan lain. Apabila terdapat dua yaitu untuk kepentingan efisiensi dan ekonomis di satu sisi, sedangkan di sisi lain hal tersebut bertentangan dengan Undang-Undang Dasar, UU atau Peraturan lainnya, maka akuntansi tersebut harus disesuaikan dengan Undang-Undang Dasar, Undang-Undang dan Peraturan lainnya.

2. Dikaitkan dengan klasifikasi anggaran.

Sistem Akuntansi Pemerintahan harus dikembangkan sesuai dengan klasifikasi anggaran yang telah disetujui pemerintah dan lembaga legeslatif. Fungsi anggaran dan akuntansi harus saling melengkapi didalam pengelolaan keuangan negara serta harus diintegrasikan.

2. Perkiraan-perkiraan harus diselenggarakan.

Sistem Akuntansi Pemerintah harus mengembangkan perkiraan-perkiraan untuk mencatat transaksi-transaksi yang terjadi. Perkiraan-perkiraan yang dibuat harus dapat menunjukkan akuntabilitas keuangan negara yang andal dari sisi obyek dan tujuan penggunaan dana serta pejabat atau organisasi yang mengelolanya.

3. Memudahkan pemeriksaan oleh aparatur pemerintah.

Sistem Akuntansi Pemerintah yang dikembangkan harus memungkinkan aparat pemeriksaan untuk melakukan tugasnya.

4. Sistem akuntansi harus terus dikembangkan.

Dengan adanya perubahan lingkungan dan sifat transaksi, sistem Akuntansi Pemerintah harus terus disesuaikan dan dikembangkan sehingga tercapai efisiensi, efektivitas dan relevansi.



5. Perkiraan-perkiraan yang harus dikembangkan secara efektif.

Sistem Akuntansi Pemerintah harus mengembangkan perkiraan-perkiraan secara efektif sehubungan dengan sifat dan perubahanlingkungan sehingga dapat mengungkapkan hasil ekonomi dan keuangan dari pelaksanaan suatu program.

6. Sistem harus dapat melayani kebutuhan dasar informasi keuangan guna pengembangan rencana dan program.

Sistem Akuntansi Pemerintah harus dikembangkan untuk memenuhi kebutuhan para pengguna informasi keuangan yaitu, pemerintah, rakyat (lembaga legeslatif), lembaga donor, Bank Dunia, dan lain sebagainya.

7. Pengadaan suatu perkiraan

Perkiraan-perkiraan yang dibuat harus memungkinkan analisis ekonomi atas data keuangan dan mereklasifikasi transaksi-transaksi pemerintah baik pusat maupun daerah dalam rangka pengembangan perkiraan-perkiraan nasional.

#### **F. Proses Penyusunan SAP**

Komite standar yang dibentuk Menteri Keuangan sampai dengan pertengahan tahun 2004 telah menghasilkan draf SAP yang terdiri dari kerangka konseptual dan 11 pernyataan standar, semua kerangka tersebut disusun melalui Due Process.

Proses penyusunan (Due Process) yang digunakan adalah proses yang berlaku umum secara internasional dengan penyesuaian terhadap kondisi yang ada di Indonesia. Penyesuaian dilakukan antara lain karena pertimbangan kebutuhan yang mendesak dan kemampuan pengguna untuk memahami dan melaksanakan standar yang ditetapkan. Tahap – tahap penyiapan SAP adalah sebagai berikut (IKAPI. 2009) :

- a. Identifikasi Topik untuk dikembangkan menjadi standar.
- b. Konsultasi topik kepada komite pengarah
- c. Pembentukan kelompok kerja (Pokja) dalam KSAP.
- d. Riset terbatas oleh kelompok kerja.
- e. Penulisan draf SAP oleh kelompok kerja.
- f. Pembahasan draf oleh komite kerja.
- g. Pengambilan keputusan draf untuk dipublikasikan.

- h. Peluncuran draf publikasian SAP (exposure draft).
- i. Dengar pendapat terbatas (limited hearing) dan dengar pendapat publik (public hearings).
- j. Pembahasan tanggapan dan masukan terhadap draf publikasian.
- k. permintaan pertimbangan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)
- l. pembahasan tanggapan BPK
- m. Finalisasi standar.
- n. pemberlakuan standar
- o. sosialisai awal standar

Sebelum dan setelah dilakukan publik hearing, standar dibahas bersama dengan Tim Penelaah Standar Akuntansi Pemerintahan BPK. Setelah dilakukan pembahasan berdasarkan masukan – masukan KSAP melakukan finalisasi standar kemudian KSAP meminta pertimbangan kepada BPK melalui Menteri Keuangan. Namun draf SAP ini belum diterima oleh BPK karena komite belum ditetapkan dengan Keppres. Sehubungan dengan hal tersebut, melalui Keputusan Presiden Nomor 84 Tahun 2004 dibentuk Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. Komite ini segera bekerja untuk kembali menyempurnakan draf SAP yang pernah diajukan kepada BPK agar pada awal tahun 2005 dapat segera ditetapkan.

Draf SAP pun diajukan kembali kepada BPK pada bulan November 2004 dan mendapatkan pertimbangan dari BPK pada bulan Januari 2005. BPK meminta langsung kepada Presiden RI untuk segera menetapkan Standar Akuntansi Pemerintahan dengan Peraturan Pemerintah (PP). Proses penetapan PP SAP pun berjalan dengan Koordinasi antara Sekretariat Negara, Departemen Keuangan, dan Departemen Hukum dan HAM, serta pihak terkait lainnya hingga penandatanganan peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan oleh Presiden tanggal 13 Juni 2005.

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan terdiri dari:

1. PSAP 01: Penyajian Laporan Keuangan.
  2. PSAP 02: Laporan Realisasi Anggaran.
  3. PSAP 03: Laporan Arus Kas.
  4. PSAP 04: Catatan Atas Laporan Keuangan.
  5. PSAP 05: Akuntansi Persediaan.
  6. PSAP 06: Akuntansi Investasi.
  7. PSAP 07: Akuntansi Aset Tetap.
  8. PSAP 08: Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan.
  9. PSAP 09: Akuntansi Kewajiban.
  10. PSAP 10: Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa.
  11. PSAP 11: Laporan Keuangan Konsolidasian.\
- Peraturan pemerintah No 71 Tahun 2010 (Basis Akrual)

antara lain:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
2. Neraca
3. Laporan Arus Kas
4. Catatan atas Laporan keuangan
5. Laporan Realisasi Anggaran
6. (LRA)
7. Laporan Perubahan Saldo
8. Anggaran Lebih (LSAL)
9. Neraca
10. Laporan Arus kas
11. Laporan Operasional (LO)
12. Laporan Perubahan Ekuitas
13. Catatan Atas Laporan Keuangan

Dengan adanya SAP maka laporan keuangan pemerintah pusat / daerah akan lebih berkualitas (dapat dipahami, relevan, andal dan dapat diperbandingkan). Dan laporan tersebut akan diaudit terlebih dahulu oleh BPK untuk diberikan opini dalam rangka meningkatkan kredibilitas laporan, sebelum disampaikan kepada para stakeholder antara lain: pemerintah (eksekutif), DPR/DPRD (legislatif), investor, kreditor dan masyarakat pada

umumnya dalam rangka transparansi dan akuntabilitas keuangan negara.

### **G. Peluang dan Tantangan Basis Akrua di Indonesia**

Berikut ini peluang dan tantangannya antara lain (Mardiasmo. 2009) :

#### **a. Peluang yang Dimiliki**

Dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual pemerintah memiliki peluang antara lain sebagai berikut:

- 1) Amanat UU No. 17/2003 dan UU No. 1/2004 serta rekomendasi BPK dalam penerapan akuntansi berbasis akrual;
- 2) Komitmen yang tinggi dari pimpinan penyelenggaraan negara;
- 3) Pengalaman dalam mengembangkan dan menyusun sistem akuntansi dan aplikasi laporan keuangan berbasis Kas Menuju Akrua;
- 4) Pengalaman dalam menyiapkan SDM bidang akuntansi dan pelaporan keuangan melalui Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah (PPAKP);
- 5) Tersedianya SDM dalam jumlah yang cukup yang memahami akuntansi berbasis Kas Menuju Akrua;
- 6) Tersedianya lulusan STAN dan lulusan perguruan tinggi lainnya di Indonesia yang dapat direkrut sebagai SDM bidang akuntansi dan pelaporan keuangan;
- 7) Pengalaman Kementerian Keuangan dalam pembinaan dan penyebarluasan bidang akuntansi dan keuangan kepada seluruh kementerian negara/lembaga;
- 8) Dapat dimanfaatkannya dukungan dari BPKP dalam melakukan review dan pendampingan penyusunan laporan keuangan;
- 9) Lebih efektifnya pengambilan keputusan yang telah mendapatkan informasi yang lebih komprehensif;

10) Adanya komitmen bantuan dan dukungan dari negara-negara sahabat dan lembaga internasional, seperti dari Australia melalui program GPFAIP dan Bank Dunia.

b. Tantangan yang Dihadapi

Menurut Simanjuntak (2010) beberapa tantangan penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintahan Indonesia adalah sebagai berikut (Nordian dan Hartanti 2010) :

1. Sistem Akuntansi dan Information Technology (IT) Based System

Adanya kompleksitas implementasi akuntansi berbasis akrual, dapat dipastikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual di lingkungan pemerintahan memerlukan sistem akuntansi dan IT based system yang lebih rumit. Selain itu perlu juga dibangun sistem pengendalian internal yang memadai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

2. Komitmen dari Pimpinan

Dukungan yang kuat dari pimpinan merupakan kunci keberhasilan dari suatu perubahan. Salah satu penyebab kelemahan penyusunan Laporan Keuangan pada beberapa Kementerian/Lembaga adalah lemahnya komitmen pimpinan satuan kerja khususnya Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) penerima dana Dekonsentrasi/Tugas Pembantuan. Kejelasan perundang-undangan mendorong penerapan akuntansi pemerintahan dan memberikan dukungan yang kuat baik bagi para pimpinan kementerian / lembaga di pusat maupun Gubernur / Bupati / Walikota di daerah.

3. Tersedianya Sumber Daya Manusia (SDM) yang Kompeten

Penyiapan dan penyusunan laporan keuangan berbasis akrual memerlukan SDM yang memiliki

kompetensi, khususnya di bidang akuntansi pemerintahan. Untuk itu, pemerintah pusat dan pemerintah daerah perlu secara serius menyusun perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan. Termasuk di dalamnya memberikan sistem insentif dan remunerasi yang memadai untuk mencegah timbulnya praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) oleh SDM yang terkait dengan akuntansi pemerintahan. Di samping itu, peran dari perguruan tinggi dan organisasi profesi tidak kalah pentingnya untuk memenuhi kebutuhan akan SDM yang kompeten di bidang akuntansi pemerintahan.

#### 4. Resistensi Terhadap Perubahan

Sebagaimana layaknya untuk setiap perubahan, pada umumnya terdapat pihak internal yang sudah terbiasa dengan sistem yang lama dan enggan untuk mengikuti perubahan. Untuk itu, perlu disusun berbagai kebijakan dan dilakukan berbagai sosialisasi kepada seluruh pihak yang terkait, sehingga penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual dapat berjalan dengan baik tanpa ada resistensi.

#### 5. Lingkungan/Masyarakat

Apresiasi dari masyarakat sangat diperlukan untuk mendukung keberhasilan penerapan akuntansi pemerintahan. Masyarakat perlu didorong untuk mampu memahami laporan keuangan pemerintah, sehingga dapat mengetahui dan memahami penggunaan atas penerimaan pajak yang diperoleh dari masyarakat maupun pengalokasian sumber daya yang ada. Dengan dukungan yang positif, masyarakat mendorong pemerintah untuk lebih transparan dan akuntabel dalam menjalankan kebijakannya.

Selain itu, pemerintah juga menghadapi tantangan di dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual, antara lain:

1. Pengembangan sistem akuntansi berbasis akrual membutuhkan suatu sistem akuntansi untuk mengkomodasinya. Kementerian Keuangan telah

- mengembangkan SPAN (diluncurkan tanggal 19 Agustus 2013) serta SAKTI di tingkat instansi yang dapat digunakan sebagai dasar dalam pengembangan sistem akuntansi berbasis akrual;
2. Penerapan akuntansi akrual dapat berakibat terhadap penurunan ekuitas sebagai akibat penyusutan dan amortisasi;
  3. Penerapan akuntansi berbasis akrual dapat berakibat pada penurunan kualitas laporan keuangan (opini audit LKKL dan LKPP menurun);
  4. Kompleksitas akuntansi akrual dapat menimbulkan resistensi di K/L, khususnya bagi para pelaku akuntansi dan penyusunan laporan keuangan;
  5. Makin rumitnya proses pelaporan dan audit laporan keuangan

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 sebagai pengganti Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005. SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP), dilengkapi dengan Pengantar Standar Akuntansi Pemerintahan dan disusun mengacu kepada Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan (Mardiasmo. 2009).

SAP harus digunakan sebagai acuan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah, baik Pemerintah Pusat maupun pemerintah daerah. Peraturan Pemerintah tentang Standar Akuntansi Pemerintahan selengkapnya adalah sebagai berikut (Mardiasmo. 2009):

1. Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010
2. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 2016
3. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) 2019
4. Government Accounting Standards Republic of Indonesia





# BAB VII

## LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

### TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM

Mahasiswa Mampu Memahami Laporan Keuangan Sektor Publik

### TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Defenisi Laporan Keuangan Sektor Publik
2. Komponen Laporan Keuangan Sektor Publik
3. Tujuan Dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik
4. Tujuan Laporan Keuangan Menurut SFAC No 4
5. Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik dan Kepentingannya
6. Hak dan Kebutuhan Pemakai Laporan Keuangan

### A. Defenisi Laporan Keuangan Sektor Publik

Sektor publik merupakan organisasi yang kompleks dan heterogen. Kompleksitas sektor publik tersebut menyebabkan kebutuhan informasi untuk perencanaan dan pengendalian manajemen lebih bervariasi. Demikian juga bagi *stakeholder* sektor publik, mereka membutuhkan informasi yang lebih bervariasi, handal, dan relevan untuk pengambilan keputusan. Tugas dan tanggung jawab akuntan sektor publik adalah menyediakan informasi baik untuk memenuhi kebutuhan internal organisasi maupun kebutuhan pihak eksternal (Mashun dkk. 2016). Sektor publik adalah gabungan dari berbagai macam organisasi yang kompleks dan banyak jenisnya mulai dari pemerintahan, badan usaha milik negara dan masyarakat. Kompleksitas dari sektor publik tersebut mengakibatkan kebutuhan akan informasi untuk perencanaan dan pengendalian dalam manajemen lebih bervariasi. Demikian juga yang termasuk

dalam stakeholder sektor publik, mereka lebih membutuhkan akan informasi yang lebih bervariasi, handal, dan relevan untuk pengambilan sebuah keputusan. Tugas untuk menyediakan informasi bagi internal organisasi dan eksternal ini adalah tugas dari seorang akuntan sektor publik.

Akuntabilitas publik adalah kewajiban yang diberikan kepada pihak yang diberikan tanggung jawab untuk mempertanggung-jawabkan, melaporkan, menyajikan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang telah dilaksanakan, yang sudah menjadi tanggung jawab kepada pihak yang sudah memberikan amanah. Akuntabilitas publik terdiri dari dua macam (Mashun dkk. 2016), yaitu:

a. Akuntabilitas Vertikal (*Vertical Accountability*)

Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban kepada pihak yang lebih tinggi atas pengelolaan dana. Contohnya pertanggungjawaban unit pengelolaan kedinasan kepada aparat pemerintahan, pemerintah daerah kepada pemerintah pusat.

b. Akuntabilitas Horizontal (*Horizontal Accountability*)

Akuntabilitas horizontal adalah pertanggungjawaban kepada pihak masyarakat luas atas pengelolaan dana.

Akuntansi sektor publik memiliki peran penting untuk menyiapkan laporan keuangan sebagai salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas publik. Akuntansi dan laporan keuangan mengandung pengertian sebagai suatu proses pengumpulan, pengolahan, dan pengkomunikasian informasi yang bermanfaat untuk pembuatan keputusan dan untuk menilai kinerja organisasi. Informasi keuangan bukan merupakan tujuan akhir akuntansi sektor publik. Informasi keuangan berfungsi memberikan dasar pertimbangan untuk pengambilan keputusan. Informasi akuntansi merupakan alat untuk melaksanakan akuntabilitas sektor publik secara efektif, bukan tujuan akhir sektor publik itu sendiri. Karena kebutuhan informasi di sektor publik lebih bervariasi, maka informasi tidak terbatas pada

informasi keuangan yang dihasilkan dari sistem akuntansi organisasi. Informasi non-moneter seperti ukuran output pelayanan harus juga dipertimbangkan dalam pembuatan keputusan (Mashun dkk. 2016)..

Langenderfer (1973) dalam Glynn, J. J. (1993) menyatakan bahwa akuntansi secara normatif memiliki tiga aspek, yaitu : (1) sifat informasi yang diberikan ; (2) kepada siapa informasi tersebut diberikan ; dan (3) tujuan informasi tersebut diberikan. Lebih lanjut Langenderfer menyataka bahwa :

*Akuntansi merupakan suatu sistem pengukuran dan sistem komunikasi untuk memberikan informasi ekonomi dan sosial atas suatu entitas yang dapat diidentifikasi sehingga memungkinkan pemakai untuk membuat pertimbangan dan keputusan mengenai alokasi sumber daya yang optimal dan tingkat pencapaian tujuan organisasi (Langenderfer, 1973, p.50).*

Laporan keuangan sektor publik merupakan posisi keuangan penting yang berasal dari transaksi-transaksi yang dilakukan oleh organisasi sektor publik. Laporan keuangan ini untuk menciptakan akuntabilitas sektor publik. Tuntutan yang besar terhadap akuntabilitas publik ini digunakan untuk memberikan informasi tentang keuangan dari suatu entitas yang berguna bagi sejumlah besar pemakai dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya yang dibutuhkan oleh suatu entitas dalam aktivitasnya untuk mencapai tujuan.

Organisasi sektor publik dituntut untuk dapat membuat laporan keuangan eksternal yang meliputi laporan keuangan formal, seperti Laporan Surplus/Defisit, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Rugi/Laba, Laporan Aliran Kas, Neraca, serta Laporan Kinerja yang dinyatakan dalam ukuran finansial dan non-finansial. Terdapat beberapa alasan mengapa perlu dibuat laporan keuangan. Dilihat dari sisi manajemen perusahaan, laporan keuangan merupakan alat pengendalian dan evaluasi kinerja manajerial dan organisasi. Sedangkan dari sisi pemakai eksternal,

laporan keuangan merupakan salah satu bentuk mekanisme pertanggungjawaban dan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan. Organisasi sektor publik diwajibkan untuk membuat laporan keuangan dan laporan tersebut perlu diaudit untuk menjamin telah dilakukannya *true and fair presentation* (Mashun dkk. 2016).

## **B. Komponen Laporan Keuangan Sektor Publik**

Beberapa komponen yang diperlukan untuk membuat laporan keuangan sektor publik antara lain adalah laporan posisi keuangan atau yang juga disebut dengan neraca yang terdiri dari property, aktiva tak berwujud, aktiva financial, persediaan, cadangan, kewajiban tidak lancar, kas dan setara kas, partisipasi minor, dan masih banyak lagi lainnya. Selanjutnya untuk komponen keuangan sektor publik adalah kinerja keuangan yang meliputi surplus atau defisit, perubahan aktiva atau ekuitas netto, arus kas yang memberikan informasi mengenai pemasukan dan pengeluaran keuangan dalam suatu periode tertentu, kebijakan akuntansi serta catatan laporan keuangan.

Namun untuk lembaga sektor publik seperti pemerintahan, laba bukan merupakan ukuran yang relevan karena organisasi pemerintah bukan entitas bisnis yang mencari laba. Pemerintah bertanggungjawab atas produksi dan distribusi barang dan jasa publik(Mashun dkk. 2016).

### **1. Laporan Realisasi Anggaran**

Laporan Realisasi Anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD (PSAP BA 01 paragraf 35). Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam satu periode pelaporan. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan unsur-unsur sebagai berikut:

i. Pendapatan-LRA

- Pendapatan-LRA diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah.
- Pendapatan-LRA diklasifikasikan menurut jenis pendapatan.
- Transfer masuk adalah penerimaan uang dari entitas /pelaporan lain, misalnya penerimaan dana perimbangan dari pemerintah pusat dan dana bagi hasil dari pemerintah provinsi.
- Akuntansi pendapatan-LRA dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).
- Dalam hal besaran pengurang (biaya) terhadap pendapatan LRA bruto bersifat variabel terhadap pendapatan dimaksud dan tidak dapat dianggarkan terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka asas bruto dapat disesuaikan.
- Dalam hal badan layanan umum, pendapatan diakui dengan mengacu pada peraturan perundangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.
- Pengembalian yang sifatnya sistematis (normal) dan berulang (recurring) atas penerimaan pendapatan – LRA pada periode penerimaan maupun pada periode sebelumnya di bukukan sebagai pengurang pendapatan – LRA.
- Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (non recurring) atas penerimaan pendapatan – LRA yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan – LRA dibukukan sebagai pengurang pendapatan LRA pada periode yang sama.
- Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (non recurring) atas penerimaan pendapatan – LRA yang terjadi pada periode sebelumnya

dibukukan sebagai pengurang Saldo Anggaran Lebih pada periode ditemukannya koreksi dan pengambilan tersebut.

ii. Belanja

- Belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.
- Terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.
- Dalam hal badan layanan umum, belanja diakui dengan mengacu pada peraturan perundangan yang mengatur mengenai badan layanan umum.
- Belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi :
  1. Ekonomi (Jenis belanja) misal : belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, dan belanja lain – lain.
  2. Organisasi (Unit pengguna anggaran) misal pemerintah pusat : kementerian, lembaga tinggi negara, lembaga non kementerian, dan
  3. Fungsi (fungsi – fungsi utama pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat) misal : Pelayanan Umum, Pertahanan, Ketertiban dan Keamanan, Ekonomi, Perlindungan Lingkungan Hidup, Perumahan dan Pemukiman, Kesehatan, Pariwisata dan Budaya, Agama, Pendidikan, dll.
- Transfer keluar adalah pengeluaran uang dari entitas pelaporan ke entitas pelaporan lain seperti pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintahan pusat dan dana bagi hasil oleh pemerintah daerah.
- Realisasi anggaran belanja dilaporkan sesuai dengan klasifikasi yang ditetapkan dalam dokumen anggaran.
- Koreksi atas pengeluaran belanja (penerimaan kembali belanja) yang terjadi pada periode pengeluaran belanja dibukukan sebagai pengurang belanja pada periode

yang sama apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi atas pengeluaran belanja dibukukan dalam pendapat – LRA dalam pos pendapatan lain lain – LRA.

- Akuntansi belanja disusun selain untuk memenuhi kebutuhan pertanggung jawaban sesuai dengan ketentuan, juga dapat dikembangkan untuk keperluan pengendalian bagi manajemen untuk mengukur efektivitas dan efisiensi belanja tersebut.

iii. Transfer

- Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan persentase) atas selisih lebih/kurang antara realisasi dengan anggaran transfer.
- Penjelasan (dengan menyebut nilai nominal dan persentase) atas selisih antara transfer periode berjalan dan transfer periode yang lalu
  - a) Penjelasan atas masing-masing jenis transfer

iv. Surplus/defisit-LRA

- Selisih antara pendapat – LRA dan belanja selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos surplus/defisit – LRA.
- Surplus – LRA adalah selisih lebih antara pendapat – LRA dan belanja selama satu periode pelaporan.
- Defisit – LRA adalah selisih kurang antara pendapatan – LRA dan belanja selama satu periode pelaporan.

v. Penerimaan Pembiayaan

- Penerimaan pembiayaan diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah.
- Akuntansi penerimaan pembiayaan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).

vi. Pengeluaran Pembiayaan

Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

### Pembiayaan Neto

- Pembiayaan neto adalah selisih antara penerimaan pembiayaan setelah dikurangi pengeluaran pembiayaan dalam periode tahun anggaran tertentu.
  - Selisih lebih/kurang antara penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan dicatat dalam Pembiayaan Neto.
- vii. Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA)
- SiLPA/SiKPA adalah selisih lebih/kurang antara realisasi penerimaan dan pengeluaran selama satu periode pelaporan.
  - Selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan – LRA dan Belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos SiLPA/SiKPA.
  - Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran pada akhir periode pelaporan dipindahkan ke Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Namun, pada tingkat SKPD, unsur-unsur tersebut tidak semuanya dapat disajikan dalam LRA SKPD. Unsur-unsur yang tidak dapat disajikan adalah transfer, pembiayaan dan juga sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran.

Laporan Realisasi Anggaran menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan.

- a. Laporan Realisasi Anggaran disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Dalam situasi tertentu tanggal laporan suatu entitas berubah dan Laporan Realisasi Anggaran tahunan disajikan dengan suatu periode yang lebih panjang atau pendek dari satu tahun, entitas mengungkapkan informasi sebagai berikut:
  1. Alasan penggunaan periode pelaporan tidak satu tahun;



2. fakta bahwa jumlah-jumlah komparatif dalam Laporan Realisasi Anggaran dan catatan-catatan terkait tidak dapat diperbandingkan.

b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Dalam PSAP BA 01 paragraf 41 dijelaskan bahwa Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:

1. Saldo Anggaran Lebih awal;
2. Penggunaan Saldo Anggaran Lebih;
3. Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan;
4. Koreksi Kesalahan Pembukuan tahun Sebelumnya;
5. Saldo Anggaran Lebih Akhir.

## 2. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu (PSAP BA 01 paragraf 44).

Klasifikasinya :

- a. Setiap entitas pelaporan mengklasifikasikan asetnya dalam aset lancar non lancar serta mengklasifikasikan kewajibannya menjadi kewajiban jangka pendek dan jangka panjang dalam neraca.
- b. Setiap entitas pelaporan mengungkapkan setiap pos aset dan kewajiban yang menakup jumlah-jumlah yang diharapkan akan diterima atau dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan dan jumlah-jumlah yang diharapkan akan diterima atau dibayar dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan.

Neraca menyajikan secara komparatif (dengan periode sebelumnya) pos-pos berikut :

1. Aset Lancar

Contoh aset lancar untuk Pemerintah Daerah, yaitu:

- Kas Di Kas Daerah
- Kas Di Bendahara Pengeluaran
- Kas Di Bendahara Penerimaan

- Investasi Jangka Pendek
  - Piutang Pajak
  - Piutang Retribusi
  - Penyisihan Piutang Beban Dibayar Dimuka
  - Bagian Lancar Pinjaman
  - Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi
  - Piutang lainnya
  - Persediaan
2. Investasi Jangka Panjang
- Investasi Non Permanen :**
- Pinjaman Jangka Panjang
  - Investasi Dalam Surat utang Negara
  - Investasi Dalam Proyek Pembangunan
  - Investasi Non Permanen Lainnya
- Investasi Permanen**
- Penyertaan Modal pemerintahan
  - Investasi Permanen Lainnya
3. Aset Tetap
- Contoh aset tetap untuk Pemerintahan Daerah, yaitu:
- Tanah
  - Peralatan Dan Mesin
  - Gedung Dan Bangunan Jalan, Irigasi, Dan Jaringan
  - Aset Tetap Lainnya
  - Konstruksi Dalam Pengerjaan
  - Akumulasi Penyusutan
4. Aset Lainnya :
- Tagihan Penjualan Angsuran
  - Tuntutan Ganti Rugi
  - Kemitraan Dengan Pihak Ketiga
  - Aset tak Berwujud
  - Aset Lain-lain
5. Kewajiban Jangka Pendek
- Utang Perhitungan Pihak Ketiga

- Utang Bunga
  - Bagian Lancar Utang jangka Panjang
  - Pendapatan Diterima Dimuka
  - Utang Belanja
  - Utang Jangka Pendek Lainnya
6. Kewajiban Jangka Panjang
- Utang Dalam Negeri – Sektor Perbankan
  - Utang Dalam Negeri – Obligasi
  - Premium (Diskonto) Obligasi
  - Utang Jangka Panjang Lainnya

7. Ekuitas

Ekuitas merupakan kekayaan bersih pemerintah yang terdiri atas dana lancar, dana investasi, dana cadangan.

### 3. Laporan Arus Kas

PSAP BA 03 paragraf 15 mendefinisikan laporan arus kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan dan transitoris.

1. Penyajian Laporan Arus Kas

#### **Aktivitas Operasi**

Aktivitas operasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah selama satu periode akuntansi.

- a. Arus masuk kas dari aktivitas operasi terutama diperoleh dari:
- Penerimaan Perpajakan;
  - Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP);
  - Penerimaan Hibah;
  - Penerimaan Bagian Laba perusahaan negara/ daerah dan Investasi Lainnya;

- Penerimaan Lain-lain/penerimaan dari pendapatan Luar Biasa;
  - Penerimaan Transfer.
- b. Arus keluar kas untuk aktivitas operasi terutama digunakan untuk:
- Pembayaran Pegawai;
  - Pembayaran Barang;
  - Pembayaran Bunga;
  - Pembayaran Subsidi;
  - Pembayaran Hibah;
  - Pembayaran Bantuan Sosial;
  - Pembayaran Lain-lain/Kejadian Luar Biasa; dan
  - Pembayaran Transfer.

#### **Aktivitas investasi**

Aktivitas investasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk perolehan dan pelepasan aset tetap serta investasi lainnya yang tidak termasuk dalam setara kas.

- a. Arus masuk kas dari aktivitas investasi terdiri dari:
- Penjualan Aset Tetap;
  - Penjualan Aset Lainnya;
  - Pencairan Dana Cadangan;
  - Penerimaan dari Divestasi
  - Penjualan Investasi dalam bentuk Sekuritas.
- b. Arus keluar kas dari aktivitas investasi terdiri dari:
- Perolehan Aset Tetap;
  - Perolehan Aset Lainnya;
  - Pembentukan Dana Cadangan;
  - Penyertaan Modal Pemerintah;
  - Pembelian Investasi dalam bentuk Sekuritas.

#### **Aktivitas Pendanaan**

Aktivitas Pendanaan adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang yang berhubungan dengan pemberian

piutang jangka panjang dan/atau pelunasan utang jangka panjang yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah dan komposisi piutang jangka panjang dan hutang jangka panjang.

- a. Arus masuk kas dari aktivitas pendanaan antara lain:
  - Penerimaan utang luar negeri;
  - Penerimaan dari utang obligasi;
  - Penerimaan kembali pinjaman kepada pemerintah daerah;
  - Penerimaan kembali pinjaman kepada perusahaan negara.
- b. Arus keluar kas dari aktivitas pendanaan antara lain:
  - Pembayaran pokok utang luar negeri;
  - Pembayaran pokok utang obligasi; Pengeluaran kas untuk dipinjamkan kepada pemerintah daerah;
  - Pengeluaran kas untuk dipinjamkan kepada perusahaan negara.

### **Aktivitas Transitoris**

Aktivitas transitoris adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan. Arus kas dari aktivitas transitoris mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi pendapatan, beban, dan pendanaan pemerintah.

- a. Arus kas dari aktivitas transitoris antara lain :
  - Transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK). PFK menggambarkan kas yang berasal dari jumlah dana yang dipotong dari Surat Perintah Membayar atau diterima secara tunai untuk pihak ketiga misalnya potongan Taspen dan Askes.  
Pemberian/penerimaan kembali uang persediaan kepada/dari bendahara pengeluaran.  
Kiriman uang. Kiriman uang menggambarkan mutasi kas antar rekening kas umum negara/daerah.

- b. Arus masuk kas dari aktivitas transitoris meliputi :
  - Penerimaan PFK
  - Penerimaan kiriman uang masuk
  - Penerimaan kembali uang persediaan dari bendahara pengeluaran.
- c. Arus keluar kas dari aktivitas transitoris meliputi :
  - Pengeluaran PFK
  - Pengeluaran kiriman uang keluar

#### **4. Laporan Operasional**

PSAP 12 diterapkan dalam penyajian Laporan Operasional. PSAP 12 berlaku untuk setiap entitas pelaporan dan entitas akuntansi, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, dalam menyusun laporan operasional yang menggambarkan pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dalam suatu periode pelaporan tertentu, tidak termasuk perusahaan negara/daerah.

PSAP BA 12 paragraf 13 menjelaskan bahwa struktur laporan operasional mencakup pos-pos sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LO dari kegiatan operasional
  - Pendapatan LO diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan dan pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.
- b. Beban dari kegiatan operasional
  - Beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset dan terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.
- c. Surplus/defisit dari Kegiatan Operasional
  - Selisih lebih/kurang antara pendapatan dan beban selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos Surplus/Defisit dari Kegiatan Operasional.
- d. Surplus/defisit dari kegiatan Non Operasional
  - Pendapatan dan beban yang sifatnya tidak rutin perlu dikelompokkan tersendiri dalam kegiatan non operasional.

- Selisih lebih/kurang antara surplus/defisit dari kegiatan operasional dan surplus/defisit dari kegiatan non operasional merupakan surplus/defisit sebelum pos luar biasa.
- e. Pos luar biasa
- Pos Luar Biasa disajikan terpisah dari pos-pos lainnya dalam Laporan Operasional dan disajikan sesudah Surplus/Defisit sebelum Pos Luar Biasa
  - Kejadian yang tidak dapat diramalkan terjadi pada awal tahun anggaran
  - Tidak diharapkan terjadi berulang-ulang
  - Kejadian diluar kendali entitas pemerintah
  - Sifat dan jumlah rupiah kejadian luar biasa harus diungkapkan pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan.
- f. Surplus/defisit-LO
- Surplus/Defisit-LO adalah penjumlahan selisih lebih/kurang antara surplus/defisit kegiatan operasional, kegiatan non operasional, dan kejadian luar biasa.
  - Saldo Surplus/Defisit-LO pada akhir periode pelaporan dipindahkan ke Laporan Perubahan Ekuitas.

## **5. Laporan Perubahan Ekuitas**

Laporan perubahan ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

## **6. Catatan Atas Laporan Keuangan**

PSAP BA 01 paragraf 83 menjelaskan bahwa Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Termasuk pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang

diharuskan dan dianjurkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontijensi dan komitmen-komitmen lainnya.

### C. Tujuan Dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik

Sujarweni (2015) mengatakan bahwa Secara umum, tujuan dan fungsi laporan keuangan sektor publik adalah :

1. Kepatuhan dan Pengelolaan (*compliance and stewardship*)

Laporan keuangan digunakan untuk memberikan jaminan kepada pengguna laporan keuangan dan pihak otoritas penguasa bahwa pengelolaan sumber daya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum dan peraturan lain yang telah ditetapkan.

2. Akuntabilitas dan Pelaporan Retrospektif (*accountability and retrospective reporting*).

Laporan keuangan digunakan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik, untuk memonitor kinerja dan mengevaluasi manajemen, memberikan dasar untuk mengamati *trend* antar kurun waktu, pencapaian atas tujuan yang telah ditetapkan, dan membandingkannya dengan kinerja organisasi lain yang sejenis jika ada, serta memungkinkan pihak luar untuk memperoleh informasi biaya atas barang dan jasa yang diterima dan untuk menilai efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber daya organisasi.

3. Perencanaan dan Informasi Otorisasi (*planning and authorization information*)

Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan dasar perencanaan kebijakan dan aktivitas di masa yang akan datang dan untuk memberikan informasi pendukung mengenai otorisasi penggunaan dana.

4. Kelangsungan Organisasi (*viability*)

Laporan keuangan berfungsi untuk membantu pembaca dalam menentukan apakah suatu organisasi atau unit kerja



dapat meneruskan menyediakan barang dan jasa (pelayanan) di masa yang akan datang.

5. Hubungan Masyarakat (*public relation*)

Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan kesempatan kepada organisasi, untuk mengemukakan pernyataan atas prestasi yang telah dicapai kepada pemilik yang dipengaruhi karyawan dan masyarakat serta sebagai alat komunikasi dengan public dan pihak-pihak lain yang berkepentingan.

6. Suber Fakta dan Gambaran (*source of facts and figures*)

Laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada kelompok kepentingan yang ingin mengetahui organisasi secara lebih mendalam.

Bagi organisasi pemerintahan, tujuan umum akuntansi dan laporan keuangan adalah :

1. Untuk memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, dan politik serta sebagai bukti pertanggungjawaban (*accountability*) dan pengelolaan (*stewardship*).
2. Untuk memberikan informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.

**D. Tujuan Laporan Keuangan Menurut SFAC No 4**

Sebagai bagian dari usaha untuk membuat rerangka konseptual, Financial Accounting Standards Board (FASB, 1980) mengeluarkan Statement of Financial Accounting Concepts No.4 (SFAC 4) mengenai tujuan laporan keuangan untuk organisasi nonbisnis/nirlaba (*objectives of financial reporting by nonbusiness organizations*) (Sujarweni, 2015). Tujuan laporan keuangan organisasi nirlaba dalam SFAC 4 tersebut adalah:

1. Laporan keuangan organisasi nonbisnis hendaknya dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam pembuatan keputusan yang rasional mengenai alokasi sumber daya organisasi.

