

MODUL AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK



Disusun oleh:

**DR. DAVID PANGARIBUAN, SE.,M.SI
DR. TUTTY NURYATI, SE.,M.AK**

**UNIVERSITAS BHAYANGKARA
JAKARTA RAYA
2023**

KATA PENGANTAR

Puji syukur kami ucapkan kehadiran Tuhan Yang Maha Kuasa, karena atas berkat, karunia dan AnugerahNya penulis dapat menyelesaikan penulisan AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK. Modul ini digunakan dalam lingkungan internal Kampus Universitas Pembangunan Jaya terutama untuk para mahasiswa. Sehubungan dengan tersusunnya modul ini penulis mengucapkan banyak terimakasih atas bantuan dan partisipasi dari berbagai pihak terutama rekan dosen dan mahasiswa.

Penulis menyadari bahwa modul ini masih terdapat kekurangan dan kelemahannya. Oleh karena itu, penulis dengan senang hati menerima kritik, saran dan masukan yang konstruktif para pembaca demi penyempurnaan modul ini di masa yang akan datang.

Semoga modul ini bermanfaat, bagi mahasiswa dan pembaca pada umumnya.

Jakarta, Agustus 2023

Penulis

DAFTAR ISI

Cover

Kata Pengantar

BAB I

SEJARAH PERKEMBANGAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

BAB II

PENENTUAN BIAYA PELAYANAN PUBLIK

BAB III

AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

BAB IV

KONSEP VALUE FOR MONEY DALAM PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK

BAB V

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK DAN GOOD GOVERNANCE

BAB VI

PRAKTIK AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM SEKTOR PUBLIK

BAB VII

REALITAS AKUNTABILITAS PERTANGGUNGJAWABAN UANG RAKYAT

BAB VIII

MEMAHAMI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAN CARA RAKYAT MENILAI

BAB IX

**SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DAN
AKUNTABILITAS KINERJA**

BAB X

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

BAB XI

MEWUJUDKAN GOOD GOVERNANCE GOVERNMENT

BAB XII

**PERAN AKUNTANSI DALAM PRAKTIK
MANAJEMEN RESIKO SEKTOR PUBLIK**

BAB XIII

PERAN MANAJEMEN RISIKO DALAM SEKTOR PUBLIK

BAB I

SEJARAH PERKEMBANGAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Definisi Akuntansi Sektor Publik

Akuntansi Sektor Publik 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, maupun pada proyek-proyek kerjasama sektor publik dan swasta.

Anglo Amerika: mekanisme akuntansi swasta yang diberlakukan dalam praktik-praktik organisasi publik. Akuntansi Sektor Publik versus Akuntansi Pemerintahan
Akuntansi Sektor Publik lebih bersifat makro ekonomi dibandingkan dengan Akuntansi Pemerintahan. Akuntansi Pemerintahan adalah arti sempit dari Akuntansi Sektor Publik.

Akuntansi Sektor Publik dikembangkan dalam kondisi yang berbeda:

- a. Tahun 1952, seorang ekonom, Suranyi-Unger, yang menyajikan perbandingan sistem ekonomi dan mensintesisnya menjadi tiga kelompok, negara seperti Amerika yang menerapkan ekonomi liberal,
- b. Negara seperti Rusia yang mengadopsi ekonomi terpusat,
- c. Negara seperti Inggris dan Perancis yang menerapkan kebebasan ekonomi barat secara tradisional, tetapi dalam dua dekade terdahulu telah beralih menggunakan perencanaan ketimuran.

Karakter organisasi sektor publik menunjukkan variasi sosial, ekonomi, politik dan karakteristik menurut undang-undang. Aktivitas organisasi sektor publik amat beraneka ragam. Kondisi organisasi sektor publik amat mandiri, atau lepas dari mekanisme murni pasar. Fokus kesuksesan penyelenggaraan aktivitas publik adalah kompetensi manajemen. Jiwa akuntansi sangat berperan dalam hal ini, akuntansi menjadi alat pengendali diri manajemen atas konsistensi untuk bertanggung jawab tidak hanya untuk aktivitas tersebut, tetapi juga untuk manajemen keuangan dan aspek pengendalian anggaran belanja.

Kondisi proses pertanggungjawaban yang dilakukan oleh badan-badan sektor publik masih bersifat umum. Kompetensi khusus dialihkan ke wakil rakyat di DPR/DPRD, sebagai kualitas pertanggungjawaban manajemen organisasi sektor publik. Perbedaan bentuk pertanggungjawaban kepada DPR/DPRD mengakibatkan perbedaan tujuan khusus masing-masing organisasi sektor publik. Tujuan khusus pemerintah pusat merupakan kesepakatan dan ketetapan dengan lembaga legislatif.

Badan publik lain, tujuan operasional yang detail lebih diartikan sebagai tanggung jawab pelaksana anggaran (pihak eksekutif) yang ditunjuk. Tujuan operasional ini biasanya didukung oleh berbagai ketetapan-ketetapan organisasi, seperti, Keputusan Presiden, Keputusan Menteri, Peraturan Pemerintah, dan lainnya. Ruang Lingkup Akuntansi Sektor Publik. Pemahaman akan pentingnya akuntansi sektor publik baru muncul akhir-akhir ini. Hal ini dapat dimaklumi karena orientasi pendidikan akuntansi lebih ke Amerika Serikat yang tidak mengenal akuntansi sektor publik. Perekonomian Amerika Serikat lebih menekankan pada sektor swasta. Peranan negara dalam perekonomian amat minimal. Pemerintahan membatasi diri terkait dengan program pemerintah dan ruang gerak institusi pemerintah pusat dan daerah. Akibatnya sistem akuntansi sektor publik dibatasi ruang geraknya di sektor pemerintahan. Akuntansi di pemerintahan Amerika Serikat lebih dikenal dengan akuntansi pemerintahan. Akuntansi Sektor Publik merupakan bidang akuntansi yang mempunyai ruang lingkup lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen-departemen di bawahnya, pemerintah daerah, yayasan, partai politik, perguruan tinggi dan organisasi-organisasi nonprofit lainnya, seperti:

Organisasi sektor publik dapat dibatasi dengan organisasi-organisasi yang menggunakan dana masyarakat, sehingga perlu melakukan pertanggungjawaban ke masyarakat. Di Indonesia, Akuntansi Sektor Publik mencakup beberapa bidang utama, yakni:

- a. Akuntansi Pemerintah Pusat
- b. Akuntansi Pemerintah Daerah
- c. Akuntansi Parpol dan LSM
- d. Akuntansi Yayasan
- e. Akuntansi Pendidikan dan Kesehatan
- f. Akuntansi Tempat Peribadatan

Aktivitas yang mendekati diri ke pasar tidak pernah ditujukan untuk memindahkan organisasi sektor publik ke sektor swasta. Perkembangan Akuntansi Sektor Publik

- a. di tahun 1952, fase sektor publik untuk pertama kalinya diajarkan di dunia akademis.
- b. Kedua, karakter organisasi sektor publik menunjukkan variasi sosial, ekonomi, politik, dan karakteristik menurut undang-undang.
- c. ketiga, aktivitas organisasi sektor publik amat beraneka ragam.
- d. Keempat, kondisi organisasi sektor publik amat mandiri, atau mampu lepas dari mekanisme murni pasar.

- e. Kelima, fokus kesuksesan penyelenggaraan aktivitas publik adalah kompetensi manajemen.
- f. Keenam, kondisi proses pertanggungjawaban yang dilakukan oleh badan-badan sektor publik masih bersifat umum.

Fungsi akuntansi saat ini, diharapkan menjadi turunan dari perkembangan tuntutan masyarakat terhadap bidang akuntansi untuk memajukan sektor publik. Penegakan etika profesi akuntan pemeriksa saat ini menjadi suatu hal yang mendesak:

1. Selama ini, tuntutan dibatasi hanya oleh profesi, dalam artian sepanjang aturan profesi dipatuhi akuntan dianggap sudah memenuhi kewajiban baik secara profesi maupun kemasyarakatan,
2. Hal ini dinilai tidak wajar, sehingga masyarakat menuntut agar akuntan bisa dituntut dijalur hukum,
3. Perubahan dari sekedar moralitas menjadi realitas hukum masyarakat,
4. Akuntan sebagai suatu profesi diminta untuk terlibat secara aktif, terkait dengan pelaksanaan transparansi ekonomi,
5. Akuntansi sektor publik yang diharapkan lebih ditekankan pada sistem dan pemeriksaan akuntansi.
6. Sistem akuntansi sektor publik yang lebih diharapkan kepada evaluasi kinerja publik.
7. Penekanan terhadap efisiensi keuangan dan efektivitas manajemen akan menjadi dua titik awal fokus pengembangan bidang akuntansi manajemen sektor publik.

Perubahan Paradigma Akuntansi Sektor Publik

5. Profesi Sebagai Akuntansi Sektor Publik

Profesi akuntan dengan disiplin akuntansinya dianggap oleh Anglo Amerika sangat mempengaruhi pertumbuhan bisnis di seluruh dunia. Beberapa negara, seperti Rusia dan negara Eropa Timur, yang dulunya tidak terpengaruh, mulai mengalami perubahan yang signifikan dalam bidang akuntansi.

Anglo Saxon berawal dari Inggris dan kemudian diekspor ke Hukum Umum negara-negara seperti Australia, Kanada, Hong Kong, India, Malaysia, Pakistan dan Amerika. Kontinental berawal dari negara-negara Eropa Kontinental. Hukum Kode

Kekuatan terbesar akuntansi adalah kelemahan utamanya:

- a. Uang merupakan alat tukar penengah dan sumber kekayaan, sehingga akuntan dibayar untuk mengembangkan kekayaan orang lain,

- b. Kelompok sosialis, dimana uang tidak memainkan peranan penting , maka akuntansi tidak akan dianggap penting,
- c. Akuntansi yang sangat tergantung pada waktu dan tempat, oleh karena itu perbandingan antar organisasi menjadi lebih sulit,

Akuntansi merupakan suatu ilmu atau seni. Apabila akuntansi sebagai ilmu, maka pertanyaannya adalah tentang karakter akuntansi dalam kasus-kasus khusus. Jika akuntansi adalah seni, berbagai gejala umum dapat ditelusuri. Kontradiksi ini masih terus berlangsung. Perkembangan Profesi Akuntan Sektor Publik di Inggris: Inggris dan Wales. Institute of Chartered Accountants. The Corporate Treasurers and Accounting Institute. Kemudian muncul Organisasi Chartered Institute of Public Finance and Accounting yang melakukan sertifikasi para pekerja di sektor publik. Akhir abad ke 19, Akuntansi di pemerintah daerah atau kota praja dan perusahaannya disebut “akuntansi sektor publik”. Perkembangan Profesi Akuntan Sektor Publik di Indonesia: Berdirinya Ikatan Akuntan Indonesia yang mulai memunculkan Kompartemen Akuntan Sektor Publik. Kompartemen ini mewadahi para pekerja bidang akuntansi dan akuntan yang bekerja di organisasi sektor publik.

Proses pengembangan bidang akuntansi sektor publik sangat dipengaruhi oleh:

- a. kapasitas dan tujuan kebijakan ekonomi, sehingga aspek budaya, sosial politik ekonomi menjadi dominan,
- b. orientasi pengelolaan organisasi sektor publik akan mengubah arah pengembangan organisasi akuntansi,
- c. kunci pemecahan permasalahan akuntansi sektor publik adalah penyederhanaan yang logis untuk menciptakan kompleksitas bidang akuntansi sektor publik.

Perkembangan Terakhir Akuntansi Sektor Publik Di Negara lain
Pengalaman Inggris dapat dijadikan acuan dalam mempelajari perkembangan administrasi publik di era tahun 1980-an sampai dengan tahun 1998, yang berkembang seiring dengan tuntutan untuk penyelenggaraan pemerintahan yang lebih akuntabel. Pandangan bahwa efisiensi sektor pemerintahan dapat diukur, telah disuarakan sejak tahun 1968. sebagai contoh, laporan Fulton merekomendasikan untuk menetapkan unit yang bertanggung jawab dalam organisasi pemerintahan, yaitu outputnya dapat diukur/dibandingkan dengan biayanya atau kriteria yang lain. Beberapa contoh proyeksi mewiraswastakan pemerintahan ini telah dilakukan di beberapa pemerintahan Federal, Negara Bagian maupun pemerintahan kota. Sebagai contoh, selama ini pemerintah

mempunyai monopoli dalam memproduksi senjata dengan alasan bahwa riskan bagi pihak swasta untuk melakukan hal yang cukup vital ini. Namun dalam kenyataannya, tidak seorang pun warga Amerika Serikat membiarkan pemerintahannya memproduksi senjata. Titik Kritis dalam Praktek Akuntansi Sektor PublikPraktik akuntansi sektor publik (Penlebury, 1992) di Indonesia mempunyai empat titik kritis sebagai berikut:Praktik Pertanggungjawaban Akuntansi yang Layak Prosedur penghasilan dan pembayaran dari pusat pertanggungjawaban organisasi sektor publik dapat dilakukan dengan pemenuhan otorisasi, baik dari DPR/DPRD atau komisaris. Kadangkala proses otorisasi ini dihasilkan dari proses demokrasi melalui pengambilan suara/voting.Praktik ini lebih menekankan keseimbangan antarproses perencanaan dan pertanggungjawaban. Proses perencanaan, faktor pengendalian kas menjadi perhatian utama, karena:

- a. Kas seringkali diartiluaskan sebagai dampak perubahan harga atau nilai ekonomi riil,
- b. Anggaran belanja merupakan hasil dari harga kali kuantitas,
- c. Ketika inflasi angka ganda terjadi pada awal tahun 1970-an, kesulitan pengendalian adalah volume anggaran belanja, akibatnya perubahan antara pemasukan dan pengeluaran lebih besar daripada yang dialokasikan pada anggaran belanja.

Prinsip Bruto Seluruh penghasilan dibayar bruto, dan biaya yang terjadi dibebankan sebagai pengurang penghasilan dan harus dilaporkan secara lengkap ke setiap pusat pertanggungjawaban yang terkait.

Prinsip Semua pengeluaran harus dipertanggungjawabkan per periode, sehingga otorisasi pengeluaran akan dinilai berdasarkan prestasi periode terkait. Kelebihan dana di atas pengeluaran dapat diketahui dan dikembalikan ke manajemen pusat petanggungjawaban.

Spesifikasi

Pengeluaran untuk tujuan khusus harus dilandasi oleh persetujuan DPR?DPRD atau komisaris. Konsep by exception/pengecualian ini harus diatur dalam peraturan tersendiri tanpa mengabaikan tingkat pencapaian manajemen organisasi sektor publik yang terkait.

Tugas pemerintah adalah mengendalikan, karena pengusaha kurang berminat, jika kondisi sosial politik yang tidak stabil dan tingkat inflasi yang tinggi. Pemerintah kota sangat bergantung pada pajak dan pungutan lainnya.Tingginya Pengaruh Politik. Terhadap Sistem Organisasi Sterling (1973) berpendapat bahwa hampir semua masalah praktis yang dihadapi dalam praktik akuntansi bisa dipecahkan dalam teori. Ketika sebuah masalah muncul, isu sebenarnya adalah bahwa manajemen tidak sependapat dengan pandangan akuntansi. Dengan demikian, masalahnya bukan teknis, tetapi merupakan politis. Peranan

sektor publik dalam ekonomi: paradigma pasca orde baru terutama pelaksanaan privatisasi dan deregulasi.

- a. Konsep Reinventing Government dalam reformasi paradigma organisasi sektor publik: Konsep operasi komersial sektor publik yang harus dipisahkan, baik pengelolaan maupun pertanggungjawabannya,
- b. Mengembangkan unit pelaporan secara spesifik, sehingga proses pengendalian birokrasi akan menjadi lebih transparan,
- c. Pengukuran prestasi unit pelaporan haruslah diperjelas, sehingga reformasi akuntansi, termasuk anggaran, akan menjadi dasar berbagai program reformasi orientasi sektor publik

BAB II

PENENTUAN BIAYA PELAYANAN PUBLIK

Akuntansi manajemen digunakan untuk menentukan berapa biaya yang dikeluarkan untuk memberikan pelayanan tertentu dan berapa tarif yang akan dibebankan kepada pemakain jasa pelayanan publik, termasuk menghitung subsidi yang diberikan. Tuntutan agar pemerintahan meningkatkan mutu pelayanan dan keluhan masyarakat akan besarnya biaya pelayanan merupakan suatu indikasi perlunya perbaikan sistem akuntansi manajemen di sektor publik. Masyarakat menghendaki pemerintah memberikan pelayanan yang cepat, berkualitas, dan murah. Pemerintah yang berorientasi pada pelayanan publik harus merespon keluhan, tuntutan, dan keinginan masyarakat tersebut agar kualitas hidup masyarakat menjadi semakin baik dan kesejahteraan masyarakat meningkat.

Penentuan biaya pelayanan (*cost of services*) dan penentuan tarif pelayanan (*charging for services*) merupakan satu rangkaian yang keduanya sama-sama membutuhkan informasi akuntansi. Sebagai contoh, pemerintah daerah harus dapat menentukan berapa biaya untuk membangun terminal bus atau stasiun kereta api yang tertib, nyaman, dan aman serta biaya operasionalnya. Berdasarkan informasi biaya tersebut, pemerintah setempat dapat menentukan berapa tarif pelayanan yang akan dibebankan kepada pemakai jasa pelayanan terminal atau stasiun kereta api tersebut. Perusahaan air minum milik pemerintah daerah harus dapat mengidentifikasi biaya-biaya apa saja yang terjadi di perusahaan, sehingga berdasarkan informasi biaya tersebut dapat ditentukan tarif harga per meter kubik kepada pelanggannya dan dapat dilakukan efisiensi agar perusahaan tidak merugi. Dengan informasi akuntansi manajemen sumber-sumber inefisiensi pada organisasi dapat dideteksi dan dihilangkan. Penilaian kinerja merupakan bagian dari sistem pengendalian. Penilaian kinerja dilakukan untuk mengetahui tingkat efisiensi dan efektivitas organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Dalam tahap penilaian kinerja, akuntansi manajemen berperan dalam pembuatan indikator kinerja kunci (*key performance indicator*) dan satuan ukur untuk masing-masing aktivitas yang dilakukan.

Proses Perencanaan dan Pengendalian Manajerial Organisasi Sektor Publik

Perencanaan dan pengendalian pada dasarnya merupakan dua sisi mata uang, sehingga keduanya harus dipertimbangkan secara bersama-sama. Perencanaan dan pengendalian merupakan suatu proses yang membentuk suatu siklus, sehingga satu tahap akan terkait

dengan tahap yang lain dan terintegrasi dalam satu organisasi. Jones and Pendelebury (1996) dalam Mardiasmo (2009:36) membagi proses perencanaan dan pengendalian manajerial pada organisasi sektor publik, meliputi tahap;

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

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik meliputi; **perencanaan, pengendalian, dan akuntabilitas public**

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

Akuntansi manajemen digunakan untuk menentukan berapa biaya untuk memberikan pelayanan dan tarif yang akan dibebankan pada pemakai pelayanan public, termasuk menghitung subsidi. Masyarakat menghendaki pemerintah memberikan pelayanan yang cepat, berkualitas, dan murah. Pemerintah yang berorientasi pada pelayanan publik harus merespon keluhan, tuntutan, keinginan masyarakat tersebut agar kualitas dan kesejahteraan hidup masyarakat semakin baik. Penentuan biaya pelayanan (*cost of services*) dan penentuan tarif (*charging for service*) merupakan satu rangkaian yang keduanya sama-sama membutuhkan informasi akuntansi. Sebagai contoh, pemerintah daerah harus dapat menentukan berapa biaya untuk membangun terminal bus atau stasiun kereta api yang tertib, aman dan nyaman serta biaya operasionalnya. Berdasarkan informasi tersebut pemerintah setempat dapat menentukan berapa tarif pelayanan yang akan dibebankan kepada pemakai jasa pelayanan terminal atau stasiun kereta api tersebut.

BAB III

AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

Akuntansi Manajemen Sebagai Alat Pengendalian Organisasi

Alat pengendalian organisasi bisnis lebih bertumpu pada mekanisme negosiasi (*negotiated bargain*). Sementara alat pengendalian organisasi sektor publik berupa peraturan birokrasi. Terkait dengan pengukuran kinerja, terutama pengukuran **ekonomi, efisien, dan efektivitas** (*value for money*), akuntansi manajemen memiliki peran utama dalam pengendalian organisasi yaitu engkuantifikasi keseluruhan kinerja terutama dalam ukuran moneter. Dalam memahami akuntansi sebagai alat pengendalian perlu dibedakan penggunaan informasi akuntansi sebagai alat pengendalian keuangan (*financial control*) dengan akuntansi sebagai alat 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. Peran utama akuntansi manajemen sektor publik adalah menyediakan informasi akuntansi yang akan digunakan oleh manajer publik dalam melakukan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Informasi akuntansi diberikan sebagai alat atau sarana untuk membantu manajer menjalankan fungsi-fungsi manajemen sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Fungsi manajemen, seperti perencanaan, pengkoordinasian, pengorganisasian, dan pengendalian tidak dapat dilakukan tanpa informasi yang memadai. Informasi dalam sebuah organisasi merupakan perekat yang mengikat fungsi-fungsi manajemen dalam sebuah sistem sehingga memungkinkan organisasi bertindak koheren dan harmonis antar berbagai fungsi.

Akuntansi manajemen berperan dalam pemberian informasi historis dan prospektif untuk memfasilitasi perencanaan. Perencanaan organisasi sangat penting dilakukan untuk mengantisipasi keadaan di masa yang akan datang. Informasi akuntansi sebagai alat perencanaan pada dasarnya dapat dibedakan menjadi;

1. Informasi sifat rutin atau *ad hoc*,
2. Informasi kuantitatif atau kualitatif,
3. Informasi disampaikan melalui saluran formal atau informal

Akuntabilitas dapat diartikan sebagai kewajiban dari individu-individu atau penguasa yang dipercayakan untuk mengelola sumber-sumber daya publik dan yang bersangkutan dengannya untuk dapat menjawab hal-hal menyangkut pertanggungjawabannya.