2. Memberikan informasi untuk membantu para penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam menilai pelayanan yang diberikan oleh organisasi nonbisnis serta kemampuannya untuk melanjutkan member pelayanan tersebut.
3. Memberikan informasi yang bermanfaat bagi penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam menilai kinerja manajer organisasi nonbisnis atas pelaksanaan tanggung jawab pengelolaan serta aspek kinerja lainnya.
4. Memberikan informasi mengenai sumber daya ekonomi, kewajiban, dan kekayaan bersih organisasi, serta pengaruh dari transaksi, peristiwa dan kejadian ekonomi yang mengubah sumber daya dan kepentingan sumber daya tersebut.
5. Memberikan informasi mengenai kinerja organisasi selama satu periode. Pengukuran secara periodic atas perubahan jumlah dan keadaan/kondisi sumber kekayaan bersih organisasi nonbisnis serta informasi mengenai usaha dan hasil pelayanan organisasi secara bersama-sama yang dapat menunjukkan informasi yang berguna untuk menilai kinerja.
6. Memberikan informasi mengenai bagaimana organisasi memperoleh dan membelanjakan kas atau sumber daya kas, mengenai utang dan pembayaran kembali utang, dan mengenai factor-faktor lain yang dapat mempengaruhi likuiditas organisasi.
7. Memberikan penjelasan dan interpretasi untuk membantu pemakai dalam memahami informasi keuangan yang diberikan.

#### **E. Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik dan Kepentingannya**

Pemakai laporan keuangan sector public dapat diidentifikasi dengan menelusur siapa yang menjadi stakeholder organisasi. Stakeholder organisasi sector public telah

dibahas pada bab 2, pada bab ini akan dilakukan pengklasifikasian pengguna laporan keuangan dan kebutuhan masing-masing kelompok pengguna laporan keuangan sector public tersebut. Drebin et al. (1981) mengidentifikasi terdapat sepuluh kelompok pemakai laporan keuangan. Lebih lanjut Drebin menjelaskan keterkaitan antar kelompok pemakai laporan keuangan tersebut dan menjelaskan kebutuhannya. Kesepuluh kelompok pemakai laporan keuangan tersebut adalah:

1. Pembayar pajak (*tax payers*)
2. Pemberi dana bantuan (*grantors*)
3. Investor
4. Pengguna jasa (*fee-paying service recipients*)
5. Karyawan/pegawai
6. Pemasok (*vendor*)
7. Dewan legislatif
8. Manajemen
9. Pemilih (*voters*)
10. Badan pengawas (*oversight bodies*)

Pengklasifikasian tersebut didasarkan atas pertimbangan bahwa pembayar pajak, pemberi dana bantuan, investor, dan pembayar jasa pelayanan merupakan sumber penyedia keuangan organisasi; karyawan dan pemasok merupakan penyedia tenaga kerja dan sumber daya material; dewan legislative dan manajemen membuat keputusan alokasi sumber daya; dan aktivitas mereka semua diawasi oleh pemilih dan badan pengawas, termasuk level pemerintahan yang lebih tinggi. Akuntansi sektor publik memiliki tugas utama untuk menyiapkan laporan keuangan sektor publik sebagai salah satu bentuk pelaksanaan akuntansi publik. Di sisi internal organisasi, laporan keuangan sektor publik memiliki manfaat sebagai alat pengendalian dan evaluasi kinerja manajerial sebuah organisasi. Sedangkan di sisi eksternal organisasi, laporan keuangan sektor publik sebagai pertanggung jawaban kepada publik dan sebagai dasar dalam pengambilan sebuah keputusan (Sujarweni, 2015).

Anthony mengklasifikasikan pemakai laporan keuangan sector public menjadi lima kelompok, yaitu:



- b. Hak untuk diberi informasi (*right to be informed*) yang meliputi hak untuk diberi penjelasan secara terbuka atas permasalahan – permasalahan tertentu yang menjadi perdebatan publik.
- c. Hak untuk didengar aspirasinya (*right to be heard and to be listen to*).

**Perbandingan Laporan Keuangan Pemerintah dengan Sektor Swasta**

<b>PERBEDAAN</b>	
Laporan Departemen Pemerintah	Laporan Keuangan Sektor Swasta
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fokus Finansial dan Politik</li> <li>- Kinerja diukur secara finansial dan non-finansial</li> <li>- Pertanggungjawaban kepada parlemen dan masyarakat luas</li> <li>- Berfokus pada bagian organisasi</li> <li>- Melihat ke masa depan secara detail</li> <li>- Aturan pelaporan ditentukan oleh departemen keuangan</li> <li>- Laporan diperiksa oleh <i>Treasury</i></li> <li>- <i>Cash Accounting</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fokus Finansial</li> <li>- Sebagian besar diukur secara finansial</li> <li>- Pertanggungjawaban kepada pemegang saham dan kreditur</li> <li>- Berfokus pada organisasi secara keseluruhan</li> <li>- Tidak dapat melihat masa depan secara detail</li> <li>- Aturan pelaporan ditentukan oleh undang – undang, standar akuntansi, pasar modal, dan praktik akuntansi.</li> <li>- Laporan keuangan diperiksa oleh auditor independen</li> <li>- <i>Accrual Accounting</i></li> </ul>
<b>PERSAMAAN</b>	
<p>Dokumen – dokumen sumber Berperan sebagai hubungan masyarakat</p>	

## LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

# **BAB VIII**

## **PENGUKURAN KINERJA**

### **SEKTOR PUBLIK**

#### **TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM**

Mahasiswa Mampu Memahami Pengukuran Kinerja Sektor Publik

#### **TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS**

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Pengukuran Kinerja Sebagai Fungsi Pengendalian Manajemen
2. Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen
3. Pentingnya Pengendalian Manajemen
4. Pengendalian Dalam Akuntansi Manajemen
5. Pengukuran Kinerja Untuk Pengendalian Aktivitas
6. Proses Pengendalian Manajemen Sektor Publik
7. Perencanaan Strategik
8. Misi, Visi, Tujuan Dan Nilai Dasar
9. Keputusan Strategik
10. Penganggaran
11. Implementasi
12. Pelaporan Kinerja
13. Evaluasi Kinerja
14. Struktur Pengendalian Manajemen Sektor Publik
15. Menciptakan Koherensi Antar Elemen Sistem Pengendalian Manajemen
16. Kesesuaian Desain Pengukuran Kinerja Dengan Desain Sistem Pengendalian Manaiemen.

## Pendahuluan

Organisasi sektor publik merupakan organisasi dibawah naungan pemerintahan. Peran dari organisasi sektor publik di Indonesia sangat penting bagi masyarakat, karena dengan banyaknya lembaga pemerintahan di Indonesia maka diharapkan lembaga-lembaga tersebut dapat lebih mengutamakan kepuasan masyarakat serta beberapa hal yang menyangkut pertanggungjawabannya untuk lebih transparan. Untuk mewujudkan tujuan organisasi sektor publik dalam melayani masyarakat secara penuh maka organisasi atau lembaga-lembaga sektor publik membutuhkan anggaran yang sesuai dengan kebutuhan organisasi dalam melayani masyarakat. Anggaran yang diberikan kepada lembaga organisasi sektor publik tidak serta merta digunakan saja tetapi juga harus dianalisis guna untuk mengukur keberhasilan kinerja organisasi sektor publik tersebut. Pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik digunakan untuk menilai akuntabilitas organisasi sektor publik tersebut dalam menghasilkan pelayanan kepada masyarakat yang lebih baik.

Sistem pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik merupakan serangkaian sistem yang memiliki tujuan untuk membantu manajemen publik mengambil keputusan strategis melalui informasi keuangan dan informasi non keuangan. Sistem pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik dapat menjadi alat pengendalian organisasi tersebut karena menetapkan sistem penghargaan dan hukuman. Dasar dilakukannya pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik adalah sebagai wujud pertanggungjawaban organisasi kepada publik dan membantu memperbaiki kinerja pada organisasi pemerintahan serta agar alokasi sumberdaya tepat sasaran.

Pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik terdiri dari pengukuran kinerja keuangan dan non keuangan. Penulisan paper ini menggunakan metode telaah dari berbagai *literature* dari berbagai sumber *article* internasional. Organisasi atau lembaga



sektor publik dalam mengimplementasikan pengukuran kinerjanya baik keuangan maupun non keuangan menggunakan bermacam-macam langkah, sehingga para manager organisasi lembaga sektor publik harus menyesuaikan sistem pengukuran kinerja yang tepat seperti apa yang akan digunakan oleh organisasi tersebut sesuai kondisi masing-masing organisasi lembaga sektor publik.

### **A. Pengukuran Kinerja Sebagai Fungsi Pengendalian Manajemen**

Pengendalian manajemen ada sejak organisasi berdiri dan akan tetap ada bersama dengan keberlangsungan organisasi. Desain sistem pengendalian manajemen yang baik adalah yang mampu menciptakan senergi yang optimal antara pengendalian formal dengan pengendalian formal dan informal. Dalam organisasi birokrasi, pendekatan manajemen yang sering digunakan adalah metode formal. Dengan munculnya pendekatan New Public Management, pengendalian manajemen sektor publik cenderung lebih fleksibel, yaitu kombinasi antara pengendalian formal dan informal.

### **B. Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen**

Robert Antohony (1965) mendefenisikan system pengendalian manajemen sebagai proses untuk memastikan bahwa sumber daya diperoleh dan digunakan secara efisien dan efektif untuk mencapai tujuan organisasi. Zahirul Hoque (2002) mendefenisikan system pengendalian manajemen sebagai suatu alat untuk memperoleh data dalam membantu dalam mengkoordinasikan proses pembuatan perencanaan dan keputusan pengendalian dalam organisasi. Mulyadi dan Setyawan(2001) mendefenisikan system pengendalian manajemen sebagai suatu system yang digunakan untuk merencanakan berbagai kegiatan dalam rangka pencapaian visi organisasi melalui misi yang telah dipilih dan untuk

mengimplementasikan serta memantau pelaksanaan rencana kegiatan tersebut.

Sistem pengendalian manajemen mengandung empat pilar utama, yaitu:

1. Misi dan visi organisasi
2. System perencanaan kegiatan
3. System implementasi
4. Pemantauan (monitoring) pelaksanaan kegiatan.

### **C. Pentingnya Pengendalian Manajemen**

Manajemen yang baik membutuhkan pengendalian yang efektif. Tidak mungkin organisasi ada tanpa pengendalian. Salah satu bentuk pengendalian adalah pada pengukuran dan pengawasan kinerja untuk mencapai tujuan organisasi.

Pengendalian manajemen meliputi beberapa aktifitas, yaitu:

1. Perencanaan aktifitas yang akan dilakukan organisasi
2. Pengkoordinasian aktifitas berbagai bagian organisasi
3. Pengkomunikasian informasi keseluruhan bagian organisasi
4. Evaluasi terhadap informasi
5. Pembuatan keputusan
6. Mempengaruhi orang-orang dalam organisasi untuk mengubah perilaku

### **D. Pengendalian Dalam Akuntansi Manajemen**

Pengendalian dalam akuntansi manajemen terkait dengan pengendalian biaya dan pengendalian anggaran yang dikendalikan melalui pusat pertanggungjawaban akuntansi. Konsep baru dalam pengendalian biaya dan anggaran tidak secara langsung terkait dengan input, akan tetapi berupa pengendalian aktifitas. Pengendalian aktivitas secara sistematis dilakukan melalui:

1. Sistem biaya berbasis aktifitas (*activity-based cost system*)
2. Anggaran berbasis aktifitas (*activity-based budgeting*)
3. Manajemen berbasis aktifitas (*activity-based management*).

### **E. Pengukuran Kinerja Untuk Pengendalian Aktivitas**

Pengukuran kinerja merupakan bagian dari fungsi pengendalian manajemen karena pengukuran kinerja dapat digunakan untuk melakukan aktifitas. Setiap aktifitas harus terukur kinerjanya agar dapat diketahui tingkat efektifitas dan efisiensinya. Dalam organisasi sector public pengukuran kinerja terutama dilakukan untuk mengukur tingkat 3E, yaitu:

1. Ekonomi
2. Efisiensi
3. Efektifitas (valuefor money).

### **F. Proses Pengendalian Manajemen Sektor Publik**

Sistem Pengendalian Manajemen terdiri atas dua bagian:

1. Struktur pengendalian manajemen.

Dalam struktur pengendalian manajemen terdiri dari tiga komponen,yaitu: struktur organisasi,jejaring informasi dan sistem kompenasi. Struktur pengendalian diperlukan untuk menjamin agar proses pengendalian manajemen dapat berjalan dengan efisien dan efektif.

2. Proses pengendalian manajemen.

Proses pengendalian manajemen merupakan tahap-tahap yang harus dilalui untuk mewujudkan tujuan organisasi yang hendak dicapai. Proses pengendalian manajemen terdiri dari beberapa tahap sebagai berikut:

- Perumusan strategik
- Perencanaan strategik
- Pembuatan program
- Penganggaran
- Implementasi
- Pelaporan kinerja
- Evaluasi kerja
- Umpat balik (*feedback*)

Tahap dalam proses tersebut merupakan siklus yang mengalir secara berurutan yang kemudian kembali pada tahap awal.

## **G. Misi , Visi , Tujuan Dan Nilai Dasar**

Misi, visi, tujuan dan nilai dasar merupakan landasan yang mendasari perilaku. Misi, visi, tujuan dan nilai dasar ini merupakan bagian dalam yang tidak tampak namun melandasi perilaku dan segala yang tampak.

### **i. Misi Dan Pernyataan Misi**

Perbedaan antara visi dan misi organisasi adalah visi organisasi menjelaskan kondisi organisasi yang akan diwujudkan dimasa depan. Sedangkan visi adalah suatu bentuk penjelasan mengenai jalan yang dipilih untuk menuju masa depan yang akan diwujudkan itu. Pernyataan misi dibagi menjadi dua, yaitu:

- Pernyataan Misi yang luas. Yaitu mengacu pada pernyataan umum organisasi. Misalnya “memberikan pelayanan terbaik kepada pemegang saham, pelanggan, dan karyawan”.
- Pernyataan Misi Sempit. Yaitu menjelaskan bisnis utama organisasi dalam beberapa kalimat saja.
- Pernyataan misi harus bisa mengkomunikasikan esensi dari organisasi kepada stakeholder dan publik.

### **ii. Visi Dan Pernyataan Visi**

Mengapa visi penting bagi organisasi? Apakah arti sebuah visi? Apa visi bisa dijadikan keunggulan daya saing organisasi? Pertanyaan-pertanyaan seperti itu perlu dijawab untuk memberikan pemahaman mengenai kedudukan sebuah visi organisasi. Socrates mengatakan” aku berfikir, maka aku ada”. Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa kesadaran berfikir menjadikan seseorang hidup, memiliki daya kreasi, inovasi dan daya cipta. Bagi organisasi misi tidak akan langsung dijadikan keunggulan daya saing, tetapi kekuatan visi dan misi lah yang dapat menggerakkan organisasi membentuk daya saing. Semakin jauh rentang visi yang dimiliki seseorang atau organisasi, maka semakin besar ruang perencanaannya. Demikian pula sebaliknya, semakin pendek visi yang dimiliki

semakin sempit pula ruang untuk perencanaan. Visi merupakan gambaran masa depan yang diwujudkan organisasi. Visi merupakan mimpi mengenai masa depan yang akan diwujudkan.

### **iii. Penentuan Tujuan Organisasi**

Tujuan merupakan penjabaran visi organisasi. Penentuan tujuan organisasi menunjukkan apa yang akan diwujudkan organisasi secara umum. Tujuan organisasi yang ditetapkan harus tidak menyimpang dari visi dan misi organisasi. Tujuan (goal) berbeda dengan sasaran(objectives). Sasaran adalah target jangka panjang yang dapat dicapai organisasi dalam jangka waktu tertentu dan lingkup visi untuk merealisasikan misi, sedangkan tujuan adalah arah yang dicapai organisasi secara umum, misalnya tujuan organisasi untuk menghasilkan laba maksimal. Sedangkan sasarannya untuk meningkatkan laba sebesar 6% dalam jangka 6 bulan .

### **iv. Nilai Dasar**

Nilai dasar adalah nilai yang dijunjung tinggi oleh anggota organisasi dalam perjalanan untuk mewujudkan visi organisasi. Nilai dasar digunakan oleh organisasi untuk memandu personel dalam memutuskan pilihan. Contohnya komitmen terhadap pelayanan terbaik, kejujuran, kreativitas, keragaman, dsb. Nilai dasar harus dimiliki individu dalam organisasi. Nilai dasar akan berlaku dan memberikan motivasi apabila setiap personel dilibatkan dalam melakukan pekerjaan penting.

## **H. Perencanaan Strategik**

Tahap perumusan strategik merupakan tahap penting dalam proses pengendalian manajemen, karena apabila terdapat kesalahan dalam perumusan strategik akan berakibat kesalahan arah organisasi. Dalam sebuah organisasi, hal yang pertama dilakukan adalah menentukan arah dan tujuan yang hendak dicapai. Setelah arah dan tujuan jelas, maka strategi disusun untuk

mencapai arah dan tujuan itu. Strategi dan usaha difokuskan untuk mencapai tujuan. Penentuan arah dan tujuan dasar organisasi merupakan bentuk perumusan strategi. Dalam perumusan strategi, organisasi merumuskan visi, misi, tujuan, nilai dasar organisasi. Perumusan strategi merupakan kegiatan untuk merancang atau menciptakan masa depan (creating the future). Aktivitas perumusan strategi membutuhkan ketajaman visi dan misi. Orang yang memiliki ketajaman visi dan intuisi dapat melihat masa depan yang melampaui realitas masa kini. Osborne dan Gaebler (1992) menyatakan bahwa kekuatan organisasi pemerintah yang digerakkan oleh visi dan misi adalah terbaik dari pada digerakkan oleh aturan-aturan formal. Perumusan strategi merupakan tahap pembangunan mental, moral dan spiritual dan tahap berikutnya adalah berkaitan dengan pembangunan fisik.

### **1. Perencanaan Strategik**

Setelah perumusan strategi adalah perencanaan strategi. Hasil dari perumusan strategi berupa visi, misi, tujuan dan nilai dasar, serta strategi harus diimplementasikan dalam bentuk program-program yang konkrit. Produk perencanaan strategik adalah berupa:

- rencana-rencana strategik yaitu hasil penerjemahan misi, visi, tujuan, nilai dasar dan strategi kedalam rencana organisasi.
- sasaran strategik. Yaitu merupakan hasil penerjemahan strategi kedalam sasaran yang hendak dicapai organisasi dalam rangka mewujudkan misi, visi, tujuan organisasi.
- inisiatif strategik
- target. Yaitu tonggak-tonggak yang digunakan untuk mengetahui tingkat pencapaian strategi.

### **2. Perencanaan Strategik Dan Penganggaran.**

Perencanaan strategik merupakan jembatan yang menghubungkan antara perumusan strategi dan

penganggaran. Sebenarnya hubungan antara perencanaan strategis dengan penganggaran tidak langsung. Antara tahap perencanaan strategis dengan penganggaran terhadap tahap pembuatan program (programming). Perencanaan berfokus pada perencanaan jangka pendek (tahunan) sedangkan perencanaan strategis berfokus pada perencanaan lebih dari satu tahun. Anggaran terkait dengan satuan moneter, sedangkan perencanaan strategis tidak secara langsung terkait dengan perencanaan dalam nilai moneter.

### **3. Perencanaan Strategik Dan Perumusan Strategi**

Perumusan strategi berkaitan dengan perencanaan jangka panjang, sedangkan perencanaan strategis berhubungan dengan perencanaan jangka menengah. Perumusan strategi terdiri atas 4 tahap, yaitu:

- Trendwatching .
- Analisis SWOT.
- Envisioning.
- Pemilihan strategi.

Perencanaan strategis merupakan pemecahan (*break-down*) rencana jangka panjang ke dalam rencana jangka menengah. Hasil dari perencanaan strategis adalah penerjemah hasil perumusan strategi tersebut ke dalam sasaran strategis, inisiatif strategis, dan target yang bersifat menengah. Sedangkan Hasil dari perumusan strategi adalah visi, misi dan tujuan serta strategi organisasi yang bersifat jangka panjang.

#### **I. Keputusan Strategik**

Keputusan strategis merupakan keputusan untuk menentukan arah keseluruhan organisasi dan keberlangsungan organisasi terkait dengan kemungkinan terjadinya perubahan lingkungan dengan baik yang diprediksi maupun yang tidak diprediksi. Dalam perumusan strategi organisasi dilakukan tiga jenis keputusan strategis, yaitu:

- Dalam bisnis apa organisasi akan beroperasi?
- Bagaimana cara organisasi bersaing dalam bisnis?

- Sistem apa yang harus dimiliki organisasi dalam mendukung strategi bersaingnya?

Tahap-tahap utama dalam pembuatan keputusan strategik adalah:

- Perumusan strategi bisnis.
- Mengkomunikasikan strategi tersebut ke seluruh organisasi
- Mengembangkan dan menggunakan taktik untuk melaksanakan strategi.
- Mengembangkan dan menerapkan sistem pengendalian manajemen untuk memonitor pelaksanaan strategi.

#### **i. Penyusunan Program**

Tahap penyusunan program merupakan tahap yang dilakukan setelah perencanaan strategik. Rencana-rencana strategik, sasaran-sasaran strategik, dan inisiatif strategik merupakan kerangka konseptual yang harus dijabarkan dalam bentuk program-program. Program merupakan rencana kegiatan dan aktivitas yang dipilih untuk mewujudkan sasaran strategik tertentu beserta sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakannya.

#### **ii. Matriks Mac Millan**

Matriks Macmillan merupakan alat berharga yang khusus dirancang untuk membantu organisasi nonprofit dalam menilai daya saing program yang dibuat. Matriks tersebut didasarkan pada asumsi bahwa duplikasi dari pelayanan yang terjadi di antara organisasi nonprofit bisa mengakibatkan fragmentasi sumber daya yang terbatas, sehingga penyedia pelayanan tidak mampu untuk meningkatkan kualitas dan efektivitas biaya pelayanan.

Penggunaan matriks Macmillan merupakan proses yang menilai langsung masing-masing program yang ada berdasarkan empat kriteria.

- Kesesuaian (*fit*).
- Kemenarikan program (*Attractiveness*).
- Cakupan pilihan (*Alternative coverage*).
- Posisi bersaing (*competitive position*).



## **J. Penganggaran**

Tahap selanjutnya adalah penganggaran. Program-program yang telah ditetapkan dikaitkan dengan biaya. Secara agregatif biaya seluruh program tersebut akan diringkas dalam bentuk anggaran. Selain anggaran biaya, juga dibuat anggaran pendapat dan anggaran investasi(modal) untuk melaksanakan program.

## **K. Implementasi**

Setelah anggaran ditetapkan, tahap selanjutnya adalah implementasi anggaran. Selamat tahap implementasi, manajer bertanggung jawab untuk memonitor pelaksanaan kegiatan dan bagian akuntansi untuk melakukan pencatatan atas penggunaan anggaran (input) dan outputnya dalam sistem akuntansi keuangan. Pencatatan penggunaan sumber daya dilakukan untuk mencatat biaya yang akan terjadi dalam melaksanakan program dan biaya total yang dikonsumsi oleh pusat pertanggung jawaban. Pencatatan biaya program penting dilakukan karena informasi tersebut digunakan sebagai dasar dalam penentuan program tahun yang akan datang.

## **L. Pelaporan Kinerja**

Pada tahapan implementasi, bagian akuntansi melakukan proses pencatatan, penganalisisan, pengklasifikasian, peringkasan dan pelaporan transaksi atas kejadian ekonomi yang berkaitan dengan keuangan. Informasi keuangan tersebut disajikan dalam bentuk laporan keuangan. Laporan keuangan tersebut merupakan salah satu bentuk pelaporan kinerja sektor publik, terutama kinerja finansial. Aspek kinerja nonkeuangan organisasi sektor publik sangat penting karena organisasi sektor publik banyak menghasilkan output yang sifatnya tidak berwujud, seperti pelayanan publik yang sangat sulit diukur kinerjanya dari aspek finansial. Pelaporan kinerja tersebut akan digunakan sebagai dasar melakukan penilaian kinerja.

### **M. Evaluasi Kinerja**

Pelaporan kinerja harus memiliki dua manfaat utama, yaitu bagi pihak internal maupun pihak eksternal. Bagi pihak internal laporan kinerja digunakan sebagai alat pengendalian manajemen untuk menilai kinerja manajer dan staf. Bagi pihak eksternal laporan kinerja berfungsi sebagai alat pertanggung jawaban organisasi. Laporan kinerja, bagi manajer memungkinkan untuk membandingkan antara input dan output yang direncanakan dengan realisasinya. Jika terdapat penyimpangan yang signifikan, manajer dapat melakukan tindakan koreksi sebagai umpan balik. Evaluasi kinerja dalam sistem pengendalian manajemen meliputi:

- Evaluasi kinerja organisasi .

Evaluasi ini merupakan penilaian kinerja organisasi secara keseluruhan. Penilaian ini dimaksudkan untuk menilai kinerja manajer pusat pertanggung jawaban. Penilaian kinerja organisasi berdampak pada pemberian penghargaan, kritik yang sifatnya membangun, kenaikan pangkat, penugasan kembali, atau pemberhentian dan pemecatan kepada manajer pusat pertanggungjawaban.

- Evaluasi program .

Laporan kinerja dapat digunakan sebagai dasar untuk melakukan evaluasi program. Pelaksanaan program yang tidak optimal memerlukan revisi anggaran program. Jika evaluasi program menunjukkan bahwa program yang dilaksanakan tidak efektif, maka manajer perlu mengkaji ulang terhadap strategi untuk mencapai tujuan, atau bahkan merevisi tujuan.

### **N. Umpan Balik**

Tahap terakhir setelah melakukan evaluasi kinerja adalah pemberian umpan balik (*feedback*). Tahap ini dilakukan sebagai sarana untuk melakukan tindak lanjut (*follow up*) atas prestasi yang dicapai. Apabila didasarkan penilaian kinerja dinyatakan organisasi belum berhasil mencapai misi, visi, dan tujuan organisasi yang ditetapkan, maka kemungkinan perlu dilakukan penetapan ulang atas perumusan strategi organisasi.

## **O. Struktur Pengendalian Manajemen Sektor Publik**

Merupakan jaringan yang dimiliki organisasi untuk wadah pelaksanaan Proses pengendalian manajemen. Struktur pengendalian manajemen terdiri dari tiga komponen, yaitu:

1. Pusat pertanggung jawaban
2. Kompensasi
3. Jejaring informasi (information network)

### **Pusat Pertanggungjawaban**

Pusat pertanggungjawaban adalah unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban bisa berupa unit organisasi besar sampai unit organisasi terkecil. Contoh : pemerintah daerah merupakan sebuah pusat pertanggungjawaban besar yang memiliki sejumlah pusat pertanggungjawaban yang lebih kecil, seperti : Dinas Kesehatan, Dinas Pendidikan, Dinas Kesejahteraan masyarakat, Dinas Pertanian, Dinas Kebersihan, Badan Pengawas Daerah, Badan Pengelola Keuangan Daerah dan sebagainya. Tiap-tiap dinas dan badan tersebut memiliki pusat pertanggungjawaban yang lebih kecil lagi yaitu berupa subdinas. Subdinas-subdinas tersebut memiliki pusat pertanggungjawaban yang lebih kecil lagi berupa bagian-bagian, subbagian-subbagian dan seterusnya.

Pusat pertanggungjawaban dibentuk sebagai sarana untuk mencapai tujuan organisasi. Tiap-tiap pusat pertanggungjawaban didirikan untuk mencapai tujuan tertentu. Tujuan pusat pertanggungjawaban tersebut harus mendukung pencapaian tujuan organisasi secara keseluruhan yang ditetapkan dalam proses perumusan strategi. Untuk pencapaian tujuannya, tiap-tiap pusat pertanggungjawaban juga diberikan sumber input berupa dana (anggaran), personel, infrastruktur, dan wewenang. Pusat pertanggungjawaban menggunakan sumber daya input tersebut untuk menghasilkan output tertentu. Pusat pertanggungjawaban akan dinilai kinerjanya berdasarkan untuk menghasilkan output tertentu, pusat pertanggungjawaban akan dinilai kinerjanya berdasarkan tingkan efisiensi dan efektivitasnya. Efisiensi diukur

dengan membandingkan input yang dikonsumsi dengan outputnya, sedangkan efektivitasnya diukur dengan membandingkan output yang dihasilkan dengan target dan tujuan yang telah ditetapkan.

Pusat pertanggungjawaban memiliki empat jenis utama, yaitu:

- a) Pusat pendapatan
- b) Pusat biaya
- c) Pusat laba
- d) Pusat investasi

Tanpa membedakan keempat jenis pusat pertanggungjawaban tersebut, pusat pertanggungjawaban bisa diklasifikasikan menjadi dua, yaitu: pusat pelayanan dan pusat misi. Output dari pusat pelayanan mendukung kerja dari pusat pertanggungjawaban lain, sedangkan output pusat misi adalah membantu secara langsung tujuan organisasi. Pusat pelayanan disebut juga pusat pendukung. Pusat pelayanan dapat berbentuk pusat biaya atau pusat laba. Jika pusat pelayanan berbentuk pusat laba maka berarti pelayanan tersebut dijual.

Untuk organisasi sektor publik penerapan konsep pusat laba dalam pusat pelayanan merupakan hal yang relative baru. namun karena tujuan sektor public bukan semata-mata mengejar laba, maka biasanya tujuan pusat pelayanan sebagai pusat laba tersebut adalah hanya sekedar mencapai break even atau sekedar pemulihan biaya. Sementara itu, kebanyakan pusat misi berbentuk pusat laba, meskipun beberapa diantaranya berbentuk pusat pendapatan atau pusat biaya. Misalnya dalam sebuah rumah sakit yang dapat dikategorikan sebagai pusat misi adalah bagian laboratoriu, bagian bedah, bagian apotek, dan bagian radiologi. Sementara, bagian dietary, bagian laundry, bagian akuntansi dan administrasi umum, dan bagian pelayanan sosial dapat dikategorikan sebagai pusat pelayanan.

## **Kompensasi**

komponen struktur pengendalian manajemen yang kedua adalah system kompensasi. System kompensasi merupakan mekanisme untuk mendistribusikan penghargaan kepada personel dalam organisasi. Ada beberapa pendekatan dalam menerapkan system kompensasi. Pendekatan yang banyak digunakan adalah pendekatan penghargaan berbasis kinerja.

## **Jejaring Informasi**

Jaringan informasi digunakan untuk mempersatukan komponen organisasi yang menjadi bagian dari jaringan organisasi. Jaringan informasi berfungsi menghubungkan antarbagian atau pusat pertanggungjawaban dalam satu organisasi dan komunikasi antarorganisasi. Dengan adanya jaringan informasi tersebut komunikasi antara manajer dengan manajer, manajer dengan karyawan, karyawan dengan karyawan, organisasi dengan pihak luar, misalnya pemasok, mitra usah, dan pelanggan, bisa menjadi lebih berkualitas.

Dalam era teknologi informasi ini, jaringan informasi menjadi sangat penting. munculnya konsep e-government sangat membantu meningkatkan kualitas jaringan informasi dalam organisasi sektor public, khususnya pemerintahan. Penggunaan internet dan teknologi informasi dalam organisasi sektor public telah mengubah pola komunikasi dan meningkatkan kualitas pelayanan public. Pola komunikasi internal organisasi tidak lagi bersifat top-down, hierarkis, dan kaku, namun berbentuk jaringan multi-arah dengan koordinasi pusat, lebih fleksibel, dan komunikasi dapat secara langsung pada waktu yang sama melalui dunia virtual tanpa harus bertemu muka. Sementara itu pola komunikasi dengan pihak eksternal tidak lagi bersifat terpusat dan formal dengan saluran terbatas, namun bisa bersifat formal maupun informal, langsung dan mendapat respon secara cepat serta salurannya banyak.

Dengan e-government, proses organisasi lebih baik. Proses organisasi tidak lagi dibatasi pada fungsi-fungsi departemen yang

kaku serta model pengendalian hierarki vertikal sebagaimana dalam model birokrasi, akan tetapi bersifat hierarki horizontal melalui organisasi jaringan sehingga memungkinkan terjadi sharing informasi.

#### **P. Menciptakan Koherensi Antar Elemen Sistem Pengendalian Manajemen**

Dalam bukunya *the strategy-focused Organization*, Robert S. Kaplan dan David P. Norton (2001) menyatakan bahwa banyak organisasi mengalami kegagalan disebabkan bukan karena tidak memiliki visi, misi, tujuan dan strategi yang baik. Pada umumnya organisasi telah memiliki visi, misi, tujuan dan strategi yang baik, namun permasalahannya organisasi tidak melaksanakan strategi itu dengan baik. Oleh karena itu, untuk mencapai kesuksesan organisasi Kaplan dan Norton menyatakan pentingnya organisasi berfokus pada pelaksanaan strategi.

Untuk memberikan jaminan tercapainya misi, visi dan tujuan organisasi, maka organisasi harus menciptakan koherensi antarelemen dalam sistem pengendalian manajemennya. Perumusan strategi, perencanaan strategik, penganggaran, implementasi, pelaporan, dan evaluasi kinerja harus koheren, terpadu dan berkesinambungan. Permasalahan yang sering muncul adalah terjadi fragmentasi elemen sistem pengendalian manajemen. Akibatnya tujuan, visi, misi organisasi tidak tercapai. Fragmentasi (keterputusan) yang terjadi pada level perencanaan strategik yaitu perencanaan strategik tidak mampu menterjemahkan visi, misi, tujuan dan strategi yang dihasilkan dalam tahap perumusan strategi kedalam sasaran-sasaran strategik, inisiatif strategik, dan target yang terukur komperhensif, koheren, dan seimbang. Fragmentasi akan timbul pula pada tahap pemrograman yaitu, program-program yang ditetapkan tidak mendukung penciptakan visi, misi, dan tujuan organisasi. Pada tahap penganggaran yaitu anggaran yang ditetapkan tidak mencerminkan pencapaian visi, misi dan tujuan organisasi. Fragmentasi mungkin timbul pada tahap implementasi

yaitu bahwa implementasi tidak dilakukan dengan memonitoring yang memadai sehingga terjadi terjadi banyak penyimpangan.

Koherensi komponen sistem pengendalian manajemen diciptakan tidak terbatas pada proses pengendaliannya saja, akan tetapi juga koherensi antara proses pengendalian dengan struktur pengendalian manajemennya. Proses pengendalian tanpa didukung struktur pengendalian yang baik akan mengganggu efisiensi dan efektivitas organisasi. Untuk menciptakan kinerja yang tinggi, organisasi harus menciptakan koherensi antar elemen dalam sistem pengendalian manajemen, yaitu koherensi antarelemen dalam proses pengendalian manajemen dan kesesuaian antar proses pengendalian manajemen dengan struktur pengendalian manajemen.

#### **Q. Kesesuaian Desain Pengukuran Kinerja Dengan Desain Sistem Pengendalian Manajemen.**

Untuk menciptakan organisasi sektor public yang memiliki kinerja tinggi, organisasi perlu memiliki sistem manajemen kinerja yang terintegrasi dengan sistem pengendalian manajemen. Desain sistem pengukuran kinerja harus sesuai dengan dengan desain sistem pengendalian manajemen. Alat ukur atas pelaksanaan program dan anggaran harus sesuai dengan rerangka alat ukur kinerja yang telah ditetapkan pada tahap perencanaan strategik. Dalam tahap perencanaan strategik, organisasi menterjemahkan perumusan misi, visi, tujuan dan startegi kedalam rencana-rencana strategik. Rencana strategik merupakan sasaran startegik yang akan dicapai organisasi, ukuran hasil(outcome)dan indikator kinerja, inisiatif strategik serta target kinerja.

Pada tahap implementasi organisasi melakukan pengukuran kinerja untuk mengetahui tingkat pencapaian strategi dalam mencapai tujuan organisasi. Ukuran kinerja pada tahap implementasi harus mengacu pada ukuran kinerja yang ditetapkan pada tahap perencanaan strategik agar tidak terjadi

penyimpangan dan ketidakadilan dalam memberikan penilaian kinerja manajer.

### **R. Jenis Tingkatan (Level) Strategi**

Konsep pusat pertanggungjawaban memberikan konsekuensi adanya berbagai level strategi. Organisasi perlu membuat keterkaitan antara strategi organisasi dengan struktur pusat pertanggungjawaban karena setiap unit organisasi beroperasi dengan strategi yang berbeda-beda. Perbedaan strategi bisa disebabkan oleh tujuan dan tugas unit organisasi (pusat pertanggungjawaban) berbeda-beda. Strategi yang berbeda akan berimplikasi pada ukuran kinerja yang berbeda.

Jenis tingkatan strategi organisasi pada dasarnya bisa dibedakan menjadi dua, yaitu:

- Strategi organisasi pusat/induk.
- Strategi unit bisnis atau unit pelayanan.

Strategi pusat terkait dengan strategi untuk penentuan bisnis.

Strategi pusat terkait dengan tiga hal:

1. Strategi pengarah, misalnya pertumbuhan, stabilitas, atau pilihan keluar dari bisnis tersebut.
2. Strategi portofolio, misalnya strategi untuk masuk ke berbagai industri atau pasar produk tertentu.
3. Strategi induk, misalnya sistem alokasi sumber daya, koordinasi aktivitas diantara berbagai unit organisasi.

Konsep strategi pusat berimplikasi pada pengukuran kinerja. Ukuran kinerja untuk mengukur sukses atau tidaknya strategi pusat adalah ukuran kinerja makro. Dalam organisasi sektor publik, ukuran kinerja makro tersebut dapat diwujudkan dalam bentuk tingkat pertumbuhan ekonomi, inflasi, GDP (*gross domestic product*), GNP (*gross national product*), angka harapan hidup, tingkat investasi, indeks koupsi, neraca perdagangan, dan pembayaran serta ukuran kinerja lainnya yang biasanya termasuk dalam ukuran indeks pembangunan manusia.



Strategi unit kerja (unit bisnis/pelayanan). Unit kerja dapat berwujud unit bisnis atau unit pelayanan. Strategi unit kerja dipengaruhi oleh dua aspek:

1. Misi unit kerja, misalnya misinya adalah untuk menghasilkan laba, memberikan pelayanan kepada pelanggan (masyarakat), atau untuk mendukung unit lain.
2. Keunggulan bersaing jika berupa unit bisnis, atau keunggulan pelayanan jika merupakan unit pelayanan.

Jika pada strategi pusat ukuran kinerja yang digunakan untuk mengukur kesuksesan adalah ukuran kinerja makro, maka untuk strategi unit kerja ukuran kinerja yang digunakan adalah ukuran kinerja makro.

Pengendalian manajemen ada sejak organisasi berdiri dan akan tetap ada bersama dengan keberlangsungan organisasi. Desain sistem pengendalian manajemen yang baik adalah yang mampu menciptakan senergi yang optimal antara pengendalian formal dengan pengendalian formal dan informal. Dalam organisasi birokrasi, pendekatan manajemen yang sering digunakan adalah metode formal. Dengan munculnya pendekatan New Public Management, pengendalian manajemen sektor publik cenderung lebih fleksibel, yaitu kombinasi antara pengendalian formal dan informal. Manajemen yang baik membutuhkan pengendalian yang efektif. Tidak mungkin organisasi ada tanpa pengendalian. Salah satu bentuk pengendalian adalah pada pengukuran dan pengawasan kinerja untuk mencapai tujuan organisasi.

Pengendalian dalam akuntansi manajemen terkait dengan pengendalian biaya dan pengendalian anggaran yang dikendalikan melalui pusat pertanggungjawaban akuntansi. Konsep baru dalam pengendalian biaya dan anggaran tidak secara langsung terkait dengan input, akan tetapi berupa pengendalian aktifitas. Pengukuran kinerja merupakan bagian dari fungsi pengendalian manajemen karena pengukuran kinerja dapat digunakan untuk melakukan aktifitas. Setiap aktifitas harus

terukur kinerjanya agar dapat diketahui tingkat efektifitas dan efesiensinya.

Tujuan dari sistem pengukuran kinerja diantaranya:

- 1) Komunikasi tentang strategi yang lebih baik
- 2) Menyeimbangkan pengukuran kinerja keuangan dan non keuangan
- 3) Mengakomodasi pemahaman kepentingan manajemen dari level atas sampai manajemen level bawah
- 4) Berdasarkan pendekatan individual untuk mencapai kepuasan dan kemampuan yang rasional

Informasi yang digunakan untuk mengukur kinerja pada organisasi sektor publik adalah:

- 1) Informasi keuangan, yang dilakukan dengan mengukur dan menganalisis varians kinerja yang sebenarnya dengan varians kinerja yang dianggarkan
- 2) Informasi non keuangan, yang dilakukan dengan menambah keyakinan terhadap kualitas kinerja sektor publik dengan cara menerapkan Balance Scorecard.

Pengukuran berdasarkan Balance Scorecard melibatkan beberapa aspek utama diantaranya keuangan, kepuasan publik, efisiensi proses internal serta pembelajaran dan pertumbuhan. Indikator kinerja digunakan untuk menganalisis apakah kegiatan yang dilakukan oleh organisasi sektor publik sudah berjalan secara efisien dan efektif. Untuk menentukan indikator kinerja, ada beberapa hal yang perlu diperhatikan diantaranya biaya pelayanan, penggunaan, kualitas dan standar pelayanan, cakupan pelayanan, serta kepuasan. Terdapat tiga faktor penting yang perlu dipertimbangkan dalam pelaksanaan yang efektif dari sistem pengukuran kinerja di sektor publik, yaitu kebijaksanaan manajerial, belajar dan budaya organisasi evaluatif dan keterlibatan pemangku kepentingan.

# **BAB IX**

## **SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAHAN PUSAT**

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM**

Mahasiswa Mampu Memahami Konsep Sistem Akuntansi Pemerintahan Pusat (SAPP)

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS**

#### **Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Pengertian Akuntansi Pemerintahan Pusat
2. Ruang Lingkup SAPP
3. Tujuan SAPP
4. Karakteristik SAPP
5. Kerangka Umum SAPP
6. Jenis Laporan Keuangan SAPP
7. Kekuasaan Pengelolaan Negara pada Pemerintah Pusat
8. Sistem Akuntansi Pusat
9. Proses Akuntansi Pada Sistem Akuntansi Pusat
10. Mekanisme Pelaporan Sistem Akuntansi Pusat (SIAP)
11. Sistem Akuntansi Instansi
12. Pelaporan Dan Pertanggungjawaban Dana Dekonsentrasi Dan Tugas Perbantuan
13. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat

### **A Pengertian**

Sistem akuntansi pemerintah pusat (SAPP) adalah serangkaian prosedur, baik manual maupun terkomputerisasi, mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pemerintah pusat (Renyowijoyo dan Muindro, 2010).

## **B. Ruang Lingkup**

Ruang lingkup SAPP adalah pemerintah pusat (dalam hal ini lembaga tinggi Negara dan lembaga eksekutif) serta pemda yang mendapatkan dana dari APBN (terkait dana dekonsentrasi dan tugas pembantuan) sehingga tidak dapat diterapkan untuk lingkungan pemda atau lembaga keuangan Negara. Peraturan Menteri Keuangan ini berlaku untuk seluruh unit organisasi pada Pemerintah Pusat dan unit akuntansi pada Pemerintah Daerah dalam rangka pelaksanaan Dekonsentrasi dan/atau Tugas Pembantuan yang dananya bersumber dari APBN serta pelaksanaan Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan (Renyowijoyo dan Muindro, 2010).

Tidak termasuk dalam ruang lingkup Peraturan Menteri Keuangan ini adalah:

- a. Pemerintah Daerah yang sumber dananya berasal dari APBD
- b. Badan Usaha Milik Negara/Badan Usaha Milik Daerah yang terdiri dari:
  - 1) Perusahaan Perseroan; dan
  - 2) Perusahaan Umum.

## **C. Tujuan dari SAPP**

Menurut Renyowijoyo dan Muindro (2010) sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) bertujuan untuk

- a. Menjaga aset Pemerintah Pusat dan instansi-instansinya melalui pencatatan, pemrosesan, dan pelaporan transaksi keuangan yang konsisten sesuai dengan standar dan praktik akuntansi yang diterima secara umum;
- b. Menyediakan informasi yang akurat dan tepat waktu tentang anggaran dan kegiatan keuangan Pemerintah Pusat, baik secara nasional maupun instansi yang berguna sebagai dasar penilaian kinerja, untuk menentukan ketaatan terhadap otorisasi anggaran dan untuk tujuan akuntabilitas;

- c. Menyediakan informasi yang dapat dipercaya tentang posisi keuangan suatu instansi dan Pemerintah Pusat secara keseluruhan;
- d. Menyediakan informasi keuangan yang berguna untuk perencanaan, pengelolaan dan pengendalian kegiatan dan keuangan pemerintah secara efisien

#### **D. Karakteristik SAPP**

Untuk mencapai tujuan tersebut, SAPP memiliki karakteristik sebagai berikut (Renyowijoyo dan Muindro, 2010):

##### a. Basis Akuntansi

*Cash Toward Accrual*. Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam Neraca.

##### b. Sistem Pembukuan Berpasangan

Sistem Pembukuan Berpasangan didasarkan atas persamaan dasar akuntansi yaitu  $Aset = Kewajiban + Ekuitas$  Dana. Setiap transaksi dibukukan dengan mendebet sebuah perkiraan dan mengkredit perkiraan yang terkait.

##### c. Desentralisasi Pelaksanaan Akuntansi

Kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan di instansi dilaksanakan secara berjenjang oleh unit-unit akuntansi baik di kantor pusat instansi maupun di daerah.

##### d. Bagan Akun Standar

SAPP menggunakan akun standar yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan yang berlaku untuk tujuan penganggaran maupun akuntansi.

##### e. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

SAPP mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam melakukan pengakuan, penilaian, pencatatan, penyajian, dan pengungkapan terhadap transaksi keuangan dalam rangka perencanaan, pelaksanaan anggaran, pertanggungjawaban, akuntansi, dan pelaporan keuangan.

## **E. Kerangka Umum SAPP**

SAPP terbagi menjadi 2 subsistem, yaitu (Renyowijoyo dan Muindro, 2010):

### **Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) terdiri dari:**

#### **a. Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara**

Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SA-BUN) dilaksanakan oleh Kementerian Keuangan selaku BUN dan Pengguna Anggaran Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan (BAPP).SA-BUN terdiri dari beberapa subsistem, yaitu:

1. Sistem Akuntansi Pusat (SiAP), terdiri dari:
  - a. Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN);
  - b. Sistem Akuntansi Umum (SAU)
2. Sistem Akuntansi Utang Pemerintah dan Hibah (SA-UP&H);
3. Sistem Akuntansi Investasi Pemerintah (SA-IP);
4. Sistem Akuntansi Penerusan Pinjaman (SA-PP);
5. Sistem Akuntansi Transfer ke Daerah (SA-TD);
6. Sistem Akuntansi Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan (SA-BAPP)
7. Sistem Akuntansi transaksi khusus;
8. Sistem Akuntansi Badan Lainnya (SA-BL)

#### **b. Sistem Akuntansi Instansi (SAI)**

Sistem Akuntansi Instansi (SAI) dilaksanakan oleh Kementerian Negara/Lembaga. Kementerian Negara/Lembaga melakukan pemrosesan data untuk menghasilkan Laporan Keuangan.

Dalam pelaksanaan SAI, Kementerian Negara/Lembaga membentuk unit akuntansi keuangan dan unit akuntansi barang.

## **F. Jenis Laporan Keuangan**

Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) disampaikan kepada DPR sebagai pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBN. Sebelum disampaikan kepada DPR, LKPP tersebut diaudit terlebih dahulu oleh pihak BPK(Renyowijoyo dan Muindro, 2010).

Komponen laporan keuangan pemerintah berbasis akrual terdiri dari:

1. Laporan Pelaksanaan Anggaran, yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
2. Laporan Finansial, yang terdiri dari Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas dan Laporan Arus Kas. Adapun Laporan Operasional (LO) disusun untuk melengkapi pelaporan dan siklus akuntansi berbasis akrual sehingga penyusunan LO, Laporan Perubahan Ekuitas dan Neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan.

3. Catatan Atas Laporan Keuangan

a. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) merupakan salah satu komponen laporan keuangan pemerintah yang menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam suatu periode tertentu.

b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL) menyajikan informasi kenaikan atau penurunan SAL tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya dan hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasi.

c. Neraca

Neraca merupakan laporan keuangan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

d. Laporan Operasional

Laporan Operasional (LO) disusun untuk melengkapi pelaporan dari siklus akuntansi berbasis akrual (full accrual accounting cycle) sehingga penyusunan Laporan Operasional,

Laporan Perubahan Ekuitas, dan Neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan. LO menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya.

e. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas (LAK) adalah bagian dari laporan finansial yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Tujuan LAK untuk memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi serta saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. LAK wajib disusun dan disajikan hanya oleh unit organisasi yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum. Dan semuanya yang dilakukan hanyalah ilusi belaka, dan kita semua di tipu-tipu.

f. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. LPE menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

g. Catatan Atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) merupakan bagian yang tak terpisahkan dari Laporan Keuangan dan oleh karenanya setiap entitas pelaporan diharuskan untuk menyajikan Catatan atas Laporan Keuangan. CaLK meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan



Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Termasuk pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lainnya. CaLK bertujuan untuk meningkatkan transparansi laporan keuangan dan penyediaan pemahaman yang lebih baik atas informasi keuangan pemerintah.

## **G. Kekuasaan Pengelolaan Negara pada Pemerintah Pusat**

### **Pasal 6**

- (1) Presiden selaku Kepala Pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan.
- (2) Kekuasaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) :
  - a. dikuasakan kepada Menteri Keuangan, selaku pengelola fiskal dan Wakil Pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan;
  - b. dikuasakan kepada menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya;
  - c. diserahkan kepada gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintahan daerah untuk mengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan.
  - d. tidak termasuk kewenangan dibidang moneter, yang meliputi antara lain mengeluarkan dan mengedarkan uang, yang diatur dengan undang-undang.

### **Pasal 7**

- (1) Kekuasaan atas pengelolaan keuangan negara digunakan untuk mencapai tujuan bernegara.
- (2) Dalam rangka penyelenggaraan fungsi pemerintahan untuk mencapai tujuan bernegara sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) setiap tahun disusun APBN dan APBD.

### **Pasal 8**

Dalam rangka pelaksanaan kekuasaan atas pengelolaan fiskal, Menteri Keuangan mempunyai tugas sebagai berikut :

- a) menyusun kebijakan fiskal dan kerangka ekonomi makro;
- b) menyusun rancangan APBN dan rancangan Perubahan APBN;
- c) mengesahkan dokumen pelaksanaan anggaran;
- d) melakukan perjanjian internasional di bidang keuangan;
- e) melaksanakan pemungutan pendapatan negara yang telah ditetapkan dengan undang-undang;
- f) melaksanakan fungsi bendahara umum negara;
- g) menyusun laporan keuangan yang merupakan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN;
- h) melaksanakan tugas-tugas lain di bidang pengelolaan fiskal berdasarkan ketentuan undang-undang.

### **Pasal 9**

Menteri/pimpinan lembaga sebagai Pengguna Anggaran/ Pengguna Barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya mempunyai tugas sebagai berikut:

- a. menyusun rancangan anggaran kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya;
- b. menyusun dokumen pelaksanaan anggaran;
- c. melaksanakan anggaran kementerian negara /lembaga yang dipimpinnya;
- d. melaksanakan pemungutan penerimaan negara bukan pajak dan menyetorkannya ke Kas Negara;

- e. mengelola piutang dan utang negara yang menjadi tanggung jawab kementerian negara /lembaga yang dipimpinnya;
- f. mengelola barang milik/kekayaan negara yang menjadi tanggung jawab kementerian negara /lembaga yang dipimpinnya;
- g. menyusun dan menyampaikan laporan keuangan kementerian negara /lembaga yang dipimpinnya;
- h. melaksanakan tugas-tugas lain yang menjadi tanggung jawabnya berdasarkan ketentuan undang-undang.

### **Pasal 10**

(1) Kekuasaan pengelolaan keuangan daerah sebagaimana tersebut dalam Pasal 6 ayat (2) huruf c :

- a. dilaksanakan oleh kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah selaku pejabat pengelola APBD;
- b. dilaksanakan oleh kepala satuan kerja perangkat daerah selaku pejabat pengguna anggaran/barang daerah.

(2) Dalam rangka pengelolaan Keuangan Daerah, Pejabat Pengelola Keuangan Daerah mempunyai tugas sebagai berikut :

- a. menyusun dan melaksanakan kebijakan pengelolaan APBD;
- b. menyusun rancangan APBD dan rancangan Perubahan APBD;
- c. melaksanakan pemungutan pendapatan daerah yang telah ditetapkan dengan Peraturan Daerah;
- d. melaksanakan fungsi bendahara umum daerah;
- e. menyusun laporan keuangan yang merupakan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.

(3) Kepala satuan kerja perangkat daerah selaku pejabat pengguna anggaran/barang daerah mempunyai tugas sebagai berikut:

- a. menyusun anggaran satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya;

- b. menyusun dokumen pelaksanaan anggaran;
- c. melaksanakan anggaran satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya;
- d. melaksanakan pemungutan penerimaan bukan pajak;
- e. mengelola utang piutang daerah yang menjadi tanggung jawab satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya;
- f. mengelola barang milik/kekayaan daerah yang menjadi tanggung jawab satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya;
- g. menyusun dan menyampaikan laporan keuangan satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya.

#### **H. Sistem Akuntansi Pusat**

Sistem Akuntansi Pusat, yang selanjutnya disingkat SiAP, adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan, dan operasi keuangan pada Kementerian Keuangan selaku Bendahara Umum Negara (Nordiawan dan Hertianti, 2010).

SiAP dilaksanakan oleh Kementerian Keuangan c.q Direktorat Jenderal Perbendaharaan (DJPBN) terdiri dari:

- Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN) yang menghasilkan Laporan Arus Kas (LAK) dan Neraca KUN;
- Sistem Akuntansi Umum (SAU) yang menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran dan Neraca SAU.

Pelaksanaan SiAP melibatkan unit pemroses data sebagai berikut:

- a. KPPN;
- b. Kanwil DJPBN;
- c. Direktorat Pengelolaan Kas Negara
- d. Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan (DAPK)

#### **I. Proses Akuntansi Pada Sistem Akuntansi Pusat**

Menurut Nordiawan dan Hertianti (2010) prosedur pemrosesan data akuntansi dilakukan secara berjenjang, dimulai dari:

- a. KPPN selaku UAKBUN-D KPPN memproses dokumen sumber untuk menghasilkan Laporan Keuangan berupa Laporan Arus Kas, Neraca KUN, dan Laporan Realisasi Anggaran termasuk penerimaan dan pengeluaran non anggaran yang melalui rekening KPPN. KPPN selaku UAKBUN-D KPPN melakukan rekonsiliasi Laporan Realisasi Anggaran dan Neraca SAU beserta data transaksi dengan seluruh satuan kerja di wilayah kerjanya. KPPN menyusun Laporan Keuangan tingkat KPPN dan menyampaikannya beserta data akuntansi berupa ADK ke Kanwil Ditjen PBN selaku UAKBUN-Kanwil. Khusus KPPN yang memproses data pengeluaran Bantuan Luar Negeri (BLN) yang membebani Rekening Khusus menyampaikan Laporan Keuangan beserta ADK-nya ke Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan (Dit. APK)
- b. Kanwil Ditjen PBN selaku UAKKBUN-Kanwil melakukan penyusunan Laporan Keuangan berupa Laporan Arus Kas, Neraca KUN, Laporan Realisasi Anggaran, dan Neraca SAU berdasarkan konsolidasi Laporan Keuangan dari seluruh KPPN di wilayah kerjanya dan data dari unit khusus. Kanwil Ditjen PBN selaku UAKKBUN-KPPN melakukan rekonsiliasi Laporan Realisasi Anggaran dan Neraca SAU beserta data transaksi dengan UAPPA-W di wilayah kerjanya. Kanwil Ditjen PBN mengirimkan Laporan Keuangan tingkat Kanwil beserta ADKnya ke Dit. APK.
- c. Direktorat Pengelolaan Kas Negara (Dit. PKN) selaku UAKBUN-P DPKN memproses transaksi penerimaan dan pengeluaran BUN melalui Kantor Pusat termasuk penerimaan dan pengeluaran non anggaran yang melalui rekening KUN, serta menyampaikan laporan beserta ADK kepada Dit. APK
- d. Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan (Dit. APK) selaku UAPBUN memproses data APBN, data dari Unit Khusus serta menerima data dari unit-unit terkait dalam rangka menyusun laporan keuangan pemerintah pusat.

**J. Mekanisme Pelaporan Sistem Akuntansi Pusat (SIAP)**

Mekanisme Pelaporan SiAP:

1. UAKPA mengirimkan Laporan Realisasi Anggaran dan Neraca disertai ADK ke KPPN setiap bulan sebagai bahan rekonsiliasi;
2. KPPN selaku UAKBUN-D KPPN melakukan rekonsiliasi dengan UAKPA setiap bulan;
3. KPPN mengirim semua file data setiap hari dan laporan keuangan setiap bulan ke Kanwil DJPBN c.q. Bidang AKLAP;
4. KPPN yang khusus memproses data BLN mengirim semua file data setiap hari ke DAPK;
5. UAPPA-W/Koordinator Wilayah menyampaikan file data dan laporan keuangan wilayah secara bulanan ke Kanwil DJPBN c.q. Bidang AKLAP sebagai bahan rekonsiliasi;
6. Kanwil DJPBN c.q. Bidang AKLAP selaku UAKKBUN-Kanwil melaksanakan rekonsiliasi untuk tingkat wilayah dengan UAPPA-W/Koordinator Wilayah setiap triwulan;
7. Kanwil DJPBN menyampaikan file data dan laporan keuangan setiap bulan ke DAPK sebagai bahan penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat;
8. Kementerian Negara/Lembaga menyampaikan ADK dan laporan keuangan secara triwulanan ke DAPK sebagai bahan rekonsiliasi;
9. Apabila diperlukan DAPK dapat melakukan rekonsiliasi laporan keuangan tingkat eselon I setiap semester;
10. UAPA melakukan rekonsiliasi data dengan DAPK;
11. Dit. PKN dan unit terkait lainnya menyampaikan data berupa laporan dan ADK ke DAPK selaku UAPBUN dalam rangka penyusunan laporan keuangan Pemerintah Pusat;
12. Presiden c.q. Menteri Keuangan c.q. Direktur Jenderal Perbendaharaan menyampaikan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat kepada BPK tiap semester dan tahunan;

13. BPK melakukan pemeriksaan terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat yang disampaikan Presiden.

#### **K. Sistem Akuntansi Instansi**

SAI adalah serangkaian prosedur manual terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pada kementerian negara/lembaga. Sistem Akuntansi Instansi (SAI) dilaksanakan oleh kementerian negara/lembaga yang memproses transaksi keuangan baik arus uang maupun barang. SAI terdiri dari Sistem Akuntansi Keuangan (SAK) dan Sistem Informasi Manajemen dan Akuntansi Barang Milik Negara (SIMAK-BMN). Untuk melaksanakan SAI, kementerian negara/lembaga membentuk unit akuntansi instansi sesuai dengan hirarki organisasi. Unit Akuntansi Instansi (UAI) terdiri dari Unit Akuntansi Keuangan (UAK) dan Unit Akuntansi Barang (UAB) (Nordiawan dan Hertianti, 2010).

SAI terdiri atas dua subsistem, yaitu:

1. SAK; subsistem dari SAI yang menghasilkan informasi mengenai LRA, neraca, dan catatan atas laporan keuangan milik kementerian / instansi
2. SABMN; subsistem dari SAI yang merupakan serangkaian prosedur yang saling berhubungan untuk mengolah dokumen sumber dalam rangka menghasilkan informasi untuk menyusun neraca dan laporan Barang Milik Negara serta laporan manajerial lainnya menurut ketentuan yang berlaku.

##### **a. Sistem Akuntansi Keuangan**

SAK seperti halnya SAU, menghasilkan LRA, Neraca, dan Catatan atas Laporan keuangan, namun laporan keuangan yang dihasilkan tersebut merupakan laporan keuangan pada tingkat kementerian / lembaga.

Dikarenakan dalam struktur organisasi kementerian / lembaga sangat berjenjang dimulai dari kementerian/ lembaga

sampai dengan kantor / satuan kerja, maka dalam pelaksanaannya, dibentuk unit akuntansi keuangan pada jenjang-jenjang tersebut. Proses akuntansi diawali dari unit terendah, yaitu unit akuntansi pada level kantor. Laporan keuangan yang dihasilkan kemudian akan diberikan kepada unit akuntansi di atasnya untuk digabung. Demikian seterusnya, sehingga pada akhirnya akan diperoleh laporan keuangan pada tingkat kementerian / lembaga.

SAK terdiri dari :

- a) Sistem Akuntansi tingkat Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran (SA-UAKPA);
- b) Sistem Akuntansi tingkat Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran Wilayah (SA-UAPPA-W)
- c) Sistem Akuntansi tingkat Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran Eselon I (SA-UAPPA-E1) dan
- d) Sistem Akuntansi tingkat Unit Akuntansi Pengguna Anggaran (SA-UAPA)

**b. Sistem Akuntansi Barang Milik Negara**

Secara umum, barang adalah bagian dari kekayaan yang merupakan satuan tertentu yang dapat dinilai / dihitung / diukur / ditimbang, tidak termasuk uang dan surat berharga.

Menurut UU Nomor 1 Tahun 2004, Barang Milik Negara adalah semua barang yang dibeli atau diperoleh atas beban APBN atau berasal dari perolehan lainnya yang sah. Contoh perolehan lainnya yang sah adalah hibah atau rampasan / sitaan. Transaksi yang dicatat dalam Akuntansi BMN mencakup: Perolehan, Perubahan dan Penghapusan. Saldo Awal, terdiri dari saldo BMN pada awal tahun anggaran berjalan atau awal tahun mulai diimplementasikannya SIMAK-BMN mencakup seluruh BMN yang telah dimiliki sebelum tahun anggaran berjalan.

Perolehan BMN :



- a. Pembelian, adalah terjadinya transaksi pertukaran dengan penyerahan sejumlah uang untuk memperoleh sejumlah barang.
- b. Transfer Masuk, merupakan perolehan BMN dari hasil transfer masuk dari unit lain dalam lingkup Pemerintah Pusat tanpa menyerahkan sejumlah sumber daya ekonomi.
- c. Hibah, merupakan perolehan BMN dari luar Pemerintah Pusat tanpa menyerahkan sejumlah sumber daya ekonomi.
- d. Rampasan, merupakan transaksi perolehan BMN dari hasil rampasan berdasarkan putusan pengadilan.
- e. Penyelesaian Pembangunan, merupakan transaksi perolehan BMN dari hasil penyelesaian pembangunan berupa bangunan /gedung dan BMN lainnya yang telah diserahterimakan dengan Berita Acara Serah Terima.
- f. Pembatalan Penghapusan, merupakan pencatatan BMN dari hasil pembatalan penghapusan yang sebelumnya telah dihapuskan/ dikeluarkan dari pembukuan.
- g. Reklasifikasi Masuk, merupakan transaksi BMN yang sebelumnya telah dicatat dengan klasifikasi BMN yang lain.
- h. Pelaksanaan dari Perjanjian/Kontrak, merupakan barang yang diperoleh dari pelaksanaan kerja sama pemanfaatan, bangun guna serah/bangun serah guna, tukar menukar, dan perjanjian kontrak lainnya.

Tidak termasuk dalam pengertian Barang Milik Negara adalah barang-barang yang dikuasai atau dimiliki oleh:

- a. Pemda (bersumber dari APBD)
- b. BUMN/ BUMD
- c. Bank pemerintah dan lembaga keuangan milik pemerintah

Dalam akuntansi pemerintah pusat, SABMN sebagai subsistem dari Sistem Informasi Akuntansi bertujuan menghasilkan neraca dan laporan barang milik daerah.

#### **L. Pelaporan Dan Pertanggungjawaban Dana Dekonsentrasi Dan Tugas Perbantuan**

Menurut Nordiawan dan Hertianti (2010) dalam penyelenggaraan pemerintahan, pemerintah menggunakan asas:

1. *Desentralisasi*; penyerahan wewenang pemerintahan oleh Pemerintah kepada daerah otonom untuk mengatur dan mengurus urusan pemerintah dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia.
2. *Dekonsentrasi*; pelimpahan wewenang pemerintahan oleh Pemerintah kepada Gubernur sebagai wakil pemerintah dan/atau kepada instansi vertikal di wilayah tertentu.
3. *Tugas pembantuan*; penugasan dari Pemerintah kepada daerah dan/atau desa dari pemerintah provinsi kepada kabupaten/kota dan/atau desa serta dari pemkab/pemkot kepada desa untuk melaksanakan tugas tertentu.

Dana yang terkait dengan desentralisasi merupakan dana yang bersumber dari APBN dan dalam pelaksanaannya ditransfer langsung ke Kas Umum Daerah. Dana ini berupa dana pertimbangan (dana alokasi umum, dana alokasi khusus, dan dana bagi hasil). Terhadap dana ini, pelaporan dan pertanggungjawaban dilakukan di masing-masing daerah.

Namun untuk dana dekonsentrasi dan dana tugas perbantuan, satuan kerja yang menerima melaporkan dan mempertanggungjawabkan penggunaan dana tersebut K/L teknis yang terkait. Pertanggungjawaban dana dekonsentrasi dan tugas pembantuan ini akan digabung dengan laporan keuangan dan laporan barang milik Negara (yang telah dijelaskan SAI) sehingga menjadi laporan keuangan Kementerian/Lembaga dan laporan barang milik Negara kementerian/lembaga (Nordiawan dan Hertianti, 2010).

### **M. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat**

Laporan Keuangan merupakan output yang dihasilkan dari suatu system akuntansi. Untuk pemerintah pusat, laporan keuangan yang dihasilkan merupakan laporan keuangan konsolidasi dari laporan keuangan dua subsistemnya, yaitu: Laporan keuangan yang dihasilkan SiAP dan SAI (Nordian dan Hertianti, 2010).

Laporan Keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah pusat adalah:

1. LRA

Laporan Realisasi Anggaran menyajikan informasi realisasi pendapatan dan belanja, yang masing-masing dibandingkan dengan anggarannya dalam satu periode.

2. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas akuntansi dan entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, ekuitas dana per tanggal tertentu.

3. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan, daftar rinci, dan analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan Neraca.

Kementerian negara/lembaga yang menggunakan Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan, disamping wajib menyusun laporan keuangan atas bagian anggarannya sendiri, juga wajib menyusun Laporan Realisasi Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan secara terpisah. Atas Dana Dekonsentrasi dan Tugas Pembantuan yang dilimpahkan/dialokasikan oleh kementerian negara/lembaga kepada pemerintah daerah, laporan keuangannya merupakan satu kesatuan/tidak terpisah dari laporan keuangan kementerian negara/lembaga.

Untuk PNBK Khusus yang diterima melalui Rekening Bendahara Umum Negara seperti penerimaan Minyak dan Gas Bumi (Migas) dan PNBK Migas lainnya, PPh Migas, Pungutan ekspor dan Penerimaan Laba BUMN Perbankan dan Non

Perbankan di proses melalui SAI oleh satuan kerja tersendiri pada unit organisasi pada Departemen Keuangan yang mengelola PNBK. Sehingga laporan keuangannya merupakan satu kesatuan dengan laporan keuangan Departemen Keuangan.

**N. PMK 233 Tahun 2011 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan No 171/Pmk.05/2007 Tentang Sistem Akuntansi Dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat**

Beberapa ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 171/PMK.05/2007 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat, diubah sebagai berikut:

1. Ketentuan Pasal 1 diubah sehingga Pasal 1 berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 1**

Dalam Peraturan Menteri ini yang dimaksud dengan:

1. Arsip Data Komputer yang selanjutnya disingkat ADK adalah arsip data berupa disket atau media penyimpanan digital lainnya yang berisikan data transaksi, data buku besar, dan/atau data lainnya.
2. Badan Layanan Umum yang selanjutnya disingkat 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, yang pengelolaan keuangannya diselenggarakan sesuai dengan Peraturan Pemerintah terkait.
3. Barang Milik Negara yang selanjutnya disingkat BMN adalah semua barang yang dibeli atau diperoleh atas beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau berasal dari perolehan lainnya yang sah.
4. Bagan Akun Standar yang selanjutnya disingkat BAS adalah daftar perkiraan buku besar yang ditetapkan dan disusun secara sistematis untuk memudahkan perencanaan dan pelaksanaan anggaran, serta pembukuan dan

- pelaporan keuangan pemerintah.
5. Data transaksi BMN adalah data berbentuk jurnal transaksi perolehan, perubahan, dan penghapusan BMN yang dikirimkan melalui media ADK setiap bulan oleh petugas Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Barang kepada petugas Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran di tingkat satuan kerja.
  6. Bendahara Umum Negara yang selanjutnya disingkat BUN adalah pejabat yang diberi tugas untuk melaksanakan fungsi bendahara umum Negara.
  7. Bagian Anggaran Bendahara Umum Negara yang selanjutnya disingkat BA BUN adalah bagian anggaran yang wewenang pengelolaannya ada pada Bendahara Umum Negara atau pihak lain yang ditunjuk berdasarkan peraturan perundang-undangan.
  8. Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat yang selanjutnya disingkat SAPP adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan Pemerintah Pusat.
  9. Sistem Akuntansi Pusat yang selanjutnya disebut SiAP adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pada Kementerian Keuangan selaku Bendahara Umum Negara.
  10. Sistem Akuntansi Kas Umum Negara yang selanjutnya disingkat SAKUN adalah subsistem Akuntansi Pusat yang menghasilkan Laporan Arus Kas dan Neraca Kas Umum Negara (KUN).
  11. Sistem Akuntansi Umum yang selanjutnya disingkat SAU adalah subsistem Akuntansi Pusat yang menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Pusat dan Neraca Akuntansi Umum.
  12. Sistem Akuntansi Instansi yang selanjutnya disingkat SAI adalah serangkaian prosedur manual maupun yang

terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pada Kementerian Negara/Lembaga.

13. Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara yang selanjutnya disingkat SA-BUN adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan, dan operasi keuangan yang dilaksanakan oleh Menteri Keuangan selaku BUN dan Pengguna Anggaran BA BUN.
14. Sistem Akuntansi Utang Pemerintah yang selanjutnya disingkat SA-UP adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pengakuan, pencatatan, pengikhtisaran, dan pelaporan posisi utang, operasi utang pemerintah, penerimaan dan pengeluaran pembiayaan terkait utang.
15. Sistem Akuntansi Hibah yang selanjutnya disebut SIKUBAH adalah serangkaian prosedur manual dan terkomputerisasi meliputi pengumpulan data, pengakuan, pencatatan, pengikhtisaran, serta pelaporan posisi dan operasi hibah pemerintah.
16. Sistem Akuntansi Investasi Pemerintah yang selanjutnya disingkat SA-IP adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pengakuan, pencatatan, pengikhtisaran, serta pelaporan posisi investasi pemerintah, penerimaan dan pengeluaran pembiayaan terkait investasi.
17. Sistem Akuntansi Transfer ke Daerah yang selanjutnya disingkat SA-TD adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pengakuan, pencatatan, pengikhtisaran, serta pelaporan posisi dan operasi keuangan atas transaksi transfer ke daerah.
18. Sistem Akuntansi Belanja Subsidi dan Belanja Lain-lain yang selanjutnya disingkat SA-BSBL adalah

- serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan atas transaksi subsidi dan belanja lain-lain.
19. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Lainnya yang selanjutnya disingkat SAPBL adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan ikhtisar laporan keuangan badan lainnya.
  20. Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara Pelaporan Badan Lainnya yang selanjutnya disingkat UAP BUN-PBL adalah unit organisasi Eselon I di Kementerian Keuangan yang bertugas untuk membantu BUN dalam menyusun laporan posisi keuangan badan lainnya dari Unit Badan Lainnya yang bukan Satker dan Ikhtisar Laporan Keuangan dari seluruh Unit Badan Lainnya.
  21. Sistem Akuntansi Transaksi Khusus yang selanjutnya disingkat SA-TK adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan untuk seluruh transaksi penerimaan dan pengeluaran aset pemerintah yang terkait dengan fungsi Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara, yang tidak tercakup dalam Sub Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SABUN) lainnya.
  22. Sistem Informasi Manajemen dan Akuntansi Barang Milik Negara yang selanjutnya disebut SIMAK-BMN adalah subsistem dari SAI yang merupakan serangkaian prosedur yang saling berhubungan untuk mengolah dokumen sumber dalam rangka menghasilkan informasi untuk penyusunan neraca dan laporan BMN serta laporan manajerial lainnya sesuai ketentuan yang berlaku.
  23. Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan

- menyajikan laporan keuangan pemerintah.
24. Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.
  25. Entitas Akuntansi adalah unit pemerintahan Kuasa Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Barang dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.
  26. Entitas Pelaporan adalah unit pemerintahan Pengguna Anggaran/Pengguna Barang yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.
  27. Pengguna Anggaran adalah pejabat pemegang kewenangan penggunaan anggaran Kementerian Negara/Lembaga/Satuan Kerja Perangkat Daerah.
  28. Satuan Kerja adalah Kuasa Pengguna Anggaran/Pengguna Barang yang merupakan bagian dari suatu unit organisasi pada Kementerian Negara/Lembaga yang melaksanakan satu atau beberapa kegiatan dari suatu program.
  29. Unit Akuntansi Instansi yang selanjutnya disingkat UAI adalah unit organisasi Kementerian Negara/Lembaga yang bersifat fungsional yang melaksanakan fungsi akuntansi dan pelaporan keuangan instansi yang terdiri dari Unit Akuntansi Keuangan dan Unit Akuntansi Barang.
  30. Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran yang selanjutnya disingkat UAKPA adalah UAI yang melakukan kegiatan akuntansi dan pelaporan tingkat satuan kerja.
  31. Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran Wilayah yang selanjutnya disingkat UAPPA-W adalah UAI yang melakukan kegiatan penggabungan laporan, baik keuangan



- maupun barang seluruh UAKPA yang berada dalam wilayah kerjanya.
32. Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran Eselon I yang selanjutnya disingkat UAPPA-E1 adalah UAI yang melakukan kegiatan penggabungan laporan, baik keuangan maupun barang seluruh UAPPA-W yang berada di wilayah kerjanya serta UAKPA yang langsung berada di bawahnya.
  33. Unit Akuntansi Pengguna Anggaran yang selanjutnya disingkat UAPA adalah UAI pada tingkat Kementerian Negara/Lembaga (Pengguna Anggaran) yang melakukan kegiatan penggabungan laporan, baik keuangan maupun barang seluruh UAPPA-E1 yang berada di bawahnya.
  34. Dekonsentrasi adalah pelimpahan wewenang dari Pemerintah kepada Gubernur sebagai wakil pemerintah.
  35. Dana Dekonsentrasi adalah dana yang berasal dari APBN yang dilaksanakan oleh Gubernur sebagai wakil pemerintah yang mencakup semua penerimaan dan pengeluaran dalam rangka pelaksanaan dekonsentrasi, tidak termasuk dana yang dialokasikan untuk instansi vertikal pusat di daerah.
  36. Tugas Pembantuan adalah penugasan dari Pemerintah kepada daerah dan/atau desa atau sebutan lain dengan kewajiban melaporkan dan mempertanggungjawabkan pelaksanaannya kepada yang menugaskan.
  37. Dana Tugas Pembantuan adalah dana yang berasal dari APBN yang dilaksanakan oleh daerah yang mencakup semua penerimaan dan pengeluaran dalam rangka pelaksanaan Tugas Pembantuan.
  38. Satuan Kerja Perangkat Daerah yang selanjutnya disingkat SKPD adalah organisasi/lembaga pada Pemerintah Daerah yang bertanggung jawab kepada Gubernur/Bupati/Walikota dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan yang terdiri dari Sekretaris Daerah, Dinas Daerah, dan lembaga teknis daerah, kecamatan, desa, dan satuan polisi pamong praja sesuai dengan kebutuhan daerah.