Akuntabilitas terkait erat dengan instrumen untuk kegiatan kontrol terutama dalam hal pencapaian hasil pada pelayanan publik dan menyampaikannya secara transparan kepada masyarakat. Implementasi akuntabilitas di Indonesia pada prinsipnya telah dilaksanakan secara bertahap dalam lingkungan pemerintahan. Dukungan peraturan-peraturan yang berhubungan langsung dengan keharusan penerapan akuntabilitas pada setiap instansi pemerintah menunjukkan keseriusan pemerintah dalam upaya melakukan reformasi birokrasi. Akuntabilitas publik merupakan kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*). Akuntabilitas publik meliputi; akuntabilitas vertikal dan horizontal. Akuntabilitas publik yang harus dilakukan oleh organisasi sektor publik terdiri atas dimensi;

1. Akuntabilitas kejujuran,
2. Akuntabilitas proses,
3. Akuntabilitas program,
4. Akuntabilitas kebijakan.

Pemberian Informasi Biaya

Biaya (*cost*) dalam konteks organisasi sektor publik dapat dikategorikan:

1. Biaya *input* adalah sumberdaya yang dikorbankan untuk memberikan pelayanan, biaya *input* dapat berupa biaya tenaga kerja dan biaya bahan baku.
2. Biaya *output* adalah biaya yang dikeluarkan untuk menghantarkan produk hingga sampai ketangan pelanggan. Pada organisasi sektor publik *output* diukur dengan berbagai cara tergantung pada pelayanan yang dihasilkan. Sebagai misal untuk perusahaan transportasi massa, biaya mungkin diukur berdasarkan biaya per penumpang.
3. Biaya proses, dapat dipisahkan berdasarkan fungsi organisasi. Biaya diukur dengan mempertimbangkan fungsi organisasi, misalnya biaya departemen produksi, departemen personalia, biaya dinas-dinas, dan sebagainya.

Akuntansi manajemen sektor publik memiliki peran yang strategis, dalam perencanaan financial terkait dengan identifikasi biaya-biaya yang terjadi. Dalam hal ini, akuntansi manajemen sektor publik membutuhkan *cost accounting* untuk pengambilan keputusan biaya. Akuntansi biaya pada sektor publik berperan untuk memberikan informasi mengenai pengeluaran publik yang dapat digunakan oleh pihak internal (pemerintah) dan pihak eksternal (masyarakat, DPRD, LSM, Universitas, dan sebagainya) untuk perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Peran akuntansi manajemen dalam pemberian

informasi biaya meliputi penentuan klasifikasi biaya, misal biaya apa yang masuk katagori biaya rutin (*recurrent expenditure*) dan yang masuk kategori biaya modal (*capital expenditure*) *controllable* dan *uncontrollable*, biaya tetap dan variabel, dan sebagainya. Informasi akuntansi manajmen diharapkan dapat membantu manajer publik dalam menentukan dan melaporkan biaya. Proses penentuan biaya meliputi lima aktivitas, yaitu:

- a. *Cost finding*, tahap ini pemerintah mengakumulasi data mengenai biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk/jasa pelayanan.
- b. *Cost recording*, setelah dilakukan *cost finding*, tahap berikutnya adalah melakukan *cost recording* yang meliputi kegiatan pencatatan data ke sistem akuntansi organisasi.
- c. *Cost analyzing*, setelah dilakukan pencatatan biaya, tahap berikutnya adalah melakukan analisis biaya, yaitu mengidentifikasi jenis dan perilaku biaya, perubahan biaya, dan volume kegiatan. Manajemen organisasi harus dapat menentukan pemicu biaya (*cost driver*) agar dilakukan strategi efisiensi biaya.
- d. *Strategic cost management*, selanjutnya dilakukan analisis biaya, tahap berikutnya adalah menentukan strategi penghematan biaya agar tercapai *value for money*. Pendekatan strategik dalam pengurangan biaya (manajemen biaya strategik) memiliki karakteristik yang meliputi;
 1. Berjangka panjang. Manajemen biaya strategik merupakan usaha jangka panjang yang membentuk kultur organisasi agar penurunan biaya menjadi budaya yang mampu bertahan lama,
 2. Berdasarkan kultur perbaikan berkelanjutan (*continuous improvement*) dan berfokus pada pelayanan masyarakat. Manajemen biaya strategik harus dilandasi oleh semangat untuk melakukan perbaikan secara berkelanjutan atas kinerja organisasi sektor publik dalam pelayanan publik,
 3. Manajemen harus bersifat proaktif dalam melakukan penghematan biaya,
 4. Keseriusan manajemen puncak merupakan penentu efektivitas program pengurangan biaya karena pada dasarnya manajemen biaya strategik merupakan *tone from the top*.
- e. *Cost reporting*, tahap terakhir memberikan informasi biaya secara lengkap kepada pimpinan dalam bentuk internal *report* yang kemudian diintegrasikan ke dalam satu laporan yang akan disampaikan kepada pihak eksternal. Informasi akuntansi manajemen hendaknya dapat mendeteksi sumber pemborosan yang masih berpotensi untuk diefisiensikan serta mencari metoda atau teknik untuk menghemat biaya. Akuntansi

manajemen hendaknya dapat mendukung dan memperkuat pelaksanaan prinsip *value for money* dan *public accountability* organisasi sektor publik.

Akuntansi manajemen dibutuhkan sejak tahap perencanaan strategik. Pada tahap perencanaan strategik, manajemen organisasi membuat alternatif program yang dapat mendukung strategi organisasi. Program-program tersebut 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 berdasarkan informasi akuntansi, dapat ditentukan berapa anggaran yang dibutuhkan dikaitkan dengan sumber daya yang dimiliki.

Untuk memebrikan jaminan dialokasikannya sumber daya input secara ekonomis, efisien, dan efektif, maka diperlukan informasi akuntansi manajemen yang akurat, revelan, dan handal untuk menghitung besarnya biaya program, aktivitas, atau proyek. Sistem informasi akuntansi manajemen yang baik dapat mengurangi peluang terjadinya pemborosan dan mendeteksi program-program yang tidak layak secara ekonomi. Keandalan sistem informasi akuntansi manajemen sangat penting dimiliki seiring dengan adanya paradigma baru organisasi pemerintahan yang lebih berorientasi pada pelayanan masyarakat dan kepentingan publik (*putting the customer first*). Akuntansi manajemen pada sektor publik dihadapkan pada tiga permasalahan utama yaitu efisiensi biaya, kualitas produk, dan pelayanan (*cost, quality, and service*). Untuk dapat menghasilkan kualitas pelayanan produk yang tinggi dengan biaya yang murah, pemerintah harus mengadopsi sistem informasi akuntansi manajemen yang modern. Pada dasarnya organisasi publik juga dapat menerapkan teknik akuntansi manajemen yang diterapkan di sektor swasta, seperti teknik *activity-based costing, job costing, batch costing, standard costing*, dan sebagainya untuk menentukan baiaya produk atau pelayanan. Memang terdapat sedikit perbedaan antara sektor swasta dengan sektor publik dalam hal penentuan biaya produk/pelayanan (*product costing*).

Hal tersebut disebabkan 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. Sebagian besar *output* yang dihasilkan di sektor publik merupakan *intangibile ouput* yang sulit diukur. Karena sebagian besar biaya yang terjadi di sektor publik merupakan *discretionary cost*, maka peran manajer publik sangat penting dalam mengendalikan biaya. Akuntansi manajemen sektor publik sangat erat dengan proses pemilihan program, penentuan biaya dan manfaat program serta penganggaran YANG VALUE FOR MANOY.

BAB IV

KONSEP VALUE FOR MONEY DALAM PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Fungsi Anggaran Sektor Publik

Anggaran sektor publik mempunyai fungsi sebagai:

1. **Alat Perencanaan**, anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berupa biaya yang dibutuhkan, dan berapa hasil yang diperoleh dari belanja pemerintah tersebut. Anggaran sebagai alat perencanaan digunakan untuk; menentukan tujuan dan sasaran, merencanakan program dan kegiatan, mengalokasikan dana, dan menentukan indikator kinerja.
2. **Alat Pengendalian**, anggaran sebagai instrument pengendalian digunakan untuk menghindari adanya *overspending*, *underspending* dan *misappropriation* (salah sasaran) dalam pengalokasian anggaran pada bidang lain yang bukan merupakan prioritas. Anggaran merupakan alat untuk memonitor kondisi keuangan dan pelaksanaan operasional program atau kegiatan pemerintah. Pengendalian dilakukan dengan; membandingkan kinerja aktual dengan yang dianggarkan, menghitung selisih anggaran, menentukan penyebab baik selisih anggaran, dan merevisi standar biaya atau target anggaran berikutnya.
3. **Alat Kebijakan Fiskal**, digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. Melalui anggaran publik tersebut dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat dilakukan prediksi dan estimasi ekonomi.
4. **Alat Politik**, merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu. Anggaran bukan sekedar masalah teknis akan tetapi lebih merupakan alat politik, sehingga pembuatan anggaran publik membutuhkan *political skill*, *coalition building*, keahlian bernegosiasi, dan pemahaman tentang prinsip manajemen keuangan publik.
5. **Alat Koordinasi dan Komunikasi**, anggaran publik yang disusun mampu mendeteksi terjadinya inkonsistensi suatu unit kerja dalam pencapaian tujuan organisasi. Disamping itu, anggaran publik juga berfungsi sebagai alat komunikasi antar unit kerja dalam lingkungan eksekutif.

6. **Alat Penilaian Kinerja**, anggaran merupakan wujud dari *budget holder* (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislatif). Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran.
7. **Alat Motivasi**, digunakan untuk memotivasi manajer dan stafnya agar bekerja secara ekonomis, efektif, dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Agar dapat memotivasi pegawai, anggaran hendaknya bersifat *challenging but attainable* atau *demanding but achievable*.
8. **Alat Untuk Menciptakan Ruang Publik**, masyarakat, LSM, Perguruan Tinggi, dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran publik. Kelompok masyarakat yang terorganisasi akan mencoba mempengaruhi anggaran pemerintah untuk kepentingan mereka. Sedangkan kelompok masyarakat yang kurang terorganisasi akan mempercayakan aspirasinya melalui proses politik yang adapercayakan aspirasinya melalui proses politik yang ada.

Konsep Value For Money.

Value for money merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama dan dua elemen tambahan.

a. Elemen Utama :

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

b. Elemen Tambahan:

- 1) **Keadilan**, mengacu pada adanya kesempatan sosial (*sosial opportunity*) yang sama untuk mendapatkan pelayanan publik berkualitas dan kesejahteraan ekonomi.
- 2) **Pemerataan**, penggunaan uang publik hendaknya tidak terkonsentrasi pada kelompok tertentu saja, melainkan dilakukan secara merata.

1. *Input, Output, dan Outcome*

- a. *Input*, merupakan sumberdaya yang digunakan untuk pelaksanaan suatu kebijakan program, dan aktivitas. Contoh *input*: dokter di rumah sakit, tanah untuk jalan baru, guru di sekolah, dan sebagainya.
 - b. *Output*, merupakan hasil yang dicapai dari suatu program, aktivitas, dan kebijakan. Contoh *output* yang dihasilkan polisi adalah tegaknya hukum dan peraturan atau rasa aman masyarakat, ukuran *output* dapat diperkirakan oleh turunnya angka kriminalitas, tetapi hal tersebut tidak sepenuhnya benar karena ini dapat dipengaruhi oleh banyak faktor, seperti peran pendidikan, perbaikan ekonomi, dan sebagainya sedangkan aktivitas polisi hanyalah salah satu faktor.
 - c. *Outcome*, merupakan dampak yang ditimbulkan dari suatu aktivitas tertentu. Sebagai contoh, *outcome* yang diharapkan terjadi dari aktivitas pengumpulan sampah oleh dinas kebersihan kota adalah terciptanya lingkungan kota yang bersih dan sehat. *Outcome* seringkali dikaitkan dengan tujuan (*objectives*) atau target yang hendak dicapai.
2. Manfaat implementasi konsep *value for money* pada organisasi publik:
- a. Meningkatkan efektivitas pelayanan publik, dalam arti pelayanan yang diberikan tepat sasaran.
 - b. Meningkatkan mutu pelayanan publik.
 - c. Menurunkan biaya pelayanan publik karena hilangnya inefisiensi dan terjadinya penghematan dalam penggunaan input.
 - d. Alokasi belanja yang lebih berorientansi pada kepentingan publik.
 - e. Meningkatkan kesadaran akan uang publik (*publik costs awareness*) sebagai akar pelaksanaan akuntabilitas publik

Tujuan Penyusunan Anggaran

Anggaran disusun berdasarkan tujuan tertentu. Adapun dari tujuan tersebut yang dimaksud menurut Haruman & Rahayu (2007:6) adalah untuk menyatakan harapan/sasaran perusahaan secara jelas dan formal, sehingga bisa menghindari kerancuan dan memberikan arah terhadap apa hendak dicapai manajemen, yaitu :

- a. Untuk mengkomunikasikan harapan manajemen kepada pihak-pihak terkait sehingga anggaran dimengerti, didukung dan dilaksanakan.
- b. Untuk menyediakan rencana rinci mengenai aktifitas dengan maksud mengurangi ketidakpastian dan memberikan pengarahan yang jelas bagi individu dan kelompok dalam upaya mencapai tujuan perusahaan.

- c. Untuk mengkoordinasikan cara atau metode yang akan ditempuh dalam rangka memaksimalkan sumber daya.
- d. Untuk menyediakan alat pengukur dan mengendalikan kinerja individu dan kelompok, serta menyediakan informasi yang mendasari perlu tidaknya tindakan koreksi.

Peran utama akuntansi manajemen sektor publik adalah menyediakan informasi akuntansi yang akan digunakan oleh manajer sektor publik dalam melakukan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Informasi akuntansi diberikan sebagai alat atau sarana untuk membantu manajer menjalankan fungsi-fungsi manajemen sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Akuntansi manajemen merupakan bagian dari suatu sistem pengendalian manajemen yang integral. *Institute of Management Accountants* (1981) mendefinisikan akuntansi manajemen sebagai suatu proses pengidentifikasian, pengukuran, pengakumulasian, penganalisaan, penyiapan, pengintegrasian, dan pengkomunikasian informasi finansial yang digunakan oleh manajemen perencanaan, evaluasi, dan pengendalian organisasi serta untuk menjamin bahwa sumber daya digunakan secara tepat dan akuntabel.

Statements on Management Accounting IA tentang definisi akuntansi manajemen, dipaparkan sebagai berikut:

“The Process of identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation, and communication of financial information used by management to plan, evaluate, and control within an organization and to assure appropriate use of and accountability for its resources.”

Chartered Institute of Management Accountants (1994) dalam Jones dan Pandlebury (1996) membuat definisi yang lebih luas daripada definisi yang dikeluarkan oleh *Institute of Management Accountants*, terutama dalam hal luas informasi yang diberikan. *Chartered Institute of Management Accountants* mendefinisikan akuntansi manajemen sebagai suatu bagian integral dari manajemen yang terkait dengan pengidentifikasian, penyajian, dan pengintegrasian informasi yang digunakan untuk:

1. Perumusan strategi
2. Perencanaan dan pengendalian aktivitas
3. Pengambilan keputusan
4. Pengoptimalan penggunaan sumber daya
5. Pengungkapan (*disclosure*) kepada *shareholders* dan pihak luar organisasi

6. Pengungkapan kepada karyawan
7. Perlindungan aset

Pada dasarnya prinsip akuntansi manajemen sektor publik tidak banyak berbeda dengan prinsip akuntansi manajemen yang diterapkan pada sektor swasta. Akan tetapi, harus diingat bahwa sektor publik memiliki perbedaan sifat dan karakteristik dengan sektor swasta, sehingga penerapan teknik akuntansi manajemen sektor swasta tidak dapat diadopsi secara langsung tanpa modifikasi. Peran utama akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik 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 stratejik, sedangkan pengendalian dilakukan terhadap pengendalian tugas (task control). Peran akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik meliputi:

1. Perencanaan stratejik
2. Pemberian informasi biaya
3. Penilaian investasi
4. Penganggaran
5. Penentuan biaya pelayanan (*cost of services*) dan penentuan tarif pelayanan (*charging for services*)
6. Penilaian kinerja

1. Perencanaan Stratejik

Pada tahap perencanaan stratejik, manajemen organisasi membuat alternatif-alternatif program yang dapat mendukung strategi organisasi. Peran akuntansi manajemen adalah memberikan informasi untuk menentukan berapa biaya program (*cost of program*) dan beberapa biaya suatu aktivitas (*cost of activity*), sehingga berdasarkan informasi akuntansi tersebut manajer dapat menentukan berapa anggaran yang dibutuhkan dikaitkan dengan sumber daya yang dimiliki. Akuntansi manajemen pada sektor publik dihadapkan pada tiga permasalahan utama yaitu efisiensi biaya, kualitas produk, dan pelayanan (*cost, quality and services*). Untuk dapat menghasilkan kualitas pelayanan publik yang tinggi dengan biaya yang murah, pemerintah harus mengadopsi sistem informasi akuntansi manajemen yang modern. Namun tetap, terdapat sedikit perbedaan antara sektor swasta dengan sektor publik dalam hal penentuan biaya produk/pelayanan (*product costing*). Hal tersebut disebabkan sebagian besar

biaya pada sektor swasta cenderung merupakan *engineered cost* yang memiliki hubungan secara langsung dengan output yang dihasilkan, sementara biaya pada sektor publik sebagian besar merupakan *discretionary cost* 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 sektor publik merupakan intangible output yang sulit diukur.

2. Pemberian informasi biaya

Biaya (*cost*) dalam akuntansi sektor publik dapat dikategorikan menjadi tiga kelompok, yaitu:

1. **Biaya Input:** Biaya input adalah sumber daya yang dikorbankan untuk memberikan pelayanan. Biaya input bisa berupa biaya tenaga kerja dan biaya bahan baku.
2. **Biaya output:** Biaya output adalah biaya yang dikeluarkan untuk mengantarkan produk hingga sampai ke tangan pelanggan. Pada organisasi sektor publik output diukur dengan berbagai cara tergantung pada pelayanan yang dihasilkan.
3. **Biaya proses:** Biaya proses dapat dipisahkan berdasarkan fungsi organisasi. Biaya diukur dengan mempertimbangkan fungsi organisasi.

4. Penilaian investasi.

Penilaian investasi di sektor publik pada dasarnya lebih rumit dibandingkan dengan di sektor swasta. Teknik-teknik penilaian investasi yang digunakan di sektor swasta didesain untuk organisasi yang berorientasi pada laba. Sementara organisasi publik merupakan organisasi yang tidak berorientasi pada laba, sehingga terkadang teknik-teknik tersebut tidak dapat diterapkan untuk sektor publik. Di samping itu sulit untuk mengukur output yang dihasilkan, sehingga untuk menentukan keuntungan di masa depan dalam ukuran finansial (*expected return*) tidak dapat (sulit) dilakukan. Penilaian investasi dalam organisasi publik dilakukan dengan menggunakan analisis biaya-manfaat (*cost-benefit analysis*). Dalam praktiknya, terdapat kesulitan dalam menentukan biaya dan manfaat dari suatu investasi yang dilakukan. Hal tersebut karena biaya dan manfaat yang harus dianalisis tidak hanya dilihat dari sisi finansialnya saja akan tetapi harus mencakup biaya sosial (*social cost*) dan manfaat sosial (*social benefits*) yang akan diperoleh dari investasi yang diajukan. Menentukan biaya sosial dan manfaat sosial dalam satuan moneter sangat sulit dilakukan. Oleh karena itu, penilaian investasi dengan menggunakan analisis biaya-

manfaat di sektor publik sulit dilaksanakan. Untuk memudahkan, dapat digunakan analisis efektifitas biaya (*cost-effectiveness analysis*).

4. Penganggaran

Akuntansi manajemen berperan untuk memfasilitasi terciptanya anggaran publik yang efektif. Terkait dengan tiga fungsi anggaran, yaitu sebagai alat alokasi sumber daya publik, alat distribusi, dan stabilisasi, maka akuntansi manajemen merupakan alat yang vital untuk proses mengalokasikan dan mendistribusikan sumber dana publik secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata.

5. Penentuan biaya pelayanan (*cost of services*) dan penentuan tarif pelayanan (*charging for services*)

Akuntansi manajemen digunakan untuk menentukan berapa biaya yang dikeluarkan untuk memberikan pelayanan tertentu dan berapa tarif yang akan dibebankan kepada pemakai jasa pelayanan publik, termasuk menghitung subsidi yang diberikan. Tuntutan agar pemerintah meningkatkan mutu pelayanan dan keluhan masyarakat akan besarnya biaya pelayanan merupakan suatu indikasi perlunya perbaikan sistem akuntansi manajemen di sektor publik. Masyarakat menghendaki pemerintah memberikan pelayanan yang cepat, berkualitas, dan murah. Pemerintah yang berorientasi pada pelayanan publik harus merespon keluhan, tuntutan dan keinginan masyarakat tersebut agar kualitas hidup masyarakat menjadi semakin baik dan kesejahteraan masyarakat meningkat.

6. Penilaian kinerja

Penilaian kinerja merupakan bagian dari sistem pengendalian. Penilaian kinerja dilakukan untuk mengetahui tingkat efisiensi dan efektivitas organisasi dalam mencapai tujuan yang sudah ditetapkan. Dalam tahap penilaian kinerja, akuntansi manajemen berperan dalam pembuatan indikator kinerja kunci (*key performance indicator*) dan satuan ukur untuk masing-masing aktivitas yang dilakukan

Pengertian dan Ruang Lingkup

Dalam waktu yang relatif singkat akuntansi sektor publik telah mengalami perkembangan yang sangat pesat. Terutama pada saat ini, terdapat perhatian yang besar terhadap akuntansi yang dilakukan oleh lembaga-lembaga pemerintah dan berbagai

organisasi publik lainnya dibanding dengan masa sebelumnya. Terdapat sebuah tuntutan terutama dari masyarakat untuk dilakukan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik. Akuntansi sektor publik pada awalnya merupakan aktivitas yang terspesialisasi dari suatu profesi yang relatif kecil. Namun demikian, saat ini akuntansi sektor publik sedang dalam proses untuk menjadi sebuah disiplin ilmu. Istilah "sektor publik" memiliki pengertian yang beragam akibat dari luasnya wilayah publik, sehingga setiap disiplin ilmu (ekonomi, politik, hukum dan sosial) memiliki cara pandang dan definisi yang berbeda-beda. Dari sudut pandang ilmu ekonomi, sektor publik dapat dipahami sebagai suatu entitas yang memiliki aktivitas berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan layanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik. Menurut *American Accounting Association* (1970) dalam Glynn (1993), akuntansi sektor publik mempunyai tujuan, antara lain:

1. Memberikan informasi yang diperlukan untuk mengelola secara tepat, efisien, dan ekonomis atas suatu operasi dan alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi. Tujuan ini terkait dengan pengendalian manajemen (*management control*).
2. Memberikan informasi yang memungkinkan bagi manajer untuk melaporkan pelaksanaan tanggung jawab mengelola secara tepat dan efektif program dan penggunaan sumber daya yang menjadi wewenangnya; dan memungkinkan bagi pegawai pemerintah untuk melaporkan kepada publik atas hasil operasi pemerintah dan penggunaan dana publik. Tujuan ini terkait dengan akuntabilitas (*accountability*).