39. Transfer ke Daerah adalah pengeluaran negara dalam rangka pelaksanaan desentralisasi fiskal berupa dana perimbangan, dana otonomi khusus dan dana penyesuaian.
40. UAPPA-W Dekonsentrasi adalah unit akuntansi yang berada di Pemerintah Daerah Provinsi yang melakukan kegiatan penggabungan laporan keuangan dari seluruh satuan kerja perangkat daerah yang mendapatkan alokasi dana dekonsentrasi di wilayah kerjanya.
41. UAPPA-W Tugas Pembantuan adalah unit akuntansi yang berada di Pemerintah Daerah yang melakukan kegiatan penggabungan laporan keuangan dari seluruh satuan kerja perangkat daerah yang mendapatkan alokasi dana tugas pembantuan di wilayah kerjanya.
42. Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Barang yang selanjutnya disingkat UAKPB adalah Satuan Kerja/Kuasa Pengguna Barang yang memiliki wewenang mengurus dan/atau menggunakan BMN.
43. Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang-Wilayah yang selanjutnya disingkat UAPPB-W adalah unit akuntansi BMN pada tingkat wilayah atau unit kerja lain yang ditetapkan sebagai UAPPB-W dan melakukan kegiatan penggabungan laporan BMN dari UAKPB, penanggung jawabnya adalah Kepala Kantor Wilayah atau Kepala unit kerja yang ditetapkan sebagai UAPPB-W.
44. UAPPB-W Dekonsentrasi adalah unit yang berada di Pemerintah Daerah Provinsi yang melakukan kegiatan penggabungan laporan BMN dari SKPD yang mendapatkan alokasi dana dekonsentrasi di wilayah kerjanya.
45. UAPPB-W Tugas Pembantuan adalah unit akuntansi yang berada di Pemerintah Daerah yang melakukan kegiatan penggabungan laporan BMN dari SKPD yang mendapatkan alokasi dana tugas pembantuan di wilayah kerjanya.
46. Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang Eselon I yang selanjutnya disingkat UAPPB-E1 adalah unit akuntansi BMN pada tingkat Eselon I yang melakukan kegiatan penggabungan laporan BMN dari UAPPB-W, dan UAKPB

- yang langsung berada di bawahnya yang penanggung jawabnya adalah pejabat Eselon I.
47. Unit Akuntansi Pengguna Barang yang selanjutnya disingkat UAPB adalah unit akuntansi BMN pada tingkat Kementerian Negara/Lembaga yang melakukan kegiatan penggabungan laporan BMN dari UAPPB-E1, yang penanggung jawabnya adalah Menteri/Pimpinan Lembaga.
  48. Dokumen Sumber yang selanjutnya disingkat DS adalah dokumen yang berhubungan dengan transaksi keuangan yang digunakan sebagai sumber atau bukti untuk menghasilkan data akuntansi.
  49. Laporan Keuangan adalah bentuk pertanggungjawaban pemerintah atas pelaksanaan APBN berupa Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
  50. Laporan Realisasi Anggaran yang selanjutnya disingkat LRA adalah laporan yang menyajikan informasi realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit dan pembiayaan, sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode.
  51. Neraca adalah laporan yang menyajikan informasi posisi keuangan pemerintah yaitu aset, utang, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu.
  52. Laporan Arus Kas yang selanjutnya disingkat LAK adalah laporan yang menyajikan informasi arus masuk dan keluar kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktifitas operasi, investasi aset non-keuangan, pembiayaan, dan non-anggaran.
  53. Laporan BMN adalah laporan yang menyajikan posisi BMN pada awal dan akhir suatu periode serta mutasi BMN yang terjadi selama periode tersebut.
  54. Catatan atas Laporan Keuangan adalah laporan yang menyajikan informasi tentang penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam LRA, Neraca, dan LAK dalam rangka pengungkapan yang

memadai.

55. Rekonsiliasi adalah proses pencocokan data transaksi keuangan yang diproses dengan beberapa sistem/subsistem yang berbeda berdasarkan dokumen sumber yang sama.
56. Pihak lain adalah instansi/unit organisasi di luar kementerian negara/lembaga dan berbadan hukum yang menggunakan anggaran yang bersumber dari APBN, dan menyelenggarakan SAI sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
57. Unit Akuntansi Bendahara Umum Negara selanjutnya disingkat UABUN adalah unit akuntansi pada Kementerian Keuangan yang melakukan koordinasi dan pembinaan atas kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan tingkat Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara dan melakukan penggabungan laporan keuangan seluruh Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara.
58. Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara selanjutnya disingkat UA-PBUN adalah unit akuntansi pada Unit Eselon I Kementerian Keuangan yang melakukan penggabungan laporan keuangan seluruh Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran Bendahara Umum Negara.
59. Unit Akuntansi Kuasa Bendahara Umum Negara tingkat KPPN yang selanjutnya disebut UAKBUN Daerah adalah unit akuntansi Kuasa BUN yang melakukan kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan tingkat daerah/KPPN.
60. Unit Akuntansi Koordinator Kuasa Bendahara Umum Negara tingkat Kantor Wilayah yang selanjutnya disebut UAKKBUN-Kanwil adalah unit akuntansi yang melakukan koordinasi dan pembinaan atas kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan tingkat Kuasa BUN Daerah/KPPN dan sekaligus melakukan penggabungan Laporan Keuangan seluruh Kuasa BUN Daerah/KPPN.
61. Unit Akuntansi Kuasa Bendahara Umum Negara tingkat Pusat yang selanjutnya disebut UAKBUN-Pusat adalah

unit akuntansi yang melakukan kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan tingkat BUN dan sekaligus melakukan penggabungan Laporan Keuangan seluruh Kuasa BUN KPPN yang berasal dari UAKKBUN-Kanwil serta Laporan Keuangan dari UAKBUN-Pusat lainnya.

2. Ketentuan ayat (1), ayat (2) dan ayat (5) Pasal 4 diubah sehingga Pasal 4 berbunyi sebagai berikut:

#### **Pasal 4**

- 1) SA-BUN merupakan sistem yang digunakan untuk menghasilkan Laporan Keuangan BUN dan Laporan Manajerial.
  - 2) SA-BUN terdiri dari:
    - a. SiAP;
    - b. SA-UP;
    - c. SIKUBAH;
    - d. SA-IP;
    - e. SA-PPP;
    - f. SA-TD;
    - g. SA-BSBL;
    - h. SA-TK; dan
    - i. SAPBL.
  - 3) SA-BUN dilaksanakan oleh Menteri Keuangan selaku BUN.  
(4) Laporan Keuangan BUN sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri dari LRA, Neraca, dan Laporan Arus Kas.
  - 4) Laporan Manajerial sebagaimana dimaksud pada ayat (1) antara lain terdiri atas Laporan Posisi Kas, Laporan Posisi Utang, Laporan Posisi Penerusan Pinjaman, Ikhtisar Laporan Keuangan Badan Lainnya dan Laporan Posisi Investasi Pemerintah secara detil.
3. Ketentuan ayat (1), ayat (2), ayat (3) dan ayat (4) Pasal 17 diubah dan menambahkan satu ayat, yakni ayat (7) sehingga Pasal 17 berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 17**

- 1) SAPBL merupakan subsistem dari SA-BUN.
- 2) SAPBL menghasilkan Neraca dan Ikhtisar Laporan Keuangan badan lainnya.
- 3) SAPBL dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Perbendaharaan selaku UAPBUN-PBL.
- 4) Direktorat Jenderal Perbendaharaan selaku UAPBUN-PBL memproses data transaksi dari Unit-unit Badan Lainnya.
- 5) Laporan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) disampaikan ke UABUN.
- 6) Data transaksi sebagaimana dimaksud pada ayat (4) merupakan bahan penyusunan laporan keuangan.
- 7) Ketentuan lebih lanjut mengenai SAPBL diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Menambah 2 (dua) bagian dalam Bab III, yakni Bagian Kedelapan dan Bagian Kesembilan sehingga berbunyi sebagai berikut:

Bagian Kedelapan

Sistem Akuntansi Belanja Subsidi dan Belanja Lain-lain

**Pasal 17A**

- (1) SA-BSBL merupakan subsistem dari SA-BUN.
- (2) SA-BSBL menghasilkan LRA, Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
- (3) SA-BSBL dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Anggaran selaku unit eselon I yang melaksanakan kewenangan Menteri Keuangan selaku Pengguna Anggaran Belanja Subsidi dan Belanja Lain-Lain.
- (4) Pengguna Anggaran dapat menunjuk pejabat pada Kementerian Negara/Lembaga/Pihak Lain sebagai Kuasa Pengguna Anggaran.
- (5) Ketentuan lebih lanjut mengenai SA-BSBL diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Bagian Kesembilan  
Sistem Akuntansi Transaksi Khusus

**Pasal 17B**

- (1) SA-TK merupakan subsistem dari SA-BUN.
  - (2) SA-TK menghasilkan Laporan Keuangan yang terdiri dari LRA, Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
  - (3) Dalam rangka pelaksanaan SA-TK, Direktur Jenderal Perbendaharaan atas nama Menteri Keuangan membentuk unit akuntansi berupa:
    - a. Unit Akuntansi Pembantu Bendahara Umum Negara Transaksi Khusus (UAP BUN TK);
    - b. Unit Akuntansi Penggabungan Kuasa Pengguna Anggaran Bendahara Umum Negara Transaksi Khusus (UAPKPA BUN TK), sepanjang dalam satu jenis transaksi khusus memiliki lebih dari satu UAKPA BUN TK; dan
    - c. Unit Akuntansi Koordinator Kuasa Pengguna Anggaran Bendahara Umum Negara Transaksi Khusus (UAKKPA BUN TK)
    - d. Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran Bendahara Umum Negara Transaksi Khusus (UAKPA BUN TK).
  - (4) UAP BUN TK dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
  - (5) Ketentuan lebih lanjut mengenai SA-TK diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
4. Ketentuan ayat (2) Pasal 18 diubah sehingga Pasal 18 berbunyi sebagai berikut:
- 1) Setiap Kementerian Negara/Lembaga wajib menyelenggarakan SAI untuk menghasilkan laporan keuangan.
  - 2) SAI terdiri dari SAK dan SIMAK-BMN.
  - 3) Untuk melaksanakan SAI sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Kementerian Negara/Lembaga wajib membentuk Unit Akuntansi yang terdiri dari:

- a. UAPA/B;
  - b. UAPPA/B-E1;
  - c. UAPPA/B-W; dan
  - d. UAKPA/B.
5. Ketentuan ayat (3) Pasal 33 diubah sehingga Pasal 33 berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 33**

- (1) Piutang, Investasi, dan Utang Belanja pada Kementerian Negara/Lembaga harus dilaporkan dalam Laporan Keuangan.
  - (2) Piutang sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri dari piutang pajak dan PNBK.
  - (3) Investasi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah investasi jangka pendek yang dilakukan oleh satuan kerja BLU.
  - (4) Utang Belanja sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah belanja yang belum dibayar pada saat penyusunan laporan keuangan.
  - (5) Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pengelolaan dan pelaporan piutang sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan investasi sebagaimana dimaksud pada ayat (3) diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.
  - (6) Ketentuan lebih lanjut mengenai utang belanja sebagaimana dimaksud pada ayat (4) diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan.
6. Ketentuan Pasal 49 sampai dengan Pasal 65 dihapus.
7. Ketentuan Pasal 69 dihapus.
8. Ketentuan ayat (3), ayat (5), dan ayat (6) Pasal 71 diubah sehingga Pasal 71 berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 71**

- (1) Menteri Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Perbendaharaan atas nama Pemerintah menyusun LKPP Semesteran dan Tahunan. (2) LKPP Tahunan berupa LRA, Neraca, LAK, dan Catatan atas Laporan Keuangan.



- (2) LKPP Semesteran berupa LRA, Neraca, LAK, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
- (3) LRA dan Neraca sebagaimana dimaksud pada ayat (2) merupakan hasil konsolidasi laporan keuangan seluruh entitas pelaporan.
- (4) LRA Belanja merupakan hasil konsolidasi laporan keuangan seluruh entitas pelaporan.
- (5) LRA Pendapatan merupakan hasil konsolidasi Laporan Keuangan SAU.
- (6) LAK Pemerintah Pusat merupakan hasil konsolidasi LAK dari seluruh Kanwil Direktorat Jenderal Perbendaharaan dan Kantor Pusat Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- (7) LRA Belanja sebagaimana dimaksud pada ayat (5) pada saat rekonsiliasi akan dikontrol dengan data SAU.
- (8) LRA Pendapatan sebagaimana dimaksud pada ayat (6) pada saat rekonsiliasi akan dikontrol dengan data SAI.



# **BAB X**

## **AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH**

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM**

Mahasiswa Mampu Memahami Konsep Akuntansi Keuangan Daerah

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS**

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Lingkup Akuntansi Keuangan Daerah
2. Pengertian Akuntansi Keuangan Daerah
3. Sistem Pencatatan Dasar Akuntansi
4. Akuntansi Keuangan SKPD
5. Akuntansi Anggaran SKPD
6. Siklus Akuntansi Keuangan Daerah
7. Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Berdasarkan Pemandagri Nomor 13 Tahun 2006 yang Disesuaikan dengan SAP Berbasis Akrual Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010

### **A. Lingkup Akuntansi Keuangan Daerah**

Akuntansi keuangan daerah merupakan salah satu bagian penting dari pengelolaan keuangan daerah yang mencakup keseluruhan kegiatan perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, akuntansi, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan keuangan daerah. Pengelolaan keuangan daerah khususnya yang berkenaan dengan akuntansi, pelaporan dan pertanggungjawaban mengacu pada peraturan perundang-undangan yaitu antara lain UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, UU Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Peraturan

Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah dan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

Untuk menyelenggarakan akuntansi pemerintah daerah, kepala daerah menetapkan sistem akuntansi pemerintahan daerah dengan mengacu pada peraturan daerah tentang pokok-pokok pengelolaan keuangan daerah. Sistem akuntansi pemerintahan daerah disusun dengan berpedoman pada prinsip pengendalian intern dan standar akuntansi pemerintahan. Dalam sistem akuntansi pemerintahan ditetapkan entitas pelaporan dan entitas akuntansi yang menyelenggarakan sistem akuntansi pemerintahan daerah. Mengacu pada peraturan perundang-undangan seperti yang disebutkan diatas, sistem akuntansi pemerintahan daerah dilaksanakan oleh:

1. Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) pada Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD), dan
2. Pejabat Penatausahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPKSKPD) pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD).

Sistem akuntansi pemerintahan daerah secara garis besar terdiri atas 4 (empat) prosedur akuntansi menurut Haryanto dkk., (2007), yaitu:

1. Prosedur akuntansi penerimaan kas

Prosedur akuntansi penerimaan kas meliputi serangkaian proses mulai dari pencatatan, penggolongan, dan peringkasan transaksi dan/atau kejadian keuangan serta pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang berkenaan dengan penerimaan kas pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dan/atau pada Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) yang dapat dilaksanakan secara manual maupun terkomputerisasi.

2. Prosedur akuntansi pengeluaran kas

Prosedur akuntansi pengeluaran kas meliputi serangkaian proses mulai dari pencatatan, penggolongan, dan peringkasan transaksi dan/atau kejadian keuangan serta pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang berkenaan dengan pengeluaran kas pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dan/atau pada Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) yang dapat dilaksanakan secara manual maupun terkomputerisasi.

3. Prosedur akuntansi selain kas

Prosedur akuntansi selain Kas meliputi serangkaian proses mulai dari pencatatan, penggolongan, dan peringkasan transaksi dan/atau kejadian keuangan serta pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang berkaitan dengan transaksi dan/atau kejadian selain kas pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dan/atau pada Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) yang dapat dilaksanakan secara manual maupun terkomputerisasi.

4. Prosedur akuntansi aset

Prosedur akuntansi aset meliputi serangkaian proses mulai dari pencatatan, penggolongan, dan peringkasan transaksi dan/atau kejadian keuangan serta pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang berkaitan dengan transaksi dan/atau kejadian aset pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dan/atau pada Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) yang dapat dilaksanakan secara manual maupun terkomputerisasi.

Salah satu instrumen penting yang menjadi muatan sistem akuntansi pemerintahan daerah yakni kode rekening yang terdiri atas kode rekening aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja dan pembiayaan serta jurnal standar yang digunakan

dalam melakukan pencatatan. Kode rekening yang digunakan dalam sistem akuntansi keuangan daerah sesuai dengan peraturan perundangan-undangan harus ditetapkan dengan peraturan kepala daerah. Kode rekening yang digunakan dalam bab ini mengacu pada kode rekening Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

## **B. Pengertian Akuntansi Keuangan Daerah**

Akuntansi keuangan daerah adalah proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi ekonomi (keuangan) dari pemerintah daerah (Kabupaten, Kota atau Provinsi) yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi oleh pihak-pihak eksternal pemerintah daerah yang memerlukan. Pihak-pihak eksternal pemerintah yang memerlukan informasi yang dihasilkan oleh akuntansi keuangan daerah tersebut antara lain DPRD, Badan Pengawas Keuangan, Investor, Kreditor, Donatur, Analisis dan Pemerhati Pemerintah Daerah, Rakyat, dan Pemerintah Pusat yang semuanya ada dalam lingkungan akuntansi keuangan daerah (Halim dan Kusufi, 2013).

## **C. Sistem Pencatatan**

- a. *Single Entry*, Sistem pencatatan *single entry* sering disebut juga dengan sistem tata buku tunggal atau tata buku. Dalam sistem ini, pencatatan transaksi ekonomi dilakukan dengan mencatatnya satu kali. Transaksi yang berakibat berkurangnya kas akan dicatat pada sisi pengeluaran. Berdasarkan Pemendagri Nomor 13 tahun 2006, Sistem Pencatatan *Single Entry* ini dilakukan oleh bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran baik di level SKPD maupun SKPKD. Sistem ini memiliki beberapa kelebihan yaitu sederhana dan mudah dipahami, namun kelemahannya kurang bagus untuk pelaporan dan sulit untuk dikontrol.

- b. *Double Entry*, sistem pencatatan ini sering disebut juga dengan sistem tata buku berpasangan. Menurut sistem ini pada dasarnya suatu transaksi ekonomi akan dicatat dua kali (*double* = Berpasangan/Ganda, *entry* = Pencatatan). Pencatatan dengan sistem ini dikenal dengan istilah menjurnal, pencatatan tersebut terdapat sisi debit dan kredit dan dalam pencatatan tersebut harus menjaga keseimbangan persamaan dasar akuntansi.
- c. *Triple Entry*, adalah pelaksanaan pencatatan dengan menggunakan sistem pencatatan *double entry* ditambah dengan pencatatan pada buku anggaran. Jadi sementara sistem pencatatan *double entry* dijalankan, PPK SKPD maupun apa bagian keuangan atau akuntansi pada satuan kerja pengelolaan kekayaan daerah juga mencatat transaksi tersebut ke dalam buku anggaran, sehingga pencatatan tersebut akan berefek pada sisa anggaran.

#### **D. Dasar Akuntansi**

1. Basis Kas (*Cash Basic*), menetapkan pengakuan atau pencatatan transaksi ekonomi hanya dilakukan apabila transaksi tersebut menimbulkan perubahan pada kas. Apabila suatu transaksi belum menimbulkan perubahan pada kas maka transaksi tersebut tidak dicatat.
2. Basis Akrua (*Accrual Basic*), adalah dasar akuntansi yang mengakui transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi (dan bukan hanya pada saat kas dan setara kas diterima atau dibayar). Oleh karena itu, transaksi-transaksi dan peristiwa dicatat dalam catatan akuntansi dan diakui dalam laporan keuangan periode terjadinya. Basis Akrua telah ditetapkan dalam SAP (PP 71/2010) untuk pelaporan finansial bagi seluruh entitas pemerintahan termasuk pemerintah daerah.
3. Basis Kas Modifikasian, menurut butir (12) dan (13) lampiran XXIX (Tentang kebijakan akuntansi) Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 menyebutkan bahwa: Basis Kas

Modifikasian adalah kombinasi dasar kas dengan akrual. Transaksi penerimaan kas dan pengeluaran kas dibukukan pada saat uang diterima atau dibayar. Pada akhir periode dilakukan penyesuaian untuk mengakui transaksi dan kejadian dalam period berjalan meskipun penerimaan atau pengeluaran kas dari transaksi atau kejadian dimaksud belum terealisasi.

4. Basis Akrual Modifikasian, mencatat transaksi dengan menggunakan basis kas untuk transaksi-transaksi tertentu dan menggunakan basis akrual untuk sebagian besar transaksi. Pembatasan penggunaan akrual dilandasi oleh pertimbangan kepraktisan.

#### **E. Akuntansi Keuangan SKPD**

Dalam sistem akuntansi keuangan daerah, satuan kerja merupakan entitas akuntansi yang mempunyai kewajiban melakukan pencatatan atas transaksi-transaksi yang terjadi di lingkungan satuan kerja. Dalam sistem akuntansi keuangan daerah, terdapat dua jenis satuan kerja Haryano dkk., (2007), yaitu :

- a. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)
- b. Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD)

Kegiatan akuntansi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) meliputi pencatatan atas:

- a. Pendapatan,
- b. Belanja,
- c. Aset, dan
- d. Selain Kas.

Proses pencatatan akuntansi pada SKPD tersebut dilaksanakan oleh Pejabat Penatausahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK-SKPD) berdasarkan dokumen-dokumen sumber dari bendahara dan Kuasa Bendahara Umum Daerah (Kuasa BUD). PPK-SKPD melakukan pencatatan transaksi pendapatan pada jurnal penerimaan kas, transaksi belanja pada



jurnal pengeluaran kas belanja serta transaksi aset dan selain kas pada jurnal umum.

Secara berkala, PPK-SKPD melakukan posting pada buku besar dan secara periodik menyusun Neraca Saldo sebagai dasar pembuatan Laporan Keuangan, yang terdiri atas: Laporan Realisasi Anggaran, Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan.

**F. Akuntansi Anggaran SKPD**

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa akuntansi anggaran merupakan teknik pertanggungjawaban dan pengendalian manajemen yang digunakan untuk membantu pengelolaan pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan. Akuntansi anggaran diselenggarakan oleh PPK-SKPD setelah Dokumen Pelaksanaan Anggaran SKPD (DPA-SKPD) disahkan, dengan jurnal sebagai berikut:

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
X.X.X.X.X	Estimasi Pendapatan Defisit	xxx Xxx	
X.X.X.X.X	Apropriasi Belanja Surplus		xxx xxx

Jurnal atas transaksi tersebut akan menjadi angka laporan dalam kolom anggaran di Laporan Realisasi Anggaran (LRA). Dalam melakukan akuntansi anggaran, SKPD diperkenankan untuk tidak melakukan jurnal akuntansi anggaran. Namun harus dikelola dalam sebuah sistem sedemikian rupa sehingga nilai mata anggaran untuk setiap kode rekening muncul dalam buku besar, neraca saldo dan laporan realisasi anggaran.

**1. Akuntansi Pendapatan SKPD**

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan memberikan deskripsi yang cukup jelas mengenai pendapatan. Dalam peraturan pemerintah

ini disebutkan bahwa pendapatan adalah semua penerimaan Rekening Kas Umum Negara/Daerah yang menambah ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah. Sedangkan menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah disebutkan bahwa pendapatan daerah adalah hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.

Akuntansi pendapatan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran). Akuntansi pendapatan SKPD dilakukan hanya untuk mencatat pendapatan asli daerah yang dalam wewenang SKPD. PPK-SKPD (berdasarkan dokumen SPJ Penerimaan dan lampirannya), mencatat transaksi pendapatan dengan menjurnal “Kas di Bendahara Penerimaan” di Debet dan “Akun Pendapatan sesuai jenisnya” di kredit.

### **Dokumen Yang Digunakan Pada Akuntansi Pendapatan SKPD**

Dokumen yang digunakan pada akuntansi pendapatan SKPD, terdiri atas:

1. Surat Ketetapan Pajak Daerah (SKP-Daerah), yang merupakan dokumen yang dibuat oleh PPKD untuk menetapkan Pajak Daerah atas Wajib Pajak.
2. Surat Ketetapan Retribusi Daerah (SKRD), yang merupakan dokumen yang dibuat oleh Pengguna Anggaran untuk menetapkan Retribusi atas Wajib Retribusi.
3. Surat Tanda Bukti Pembayaran, yang merupakan dokumen yang diselenggarakan Bendahara Penerimaan atas penerimaan pembayaran dari pihak ketiga.
4. Surat Tanda Setoran (STS), yang merupakan dokumen yang diselenggarakan Bendahara Penerimaan pada SKPD untuk menyetero penerimaan daerah.

5. Bukti Transfer, yang merupakan dokumen atau bukti atas transfer penerimaan daerah.
6. Nota Kredit Bank, yang merupakan dokumen atau bukti dari bank yang menunjukkan adanya transfer uang masuk ke rekening kas daerah.
7. Bukti Penerimaan Lainnya, yang merupakan dokumen atau bukti lainnya sebagai dasar penerimaan.
8. Buku jurnal penerimaan kas, yang merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPK-SKPD untuk mencatat dan menggolongkan semua transaksi dan/atau kejadian yang berhubungan dengan penerimaan kas/pendapatan.
9. Buku besar, yang merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPKSKPD untuk mencatat peringkasan (posting) atas setiap rekening aset, kewajiban, ekuitas dana, belanja, pendapatan dan pembiayaan.
10. Buku besar pembantu, yang merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPK-SKPD untuk mencatat transaksi-transaksi dan/atau kejadian yang berisi rincian akun buku besar. Buku besar pembantu sebagai alat uji silang dan kelengkapan informasi akun tertentu jika yang dianggap perlu.

## **2. Akuntansi Belanja SKPD**

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Belanja adalah semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah yang mengurangi ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Sedangkan menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri No.13 Tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, Belanja Daerah didefinisikan sebagai kewajiban pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

Belanja daerah dipergunakan dalam rangka pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan Pemda.

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, pengklasifikasian belanja daerah dibagi menurut fungsi, urusan pemerintahan, organisasi, program, kegiatan, kelompok, jenis, obyek dan rincian obyek belanja.

Akuntansi belanja disusun untuk memenuhi kebutuhan pertanggungjawaban sesuai dengan ketentuan. Akuntansi belanja juga dapat dikembangkan untuk keperluan pengendalian bagi manajemen dengan cara yang memungkinkan pengukuran kegiatan belanja tersebut.

Akuntansi belanja pada satuan kerja dilakukan oleh PPK-SKPD. Akuntansi belanja pada satuan kerja ini meliputi akuntansi belanja UP (uang persediaan)/GU (ganti uang persediaan)/TU (tambahan uang persediaan), dan akuntansi belanja LS (langsung).

**a. Akuntansi Belanja UP/GU/TU SKPD**

PPK-SKPD menerima SP2D dari Kuasa BUD melalui Pengguna Anggaran. Berdasarkan SP2D, PPK-SKPD mencatat transaksi penerimaan uang persediaan tersebut dengan menjurnal “Kas di Bendahara Pengeluaran” di Debit dan “ Kas di Kas Daerah (RK Pusat)” di kredit.

Kode Rekening	Uraian	Debit	Kredit
1.1.1.03.01	Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	
1.1.X.X.X	Kas di Kas Daerah (RK Pusat)		XXX

Secara berkala, PPK-SKPD menerima SPJ dari Bendahara Pengeluaran. SPJ tersebut dilampiri dengan bukti transaksi. Berdasarkan SPJ dan bukti transaksi tersebut, PPK-SKPD mencatat transaksi-transaksi belanja periode sebelumnya dengan menjurnal “Belanja sesuai kode rekening transaksinya” di debit dan “Kas di Bendahara Pengeluaran” di kredit.

Kode Rekening	Uraian	Debet	Kredit
5.X.X.X.X	Belanja A	XXX	
5.X.X.X.X	Belanja B	XXX	
5.X.X.X.X	Belanja C	XXX	
5.X.X.X.X	Belanja D	XXX	
1.1.1.03.01	Kas di Bendahara Pengeluaran		XXX

Setiap periode, jurnal tersebut akan diposting ke Buku Besar sesuai dengan kode rekening belanja. Diakhir periode, PPK-SKPD memindahkan saldo-saldo yang ada di tiap buku besar ke dalam Neraca Saldo.

#### **b. Akuntansi Belanja LS (Langsung)**

Belanja LS yang dimaksud adalah Belanja LS Gaji & Tunjangan dan Belanja LS Barang & Jasa. Dalam konteks belanja LS, akuntansi mempunyai asumsi bahwa dana SP2D dari BUD langsung diterima oleh pihak ketiga/pihak lain yang telah ditetapkan. PPK-SKPD menerima SP2D dari Kuasa BUD melalui Pengguna Anggaran. Berdasarkan SP2D terkait, PPK-SKPD mencatat transaksi belanja dengan menjurnal "Belanja sesuai kode rekening transaksinya" di debit dan " Kas di Kas Daerah (RK Pusat)" di kredit.

#### **Akuntansi Belanja SKPD dan Jurnal Kololari**

Jurnal kololari bertujuan untuk menjembati transaksi APBD (pendapatan, belanja dan pembiayaan) yang mengakibatkan pengaruh terhadap pos Neraca (aset, kewajiban dan ekuitas dana) atau jurnal kololari berfungsi sebagai jurnal pendamping atau jurnal ikutan untuk setiap transaksi pos APBD (pendapatan, belanja, dan pembiayaan) yang mempengaruhi pos Neraca (aset, kewajiban dan ekuitas dana). Dalam praktek pencatatan akuntansi yang akan dilakukan oleh SKPD, setiap ada

jurnal Pencatatan Pembayaran Belanja Modal akan selalu diikuti dengan pencatatan jurnal kololari atas aset tetap.

### **Dokumen Yang Digunakan Pada Akuntansi Belanja SKPD**

Dokumen yang digunakan pada akuntansi belanja SKPD, terdiri atas:

1. Surat Penyediaan Dana (SPD), yang merupakan dokumen yang dibuat oleh PPKD sebagai dokumen yang menunjukkan tersedianya dana untuk diserap/direalisasikan.
2. Surat Perintah Membayar (SPM), yang merupakan dokumen yang diterbitkan oleh Pengguna Anggaran untuk mengajukan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) yang akan diterbitkan oleh Kuasa Bendahara Umum Daerah (Kuasa BUD).
3. Kuitansi Pembayaran dan Bukti Penerimaan Lainnya, yang merupakan dokumen sebagai tanda bukti pembayaran.
4. Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D), yang merupakan dokumen yang diterbitkan oleh Kuasa BUD untuk mencairkan uang pada bank yang telah ditunjuk.
5. Bukti Transfer, yang merupakan dokumen atau bukti atas transfer pengeluaran daerah.
6. Nota Debet Bank, yang merupakan dokumen atau bukti dari bank yang menunjukkan adanya transfer uang keluar dari rekening kas umum daerah
7. Buku jurnal pengeluaran kas, yang merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPK-SKPD untuk mencatat dan menggolongkan semua transaksi dan/atau kejadian yang berhubungan dengan pengeluaran kas/belanja.
8. Buku besar, yang merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPKSKPD untuk mencatat peringkasan (posting) atas setiap rekening aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja, dan pembiayaan.
9. Buku besar pembantu, yang merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPK-SKPD untuk mencatat transaksi-

transaksi dan/atau kejadian yang berisi rincian akun buku besar. Buku besar pembantu sebagai alat uji silang dan kelengkapan informasi akun tertentu jika yang dianggap perlu.

### 3. Akuntansi Aset SKPD

Prosedur akuntansi aset pada SKPD meliputi pencatatan dan pelaporan akuntansi atas perolehan, pemeliharaan, rehabilitasi, perubahan klasifikasi, dan penyusutan terhadap aset tetap yang dikuasai/digunakan SKPD. Transaksi-transaksi tersebut secara garis besar digolongkan dalam 2 kelompok besar transaksi, yaitu:

- a. Penambahan nilai Aset Tetap
- b. Pengurangan nilai Aset Tetap

Dalam hal terjadi penambahan nilai aset tetap, berdasarkan bukti memorial, PPK-SKPD mengakui penambahan aset dengan menjurnal "Aset Tetap sesuai jenisnya" di debit dan "Diinvestasikan dalam Aset Tetap" di kredit.

KODE REKENING	URAIAN	DEBET	KREDIT
1.X.X.X.X	Aset Tetap .....	XXX	
3.2.2.01.01	Diinvestasikan dalam Aset Tetap		XXX

Dalam hal terjadi pengurangan nilai aset tetap, berdasarkan bukti memorial, PPK-SKPD mengakui pengurangan aset dengan menjurnal "Diinvestasikan dalam Aset Tetap" di debit dan "Aset sesuai jenisnya" di kredit.

KODE REKENING	URAIAN	DEBET	KREDIT
3.2.2.01.01	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	XXX	
1.X.X.X.X	Aset Tetap .....		XXX

Secara periodik, buku jurnal atas transaksi aset tetap tersebut diposting ke dalam buku besar rekening berkenaan. Setiap akhir periode semua buku besar ditutup sebagai dasar penyusunan laporan keuangan SKPD.

### Dokumen Yang Digunakan Pada Akuntansi Aset SKPD

Dokumen yang digunakan pada akuntansi aset SKPD, terdiri atas:

1. Berita acara penerimaan barang.
2. Surat keputusan penghapusan barang.
3. Surat pengiriman barang.
4. Surat keputusan mutasi barang (antar SKPD);
5. Berita acara pemusnahan barang.
6. Berita acara serah terima barang.
7. Berita acara penilaian.
8. Bukti memorial merupakan dokumen untuk mencatat transaksi dan/atau kejadian selain kas sebagai dasar pencatatan ke dalam buku jurnal umum.
9. Buku jurnal umum merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPKSKPD untuk mencatat dan menggolongkan semua transaksi dan/atau kejadian yang tidak dicatat dalam Jurnal Penerimaan Kas maupun Jurnal Pengeluaran Kas
10. Buku besar yang merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPKSKPD untuk mencatat peringkasan (posting) atas setiap rekening aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja, dan pembiayaan.
11. Buku besar pembantu yang merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPK-SKPD untuk mencatat transaksi-transaksi dan/atau kejadian yang berisi rincian akun buku besar. Buku besar pembantu sebagai alat uji silang dan kelengkapan informasi akun tertentu jika yang dianggap perlu.

#### **4. Akuntansi Selain Kas SKPD**

Prosedur akuntansi selain kas pada SKPD meliputi serangkaian proses mulai dari pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan keuangan yang berkaitan dengan semua transaksi atau kejadian selain kas. Prosedur akuntansi selain kas pada SKPD meliputi:

- a. Koreksi Kesalahan Pencatatan merupakan koreksi terhadap kesalahan dalam membuat jurnal dan telah diposting ke buku besar.



- b. Pengakuan Aset, Kewajiban/Utang, dan Ekuitas merupakan pengakuan terhadap perolehan aset yang dilakukan oleh SKPD. Pengakuan aset sangat terkait dengan belanja modal yang dilakukan oleh SKPD.
- c. Jurnal Depresiasi Merupakan jurnal depresiasi terhadap aset yang dimiliki oleh SKPD.
- d. Jurnal Terkait dengan Transaksi yang Bersifat Accrual dan Prepayment Merupakan jurnal yang dilakukan dikarenakan adanya transaksi yang sudah dilakukan SKPD namun pengeluaran kas belum dilakukan (accrual) atau terjadi transaksi pengeluaran kas untuk belanja di masa yang akan datang (*prepayment*).

### **Dokumen Yang Digunakan Pada Akuntansi Selain Kas SKPD**

Dokumen yang digunakan pada akuntansi selain kas pada SKPD, terdiri atas:

- 1. Berita acara penerimaan barang.
- 2. Surat keputusan penghapusan barang.
- 3. Surat pengiriman barang.
- 4. Surat keputusan mutasi barang (antar SKPD).
- 5. Berita acara pemusnahan barang.
- 6. Berita acara serah terima barang.
- 7. Berita acara penilaian.
- 8. Bukti memorial merupakan dokumen untuk mencatat transaksi dan/atau kejadian selain kas sebagai dasar pencatatan ke dalam buku jurnal umum.
- 9. Buku jurnal umum merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPKSKPD untuk mencatat dan menggolongkan semua transaksi dan/atau kejadian yang tidak dicatat dalam Jurnal Penerimaan Kas maupun Jurnal Pengeluaran Kas.
- 10. Buku besar yang merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPKSKPD untuk mencatat peringkasan (*posting*) atas setiap rekening aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja, dan pembiayaan.

11. Buku besar pembantu yang merupakan catatan yang diselenggarakan oleh PPK-SKPD untuk mencatat transaksi-transaksi dan/atau kejadian yang berisi rincian akun buku besar. Buku besar pembantu sebagai alat uji silang dan kelengkapan informasi akun tertentu jika yang dianggap perlu.

### **G. Siklus Akuntansi Keuangan Daerah**

Siklus akuntansi daerah mengikuti tahap-tahap yang ada dalam siklus akuntansi, perbedaan yang ada adalah pada proses penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Setelah penyusunan neraca saldo setelah penyesuaian, dapat disusun laporan perhitungan APBD. Namun demikian, untuk lebih mempermudah penyusunan laporan keuangan yang lain laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, dan neraca biasanya dilakukan terlebih dahulu proses tutup buku dengan membuat jurnal penutup. Kemudian setelah jurnal penutup ini diposting, barulah disusun ketiga laporan dimaksud. Selain itu perlu diketahui bahwa siklus tersebut didasari ada konsep artikulasi.

### **H. Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Berdasarkan Pemendagri Nomor 13 Tahun 2006 yang Disesuaikan dengan SAP Berbasis Akrual Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010**

- a. **Prosedur Akuntansi Penerimaan Kas**, meliputi serangkaian proses baik manual maupun terkomputerisasi mulai dari pencatatan, penggolongan dan peringkasan transaksi atau kejadian keuangan, sehingga pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang terkait dengan penerimaan kas Pada SKPD atau SKPKD.
  - 1) Fungsi terkait dalam prosedur akuntansi penerimaan kas pada SKPD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada pejabat penatausahaan keuangan SKPD.

Sedangkan pada SKPKD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada SKPKD.

- 2) Dokumen yang digunakan dalam prosedur akuntansi penerimaan kas SKPD atau SKPKD adalah: Surat Ketetapan Pajak Daerah (SKP-Daerah), Surat Keterangan Retribusi Daerah (SKRD), Surat Tanda Bukti Penerimaan (STBP), Surat Tanda Setoran (STS), Bukti transfer, nota kredit bank, buku jurnal penerimaan kas, buku besar dan buku besar pembantu.
- 3) Laporan Keuangan yang dihasilkan pada SKPD berupa : Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Catatan atas Laporan Keuangan. Sedangkan pada SKPKD terdiri atas : Laporan Realisasi Anggaran (LRA), laporan perubahan saldo anggaran lebih, Neraca, laporan operasioanal, Laporan perubahan ekuitas, Laporan arus kas, dan Catatan atas laporan keuangan.
- 4) Uraian prosedur :
  - a) prosedur akuntansi penerimaan kas pada SKPD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada pejabat penatausahaan keuangan SKPD. Sedangkan pada SKPKD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada SKPKD.
  - b) Fungsi Akuntansi pada PPK-SKPD berdasarkan bukti transaksi penerimaan kas melakukan pencatatan ke dalam jurnal penerimaan kas dan disertai rekening-lawan asal penerimaan kas tersebut.
  - c) Bukti transaksi penerimaan kas meliputi: Surat Tanda Bukti Pembayaran (STPB), Surat Tanda Setoran (STS), bukti transfer, nota kredit, bukti penerimaan lainnya.

- b. Prosedur Akuntansi Pengeluaran Kas**, meliputi kerangkaian proses baik manual maupun terkomputerisasi baik dari pencatatan, penggolongan dan peringkasan transaksi atau kejadian keuangan, sehingga pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang terkait dengan pengeluaran kas Pada SKPD atau SKPKD.
- 1) Fungsi terkait dalam prosedur akuntansi pengeluaran kas pada SKPD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada pejabat penatausahaan keuangan SKPD. Sedangkan pada SKPKD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada SKPKD.
  - 2) Dokumen yang digunakan dalam prosedur akuntansi pengeluaran kas SKPD atau SKPKD adalah: Surat Penyediaan Dana (SPD), Surat Perintah Menbayar (SPM), Kuitansi pembayaran dan bukti pembayaran lainnya, Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D), Bukti transfer, nota kredit bank, buku jurnal pengeluaran kas, buku besar dan buku besar pembantu.
  - 3) Laporan Keuangan yang dihasilkan pada SKPD berupa : Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Catatan atas Laporan Keuangan. Sedangkan pada SKPKD terdiri atas : Laporan Realisasi Anggaran (LRA), laporan perubahan saldo anggaran lebih, Neraca, laporan operasioanal, Laporan perubahan ekuitas, Laporan arus kas, dan Catatan atas laporan keuangan.
  - 5) Uraian prosedur :
    - a) prosedur akuntansi pengeluaran kas pada SKPD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada pejabat penatausahaan keuangan SKPD. Sedangkan pada SKPKD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada SKPKD.

- b) Fungsi Akuntansi pada PPK-SKPD berdasarkan bukti transaksi pengeluaran kas melakukan pencatatan ke dalam jurnal penerimaan kas dan disertai rekening-lawan asal penerimaan kas tersebut.
  - c) Bukti transaksi pengeluaran kas meliputi : Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D), Bukti transfer, nota kredit, dan bukti pengeluaran lainnya.
- c. Prosedur Akuntansi Selain Kas**, meliputi kerangka proses baik manual maupun terkomputerisasi baik dari pencatatan, penggolongan dan peringkasan transaksi atau kejadian keuangan, sehingga pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang terkait dengan transaksi atau kejadian keuangan selain kas Pada SKPD atau SKPKD.
- 1) Fungsi terkait dalam prosedur akuntansi selain kas pada SKPD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada pejabat penatausahaan keuangan SKPD. Sedangkan pada SKPKD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada SKPKD.
  - 2) Dokumen yang digunakan dalam prosedur akuntansi selain kas SKPD atau SKPKD adalah : Berita acara penerimaan barang, Surat keputusan penghapusan barang, Surat pengiriman barang, Surat keputusan mutasi barang, berita acara pemusnahan barang, berita acara serah terima barang, berita acara penilaian, bukti memorial, buku jurnal umum, buku besar dan buku besar pembantu.
  - 3) Laporan Keuangan yang dihasilkan pada SKPD berupa : Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Catatan atas Laporan Keuangan. Sedangkan pada SKPKD terdiri atas : Laporan Realisasi Anggaran (LRA), laporan perubahan saldo anggaran lebih, Neraca, laporan

operasioanal, Laporan perubahan ekuitas, Laporan arus kas, dan Catatan atas laporan keuangan.

- 4) Uraian prosedur :
  - a) prosedur akuntansi selain kas pada SKPD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada pejabat penatausahaan keuangan SKPD. Sedangkan pada SKPKD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada SKPKD.
  - b) Transaksi atau kejadian selain kas antara lain :  
Pengesahan Pertanggungjawaban (SPJ) pengeluaran dana, koreksi kesalahan pencatatan, penerimaan hibah/donasi selain kas, pembelian secara kredit, retur pembelian kredit, pelepasan hak atas aset milik daerah tanpa konsekuensi kas dan penerimaan aset tetap milik daerah tanpa konsekuensi kas.
  - c) Bukti transaksi atau kejadian selain kas antara lain :  
berita acara penerimaan barang, surat keputusan penghapusan barang, surat pengiriman barang, surat keputusan mutasi barang, berita acara pemusnahan barang, berita acara serah terima barang, berita acara penilaian.

**d. Prosedur Akuntansi Aset**, meliputi kerangkaian proses baik manual maupun terkomputerisasi mulai dari pencatatan dan pelaporan akuntansi atas perolehan, hingga pemeliharaan, rehabilitasi, penghapusan, pemindahtanganan, perubahan klasifikasi, dan penyusutan bertahap aset yang dikuasai/digunakan SKPD dan SKPKD. Prosedur akuntansi aset digunakan sebagai alat pengendali dalam pengelolaan aset yang dikuasai/digunakan SKPD dan SKPKD.

- 1) Fungsi terkait dalam prosedur akuntansi aset pada SKPD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada pejabat penatausahaan keuangan SKPD. Sedangkan pada SKPKD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada SKPKD.

- 2) Dokumen yang digunakan dalam prosedur akuntansi aset SKPD atau SKPKD adalah : Berita acara penerimaan barang, berita acara serah terima barang, berita acara serah terima barang, berita acara penyelesaian barang, bukti memorial, buku jurnal umum, buku besar dan buku besar pembantu.
- 3) Laporan Keuangan yang dihasilkan pada SKPD berupa : Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Catatan atas Laporan Keuangan. Sedangkan pada SKPKD terdiri atas : Laporan Realisasi Anggaran (LRA), laporan perubahan saldo anggaran lebih, Neraca, laporan operasioanal, Laporan perubahan ekuitas, Laporan arus kas, dan Catatan atas laporan keuangan.
- 4) Uraian prosedur :
  - a) Prosedur akuntansi aset pada SKPD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada pejabat penatausahaan keuangan SKPD. Sedangkan pada SKPKD dilaksanakan oleh fungsi akuntansi pada SKPKD.
  - b) Bukti transaksi atau kejadian aset antara lain : berita acara penerimaan barang, surat keputusan penghapusan barang, surat pengiriman barang, surat keputusan mutasi barang, berita acara pemusnahan barang, berita acara serah terima barang, berita acara penilaian, dan berita acara penyelesaian pekerjaan.





# **BAB XI**

## **AKUNTANSI KEUANGAN DESA**

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM**

Mahasiswa Mampu Memahami Konsep Akuntansi Keuangan Desa

### **TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS**

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Pengertian Desa
2. Pengertian Akuntansi
3. Pengelolaan Keuangan Desa
4. Pelaporan Keuangan Desa
5. Tujuan Laporan Keuangan Desa
6. Asas-asas Pengelolaan Keuangan Desa
7. Struktur Organisasi Pengelolaan Dana Desa
8. Dasar Hukum yang Mengatur Akuntansi Keuangan Desa

### **A. Pengertian Desa**

Desa adalah desa dan desa adat atau yang disebut dengan nama lain, selanjutnya disebut 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 Republik Indonesia (Mardiasmo, 2002).

Penyelenggaraan kewenangan Desa yang ditugaskan oleh Pemerintah didanai oleh anggaran pendapatan dan belanja negara. Dana anggaran pendapatan dan belanja negara dialokasikan pada bagian anggaran kementerian/lembaga dan disalurkan melalui satuan kerja perangkat daerah kabupaten/kota. Penyelenggaraan kewenangan Desa yang ditugaskan oleh pemerintah daerah didanai oleh anggaran pendapatan dan belanja daerah. Seluruh pendapatan Desa

diterima dan disalurkan melalui rekening kas Desa dan penggunaannya ditetapkan dalam APBDesa (Mardiasmo, 2002). Pencairan dana dalam rekening kas Desa ditandatangani oleh kepala Desa dan Bendahara Desa. Pengelolaan keuangan Desa meliputi:

- a. perencanaan;
- b. pelaksanaan;
- c. penatausahaan;
- d. pelaporan; dan
- e. pertanggungjawaban.

Keuangan Desa adalah semua hak dan kewajiban Desa yang dapat dinilai dengan uang serta segala sesuatu berupa uang dan barang yang berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban Desa. Rencana Kerja Pemerintah Desa (RKPDesa) merupakan penjabaran dari Rencana Pembangunan Jangka Menengah Desa untuk jangka waktu 1 (satu) tahun. Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDesa) merupakan rencana keuangan tahunan Pemerintahan Desa. Diperlukan Peraturan Bupati/Walikota untuk mengatur mengenai Pengelolaan Keuangan Desa (Halim dan Kusufi, 2013).

## **B. Akuntansi**

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, akuntansi adalah proses identifikasi, pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penyajian laporan, serta penginterpretasian atas hasilnya.

Halim dan Kusufi (2012) menjelaskan yang dimaksud akuntansi keuangan daerah adalah proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi ekonomi (keuangan) dari entitas pemerintah daerah (kabupaten, kota, atau provinsi) yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi oleh pihak-pihak eksternal

entitas pemerintah daerah yang memerlukan. Menurut Halim dan Kusufi (2012), tujuan pokok akuntansi pemerintahan adalah:

- a. Pertanggungjawaban, yaitu memberikan informasi keuangan yang lengkap pada waktu yang tepat, yang berguna bagi pihak yang bertanggung jawab yang berkaitan dengan operasi unit-unit pemerintahan. Fungsi pertanggungjawaban mengandung arti yang lebih luas daripada sekedar ketaatan terhadap peraturan, tetapi juga keharusan bertindak bijaksana dalam penggunaan sumber-sumber daya.
- b. Manajerial, yaitu akuntansi pemerintahan juga harus menyediakan informasi keuangan untuk perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, pemantauan, pengendalian anggaran, perumusan kebijaksanaan dan pengambilan keputusan serta penilaian kinerja pemerintah. Tujuan ini perlu dikembangkan agar organisasi pemerintah tingkat atas dan menengah dapat menjadikan informasi keuangan atas pelaksanaan yang lalu untuk membuat keputusan ataupun penyusunan perencanaan untuk masa yang akan datang,
- c. Pengawasan, yaitu akuntansi pemerintahan juga harus memungkinkan terselenggaranya pemeriksaan oleh aparat pengawasan fungsional secara efektif dan efisien.

Sistem akuntansi yang dirancang dan dijalankan secara baik akan menjamin dilakukannya prinsip *stewardship* dan *accountability* dengan baik pula. Pemerintah atau unit kerja pemerintah perlu memiliki sistem akuntansi yang tidak hanya berfungsi sebagai alat pengendalian transaksi keuangan, akan tetapi sistem akuntansi tersebut hendaknya mendukung pencapaian tujuan organisasi.

Menurut Mulyadi (2001), sistem akuntansi adalah organisasi formulir, catatan, dan laporan yang dikoordinasi sedemikian rupa untuk menyediakan informasi keuangan yang dibutuhkan oleh manajemen guna memudahkan pengelolaan

perusahaan. Formulir atau dokumen merupakan dokumen yang digunakan untuk merekam terjadinya transaksi. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 menjelaskan sistem akuntansi pemerintahan adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran dan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pemerintah.

Menurut Muam (2011) Laporan keuangan yang dihasilkan dari sistem akuntansi dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik bagi para pemangku kepentingan, antara lain 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. Pembahasan dalam kajian implementasi akuntansi keuangan desa terkait erat dengan Sistem akuntansi keuangan desa yang merupakan alat (tools) untuk menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah Desa. Salah satu langkah penting dalam sistem akuntansi adalah pencatatan transaksi (jurnal). Jurnal ini menjadi inti pada siklus akuntansi untuk menghasilkan laporan keuangan. Secara periodik, jurnal-jurnal tersebut diposting ke buku besar (ledger) masing-masing, selanjutnya diikhtisarkan dalam Neraca Saldo Sesudah Penyesuaian sebagai dasar untuk langkah berikutnya yaitu penyusunan Laporan Keuangan Desa.

### **C. Pengelolaan Keuangan Desa**

Pengelolaan Keuangan Desa adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, dan pertanggungjawaban keuangan desa. Penyelenggaraan kewenangan Desa berdasarkan hak asal usul dan kewenangan lokal berskala Desa didanai oleh APBDesa. Penyelenggaraan kewenangan lokal berskala Desa selain didanai oleh APB Desa, juga dapat didanai oleh anggaran pendapatan dan belanja negara dan anggaran pendapatan dan belanja daerah (Nordiana dkk., 2012).

Penyelenggaraan kewenangan Desa yang ditugaskan oleh Pemerintah didanai oleh anggaran pendapatan dan belanja negara. Dana anggaran pendapatan dan belanja negara dialokasikan pada bagian anggaran kementerian/lembaga dan disalurkan melalui satuan kerja perangkat daerah kabupaten/kota. Penyelenggaraan kewenangan Desa yang ditugaskan oleh pemerintah daerah didanai oleh anggaran pendapatan dan belanja daerah (Nordiawan dkk<sup>ii</sup>, 2012).

#### **D. Pelaporan Keuangan Desa**

Formulir/Daftar yang dipergunakan (Nordiawan dkk<sup>iii</sup>, 2012) :

1. Laporan semester pertama.
2. Laporan semester akhir tahun.
3. Laporan semester pertama berupa laporan realisasi APBDesa.

Pelaksana/Unit kerja yang terlibat:

1. Bendahara Desa
2. Sekretaris Desa
3. Kepala Desa
4. Camat atau sebutan lain
5. Bupati/Walikota

#### **Tahapan kegiatan:**

Kepala Desa menyampaikan laporan realisasi pelaksanaan APBDesa kepada Bupati/Walikota berupa (Nordiawan dkk<sup>iv</sup>, 2012) :

1. Laporan semester pertama;
2. Laporan semester akhir tahun.
3. Laporan semester pertama berupa laporan realisasi APBDesa.

Laporan realisasi pelaksanaan APBDesa disampaikan paling lambat pada akhir bulan Juli tahun berjalan. Laporan semester akhir tahun disampaikan paling lambat pada akhir bulan Januari tahun berikutnya.

**Langkah-langkah Pencatatan :**

1. Apabila Penerimaan Pendapatan diterima oleh Bendahara Desa maka berdasarkan dokumen Penerimaan dan lampirannya, Bendahara Desa mencatat transaksi pendapatan dengan menjurnal “Kas di Bendahara Desa” di debit dan “Pendapatan (sesuai jenisnya)” di kredit.

Kas di Bendahara Desa	xxx
-----------------------	-----

Pendapatan (sesuai jenisnya)	xxx
------------------------------	-----

Selanjutnya Pendapatan yang diterima kemudian disetor ke Rekening Kas Desa. Bendahara Desa kemudian mencatat transaksi penyetoran tersebut dengan menjurnal “Rekening Kas Desa” di debit dan “Kas di Bendahara Desa” di kredit.

Rekening Kas Desa	xxx
-------------------	-----

Kas di Bendahara Desa	xxx
-----------------------	-----

2. Apabila Penerimaan Pendapatan disetorkan langsung ke Rekening Kas Desa, maka Bendahara Desa berdasarkan dokumen Penerimaan dan lampirannya, mencatat transaksi pendapatan dengan menjurnal “Rekening Kas Desa” di debit dan “Pendapatan (sesuai jenisnya)” di kredit.

Rekening Kas Desa	xxx
-------------------	-----

Pendapatan (sesuai jenisnya)	xxx
------------------------------	-----

3. Apabila ada pengeluaran kas/belanja oleh Bendahara Desa maka berdasarkan dokumen pengeluaran dan lampirannya, Bendahara Desa mencatat transaksi pengeluaran/belanja dengan menjurnal “Belanja (sesuai jenisnya)” di debit dan “Kas di Bendahara Desa” di kredit.

Belanja (sesuai jenisnya)	xxx
---------------------------	-----

Kas di Bendahara Desa	xxx
-----------------------	-----

4. Apabila pengeluaran kas/belanja ditransfer/dibayarkan langsung dari Rekening Kas Desa, maka Bendahara Desa berdasarkan dokumen pengeluaran dan lampirannya, mencatat transaksi pengeluaran/belanja dengan menjurnal

“Rekening Kas Desa” di debit dan “Pendapatan (sesuai jenisnya)” di kredit.

Belanja (sesuai jenisnya)	xxx
Rekening Kas Desa	xxx

### E. Tujuan Laporan Keuangan Pemerintah Desa

Tujuan laporan keuangan desa adalah untuk menyajikan informasi realisasi anggaran dan posisi keuangan pemerintah desa yang bermanfaat bagi para pengguna dalam mengevaluasi kebijakan/keputusan lalu dan merencanakan kebijakan di masa depan. Tanggung jawab penyusunan dan penyajian laporan keuangan Pemerintah Desa berada pada Kepala Desa. Komponen laporan keuangan pemerintah desa terdiri atas (Halim dan Kusufi, 2013) :

- ✓ Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Desa; Kegiatan keuangan pemerintah Desa dibatasi dengan anggaran yang telah ditetapkan dan ketersediaan dana yang diperoleh. Laporan Realisasi Anggaran Desa menyediakan informasi mengenai apakah sumber daya ekonomi telah diperoleh dan digunakan sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan. Laporan Realisasi Anggaran Desa memuat anggaran dan realisasi selama periode pelaporan.

### F. Asas-Asas Pengelolaan Keuangan Desa

Asas-asas pengelolaan keuangan desa sebagaimana tertuang dalam Permendagri Nomor 113 Tahun 2014 yaitu, transparan, akuntabel, partisipatif serta dilakukan dengan tertib dan disiplin anggaran dengan uraian sebagai berikut (Halim dan Kusufi, 2013):

- a. Transparan yaitu prinsip keterbukaan yang memungkinkan masyarakat untuk mengetahui dan mendapat akses informasi seluas-luasnya tentang keuangan desa. Asas yang membuka diri terhadap hak masyarakat untuk memperoleh informasi yang benar, jujur, dan tidak diskriminatif tentang penyelenggaraan pemerintahan desa dengan tetap

- memperhatikan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- b. Akuntabel yaitu perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan. Asas akuntabel yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir kegiatan penyelenggaraan pemerintah desa harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat desa sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
  - c. Partisipatif yaitu setiap tindakan dilakukan dengan mengikut sertakan keterlibatan masyarakat, baik secara langsung maupun tidak langsung melalui lembaga perwakilan yang dapat menyalurkan aspirasinya. Pengelolaan Keuangan Desa, sejak tahap perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, dan pertanggungjawaban wajib melibatkan masyarakat para pemangku kepentingan di desa serta masyarakat luas, utamanya kelompok marjinal sebagai penerima manfaat dari program/kegiatan pembangunan di desa.
  - d. Tertib dan disiplin anggaran yaitu anggaran harus dilakukan secara konsisten dengan pencatatan atas penggunaannya sesuai dengan prinsip akuntansi keuangan di desa. Hal ini dimaksudkan bahwa pengelolaan keuangan desa harus sesuai dengan Peraturan Perundang-undangan yang berlaku.

### **G. Struktur Organisasi Pengelolaan Dana Desa**

Dalam siklus pengelolaan [keuangan desa](#), tanggung jawab dan tugas dari Kepala Desa dan Pelaksana Teknis Pengelolaan Keuangan Desa (PTPKD) digambarkan dalam bagan tugas dan tanggung jawab pengelola keuangan desa di bawah ini (Halim dan Kusufi, 2013):



a. Kepala Desa

Kepala Desa adalah Pemegang Kekuasaan Pengelolaan Keuangan Desa dan mewakili pemerintah desa dalam kepemilikan kekayaan milik desa yang dipisahkan. Dalam hal ini, Kepala Desa memiliki kewenangan:

1. Menetapkan kebijakan tentang pelaksanaan APB Desa;
2. Menetapkan Pelaksana Teknis Pengelolaan Keuangan Desa (PTPKD);
3. Menetapkan petugas yang melakukan pemungutan penerimaan desa;
4. Menyetujui pengeluaran atas kegiatan yang ditetapkan dalam APB Desa;
5. Melakukan tindakan yang mengakibatkan pengeluaran atas beban APB Desa.

Kepala Desa memegang jabatan selama 6 (enam) tahun terhitung tanggal pelantikan dan dapat menjabat paling lama 3 (tiga) kali masa jabatan secara berturut-turut atau tidak secara berturut-turut. Dalam melaksanakan kekuasaan Pengelolaan Keuangan Desa, Kepala Desa menguasai sebagian kekuasaannya kepada perangkat desa.

b. Sekretaris Desa

Sekretaris Desa selaku Koordinator PTPKD membantu Kepala Desa dalam melaksanakan Pengelolaan Keuangan Desa, dengan tugas:

1. Menyusun dan melaksanakan kebijakan pengelolaan APB Desa
2. Menyusun rancangan peraturan desa mengenai APB Desa, perubahan APB Desa dan pertanggungjawaban pelaksanaan APB Desa
3. Melakukan pengendalian terhadap pelaksanaan kegiatan yang telah ditetapkan dalam APB Desa
4. Menyusun pelaporan dan pertanggungjawaban pelaksanaan APB Desa

5. Melakukan verifikasi terhadap Rencana Anggaran Belanja (RAB), bukti-bukti penerimaan dan pengeluaran APB Desa (SPP).

Sekretaris Desa mendapatkan pelimpahan kewenangan dari Kepala Desa dalam melaksanakan Pengelolaan Keuangan Desa, dan bertanggungjawab kepada Kepala Desa.

c. Kepala Seksi

Kepala Seksi merupakan salah satu unsur dari PTPKD yang bertindak sebagai pelaksana kegiatan sesuai dengan bidangnya. Sesuai pasal 64 PP Nomor 43 Tahun 2014 dinyatakan bahwa desa paling banyak terdiri dari 3 (tiga) seksi. Kepala Seksi mempunyai tugas:

1. Menyusun RAB kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya;
2. Melaksanakan kegiatan dan/atau bersama Lembaga Kemasyarakatan Desa yang telah ditetapkan di dalam APB Desa;
3. Melakukan tindakan pengeluaran yang menyebabkan atas beban anggaran belanja kegiatan;
4. Mengendalikan pelaksanaan dengan melakukan pencatatan dalam Buku Pembantu Kas Kegiatan;
5. Melaporkan perkembangan pelaksanaan kegiatan kepada Kepala Desa;
6. Mengajukan SPP dan melengkapinya dengan bukti-bukti pendukung atas beban pengeluaran pelaksanaan kegiatan.

d. Bendahara Desa

Bendahara Desa merupakan salah satu unsur dari PTPKD yang dijabat oleh kepala/staf urusan keuangan dan memiliki tugas untuk membantu Sekretaris Desa. Bendahara Desa mengelola keuangan desa yang meliputi penerimaan pendapatan desa dan pengeluaran/pembiayaan dalam rangka pelaksanaan APB Desa.

Penatausahaan dilakukan dengan menggunakan Buku Kas Umum, Buku Kas Pembantu Pajak, dan Buku Bank. Penatausahaan yang dilakukan antara lain meliputi yaitu:

1. Menerima, menyimpan, menyetorkan/membayar;
2. Memungut dan menyetorkan PPh dan pajak lainnya;
3. Melakukan pencatatan setiap penerimaan dan pengeluaran serta melakukan tutup buku setiap akhir bulan secara tertib;
4. Mempertanggung jawabkan uang melalui laporan pertanggung jawaban.

#### **H. Dasar Hukum yang Mengatur Akuntansi Keuangan Desa**

Ketentuan Umum pada Bab I Pasal 1 meliputi 23 pengertian istilah yang ada dalam Permedagri Nomor 113 tahun 2014 ini, Dalam Peraturan Menteri ini yang dimaksud dengan:

1. Desa adalah desa dan desa adat atau yang disebut dengan nama lain, selanjutnya disebut 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 Republik Indonesia.
2. Pemerintahan Desa adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat dalam sistem pemerintahan Negara Kesatuan Republik Indonesia.
3. Pemerintah Desa adalah kepala Desa atau yang disebut dengan nama lain dibantu perangkat Desa sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Desa.
4. Pemerintah Desa adalah kepala Desa atau yang disebut dengan nama lain dibantu perangkat Desa sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Desa.
5. Badan Permusyawaratan Desa atau yang disebut dengan nama lain adalah lembaga yang melaksanakan fungsi

pemerintahan yang anggotanya merupakan wakil dari penduduk Desa berdasarkan keterwakilan wilayah dan ditetapkan secara demokratis.

6. Keuangan Desa adalah semua hak dan kewajiban Desa yang dapat dinilai dengan uang serta segala sesuatu berupa uang dan barang yang berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban Desa.
7. Pengelolaan Keuangan Desa adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, dan pertanggungjawaban keuangan desa.
8. Rencana Kerja Pemerintah Desa, selanjutnya disebut RKPDesa, adalah penjabaran dari Rencana Pembangunan Jangka Menengah Desa untuk jangka waktu 1 (satu) tahun.
9. Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa, selanjutnya disebut APBDDesa, adalah rencana keuangan tahunan Pemerintahan Desa.
10. Dana Desa adalah dana yang bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara yang diperuntukkan bagi Desa yang ditransfer melalui Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Kabupaten/Kota dan digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan, pelaksanaan pembangunan, pembinaan kemasyarakatan, dan pemberdayaan masyarakat.
11. Alokasi Dana Desa, selanjutnya disingkat ADD, adalah dana perimbangan yang diterima kabupaten/kota dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah kabupaten/kota setelah dikurangi Dana Alokasi Khusus.
12. Kelompok transfer adalah dana yang bersumber dari Anggaran Pendapatan Belanja Negara, Anggaran Pendapatan Belanja Daerah Provinsi dan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah Kabupaten/Kota.
13. Pemegang Kekuasaan Pengelolaan Keuangan Desa adalah Kepala Desa atau sebutan nama lain yang karena

- jabatannya mempunyai kewenangan menyelenggarakan keseluruhan pengelolaan keuangan desa.
14. Pelaksana Teknis Pengelolaan Keuangan Desa yang selanjutnya disingkat PTPKD adalah unsur perangkat desa yang membantu Kepala Desa untuk melaksanakan pengelolaan keuangan desa.
  15. Sekretaris Desa adalah bertindak selaku koordinator pelaksanaan pengelolaan keuangan desa.
  16. Kepala Seksi adalah unsur dari pelaksana teknis kegiatan dengan bidangnya.
  17. Bendahara adalah unsur staf sekretariat desa yang membidangi urusan administrasi keuangan untuk menatausahakan keuangan desa.
  18. Rekening Kas Desa adalah rekening tempat menyimpan uang Pemerintahan Desa yang menampung seluruh penerimaan Desa dan digunakan untuk membayar seluruh pengeluaran Desa pada Bank yang ditetapkan.
  19. Penerimaan Desa adalah Uang yang berasal dari seluruh pendapatan desa yang masuk ke APBDesa melalui rekening kas desa.
  20. Pengeluaran Desa adalah Uang yang dikeluarkan dari APBDesa melalui rekening kas desa.
  21. Surplus Anggaran Desa adalah selisih lebih antara pendapatan desa dengan belanja desa.
  22. Defisit Anggaran Desa adalah selisih kurang antara pendapatan desa dengan belanja desa.
  23. Sisa Lebih Perhitungan Anggaran yang selanjutnya disingkat SILPA adalah selisih lebih realisasi penerimaan dan pengeluaran anggaran selama satu periode anggaran.
  24. Peraturan Desa adalah peraturan perundang-undangan yang ditetapkan oleh Kepala Desa setelah dibahas dan disepakati bersama Badan Permusyawaratan Desa.



# BAB XII

## AKUNTANSI ORGANISASI NIRLABA

### TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM

Mahasiswa Mampu Memahami Konsep Akuntansi Organisasi Nirlaba

### TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Sifat Organisasi Nonlaba
2. Prinsip-Prinsip Akuntansi Organisasi Nonlaba (*Not-For-Profit Accounting rinciples*)
3. Laporan Keuangan Organisasi Nonlaba (*Financial Statemnet Of Not-For Profit Organizations*)
4. Laporan Posisi Keuangan Laporan Arus Kas
5. Kontribusi
6. Investasi dan Pendapatan Investasi (*Investments and Investment Income*) Transfer-transfer yang Tidak Termasuk Kontribusi (*Transfers that Are Not Contributions*) Prinsip-prinsip Pengukuran (*Measurement Principles*) Akuntansi Dana (*Fund Accounting*)
7. Ciri-Ciri Organisasi Nirlaba

### **A. Sifat Organisasi Nonlaba (*The Nature Of Not-For-Profit Oganizations*)**

Kita dapat membedakan organisasi Nonlaba dengan perusahaan Bisnis komersial dengan meneliti sifat karakteristiknya. Pertama memang didisain, bahwa organisasi Nonlaba memiliki sektor entiti yang sangat berbeda, dimana pemiliknya adalah publik dan privat, para dermawan dan pempromosi diri (*self promoting*) memperoleh pembebasan pajak dan atau dapat dikenakan pajak. Meskipun istilah Nonlaba rasanya dapat membentuk *salvation army* (Organisasi semi-militer Kristen) dan gereja, organisasi nonlaba. Organisasi nirlaba

memiliki perbedaan yang cukup signifikan dengan organisasi yang berorientasi kepada laba. Dalam menjalankan kegiatannya, organisasi nirlaba tidak semata-mata digerakkan oleh tujuan untuk mencari laba. Meski demikian not-for-profit juga harus diartikan sebagai not-for-loss. Oleh karena itu, organisasi nirlaba selayaknya pun tidak mengalami defisit. Adapun bila organisasi nirlaba memperoleh surplus, maka surplus tersebut akan dikembalikan kembali untuk pemenuhan kepentingan publik, dan bukan untuk memperkaya pemilik organisasi nirlaba tersebut.

Dalam hal kepemilikan, kepemilikan dalam organisasi nirlaba tidak dapat dijual, dialihkan, atau ditebus kembali sebagaimana pada organisasi bisnis. Selain itu, kedua jenis organisasi tersebut berbeda dalam hal cara organisasi memperoleh sumber daya yang dibutuhkan untuk melakukan berbagai aktivitas operasinya. Organisasi nirlaba umumnya memperoleh sumber daya dari sumbangan para anggota dan donatur lain, yang idealnya, tidak mengharapkan adanya pengembalian atas donasi yang mereka berikan. Lebih lanjut, walaupun tidak meminta adanya pengembalian, namun para donatur sebagai salah satu stakeholder utama organisasi nirlaba tentunya mengharapkan adanya pengembalian atas sumbangan yang mereka berikan. Para donatur ini, baik mempersyaratkan atau tidak, tentu tetap menginginkan pelaporan serta pertanggungjawaban yang transparan atas dana yang mereka berikan. Para donatur ingin mengetahui bagaimana dana yang mereka berikan dikelola dengan baik dan dipergunakan untuk memberi manfaat bagi kepentingan publik.

Untuk itu, organisasi nirlaba perlu menyusun laporan keuangan. Hal ini bagi sebagian organisasi nirlaba yang scope-nya masih kecil serta sumber daya-nya masih belum memadai, mungkin akan menjadi hal yang menantang untuk dilakukan. Terlebih karena organisasi nirlaba jenis ini umumnya lebih fokus pada pelaksanaan program ketimbang mengurus administrasi.



Namun, hal tersebut tidak boleh dijadikan alasan karena organisasi nirlaba tidak boleh hanya mengandalkan pada kepercayaan yang diberikan para donaturnya. Akuntabilitas sangat diperlukan agar dapat dapat memberikan informasi yang relevan dan dapat diandalkan kepada donatur, regulator, penerima manfaat dan publik secara umum. Menurut PSAK 45, organisasi nirlaba perlu menyusun setidaknya 4 jenis laporan keuangan sebagai berikut:

1. Laporan posisi keuangan (neraca) pada akhir periode laporan
2. Laporan aktivitas untuk suatu periode pelaporan
3. Laporan arus kas untuk suatu periode pelaporan
4. Catatan atas laporan keuangan

Dari keempat jenis laporan tersebut, dapat dicermati bahwa laporan keuangan organisasi nirlaba mirip dengan organisasi bisnis, kecuali pada 3 hal utama, yaitu:

Komponen laporan posisi keuangan organisasi nirlaba memiliki beberapa keunikan bila dibandingkan dengan komponen laporan keuangan organisasi bisnis. Hal ini akan dijelaskan pada bagian berikutnya. Organisasi nirlaba tidak memiliki laporan laba rugi, namun laporan ini dapat dianalogikan dengan laporan aktivitas. Informasi sentral dalam laporan laba rugi umumnya terletak pada komponen laba atau rugi yang dihasilkan organisasi bisnis dalam satu periode. Sementara itu, informasi sentral dalam laporan aktivitas terletak pada perubahan aset neto yang dikelola oleh organisasi nirlaba. Organisasi nirlaba tidak memiliki laporan perubahan ekuitas sebagaimana layaknya organisasi bisnis. Hal ini disebabkan organisasi nirlaba tidak dimiliki oleh entitas manapun. Ekuitas dalam organisasi nirlaba bisa dianalogikan dengan aset neto yang akan disajikan pada laporan aktivitas. Aset neto tersebut terdiri dari tiga jenis, sebagaimana dijelaskan berikut ini:

1. Aset neto tidak terikat adalah sumber daya yang penggunaannya tidak dibatasi untuk tujuan tertentu oleh

penyumbang. Adapun bila sumbangan tersebut terikat, itu berarti sumbangan tersebut dibatasi penggunaannya oleh penyumbang untuk tujuan tertentu. Pembatasan tersebut dapat bersifat permanen atau temporer.