Akuntansi sektor publik terkait dengan tiga hal pokok, yaitu penyediaan informasi, pengendalian manajemen, dan akuntabilitas. Informasi akuntansi berguna untuk bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan, terutama untuk membantu manajer dalam melakukan alokasi sumber daya. Informasi akuntansi dapat digunakan untuk menentukan biaya suatu program, proyek, atau aktivitas serta kelayakannya baik secara ekonomis maupun teknis. Informasi akuntansi dapat digunakan untuk membantu dalam pemilihan program yang efektif dan ekonomis serta untuk penilaian investasi. Pemilihan program yang tepat sasaran, efektif, dan ekonomis akan sangat membantu dalam proses penganggaran. Untuk melakukan pengukuran kinerja, pemerintah memerlukan informasi akuntansi terutama untuk menentukan indikator kinerja (*performance indicator*) sebagai dasar penilaian kinerja. Informasi akuntansi memiliki peran utama dalam menentukan indikator kinerja sektor publik.

BAB V

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK DAN GOOD GOVERNANCE

Konsep *Good Governance*

Pengertian *governance* dapat diartikan sebagai cara mengelola urusan-urusan publik. World Bank memberikan definisi *governance* sebagai "*the way state power is used in managing economic and social resources for development of society*". Sementara itu, *United Nation Development Program* (UNDP) mendefinisikan *governance* sebagai "*the exercise of political, economic, and administrative authority to manage a nation's affair at all levels*". Dalam hal ini, *World Bank* lebih menekankan pada cara pemerintah mengelola sumber daya sosial dan ekonomi untuk kepentingan pembangunan masyarakat, sedangkan UNDP lebih menekankan pada aspek politik, ekonomi, dan administratif dalam pengelolaan negara. Jika mengacu pada program *World Bank* dan UNDP, orientasi pembangunan sektor publik adalah untuk menciptakan *good governance*. Pengertian *good governance* sering diartikan sebagai pemerintahan yang baik. Sementara itu, *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. UNDP mendefinisikan karakteristik dari *Good Governance* sebagai berikut:

1. *Participation*. Keterlibatan masyarakat dalam pembuatan keputusan baik secara langsung maupun tidak langsung melalui lembaga perwakilan yang dapat menyalurkan aspirasinya. Partisipasi tersebut dibangun atas dasar kebebasan berasosiasi dan berbicara serta berpartisipasi secara konstruktif.
2. *Rule of Law*. Kerangka hukum yang adil dan dilaksanakan tanpa pandang bulu.
3. *Transparency*. Transparansi dibangun atas dasar kebebasan memperoleh informasi. Informasi yang berkaitan dengan kepentingan publik secara langsung dapat diperoleh oleh yang membutuhkan.
4. *Responsiveness*. Lembaga-lembaga publik harus cepat dan tanggap dalam melayani *stakeholder*.
5. *Consensus orientation*. Berorientasi pada kepentingan masyarakat yang lebih luas.

6. *Equity*. Setiap masyarakat memiliki kesempatan yang sama untuk memperoleh kesejahteraan dan keadilan.
7. *Efficiency & effectiveness*. Pengelolaan sumber daya publik dilakukan secara berdayaguna (efisien) dan berhasil guna (efektif).
8. *Accountability*. Pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan.
9. *Strategic vision*. Penyelenggara pemerintahan dan masyarakat harus memiliki visi jauh ke depan.

Perbedaan dan Persamaan Sektor Publik dan Sektor Swasta

Beberapa tugas dan fungsi sektor publik sebenarnya dapat juga dilakukan oleh sektor swasta, misalnya tugas untuk menghasilkan beberapa jenis pelayanan publik, seperti layanan komunikasi, penarikan pajak, pendidikan, transportasi publik, dan sebagainya. Namun, untuk tugas tertentu keberadaan sektor publik tidak dapat digantikan oleh sektor swasta, misalnya fungsi birokrasi pemerintahan. Sebagai konsekuensinya, akuntansi sektor publik dalam beberapa hal berbeda dengan akuntansi sektor swasta. Perbedaan sifat dan karakteristik sektor publik dengan sektor swasta dapat dilihat dengan membandingkan beberapa hal, yaitu: tujuan organisasi, sumber pembiayaan, pola pertanggungjawaban, struktur organisasi, karakteristik anggaran, *stakeholder* yang dipengaruhi, dan sistem akuntansi yang digunakan.

1. Tujuan organisasi

Dilihat dari tujuannya, organisasi sektor publik berbeda dengan sektor swasta. Perbedaan menonjol terletak pada tujuan memperoleh laba. Pada sektor swasta terdapat tujuan untuk memaksimalkan laba (*profit motive*), sedangkan pada sektor publik adalah pemberian pelayanan publik, dan penyediaan pelayanan publik. Tetapi meskipun tujuan utama sektor publik adalah pemberian pelayanan publik, tidak berarti organisasi sektor publik sama sekali tidak memiliki tujuan yang bersifat finansial. Organisasi sektor publik juga memiliki tujuan finansial, akan tetapi hal tersebut berbeda baik secara filosofis, konseptual, dan operasionalnya dengan tujuan profitabilitas sektor swasta.

2. Sumber pembiayaan

Perbedaan sektor publik dengan sektor swasta dapat dilihat dari sumber pendanaan organisasi atau dalam istilah manajemen keuangan disebut struktur modal atau sumber pembiayaan. Sumber pembiayaan sektor publik berbeda dengan sektor swasta dalam hal bentuk, jenis dan tingkat risiko. Pada sektor publik sumber pendanaan berasal dari pajak dan retribusi, *charging for service*, laba perusahaan milik negara, pinjaman pemerintah berupa utang luar negeri dan obligasi pemerintah, dan pendapatan lain-lain yang sah dan tidak bertentangan dengan peraturan perundangan yang ditetapkan. Sedangkan untuk sektor swasta sumber pembiayaan dipisahkan menjadi dua yaitu internal dan eksternal. Sumber pembiayaan internal terdiri atas bagian laba yang diinvestasikan kembali ke perusahaan (*retained earnings*) dan modal pemilik. Sumber pembiayaan eksternal misalnya utang bank, penerbitan obligasi, dan penerbitan saham baru untuk mendapatkan dana dari publik.

3. Pola pertanggungjawaban

Manajemen pada sektor swasta bertanggungjawab kepada pemilik perusahaan (pemegang saham) dan kreditor atas dana yang diberikan. Pada sektor publik manajemen bertanggung jawab kepada masyarakat karena sumber dana yang digunakan organisasi sektor publik dalam rangka pemberian pelayanan publik berasal dari masyarakat (*public funds*). Pola pertanggungjawaban di sektor publik bersifat vertikal dan horisontal. Pertanggungjawaban vertikal (*vertical accountability*) adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada pemerintah pusat. Pertanggungjawaban horisontal (*horizontal accountability*) adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

4. Struktur organisasi

Secara kelembagaan, organisasi sektor publik juga berbeda dengan sektor swasta. Struktur organisasi pada sektor publik bersifat birokratis, kaku, dan hirarkis, sedangkan struktur organisasi pada sektor swasta lebih fleksibel. Salah satu faktor utama yang membedakan sektor publik dengan sektor swasta adalah adanya pengaruh politik yang sangat tinggi pada organisasi sektor publik. Tipologi pemimpin, termasuk pilihan dan orientasi kebijakan politik, akan sangat berpengaruh terhadap pilihan struktur birokrasi pada sektor publik. Sektor publik memiliki fungsi yang lebih

kompleks dibandingkan dengan sektor swasta. Kompleksitas organisasi akan berpengaruh terhadap struktur organisasi.

5. Karakteristik anggaran dan *stakeholder*

Jika dilihat dari karakteristik anggaran, pada sektor publik rencana anggaran dipublikasikan kepada masyarakat secara terbuka untuk dikritisi dan didiskusikan. Anggaran bukan sebagai rahasia negara. Sementara itu, anggaran pada sektor swasta bersifat tertutup bagi publik karena anggaran merupakan rahasia perusahaan. Dari sisi *stakeholder*, pada sektor publik *stakeholder* dibagi menjadi dua yaitu internal dan eksternal, pada *stakeholder* internal antara lain adalah lembaga negara (kabinet, MPR, DPR, dan sebagainya), Kelompok politik (partai politik), manajer publik (gubernur BUMN, BUMD), pegawai pemerintah. *Stakeholder* eksternal pada sektor publik seperti masyarakat pengguna jasa publik, masyarakat pembayar pajak, perusahaan dan organisasi sosial ekonomi yang menggunakan pelayanan publik sebagai input atas aktivitas organisasi, Bank sebagai kreditor pemerintah, Badan-badan internasional (IMF, ADB, PBB, dan sebagainya), investor asing, dan generasi yang akan datang. Pada sektor swasta, *stakeholder* internal terdiri dari manajemen, karyawan, dan pemegang saham. Sedangkan *stakeholder* eksternal terdiri dari bank, serikat buruh, pemerintah, pemasok, distributor, pelanggan, masyarakat, serikat dagang dan pasar modal.

6. Sistem akuntansi yang digunakan

Perbedaan yang lain adalah sistem akuntansi yang digunakan. Pada sektor swasta sistem akuntansi yang biasa digunakan adalah akuntansi yang berbasis akrual (*accrual accounting*). Sedangkan pada sektor publik lebih banyak menggunakan sistem akuntansi berbasis kas (*cash basis accounting*).

Meskipun sektor publik memiliki sifat dan karakteristik yang berbeda dengan sektor swasta, akan tetapi dalam beberapa hal terdapat persamaan, yaitu:

1. Kedua sektor tersebut, yaitu sektor publik dan sektor swasta merupakan bagian integral dari sistem ekonomi di suatu negara dan keduanya menggunakan sumber daya yang sama untuk mencapai tujuan organisasi.

2. Keduanya menghadapi masalah yang sama, yaitu masalah kelangkaan sumber daya (*scarcity of resources*), sehingga baik sektor publik maupun sektor swasta dituntut untuk menggunakan sumber daya organisasi secara ekonomis, efektif dan efisien.
3. Proses pengendalian manajemen, termasuk manajemen keuangan, pada dasarnya sama di kedua sektor. Kedua sektor sama-sama membutuhkan informasi yang handal dan relevan untuk melaksanakan fungsi manajemen, yaitu: Perencanaan, pengorganisasian, dan pengendalian.
4. Pada beberapa hal, kedua sektor menghasilkan produk yang sama, misalnya: baik pemerintah maupun swasta sama-sama bergerak di bidang transportasi massa, pendidikan, kesehatan, penyediaan energi, dan sebagainya.
5. Kedua sektor terikat pada peraturan perundangan dan ketentuan hukum lain yang disyaratkan

Aktivitas Bisnis dalam Laporan Keuangan

Aktivitas bisnis. Sebuah Perusahaan menjalankan berbagai aktivitas untuk menyediakan produk dan jasa yang dapat dijual dan menghasilkan pengembalian investasi yang memuaskan. Laporan keuangan perusahaan berikut pengungkapannya menginformasikan empat aktivitas utama perusahaan: perencanaan, pendanaan, investasi, dan operasi. Masing-masing aktivitas bisnis utama ini penting untuk dipahami sebelum kita dapat menganalisis laporan keuangan perusahaan secara efektif.

Aktivitas Perencanaan. Sasaran dan tujuan perusahaan terdapat dalam rencana bisnis (*Business Plan*) yang mendiskripsikan maksud dan tujuan perusahaan, strategi, dan taktik untuk aktivitasnya. Rencana bisnis membantu manajer untuk memusatkan usaha mereka dan mengidentifikasi kesempatan dan rintangan yang diharapkan. Pandangan ke dalam rencana bisnis sangat membantu analisis lingkungan bisnis dan strategi. Mencari informasi tentang tujuan perusahaan dan taktiknya, permintaan pasar, analisis kompetitif, strategi penjualan (penetapan harga, promosi dan distribusi), kinerja manajemen, dan proyeksi keuangan. Dua sumber informasi penting tentang rencana bisnis perusahaan adalah pada sambutan Presiden Direktur serta *Management's Discussion Analysis (MD&A)*. Analisis laporan keuangan membantu kita mengestimasi tingkat risiko, atau ketidakpastian, dan menghasilkan keputusan yang lebih baik dan lebih terinformasi.

Aktivitas Pendanaan. Aktivitas pendanaan (*financing activities*) adalah metode yang digunakan dalam perusahaan untuk mendapatkan uang guna membayar kebutuhan-kebutuhan perusahaan. Terdapat dua sumber pendanaan eksternal yaitu investor ekuitas (pemilik atau pemegang saham) dan kreditor (pemberi pinjaman). Keputusan tentang komposisi aktivitas pendanaan tergantung pada kondisi di pasar keuangan. Pasar keuangan merupakan sumber potensial untuk pendanaan. Investor menyediakan pendanaan dengan harapan mendapatkan pengembalian atas investasi, setelah mempertimbangkan pengembalian yang diharapkan (*expected return*) dan risiko.

Pengembalian (*return*) adalah bagian dari investor ekuitas atas laba atau reinvestasi laba. Distribusi laba (*earning distribution*) adalah pembayaran dividen kepada pemegang saham. Dividen dapat dibayar langsung dalam bentuk tunai atau dividen saham, atau secara tidak langsung melalui pembelian kembali saham. Pembayaran dividen (*dividend payout*) mengacu pada proporsi laba yang didistribusikan, yang sering dinyatakan dalam rasio atau prosentase, yaitu rasio pembayaran dividen (*dividend payout ratio*).

Reinvestasi laba (*earnings reinvestment*) atau laba ditahan mengacu pada penahanan laba dalam perusahaan untuk digunakan dalam bisnis perusahaan; yang disebut pula pendanaan internal (*internal financing*). Reinvestasi laba sering diukur dengan rasio penahanan. Rasio laba ditahan (*earnings retention ratio*) mencerminkan proporsi laba ditahan, yang didefinisikan sebagai satu dikurangi *dividend payout ratio*. Selain dari investor, perusahaan juga bias memperoleh pendanaan dari kreditor. Terdapat dua jenis kreditor: (1) kreditor hutang, yang secara langsung meminjamkan uang kepada perusahaan, dan (2) kreditor operasi, yang meminjamkan uang kepada perusahaan sebagai bagian dari operasinya. Pendanaan hutang sering terjadi melalui pinjaman (*loan*) atau melalui penerbitan efek seperti obligasi. Pemberi hutang meliputi organisasi seperti bank, institusi simpan pinjam, dan institusi keuangan atau non keuangan lainnya. Pendanaan kreditor berbeda dengan pendanaan ekuitas dalam hal perjanjian atau kontrak, yang umumnya mensyaratkan pembayaran kembali pinjaman dengan bunga pada tanggal tertentu. Bunga tidak selalu dinyatakan dalam kontrak tersebut melainkan secara *implicit*. Periode pinjaman bervariasi dan tergantung pada keinginan kreditor dan perusahaan. Pinjaman dapat berjangka waktu 50 tahun atau lebih, atau kurang dari seminggu.

Seperti investor ekuitas, kreditor berkepentingan atas pengembalian dan risiko, namun berbeda dari investor ekuitas, pengembalian kreditor umumnya ditentukan dalam kontrak

pinjaman. Sedangkan pengembalian dari investor ekuitas tidak dijamin dan tergantung pada tingkat laba di masa depan. Risiko kreditor adalah kemungkinan kegagalan perusahaan untuk membayar kembali pinjaman dan bunga.

Aktivitas Investasi. Aktivitas investasi (*investing activities*) mengacu pada perolehan dan pemeliharaan investasi dengan tujuan menjual produk dan menyediakan jasa, dan untuk tujuan menginvestasikan kelebihan kas. Investasi dalam tanah, bangunan, peralatan, hak legal (paten, lisensi, hak cipta), persediaan, modal tenaga kerja (manajer dan karyawan), sistem informasi, dan aktiva sejenis adalah untuk menjalankan operasi bisnis perusahaan. Aktiva-aktiva ini disebut sebagai aktiva operasi (*operating assets*). Perusahaan juga sering secara temporer atau permanen menginvestasikan kelebihan kasnya dalam bentuk efek seperti saham ekuitas perusahaan lain, obligasi perusahaan dan pemerintah, dan reksa dana. Aktiva ini disebut aktiva keuangan (*financial assets*). Informasi aktivitas pendanaan dan investasi membantu kita mengevaluasi kinerja bisnis. Perhatikan bahwa nilai investasi selalu sama dengan nilai pendanaan yang diperoleh. Kelebihan pendanaan yang tidak diinvestasikan dilaporkan sebagai kas (atau aktiva non kas lainnya). Jumlah komposisi investasi tiap perusahaan berbeda-beda. Banyak perusahaan membutuhkan investasi dalam jumlah sangat besar untuk memperoleh, mengembangkan, dan menjual produk mereka, sementara perusahaan memerlukan sedikit investasi. Besarnya investasi tidak menentukan kesuksesan perusahaan dalam menjalankan operasinya yang menentukan laba dan pengembalian kepada pemilik. Keputusan investasi melibatkan beberapa faktor seperti jenis investasi yang diperlukan (termasuk intensitas teknologi dan tenaga kerja), jumlah yang dibutuhkan, waktu perolehan, lokasi aktiva, dan perjanjian kontraktual (beli, sewa, dan sewa guna usaha). Seperti aktivitas pendanaan, keputusan aktivitas investasi menentukan struktur organisasi perusahaan (sentralisasi atau desentralisasi), memengaruhi pertumbuhan, dan memengaruhi risiko operasi. Investasi dalam aktiva jangka pendek disebut aktiva lancar (*current assets*). Aktiva ini diharapkan terkonversi menjadi kas jangka pendek. Investasi dalam aktiva jangka panjang disebut aktiva tak lancar (*noncurrent assets*).

Aktivitas Operasi. Aktivitas operasi (*operating activities*) mencerminkan pelaksanaan rencana bisnis yang terdapat dalam aktivitas pendanaan dan aktivitas investasi. Aktivitas operasi melibatkan lima komponen yaitu penelitian dan pengembangan (litbang), pembelian, produksi, pemasaran, dan administrasi. Aktivitas operasi perusahaan merupakan sumber utama laba perusahaan. Laba mencerminkan kesuksesan perusahaan dalam membeli dari pasar input dan menjual dalam pasar output.

Laporan Keuangan Mencerminkan Aktivitas Bisnis. Pada akhir periode (kuartal atau tahunan) laporan keuangan disiapkan untuk melaporkan aktivitas pendanaan dan investasi pada saat tersebut, dan untuk meringkas aktivitas operasi selama periode sebelumnya. Laporan keuangan pada umumnya terdiri dari beberapa laporan berikut.

1. Neraca (*balance sheet*). Persamaan akuntansi (disebut juga dengan identitas neraca) merupakan dasar sistem akuntansi: $Aktiva = Kewajiban + Ekuitas$. Sisi kiri persamaan ini terkait dengan sumber daya yang dikendalikan perusahaan, atau aktiva. Aktiva merupakan investasi yang diharapkan untuk menghasilkan laba di masa depan melalui aktivitas operasi. Untuk menjalankan operasi, perusahaan membutuhkan pendanaan untuk membiayainya. Sisi kanan persamaan ini mengidentifikasi sumber pendanaan. Kewajiban (*liability*) merupakan pendanaan dari kreditor dan mewakili kewajiban perusahaan, atau klaim kreditor atas aktiva. Ekuitas atau ekuitas pemegang saham (*shareholder's equity*) merupakan total dari (1) pendanaan yang diinvestasikan atau dikontribusikan oleh pemilik (modal kontribusi) dan (2) akumulasi laba yang tidak dibagikan kepada pemilik (laba ditahan) sejak berdirinya perusahaan. Dari sudut pandang pemilik atau pemegang saham, ekuitas mencerminkan klaim mereka atas aktiva perusahaan. Sebuah cara yang sedikit berbeda untuk mendeskripsikan persamaan akuntansi dalam kaitannya dengan sumber dan penggunaan dana. Sisi kanan merupakan sumber dana (baik dari kreditor atau pemegang saham, maupun dihasilkan dari dalam perusahaan) dan sisi kiri merupakan penggunaan dana. Aktiva dan kewajiban dipisahkan antara lancar dan tidak lancar. Aktiva lancar (*current asset*) diharapkan untuk terkonversi menjadi kas atau digunakan pada operasi dalam waktu satu tahun atau dalam siklus operasi, yang mana yang lebih panjang. Kewajiban lancar (*current liabilities*) merupakan kewajiban perusahaan yang diharapkan terselesaikan dalam waktu satu tahun atau satu siklus operasi, yang mana yang lebih panjang. Selisih antara aktiva lancar dan kewajiban lancar disebut modal kerja (*working capital*). Sehingga dalam kaitannya dengan aktivitas bisnis persamaan akuntansi yang ditulis ulang, yaitu aktivitas investasi dan pendanaan: $Total\ investasi = Total\ pendanaan$; atau $Total\ investasi = Pendanaan\ kreditor + Pendanaan\ pemilik$.

2. Laporan laba rugi. Laporan laba rugi mengukur kinerja keuangan perusahaan antara tanggal neraca laporan ini mencerminkan aktivitas operasi perusahaan. Laporan laba rugi menyediakan rincian pendapatan, beban, untung, dan rugi perusahaan untuk satu periode waktu. Di bagian bawah, laba (*earnings*) atau laba bersih (*net income*) mengindikasikan profitabilitas perusahaan. Laba mencerminkan pengembalian kepada pemegang ekuitas untuk periode yang bersangkutan, sementara pos-pos dalam laporan merinci bagaimana laba

didapat. Laba merupakan perkiraan atas kenaikan (atau penurunan) ekuitas sebelum distribusi kepada dan kontribusi dari pemegang ekuitas. Agar dapat mengukur perubahan ekuitas dengan tepat, diperlukan definisi laba yang sedikit berbeda yang disebut pendapatan komprehensif (*comprehensive income*). Laporan laba rugi memuat beberapa indikator profitabilitas lainnya. Laba kotor (*gross profit*) yang disebut margin kotor (*gross margin*) merupakan selisih antara penjualan dan harga pokok penjualan. Laba kotor mengindikasikan seberapa jauh perusahaan mampu menutup biaya produknya. Indikator ini tidak relevan khususnya untuk perusahaan jasa dan teknologi, dimana biaya produksi hanyalah bagian kecil dari total biaya.

3. Laporan ekuitas pemegang saham. Laporan perubahan ekuitas (*statement of shareholders equity*) menyajikan perubahan-perubahan pada pos-pos ekuitas. Laporan ini bermanfaat untuk mengidentifikasi alasan perubahan klaim pemegang ekuitas atas aktiva perusahaan.