2. Aset neto terikat temporer adalah sumber daya yang pembatasan penggunaannya dipertahankan sampai dengan periode tertentu atau sampai dengan terpenuhinya keadaan tertentu. Pembatasan penggunaan ini bisa ditetapkan oleh donatur maupun oleh organisasi nirlaba itu sendiri (misal: untuk melakukan ekspansi, atau untuk membeli aset tertentu).
3. Aset neto terikat permanen adalah sumber daya yang pembatasan penggunaannya dipertahankan secara permanen. Namun demikian, organisasi nirlaba diizinkan untuk menggunakan sebagian atau semua penghasilan atau manfaat ekonomi lainnya yang berasal dari sumber daya tersebut. Contoh aset jenis ini adalah dana abadi, warisan, maupun wakaf.

Meski PSAK 45 didedikasikan bagi organisasi nirlaba, namun standar ini juga dapat diterapkan oleh lembaga pemerintah, dan unit-unit sejenis lainnya. Namun perlu dicatat bahwa penerapan pada organisasi selain nirlaba tersebut hanya dapat dilakukan sepanjang tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Perbedaan organisasi nirlaba dengan organisasi laba Banyak hal yang membedakan antara organisasi nirlaba dengan organisasi lainnya (laba). Dalam hal kepemilikan, tidak jelas siapa sesungguhnya 'pemilik' organisasi nirlaba, apakah anggota, klien, atau donatur. Pada organisasi laba, pemilik jelas memperoleh untung dari hasil usaha organisasinya. Dalam hal donatur, organisasi nirlaba membutuhkannya sebagai sumber pendanaan. Berbeda dengan organisasi laba yang telah memiliki sumber pendanaan yang jelas, yakni dari keuntungan usahanya. Dalam hal penyebaran tanggung jawab, pada organisasi laba telah jelas siapa yang menjadi Dewan Komisaris, yang

kemudian memilih seorang Direktur Pelaksana. Sedangkan pada organisasi nirlaba, hal ini tidak mudah dilakukan. Anggota Dewan Komisaris bukanlah 'pemilik' organisasi.

**B. Organisasi Nonlaba-Pemerintahan (*A Governmental Not-for-Profit organizations*)**

Organisasi Nonlaba Pemerintahan mempunyai salah satu kriteria dan karakteristik berikut:

- a. Pimpinan dipilih dengan pemilihan (umum) atau oleh pemerintah pusat atau pemerintah lokal;
- b. Pemerintah dapat secara sepihak memutuskan untuk mengahiri atau membubarkan entiti, dengan mengambil kembali aset untuk dikembalikan kepada pemerintah;
- c. Atau entiti mendapat peran/otoritas untuk memungut pajak/retribusi. (Beams, *et al.*, 2006 p.749)

Tidak seperti tujuan umum pemerintah (*general-purposes governments*), seperti Pemerintah pusat dan kotamadya, GASB mendefinisikan aturan terpisah berupa hukum/tujuan khusus pemerintah (*specialpurpose governments*). Governmental NFPOs karenanya termasuk yang mempunyai tujuan khusus, dan umumnya mengikuti standar-standar GASB. Pernyataan GASB nomor 34 dan 35 untuk tujuan khusus pemerintah dengan lebih dari satu program pemerintah dan/atau pemerintahan dan aktivitas bisnis (*business-type activities*) yang membuat laporan baik laporan pemerintahan yang diperluas dan laporan keuangan bentuk dana (*governmentwide and fund financial statements*).

Organisasi Nonlaba Pemerintahan karenanya adalah dengan hukum khusus pemerintah, sehingga umumnya wajib untuk mengikuti standar-standar GASB; Bagaimanapun, kekecualian GASB statement no. 29 "*the use of NFPOs accounting principles by governmental entities*". FASB statement no. 116, 117, dan 124 semata-mata terutama untuk organisasi NFPOs, namun beberapa organisasi NFPOS pemerintahan mempunyai dua opsi (walaupun GASB 29 melarang menggunakan FASB). Opsi kesatu, menggunakan model standar akuntansi pemerintahan

(berdasarkan GASB statement 29), dan lainnya (opsi kedua) menggunakan model AICPA untuk entiti yang meskipun GASB mengadopsi statement 29 (untuk NPOs pemerintahan yang bersifat mencari laba, seperti BUMN/BUMD). Opsi kedua tersebut tidak dapat dipakai untuk entiti yang tidak menggunakan model AICPA tatkala statement no. 29 (GASB) menjadi efektif digunakan atau dibentuk sesudah itu.

**C. Organisasi Nonlaba Non-Pemerintahan  
(*Nongovernmental Not-For-Profit Organizations*)**

Organisasi nonlaba non-pemerintah (privat) adalah entiti nonlaba yang tidak ada hubungan dengan elemen pemerintah. Semua organisasi nonlaba non-pemerintah esensinya menggunakan basis panduan yang sama, meskipun sifat dari transaksinya berbeda. Terutama standar FASB yang memberikan panduan bagi entiti tersebut. yaitu Pernyataan FASB nomor 116, "Akuntansi untuk penerimaan dan pembuatan kontribusi; (*Accounting for Contributions Received and Contributions Made*), yang memuat standar-standar tentang kontribusi, dan pernyataan nomor 117, *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, tentang laporan keuangan untuk organisasi nonlaba. yang merupakan mengidentifikasi laporan keuangan yang harus dibuat oleh organisasi nonlaba nonpemerintah.

**D. Prinsip-Prinsip Akuntansi Organisasi Nonlaba  
(*Not-For-Profit Accounting Principles*)**

Sampai tahun 1993, organisasi nonlaba terutama menggunakan panduan prinsip akuntansi dan laporan keuangan dari AICPA. AICPA mempublikasikan empat panduan yang berhubungan dengan empat kategori organisasi nonlaba nonpemerintahan (VHWOs, HCEs, Cse'Us, and Other NFPOs / Sukarelawan Kesehatan dan Kesejahteraan, Rumah Sakit, Perguruan Tinggi dan Universitas, dan Organisasi Nonlaba Lainnya). Pada awal tahun 1990-an, FASB mengambil prakarsa aktif membuat aturan dan standar-standar organisasi nonlaba,

dengan mengeluarkan Pernyataan no. 116 dan 117. Standar-standar tersebut diterapkan kepada semua entiti nonlaba nonpemerintahan, membantu standarisasi akuntansi dan laporan keuangan untuk sektor organisasi nonlaba. Lebih lagi FASB menerbitkan pernyataan no. 124 dan 135, yang khusus berhubungan dengan organisasi-organisasi Nonlaba. Tahun 1999 AICPA *Audit and Accounting Guide: Not-for-Profit Organizations*, yang mempersatukan tiga panduan terdahulu (Sukarelawan Kesehatan dan Kesejahteraan, Rumah Sakit, Perguruan Tinggi dan Universitas, dan Organisasi Nonlaba Lainnya), termasuk standar FASB untuk organisasi-organisasi nonlaba sebagai panduan tambahan.

#### **E. Laporan Keuangan Organisasi Nonlaba (Financial Statemnet Of Not-For Profit Organizations)**

FASB Statement No. 117 meminta organisasi nonlaba menyiapkan satu set laporan keuangan yang memuat laporan posisi keuangan (*statement of financial position*), laporan aktivitas (*statement of activities*), laporan arus kas (*statement of cash flows*), dan catatan atas laporan keuangan (*notes*). Dalam laporan keuangan tersebut diklasifikasikan aset bersih, pendapatan, biaya, keuntungan dan kerugian sesuai dengan tiga kelas aset bersih (*net assets*): Aset bersih tak bersyarat, aset bersih bersyarat temporer, dan aset bersih bersyarat tetap (*unrestricted net assets, temporarily restricted net assets, and permanently restricted net assets*), sesuai dengan keadaan ada atau tidaknya persyaratan donor.

FASB Statement no. 116 mendefinisikan 3 kelas sebagai berikut:

- 1) Aset bersyarat permanen adalah bagian aset yang dibatasi penggunaannya oleh persyaratan donor yang tidak mempunyai kedaluwarsa dan tidak boleh dipindah oleh tindakan entiti nonlaba.
- 2) Aset bersyarat temporer adalah bagian dari aset yang dibatasi oleh persyaratan donor baik waktu jatuh tempo

persyaratan (*time restriction*) maupun dapatnya dipindah apabila persyaratan telah dipenuhi oleh organisasi (*purpose restriction*).

- 3) Aset tak bersyarat adalah bagian aset yang tidak dibatasi persyamtan oleh donor. Organisasi dapat melaporkan pendapatan, keuntungan dan kerugian dalam setiap kelas aset. tetapi biaya dilaporkan hanya dalam kelas aset tak bersyarat (Beams, *et al*, 2006 p.751)

Laporan keuangan organisasi nirlaba meliputi:

1. Laporan posisi keuangan pada akhir periode laporan,
2. Laporan aktivitas serta
3. Laporan arus kas untuk suatu periode pelaporan, dan
4. Catatan atas laporan keuangan. Laporan Posisi Keuangan / Neraca

Laporan ini bertujuan untuk menyediakan informasi mengenai aset, kewajiban, dan aset bersih dan informasi mengenai hubungan di antara unsur-unsur tersebut pada waktu tertentu. Informasi ini dapat membantu para penyumbang, anggota organisasi, kreditur dan pihak-pihak lain untuk menilai: Kemampuan organisasi untuk memberikan jasa secara berkelanjutan, dan Likuiditas, fleksibilitas keuangan, kemampuan untuk memenuhi kewajibannya, serta kebutuhan pendanaan eksternal.

Lebih lanjut, komponen dalam laporan posisi keuangan mencakup:

1. Aset
  - Kas dan setara kas. Bila ada kas atau aset lain yang dibatasi penggunaannya oleh penyumbang, maka hal ini harus disajikan terpisah dari kas atau aset lain yang tidak terikat penggunaannya.
  - Piutang (misalnya: piutang pasien, pelajar, anggota, dan penerima jasa yang lain);
  - Persediaan;
  - Sewa, asuransi, dan jasa lainnya yang dibayar di muka;

- Surat berharga/efek dan investasi jangka panjang;
- Tanah, gedung, peralatan, serta aset tetap lainnya yang digunakan untuk menghasilkan barang dan jasa, dan lain-lain.

Bila dilihat dari susunan tersebut, dapat dipahami bahwa penyajian aset pada laporan posisi keuangan suatu organisasi nirlaba juga diurutkan berdasarkan likuiditasnya – kemampuan suatu aset untuk dengan mudah dikonversi menjadi kas.

2. Liabilitas

- Utang dagang;
- Pendapatan diterima dimuka;
- Utang jangka panjang, dan lain-lain

Dalam penyajiannya, liabilitas tetap diurutkan berdasarkan masa jatuh temponya.

3. Aset Bersih. Aset bersih tidak terikat. Aset bersih jenis ini umumnya meliputi pendapatan dari jasa, penjualan barang, sumbangan, dan dividen atau hasil investasi, dikurangi beban untuk memperoleh pendapatan tersebut. Batasan terhadap penggunaan aset bersih tidak terikat dapat berasal dari sifat organisasi, lingkungan operasi, dan tujuan organisasi yang tercantum dalam akte pendirian, serta dari perjanjian kontraktual dengan pemasok, kreditur dan pihak lain yang berhubungan dengan organisasi.

Aset bersih terikat temporer. Pembatasan ini bisa berupa pembatasan waktu maupun penggunaan, ataupun keduanya. Contoh pembatasan temporer ini bisa berlaku terhadap (1) sumbangan berupa aktivitas operasi tertentu, (2) investasi untuk jangka waktu tertentu, (3) penggunaan selama periode tertentu dimasa depan, atau (4) pemerolehan aset tetap. Informasi mengenai jenis pembatasan ini dapat disajikan sebagai unsur terpisah dalam kelompok aset bersih terikat temporer atau disajikan dalam catatan atas laporan keuangan.

Aset bersih terikat permanen. Pembatasan ini bisa dilakukan terhadap (1) aset seperti tanah atau karya seni yang disumbangkan untuk tujuan tertentu, untuk dirawat dan tidak untuk dijual, atau (2) aset yang disumbangkan untuk investasi yang mendatangkan pendapatan secara permanen. Kedua jenis pembatasan ini dapat disajikan sebagai unsur terpisah dalam kelompok aset bersih yang penggunaannya dibatasi secara permanen atau disajikan dalam catatan atas laporan keuangan.

Contoh laporan posisi keuangan : Laporan Posisi Keuangan

#### 4. Laporan Aktivitas

Tujuan utama laporan aktivitas adalah menyediakan informasi mengenai pengaruh transaksi dan peristiwa lain yang mengubah jumlah dan sifat aset bersih, hubungan antar transaksi, dan peristiwa lain, dan bagaimana penggunaan sumber daya dalam pelaksanaan berbagai program atau jasa. Perubahan aset bersih dalam laporan aktivitas biasanya melibatkan 4 jenis transaksi, yaitu (1) pendapatan, (2) beban, (3) gains and losses, dan (4) reklasifikasi aset bersih. Seluruh perubahan aset bersih ini nantinya akan tercermin pada nilai akhir aset bersih yang disajikan dalam laporan posisi keuangan.

Adapun informasi dalam laporan ini dapat membantu para stakeholders untuk:

- a. Mengevaluasi kinerja organisasi nirlaba dalam suatu periode,
- b. Menilai upaya, kemampuan, dan kesinambungan organisasi dan memberikan jasa, dan
- c. Menilai pelaksanaan tanggung jawab dan kinerja manajer.

Secara umum, ketentuan dalam Laporan Aktivitas adalah sebagai berikut:

- a. Pendapatan disajikan sebagai penambah aset bersih tidak terikat, kecuali jika penggunaannya dibatasi oleh penyumbang.
- b. Beban disajikan sebagai pengurang aset bersih tidak terikat.



- c. Sumbangan dapat disajikan sebagai penambah aset bersih tidak terikat, terikat permanen, atau terikat temporer, tergantung pada ada tidaknya pembatasan. Jika ada sumbangan terikat temporer yang pembatasannya tidak berlaku lagi dalam periode yang sama, maka sumbangan tersebut dapat disajikan sebagai sumbangan tidak terikat sepanjang disajikan secara konsisten dan diungkapkan sebagai kebijakan akuntansi. Keuntungan dan kerugian dari investasi dan aset (atau kewajiban) lain diakui sebagai penambah atau pengurang aset bersih tidak terikat, kecuali jika penggunaannya dibatasi.

Selain dari ketiga jenis aset bersih yang ada sebagaimana dijelaskan sebelumnya, organisasi nirlaba tetap berpeluang untuk menambah klasifikasi aset bersih sekiranya diperlukan. Klasifikasi ini bisa dilakukan menurut kelompok operasi atau non-operasi, dapat dibelanjakan atau tidak dapat dibelanjakan, telah direalisasi atau belum direalisasi, berulang atau tidak berulang, atau dengan cara lain yang sesuai dengan aktivitas organisasi.

Lebih lanjut, komponen dalam laporan aktivitas mencakup:

- a. Pendapatan
- b. Sumbangan;
- c. Jasa layanan;
- d. Penghasilan investasi.

Semua pendapatan tersebut disajikan secara bruto. Namun, khusus untuk pendapatan investasi dapat disajikan secara neto dengan syarat beban-beban terkait, seperti beban penitipan dan beban penasihat investasi, diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan. Komponen lain yang juga disajikan dalam jumlah neto adalah keuntungan dan kerugian yang berasal dari transaksi insidental atau peristiwa lain yang berada di luar pengendalian organisasi dan manajemen. Misalnya, keuntungan atau kerugian penjualan tanah dan gedung yang tidak digunakan lagi.

a. Beban

- Beban terkait program pemberian jasa. Aktivitas terkait dengan beban jenis ini antara lain aktivitas untuk menyediakan barang dan jasa kepada para penerima manfaat, pelanggan, atau anggota dalam rangka mencapai tujuan atau misi organisasi.
- Beban terkait aktivitas pendukung (meliputi semua aktivitas selain program pemberian jasa). Umumnya, aktivitas pendukung mencakup.

Aktivitas manajemen dan umum, meliputi pengawasan, manajemen bisnis, pembukuan, penganggaran, pendanaan, dan aktivitas administratif lainnya. Aktivitas pencarian dana, meliputi publikasi dan kampanye pencarian dana; pengadaan daftar alamat penyumbang; pelaksanaan acara khusus pencarian dana; pembuatan dan penyebaran manual, petunjuk, dan bahan lainnya; dan pelaksanaan aktivitas lain dalam rangka pencarian dana dari individu, yayasan, pemerintah dan lain-lain. Aktivitas pengembangan anggota meliputi pencarian anggota baru dan pengumpulan iuran anggota, hubungan dan aktivitas sejenis.

Perlu dicermati bahwa laporan aktivitas atau catatan atas laporan keuangan harus menyajikan informasi mengenai beban menurut klasifikasi fungsional, seperti menurut kelompok program jasa utama dan aktivitas pendukung. Klasifikasi ini bermanfaat untuk membantu para stakeholders dalam menilai pemberian jasa dan penggunaan sumber daya. Disamping penyajian klasifikasi beban secara fungsional, organisasi nirlaba dianjurkan untuk menyajikan informasi tambahan mengenai beban menurut sifatnya. Misalnya, berdasarkan gaji, sewa, listrik, bunga, penyusutan.

Contoh Laporan aktivitas :

Entitas Nirlaba

5. Laporan Arus Kas

Tujuan utama laporan arus kas adalah menyajikan informasi mengenai penerimaan dan pengeluaran kas dalam suatu periode.

Adapun klasifikasi penerimaan dan pengeluaran kas pada laporan arus kas organisasi nirlaba, sama dengan yang ada pada organisasi bisnis, yaitu: arus kas dari aktivitas operasi, aktivitas investasi dan aktivitas pendanaan. Metode penyusunan laporan arus kas pun bisa menggunakan metode langsung (*direct method*) maupun metode tidak langsung (*indirect method*). Arus kas dari aktivitas operasi umumnya berasal dari pendapatan jasa, sumbangan, dan dari perubahan atas aset lancar dan kewajiban lancar yang berdampak pada kas. Sementara itu, arus kas dari aktivitas investasi biasanya mencatat dampak perubahan aset tetap terhadap kas, misal karena pembelian peralatan, penjualan tanah, dsb. Lebih lanjut, arus kas dari aktivitas pendanaan berasal dari penerimaan kas dari penyumbang yang penggunaannya dibatasi untuk jangka panjang; penerimaan kas dari sumbangan dan penghasilan investasi yang penggunaannya dibatasi untuk perolehan, pembangunan dan pemeliharaan aset tetap, atau peningkatan dana abadi (*endowment*), atau dari hasil investasi yang dibatasi penggunaannya untuk jangka panjang.

Sementara itu, ada kalanya organisasi nirlaba melakukan transaksi yang mengakibatkan perubahan pada komponen posisi keuangan, namun perubahan tersebut tidak mengakibatkan kas. Misalnya, adanya pembelian kendaraan operasional dengan utang, sumbangan berupa bangunan atau aset investasi lainnya. Transaksi sejenis ini (yang tidak mengakibatkan adanya perubahan kas) harus diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan.

#### **F. Laporan Posisi Keuangan (Statement of Financial Position)**

Laporan Posisi Keuangan atau laporan *balance sheet* melaporkan aset, hutang dan aset bersih. Laporan aset bersih dalam total dan perincian tiga kelas aset bersih (aset tak bersyarat, bersyarat temporal; dan bersyarat permanen). Jumlah Aset bersih Bersyarat Permanen dan Aset Bersih Bersyarat Temporer dinyatakan dalam neraca atau dalam Catatan yang

mana yang akan dipilih. Aset yang diterima dari donor dengan syarat untuk tujuan jangka panjang harus dipisahkan dari aset yang boleh digunakan sekarang. Laporan komparatif dengan periode yang lalu tidak diperlukan (Beams, *et al.*2006, p.751)

### **G. Laporan Aktivitas (*Statement of Activities*)**

Laporan aktivitas menyajikan laporan bagaimana sumber daya digunakan untuk berbagai program dan pelayanan. Akuntansi organisasi nonlaba untuk pendapatan dan biaya menggunakan basis akrual. Pernyataan nomor 93 mengharuskan organisasi nonlaba mengakui biaya penyusutan (*depreciation*) aset jangka panjang (aset tetap). Organisasi nonlaba harus mencatat depresiasi meskipun aset dari pemberian, sesuai dengan definisi pemberian (*collections*) tidak memerlukan kapitalisasi dan depresiasi. Laporan aktivitas berfokus pada organisasi secara keseluruhan. Laporan ini melaporkan perubahan dalam aset bersih, saldo akhir aset bersih, harus sama dengan saldo aset bersih dalam neraca. Laporan juga menyatakan pendapatan, biaya, keuntungan dan kerugian kelas aset bersih (aset yang bersyarat permanen, bersyarat sementara, dan aset yang tidak bersyarat).

Pendapatan, menaikkan aset bersih tak bersyarat, kecuali aset yang diterima bersyarat oleh persyaratan donor. Keuntungan dan kerugian dalam investasi menaikkan atau mengurangi aset bersih tak bersyarat, kecuali penggunaannya bersyarat secara eksplisit oleh persyaratan donor atau hukum. Biaya selalu mengurangi aset bersih tak bersyarat. Aset bersih bersyarat permanen dan temporer dinyatakan dalam aset bila belum jatuh tempo sesuai persyaratan. Bila sudah jatuh tempo sesuai persyaratan donor, dapat ditempatkan sebagai aset bersih tak bersyarat, yang harus dilakukan secara konsisten. Umumnya, organisasi nonlaba melaporkan pendapatan (*revenues*) dan biaya (*expenses*) dalam jumlah *gross*. Keuntungan (*gains*) dan kerugian (*losses*) dari transaksi insidental atau kejadian luar biasa dilaporkan dalam jumlah bersih (*net*) atas biaya yang bersangkutan. Lebih lanjut

klasifikasi atas Pendapatan, biaya, keuntungan dan kerugian dari Operasi (*operating*), atau nonoperasi (*non-operating*) dan sebagainya dibuat secara operasional.

Organisasi nonlaba melaporkan biaya dalam bentuk klasifikasi fungsional, sebagian besar adalah jasa Program dan jasa Supporting. jasa program adalah aktivitas yang menyalurkan barang atau jasa untuk memenuhi tujuan atau misi organisasi terhadap para penerima jasa atau pelanggan, atau anggota jasa supporting adalah semua aktivitas diluar jasa program yang termasuk jasa supporting adalah:

- a. Manajemen dan Umum (*management and general*). Pengawas, manajemen bisnis, administrasi umum, keuangan, dan aktivitas administrasi terkait.
- b. Pengumpulan Dana (*Fund raising*). Publikasi dan kampanye untuk pengumpulan dana, memelihara daftar donor, acara untuk special fund raising, penyiapan dan distribusi manual *fund raising*, instruksi-instruksi, dan lain-lain untuk permintaan kontribusi.
- c. Aktivitas Pengembangan Anggota Donatur (*Membership-development activities*). Permintaan menjadi prospektif anggota, dan pemeliharaan anggota yang ada, serta hubungan keanggotaan (Beams, *et al.*,2006 p:751-752)

#### **H. Laporan Arus Kas (*Statement of Cash Flows*)**

Statement no.117 memperluas FASB statement no. 95 tentang "*Statement of Cash Flows*", untuk organisasi nonlaba. Organisasi nonlaba menggunakan klasifikasi dan definisi yang sama dengan perusahaan bisnis kecuali deskripsi *Financing Activities* (Aktivitas Pendanaan) diperluas dengan memasukkan sumber daya dari donor yang dibatasi untuk tujuan jangka panjang. Laporan arus kas tentang *permanently endowments* (dana abadi) nonlaba dilaporkan sebagai Aktivitas Investasi (*Investing Activities*). Dalam menyusun laporan arus kas, tidak boleh menggabungkan kas yang dibatasi untuk tujuan jangka panjang dengan kas yang didapat untuk penggunaan sekarang

dalam neraca. Laporan dapat menggunakan metode langsung maupun metode tidak langsung (Beams, *et.el.*,2006 p. 753).

**I. Kontribusi (Contributions)**

Statement no. 116 mendefinisikan, kontribusi adalah transfer uang tanpa syarat atau aset lain kepada entiti atau penyelesaian hutang atau pembatalan kewajiban secara sukarela, atau saling transfer dengan lain entiti bukan sebagai pemilik. Misalnya aset lain, termasuk gedung, sekuritas, penggunaan fasilitas atau jasa, dan pemberian tanpa syarat.

**J. Investasi dan Pendapatan Investasi (*Investments and Investment Income*)**

Organisasi Nonlaba pada mulanya mencatat pembelian investasi dengan harga beli dan investasi sumbangan dengan nilai wajar sesuai dengan klasifikasi asetnya. Investasi yang diterima diakui dan pendapatan laporan income sebagai peningkatan *unrestricted*, *temporarily restricted*, atau *permanently restricted net assets* sesuai kondisinya.

**K. Transfer-transfer yang Tidak Termasuk Kontribusi (*Transfers that Are Not Contributions*)**

- a. Transaksi Pertukaran (*Exchange Transactions*) Transaksi pertukaran adalah transaksi saling transfer atau transfer timbal balik diantara dua pihak, dimana jumlah dari pihak yang memberi dengan yang menerima kira-kira sama, walaupun kadang-kadang sulit dibedakan. Misalnya pengiriman kalender kepada calon donor potensial. Bila pihak donor memberikan sumbangan dana, penerimaan dana tersebut adalah kontribusi, sementara biaya kalender dan pengirimannya disebut biaya Pengumpulan Dana. Namun bila jumlah sumbangan dananya relatif kira-kira sama nilainya dengan nilai yang diberikan (kalender), maka transaksi tersebut dinamakan Transaksi Pertukaran.
- b. Transaksi Perantara (*Agency Transaksions*) Transaksi perantara adalah bila aset yang ditransfer dianggap

bernilai kecil atau tidak ada nilainya, dan aset tersebut diteruskan ke pihak ketiga. Sumbangan Dalam Bentuk Nonkas (*Gift in Kind*) *Giff in kind* adalah sumbangan berbentuk non-kas, seperti pakaian, furnitur, dan jasa. Dianggap sumbangan bila organisasi nonlaba punya kebijakan untuk sumber daya tersebut.

#### **L. Prinsip-prinsip Pengukuran (*Measurement Principles*)**

Organisasi Nonlaba mengukur kontribusi dengan nilai wajar (*fair value*). Statement no 116 mengidentifikasi penggunaan harga pasar sebagai nilai yang terbaik, baik untuk aset moneter maupun aset nonmoneter. Metode penilaian lain dapat menggunakan nilai pasar aset sejenis atau melalui Penilai Independen (*independent appraisal*). Bila nilai pasar berubah, maka:

- a. Harga wajar naik, tidak diakui sebagai pendapatan
- b. Bila harga wajar turun, perbedaan penurunannya diakui pada periode tersebut, dan dilaporkan sebagai perubahan pada aset sesuai dengan kelasnya.

#### **M. Akuntansi Dana (*Fund Accounting*)**

Entiti nonlaba menerima sumber daya dari sumbangan, pembebanan jasa, bantuan (*grant*), dana yang disisihkan, dan sebagainya, dan penggunaan sebagian dari sumber daya tersebut dibatasi terhadap aktivitas khusus atau tujuan tertentu. Banyak organisasi nonlaba memilih akuntansi dana untuk keperluan internal, meskipun menurut pernyataan FASB dan tuntunan AICPA organisasi nonlaba tidak dianjurkan menggunakan Akuntansi Dana.

#### **N. Ciri-Ciri Organisasi Nirlaba**

1. Sumber daya entitas berasal dari para penyumbang yang tidak mengharapakan pembayaran kembali atas manfaat ekonomi yang sebanding dengan jumlah sumber daya yang diberikan.

2. Menghasilkan barang dan/ atau jasa tanpa bertujuan memupuk laba, dan kalau suatu entitas menghasilkan laba, maka jumlahnya tidak pernah dibagikan kepada para pendiri atau pemilik entitas tersebut.
3. Tidak ada kepemilikan seperti lazimnya pada organisasi bisnis, dalam arti bahwa kepemilikan dalam organisasi nirlaba tidak dapat dijual, dialihkan, atau ditebus kembali, atau kepemilikan tersebut tidak mencerminkan proporsi pembagian sumber daya entitas pada saat likuiditas atau pembubaran entitas. Konsep Dasar Pemikiran Akuntansi Organisasi Nirlaba

Di Amerika Serikat (AS), Financial Accounting Standard Board (FASB) telah menyusun tandar untuk laporan keuangan yang ditujukan bagi para pemilik entitas atau pemegang saham, kreditor dan pihak lain yang tidak secara aktif terlibat dalam manajemen entitas bersangkutan, namun mempunyai kepentingan. FASB juga berwenang untuk menyusun standar akuntansi bagi entitas nirlaba nonpemerintah, sementara US Government Accounting Standard Board (GASB) menyusun standar akuntansi dan pelaporan keuangan untuk pemerintah pusat dan federal AS.

Di Indonesia, Departemen Keuangan RI membentuk Komite Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah. Organisasi penyusun standar untuk pemerintah itu dibangun terpisah dari FASB di AS atau Komite Standar Akuntansi Keuangan-Ikatan Akuntan Indonesia di Indonesia karena karakteristik entitasnya berbeda. Entitas pemerintah tidak mempunyai pemegang saham atau semacamnya, memberikan pelayanan pada masyarakat tanpa mengharapkan laba, dan mampu memaksa pembayar pajak untuk mendukung keuangan pemerintah tanpa peduli bahwa imbalan bagi pembayar pajak tersebut memadai atau tidak memadai.

International Federation of Accountant (IFAC) membentuk IFAC Public Sector Committee (PSC) yang bertugas menyusun



International Public Sector Accounting Standard (IPSAS). Istilah Public Sector di sini berarti pemerintah nasional, pemerintah regional (misalnya Negara bagian, daerah otonom, provinsi, daerah istimewa), pemerintah local (misalnya kota mandiri), dan entitas pemerintah terkait (misalnya perusahaan Negara, komisi khusus). Dengan demikian PSC tidak menyusun standar akuntansi sector public nonpemerintah.

### **O. Keadaan Organisasi Nirlaba di Indonesia**

Organisasi nirlaba atau organisasi non profit adalah suatu organisasi yang bersasaran pokok untuk mendukung suatu isu atau perihal didalam menarik perhatian publik untuk suatu tujuan yang tidak komersial, tanpa ada perhatian terhadap hal-hal yang bersifat mencari laba (moneter). Organisasi nirlaba meliputi gereja, sekolah negeri, derma publik, rumah sakit dan klinik publik, organisasi politis, bantuan masyarakat dalam hal perundang-undangan, organisasi jasa sukarelawan, serikat buruh, asosiasi profesional, institut riset, museum, dan beberapa para petugas pemerintah. Karakter dan tujuan dari organisasi non profit menjadi jelas terlihat ketika dibandingkan dengan organisasi profit. Organisasi non profit berdiri untuk mewujudkan perubahan pada individu atau komunitas, sedangkan organisasi profit sesuai dengan namanya jelas-jelas bertujuan untuk mencari keuntungan. Organisasi nonprofit menjadikan sumber daya manusia sebagai asset yang paling berharga, karena semua aktivitas organisasi ini pada dasarnya adalah dari, oleh dan untuk manusia.

Organisasi profit memiliki kepentingan yang besar terhadap berkembangnya organisasi nirlaba. Dari organisasi inilah sumber daya manusia yang handal terlahir, memiliki daya saing yang tinggi, aspek kepemimpinan, serta sigap menghadapi perubahan. Hampir diseluruh dunia ini, organisasi nirlaba merupakan agen perubahan terhadap tatanan hidup suatu komunitas yang lebih baik. Daya jelajah mereka menyentuh pelosok dunia yang bahkan tidak bisa terlayani oleh organisasi pemerintah. Kita telah

saksikan sendiri, bagaimana efektifnya daya jelajah organisasi nirlaba ketika terjadi bencana tsunami di Aceh, ratusan organisasi nirlaba dari seluruh dunia seakan berlomba membuat prestasi terhadap proyek kemanusiaan bagi masyarakat Aceh. Organisasi profit juga mendapatkan keuntungan langsung dengan majunya komunitas, mereka mendapatkan market yang terus bertumbuh karena daya beli komunitas yang kian hari kian berkembang atas pembinaan organisasi nirlaba.

#### Contoh Organisasi Nirlaba

1. Yayasan Sosial Misalnya : Supersemar, Yatim Piatu dsb
2. Yayasan Dana, misalnya : Pundi Amal SCTV, RCTI Peduli, Dompok Dhu'afa,
3. Lembaga Advokasi. Misalnya : Perlindungan kekerasan dalam RT
4. Balai Keselamatan. Misalnya : Tim SAR
5. Yayasan Kanker Indonesia
6. PMI

#### Tujuan Laporan Keuangan Organisasi Nirlaba

Sebagai bagian dari usaha untuk membuat kerangka konseptual, Financial Accounting Standards Board (FASB, 1980) mengeluarkan Statements of Financial Accounting Concepts No. 4 (SFAC 4) mengenai tujuan laporan keuangan untuk organisasi nonbisnis/nirlaba (objectives of financial reporting by nonbusiness organizations). Tujuan laporan keuangan organisasi nirlaba dalam SFAC 4 tersebut adalah:

1. Laporan keuangan organisasi nonbisnis hendaknya dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam pembuatan keputusan yang rasional mengenai alokasi sumber daya organisasi.
2. Memberikan informasi untuk membantu para penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam menilai pelayanan yang

- diberikan oleh organisasi nonbisnis serta kemampuannya untuk melanjutkan memberi pelayanan tersebut.
3. Memberikan informasi yang bermanfaat bagi penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam menilai kinerja manajer organisasi nonbisnis atas pelaksanaan tanggung jawab pengelolaan serta aspek kinerja lainnya.
  4. Memberikan informasi mengenai sumber daya ekonomi, kewajiban, dan kekayaan bersih organisasi, serta pengaruh dari transaksi, peristiwa dan kejadian ekonomi yang mengubah sumber daya dan kepentingan sumber daya tersebut.
  5. Memberikan informasi mengenai kinerja organisasi selama satu periode. Pengukuran secara periodik atas perubahan jumlah dan keadaan/kondisi sumber kekayaan bersih organisasi nonbisnis serta informasi mengenai usaha dan hasil pelayanan organisasi secara bersama-sama yang dapat menunjukkan informasi yang berguna untuk menilai kinerja.
  6. Memberikan informasi mengenai bagaimana organisasi memperoleh dan membelanjakan kas atau sumber daya kas, mengenai utang dan pembayaran kembali utang, dan mengenai faktor-faktor lain yang dapat mempengaruhi likuiditas organisasi.
  7. Memberikan penjelasan dan interpretasi untuk membantu pemakai dalam memahami informasi keuangan yang diberikan.

#### **P. Kegiatan Nirlaba yang pernah dilakukan di Indonesia**

Sebagaimana kita ketahui bersama organisasi nirlaba memiliki perbedaan yang cukup signifikan dengan organisasi yang berorientasi kepada profit yang sering juga disebut sebagai organisasi bisnis. Organisasi nirlaba dalam menjalankan kegiatannya tidak semata-mata dipengaruhi oleh profit (biasanya menggunakan istilah selisih lebih) dan jika hal tersebut terjadi

selisih lebih tersebut akan digunakan untuk stakeholder atau kepentingan publik. Di dalam organisasi nirlaba kepemilikan tidak seperti pada kepemilikan pada organisasi bisnis, artinya bahwa kepemilikan dalam organisasi nirlaba tidak dapat dijual dialihkan, atau ditebus kembali dan dana sumber daya organisasi nirlaba biasanya berasal dari sumbangan para donatur tanpa mengharapkan adanya pengembalian atas donasi yang mereka berikan. Walaupun donatur tidak mengharapkan adanya pengembalian atas sumbangan mereka, mereka tetap menginginkan pelaporan, dan pertanggung jawaban atas dana yang mereka berikan. Para donatur ingin tahu bagaimana dana yang mereka berikan dikelola dengan baik dan dipergunakan untuk kepentingan publik bukan untuk di gelapkan.

Akhir-akhir ini sering kita mendengar isi-isu Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM / Non Government Organization) digunakan sebagai kedok bagi sejumlah orang untuk meraup keuntungan pribadi. Mungkin anda pernah menerima amplop atau kotak di bus umum yang mengatas namakan panti asuhan tertentu namun setelah ditelusuri keberadaan panti tersebut tidak jelas, hal tersebut merupakan salah satu contohnya. Sebagai satu contoh konkrit yang terungkap sekitar September 2011, kasus Panti Sosial Tresna Wedha di Pare-pare Sulawesi dan menjadi headline di berbagai media selama lebih dari tiga hari.

Betapa mirisnya para penghuni disuguhi makanan basi oleh pengelola panti. Tak cukup sampai disitu dikabarkan pula bahwa tempat huni yang tidak layak tinggal bahkan redaksi yang mengabarkan mengatakan lebih nyaman di penjara daripada di panti sosial tersebut yang notabane nya adalah organisasi nirlaba. Atas beberapa kasus dan ilustrasi yang telah disebutkan di atas dirasa perlu dan hal tersebut merupakan suatu alasan mengapa laporan keuangan menjadi penting. Menyusun laporan keuangan memang bukan suatu hal yang mudah untuk dilakukan apalagi memang untuk diterapkan pada organisasi nirlaba yang mempunyai scope yang kecil dan biasanya sumberdayanya

kurang. Namun, hal tersebut bukan menjadi alasan karena organisasi nirlaba dapat membuat laporan keuangan sederhana tanpa harus mengacu kepada standar pelaporan keuangan entitas nirlaba sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 45 (PSAK 45). Harapannya dengan melakukan penyusunan laporan keuangan tersebut dapat memberikan informasi kepada regulator, donatur dan pertanggungjawaban kepada publik.

Berdasarkan PSAK 45 laporan keuangan entitas nirlaba meliputi laporan posisi keuangan pada akhir periode pelaporan, laporan aktivitas serta laporan arus kas untuk satu periode pelaporan, dan catatan atas laporan keuangan. Walau pelaporan akuntansi mengenai entitas nirlaba telah jelas diatur dalam PSAK 45 tetap saja masih banyak organisasi nirlaba di Indonesia yang belum sanggup untuk melaksanakannya.

Seperti yang telah disebutkan di atas, keterbatasan sumber daya dan organisasi yang scope nya kecil menjadi salah satu faktor yang membuat pelaksanaan PSAK 45 belum banyak diterapkan. Beberapa organisasi nirlaba telah mampu menerapkan PSAK 45 baik full mengacu pada PSAK 45 atau yang tidak hanya mengacu kepada PSAK 45 saja, beberapa organisasi nirlaba menggunakan pedoman tambahan hal ini mengingat organisasi nirlaba mempunyai karakteristik sendiri seperti Keuskupan Agung Semarang yang mempunyai Petunjuk Teknis Pengelolaan Keuangan dan Akuntansi Paroki, Partai Politik dan Rumah Sakit yang juga mempunyai pedoman tersendiri juga. Terdapat pula beberapa organisasi nirlaba yang telah menjalankan fungsi auditor independen dan menggunakan basis akrual dan mereka mem-publish laporan tersebut kedalam web masing-masing. Sebagaimana yang telah penulis katakan sebelumnya organisasi nirlaba masih banyak yang belum menjalankan fungsi akuntabilitasnya dengan baik dan benar karena memang hal tersebut cukup sulit untuk dilakukan. Sebagai ilustrasi pemilik panti asuhan membeli peralatan panti asuhan, perlengkapan dan hal lain berkaitan dengan panti, yang menjadi pertanyaan adalah

bagaimana memastikan antara kebutuhan perlengkapan, peralatan, listrik dan hal lainnya yang berkaitan dengan panti asuhan tidak digunakan dengan pemilik untuk kebutuhan pribadinya? Bukankah seharusnya dalam akuntansi hal tersebut seharusnya di bedakan?. Tentu kasus –kasus demikian akan sulit diatasi. Sadar atau tidak sering kali kita berhadapan dengan organisai nirlaba, dan perkembangannya juga cukup pesat di Indonesia terutama di bidang keagamaan dan pendidikan. Gereja-gereja baru berdiri, lembaga infaq yang semakin menjamur dan meningkat pesatnya jumlah sekolah dari tingkat dasar hingga perguruan tinggi. Perkembangan tersebut terjadi karena kebutuhan masyarakat akan organisasi nirlaba berkembang pesat. Melalui perkembangan tersebut dan kemudahan akses informasi membuat publik sadar bagaimana organisasi nirlaba melakukan pengelolaan keuangan, bagaimana pemerintah sebagai regulator mengawasi kegiatan organisasi nirlaba. Memang pada akhirnya semua hal tersebut akan bertumpu pada masyarakat bagaimana untuk menyikapi hal tersebut dan melakukan aksi tentunya.

## **BAB XIII**

### **KONSEP OTONOMI DAERAH**

#### **TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM**

Mahasiswa mampu memahami konsep Otonomi Daerah

#### **TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS**

##### **Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Pengertian otonomi daerah
2. Hakikat Otonomi daerah
3. Tujuan otonomi daerah
4. Manfaat otonomi daerah
5. Dasar Hukum Otonomi Daerah
6. Hak dan kewajiban otonomi daerah
7. Syarat pembentukan otonomi daerah
8. Perumusan kebijakan publik

#### **A. Pengertian Otonomi Daerah**

Kata otonomi berasal dari bahasa Yunani, yaitu *autos*, yang berarti sendiri, dan *nomos* yang berarti aturan. Jadi, otonomi daerah berarti aturan yang mengatur daerahnya sendiri (Nadir dan Sakinah, 2013).

Pengertian Otonomi daerah menurut para ahli.

1. Menurut Syarif Saleh, pakar ilmu politik otonomi daerah adalah hak mengatur dan memerintah daerah sendiri. Hak tersebut diperoleh dari pemerintah pusat.
2. Menurut Philip Mahwood, otonomi daerah adalah suatu pemerintah daerah yang memiliki kewenangan sendiri dalam keberadaannya terpisah dengan otoritas yang diserahkan oleh pemerintah guna mengalokasikan sumber maretiel yang berkaitan mengenai fungsi yang berbeda.

3. Menurut Bagir Manan, otonomi mengandung makna kemandirian untuk mengatur dan mengurus rumah tangga sendiri. Lebih rincinya otonomi daerah adlah kebebasan dan kemandirian satuan pemerintahan lebih rendah untuk mengatur dan mengurus sebagian urusan pemerintah.
4. Sugeng Istano, berpendapat bahwa otonomi daerah sebagai hak dan wewenang untuk mengatur dan mengurus rumah tangga daerah.

#### **B. Hakikat Otonomi Daerah**

Menurut UU No. 32 tahun 2004 (sebagai pengganti UU No. 22 tahun 1999) tentang Pemerintah Daerah, menyebutkan "Otonomi Daerah" adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan peraturan perundang-undangan (Nadir dan Sakinah, 2013).

Pada hakikatnya otonomi daerah memberikan ruang gerak secukupnya bagi pemerintah daerah untuk mengelola daerahnya sendiri agar lebih berdaya mampu bersaing dalam kerjasama, dan profesional terutama dalam menjalankan pemerintah daerah dan mengelola sumber daya serta potensi yang dimiliki daerah tersebut.

#### **C. Tujuan Otonomi Daerah**

- Meningkatkan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat di daerah agar semakin baik
- Memberi kesempatan daerah untuk mengatur dan mengurus daerahnya sendiri
- Meringankan beban pemerintah pusat
- Memberdayakan dan mengembangkan potensi sumber daya alam dan masyarakat daerah
- Mengembangkan kehidupan demokrasi, keadilan dan pemerataan di daerah
- Memelihara hubungan yang serasi antara pemerintah pusat dan daerah maupun antardaerah untuk menjaga keutuhan NKRI



- Meningkatkan partisipasi masyarakat dalam pembangunan
- Mewujudkan kemandirian daerah dalam pembangunan.

#### **D. Manfaat Otonomi Daerah**

- Pelaksanaan dapat dilakukan sesuai dengan kepentingan Masyarakat di Daerah yang bersifat heterogen.
- Memotong jalur birokrasi yang rumit serta prosedur yang sangat terstruktur dari pemerintah pusat.
- Perumusan kebijaksanaan dari pemerintah akan lebih realistik.
- Desentralisasi akan mengakibatkan terjadinya "penetrasi" yang lebih baik dari Pemerintah Pusat bagi Daerah-Daerah yang terpencil atau sangat jauh dari pusat, di mana seringkali rencana pemerintah tidak dipahami oleh masyarakat setempat atau dihambat oleh elite lokal, dan di mana dukungan terhadap program pemerintah sangat terbatas.
- Representasi yang lebih luas dari berbagai kelompok politik, etnis, keagamaan didalam perencanaan pembangunan yang kemudian dapat memperluas kesamaan dalam mengalokasikan sumber daya dan investasi pemerintah.
- Peluang bagi pemerintahan serta lembaga privat dan masyarakat di Daerah untuk meningkatkan kapasitas teknis dan managerial.
- Dapat meningkatkan efisiensi pemerintahan di Pusat dengan tidak lagi pejabat puncak di Pusat menjalankan tugas rutin karena hal itu dapat diserahkan kepada pejabat Daerah.
- Dapat menyediakan struktur di mana berbagai departemen di pusat dapat dikoordinasi secara efektif bersama dengan pejabat Daerah dan sejumlah NGOs di berbagai Daerah. Propinsi, Kabupaten, dan Kota dapat menyediakan basis wilayah koordinasi bagi program pemerintah.

- Struktur pemerintahan yang didesentralisasikan diperlukan guna melembagakan partisipasi masyarakat dalam perencanaan dan implementasi program.
- Dapat meningkatkan pengawasan atas berbagai aktivitas yang dilakukan oleh elite lokal, yang seringkali tidak simpatik dengan program pembangunan nasional dan tidak sensitif terhadap kebutuhan kalangan miskin di pedesaan.
- Administrasi pemerintahan menjadi mudah disesuaikan, inovatif, dan kreatif. Kalau mereka berhasil maka dapat dicontoh oleh Daerah yang lainnya.
- Memungkinkan pemimpin di Daerah menetapkan pelayanan dan fasilitas secara efektif, mengintegrasikan daerah-daerah yang terisolasi, memonitor dan melakukan evaluasi implementasi proyek pembangunan dengan lebih baik daripada yang dilakukan oleh pejabat di Pusat.
- Memantapkan stabilitas politik dan kesatuan nasional dengan memberikan peluang kepada berbagai kelompok masyarakat di Daerah untuk berpartisipasi secara langsung dalam pembuatan kebijaksanaan, sehingga dengan demikian akan meningkatkan kepentingan mereka di dalam memelihara sistem politik.
- Meningkatkan penyediaan barang dan jasa di tingkat lokal dengan biaya yang lebih rendah, karena hal itu tidak lagi menjadi beban pemerintah Pusat karena sudah diserahkan kepada Daerah.

#### **E. Dasar Hukum Otonomi Daerah**

- UUD 1945, Pasal 18, 18A, dan 18B
- Tap MPR No. XV/MPR/1998 tentang Penyelenggaraan Otonomi Daerah, Pengaturan, Pembagian, dan Pemanfaatan Sumber Daya Nasional yang Berkeadilan, serta Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah dalam Kerangka NKRI
- Tap MPR No. IV/MPR/2000 tentang Rekomendasi Kebijakan dalam Penyelenggaraan Otonomi Daerah
- UU No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah

- UU No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Pemerintah Daerah

#### **F. Hak Dan Kewajiban Daerah dalam Otonomi Daerah**

Berdasarkan pasal 21 dalam otonomi daerah, setiap daerah memiliki hak :

1. mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahannya
2. memilih pemimpin daerah
3. mengelola aparatur daerah
4. mengelola kekayaan daerah
5. memungut pajak daerah dan retribusi daerah
6. mendapatkan bagi hasil pengelolaan sumber daya alam dan sumber daya lainnya yang berada di daerah
7. mendapatkan sumber-sumber pendapatan lain yang sah
8. mendapatkan hak lainnya yang diatur dalam peraturan perundang-undangan

Dalam pasal 22, kewajiban daerah yaitu :

1. melindungi masyarakat, menjaga persatuan dan kerukunan nasional, serta keutuhan NKRI
2. meningkatkan kualitas kehidupan masyarakat
3. mengembangkan kehidupan demokrasi
4. mewujudkan keadilan dan pemerataan
5. meningkatkan fasilitas dasar pendidikan
6. meningkatkan pelayanan kesehatan
7. menyediakan fasilitas sosial dan fasilitas umum yang layak
8. mengembangkan sistem jaminan sosial
9. menyusun perencanaan dan tata ruang daerah
10. mengembangkan sumber daya produktif di daerah
11. melestarikan lingkungan hidup
12. mengelola administrasi kependudukan
13. melestarikan nilai sosial budaya
14. membentuk dan menerapkan peraturan perundang-undangan sesuai dengan kewenangannya
15. kewajiban lain yang diatur di dalam peraturan perundang-undangan

**G. UU NO.33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.**

- a. Perimbangan keuangan antara pemerintah dan pemerintah daerah merupakan subsistem keuangan negara sebagai konsekuensi pembagian tugas pemerintah dan pemerintah daerah.
- b. Pemberian sumber keuangan negara kepada pemerintah daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi didasarkan atas penyerahan tugas oleh pemerintah kepada pemerintah daerah dengan memperhatikan stabilitas dan keseimbangan.
- c. Perimbangan keuangan antara pemerintah dan pemerintah daerah merupakan suatu sistem yang menyeluruh dalam rangka pendanaan penyelenggaraan asas desentralisasi, dekonsentrasi, dan tugas pembantu.

**H. Asas-Asas Otonomi Daerah**

1. Desentralisasi yaitu penyerahan wewenang pemerintahan oleh pemerintah pusat kepada daerah otonom untuk mengatur dan mengurus urusan pemerintahan dalam sistem NKRI
2. Dekonsentrasi yaitu pelimpahan wewenang pemerintahan oleh pemerintah pusat kepada gubernur sebagai wakil pemerintah pusat dan/ atau kepada instansi vertikal di wilayah tertentu
3. Tugas pembantuan yaitu penugasan dari pemerintah pusat kepada daerah dan/atau desa, dari pemerintah provinsi kepada kabupaten/kota dan/atau desa, serta dari pemerintah kabupaten / kota kepada desa untuk melaksanakan tugas tertentu.

**I. Syarat Pembentukan Otonomi Daerah**

**a. Syarat Administratif**

Persetujuan DPRD Kabupaten.kota dan bupati/wali kota yang menjadi cakupan wilayah provinsi, persetujuan DPRD provinsi induk dan wilayah provinsi, persetujuan DPRD

provinsi induk dan gubernur, serta mendapat rekomendasi menteri dalam negeri.

**b. Syarat Teknis**

Kemampuan daerah yang mencakup faktor ekonomi, potensi daerah, pertahanan, keamanan, dan faktor lain yang memungkinkan terselenggaranya otonomi daerah.

**c. Syarat Fisik**

Peryaratan untuk membentuk daerah otonom dengan ketentuan paling sedikit lima kabupaten kotak untuk pembentuk provinsi dan paling sedikit lima kecamatan untuk pembentukan kabupaten, dan empat kecamatan untuk pembentukan kota, serta adanya lokasi calon ibu kota, sarana, dan prasarana pemerintah.

**J. Prinsip-Prinsip Otonomi Daerah**

- a. Penyelenggaraan otonomi daerah dilaksanakan dengan aspek demokrasi, keadilan, pemerataan serta potensi dan keanekaragaman daerah.
- b. Pelaksanaan otonomi daerah didasarkan pada otonomi luas, nyata dan bertanggung jawab.
- c. Pelaksanaan otonomi daerah yang luas dan utuh diletakkan pada daerah kabupaten dan daerah kota, sedangkan otonomi propinsi adalah otonomi yang terbatas.
- d. Pelaksanaan otonomi daerah harus sesuai dengan konstitusi negara sehingga tetap terjamin hubungan yang serasi antara pusat dan daerah serta antar daerah.
- e. Pelaksanaan otonomi daerah harus lebih meningkatkan kemandirian daerah kabupaten dan daerah kota tidak lagi wilayah administrasi. Demikian pula di kawasan-kawasan khusus yang dibina oleh pemerintah.
- f. Pelaksanaan otonomi daerah harus lebih meningkatkan peranan dan fungsi Badan Legislatif daerah baik sebagai fungsi legislatif, fungsi pengawasan, mempunyai fungsi anggaran atas penyelenggara otonomi daerah.
- g. Pelaksanaan Dekonsentrasi diletakkan pada daerah propinsi dalam kedudukan sebagai wilayah administrasi

- untuk melaksanakan kewenangan pemerintah tertentu dilimpahkan kepada gubernur sebagai wakil pemerintah
- h. Pelaksanaan atas tugas perbantuan dimungkinkan tidak hanya dipemerintah daerah dan daerah kepada desa yang disertai pembiayaan, sarana dan prasarana serta sumber daya manusia dengan kewajiban melaporkan pelaksanaan dan mempertanggung jawabkan kepada yang menugaskan.

### **K. Pembagian urusan Pemerintahan dalam Pelaksanaan Otonomi Daerah**

1. Yang menjadi urusan pemerintah Pusat
  - Politik luar negeri
  - Pertahanan
  - Keamanan
  - Yustisi (peradilan)
  - Moneter dan fiskal nasional
  - agama
2. Urusan yang menjadi kewenangan pemerintah Provinsi
  - Perencanaan dan pengendalian pembangunan
  - Perencanaan, pemanfaatan dan pengawasan tata ruang
  - Penyelenggaraan ketertiban umum dan ketentraman masyarakat
  - Penyediaan sarana dan prasarana umum
  - Penanganan bidang kesehatan
  - Penyelenggaraan pendidikan dan alokasi sumber daya manusia potensial
  - Penanggulangan masalah sosial lintas kabupaten/kota
  - Pelayanan bidang ketenagakerjaan lintas kabupaten/kota
  - Fasilitas pengembangan koperasi, usaha kecil dan menengah termasuk lintas kabupaten/kota
  - Pengendalian lingkungan hidup
  - Pelayanan pertahanan termasuk lintas kabupaten/kota
  - Pelayanan kependudukan dan catatan sipil
  - Pelayanan administrasi umum pemerintahan

- Pelayanan administrasi penanaman modal termasuk lints kabupaten/kota
  - Penyelenggaraan pelayanan dasar lainnya yang belum dapat dilaksanakan oleh kabupaten/kota
  - Urusan wajib lainnya yang diamanatkan oleh peraturan perundang-undangan.
3. Urusan yang menjadi kewenangan pemerintah kabupaten/kota
- Perencanaan dan pengendalian pembangunan
  - Perencanaan, pemanfaatan dan pengawasan tata ruang
  - Penyelenggaraan ketertiban umum dan ketentraman masyarakat
  - Penyediaan sarana dan prasarana umum
  - Penanganan bidang kesehatan
  - Penyelenggaraan pendidikan
  - Penanggulangan masalah sosial
  - Pelayanan bidang keteagakerjaan
  - Fasilitas pengembangan koperasi, usaha kecil dan menengah
  - Pengendalian lingkungan hidup
  - Pelayanan pertanahan
  - Pelayanan kependudukan dan catatan sipil
  - Pelayanan administrasi umum pemerintahan
  - Pelayanan administrasi penanaman modal
  - Penyelenggaraan dasar lainnya
  - Urusan wajib lainnya yang diamanatkan oleh peraturan perundang- undangan

**L. Penyelenggaraan Pemerintahan dalam Otonomi Daerah**

1. Penyelenggara pemerintahan pusat yaitu presiden dibantu oleh seorang wakil presiden dan para menteri
2. Penyelenggara pemerintahan daerah yaitu pemerintah daerah dan DPRD

## M. DPRD

- a. **Fungsi DPRD**, yaitu
  - a) Fungsi Legislasi, yaitu membentuk peraturan daerah bersama pemerintah daerah
  - b) Fungsi Anggaran, yaitu menyusun dan menetapkan APBD bersama pemerintah daerah
  - c) Fungsi Pengawasan, yaitu melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan penyelenggaraan pemerintah daerah
- b. **Tugas dan Wewenang DPRD**, yaitu
  - a) Membentuk perda yang dibahas dengan kepala pemerintah daerah/pemerintah daerah untuk mendapat persetujuan bersama
  - b) Membahas dan menyetujui rancangan perda tentang APBD bersama pemerintah daerah
  - c) Mengadakan pengawasan terhadap pelaksanaan perundangan peraturan perundang-undangan lainnya
  - d) Mengusulkan pengangkatan dan pemberhentian kepala daerah/wakil kepala daerah kepada presiden melalui Menteri Dalam Negeri bagi DPRD provinsi, dan kepada Menteri Dalam Negeri melalui gubernur bagi DPRD kabupaten/kota
  - e) Memilih wakil kepala daerah jika terjadi kekosongan jabatan kepala daerah
  - f) Memberikan pendapat dan pertimbangan kepada pemda terhadap perjanjian internasional di daerah
  - g) Memberikan persetujuan terhadap rencana kerjasama internasional yang dilakukan oleh pemda
  - h) Meminta laporan keterangan pertanggung jawaban kepala daerah dalam penyelenggaraan pemda
  - i) Membentuk panitia pemilihan kepada daerah
  - j) Melakukan pengawasan dan meminta laporan KPUD dalam penyelenggaraan pemilihan kepala daerah
  - k) Memberikan persetujuan terhadap rencana kerjasama antar daerah dan dengan pihak ketiga yang membebani masyarakat dan daerah



- l) Melaksanakan tugas dan wewenang lain yang diatur dalam peraturan perundang-undangan
- c. **Hak DPRD**, yaitu
  - a) Hak Interpelasi, yaitu hak untuk meminta keterangan kepada kepala daerah mengenai suatu kebijakan yang dikeluarkan
  - b) Hak Angket, yaitu hak untuk melakukan penyelidikan terhadap kebijakan tertentu yang dikeluarkan kepala daerah
  - c) Hak Menyatakan Pendapat, yaitu hak untuk menyatakan pendapat terhadap kebijakan kepala daerah atau mengenai kejadian luar biasa yang terjadi di daerah disertai dengan rekomendasi penyelesaiannya, atau sebagai tindak lanjut pelaksanaan hak interpelasi dan hak angket.
- d. **Alat Kelengkapan DPRD**
  - a) Pimpinan
  - b) Komisi
  - c) panitia musyawarah
  - d) panitia anggaran
  - e) badan kehormatan
  - f) alat kelengkapan lain yang diperlukan (misalnya panitia legislasi)

## **N. Kepala Daerah**

Dilihat dari susunannya, pada pemerintahan daerah terdapat dua lembaga yaitu pemerintah daerah dan DPRD. Pemerintah daerah provinsi dipimpin oleh Gubernur, sedangkan pemerintah daerah kabupaten/kota dipimpin oleh bupati/walikota. Gubernur/Bupati/Walikota yang biasa disebut kepala daerah memiliki kedudukan yang sederajat dan seimbang dengan DPRD masing-masing daerah. Kepala daerah dan DPRD memiliki tugas/wewenang dan mekanisme pemilihan yang berbeda (Nadir dan Sakinah, 2013).

Kepala Daerah memiliki tugas dan wewenang sebagai berikut:

1. memimpin penyelenggaraan pemerintahan daerah berdasarkan kebijakan yang ditetapkan bersama DPRD;
2. mengajukan rancangan Perda;
3. menetapkan Perda yang telah mendapat persetujuan bersama DPRD;
4. menyusun dan mengajukan rancangan Perda tentang APBD kepada DPRD untuk dibahas dan ditetapkan bersama;
5. mengupayakan terlaksananya kewajiban daerah;
6. mewakili daerahnya di dalam dan di luar pengadilan, dan dapat menunjuk kuasa hukum untuk mewakilinya sesuai dengan peraturan perundang-undangan; dan
7. melaksanakan tugas dan wewenang lain sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Salah satu perubahan yang mendasar setelah tumbangnya orde baru yaitu mekanisme pemilihan kepala daerah. Semula kepala daerah diajukan oleh DPRD dan ditetapkan dan sangat tergantung kehendak pemerintah pusat (Presiden). Setelah reformasi pemilihan kepala daerah baik di tingkat provinsi maupun kabupaten/kota dilakukan secara demokratis dan transparan. Mekanisme pemilihan kepala daerah dikenal dengan istilah PILKADA langsung. Coba perhatikan ketentuan berikut ini (Sujarweni, 2005).

Setiap Daerah dipimpin oleh seorang Kepala Daerah sebagai Kepala Eksekutif yang dibantu oleh Wakil Kepala Daerah. Kepala Daerah Propinsi disebut Gubernur, yang karena jabatannya adalah juga sebagai Wakil Pemerintah. Sebagai Kepala Daerah, Gubernur bertanggungjawab kepada DPRD, sebagai wakil Pemerintah Gubernur berada di bawah dan bertanggungjawab kepada Presiden.

Kepala Daerah Kabupaten disebut Bupati, sedangkan Daerah Kota disebut Walikota yang dalam menjalankan tugas dan wewenangnya selaku Kepala Daerah bertanggungjawab kepada DPRD Kabupaten/Kota. Dalam mengisi jabatan Kepala Daerah dan

Wakilnya dilakukan secara serentak atau bersamaan (dalam satu paket) oleh DPRD untuk memangku jabatan selama 5 tahun.

### **Pemilihan**

1. Pemilihan dan Pemberhentian Kepala Daerah  
Dipilih dalam satu pasangan calon yang dilaksanakan secara demokratis berdasarkan asas langsung, umum, bebas, rahasia, jujur, dan adil.
2. Pasangan calon diajukan oleh parpol atau gabungan parpol, atau perseorangan
3. Pemilihan diselenggarakan oleh KPU.
- a) Syarat-syarat Pasal 58 UU No. 32 Tahun 2004: Tidak pernah dijatuhi pidana penjara karena tindak pidana yang diancam 5 tahun atau lebih.
- b) Belum pernah menjabat sebagai kepala daerah atau wakil kepala daerah selama 2 kali masa jabatan dalam jabatan yang sama
4. Pasangan calon tidak dapat ditarik atau mengundurkan diri, kecuali berhalangan tetap.\
5. Pasangan calon yang mendapatkan 50% lebih dari suara sah, dinyatakan sebagai calon terpilih.
6. Apabila tidak terpenuhi 50%, pasangan calon dengan suara terbanyak dan memperoleh minimal lebih dari 30% dinyatakan sebagai calon terpilih.
7. Jika tidak terpenuhi, dilakukan pemilihan putaran ke-2 yang diikuti pasangan calon peringkat pertama dan kedua.

### **Pemberhentian**

1. Berhenti karena: meninggal, permintaan sendiri, diberhentikan.
2. Diberhentikan karena: Habis masa jabatan
3. tidak dapat melaksanakan tugas secara berkelanjutan atau berhalangan tetap secara berturut-turut selama 6 bulan diberitahukan oleh pimpinan DPRD untuk ditetapkan dalam rapat paripurna.
4. tidak lagi memenuhi syarat sebagai kepala daerah dan/atau wakil kepala daerah;

5. dinyatakan melanggar sumpah/janji jabatan kepala daerah dan/atau wakil kepala daerah (pendapat DPRD Putusan MA Putusan Presiden).
6. tidak melaksanakan kewajiban kepala daerah dan/atau wakil kepala daerah (pendapat DPRD Putusan MA Putusan Presiden).
7. melanggar larangan bagi kepala daerah dan/atau wakil kepala daerah

### **Sumber Pendapatan Daerah**

Menurut UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, menyebutkan pendapatan daerah berasal dari ;

#### **1. Pendapatan Asli Daerah (PAD)**

- a. hasil pajak daerah
- b. hasil retribusi daerah
- c. hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan
- d. lain-lain PAD yang sah (antara lain jasa giro, pendapatan bunga, keuntungan selisih nilai tukar rupiah terhadap mata uang asing, komisi, potongan harga, dsb)

#### **2. Dana Perimbangan**

- a) Dana bagi Hasil
  - Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)
  - Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)
  - Pajak Penghasilan (PPh)
- b) Dari sumber daya alam ; kehutanan, pertambangan umum, perikanan, pertambangan minyak bumi, pertambangan gas bumi dan, pertambangan panas bumi.
- c) Dana Alokasi Umum, yaitu dana yang bersumber dari APBN yang dialokasikan dengan tujuan pemerataan kemampuan keuanagan antar daerah untuk mendanai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan Desentralisasi
- d) Dana Alokasi Khusus, yaitu dana yang berasal dari APBN yang dipergunakan untuk membantu mendanai kegiatan

khusus pada daerah tertentu sesuai dengan prioritas nasional

**3. Lain-lain pendapatan daerah yang sah**

- a) Hibah adalah bantuan berupa uang, barang atau jasa berasal dari pemerintah pusat, masyarakat, dan badan usaha dalam negeri atau luar negeri
- b) Pendapatan dana darurat yaitu bantuan pemerintah pusat dari APBN kepada pemerintah daerah untuk mendanai keperluan mendesak yang diakibatkan oleh bencana alam atau peristiwa tertentu yang luar biasa yang tidak dapat ditanggulangi oleh pemerintah daerah melalui dana APBD

**0. Perangkat Daerah**

1. Sekretariat Daerah
2. Sekretariat DPRD
3. Dinas Pendidikan
4. Dinas Kesehatan
5. Dinas Pertanian Tanaman Pangan dan Hortikultura
6. Dinas Peternakan dan Perikanan
7. Dinas Kehutanan dan Perkebunan
8. Dinas Kebudayaan, Pariwisata, Pemuda dan Olahraga
9. Dinas Pekerjaan Umum
10. Dinas Pertambangan, Energi dan Pertanahan
11. Dinas Sosial dan Tenaga Kerja
12. Dinas Perindustrian dan Perdagangan
13. Dinas Koperasi, Usaha Mikro, Kecil dan Menengah
14. Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil
15. Dinas Perhubungan, Komunikasi dan Informatika
16. Dinas Pendapatan
17. Badan Perencanaan Pembangunan Daerah
18. Badan Kepegawaian Daerah
19. Badan Kesatuan Bangsa dan Perlindungan Masyarakat
20. Badan Ketahanan Pangan, Penyuluhan Pertanian Perikanan dan Kehutanan
21. Badan Penanaman Modal dan Pelayanan Perizinan
22. Badan Lingkungan Hidup

23. Badan Pemberdayaan Masyarakat dan Pemerintahan Desa
24. Badan Keluarga Berencana dan Pemberdayaan Perempuan
25. Inspektorat Kabupaten
26. Rumah Sakit Umum Daerah
27. Kantor Arsip Daerah
28. Kantor Perpustakaan Daerah
29. Satuan Polisi Pamong Praja
30. Kecamatan
31. Kelurahan

**P. Masalah-masalah yang Timbul Dalam Pelaksanaan Otonomi Daerah**

1. Otonomi daerah dikaitkan dengan uang  
Sebagian besar masyarakat menganggap bahwa berotonomi daerah berarti daerah harus mencukupi sendiri segala kebutuhannya terutama di bidang keuangan
2. Daerah belum siap dan belum mampu  
Banyak yang berpendapat bahwa kita terlampau tergesa-gesa membuat kebijakan otonomi daerah karena daerah tidak/belum siap dan tidak/belum mampu.
3. Otonomi Daerah Membuat Pusat Melepaskan Tanggung Jawabnya untuk Membantu dan Membina Daerah  
Ada kekhawatiran dari daerah-daerah, jangan-jangan dengan otonomi daerah ini pusat akan melepaskan sepenuhnya tanggung jawab kepada daerah terutama dalam bidang keuangan.
4. Otonomi Daerah Membuat Daerah Dapat Melakukan Apa Saja  
Memang benar daerah dapat melakukan apa saja, tetapi ada norma-norma tertentu yang harus diperhatikan yaitu norma kepatutan dan kewajiban dalam sebuah tata kehidupan bernegara.

5. Otonomi Daerah Akan emnciptakan Raja-Raja Kecil Di Deah dan Memindahkan Korupsi ke Derah  
Hal ini sangat mungkin terjasi kalau otonomi daerah diselenggarakan tanpa kontron dari masyarakat dan demokrasi tidak berjalan di dalam sebuah sistem politik atau negara.
6. Penyelenggaraan otonomi daerah oleh pemerintah pusat selama ini cenderung tidak di anggap sebagai amanat konstitusi, sehingga proses desentralisasi menjadi tersumbat.
7. Kuatnya kebijakan sentralisasi membuat semakin tingginya ketergantungan daerah-daerah kepada pusat yang nyaris mematikan kreativitas masyarakat beserta seluruh perangkat pemerintah di daerah.
8. Adanya kesenjangan yang lebar antara daerah dan pusat dan antar daerah sendiri dalam kepemilikan sumber daya alam, sumber daya budaya, infrastruktur ekonomi dan tingkat kualitas sumber daya manusia.
9. Adanya kepentingan melekat pada berbagai pihak yang menghambat penyelenggaraan otonomi daerah.

**Q. Pentingnya Partisipasi Masyarakat Dalam Perumusan Kebijakan Publik**

Banyak para ahli yang mengemukakan tentang kebijakan publik (Sujarweni, 2005). Seperti :

1. Chandler dan Plano (1998) Kebijakan publik adalah pemanfaatan yang strategis terhadap sumber daya – sumber daya yang ada untuk memecahkan masalah-masalah publik atau pemerintah
2. Thomas R. Dye (1981) Kebijakan publik dikatakan sebagai apa yang tidak dilakukan maupun apa yang dilakukan oleh pemerintah. Pokok kajian dari hal ini adalah negara. Pengertian ini selanjutnya dikembangkan dan diperbaharui oleh para ilmuwan yang berkecimpung dalam ilmu kebijakan publik.

3. Easton (1969) Kebijakan publik diartikan sebagai pengalokasian nilai-nilai kekuasaan untuk seluruh masyarakat yang keberadaanya mengikat. Dalam hal ini hanya pemerintah yang dapat melakukan suatu tindakan kepada masyarakat dan tindakan tersebut merupakan bentuk dari sesuatu tindakan yang dipilih oleh pemerintah yang merupakan bentuk dari pengalokasian nilai-nilai kepada masyarakat.
4. Anderson (1975) Kebijakan publik adalah sebagai kebijakan-kebijakan yang dibangun oleh badan-badan dan pejabat-pejabat pemerintah, dimana implikasi dari kebijakan tersebut adalah:
  - a) Kebijakan publik selalu mempunyai tujuan tertentu atau mempunyai tindakan-tindakan yang berorientasi pada tujuan.
  - b) Kebijakan publik berisi tindak-tindakan pemerintah
  - c) Kebijakan publik merupakan apa yang benar-benar dilakukan oleh pemerintah jadi bukan merupakan apa yang masih dimaksudkan untuk dilakukan
  - d) Kebijakan publik yang diambil bisa bersifat positif dalam arti merupakan tindakan pemerintah mengenai segala sesuatu masalah tertentu, atau bersifat negatif dalam arti merupakan keputusan pemerintah untuk tidak melakukan sesuatu.
  - e) Kebijakan pemerintah setidaknya-tidaknya dalam arti yang positif didasarkan pada peraturan perundangan yang bersifat mengikat dan memaksa.
8. Woll (1966)

Kebijakan publik adalah sejumlah aktivitas pemerintah untuk memecahkan masalah di masyarakat, baik secara langsung maupun melalui berbagai lembaga yang mempengaruhi kehidupan masyarakat.



## **R. Tujuan Kebijakan Publik**

Kebijakan publik memiliki banyak manfaat, diantaranya ;

1. Dapat membentuk perilaku atau budaya demokrasi Suatu kebijakan.
2. Dapat membentuk masyarakat hukum

Menurut Ter Haar Bzn, masyarakat hukum adalah kelompok-kelompok masyarakat yang tetap dan teratur dengan mempunyai kekuasaan sendiri dan kekayaan sendiri baik berwujud atau tidak berwujud.

1. Dapat membentuk masyarakat yang bermoral dan berakhlak mulia
2. Dapat membentuk masyarakat Madani

Masyarakat Madani artinya masyarakat yang terdiri dari berbagai kelompok masyarakat yang berbeda dan dapat hidup bersama secara damai (Sujarweni, 2005).

## KONSEP OTONOMI DAERAH

# BAB XIV

## REGULASI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

### TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM

Mahasiswa mampu memahami komparasi akuntansi sector public  
vs akuntansi swasta

### TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS

#### **Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Definisi Regulasi Publik
2. Teknik Penyusunan Regulasi Publik
3. Penyusunan Regulasi Publik
4. Dasar Hukum Keuangan Sektor Publik
5. Dasar hukum Keuanga Daerah
6. Dasar Hukum Organisasi Lainnya
7. Akuntansi Sektor Publik Memasuki Era Desentralisasi
8. Regulasi Terkait Akuntansi Sektor Publik

### **A. Definisi Regulasi Publik**

Regulasi berasal dari bahasa Inggris, yakni regulation atau peraturan. Dalam kamus bahasa Indonesia (Reality publisher, 2008), 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 pemerintahan pusat, pemerintahan daerah, partai politik, yayasan, LSM, organisasi keagamaan/tempat peribadatan, maupun organisasi sosial masyarakat lainnya.