4. Laporan arus kas. Laba biasanya tidak sama dengan arus kas bersih, kecuali sepanjang hidup perusahaan. Karena akuntansi akrual menghasilkan angka yang berbeda dari akuntansi arus kas; dan kita mengetahui bahwa arus kas penting dalam pengambilan keputusan, diperlukan pelaporan atas kas masuk dan kas keluar. Laporan arus kas melaporkan arus kas masuk dan keluar bagi aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan perusahaan secara terpisah selama periode tertentu. Informasi arus kas operasi, yang termuat dalam laporan arus kas mencakup konsep yang lebih luas. Laporan arus kas tidak hanya memfokuskan diri pada biaya dan penghasilan, melainkan juga berfokus pada kebutuhan kas pada aktivitas yang dilakukan perusahaan, seperti investasi pada piutang pelanggan dan persediaan. Laporan arus kas memfokuskan pada aspek likuiditas dan tidak mengukur profitabilitas, karena tidak mencakup pos-pos biaya dan penghasilan. Sebagai pengukur kinerja, arus kas tidak mengalami distorsi dibandingkan dengan angka laba bersih. Hal ini terjadi karena sistem akrual yang menghasilkan angka laba bergantung pada akrual, deferral, alokasi dan penilaian, yang semuanya ini melibatkan subyektifitas yang lebih tinggi. Laporan arus kas disusun dengan tujuan untuk memberikan informasi historis mengenai perubahan kas dan setara kas dari suatu perusahaan, dengan mengklasifikasikan arus kas berdasarkan aktivitas operasi, investasi dan pendanaan selama periode akuntansi tertentu

Peranan Akuntansi Manajemen dalam organisasi sektor public adalah menyediakan informasi akuntansi yang akan digunakan oleh manajer publik dalam melakukan fungsi-fungsi manajemen, yaitu :

- a. Perencanaan. Merupakan cara organisasi dalam menetapkan tujuan dan sasaran organisasi
 - b. Pengkoordinasian. Merupakan suatu cara bekerja sama dalam organisasi dalam menjalankan rencana untuk mencapai tujuan
 - c. Pengorganisasian. Merupakan proses pengaturan sumberdaya yang dimiliki oleh suatu organisasi untuk mencapai tujuan yang diinginkan, misalnya pembagian tugas (*job description* dan standar organisasi)
 - d. Pengendalian. Merupakan proses control terhadap pelaksanaan strategi untuk mencapai tujuan organisasi
2. Selain itu, akuntansi manajemen juga berperan dalam organisasi sektor publik seperti :
- a. Perencanaan stratejik. Membuat alternatif program yang dapat mendukung strategi organisasi
 - b. Pemberian informasi biaya. Pemberian informasi biaya terkait dengan identifikasi biaya-biaya yang terjadi untuk pengambilan keputusan
 - c. Penilaian investasi. Digunakan untuk menilai kelayakan investasi secara ekonomi dan finansial
 - d. Penganggaran. Akuntansi manajemen berperan untuk memfasilitasi terciptanya anggaran publik yang efektif
 - e. Penentuan biaya pelayanan dan penentuan tarif pelayanan. Digunakan untuk menentukan berapa biaya yang dikeluarkan untuk memberikan pelayanan tertentu dan berapa tarif yang akan dibebankan kepada pemakai jasa pelayanan publik, termasuk menghitung subsidi yang diberikan
 - f. Penilaian kerja. Berguna untuk mengetahui tingkat efisiensi dan efektivitas organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan

Peran Akuntansi biaya pada sektor publik berperan untuk memberikan informasi mengenai pengeluaran publik yang dapat digunakan oleh pihak internal (pemerintah) dan pihak eksternal (masyarakat, DPRD, LSM, universitas) untuk perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. proses perencanaan dan pengendalian manajerial organisasi sektor public. Jones dan Pendlebury membagi proses perencanaan dan pengendalian manajerial pada organisasi sektor publik menjadi tahapan berikut ini :

1. Perencanaan tujuan dan sasaran dasar. Membuat program dan kegiatan untuk mencapai tujuan dan sasaran
2. Perencanaan operasional. Proses penguraian lebih terperinci mengenai rencana strategic yang akan dicapai
3. Penganggaran. Suatu cara dalam proses perencanaan dan pengendalian untuk mengalokasikan dan mendistribusikan sumber dana secara ekonomis, efisien, efektif, adil, dan merata
4. Pengendalian dan pengukuran. Merupakan proses controlling terhadap pelaksanaan
5. Pelaporan, analisis, dan umpan balik.

Strategi pengendalian biaya pada organisasi sektor public. Pendekatan strategik dalam pengurangan biaya (manajemen biaya strategic) memiliki karakteristik sebagai berikut :

- a. Berjangka panjang. Manajemen biaya strategik merupakan usaha jangka panjang yang membentuk kultur organisasi agar penurunan biaya menjadi budaya yang mampu bertahan lama
- b. Berdasarkan kultur perbaikan berkelanjutan dan berfokus pada pelayanan masyarakat. Manajemen biaya strategik harus dilandasi oleh semangat untuk melakukan perbaikan secara berkelanjutan atas kinerja organisasi sektor publik dalam melakukan pelayanan public. Manajemen harus bersifat proaktif dalam melakukan penghematan biaya

Keseriusan manajemen puncak Merupakan penentu efektivitas program pengurangan biaya karena pada dasarnya manajemen biaya strategik merupakan tone from the top. Sistem Pengendalian Manajemen Sektor Publik . Fungsi system pengendalian manajemen sektor publik meliputi beberapa aktivitas, yaitu:

1. Perencanaan
 2. Koordinasi antar berbagai bagian dalam organisasi
 3. Komunikasi informasi
 4. Pengambilan keputusan
 5. Memotivasi orang-orang dalam organisasi agar berperilaku sesuai dengan tujuan organisasi
 6. Pengendalian
 7. Penilaian kinerja
- Tujuannya adalah

- a. Sebagai basis perencanaan, pengendalian, dan penilaian kinerja manajer dan unit organisasi yang dipimpinnya
- b. Untuk memudahkan mencapai tujuan organisasi
- c. Memfasilitasi terbentuknya *goal congruence*
- d. Mendelegasikan tugas dan wewenang ke unit-unit yang memiliki kompetensi sehingga mengurangi beban tugas manajer pusat
- e. Mendorong kreativitas dan daya inovasi bawahan
- f. Sebagai alat untuk melaksanakan strategi organisasi secara efektif dan efisien
- g. Sebagai alat pengendalian anggaran

Tujuan dan manfaat terbentuknya pusat pertanggungjawaban. Manfaatnya untuk menciptakan hubungan yang optimal antara sumber daya input yang digunakan dengan output yang dihasilkan dikaitkan dengan target kinerja. Input diukur dengan jumlah sumber daya yang digunakan sedangkan output diukur dengan jumlah produk atau output yang dihasilkan. Struktur dan proses pengendalian manajemen. Proses pengendalian manajemen pada organisasi sektor publik dapat dilakukan dengan menggunakan saluran komunikasi formal maupun informal. Saluran komunikasi formal terdiri dari aktivitas formal dalam organisasi yang meliputi : perumusan strategi, perencanaan strategik, penganggaran, operasional (pelaksanaan anggaran), dan evaluasi kinerja. Saluran komunikasi informal dapat dilakukan melalui komunikasi langsung, pertemuan informal, diskusi, atau melalui metoda *management by walking around*.

4. Elemen pengendalian manajemen sektor public. Tipe pengendalian manajemen dapat dikategorikan menjadi tiga kelompok, yaitu:

- a. Pengendalian preventif. Dalam tahap ini pengendalian manajemen terkait dengan perumusan strategi dan perencanaan strategik yang dijabarkan dalam bentuk program-program.
- b. Pengendalian operasional. Dalam tahap ini pengendalian manajemen terkait dengan pengawasan pelaksanaan program yang telah ditetapkan melalui alat berupa anggaran. Anggaran digunakan untuk menghubungkan perencanaan dengan pengendalian.
- c. Pengendalian kinerja. Pada tahap ini pengendalian manajemen berupa analisis evaluasi kinerja berdasarkan tolak ukur kinerja yang telah ditetapkan.

5. Tujuan dan pentingnya perencanaan strategi bagi organisasi. Manfaat perencanaan strategik bagi organisasi antara lain:

- a. Sebagai sarana untuk memfasilitasi terciptanya anggaran yang efektif
- b. Sebagai sarana untuk memfokuskan manajer pada pelaksanaan strategi yang telah ditetapkan
- c. Sebagai saran untuk memfasilitasi dilakukannya alokasi sumber daya yang optimal (efektif dan efisien)
- d. Sebagai kerangka untuk pelaksanaan tindakan jangka pendek
- e. Sebagai sarana bagi manajemen untuk dapat memahami strategi organisasi secara lebih jelas
- f. Sebagai alat untuk memperkecil rentang alternatif strategi

Tujuan utama perencanaan strategik adalah untuk meningkatkan komunikasi antara manajer puncak dengan manajer level bawahnya.

6. Proses perumusan strategi pada organisasi sektor public, Terdiri dari lima komponen dasar, yaitu:
 - a. Pernyataan misi dan tujuan umum organisasi yang dirumuskan oleh manajemen eksekutif organisasi dan memberikan rerangka pengembangan strategi serta target yang akan dicapai
 - b. Analsis atau *scanning* lingkungan, terdiri dari pengidentifikasian dan pengukuran (assessment) faktor-faktor eksternal yang sedang dan akan terjadi dan kondisi yang harus dipertimbangkan pada saat merumuskan strategi organisasi.
 - c. Profil internal dan audit sumber daya, yang mengidentifikasi dan mengevaluasi kekuatan dan kelemahan organisasi dalam hal berbagai faktor yang perlu dipertimbangkan dalam perencanaan strategic
 - d. Perumusan, evaluasi, dan pemilihan strategi
 - e. Implementasi dan pengendalian rencana strategik

7. Perbedaan rumusan strategi dengan perencanaan strategi!

Perumusan strategi merupakan proses untuk menentukan strategi. Sedangkan perencanaan strategik adalah proses menentukan bagaimana mengimplementasikan strategi tersebut. Evaluasi mengenai efisiensi dan efektifitas birokrasi pemerintah di Indonesia!Terkait dengan sistem birokrasi Indonesia yang cenderung lambat dan berbelit-belit, maka kalangan tertentu mengemukakan pentingnya reformasi birokrasi. Kata reformasi diarahkan pada terwujudnya efisiensi, efektivitas, dan pemerintahan yang bersih. Reformasi ini diarahkan pada perubahan masyarakat yang termasuk didalamnya masyarakat birokrasi, dalam pengertian perubahan ke

arah kemajuan. Dari pengertian ini, maka reformasi ruang lingkupnya tidak hanya terbatas pada proses dan prosedur, tetapi juga mengaitkan perubahan pada tingkat struktur dan sikap tingkah laku. Arah yang akan dicapai reformasi antara lain adalah tercapainya pelayanan masyarakat secara efektif dan efisien. Upaya yang dilakukan agar birokrasi mampu melaksanakan misi utama yakni memberikan pelayanan secara efektif dan efisien kepada masyarakat. Jawabannya harus dengan melakukan perubahan atau reformasi, bukan saja terbatas pada proses dan prosedur, tetapi juga mengaitkan perubahan pada tingkat struktur, sikap dan tingkah laku / etika

Penganggaran Sektor Publik

1. Pemerintah berperan untuk melaksanakan fungsi alokasi, distribusi, dan stabilisasi. fungsi-fungsi tersebut dapat diakomodasi dalam anggaran publik!

- a. Alokasi adalah penentuan banyaknya dana yang disediakan untuk suatu tempat
- b. Distribusi adalah proses penyaluran sesuatu hal dari pemerintah ke masyarakat
- c. Stabilisasi adalah terdapat keseimbangan pada penerimaan dan pemakaian anggaran

Fungsi-fungsi tersebut dapat diakomodasi dalam anggaran publik karena pemerintah berperan penting dalam proses alokasi anggaran bagi masyarakat, bertanggung jawab dalam hal distribusi anggaran publik untuk pelaksanaannya kepada masyarakat, dan memegang kendali untuk menyeimbangkan penerimaan dan pemakaian anggaran publik.

2. Adanya dana nonbudgetair pada dasarnya menyalahi prinsip anggaran publik yang baik. Prinsip-prinsip yang harus dipenuhi oleh anggaran publik dan diskusikan bagaimanakah cara menghilangkan dana nonbudgetair tersebut! Prinsip-prinsip anggaran sektor publik meliputi:

- a. Otorisasi oleh legislatif Anggaran publik harus mendapatkan otorisasi dari legislatif terlebih dahulu sebelum eksekutif membelanjakan anggaran tersebut
- b. Komprehensif Anggaran harus menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah
- c. Keutuhan anggaran Semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum
- d. Nondiscretionary Appropriation Jumlah yang disetujui oleh dewan legislatif harus termanfaatkan secara efektif, efisien, dan ekonomis
- e. Periodik Anggaran merupakan suatu proses yang bisa bersifat tahunan maupun multi tahunan
- f. Akurat Estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi

- g. Anggaran hendaknya sederhana dan dapat dipahami masyarakat, serta tidak membingungkan
- h. Diketahui oleh publik Anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas

Cara menghilangkan dana nonbudgetair yaitu:

1. Setiap individu berusaha untuk memenuhi kebutuhannya sesuai dengan pendapatan masing-masing
2. Ketegasan dari atasan kepada bawahan
3. Kerjasama semua pihak untuk bekerja jujur dan tepat guna
4. Pemerintah mengadili dengan tegas pihak yang terbukti menggunakan atau memperoleh keuntungan dari dana non budgetair
5. Adanya komunikasi dua arah yang lancar, terbuka, dan jujur dari pemerintah kepada masyarakat

Di tingkat pemerintah daerah, sesuai dengan konsep otonomi daerah, APBD memiliki peran sebagai tulang punggung (back bone) bagi pemerintah daerah. Diskusikan pernyataan tersebut! APBD merupakan suatu rencana keuangan tahunan daerah yang memuat tentang rancangan penerimaan, rencana pengeluaran, serta rencana pembiayaan daerah selama satu tahun anggaran. APBD berperan sebagai tulang punggung pemerintahan karena:

1. Digunakan untuk perawatan fasilitas kesehatan, pendidikan, dan hiburan daerah
 - a. Digunakan untuk menjalankan program pemerintah daerah dalam berbagai bidang, misalnya pendidikan > beasiswa, kesehatan > imunisasi gratis, kebudayaan > pameran seni budaya
2. Digunakan dalam menjalankan perekonomian daerah

Anggaran sebagai instrumen pengendalian digunakan untuk menghindari adanya overspending, underspending dan misappropriation. Bagaimana cara melakukan pengendalian tersebut?

1. Overspending ialah membelanjakan anggaran secara berlebihan/terlalu banyak
2. Underspending adalah membelanjakan anggaran dibawah nilai anggaran
3. Misappropriation yaitu penyalahgunaan/penyelewengan/penggelapan anggaran

Cara melakukan pengendalian tersebut adalah pemerintah sebagai pemegang kekuasaan tertinggi dalam proses pembuatan anggaran harus dapat merencanakan anggaran untuk

masyarakat sehingga penggunaan anggaran akan menjadi tepat guna dan tepat sasaran, tidak berlebih, tidak kurang, dan tidak ada penyalahgunaan ataupun salah sasaran.

Anggaran bagi sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas. Anggaran sektor publik merupakan instrument akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dari uang publik (Mardiasmo, 2005; 61). Penganggaran sektor publik terkait dalam proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter. Tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang tidak efektif yang telah disusun

Jenis Anggaran Sektor Publik

1. Latar belakang munculnya konsep New Public Management. Bahaslah pengaruh konsep tersebut terhadap reformasi anggaran sektor public. Perubahan sistem manajemen tradisional yang kaku, hirarkis, dan birokratis menjadi model manajemen sektor public yang fleksibel dan lebih mengakomodasi pasar muncul menjadi latar belakang timbulnya pendekatan New Public Management (NPM). Model NPM dikenalkan pada tahun 1980-an. NPMberfokus pada manajemen sektor public yang berorientasi pada kinerja, bukan berorientasi pada kebijakan.

Dengan adanya NPM sebagai konsep baru dalam reformasi anggaran sektor publik berpengaruh pada cara pembuatan anggaran untuk masa sekarang yang lebih transparan dan menggunakan konsep value for money (efektif, efisien, ekonomis), serta melibatkan masyarakat dalam proses pembuatan anggaran. Selain itu, konsep NPM juga berpengaruh besar dalam peranan pemerintah terhadap masyarakat, terutama dalam hubungan antara pemerintah dengan masyarakat. Konsep reinventing government, kelebihan dan kelemahan

Ide reinventing government lahir di Amerika Serikat pada saat pemerintahan berada dalam kesulitan besar. Ide RG muncul untuk menata ulang pemerintahan yang diprakarsai oleh Presiden D. Roosevelt. Konsep reinventing government secara garis besar merupakan suatu cara yang sederhana dan baru dalam menjalankan urusan pemerintahan.

Menurut David Osborne dan Peter Plastrik (1997) dalam bukunya “Memangkas Birokrasi”, Reinventing Government adalah “transformasi system dan organisasi pemerintah secara fundamental guna menciptakan peningkatan dramatis dalam efektifitas, efesiensi, dan kemampuan mereka untuk melakukan inovasi. Transformasi ini dicapai dengan mengubah tujuan, system insentif, pertanggungjawaban, struktur kekuasaan dan budaya system dan organisasi pemerintahan”.Reinventing Government adalah suatu usaha sadar dan terencana

untuk mengubah struktur dan prosedur birokrasi (aspek reorganisasi atau institusional); dan sikap perilaku birokrat (aspek perilaku) guna meningkatkan efektivitas organisasi. Merancang reformasi birokrasi tidak sekedar menyederhanakan struktur birokrasi, tetapi mengubah pola pikir (mind set) dan pola budaya (cultural set) birokrasi untuk berbagi peran dengan peran aktor non negara dalam tata kelola pemerintahan yang baik.

Kelebihan

- a. Masyarakat menjadi lebih baik dan kreatif karena harus memecahkan masalah sendiri tanpa tergantung dengan pemerintah
- b. Control atas pelayanan dilepaskan dari birokrasi dan diserahkan kepada masyarakat
- c. Memperbaiki keefektifan pemerintah sekarang

Kekurangan

- a. Sulit diterapkan karena harus beradaptasi pada sistem baru

Konsep anggaran ZBB, PPBS, dan Performance Budget. Bandingkan system anggaran yang digunakan oleh negara-negara di kawasan ASEAN dan negara-negara di kawasan Eropa dan Amerika.

ZBB	PPBS	Performance Budget
Anggaran ditentukan atas kebutuhan saat ini	Penganggaran berorientasi pada output dan tujuan	Praktek penyusunan anggaran berdasarkan hubungan antara tingkat pendanaan program dan hasil yang diharapkan dari program tersebut. Proses penganggaran berbasis kinerja adalah alat yang administrator program dapat digunakan untuk mengelola lebih hemat biaya dan pengeluaran anggaran yang efektif.
Negara ASEAN		Negara Eropa dan Amerika
Sistem Perekonomian Sosialisme yaitu sistem perekonomian yang memberikan kebebasan yang cukup besar kepada setiap orang untuk		Sistem ekonomi pasar sering juga disebut sistem ekonomi liberal. Sistem ekonomi pasar merupakan sistem ekonomi yang menghendaki pengolahan

melaksanakan kegiatan ekonomi, tetapi dngan campur tangan pemerintah.	dan pemanfaatan sumber daya di dalam perekonomian yang dilakukan oleh individu dan terbebas dari campur tangan pemerintah
---	---

Untuk kasus di Indonesia, diskusikan apakah sistem anggaran sebaiknya dilakukan dengan cara memperbesar jumlah anggaran (budget maximizing) ataukah dengan cara memperbesar aparat pelaksana anggaran (labor/staff maximizing). Untuk kasus di Indonesia, menurut saya lebih baik menggunakan sistem anggaran memperbesar aparat pelaksana anggaran (labor/staff maximizing) karena dengan memperbesar atau memperbanyak aparat pelaksana anggaran, maka dana anggaran yang tersedia akan lebih tepat guna karena dana anggaran dilaksanakan oleh masing-masing aparat yang bertanggung jawab dibidangnya, tidak akan ada campur tangan atau bantuan dari aparat dibidang lain. Jadi, dana anggaran akan dilaksanakan sesuai dengan fungsinya dan lebih mudah diminta pertanggungjawabannya dari setiap aparat pelaksana.

BAB VI

PRAKTIK AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM SEKTOR PUBLIK

Pembuatan keputusan (decisionmaking) Dalam konteks manajemen untuk mencapai visi, misi, dan tujuan organisasi diperlukan strategi. Kemudian untuk mempengaruhi orang-orang dalam organisasi agar mereka mau melaksanakan strategimanajemen dalam rangka mencapai tujuan secara efektif dan efisien, manajer menggunakan mekanisme pengendalian manajemen. Manajemen publik terkait dengan manajemen aktivitas pemerintahan dan politisi serta penggunaan struktur dan proses pengendalian manajemen oleh eksekutif pemerintahan dalam rangka mencapai visi, misi, dan tujuan pemerintah. Sementara itu Governance atau tata kelola merupakan suatu konsep pengelolaan organisasi dalam lingkup luas tidak seperti manajemen yang lebih berfokus pada internal organisasi saja. Governance melibatkan institusi lain dan peran masyarakat untuk mengontrol organisasi agar transparan. Sebagai contoh aplikasi tata kelola adalah dalam sektor bisnis sebagai salah satu unsur pelaksanaan good corporate governance dibentuk komisaris independen dan komite audit yang berperan dalam mengontrol direksi. Dalam hal ini masyarakat juga bisa terlibat dalam pengawasan dan pemantauan organisasi. Selain berbeda dengan governance, manajemen publik juga memiliki pengertian dan konsep yang berbeda dengan administrasi publik. Secara etimologi, administrasi mengandung pengertian mengikuti prosedur-prosedur, aturan, dan perintah sedangkan manajemen mengandung arti pencapaian hasil, tujuan, visi, dan misi. Manajemen memiliki cakupan yang lebih luas dibandingkan administrasi namun lebih sempit dibandingkan governance

Sementara itu, administrasi hanya terbatas pada pengorganisasian, pelaksanaan tugas, sistem dan prosedur operasional, serta aturan-aturan. Salah satu fungsi penting yang membedakan pendekatan manajemen publik dengan administrasi publik adalah fungsi strategi. Dalam pendekatan manajemen, fungsi-fungsi strategis merupakan hal yang harus dilakukan oleh manajer publik, namun dalam pendekatan administrasi publik konsepsi strategi tidak menjadi fokus utama. Fokus utamanya adalah pemenuhan prosedur dan peraturan, serta pelaksanaan instruksi atasan. Administrasi publik berorientasi pada pemenuhan tujuan jangka pendek, yaitu kelancaran tugas sehari-hari dan tertib administrasi. Sedangkan manajemen lebih berorientasi jangka panjang tidak sekedar terselesaikannya tugas-tugas jangka pendek. Pendekatan administrasinya berorientasi pada manajemen internal. sementara itu,

perhatian terhadap pengendalian kinerja lemah. Manajerialisme bukan hanya menekankan pada pengorganisasian dan sistem kepegawaian, namun juga pengendalian kinerja. Manajerialisme juga menjalankan fungsi manajemen terhadap konstituen eksternal. Pendekatan administrasi publik memandang kegiatan seperti itu bukan menjadi tugas manajer, akan tetapi menjadi tugas politisi.

Pengertian Akuntansi Manajemen

Peran akuntansi manajemen tidak lagi sebatas pemberi informasi kepada manajemen tetapi telah menjadi partner bisnis strategis bagi manajemen dalam melaksanakan manajemen kinerja organisasi, perencanaan, penganggaran, proses tata kelola organisasi, manajemen risiko, pengendalian internal, pelaporan keuangan, serta manajemen biaya untuk membantu organisasi lebih kompetitif dan sukses. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), organisasi profesi akuntan manajemen yang berbasis di AS, pada waktu itu mendefinisikan akuntansi manajemen sebagai suatu bagian integral dari manajemen yang terkait dengan pengidentifikasian, penyajian dan penginterpretasian informasi yang digunakan untuk-

- Perumusan strategik.
- Perencanaan dan pengendalian aktivitas:

1. Pembuatan keputusan. Pengoptimalan penggunaan sumber daya
2. Pengungkapan kepada pemangku kepentingan dan pihak luar organisasi
3. Pengungkapan kepada pegawai
4. Perlindungan aset

Akuntansi Manajemen dan Akuntansi keuangan

Kajian akuntansi dapat dikelompokkan dalam tiga bagian utama, yaitu akuntansi manajemen, akuntansi keuangan, dan pengauditan. Akuntansi manajemen dan akuntansi keuangan memiliki beberapa perbedaan. Perbedaan akuntansi manajemen dengan akuntansi keuangan dapat dilihat dari pengguna informasi, keterikatan pada regulasi akuntansi, jenis informasi, orientasi & aktu, tingkat agregasi informasi, dan keluasaan (Jansen dan Mo&en, 0661).

Proses Perencanaan dan Pengendalian Manajemen sektor Publik

Perencanaan dan pengendalian merupakan dua aspek terpenting yang harus dilakukan manajer dalam menjalankan organisasi. Proses Akuntansi manajemen sektor publik sangat dibutuhkan dalam pengelolaan organisasi sektor publik. Akuntansi manajemen memberikan informasi-

informasi tidak hanya informasi keuangan tetapi juga informasi secara keseluruhan. Akuntansi manajemen membantu organisasi sektor publik dalam proses perencanaan dan pengendalian. Pada zaman globalisasi yang semakin kompleks permasalahan yang muncul, maka organisasi sektor publik harus bisa menyesuaikan diri. Dengan adanya akuntansi manajemen maka bisa membantu organisasi dalam pencapaian tujuannya dan membantu organisasi membangun hubungan baik antar bagian dalam organisasi. Proses perencanaan bisa memberikan gambaran yang jelas tentang target yang akan dicapai organisasi.

Penerapan akuntansi manajemen sektor publik merupakan langkah untuk mengelola semua sumber daya dalam organisasi. Organisasi sektor publik merupakan organisasi yang berusaha memberikan pelayanan kepada publik. Supaya publik tidak kecewa maka pihak intern organisasi harus dikelola dengan baik terlebih dahulu. Dengan akuntansi manajemen membantu pihak intern untuk mendapatkan kejelasan tugas. Selain itu juga membantu organisasi dalam melakukan pengendalian. Pengendalian dibutuhkan untuk menjamin tujuan organisasi yang telah diterapkan bisa tercapai. 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 sektor 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 publik dapat dikelola dengan baik.

1. **Akuntansi Manajemen** Akuntansi manajemen merupakan bagian dari suatu sistem pengendalian manajemen yang integral. *Institut Of Management Accountants* (1981) mendefinisikan Akuntansi manajemen sebagai suatu proses pengidentifikasian, pengukuran, pengakumulasian, penganalisaan, penyiapan, penginterpretasi dan pengkomunikasian informasi finansial yang digunakan oleh manajemen untuk perencanaan, evaluasi, dan pengendalian organisasi serta menjamin bahwa, sumber daya digunakan secara tepat dan akuntabel. *Chartered institute of management accountants* mendefinisikan akuntansi manajemen sebagai suatu bagian integral dari manajemen yang terkait dengan pengidentifikasian dan penginterpretasian informasi yang digunakan untuk :

1. Perumusan strategi
2. Perencanaan dan pengendalian aktifitas

3. Pengambilan keputusan
4. Pengoptimalan sumber daya
5. Pengungkapan (disclosure) kepada shareholders dan pihak luar organisasi
6. Pengungkapan kepada karyawan, dan
7. Perlindungan asset

Baik *Institute Of Manajement Accountants* maupun *Chartered Intitute Of Manajement Accountants* sama-sama menyatakan bahwa akuntansi manajemen merupakan bagian yang integral dari sistem pengendalian manajemen. Oleh karena itu akuntansi manajemen merupakan bagian yang integral maka pengembangan akuntansi manajemen tidak dapat dilakukan secara parsial dan terisolasi dari sistem yang lain. Pada prinsipnya akuntansi manajemen sektor publik tidak banyak berbeda dengan prinsip akuntansi manajemen yang diterapkan pada sektor swasta. Prinsip-prinsip akuntansi manajemen yang biasa digunakan pada organisasi sektor swasta seperti manajemen strategik dan manajemen biaya pada dasarnya dapat diterapkan di sektor publik. Akan tetapi harus diingat bahwa sektor publik memiliki perbedaan sifat dan karakteristik dengan sektor swasta, sehingga penerapan teknik akuntansi Manajemen sektor swasta tidak dapat diadopsi secara langsung tanpa dimodifikasi. Fokus bahasan akuntansi sektor publik adalah mengenai peran akuntansi sebagai penyedia informasi yang digunakan untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas sektor publik. Akuntansi manajemen sektor publik berbeda dengan akuntansi keuangan. Akuntansi manajemen sektor publik terkait dengan pemberian informasi kepada pihak intern organisasi, sedangkan akuntansi keuangan terkait dengan pelaporan dan pengkomunikasian informasi kepada pihak eksternal organisasi. Akuntansi manajemen cenderung memberikan laporan yang sifatnya prospektif yaitu digunakan untuk perencanaan dimasa yang akan datang sedangkan akuntansi keuangan memberikan informasi yang bersifat laporan yang historis dan retrospektif yaitu berupa laporan kinerja masa lalu

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

1. Informasi sifatnya rutin atukah ad hoc

Informasi sifatnya rutin diperlukan untuk perencanaan yang regular, misalnya laporan keuangan bulanan, triwulan, semesteran atukah 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 atukah kualitatif.

3. Informasi disampaikan melalui saluran formal atukah 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.

1. **Akuntansi Sebagai Alat Pengendalian Organisasi**

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. 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

1. Proses Perencanaan dan Pengendalian Manajerial Organisasi Sektor Publik

Perencanaan dan pengendalian sebaiknya dipertimbangkan secara bersama-sama. Tanpa pengendalian, perencanaan tidak akan berarti karena tidak ada tindak lanjut (follow-up) untuk mengidentifikasi apakah rencana organisasi telah tercapai. Sebaliknya tanpa ada perencanaan, maka pengendalian tidak akan berarti karena tidak ada target atau rencana yang digunakan sebagai pembanding. Perencanaan dan pengendalian merupakan suatu proses yang membentuk suatu siklus, sehingga suatu tahap akan terkait dengan tahap yang lain dan terintegrasi dalam satu organisasi. Jones and Pendlebury (1996) membagi proses perencanaan dan pengendalian manajerial pada organisasi sektor publik menjadi 5 tahap, yaitu :

1. Perencanaan tujuan dan sasaran dasar

2. Perencanaan operasional
3. Penganggaran
4. Pengendalian dan pengukuran, dan
5. Pelaporan, analisis, dan umpan balik

1. **Peran Akuntansi Manajemen Sektor Publik**

Peran utama akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik adalah memberikan informasi akuntansi yang relevan dan handal kepada manajer untuk melaksanakan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Inti akuntansi manajemen adalah perencanaan dan pengendalian. Peran akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik meliputi :

1. *Perencanaan strategik*

Pada tahap perencanaan strategik, manajemen organisasi membuat alternatif-alternatif program yang dapat mendukung strategi organisasi. Program-program tersebut 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 berdasarkan informasi akuntansi tersebut manajer dapat menentukan berapa anggaran yang dibutuhkan dikaitkan dengan sumber daya yang dimiliki.

Untuk memberikan jaminan dialokasikannya sumber daya input secara ekonomis, efisien, dan efektif, maka diperlukan informasi akuntansi manajemen yang akurat, relevan, dan handal untuk menghitung besarnya biaya program, aktivitas, atau proyek. Sistem informasi akuntansi manajemen yang baik dapat mengurangi peluang terjadinya pemborosan, kebocoran dana, dan mendeteksi program-program yang tidak layak secara ekonomi. Keandalan sistem informasi akuntansi manajemen sangat penting dimiliki seiring dengan adanya paradigma baru organisasi pemerintah yang lebih berorientasi pada pelayanan masyarakat dan kepentingan publik (*putting the customer first*). Akuntansi manajemen pada sektor publik dihadapkan pada tiga permasalahan utama yaitu efisiensi biaya, kualitas produk, dan pelayanan (*cost, quality, and service*). Untuk dapat mendapatkan kualitas pelayanan publik yang tinggi dengan biaya yang murah, pemerintah harus mengadopsi sistem informasi akuntansi manajemen yang modern. Pada dasarnya organisasi publik juga dapat menerapkan teknik akuntansi manajemen yang diterapkan di sektor swasta, seperti teknik *activity-based costing, job costing, batch costing, standart costing* dan sebagainya untuk menentukan biaya

produk atau pelayanan. Memang terdapat sedikit perbedaan antara sektor swasta dengan sektor publik dalam hal penentuan biaya produk atau pelayanan (*product costing*). Hal tersebut disebabkan sebagian besar biaya pada sektor swasta cenderung merupakan *engineered costs* yang memiliki hubungan secara langsung dengan *output* yang dihasilkan, sementara biaya pada sektor publik 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 sektor publik merupakan *intangible output* yang diukur. Karena sebagian besar biaya yang terjadi di sektor publik merupakan *discretionary costs*, maka peran manajer publik sangat penting dalam mengendalikan biaya. Akuntansi manajemen sektor publik sangat erat dengan proses pemilihan program, penentuan biaya, dan manfaat program serta penganggaran. Akuntansi manajemen sektor publik juga berfungsi untuk memfasilitasi dihasilkannya anggaran sektor publik yang efektif, efisien, dan ekonomis (*value for money budget*).

2. *Pemberian informasi biaya*

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

1. Biaya input. Biaya input adalah sumber daya yang dikorbankan untuk memberikan pelayanan. Biaya input bisa berupa biaya tenaga kerja dan biaya bahan baku.
1. Biaya output. Biaya output adalah biaya yang dikeluarkan untuk mengantarkan produk hingga sampai ke tangan pelanggan. Pada organisasi sektor publik output diukur dengan berbagai cara tergantung pada pelayanan yang dihasilkan. Sebagai misal untuk perusahaan transportasi massa, biaya mungkin diukur berdasarkan biaya per penumpang.
1. Biaya proses.. Biaya proses dapat dipisahkan berdasarkan fungsi organisasi. Biaya diukur dengan mempertimbangkan fungsi organisasi, misalnya biaya departemen produksi, departemen personalia, biaya dinas-dinas, dan sebagainya.

Akuntansi manajemen sektor publik memiliki peran yang strategis dalam perencanaan finansial terkait dengan identifikasi biaya-biaya yang terjadi. Dalam hal ini, akuntansi manajemen sektor publik membutuhkan *cost accounting* untuk pengambilan keputusan biaya. Akuntansi biaya pada sektor publik berperan untuk memberikan informasi mengenai pengeluaran publik yang dapat digunakan oleh pihak internal (pemerintah) dan pihak

eksternal (masyarakat, DPRD, LSM, universitas, dan sebagainya) untuk perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Peran akuntansi manajemen dalam pemberian informasi biaya meliputi penentuan klasifikasi biaya, biaya apa saja yang masuk dalam kategori biaya rutin (*recurrent expenditure*) dan yang masuk kategori biaya modal (*capital expenditure*), *controllable* dan *uncontrollable*, biaya tetap dan variable, dan sebagainya. Informasi akuntansi manajemen diharapkan dapat membantu manajer publik dalam menentukan dan melaporkan biaya. Proses penentuan biaya meliputi lima aktivitas, yaitu : *cost finding*, *cost recording*, *cost analyzing*, *strategic cost reduction*, dan *cost reporting*.

1. *Cost finding*. Pada tahap *cost finding*, pemerintah mengakumulasi data mengenai biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produksi atau jasa pelayanan.
1. *Cost Recording* Setelah berhasil dilakukan *cost finding*, tahap berikutnya adalah melakukan *cost recording* yang meliputi kegiatan pencatatan data kedalam sistem akuntansi organisasi.
1. *Cost analyzing* Setelah dilakukan pencatatan biaya, tahap berikutnya adalah melakukan analisis biaya, yaitu mengidentifikasi jenis dan perilaku biaya, perubahan biaya, dan volume kegiatan. Manajemen organisasi harus dapat menentukan pemicu biaya (*cost driver*) agar dapat dilakukan strategi efisiensi biaya.
1. *Strategic cost management* Setelah dilakukan analisis biaya, tahap berikutnya adalah menentukan strategi penghematan biaya agar tercapai *value for money*.
1. *Cost Reporting* Tahap terakhir adalah memberikan informasi biaya secara lengkap kepada pimpinan dalam bentuk internal report yang kemudian digresikan ke dalam suatu laporan yang akan disampaikan kepada pihak eksternal.
3. **Penilaian investasi.** Akuntansi Manajemen dibutuhkan pada saat organisasi sektor publik hendak melakukan investasi, yaitu untuk menilai kelayakan investasi secara ekonomi dan finansial. Akuntansi manajemen diperlukan dalam penilaian investasi karena untuk dapat menilai investasi diperlukan identifikasi biaya, risiko, dan manfaat atau keuntungan dari suatu investasi. Faktor yang harus diperhatikan akuntan manajemen adalah tingkat diskonto, tingkat inflasi, tingkat risiko dan ketidakpastian (termasuk *country risk* dan *political risk*), dan sumber pendanaan untk

investasi yang akan dilakukan. Penilaian investasi di sektor publik pada dasarnya lebih rumit dibandingkan dengan di sektor swasta. Pada sektor swasta, terdapat beberapa teknik penilaian investasi, misalnya dengan menggunakan *Net Present Value* (NPV), *Internal Rate Of Return* (IRR), *Accounting Rate Of Return* (ARR), *Payback Period* (PP), dan sebagainya. Teknik-teknik penilaian investasi yang digunakan di sektor swasta berbeda dengan sektor publik, hal ini dikarenakan sektor swasta berorientasi mengejar laba, sementara sektor publik tidak, disamping itu sulit untuk mengeluarkan output yang dihasilkan, sehingga untuk menentukan keuntungan di masa depan dalam ukuran finansial sulit dilakukan. Penilaian investasi dalam organisasi sektor publik dilakukan menggunakan analisis biaya-manfaat (*cost benefit*). Menentukan biaya sosial dan manfaat sosial dalam satuan moneter sulit dilakukan, oleh karena itu untuk memudahkan, kemudian digunakan analisis efektivitas biaya (*cost-effectiveness analysis*). Penilaian investasi dengan menggunakan analisis efektivitas biaya menekankan pada seberapa besar dampak (*outcome*) yang dicapai dari suatu proyek atau investasi dengan biaya tertentu.

4. **Penganggaran.** Akuntansi manajemen berbicara tentang perencanaan dan pengendalian, sedangkan salah satu fungsi anggaran adalah untuk alat perencanaan dan pengendalian. Dengan demikian, akuntansi manajemen sangat erat hubungannya dengan penganggaran. Akuntansi manajemen berperan untuk memfasilitasi terciptanya anggaran publik yang efektif. Terkait dengan tiga fungsi anggaran, yaitu sebagai alat alokasi sumber daya publik, alat distribusi, dan stabilisasi, maka akuntansi manajemen merupakan alat yang vital untuk proses mengalokasikan dan mendistribusikan sumber dana public secara ekonomis, efisien, efektif, adil, dan merata.

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

Akuntansi manajemen digunakan untuk menentukan berapa biaya untuk memberikan pelayanan dan tarif yang akan dibebankan pada pemakai pelayanan public, termasuk menghitung subsidi. Masyarakat menghendaki pemerintah memberikan pelayanan yang cepat, berkualitas, dan murah. Pemerintah yang berorientasi pada pelayanan publik harus merespon keluhan, tuntutan, keinginan masyarakat tersebut agar kualitas dan kesejahteraan

hidup masyarakat semakin baik. Penentuan biaya pelayanan (*cost of services*) dan penentuan tarif (*charging for service*) merupakan satu rangkaian yang keduanya sama-sama membutuhkan informasi akuntansi. Sebagai contoh, pemerintah daerah harus dapat menentukan berapa biaya untuk membangun terminal bus atau stasiun kereta api yang tertib, aman dan nyaman serta biaya operasionalnya. Berdasarkan informasi tersebut pemerintah setempat dapat menentukan berapa tarif pelayanan yang akan dibebankan kepada pemakai jasa pelayanan terminal atau stasiun kereta api tersebut.

6. Penilaian kinerja. Penilaian kinerja merupakan bagian dari sistem pengendalian. Penilaian kinerja dilakukan untuk mengetahui tingkat efisiensi dan efektivitas organisasi dalam mencapai tujuan yang sudah ditetapkan. Dalam tahap penilaian kinerja, akuntansi manajemen berperan dalam pembuatan indikator kinerja kunci (*key performance indicator*) dan satuan ukur untuk masing-masing aktivitas yang dilakukan. Akuntansi manajemen sektor publik memiliki kaitan yang erat dengan sistem pengendalian manajemen sektor publik. Sistem pengendalian manajemen sektor publik memiliki dua komponen, yaitu :

1. Proses Pengendalian Manajemen, yang meliputi aktivitas, yaitu :
2. Perencanaan
3. Koordinasi
4. Komunikasi informasi
5. Pengambilan keputusan
6. Motivasi
7. Pengendalian, dan
8. Penilaian kinerja
9. Struktur Pengendalian Manajemen terkait dengan desain struktur organisasi yang tercermin dalam bentuk pusat-pusat pertanggungjawaban. Akuntansi manajemen sektor publik berfungsi sebagai penyedia informasi untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik serta membantu memberi informasi untuk perencanaan dan pengendalian bagi manajer publik. Akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik berperan untuk merencanakan strategi, memberikan informasi biaya, penilaian investasi, penganggaran, dan penentuan biaya pelayanan (*cost of service*) dan tarif pelayanan (*charging for service*).

BAB VII

REALITAS AKUNTABILITAS PERTANGGUNGJAWABAN UANG RAKYAT

Rakyat Ssebagai Pelapor Terbentuknya Generasi Yang Bertanggungjawab

Realitas pertanggungjawaban uang rakyat seperti dominasi pendapatan negara/daerah yang bersumber dari pendapatan pajak pada APBN/APBD; ketidakefektifan dan ketidakefisienan pengelolaan keuangan negara; Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN) yang dilakukan oleh pejabat dan aparat pemerintahan; serta tidak maksimalnya fungsi akuntansi dalam pemerintahan merupakan fenomena yang membutuhkan komitmen yang tinggi atas pengelolaan keuangan negara. Komitmen tersebut harus diwujudkan dalam bentuk keseriusan dan konsistensi mengelola keuangan negara yang berlandaskan pada asas-asas umum sebagai pencerminan penerapan kaidah-kaidah yang baik (*best practices*) dalam pengelolaan keuangan negara.

Komitmen harus diawali dari pemimpin ataupun pejabat pemerintah, baru kemudian dapat dibangun pada pegawai/bawahan. Pejabat harus menunjukkan komitmennya didepan pegawainya dan harus mampu memberikan suri teladan untuk dicontoh oleh pegawainya. Ketika seorang pejabat tidak memiliki komitmen yang tinggi untuk mengelola keuangan negara secara jujur, efektif, efisien dan sesuai dengan aturan yang berlaku maka akan mengakibatkan pegawainya memanfaatkan kesempatan tersebut untuk kepentingan dirinya sendiri dan melakukan penyimpangan dalam mengelola keuangan negara. Namun, dibalik itu, rakyat juga harus memiliki komitmen yang tinggi dalam pengelolaan keuangan negara. Wujud dari komitmen rakyat adalah ikut berpartisipasi dalam tahap perencanaan dan pengawasan pengelolaan keuangan negara. Rakyat harus memberikan masukan kepada Pemerintah pada saat perencanaan program/kegiatan agar sesuai dengan kebutuhan rakyat. Selain itu, rakyat juga harus mampu mengawasi apa saja yang dilakukan oleh pemerintah dalam mengelola keuangan negara, mulai dari pengawasan terhadap pemungutan uang rakyat, seperti pemungutan pajak dan retribusi, sampai kepada melakukan pengawasan pelaksanaan program/kegiatan yang telah direncanakan sebelumnya, tujuannya agar pemerintah tidak sewenang-wenang dalam memungut dan menggunakan uang rakyat. Dalam melakukan pengawasan inilah, pengetahuan dan kemampuan rakyat dalam menilai pertanggungjawaban uang rakyat sangat dibutuhkan.

Komitmen dapat terbangun jika pemerintah dan rakyat memiliki *mindset* yang sesuai atas penyelenggaraan negara pada umumnya dan pengelolaan keuangan negara pada khususnya, serta senantiasa bersama-sama mewujudkan tercapainya tujuan berbangsa dan bernegara. Disinilah peran penting seorang pemimpin atau pejabat pemerintahan. Selain harus menjaga komitmennya secara pribadi dan menumbuhkan komitmen aparat pemerintahan dibawahnya, Pemimpin juga harus mampu merangkul dan meningkatkan komitmen rakyatnya dengan memberikan kesempatan yang sebesar-besarnya bagi masyarakat untuk berpartisipasi dalam mewujudkan pengelolaan keuangan negara yang bebas KKN, efektif dan efisien, serta transparan dan akuntabel. Pada era reformasi dan demokrasi seperti sekarang ini, semestinya rakyat memiliki wewenang yang besar dalam menentukan arah pembangunan bangsa. Dengan keterwakilannya di DPR/DPRD, rakyat dapat memperjuangkan hak-haknya untuk mendapatkan pelayanan yang memadai dan memenuhi kebutuhannya secara layak, adil dan merata. Selain itu, secara pribadi rakyat juga memiliki kebebasan mendapatkan informasi dan berpendapat serta melalui Pemilihan Umum (PEMILU) yang jujur, adil, langsung, umum, bebas dan rahasia, rakyat juga berhak menentukan siapa yang pantas untuk menjadi pemimpin di Pemerintahan mulai dari Presiden, Gubernur sampai Bupati/Walikota. Disinilah peran penting rakyat, agar pengelolaan keuangan negara dapat dilakukan sebagaimana mestinya, rakyat bertanggungjawab untuk memilih pemimpin yang memiliki tanggung jawab menjalankan amanat rakyat dalam mengelola uang rakyat tersebut.

Untuk itu, saat ini rakyat harus berperan sebagai pelopor terbentuknya generasi yang bertanggungjawab. Sudah saatnya memilih seorang pemimpin pemerintahan berdasarkan komitmen dan kemampuannya dalam menjalankan fungsi pemerintahan dengan sebaik-baiknya, khususnya dalam mengelola uang rakyat yang diamanatkan kepadanya. Karena disatu sisi, pemahaman pertanggungjawaban uang rakyat telah dapat digunakan sebagai salah satu dasar untuk melakukan penilaian terhadap kinerja seorang pemimpin. Di sisi lain, dengan memahami pertanggungjawaban uang rakyat sejak dini, seorang pelajar sekalipun telah dapat memberikan kontribusi nyata terhadap tercapainya pembangunan nasional dalam mewujudkan masyarakat yang adil, makmur, dan sejahtera berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Dominasi Pajak Sebagai Sumber Pendapatan

Sumber dan penggunaan uang negara setiap tahunnya dapat tergambarkan dari APBN/APBD. Dalam APBN/APBD, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah ditetapkan target jumlah dan sumber-sumber penerimaan negara/daerah yang digambarkan dalam anggaran

pendapatan negara/daerah dan penerimaan pembiayaan, sedangkan penggunaan uang negara tersebut tergambarkan pada program-program atau kegiatan yang akan dilakukan oleh pemerintah dalam anggaran belanja negara/daerah dan pengeluaran pembiayaan untuk jangka waktu 1 (satu) tahun. Pada Pemerintah Pusat, penerimaan negara di dominasi oleh penerimaan pajak yang bersumber dari rakyat. Ketergantungan pemerintah terhadap iuran rakyat tersebut tergambarkan pada komposisi pendapatan negara setiap tahunnya. Misalnya dalam UU No. 10/2010 tentang APBN Tahun Anggaran 2011, dinyatakan bahwa dari keseluruhan rencana pendapatan negara yang sebesar Rp 1.104,9 triliun pada tahun 2011, sekitar 76,96% atau Rp 850,3 triliun ditargetkan bersumber dari pendapatan perpajakan, sementara sisanya sekitar Rp. 250,9 triliun atau 22,71% bersumber dari PNB dan Rp. 3,7 triliun atau 0,33% bersumber dari pendapatan hibah. Hal ini juga terjadi pada APBN tahun 2012 sebagaimana tertuang dalam UU No. 22/2011 tentang APBN Tahun Anggaran 2012, yang mana Pendapatan perpajakan ditargetkan sekitar 78,74% atau sebesar Rp. 1.032,6 triliun.

Ketergantungan pendanaan yang bersumber dari pajak tidak hanya terjadi pada Pemerintah Pusat atau dalam pendapatan pada APBN saja, namun juga dialami oleh seluruh Pemerintah Daerah yang tergambarkan dalam Pendapatan Asli Daerah (PAD). Hal ini terlihat dari besarnya proporsi pendapatan yang bersumber dari pajak daerah dalam APBD pemerintah daerah di Indonesia dibandingkan dengan Pendapatan Asli Daerah (PAD) lainnya, seperti Pendapatan retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain PAD yang sah. Disatu sisi, besarnya proporsi pendapatan negara/daerah yang bersumber dari pajak merupakan gambaran pertumbuhan ekonomi dan peningkatan kesejahteraan rakyat. Karena jumlah pajak yang diterima oleh Pemerintah bersumber dari pendapatan rakyat dan aktivitas ekonomi dalam masyarakat, sehingga hal ini dapat diartikan bahwa semakin meningkat pendapatan pajak yang diterima oleh pemerintah maka semakin meningkat pula pendapatan rakyat dan pertumbuhan ekonomi masyarakat. Namun, disisi lain, dengan meningkatnya target pendapatan pajak negara/daerah dapat pula diartikan bahwa beban yang ditanggung oleh rakyat akan semakin meningkat. Hal ini terjadi jika upaya peningkatan penerimaan pajak tersebut dibarengi dengan perluasan/ ekstensifikasi objek pajak.

Oleh karena itu, peningkatan pendapatan negara/daerah yang bersumber dari pajak tidak dapat sepenuhnya diartikan sebagai cerminan dari pertumbuhan ekonomi dan peningkatan kesejahteraan rakyat. Bisa saja peningkatan pajak tersebut mengakibatkan rakyat semakin terbebani dan terpuruk kesejahteraannya. Dalam kenyataannya, peningkatan pajak di Indonesia lebih cenderung mengarah pada usaha ekstensifikasi pajak, karena semakin hari

semakin beragam pajak yang harus ditanggung oleh rakyat sebagai konsumen. Bahkan jika ditelusuri lebih jauh lagi, pajak telah dikenakan pada hampir seluruh aktivitas masyarakat, mulai dari pembelian barang sampai kepada kepemilikan barang. Misalnya saja ketika seseorang membeli barang, seperti mobil atau motor, orang tersebut harus membayar pajak pertambahan nilai (PPN). Begitupula nantinya ketika mobil/motor tersebut telah dimiliki, setiap tahun orang tersebut tetap harus membayar pajak kendaraan bermotor (PKB). Belum lagi ketika motor/mobil tersebut mengalami kerusakan, pada saat pemilik melakukan pembelian onderdil/suku cadang yang baru, akan kembali membayar pajak pada saat pembelian tersebut. Hal ini membuktikan bahwa rakyat tidak akan pernah terlepas dari kewajiban membayar pajak.

Sebagai warga negara yang baik, rakyat harus selalu patuh dan tunduk terhadap ketentuan yang telah ditetapkan pemerintah, termasuk dalam membayar pajak secara tepat waktu dan tepat jumlahnya. Untuk itu, apapun ketentuan tentang pajak yang ditetapkan oleh Pemerintah, rakyat harus senantiasa patuh terhadap ketentuan tersebut. Namun, Pemerintah tidak bisa hanya mengandalkan pendapatan yang bersumber dari pajak semata, Pemerintah juga harus bisa mengoptimalkan pendapatan yang bersumber dari pemanfaatan Sumber Daya Alam dan laba BUMN/BUMD, sehingga rakyat tidak terbebani dengan iuran yang tidak semestinya mereka tanggung. Sehubungan dengan permasalahan pajak ini, jika pemerintah setiap tahun tetap mengupayakan peningkatan pendapatan yang bersumber dari pajak negara/daerah maka pemerintah harus menggerakkan pertumbuhan perekonomian rakyat terlebih dahulu, pembangunan harus diarahkan pada peningkatan pendapatan dan kesejahteraan rakyat termasuk penyediaan fasilitas umum dan pemberian pelayanan secara memadai.

Ketidakefektifan dan Ketidakefisienan

Ketidakefektifan dan ketidakefisienan merupakan indikasi dari penyimpangan, tidak akuratnya perhitungan belanja atau tidak tepatnya penggunaan uang negara dan belanja pemerintah. Ketidakefektifan berorientasi pada pencapaian hasil (*outcome*), yaitu adanya kegiatan yang tidak memberikan manfaat atau hasil yang direncanakan, serta fungsi pemerintahan yang tidak optimal sehingga tujuan pemerintah tidak tercapai. Sedangkan ketidakefisienan merupakan penggunaan input dengan harga atau kuantitas/kualitas yang

lebih tinggi dari standar, kuantitas/kualitas yang melebihi kebutuhan, dan harga yang lebih mahal dibandingkan dengan pengadaan barang/jasa serupa pada waktu yang sama.

Pada umumnya kasus-kasus ketidakefektifan yang terjadi pada lingkungan pemerintahan yaitu adanya penggunaan anggaran belanja yang tidak tepat sasaran/tidak sesuai peruntukkan, pemanfaatan barang/jasa dilakukan tidak sesuai dengan rencana yang ditetapkan, barang yang dibeli belum/tidak dapat dimanfaatkan, pelaksanaan kegiatan terlambat/terhambat sehingga mempengaruhi pencapaian tujuan organisasi, dan pelayanan kepada masyarakat yang tidak optimal. Hal ini terjadi karena kelalaian pejabat yang bertanggung jawab, tidak cermat dalam merencanakan dan melaksanakan kegiatan, tidak mempedomani ketentuan yang berlaku serta lemahnya pengawasan dan pengendalian kegiatan. Sementara itu, kasus-kasus ketidakefisienan pada umumnya terjadi diakibatkan karena pengadaan barang/jasa yang melebihi kebutuhan atau tidak sesuai dengan standar dan adanya pemborosan keuangan negara atau kemahalan harga pada saat penyusunan anggaran (APBN/APBD). Penyebabnya hampir sama dengan kasus-kasus ketidakefektifan, diantaranya diakibatkan kelalaian dalam perencanaan dan penganggaran program/kegiatan atau belanja.

Ketidakefektifan dan ketidakefisienan ini selain berdampak pada tidak dapat terserapnya uang rakyat secara optimal menunjang pelaksanaan fungsi pemerintahan dalam melayani masyarakat, juga mengakibatkan pembangunan nasional tidak sesuai dengan kebutuhan masyarakat, sehingga tidak dapat mendorong pertumbuhan ekonomi dan peningkatan kesejahteraan rakyat. Untuk itu, agar penggunaan uang rakyat dapat dilakukan secara efektif dan efisien maka pemerintah harus senantiasa membuat perencanaan yang matang, berkelanjutan dan sesuai dengan kebutuhan, penganggaran yang sesuai dengan standar biaya/harga yang berlaku, pelaksanaan yang sesuai dengan ketentuan atau peraturan perundang-undangan, pengawasan dan pengendalian yang memadai serta harus memiliki pejabat dan aparat pemerintah yang berkomitmen untuk memberikan pelayanan secara optimal kepada masyarakat.

Korupsi, Kolusi dan Nepotisme

Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN) merupakan suatu hal yang tidak asing lagi bagi bangsa Indonesia saat ini. Hampir setiap hari dan di setiap media massa baik cetak maupun elektronik memberitakan tentang kasus KKN yang dilakukan oleh pejabat negara dan aparat pemerintahan baik dilakukan secara sendiri-sendiri maupun bersama-sama atau oleh

kelompok tertentu. Yang memprihatinkan dari fenomena ini adalah ternyata kasus korupsi dan kolusi di Indonesia tidak hanya dilakukan oleh pihak eksekutif (pejabat dan aparat pemerintah) saja, namun juga telah melibatkan pihak legislatif (Anggota DPR/DPRD), bahkan sampai kepada aparat yudikatif (penegak hukum, seperti polisi, jaksa dan hakim).

Korupsi adalah bagian gejala sosial yang masuk dalam klasifikasi menyimpang, karena merupakan suatu aksi tindak dan perilaku sosial yang merugikan individu lain dalam masyarakat, menghilangkan kesepakatan bersama yang berdasar pada keadilan, serta pembunuhan karakter terhadap individu itu sendiri. Makna korupsi, sebagai suatu tindakan amoral, tidak memihak kepentingan bersama (egois), mengabaikan etika dan melanggar aturan hukum, termasuk melanggar aturan agama. Sementara itu, kolusi adalah suatu kerja sama secara melawan hukum antar penyelenggara Negara dan pihak lain yang merugikan orang lain, masyarakat, dan atau Negara. Sedangkan nepotisme adalah tindakan atau perbuatan yang menguntungkan kepentingan keluarganya atau kroninya di atas kepentingan masyarakat, bangsa dan Negara. Baik korupsi, kolusi maupun nepotisme merupakan perbuatan yang melanggar hukum dan salah satu wujud dari pengelolaan uang rakyat yang tidak bertanggungjawab. Pembangunan Nasional bertujuan mewujudkan manusia Indonesia seutuhnya dan masyarakat Indonesia seluruhnya yang adil, makmur, sejahtera, dan tertib berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945. Untuk mewujudkannya, perlu secara terus menerus ditingkatkan usaha-usaha pencegahan dan pemberantasan tindak pidana KKN pada umumnya serta tindak pidana korupsi pada khususnya. Karena tidak hanya dapat menghambat laju pembangunan nasional, namun juga dapat merugikan keuangan negara pada khususnya serta kesejahteraan rakyat pada umumnya.

Khususnya dalam rangka menggalakkan upaya pemberantasan dan pencegahan tindak pidana KKN di Indonesia, sejak tahun 1999 telah dikeluarkan UU Nomor 31 Tahun 2009 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Lahirnya UU ini juga merupakan dasar terbentuknya Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), yang diharapkan mampu memenuhi dan mengantisipasi perkembangan kebutuhan hukum masyarakat dalam rangka mencegah dan memberantas secara lebih efektif setiap bentuk tindak pidana korupsi yang sudah sangat memprihatinkan dan meresahkan masyarakat ini. Penyebab terjadinya KKN sangatlah beragam, mulai diakibatkan karena lemah dan rumitnya peraturan perundang-undangan, lemahnya moral pejabat atau aparat pemerintah dan penegak hukum, tekanan ekonomi atau gaji yang rendah, lemahnya pengendalian dan pengawasan, sampai kepada faktor kebiasaan dan sosial. Untuk menghilangkan kebiasaan buruk ini maka tidak cukup hanya dengan

melakukan pemberantasan korupsi saja, namun juga harus diikuti dengan upaya pencegahan, agar praktik KKN tidak semakin merajalela di Indonesia. Upaya pencegahan KKN harus dilakukan sejak dini dan perlu melibatkan partisipasi aktif dari masyarakat umum. Sejak dini baik pelajar maupun mahasiswa perlu diperkenalkan tentang KKN dan dampak buruknya terhadap kesejahteraan rakyat, serta upaya-upaya pencegahannya, termasuk peran serta masyarakat dalam mencegah semakin meluasnya praktik KKN di Indonesia.

Masyarakat mempunyai hak dan tanggung jawab dalam upaya pencegahan dan pemberantasan tindak pidana KKN, namun harus dilaksanakan dengan berpegang teguh pada asas-asas atau ketentuan yang diatur dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku dan dengan menaati norma agama dan norma sosial lainnya. Dalam hal ini, masyarakat berhak mencari, memperoleh, dan memberikan informasi adanya dugaan telah terjadi tindak pidana KKN kepada aparat penegak hukum, selain itu, bagi mereka yang telah mengungkapkan adanya praktek KKN, selain berhak untuk mendapatkan perlindungan hukum juga seharusnya diberikan penghargaan oleh Pemerintah.

Fungsi Akuntansi Keuangan

Keberadaan akuntansi dalam sektor pemerintahan di Indonesia mulai terlihat sejak diberlakukannya UU No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, khususnya sebagaimana yang tercantum dalam pasal 30-32. Ketentuan tersebut memberikan perubahan mendasar dalam pertanggungjawaban penyelenggaraan kegiatan pemerintahan yaitu dengan diwajibkannya Presiden/Kepala Daerah untuk menyampaikan Laporan pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan Belanja Negara/Daerah (APBN/APBD) kepada DPR/DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK selambat-lambatnya 6 bulan setelah tahun anggaran berakhir, disajikan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), dengan lampiran laporan keuangan perusahaan negara/daerah.

Dengan adanya akuntansi dalam pemerintahan, setidaknya memberikan angin segar dan secuil harapan atas terwujudnya *good governance* penyelenggaraan negara di Indonesia, khususnya berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara. Namun, selama 7 (tujuh) tahun terakhir ini, harapan atas berfungsinya akuntansi dalam rangka mengurangi korupsi dan kolusi, meningkatkan efisiensi dan efektifitas serta mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara ternyata masih belum dapat menunjukkan kontribusinya secara maksimal. Fungsi akuntansi yang semestinya dapat berperan

mengefektifkan setiap tahapan pengelolaan keuangan negara belum dapat dimaksimalkan, pada tahapan perencanaan dan penganggaran misalnya, masih ditemukan tidak adanya skala prioritas yang terumuskan secara tegas dalam proses pengelolaan keuangan publik, ketidakterpaduan antara rencana kegiatan dengan kapasitas sumber daya yang dimiliki, maraknya irasionalitas pembiayaan kegiatan pemerintah, rendahnya efektivitas dan efisiensi penggunaan keuangan publik, anggaran pendapatan negara/daerah yang *underestimate* dan kesalahan dalam penyajian laporan keuangan yang diakibatkan karena kekeliruan dalam menetapkan pos anggaran. Pada tahapan pelaksanaan juga demikian, masih ditemukan adanya transaksi keuangan yang tidak didukung bukti yang cukup, penggunaan langsung atas pendapatan negara/daerah, ketidakhandalan data aset dan persediaan, terjadinya kesalahan pencatatan transaksi, ketidaktepatan penggunaan anggaran, kehilangan dana/barang, ketidaksesuaian data antara satu pihak dengan pihak lainnya serta keterlambatan penyusunan laporan keuangan. Sedangkan dalam tahapan pengawasan, temuan hasil pengawasan yang sering disembunyikan oleh para pejabat masih sering dijumpai, mengakibatkan peran aparat pengawasan intern pemerintah belum efektif dalam menciptakan *early warning system*.

Fenomena ini mengindikasikan fungsi akuntansi sebagai alat perencanaan, pengendalian dan dasar pengambilan keputusan belum difungsikan secara maksimal. Hal ini diperparah lagi dengan kebiasaan melakukan meniru sistem dan prosedur pengelolaan keuangan, termasuk sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP), yang mana karena penyusunannya tidak didasarkan pada informasi yang relevan dan andal, pemikiran realistik dan objektif, pertimbangan aspek biaya dan manfaat (*cost and benefit*), ketersediaan sumber daya manusia dan infrastruktur teknologi informasi serta kondisi geografis dan budaya masyarakat, mengakibatkan dalam tataran pelaksanaannya selalu mengalami kendala, bahkan di beberapa daerah sistem tersebut sulit untuk diimplementasikan, sehingga berdampak pada tidak berfungsinya akuntansi secara maksimal dalam mengefektifkan dan mengefisienkan penganggaran, pelaksanaan dan pengawasan APBN/APBD.

Faktor utama yang mengakibatkan belum maksimalnya fungsi akuntansi di dalam lingkup pemerintahan selama ini dikarenakan proses transformasi akuntansi sektor publik di Indonesia belum sepenuhnya diikuti dengan pembentukan pola pikir (*mindset*) yang sesuai atas fungsi akuntansi dalam organisasi pemerintahan oleh sebagian penentu kebijakan mulai dari Presiden, Menteri, Gubernur, Bupati/Walikota sampai kepada wakil rakyat di DPR dan DPRD. Selain itu, aparat pemerintah juga belum sepenuhnya memahami akuntansi secara komprehensif, sehingga belum dapat memaksimalkan fungsi akuntansi dalam menunjang

efektifitas dan efisiensi pelaksanaan tugasnya masing-masing dan belum dapat menjadikan informasi akuntansi sebagai dasar pengambilan keputusan. Tidak berfungsinya akuntansi secara maksimal dalam pemerintahan tersebut mengakibatkan pertanggungjawaban uang rakyat belum dapat dilakukan secara maksimal. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah sebagai alat pertanggungjawaban pemerintah belum mampu memberikan informasi yang andal dan relevan kepada rakyat atas penerimaan dan penggunaan uang rakyat yang dipercayakan kepada pemerintah, sehingga rakyatpun tidak dapat menilai kinerja pemerintah secara tepat. Selain itu, dengan tidak maksimalnya fungsi akuntansi juga dapat mengakibatkan perencanaan dan penganggaran yang dilakukan oleh Pemerintah menjadi tidak akurat, sehingga memicu terjadinya ketidakefektifan dan ketidakefisienan, yang berujung pada praktik KKN yang semakin terbuka lebar akibat tidak berfungsinya akuntansi dalam pengendalian dan pengawasan.

BAB VIII

MEMAHAMI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAN CARA RAKYAT MENILAI

Bentuk Pertanggungjawaban APBN/APBD atau Pengelolaan Keuangan Negara baik yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah adalah berupa penyajian Laporan Keuangan Pemerintah yang telah diperiksa oleh BPK untuk menjamin relevansi dan keandalan informasi-informasi yang disajikan didalamnya. Setelah disampaikan kepada lembaga perwakilan (DPR/DPRD), Laporan Keuangan Pemerintah ini selanjutnya dipublikasikan kepada rakyat sebagai pengguna laporan keuangan sekaligus pemilik dana yang digunakan oleh pemerintah tersebut.

Laporan keuangan pemerintah ini kemudian akan dibaca, diinterpretasikan dan digunakan sebagai dasar rakyat menilai kinerja pemerintah, khususnya dalam menyelenggarakan fungsi pemerintahan, termasuk mengelola keuangan negara/daerah. Untuk melakukan penilaian terhadap pertanggungjawaban uang rakyat inilah, rakyat harus memahami seluk beluk tentang laporan keuangan pemerintah. Pemahaman yang memadai dan komprehensif terhadap laporan keuangan pemerintah hanya bisa didapatkan jika rakyat memahami beberapa hal yang berkaitan dengan laporan keuangan pemerintah, yaitu sebagai berikut:

1. Peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pertanggungjawaban keuangan negara dan laporan keuangan pemerintah.
2. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sebagai dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah.
3. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) sebagai dasar pemerintah dalam menyelenggarakan kegiatan/program, mulai dari perencanaan, pelaksanaan kegiatan, pengawasan, sampai dengan pertanggungjawaban.
4. Komponen-komponen laporan keuangan pemerintah, seperti: tujuan, manfaat dan isi/pos-pos dari setiap komponen laporan keuangan tersebut.
5. Hasil analisis laporan keuangan pemerintah yang dapat menjabarkan lebih seksama seluruh informasi yang tersedia dalam laporan keuangan secara andal dan lengkap, khususnya yang berkaitan dengan kinerja pemerintah dalam mengelola keuangan negara.

Dokumen yang dapat digunakan masyarakat untuk menilai kinerja Pemerintah dalam mempertanggungjawabkan uang rakyat secara lengkap dan akurat adalah bersumber dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas laporan keuangan pemeriksaan yang diterbitkan oleh BPK, karena dalam LHP tersebut selain memberikan informasi tentang seluruh komponen laporan keuangan pemerintah, juga dilampirkan temuan-temuan hasil pemeriksaan secara mendetail baik yang berkenaan dengan penyusunan dan pelaksanaan APBN/APBD, penyajian laporan keuangan Pemerintah, penerapan SPIP maupun ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-perundangan, yang mana setiap temuan tersebut dijelaskan penyebab dan akibatnya masing-masing, termasuk rekomendasi untuk perbaikan maupun penyelesaian temuan-temuan tersebut.

Walaupun laporan keuangan pemerintah merupakan wujud dari pertanggungjawaban Pejabat Presiden/Gubernur/Bupati/Walikota terhadap rakyatnya, agar didapatkan hasil penilaian yang objektif, rakyat harus melepaskan kepentingan-kepentingan pribadi maupun kelompok dalam melakukan penilaian terhadap laporan keuangan pemerintah. Ketika rakyat melakukan penilaian, tidak bisa berfokus pada siapa yang menjadi pejabatnya, namun harus dilakukan untuk menilai apa saja yang telah dilakukan pemerintah dalam menjalankan amanat rakyat, siapapun pejabatnya. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Komponen-komponen yang terdapat dalam satu set laporan keuangan berbasis akrual terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*) dan laporan finansial, yang jika diuraikan adalah sebagai berikut:

1. Laporan Realisasi Anggaran;
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih;
3. Laporan Operasional;
4. Laporan Perubahan Ekuitas;
5. Neraca;
6. Laporan Arus Kas;
7. Catatan atas Laporan Keuangan.

Laporan pelaksanaan anggaran adalah Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, sedangkan yang termasuk laporan finansial adalah Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca dan Laporan Arus Kas. Komponen-komponen laporan keuangan tersebut disajikan oleh setiap entitas pelaporan, kecuali Laporan Arus Kas yang hanya disajikan oleh entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum,

dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih yang hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasinya.

A. LAPORAN REALISASI ANGGARAN

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) menyediakan informasi mengenai anggaran dan realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran karena menyediakan informasi-informasi sebagai berikut:

1. Informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
2. Informasi mengenai realisasi anggaran secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran.

LRA menyediakan informasi yang berguna dalam memprediksi sumber daya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat dan daerah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif. Selain itu, LRA juga dapat menyediakan informasi kepada para pengguna laporan keuangan pemerintah tentang indikasi perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi dalam penyelenggaraan fungsi pemerintahan, sehingga dapat menilai apakah suatu kegiatan/program telah dilaksanakan secara efisien, efektif, dan hemat, sesuai dengan anggarannya (APBN/APBD), dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Setiap komponen dalam LRA dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Penjelasan tersebut memuat hal-hal yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran seperti kebijakan fiskal dan moneter, sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut atas angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan. Namun dari segi struktur, LRA Pemerintah Pusat, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota memiliki struktur yang berbeda. Perbedaan ini lebih diakibatkan karena adanya perbedaan sumber pendapatan pada pemerintah pusat, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota. Penyusunan dan penyajian LRA didasarkan pada akuntansi anggaran, akuntansi pendapatan-LRA, akuntansi belanja, akuntansi surplus/ defisit, akuntansi pembiayaan dan akuntansi sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA), yang mana berdasar pada basis kas.

1. Akuntansi Anggaran. Salah satu perbedaan utama akuntansi pemerintahan dengan akuntansi perusahaan komersial terletak pada akuntansi anggaran. Dalam pemerintahan, pencatatan telah dimulai pada saat anggaran (APBN/APBD) disahkan dan dialokasikan. Akuntansi anggaran merupakan teknik pertanggungjawaban dan pengendalian manajemen yang digunakan untuk membantu pengelolaan pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan. Akuntansi anggaran diselenggarakan sesuai dengan struktur anggaran yang terdiri dari anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Anggaran pendapatan meliputi estimasi pendapatan yang dijabarkan menjadi alokasi estimasi pendapatan. Anggaran belanja terdiri dari apropriasi yang dijabarkan menjadi otorisasi kredit anggaran (*allotment*). Anggaran pembiayaan terdiri dari penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan.

2. Akuntansi Pendapatan-LRA. Pendapatan negara/daerah merupakan iuran rakyat yang diamanatkan kepada Pemerintah, sehingga akuntansi pendapatan-LRA disusun untuk memenuhi kebutuhan pertanggungjawaban sesuai dengan ketentuan dan untuk keperluan pengendalian bagi manajemen pemerintah pusat dan daerah. Pendapatan-LRA diakui pada saat uang diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah, yang mana pencatatan pendapatan-LRA dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu mencatat jumlah bruto penerimaan, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran), namun ketika biaya atas pendapatan tersebut bersifat variabel dan tidak dapat dianggarkan terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka dapat mencatat nilai netonya. Pemerintah mungkin saja melakukan kekeliruan dalam menghitung tagihan pendapatan yang mengakibatkan kelebihan penerimaan pendapatan, jika hal ini terjadi maka pemerintah harus mengembalikan pendapatan tersebut. Pengembalian yang sifatnya sistemik (normal) dan berulang (*recurring*) terjadi atas penerimaan pendapatan-LRA pada periode penerimaan (tahun anggaran berjalan) maupun pada periode sebelumnya (tahun anggaran sebelumnya) dibukukan sebagai pengurang pendapatan-LRA. Namun, untuk 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. Sedangkan untuk 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 pengembalian tersebut.

3. Akuntansi Belanja. Akuntansi belanja disusun selain untuk memenuhi kebutuhan pertanggungjawaban sesuai dengan ketentuan, juga dapat dikembangkan untuk keperluan

pengendalian bagi manajemen untuk mengukur efektivitas dan efisiensi belanja tersebut. Pengeluaran untuk belanja dapat dilakukan dengan 2 cara, yaitu secara langsung dikeluarkan oleh Bendahara Umum Negara/Daerah (BUN/BUD), atau melalui bendahara pengeluaran. Jika pengeluaran dilakukan oleh BUN/BUD maka belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah, sedangkan jika pengeluaran melalui bendahara pengeluaran maka pengakuan belanja dilakukan pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan. Jika terjadi kekeliruan dalam pengeluaran belanja maka 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 pendapatan-LRA dalam pos pendapatan lain-lain-LRA.

4. Akuntansi Surplus/Defisit-LRA. Selisih antara pendapatan-LRA dan belanja selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos Surplus/Defisit-LRA. Surplus-LRA terjadi jika jumlah pendapatan-LRA selama suatu periode lebih besar daripada jumlah belanja pada periode tersebut, begitupula sebaliknya, defisit-LRA terjadi jika jumlah pendapatan-LRA lebih kecil dari jumlah belanja selama satu periode pelaporan tersebut.

5. Akuntansi Pembiayaan. Pembiayaan (financing) adalah seluruh transaksi keuangan pemerintah, baik penerimaan maupun pengeluaran, yang perlu dibayar atau akan diterima kembali, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit dan atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman, dan hasil privatisasi BUMN/BUMD. Sementara, pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah di BUMN/BUMD. Penerimaan pembiayaan diakui pada saat uang diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah, dan dicatat berdasarkan azas bruto. Sedangkan Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

6. Akuntansi Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA). SiLPA/SiKPA adalah selisih lebih/kurang antara realisasi penerimaan dan pengeluaran selama satu periode pelaporan atau selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan-LRA dan penerimaan pembiayaan dengan belanja dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan. Nilai SiLPA/SiKPA pada akhir periode pelaporan inilah yang nantinya dipindahkan

ke Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih. Apabila dalam LRA terdapat transaksi mata uang asing maka harus dicatat/dibukukan dalam mata uang rupiah atau dikonversi terlebih ke rupiah.

B. LAPORAN PERUBAHAN SALDO ANGGARAN LEBIH. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL) menyajikan pos-pos berikut, yaitu: saldo anggaran lebih awal (saldo tahun sebelumnya), penggunaan saldo anggaran lebih, Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SILPA/SIKPA) tahun berjalan, koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya, lain-lain dan Saldo anggaran lebih akhir untuk periode berjalan. Pos-pos tersebut disajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya. LP-SAL dimaksudkan untuk memberikan ringkasan atas pemanfaatan saldo anggaran dan pembiayaan pemerintah, sehingga suatu entitas pelaporan harus menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam LP-SAL dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Struktur LP-SAL baik pada Pemerintah Pusat, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota tidak memiliki perbedaan.

C. LAPORAN OPERASIONAL

Laporan Operasional (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. Pengguna laporan membutuhkan Laporan Operasional dalam mengevaluasi pendapatan-LO dan beban untuk menjalankan suatu unit atau seluruh entitas pemerintahan. Berkaitan dengan kebutuhan pengguna tersebut, Laporan Operasional menyediakan informasi sebagai berikut:

1. Mengenai besarnya beban yang harus ditanggung oleh pemerintah untuk menjalankan pelayanan;
2. Mengenai operasi keuangan secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi, efektivitas, dan kehematan perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi;
3. Yang berguna dalam memprediksi pendapatan-LO yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat dan daerah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif;

4. Mengenai penurunan ekuitas (bila defisit operasional), dan peningkatan ekuitas (bila surplus operasional).

Laporan Operasional 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. Dalam hubungannya dengan laporan operasional, kegiatan operasional suatu entitas pelaporan dapat dianalisis menurut klasifikasi ekonomi atau klasifikasi fungsi/program untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Laporan operasional yang dianalisis menurut suatu klasifikasi ekonomi, beban-beban dikelompokkan menurut klasifikasi ekonomi (sebagai contoh beban penyusutan/amortisasi, beban alat tulis kantor, beban transportasi, dan beban gaji dan tunjangan pegawai), dan tidak direalokasikan pada berbagai fungsi dalam suatu entitas pelaporan. Metode ini sederhana untuk diaplikasikan dalam kebanyakan entitas kecil karena tidak memerlukan alokasi beban operasional pada berbagai fungsi. Namun jika laporan operasional yang dianalisis menurut klasifikasi fungsi, beban-beban dikelompokkan menurut program atau yang dimaksudkannya. Penyajian laporan ini memberikan informasi yang lebih relevan bagi pemakai dibandingkan dengan laporan menurut klasifikasi ekonomi, walau dalam hal ini pengalokasian beban ke setiap fungsi adakalanya bersifat arbitrer dan atas dasar pertimbangan tertentu. Dalam memilih penggunaan kedua metode klasifikasi beban tersebut tergantung pada faktor historis dan peraturan perundang-undangan, serta hakikat organisasi. Kedua metode ini dapat memberikan indikasi beban yang mungkin berbeda dengan output entitas pelaporan bersangkutan, baik langsung maupun tidak langsung. Karena penerapan masing-masing metode pada entitas yang berbeda mempunyai kelebihan tersendiri, maka SAP memperbolehkan entitas pelaporan memilih salah satu metode yang dipandang dapat menyajikan unsur operasi secara layak pada entitas tersebut.

Entitas pelaporan yang mengelompokkan beban menurut klasifikasi fungsi juga harus mengungkapkan tambahan informasi beban menurut klasifikasi ekonomi, antara lain meliputi beban penyusutan/amortisasi, beban gaji dan tunjangan pegawai, dan beban bunga pinjaman. Sama halnya dengan LRA, struktur Laporan Operasional Pemerintah Pusat, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota memiliki perbedaan. Perbedaan struktur tersebut juga diakibatkan karena perbedaan sumber pendapatan pada pemerintah pusat, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota. Namun, yang membedakan antara LRA dengan LO diantaranya adalah sebagai berikut:

1. Pengelompokan pada LRA terdiri dari pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan, sedangkan pengelompokan pada LO terdiri dari pendapatan dan beban dari kegiatan operasional, surplus/defisit dari kegiatan non operasional dan pos-pos luar biasa.
2. LRA menyajikan pendapatan dan belanja yang berbasis kas, sedangkan LO menyajikan pendapatan dan beban yang berbasis akrual.
3. Akibat dari perbedaan basis akuntansi yang digunakan, Pada LRA, pembelian aset tetap dikategorikan sebagai belanja modal atau pengurang pendapatan, sedangkan pada LO, pembelian aset tetap tidak diakui sebagai pengurang pendapatan.

Struktur LO yang beban-bebannya dikelompokkan menurut klasifikasi ekonomi untuk Pemerintah Pusat, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Daerah dapat disajikan pada format berikut ini:

D. LAPORAN PERUBAHAN EKUITAS

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos Ekuitas awal atau ekuitas tahun sebelumnya, Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan dan koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya:

1. Koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya;
2. Perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.

Di samping itu, suatu entitas pelaporan juga perlu menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Ekuitas yang dijelaskan pada Catatan atas Laporan Keuangan. Struktur Laporan Perubahan Ekuitas baik pada Pemerintah Pusat, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota tidak memiliki perbedaan.

E. NERACA

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Dalam neraca, setiap entitas mengklasifikasikan asetnya dalam aset lancar dan nonlancar serta mengklasifikasikan kewajibannya menjadi kewajiban jangka pendek dan jangka panjang. Apabila suatu entitas memiliki aset/barang yang akan

digunakan dalam menjalankan kegiatan pemerintahan, dengan adanya klasifikasi terpisah antara aset lancar dan nonlancar dalam neraca maka akan memberikan informasi mengenai aset/barang yang akan digunakan dalam periode akuntansi berikutnya (aset lancar) dan yang akan digunakan untuk keperluan jangka panjang (aset nonlancar).Konsekuensi dari penggunaan sistem berbasis akrual pada penyusunan neraca menyebabkan setiap entitas pelaporan harus mengungkapkan setiap pos aset dan kewajiban yang mencakup 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.Informasi tentang tanggal jatuh tempo aset dan kewajiban keuangan bermanfaat untuk menilai likuiditas dan solvabilitas suatu entitas pelaporan. Sedangkan informasi tentang tanggal penyelesaian aset nonkeuangan dan kewajiban seperti persediaan dan cadangan juga bermanfaat untuk mengetahui apakah aset diklasifikasikan sebagai aset lancar dan nonlancar dan kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek dan jangka panjang.Neraca setidaknya menyajikan pos-pos berikut: (1) kas dan setara kas; (2) investasi jangka pendek; (3) piutang pajak dan bukan pajak; (4) persediaan; (5) investasi jangka panjang; (6) aset tetap; (7) kewajiban jangka pendek; (8) kewajiban jangka panjang; dan (9) ekuitas.

Pos-pos tersebut disajikan secara komparatif (dipersandingkan) dengan periode sebelumnya. Selain pos-pos tersebut, entitas dapat menyajikan pos-pos lain dalam neraca, sepanjang penyajian tersebut untuk menyajikan secara wajar posisi keuangan suatu entitas dan tidak bertentangan dengan SAP.Pertimbangan disajikannya pos-pos tambahan secara terpisah dalam neraca didasarkan pada faktor-faktor berikut ini:

1. Sifat, likuiditas, dan materialitas aset;
2. Fungsi pos-pos tersebut dalam entitas pelaporan;
3. Jumlah, sifat, dan jangka waktu kewajiban.

Struktur Neraca Pemerintah Pusat memiliki beberapa perbedaan dibandingkan dengan struktur Neraca Pemerintah Daerah (Provinsi/Kabupaten/ Kota). Perbedaan tersebut diakibatkan karena kepemilikan aset negara berbeda dengan kepemilikan aset di daerah. Aset negara lebih kompleks dibandingkan dengan aset daerah. Salah satu contohnya adalah kas. Kas di Pemerintah Pusat termasuk kas yang ada di Bank Indonesia.Seperti yang telah dinyatakan sebelumnya bahwa neraca menggambarkan Penyusunan dan penyajian Aset dan kewajiban. Dalam neraca kadang-kadang memiliki dasar pengukuran yang berbeda,

tergantung dari sifat dan fungsinya masing-masing. Sebagai contoh, sekelompok aset tetap tertentu dapat dicatat atas dasar biaya perolehan, sedangkan kelompok lainnya dapat dicatat atas dasar nilai wajar yang diestimasikan. Secara garis tentang jenis-jenis aset, kewajiban dan ekuitas serta pengakuan dan pengukurannya pada neraca dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Aset. Aset merupakan sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya. Dalam neraca aset terbagi atas 2, yaitu:

a. Aset Lancar. Aset diklasifikasikan sebagai aset lancar jika: Diharapkan segera untuk direalisasikan, dipakai, atau dimiliki untuk dijual dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal pelaporan, atau berupa kas dan setara kas. Aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang, dan persediaan. Pos-pos investasi jangka pendek antara lain deposito berjangka 3 (tiga) sampai 12 (dua belas) bulan dan surat berharga yang mudah diperjualbelikan. Pos-pos piutang antara lain piutang pajak, retribusi, denda, penjualan angsuran, tuntutan ganti rugi, dan piutang lainnya yang diharapkan diterima dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Sedangkan persediaan mencakup barang atau perlengkapan yang dibeli dan disimpan untuk digunakan, misalnya barang pakai habis seperti alat tulis kantor, barang tak habis pakai seperti komponen peralatan dan pipa, dan barang bekas pakai seperti komponen bekas.

b. Aset Nonlancar. Aset nonlancar merupakan aset pemerintah yang penggunaannya diharapkan melebihi satu periode pelaporan (1 tahun), terdiri dari aset yang bersifat jangka panjang dan aset tak berwujud, serta aset yang digunakan secara langsung atau tidak langsung untuk kegiatan pemerintah maupun yang digunakan oleh masyarakat umum. Untuk mempermudah pemahaman atas pos-pos aset nonlancar yang disajikan di neraca, aset nonlancar diklasifikasikan menjadi investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan, dan aset lainnya. Investasi jangka panjang adalah investasi yang dimaksudkan untuk dimiliki selama lebih dari 12 (dua belas) bulan, yang berupa investasi nonpermanen dan investasi permanen. Investasi nonpermanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara tidak berkelanjutan, seperti: Investasi dalam Surat Utang Negara (SUN) dan penanaman modal dalam proyek pembangunan yang dapat dialihkan kepada pihak ketiga.

Sedangkan investasi permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan, seperti: Penyertaan Modal Pemerintah pada BUMN/BUMD, badan internasional dan badan hukum lainnya bukan milik negara.

Aset tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari dua belas bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Aset tetap terdiri dari: a) Tanah; b) Peralatan dan mesin; c) Gedung dan bangunan; d) Jalan, irigasi, dan jaringan; e) Aset tetap lainnya; dan f) Konstruksi dalam pengerjaan. Dana Cadangan adalah dana yang disisihkan untuk menampung kebutuhan yang memerlukan dana relatif besar yang tidak dapat dipenuhi dalam satu tahun anggaran. Dana cadangan dirinci menurut tujuan pembentukannya. Aset nonlancar lainnya diklasifikasikan sebagai aset lainnya. Termasuk dalam aset lainnya adalah aset tak berwujud, tagihan penjualan angsuran yang jatuh tempo lebih dari 12 (dua belas) bulan, aset kerjasama dengan pihak ketiga (kemitraan), dan kas yang dibatasi penggunaannya. Pengakuan aset dilakukan apabila ada potensi manfaat ekonomi di masa depan yang akan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal, atau dapat diakui juga pada saat diterima atau kepemilikannya dan/atau kekuasaannya berpindah ke tangan Pemerintah. Sedangkan untuk pengukuran atau pencatatan suatu aset tergantung dari jenis asetnya, diantaranya adalah dengan cara sebagai berikut:

1. Kas dicatat sebesar nilai nominal;
 2. Investasi jangka pendek dicatat sebesar nilai perolehan;
 3. Piutang dicatat sebesar nilai nominal;
 4. Persediaan dicatat sebesar:
 - Biaya Perolehan apabila diperoleh dengan pembelian;
 - Biaya Standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri;
 - Nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan.
-
1. Investasi jangka panjang dicatat sebesar biaya perolehan termasuk biaya tambahan lainnya yang terjadi untuk memperoleh kepemilikan yang sah atas investasi tersebut;
 2. Aset tetap dicatat sebesar biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan.

Biaya perolehan aset tetap yang dibangun dengan cara swakelola (membangun sendiri) meliputi biaya langsung untuk tenaga kerja, bahan baku, dan biaya tidak langsung termasuk biaya perencanaan dan pengawasan, perlengkapan, tenaga listrik, sewa peralatan, dan semua biaya lainnya yang terjadi berkenaan dengan pembangunan aset tetap tersebut. Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut. Sedangkan untuk aset moneter dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

2. Kewajiban. Kewajiban pemerintah merupakan utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Kewajiban pemerintah terbagi 2 jenis, yaitu:

a. Kewajiban Jangka Pendek. Suatu kewajiban diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka pendek jika diharapkan dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan. Kewajiban jangka pendek dapat dikategorikan dengan cara yang sama seperti aset lancar. Beberapa kewajiban jangka pendek, seperti utang transfer pemerintah atau utang kepada pegawai merupakan suatu bagian yang akan menyerap aset lancar dalam tahun pelaporan berikutnya. Kewajiban jangka pendek lainnya bunga pinjaman, utang jangka pendek dari pihak ketiga, utang perhitungan pihak ketiga (PFK), dan bagian lancar utang jangka panjang.

b. Kewajiban Jangka Panjang. Kewajiban jangka panjang merupakan kewajiban yang diharapkan dibayar dalam waktu diatas 12 (dua belas) bulan. Suatu entitas pelaporan tetap mengklasifikasikan kewajiban jangka panjangnya, meskipun kewajiban tersebut jatuh tempo dan untuk diselesaikan dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan jika:

- Jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 (dua belas) bulan;
- Kewajiban tersebut bermaksud didanai kembali (*refinancing*) sebagai kewajiban jangka panjang oleh pemberi pinjaman dan didukung dengan adanya suatu perjanjian atau penjadualan kembali terhadap pembayaran, yang diselesaikan sebelum laporan keuangan disetujui. Pengakuan Kewajiban dilakukan pada saat dana pinjaman diterima atau pada saat kewajiban timbul, dengan nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal. Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal dalam rupiah, sementara kewajiban dalam mata uang asing

dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.

3. Ekuitas. Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah pada tanggal laporan. Saldo ekuitas di Neraca berasal dari saldo akhir ekuitas pada Laporan Perubahan Ekuitas. Berkaitan dengan jenis-jenis aset, kewajiban dan ekuitas diatas, suatu entitas dapat menentukan subklasifikasi pos-pos yang disajikan dalam neraca. Pengklasifikasian dilakukan dengan cara yang sesuai dengan operasi entitas yang bersangkutan.

F. LAPORAN ARUS KAS

Pemerintah pusat dan daerah yang menyusun dan menyajikan laporan keuangan dengan basis akuntansi akrual wajib menyusun laporan arus kas untuk setiap periode penyajian laporan keuangan sebagai salah satu komponen laporan keuangan pokok. Entitas pelaporan yang wajib menyusun dan menyajikan laporan arus kas adalah unit organisasi yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum atau unit yang ditetapkan sebagai bendaharawan umum negara/daerah dan/atau kuasa bendaharawan umum negara/daerah.

Tujuan pelaporan arus kas adalah memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi serta saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. Kas adalah uang baik yang dipegang secara tunai oleh bendahara maupun yang disimpan pada bank dalam bentuk tabungan/giro. Sedangkan setara kas pemerintah ditujukan untuk memenuhi kebutuhan kas jangka pendek atau untuk tujuan lainnya. Untuk memenuhi persyaratan setara kas, investasi jangka pendek harus segera dapat diubah menjadi kas dalam jumlah yang dapat diketahui tanpa ada risiko perubahan nilai yang signifikan. Oleh karena itu, suatu investasi disebut setara kas kalau investasi dimaksud mempunyai masa jatuh tempo 3 (tiga) bulan atau kurang dari tanggal perolehannya. Informasi arus kas berguna sebagai indikator jumlah arus kas di masa yang akan datang, serta berguna untuk menilai kecermatan atas taksiran arus kas yang telah dibuat sebelumnya. Laporan arus kas juga menjadi alat pertanggungjawaban arus kas masuk dan arus kas keluar selama periode pelaporan. Apabila dikaitkan dengan laporan keuangan lainnya, laporan arus kas memberikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi perubahan kekayaan bersih/ekuitas suatu entitas pelaporan dan struktur keuangan pemerintah (termasuk likuiditas dan solvabilitas)

Laporan arus kas adalah bagian dari laporan finansial yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Klasifikasi arus kas menurut aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris memberikan informasi yang memungkinkan para pengguna laporan untuk menilai pengaruh dari aktivitas tersebut terhadap posisi kas dan setara kas pemerintah. Informasi tersebut juga dapat digunakan untuk mengevaluasi hubungan antar aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Satu transaksi tertentu dapat mempengaruhi arus kas dari beberapa aktivitas, misalnya transaksi pelunasan utang yang terdiri dari pelunasan pokok utang dan bunga utang. Pembayaran pokok utang akan diklasifikasikan ke dalam aktivitas pendanaan sedangkan pembayaran bunga utang pada umumnya akan diklasifikasikan ke dalam aktivitas operasi kecuali bunga yang dikapitalisasi akan diklasifikasikan ke dalam aktivitas investasi. Untuk mengetahui perbedaan antara aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris, berikut dapat dijelaskan sebagai berikut:

A. AKTIVITAS OPERASI

Aktivitas operasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah selama satu periode akuntansi. Arus kas bersih aktivitas operasi merupakan indikator yang menunjukkan kemampuan operasi pemerintah dalam menghasilkan kas yang cukup untuk membiayai aktivitas operasionalnya di masa yang akan datang tanpa mengandalkan sumber pendanaan dari luar. 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; dan Penerimaan Transfer. Sedangkan 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. Jika suatu entitas pelaporan mempunyai surat berharga yang sifatnya sama dengan persediaan, yang dibeli untuk dijual, maka perolehan dan penjualan surat berharga tersebut diklasifikasikan sebagai aktivitas operasi. Jika entitas pelaporan mengotorisasikan dana untuk kegiatan suatu entitas lain, yang peruntukannya belum jelas apakah sebagai modal kerja, penyertaan modal, atau untuk membiayai aktivitas periode berjalan, maka pemberian dana tersebut harus diklasifikasikan sebagai aktivitas operasi. Kejadian ini dijelaskan dalam catatan atas laporan keuangan.

B. 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. Arus kas dari aktivitas investasi mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto dalam rangka perolehan dan pelepasan sumber daya ekonomi yang bertujuan untuk meningkatkan dan mendukung pelayanan pemerintah kepada masyarakat di masa yang akan datang. 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. Sedangkan 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.

C. AKTIVITAS PENDANAAN

Aktivitas Pendanaan adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang berhubungan dengan pemberian piutang jangka panjang dan/atau pelunasan utang jangka panjang yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah dan komposisi piutang jangka panjang dan utang jangka panjang. Arus kas dari aktivitas pendanaan mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas yang berhubungan dengan perolehan atau pemberian pinjaman jangka panjang. 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. Sedangkan 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.

D. 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. Arus kas dari aktivitas transitoris antara lain transaksi Perhitungan Pihak Ketiga (PFK), pemberian/penerimaan kembali uang persediaan kepada/dari bendahara pengeluaran, serta kiriman uang. 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. Kiriman uang menggambarkan mutasi kas antar rekening kas umum negara/daerah. Arus masuk kas dari aktivitas transitoris meliputi penerimaan PFK dan penerimaan transitoris seperti kiriman uang masuk dan penerimaan kembali uang persediaan dari bendahara pengeluaran. Sedangkan arus keluar kas dari aktivitas transitoris meliputi pengeluaran PFK dan pengeluaran transitoris seperti kiriman uang keluar dan pemberian uang persediaan kepada bendahara pengeluaran. Entitas pelaporan dapat menyajikan arus kas dari aktivitas operasi dengan cara metode langsung atau metode tidak langsung. Metode langsung mengungkapkan pengelompokan utama penerimaan dan pengeluaran kas bruto. Sedangkan dalam metode tidak langsung, surplus atau defisit disesuaikan dengan transaksi-transaksi operasional nonkas, penangguhan (*deferral*) atau pengakuan (*accrual*) penerimaan kas atau pembayaran yang lalu maupun yang akan datang, serta unsur penerimaan dan pengeluaran dalam bentuk kas yang berkaitan dengan aktivitas investasi dan pendanaan. Entitas pelaporan pemerintah pusat/daerah disarankan untuk menggunakan metode langsung dalam melaporkan arus kas dari aktivitas operasi, karena keuntungan penggunaan metode langsung tersebut diantaranya dapat menyediakan informasi yang lebih baik untuk mengestimasi arus kas di masa yang akan datang, lebih mudah dipahami oleh pengguna laporan, serta data tentang kelompok penerimaan dan pengeluaran kas bruto dapat langsung diperoleh dari catatan akuntansi. Struktur dari laporan arus kas terpengaruh oleh pos-pos yang ada dalam laporan keuangan sebelumnya, khususnya Laporan Operasional dan Neraca.

G. CATATAN ATAS LAPORAN KEUANGAN

Agar informasi dalam laporan keuangan pemerintah dapat dipahami dan digunakan oleh pengguna dalam melakukan evaluasi dan menilai pertanggungjawaban keuangan negara diperlukan Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK). CaLK memberikan informasi kualitatif dan mengungkapkan kebijakan serta menjelaskan kinerja pemerintah dalam tahapan pengelolaan keuangan negara. Selain itu, dalam CaLK memberikan penjelasan atas segala informasi yang ada dalam laporan keuangan lainnya dengan bahasa yang lebih mudah dicerna oleh lebih banyak pengguna laporan keuangan pemerintah, sehingga masyarakat dapat lebih berpartisipasi dalam menyikapi kondisi keuangan negara yang dilaporkan secara lebih pragmatis. Secara umum, struktur CaLK mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

1. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;
2. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;

3. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
4. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
5. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada laporan keuangan lainnya, seperti pos-pos pada Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas dan Neraca.
6. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam laporan keuangan lainnya;
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

CaLK harus disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas harus mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci dan 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 CaLK 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 kontinjensi dan komitmen-komitmen lainnya. Secara umum, susunan CaLK sebagaimana dalam Standar Akuntansi Pemerintahan disajikan sebagai berikut:

1. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;
2. Kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;
 - Ikhtisar pencapaian target keuangan berikut hambatan dan kendalanya;
 - Kebijakan akuntansi yang penting;
 - Entitas pelaporan;
 - Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan;
 - Basis pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan;

- Kesesuaian kebijakan-kebijakan akuntansi yang diterapkan dengan ketentuan-ketentuan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan oleh suatu entitas pelaporan;
 - Setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan.
3. Penjelasan pos-pos Laporan Keuangan:
- Rincian dan penjelasan masing-masing pos Laporan Keuangan;
 - Pengungkapan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka Laporan Keuangan.
4. Informasi tambahan lainnya yang diperlukan

CaLK pada dasarnya dimaksudkan agar laporan keuangan pemerintah dapat dipahami secara keseluruhan oleh pembaca secara luas, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun pemerintah saja. Oleh karena itu, untuk menghindari kesalahpahaman bagi pengguna maupun pembaca laporan keuangan pemerintah, dalam keadaan tertentu masih dimungkinkan setiap entitas pelaporan (pemerintah) menambah atau mengubah susunan penyajian atas pos-pos tertentu dalam CaLK, selama perubahan tersebut tidak mengurangi ataupun menghilangkan substansi informasi yang harus disajikan. Pemahaman yang memadai terhadap komponen-komponen laporan keuangan pemerintah sangat diperlukan dalam menilai laporan pertanggungjawaban keuangan negara. Dengan memahami tujuan, manfaat dan isi/pos-pos dari setiap komponen laporan keuangan, rakyat sebagai pengguna laporan keuangan akan lebih mudah menilai kinerja Pemerintah dalam mengelola keuangan negara. Rakyat dapat mengetahui jumlah dan sumber dana yang dipungut/dikumpulkan oleh pemerintah dalam setiap periodenya, bagaimana pengelolaannya, termasuk dapat menelusuri lebih jauh penggunaan dana masyarakat tersebut serta mengevaluasi sejauhmana capaian dari setiap program/kegiatan pemerintah. Informasi yang ada dalam laporan keuangan juga akan berguna untuk mengetahui jumlah serta jenis-jenis aset maupun utang yang dimiliki oleh pemerintah dalam rangka mendukung kelancaran penyelenggaraan kegiatan pemerintahan, sehingga kinerja pemerintah dapat teridentifikasi secara jelas dan rakyatpun dapat memberikan tanggapan atau penilaian terhadap kinerja pemerintah tersebut. Dalam kenyataannya, meskipun laporan keuangan sudah bersifat *general purposive* atau dibuat untuk memenuhi kebutuhan informasi semua pihak, tetapi tidak semua pembaca/pengguna dapat memahami laporan keuangan pemerintah dengan baik, akibat perbedaan latar belakang pendidikan dan pengetahuan. Untuk itu, agar pengguna dapat menginterpretasikan seluruh informasi-

informasi yang terkandung di dalam laporan keuangan secara tepat maka diperlukan hasil analisis terhadap laporan keuangan Pemerintah.

BAB IX

SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DAN AKUNTABILITAS KINERJA

Penyelenggaraan kegiatan pada suatu Instansi Pemerintah, mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, sampai dengan pertanggungjawaban, harus dilaksanakan secara tertib, terkendali, serta efektif dan efisien. Untuk mewujudkannya dibutuhkan suatu sistem yang dapat memberi keyakinan memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan rencana dan dapat mencapai tujuan. Sistem inilah yang dikenal sebagai Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

Sistem Pengendalian Intern (SPI) 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. Sistem Pengendalian Intern melekat sepanjang kegiatan, dipengaruhi oleh sumber daya manusia, serta hanya memberikan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan mutlak, sehingga dalam pengembangan dan penerapannya perlu dilakukan secara komprehensif dan harus memperhatikan aspek biaya manfaat (*cost and benefit*), rasa keadilan dan kepatutan, perkembangan teknologi informasi dan komunikasi serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah. Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dijelaskan bahwa SPIP adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Berkaitan dengan hal ini, Presiden selaku Kepala Pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh. Sedangkan Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang perbendaharaan, Menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang pemerintahan masing-masing, dan Gubernur/Bupati/Walikota selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah mengatur lebih lanjut dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah daerah yang dipimpinnya. Unsur SPIP di Indonesia mengacu pada unsur Sistem Pengendalian Intern yang telah dipraktikkan di lingkungan pemerintahan di berbagai negara, yaitu meliputi:

1. Lingkungan pengendalian. Lingkungan pengendalian adalah kondisi dalam Instansi Pemerintah yang memengaruhi efektivitas pengendalian intern. Unsur ini menekankan bahwa Pimpinan Instansi Pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara keseluruhan lingkungan organisasi, sehingga dapat menimbulkan perilaku positif dan mendukung pengendalian intern dan manajemen yang sehat. Lingkungan pengendalian dapat diwujudkan melalui:

1. Penegakan integritas dan nilai etika;
2. Komitmen terhadap kompetensi;
3. Kepemimpinan yang kondusif;
4. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
5. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
6. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
7. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif;
8. Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait.

2. Penilaian risiko. Penilaian risiko adalah kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran Instansi Pemerintah. Unsur ini memberikan penekanan bahwa pengendalian intern harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dari dalam. Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan penilaian risiko dengan cara mengidentifikasi dan menganalisis risiko. Identifikasi risiko sekurang-kurangnya dilaksanakan dengan menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan Instansi Pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif, menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal serta menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko. Sedangkan analisis risiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan Instansi Pemerintah dengan tetap menerapkan prinsip kehati-hatian. Dalam rangka penilaian risiko pimpinan Instansi Pemerintah perlu menetapkan tujuan Instansi Pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan. Tujuan Instansi Pemerintah memuat pernyataan dan arahan yang spesifik, terukur, dapat dicapai, realistis, dan terikat waktu. Tujuan Instansi Pemerintah tersebut wajib dikomunikasikan kepada seluruh pegawai, sehingga untuk mencapainya pimpinan Instansi Pemerintah perlu menetapkan strategi operasional yang konsisten dan strategi manajemen yang terintegrasi dengan rencana

penilaian risiko. Begitupula dengan tujuan pada tingkatan kegiatan, sekurang-kurangnya dilakukan dengan memperhatikan ketentuan sebagai berikut:

1. Berdasarkan pada tujuan dan rencana strategis Instansi Pemerintah;
2. Saling melengkapi, saling menunjang, dan tidak bertentangan satu dengan lainnya;
3. Relevan dengan seluruh kegiatan utama Instansi Pemerintah;
4. Mengandung unsur kriteria pengukuran;
5. Didukung sumber daya Instansi Pemerintah yang cukup; dan
6. Melibatkan seluruh tingkat pejabat dalam proses penetapannya.

3. Kegiatan pengendalian. Kegiatan pengendalian adalah tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko serta penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif. Unsur ini menekankan bahwa Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah yang bersangkutan. Penyelenggaraan kegiatan pengendalian diutamakan pada kegiatan pokok Instansi Pemerintah, seperti:

1. Reviu atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan;
2. Pembinaan sumber daya manusia/Pegawai Pemerintahan;
3. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
4. Pengendalian fisik atas aset;
5. Penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja;
6. Pemisahan fungsi;
7. Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;
8. Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
9. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
10. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya; dan
11. Dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting.

Selain itu, kegiatan pengendalian harus dikaitkan dengan proses penilaian risiko dan disesuaikan dengan sifat khusus Instansi Pemerintah. Kebijakan dan prosedur dalam kegiatan pengendalian harus ditetapkan secara tertulis dan dilaksanakan sesuai dengan yang ditetapkan

tersebut, sehingga untuk menjamin kegiatan pengendalian masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan maka harus dievaluasi secara teratur.

4. Informasi dan komunikasi. Informasi adalah data yang telah diolah yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah. Sedangkan komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik. Dalam hal ini pimpinan Instansi Pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Berkaitan dengan pengkomunikasian informasi, wajib diselenggarakan secara efektif, dengan cara sebagai berikut:

1. Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi; dan
2. Mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

5. Pemantauan. Pemantauan pengendalian intern pada dasarnya adalah untuk memastikan apakah sistem pengendalian intern pada suatu instansi pemerintah telah berjalan sebagaimana yang diharapkan dan apakah perbaikan-perbaikan yang perlu dilakukan telah dilaksanakan sesuai dengan perkembangan. Unsur ini mencakup penilaian desain dan operasi pengendalian serta pelaksanaan tindakan perbaikan yang diperlukan. Pimpinan instansi harus menaruh perhatian serius terhadap kegiatan pemantauan atas pengendalian intern dan perkembangan misi organisasi. Pengendalian yang tidak dipantau dengan baik cenderung memberikan pengaruh yang buruk dalam jangka waktu tertentu. Oleh karena itu, agar kegiatan pemantauan menjadi lebih efektif, seluruh pegawai perlu mengerti misi organisasi, tujuan, tingkat toleransi risiko dan tanggung jawab masing-masing. Dalam menerapkan unsur SPIP, setiap pimpinan Instansi Pemerintah bertanggung jawab untuk mengembangkan kebijakan, prosedur dan praktik detail untuk menyesuaikan dengan kegiatan Instansi Pemerintah dan untuk memastikan bahwa unsur tersebut telah menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan Instansi Pemerintah.

Untuk memperkuat dan menunjang efektivitas penyelenggaraan SPIP dilakukan pengawasan intern dan pembinaan penyelenggaraan SPIP. Pengawasan intern merupakan salah satu bagian dari kegiatan pengendalian intern yang berfungsi melakukan penilaian independen atas pelaksanaan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah. Lingkup pengaturan pengawasan intern ini

mencakup kelembagaan, lingkup tugas, kompetensi sumber daya manusia, kode etik, standar audit, pelaporan, dan telaahan sejawat. Sedangkan Pembinaan penyelenggaraan SPIP meliputi penyusunan pedoman teknis penyelenggaraan, sosialisasi, pendidikan dan pelatihan, pembimbingan dan konsultasi SPIP, serta peningkatan kompetensi auditor aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) pada setiap instansi Pemerintahan.

BAB X

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah

Sesuai dengan amanat Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Pemerintah telah menetapkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan tersebut menganut basis kas menuju akrual (cash toward accrual) yaitu menggunakan basis kas untuk pengakuan transaksi pendapatan, belanja dan pembiayaan, dan basis akrual untuk pengakuan asset, kewajiban, dan ekuitas dana. Namun, penerapan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 masih bersifat sementara sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 36 ayat (1) Undang -Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyatakan bahwa selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

Pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual menurut Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 dilaksanakan paling lambat 5 (lima) tahun. Oleh karena itu, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 perlu diganti. Diterbitkannya Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menganut basis akrual secara penuh, yang menggantikan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Kas Menuju Akrual menurut PP Nomor 24 Tahun 2005 tersebut akan dimulai pada tahun 2015. Ditetapkannya PP No. 71 Tahun 2010 maka penerapan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual telah mempunyai landasan hukum. Dan hal ini berarti juga bahwa Pemerintah mempunyai kewajiban untuk dapat segera menerapkan SAP yang baru yaitu SAP berbasis akrual. Hal ini sesuai dengan pasal 32 UU No. 17 tahun 2003 yang mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan SAP. Dan hal ini ditegaskan dalam pasal 4 ayat (1) PP No. 71 Tahun 2010 menyebutkan bahwa Pemerintah menerapkan SAP Berbasis Akrual. SAP tersebut disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) yang independen dan ditetapkan dengan PP setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Dengan demikian pada saat ini merupakan masa persiapan dan peralihan bagi instansi pemerintah untuk

melakukan perubahan penggunaan basis akuntansi dalam pencatatan dan pelaporan keuangan sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Keuangan Negara.

2.1. Sejarah Penerapan Akuntansi Pemerintah di Indonesia

Praktik akuntansi pemerintahan di Indonesia selama ini banyak bersumber pada perundang-undangan zaman kolonial yaitu Indische Comptabiliteit Wet (ICW) Staatsblad Tahun 1925 Nomor 448, yang tidak dapat dilepaskan keterkaitannya dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Undang-undang Perbendaharaan Indonesia/Indische Comptabiliteitswet (ICW) Staatsblad Tahun 1925 Nomor 448 telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1968 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1968 Nomor 53, Tambahan Lembaran Negara Nomor 2860). Undang-undang Perbendaharaan Indonesia tersebut pada akhirnya tidak dapat lagi memenuhi kebutuhan pengelolaan keuangan negara yang sesuai dengan tuntutan perkembangan demokrasi, ekonomi, dan teknologi. Oleh karena itu, diterbitkanlah Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Sebelum tahun 2003 (Pra Reformasi Keuangan Negara), pengelolaan keuangan negara masih sangat sederhana dan tidak akuntabel. Kondisi tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:

- a. Laporan Keuangan hanya berupa Perhitungan Anggaran Negara (PAN);
- b. Sistem pencatatan akuntansi single entry
- c. Pelaporan keuangan berdasarkan basis kas;
- d. Standar Akuntansi Pemerintahan belum ditetapkan;
- e. Pengolahan data belum terintegrasi secara memadai, penyusunan laporan keuangan bersifat sentralisasi;
- f. Transaksi keuangan disajikan tidak berdasarkan data-data yang telah direkonsiliasi;
- g. Adanya time lag yang panjang antara pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan Negara.

Reformasi di bidang keuangan negara ditandai dengan terbitnya tiga paket undang-undang keuangan negara, yaitu: UU No.17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara; UU No.1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara; dan UU No.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Pada saat itu, awal reformasi pengelolaan keuangan negara terlihat pada:

- a. Menteri Keuangan selaku BUN – Chief Financial Officer (CFO) menyelenggarakan akuntansi dan pelaporan keuangan (SA-BUN);
- b. Menteri/Pimpinan Lembaga selaku Pengguna Anggaran – Chief Operational Officer (COO) menyelenggarakan akuntansi dan pelaporan keuangan (SAI);
- c. Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal menyusun LKPP untuk disampaikan kepada Presiden (selaku CEO) dalam rangka memenuhi pertanggungjawaban pelaksanaan APB;
- d. Kementerian Keuangan mengembangkan sistem akuntansi pemerintah pusat;
- e. Pemerintah Daerah mengembangkan sistem akuntansi yang diatur dengan Peraturan Kepala Daerah;
- f. Sistem akuntansi yang dibangun setidaknya harus menghasilkan (1) Laporan Realisasi Anggaran, (2) Neraca, (3) Laporan Arus Kas, dan (4) Catatan atas Laporan Keuangan

Dalam salah satu undang-undang tersebut, yaitu Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, tercantum ketentuan yang mengatur secara tegas penerapan basis akuntansi dalam akuntansi pemerintahan Indonesia. Hal ini dinyatakan dalam pasal 36 ayat (1) yang berbunyi sebagai berikut: “Ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16 undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas”. Berdasarkan amanat undang-undang tersebut, pemerintah menerbitkan peraturan mengenai akuntansi pemerintahan, yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Definisi Standar Akuntansi Pemerintahan yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 71 Tahun 2010 (2010:1) adalah: “Standar Akuntansi Pemerintahan, selanjutnya disebut 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.

2.2. Basis Akuntansi. Basis akuntansi merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menerapkan kapan pengaruh atas transaksi atau kejadian harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Basis akuntansi pada umumnya ada 2 (dua) yaitu basis kas (