## B. Teknik Penyusunan Regulasi Publik

Teknik penyusunan regulasi publik berupa rangkaian alur tahapan, sehingga regulasi publik tersebut siap disusun dan kemudian ditetapkan serta diterapkan.

- ✓ **Pendahuluan.** Perencanaan regulasi publik harus mampu mendeskripsikan latar belakang perlunya disusun regulasi publik.
- ✓ **Alasan penyusunan regulasi public.** Sebuah regulasi publik disusun karena adanya berbagai isu terkait, yang membutuhkan tindakan khusus dari organisasi publik.
- ✓ **Permasalahan dan misi.** Sebuah regulasi publik disusun dan ditetapkan jika solusi alternatif atau suatu permasalahan telah dapat dirumuskan. Selain itu, penyusunan dan penetapan regulasi publik juga dilakukan dengan misi tertentu sebagai wujud komitmen serta langkah organisasi publik menghadapi rumusan solusi permasalahan yang ada.
- ✓ **Dengan apa diatur.** Di setiap jenjang struktur pemerintahan dikenal regulasi tersendiri, seperti peraturan daerah atau keputusan keputusan kepala daerah sebagai aturan di daerah, bentuk aturan lainnya adalah Undang-Undang Dasar, Undang-Undang, Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang, Peraturan Pemerintah dan Peraturan Presiden.
- ✓ **Bagaimana mengaturnya.** Subtansi regulasi publik yang disusun harus bisa menjawab pertanyaan berbagai solusi atas permasalahan yang ada.
- ✓ **Diskusi/musyawarah.** Materi regulasi publik harus disusun dan dibicarakan melalui mekanisme forum diskusi atau pertemuan khusus publik yang membahas regulasi publik.
- ✓ **Catatan.** Catatan yang dimaksud adalah hasil dari proses diskusi yang dilakukan sebelumnya.

### C. Penyusunan Regulasi Publik

Perumusan Masalah. penyusunan regulasi publik diawali dengan merumuskan masalah yang akan diatur. Perumusan masalah publik meliputi hal-hal berikut:

- a) Apa masalah publik yang ada?
- b) Siapa masyarakat yang perilakunya bermasalah?
- c) Siapa aparat pelaksana yang perilakunya bermasalah?
- d) Analisis keuntungan dan kerugian atas penerapan regulasi publik?
- e) Tindakan apa yang diperlukan untuk mengatasi masalah publik?

#### Contoh masalah publik tentang akuntansi sektor public

Tahapan Siklus ASP	Permasalahan	Pihak Terkait
Perencanaan Publik	Ketimpangan pelayanan publik (kesehatan, pendidikan)	Bagian perencanaan, bagian program, <i>stakeholder</i>
Penganggaran publik	Alokasi anggaran pelayanan publik minimal	Bagian anggaran, bagian keuangan
Realisasi anggaran publik	Jumlah pencairan dana tidak sesuai dengan anggaran	Bagian anggaran, bagian keuangan
Pengadaan barang dan jasa publik	Informasi tidak transparan	Bagian pengadaan, organisasi penyedia layanan barang dan jasa
Pelaporan keuangan sektor publik	Ketidaktepatan waktu pelaporan	Bagian keuangan
Audit sektor bank	Kurangnya bukti	Audit internal, audit eksternal
Pertanggungjawaban publik	Keterbatasan pendistribusian informasi	Kepala organisasi, legislatif

### D. Dasar Hukum Keuangan Sektor Publik

Wujud pelaksanaan keuangan negara tersebut dapat diidentifikasi sebagai segala bentuk kekayaan, hak, dan kewajiban negara yang tercantum dalam APBN dan laporan pelaksanaannya.

Hak-hak Negara yang dimaksud, mencakup antara lain :	Kewajiban negara adalah berupa pelaksanaan tugas-tugas pemerintah sesuai dengan pembukaan UUD 1945 yaitu :
<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Hak monopoli mencetak dan mengedarkan uang</li> <li>b. Hak untuk memungut sumber-sumber keuangan, seperti pajak, bea dan cukai</li> <li>c. Hak untuk memproduksi barang dan jasa yang dapat dinikmati oleh khalayak umum, yang dalam hal ini pemerintah dapat memperoleh (kontra prestasi) sebagai sumber penerima negara</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluuh tumpah darah Indonesia</li> <li>b. Memajukan kesejahteraan umum</li> <li>c. Mencerdaskan kehidupan bangsa</li> <li>d. Ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial</li> </ul>

Pelaksanaan kewajiban atau tugas-tugas pemerintah tersebut dapat berupa pengeluaran dan diakui sebagai belanja negara. Dalam UUD 1945 Amandemen IV, secara khusus diatur mengenai Keuangan Negara, yaitu pada BAB VIII pasal 23 yang berbunyi sebagai berikut :

1. Anggaran pendapatan dan belanja ditetapkan setiap tahun dengan Undang-Undang. Apabila Dewan Perwakilan Rakyat tidak menyetujui anggaran yang diusulkan Pemerintah, maka Pemerintah menjalankan anggaran tahun lalu.

2. Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan Undang-Undang
3. Jenis dan harga mata uang ditetapkan dengan Undang-Undang
4. Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan, yang peraturannya ditetapkan dengan Undang-Undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat.

Berdasarkan ketentuan tersebut, ditetapkan Undang-undang tentang APBN untuk tahun anggaran bersangkutan. Penyusunan APBN bukan hanya untuk memenuhi ketentuan konstitusional yang dimaksud pada pasal 23 ayat (1) UUD 1945, tetapi juga sebagai dasar rencana kerja yang dilaksanakan oleh pemerintah dalam tahun anggaran yang bersangkutan. Oleh karena itu, penyusunannya didasarkan atas Rencana Strategi dalam UU Propenas, dan pelaksanaannya dituangkan dalam UU yang harus dijalankan oleh Presiden/Wakil Presiden dan Menteri-menteri serta pimpinan Lembaga Tinggi Negara Lainnya.

### **E. Dasar Hukum Keuangan Daerah**

Berdasarkan pasal 18 UUD 1945, tujuan pembentukan daerah otonom adalah meningkatkan daya guna penyelenggaraan pemerintah untuk melayani masyarakat dan melaksanakan program pembangunan. Dalam rangka penyelenggaraan daerah otonom, menurut penjelasan pasal 64 Undang-undang No. 5 tahun 1974, fungsi penyusunan APBD adalah untuk:

1. Menentukan jumlah pajak yang dibebankan kepada Rakyat Daerah yang bersangkutan
2. Mewujudkan otonomi yang nyata dan bertanggung jawab
3. Memberi isi dan arti kepada tanggung jawab pemerintah daerah umumnya dan kepala daerah khususnya, karena anggaran pendapatan dan belanja daerah itu menggambarkan seluruh kebijaksanaan pemerintah daerah

4. Melaksanakan pengawasan terhadap pemerintahan daerah dengan cara yang lebih mudah dan berhasil guna.
5. Merupakan suatu pemberian kuasa kepada kepala daerah untuk melaksanakan penyelenggaraan Keuangan Daerah didalam batas-batas tertentu.

#### **F. Dasar Hukum Keuangan Oragnisasi Lainnya**

Di Indonesia, beberapa upaya untuk membuat standar yang relevan dengan praktek-praktek akuntansi di organisasi sektor publik telah dilakukan baik oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) maupun oleh pemerintah sendiri. Untuk organisasi nirlaba, IAI menerbitkan pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 45 (PSAK No.45) tentang organisasi nirlaba. PSAK ini berisi akidah-akidah atau prinsip-prinsip yang harus diikuti oleh organisasi nirlaba dalam membuat laporan keuangan. Selain itu, juga lahir Undang-undang no.16 tahun 2001 tentang yayasan yang mengatur masalah organisasi publik yang berbentuk yayasan. Juga ada regulasi publik terkait dengan partai politik seperti Undang-undang no.2 tahun 2008 tentang bantuan keuangan kepada partai politik.

#### **G. Akuntansi Sektor Publik Memasuki Era Desentralisasi**

Kebijakan desentralisasi telah mengubah sifat hubungan antar pemerintah pusat dengan pemerintah daerah, antara BUMN dengan Pemerintah Pusat; antar Pemerintah dengan masyarakat, dan berbagai entitas lain dalam pemerintahan. Perananan laporan keuangan telah berubah dari posisi administrasi semata menjadi posisi akuntabilitas di tahun 2000. Pergeseran peranan laporan keuangan ini telah membuka peluang bagi posisi akuntansi sektor publik dalam manajemen pemerintahan dan organisasi sektor publik lainnya. Jadi tujuan akuntansi sektor publik adalah untuk memastikan kualitas laporan keuangan dalam pertanggungjawaban publik.

Sebagai perspektif baru, berbagai prasarana akuntansi sektor publik perlu dibangun, seperti:



1. Standar Akuntansi Sektor Publik untuk Pemerintahan Pusat, Pemerintahan Daerah, dan organisasi sektor publik lainnya
2. *Account Code* untuk Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, maupun organisasi sektor publik lainnya, dimana review terhadap transaksi yang berkaitan dapat dilakukan dalam rangka konsolidasi dan audit
3. Jenis Buku Besar yang menjadi pusat pencatatan data primer atas semua transaksi keuangan pemerintah
4. Manual sistem Akuntansi Pemerintahan dan Organisasi lainnya yang menjadi pedoman atas jenis-jenis transaksi dan perlakuan akuntansinya

Dengan kelengkapan prasarana tersebut, para petugas dibidang akuntansi dapat melakukan pencatatan, peringkasan, dan pelaporan keuangan, baik secara manual maupun komputasi. Akibat tidak tersedianya prasaran diatas, muncul persepsi bahwa :

1. Akuntansi adalah sesuatu yang sulit
2. Akuntansi harus dikerjakan oleh SDM yang terdidik dalam jangka waktu panjang.

#### **H. Regulasi Terakait Akuntansi Sektor Publik**

Perjalanan akuntansi sektor publik di era pra reformasi didasari pada UU Nomor 5 Tahun 1974 tentang Pokok-Pokok Pemerintahan di Daerah. Pengertian daerah dalam era pra reformasi adalah daerah tingkat I yang meliputi propinsi dan daerah tingkat II yang meliputi kotamadya atau kabupaten. Disamping itu,ada beberapa peraturan pelaksanaan yang diturunkan dari perundang-undangan,antara lain:

1. Peraturan Pemerintah Nomor 5 Tahun 1975 tentang Pengurusan, Pertanggungjawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah
2. Pemerintah Nomor 6 Tahun 1975 tentang Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah, dan Penyusunan Perhitungan APBD

3. Keputusan Menteri Dalam Negeri No. 900-099 Tahun 1980 tentang Manual Administrasi Keuangan Daerah
4. Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 2 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan APBD
5. Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang pajak Daerah dan Retribusi Daerah
6. Keputusan Mendagri Nomor 3 Tahun 1999 tentang Bentuk dan Susunan Perhitungan APBD

Tuntutan good governance diterjemahkan sebagai terbebas dari tindakan KKN. Pemisahan kekuasaan antareksekutif, yudikatif, dan legislatif dilaksanakan. Selain itu, partisipasi masyarakat akan mendorong praktik demokrasi dalam pelaksanaan akuntabilitas publik yang sesuai dengan jiwa otonomi daerah. Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah adalah dua undang-undang yang berupaya mewujudkan etonomi daerah yang lebih luas. Sebagai penjabaran otonomi daerah tersebut di bidang administrasi keuangan daerah,berbagai peraturan perundangan yang lebih operasional dalam era reformasipun telah dikeluarkan. Beberapa regulasi yang relevan antara lain :

1. Undang-Undang Nomor 28 tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara Yang Bebas Dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (Lembaga Negara Republik Indonesia Tahun
2. Peraturan pemerintah Nomor 25 Tahun 2000 tentang Kewenangan Pemerintah Dan Kewenangan Provinsi Sebagai Daerah Otonom (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 54, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3952)
3. Peraturan Pemerintah Nomor 104 Tahun 2000 tentang Dana Perimbangan
4. Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah

(Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 202, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4022)

5. Peraturan Pemerintah Nomor 107 Tahun 2000 tentang Pinjaman Daerah
6. Peraturan Pemerintah Nomor 108 Tahun 2000 tentang Tata Cara Pertanggungjawaban Kepala Daerah

#### **I. Peraturan Pemerintah Nomor 71 tentang Regulasi Terkini di Indonesia**

Dalam UU 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16, dapat dilihat bahwa definisi pendapatan dan belanja negara/daerah berbasis akrual karena disana disebutkan bahwa : Pendapatan negara/daerah adalah hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih dan Belanja negara/daerah adalah kewajiban pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih. Namun kita diperkenankan untuk transisi karena saat itu praktik yang ada adalah dengan menggunakan basis kas, dimana pendapatan dan belanja diakui saat uang masuk/keluar ke/dari kas umum negara/daerah. Dispensasi ini tercantum dalam Pasal 36 ayat 1 UU 17 Tahun 2003 yang intinya ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun, artinya sampai dengan tahun 2008. Untuk masa transisi itulah PP 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah terbit, dimana kita memakai basis Kas Menuju Akrual (Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan basis kas, Neraca berdasarkan basis Akrual). Dalam pelaksanaan PP 24 Tahun 2005 tersebut hingga Laporan Keuangan Pemerintah tahun 2008 selesai diaudit di tahun 2009, ternyata opini yang didapat pemerintah saat itu masih menyedihkan. Untuk itulah, Pemerintah akhirnya berkonsultasi dengan Pimpinan DPR, dan disepakati bahwa basis akrual akan dilaksanakan secara penuh mulai tahun 2014.

Pada tahun 2010 terbit PP 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah sebagai pengganti PP 24 tahun 2005. Diharapkan setelah PP ini terbit maka akan diikuti dengan aturan-aturan pelaksanaannya baik berupa Peraturan Menteri Keuangan untuk pemerintah pusat maupun Peraturan Menteri Dalam Negeri untuk pemerintah daerah. Ada yang berbeda antara PP 71 tahun 2010 ini dengan PP-PP lain. Dalam PP 71 tahun 2010 terdapat 2 buah lampiran. Lampiran I merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Akruwal yang akan dilaksanakan selambat-lambatnya mulai tahun 2014, sedangkan Lampiran II merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Kas Menuju Akruwal yang hanya berlaku hingga tahun 2014. Lampiran I berlaku sejak tanggal ditetapkan dan dapat segera diterapkan oleh setiap entitas (strategi pentahapan pemberlakuan akan ditetapkan lebih lanjut oleh Menteri Keuangan dan Menteri Dalam Negeri), sedangkan Lampiran II berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP Berbasis Akruwal. Dengan kata lain, Lampiran II merupakan lampiran yang memuat kembali seluruh aturan yang ada pada PP 24 tahun 2005 tanpa perubahan sedikit pun.

## J. Regulasi dalam Siklus Akuntansi Sektor Publik

### Hasil regulasi dari siklus Akuntansi sektor publik

<b>Regulasi Tahapan Dalam Siklus Akuntansi Sektor Publik</b>	<b>Contoh Hasil Regulasi Publik</b>
Regulasi Perencanaan Publik	Perturan Pemerintah No.7/2005 Mengenai Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM)
Regulasi Anggaran Publik	Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2006 Tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2007.

REGULASI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Regulasi Tentang Pelaksanaan Realisasi Anggaran Publik	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 93 Tahun 2006 Tentang Rincian Anggaran Belanja Pemerintahan Pusat Tahun Anggaran 2007</li> <li>- Otorisasi Kepala Daerah Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA)</li> </ul>
Regulasi Pengadaan Barang Dan Jasa	SK Gubernur Tentang Pemenang Dalam Pengadaan Barang Dan Jasa.
Regulasi Laporan Pertanggungjawaban Publik	Peraturan Daerah Tentang Penerimaan Laporan Pertanggungjawaban Gubernur/Bupati/Walikota

**Contoh Regulasi Publik yang Mengatur Akuntansi Sektor Publik**

<b>Tahapan dalam siklus akuntansi sektor publik</b>	<b>Contoh regulasi publik</b>
Perencanaan publik	<ul style="list-style-type: none"> <li>- UU No.25 Tahun 2004 Tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional</li> <li>- Surat Edaran Bersama No.0295/M.PPN/I/2005050/166/SJ Tentang Tata Cara Penyelenggaraan Musyawarah Perencanaan Pembangunan tahun 2005</li> </ul>
Penganggaran publik	<ul style="list-style-type: none"> <li>- UU No.17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Daerah</li> <li>- UU No.33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah</li> <li>- Permandagri No.13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah</li> <li>- Permandagri no.59 tahun 2007 tentang perubahan atas paraturan menteri dalam negeri nomor 13</li> </ul>

REGULASI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

	tahun 2006 tentang pedoman pengelolaan keuangan daerah
Realisasi anggaran publik	UU No.1 tahun 2004 tentang perbendaharaan negara
Pengadaan barang dan jasa	Peraturan presiden no.32 tahun 2005 tentang perubahan kedua atas keputusan presiden nomor 80 tahun 2003 tentang pedoman pelaksanaan pengadaan barang/jasa pemerintah
Pelaporan keuangan sektor public	PP no.8 Tahun 2006 tentang pelaporan keuangan dan kinerja instansi pemerintah
Audit sektor publik	<ul style="list-style-type: none"> <li>- UU no.15 tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara</li> <li>- SK BPK No.1 tahun 2008 tentang standar pemeriksaan keuangan negara</li> </ul>
Pertanggungjawaban publik	Peraturan pemerintah no.8 tahun 2006 tentang pelaporan keuangan dan kinerja instansi pemerintahan.

# BAB XV

## KOMPARASI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK VS AKUNTANSI SWASTA

### TUJUAN INSTRUKSIONAL UMUM

Mahasiswa mampu memahami komparasi akuntansi sector public vs akuntansi swasta

### TUJUAN INSTRUKSIONAL KHUSUS

**Agar Mahasiswa dapat memahami:**

1. Perkembangan pemikiran akuntansi
2. Tujuan komparasi akuntansi sector public vs akuntansi sector swasta
3. Perbedaan akuntansi sector public vs akuntansi sector swasta
4. Dasar hukum akuntansi sector public
5. Dasar hukum akuntansi sector swasta

### **A. Perkembangan Pemikiran Akuntansi**

Perkembangan dari pilihan baik dan yang lebih baik, pilihan ada dan tiada. Jadi perubahan pengelolaan kebutuhan selalu terasa dari zaman purba ke zaman berikutnya. Pada zaman tembaga mulai dikenal atau akhir masa batu, penambahan penduduk yang tinggal didaerah subur telah mengurangi kapasitas sumber daya alam. Pada zaman primitif, komunitas masyarakat menjadi lebih besar dan hubungan antar daerah telah dimungkinkan. Di masa setelah primitif, masyarakat nomadem menjadi masyarakat menetap dengan perkembangan tatanan kemasyarakatan. Keterbatasan kapasitas penguasa public membuka peluang peranan dalam pengelolaan perekonomian.

Akuntansi sektor publik dapat diinterpretasikan sebagai bidang akuntansi yang secara khusus membahas penggunaan akuntansi yang secara khusus membahas penggunaan akuntansi

dalam kegiatan organisasi sektor publik. Perusahaan Negara yang di Indonesia dikenal sebagai BUMN dan BUMD, partai politik lembaga swadaya masyarakat, yayasan, dan lembaga nonprofit lainnya. Dengan restrukturasi model pemerintahan melalui tripartite perundangan, perubahan atau restrukturasi model pemerintahan berbasis akrual mulai diimplementasikan. Hasil pembelajaran yang dirasakan cukup menyakinkan, sehingga proses penerbitan standar berskala internasional mulai dilakukan melalui badan IFAC (International Federation Of Accountant). Melalui proses penyusunan standar yang ketat IPSASB telah berhasil diluncurkan pada tahun 1998. Pada awal reformasi, bangsa ini telah melewati berbagai masa awal orde reformasi. Pada awal reformasi, bangsa ini mengharapkan pemerintah yang bersih. Pimpinan yang baik adalah pemimpin yang jujur. Prasyarat kepandaian dan kebijakan bukan menjadi pilihan. Hal tersebut telah menjadi realitas yang didiskusikan. Pilihan pemerintahan yang baik dan benar telah menjadi berita sehari-hari." GOOD AND RIGTH GOVERNANCE " telah menjadi simbol pemilihan umum tahun 2009. Selain itu, realita yang didiskusikan pada tahun 2008/2009 juga telah berubah. Dari berbagai tantangan lapangan yang dihadapi bangsa saat ini.

## **B. Tujuan Komparasi Akuntansi Sektor Publik vs Akuntansi Sektor Swasta**

Akuntansi sektor publik di Indonesia jauh tertinggal dibandingkan dengan akuntansi bisnis (swasta). Di sisi lain, karakteristik sektor publik sangat berbeda dengan sektor swasta, sehingga akuntansi yang diterapkan pada kedua sektor tersebut juga berbeda dan mempunyai keunikan sendiri. Perbedaan karakter dan mekanisme pengelolaan di masing-masing organisasi harus diperdalam lagi agar kinerja masing-masing sektor menjadi maksimal dalam mencapai tujuannya. Maksimalisasi kinerja organisasi sektor publik inilah yang menjadi tujuan dari komparasi akuntansi sektor publik inilah



yang menjadi tujuan dari komparasi akuntansi sektor publik dan organisasi bisnis (swasta).

Perbedaan motif keuntungan antara akuntansi sektor publik dan akuntansi swasta. Akuntansi sektor publik hanya memenuhi kebutuhan publik tanpa motif mencari keuntungan sedangkan akuntansi swasta pasti akan mencari keuntungan sebanyak-banyaknya. Dampak yang diharapkan dari pemberian materi akuntansi sektor publik. Awalnya sektor publik muncul akibat kebutuhan masyarakat akan barang dan layanan tertentu. Sehingga area sektor publik dan pemerintah menjadi organisasi sektor publik terbesar. Keunikan ASP cenderung kurang seragam karena setiap bidangnya mempunyai karakteristik yang berbeda.

### C. Perbedaan Akuntansi Sektor Publik Vs Akuntansi Swasta

Secara konseptual, perbedaan kedua jenis organisasi ini terletak pada tujuan yang akan dicapai. Pada tahap perencanaan, organisasi sektor swasta menitikberatkan keuntungan usaha semaksimal mungkin. Sementara organisasi sektor publik lebih mengutamakan kesejahteraan masyarakat. Akuntansi Sektor Publik Yang Tertinggal Dari Akuntansi Sektor Bisnis Akuntansi sektor publik di Indonesia sangat jauh tertinggal jika dibandingkan dengan akuntansi sektor swasta. Hal ini dibuktikan dengan :

- a) Pemerintah Indonesia belum memiliki semua infrastruktur akuntansi keuangan yang dibutuhkan. Sejak tahun 1980-an, pemerintah telah memperoleh dana bantuan Bank Dunia yang jumlahnya sangat besar. Namun, sampai akhir orde baru, standar akuntansi keuangan pemerintah tidak pernah ada. Jadi, pada tahun 1990-an beberapa pakar saat itu sempat menyatakan bahwa *standard system* yang disusun oleh departemen keuangan sudah "*obsolete*" sebelum dapat diterapkan. Pada tahun 2005, standar akuntansi pemerintahan baru bias dihasilkan dengan sejumlah kritik mengikutinya. Dan sampai dengan tahun 2009, kematangan standar akuntansi pemerintah belum juga dapat dicapai.

- b) Standar audit pemerintah pada taun 1990-an baru ada dua buah, yaitu satu yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Republik Indonesia dan di pihak lain, BPKP sebagai Aparat Pengawas Internasional Pemerintah juga mengeluarkan Standar Audit. Pada tahun 2008, melalui SK Ketua BPK No. 1 tahun 2008, dikeluarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Namun, kelengkapan standar pemeriksaan masih terus dikembangkan.
- c) Pada organisasi publik selain pemerintah ada standar akuntansi keuangan (SAK) No. 45 tentang standar akuntansi untuk entitas nirlaba .

#### **D. Indikator Kinerja Akuntansi Sektor Publik Vs Akuntansi Sektor Swasta**

##### **1. Indikator Kinerja Akuntansi Sektor Publik**

###### **a. Efisiensi**

Suatu organisasi dianggap semakin efisien apabila rasio efisiensi cenderung diatas satu. Semakin besar angkanya, semakin tinggi tingkat efisiensinya. Secara *absolute*, rasio ini tidak menunjukkan posisi keuangan dan kinerja organisasi. Namun, berbagai program pada dua organisasi yang berkecimpung dalam industry yang sama dapat diperbandingkan tingkat efisiensinya. Apabila hasil rasionya lebih besar dari satu dibandingkan hasil rasio program yang sama di organisasi lainnya, program tersebut bias disebut lebih efisien.

###### **b. Efektivitas**

Efektivitas menunjukkan kesuksesan atau kegagalan dalam pencapaian tujuan. Ukuran efektivitas merupakan refleksi output. Jika suatu organisasi ingin membangun sebuah rumah sakit dengan 250 tempat tidur, 4 unit operasi, sebuah unit kecelakan dan darurat, serta unit pasien luar dan semua target tersebut tercapai, maka mekanisme kerja organisasi tersebut dianggap tidak

bekerja efektif. Karena itu, tujuan-tujuan tersebut harus spesifik, detail, dan terukur. Dalam rangka mencapai tujuan itu, organisasi sektor publik sering kali memerhatikan biaya yang dikeluarkan. Seperti itu biasa terjadi, apabila efisiensi biaya bukan merupakan salah satu indikator hasil.

c. Ekonomi

Indikator ekonomi merupakan indikator tentang penggunaan *input*. Di sini pertanyaan yang diajukan adalah “apakah organisasi telah membangun rumah sakit secara ekonomis?” ini berarti “apakah biaya pembangunan rumah sakit lebih mahal dibandingkan pembangunan rumah sakit yang setara di daerah lain? Jadi dapat disimpulkan bahwa tiga indikator kinerja organisasi sektor publik bisa dirinci sebagai berikut : ekonomi mengenai input, efisiensi tentang input dan output, serta efektivitas yang berhubungan output.

## E. Dasar Hukum Akuntansi Sekto Publik

### 1. Standar akuntansi pemerintah (SAP)

- Peraturan pemerintah No. 24 tahun 2005.
- Lampiran I pengantar standar akuntansi pemerintahan
- Lampiran II kerangka konseptual akuntansi pemerintahan
- Lampiran III PSAP 01 : penyajian laporan keuangan
- Lampiran IV PSAP 02 : laporan realisasi anggaran
- Lampiran V PSAP 03 : laporan arus kas
- Lampiran VI PSAP 04 : catatan atas laporan keuangan
- Lampiran VII PSAP 05 : akuntansi persediaan
- Lampiran VIII PSAP 06 : akuntansi investasi
- Lampiran IX PSAP 07 : akuntansi asset tetap
- Lampiran X PSAP 08 : akuntansi konstruksi dalam pengerjaan

- Lampiran XI PSAP 09 : akuntansi kewajiban
- Lampiran XII PSAP 10: koreksi kesalahan, perubahan kebijakan akuntansi, dan peristiwa luar biasa
- Lampiran XIII PSAP 11: laporan keuangan konsolidasi

2. Pedoman Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)

- ❑ PSAK 1 : penyajian laporan keuangan (revisi 1998)
- ❑ PSAK 2 : laporan arus kas
- ❑ PSAK 3 : laporan keuangan intering
- ❑ PSAK 4 : laporan keuangan konsolidasi
- ❑ PSAK 5 : pelaporan segmen ( revisi 2000)
- ❑ PSAK 6 : akuntansi dan pelaporan bagi perusahaan dalam tahap pengembangan
- ❑ PSAK 7 : pengungkapan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa
- ❑ PSAK 8 : peristiwa setelah tanggal neraca
- ❑ PSAK 9 : penyajian aktiva lancar dan kewajiban jangka pendek
- ❑ PSAK 10 : transaksi dalam mata uang asing
- ❑ PSAK 11: penjabaran laporan keuangan mata uang asing
- ❑ PSAK 12 : pelaporan keuangan mengenai bagian partisipasi dalam pengendalian bersama operasi dan set
- ❑ PSAK 13 : akuntansi untuk investasi
- ❑ PSAK 14 : akuntansi persediaan
- ❑ PSAK 15 : akuntansi untuk investasi dalam perusahaan asosiasi
- ❑ PSAK 16 : aktiva tetap dan aktiva lain-lain
- ❑ PSAK 17 : akuntansi penyusutan
- ❑ PSAK 18 : akuntansi dana pensiun
- ❑ PSAK 19 : aktiva tak berwujud ( revisi 2000)
- ❑ PSAK 20 : biaya riset dan pengembangan
- ❑ PSAK 21: akuntansi ekuitas
- ❑ PSAK 22 : akuntansi penggabungan usaha
- ❑ PSAK 23 : akuntansi pendapatan

- ❑ PSAK 24: akuntansi biaya manfaat pensiun
- ❑ PSAK 25 : laba atau rugi bersih untuk periode berjalan, kesalahan mendasar, dan biaya pinjaman (revisi 1997)
- ❑ PSAK 26 : biaya pinjaman (revisi 1997)
- ❑ PSAK 27 : akuntansi perkoperasian (revisi 1998)
- ❑ PSAK 28 : akuntansi asuransi kerugian (revisi 1996)
- ❑ PSAK 29 : akuntansi minyak dan gas bumi
- ❑ PSAK 30 : akuntansi sewa guna usaha /lease
- ❑ PSAK 31 : akuntansi perbankan (revisi 2000)
- ❑ PSAK 32 : akuntansi perusahaan hutan
- ❑ PSAK 33 : akuntansi pertambangan umum
- ❑ PSAK 34 : akuntansi kontrak konstruksi
- ❑ PSAK 35: akuntansi pendapatan jasa telekomunikasi
- ❑ PSAK 36 : akuntansi asuransi jiwa
- ❑ PSAK 37 : akuntansi penyelenggaraan jalan tol
- ❑ PSAK 38 : akuntansi restrukturisasi entitas sepengendali
- ❑ PSAK 39: akuntansi kerjasama operasi
- ❑ PSAK 40 : akuntansi perubahan ekuitas perusahaan anak/perusahaan asosiasi
- ❑ PSAK 41 : akuntansi waran
- ❑ PSAK 42 : akuntansi perusahaan efek
- ❑ PSAK 43 : akuntansi anjak piutang
- ❑ PSAK 44: akuntansi aktivitas pengembangan real estat
- ❑ PSAK 45 : pelaporan keuangan organisasi nir laba
- ❑ PSAK 46 : akuntansi pajak penghasilan
- ❑ PSAK 47 : akuntansi tanah
- ❑ PSAK 48 : penurunan nilai aktiva
- ❑ PSAK 49 : akuntansi reksa dana
- ❑ PSAK 50: akuntansi investasi efek tertentu
- ❑ PSAK 51 : akuntansi kuasi re organisasi
- ❑ PSAK 52 : akuntansi mata uang pelaporan
- ❑ PSAK 53 : akuntansi kompensasi berbasis saham
- ❑ PSAK 54: akuntansi restrukturisasi utang piutang bermasalah

- ❑ PSAK 55 : akuntansi instrument derivative dan aktivitas lindung nilai
- ❑ PSAK 56 : akuntansi laba per saham
- ❑ PSAK 57 : kewajiban diestimasi, kewajiban kontinjensi, dan aktiva kontinjen
- ❑ PSAK 58 : operasi dalam penghentian
- ❑ PSAK 59 : akuntansi perbankan syariah

### 3. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)

Peran SPKN adalah memberikan patokan/arahan pertahapan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara bagi pemeriksa. Dengan kata lain, SPKN disusun sebagai ukuran mutu bagi para pemeriksa dan organisasi pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan atas pengeolaan serta tanggung jawab keuangan Negara. Pelaksanaan pemerintahan yang didasarkan pada SPKN diharapkan dapat meningkatkan kredibilitas informasi yang dilaporkan, atau diperoleh dari entitas yang diperiksa melalui pengumpulan dan pengujian bukti secar objektif. Dalam penerapannya, standar pemeriksa keuangan Negara ini berlaku untuk semua pemeriksaan yang dilaksanakan terhadap entitas, program, kegiatan, serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.

SPKN dilaksanakan dengan sebuah mekanisme kerja, yakni pengumpulan bukti dan pengujian bukti secara objektif. Hal ini dilakukan dengan prinsip akuntabilitas publik untuk mendapatkan hasil, yakni meningkatkan kredibilitas informasi yang dilaporkan.

## F. Dasar Hukum Akuntansi Sektor Swasta

### 1. Pedoman Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)

Standar akuntansi keuangan merupakan pedoman yang harus diacuh dalam penyusunan laporan keuangan untk tujuan pelaporan. Standar akuntansi keuangan, sebagai

pedoman khusus penyusunan dan penyajian laporan keuangan, merupakan hal yang sangat penting agar laporan keuangan lebih berguna, dapat dipahami, dapat diperbandingkan, serta tidak menyesatkan

2. Standar professional akuntan publik (SPAP )

SPAP merupakan kodifikasi dari berbagai pernyataan standar teknik dan aturan etika. Pernyataan standar teknik meliputi pernyataan standar auditing , pernyataan standar atestasi, pernyataan jasa akuntansi dan review, pernyataan jasa konsultasi, dan pernyataan standar pengendalian mutu. Standar ini diterbitkan oleh IAI – dewan standar profesional akuntan publik.





## DAFTAR PUSTAKA

- Abdul wahab Elfendi. Masyarakat Tak Bernegara. Bandung. PT Grapindo.
- Alo Liliver. Strategi Komunikasi Masyarakat. Jakarta. Erlangga. 2000
- Badan Pengawas Keuangan dan pembangunan (2000), Pengukuran Kinerja: Suatu Tinjauan pada Instansi Pemerintah, Jakarta
- Bastian, Indra. 2006. Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar. Jakarta: Erlangga
- Bastian, Indra. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: BPFE.
- Dr. Baldrice Siregar, M.B.A., CMA., CA., Ak. 2015. *Akuntansi Sektor Publik (Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah Berbasis AkruaI) Edisi Pertama*. Yogyakarta : UPP STIM YKPN.
- Halim, Abdul dan M. Syam Kusufi. 2017. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik dari Anggaran hingga Laporan Keuangan dari Pemerintah hingga Tempat Ibadah* edisi ke-2. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, Abdul. 2007. Akuntansi Keuangan Daerah. Edisi 3. Jakarta: Salemba Empat.
- Haryanto, Sahmuddin, dan Arifuddin. 2007. *Akuntansi Sektor Publik* Edisi Pertama. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2010). PSAK 45: Akuntansi Organisasi Nirlaba. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- IKAPI. 2009. *Standar Akuntansi Pemerintahan : Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005*. Bandung : Fokus Media.
- Inayati, Nur Isna. Implementasi Pengukuran Kinerja pada Organisasi Sektor Publik.
- Johannes Muller. Perkembangan Masyarakat Lintas. Jakarta. Gramedia Pustaka Utama. 2006.

- Mardiasmo, 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik* . Yogyakarta: Andi Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Penerbit Andi.
- Mahmudi (2015), Manajemen Kinerja Sektor Publik, Edisi 3, Yogyakarta, Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Mahsun, Moh, Firma Sulistiwaty, dan Andre Purwanugraha. 2016. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: BPEE Yogyakarta.
- Mitoyo, 2017. Akuntansi Nirlaba <http://Fajartriatmojo.wordpress.com>
- Moh Mahsun, S.E., M.Si., Ak., CA., CPA., Firma Sulistyowati, S.E., M.Sii., QIA., dan Heribertus Andre Purwanugraha, S.E., M.B.A. 2016. *Akuntansi Sektor Publik Edisi Ketiga*. Yogyakarta : BFE – Yogyakarta.
- Nadir dan Sakinah. 2013. Otonomi Daerah Dan Desentralisasi Desa: Menuju Pemberdayaan Masyarakat Desa. *Jurnal Politik Profetik*, 1(1): 1-21.
- Noerdiawan, Deddi dan Ayuningtyas Hertiani. 2011. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Nordiawan, D. Dan A. Hertianti. 2010. *Akuntansi Sektor Publik* . Edisi 2, Jakarta: Salemba Empat.
- Nordiawan, Deddi, Iswahyudi Sondi Putra dan Maulidah Rahmawati. 2012. *Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta : Salemba Empat.
- PMK 233 Tahun 2011 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan No 171/Pmk.05/2007 Tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat
- Renyowijoyo, Muindro. 2010. *Akuntansi Sektor Publik Organisasi Non Laba, Jilid 2*. Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Sujarweni, V. Wiratna. 2005. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Pustaka Baru Press. 230-235.

## **Undang-Undang**

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005

Pemendagri Nomor 13 Tahun 2006

Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005  
tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

SAP Berbasis AkruaI Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010

UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara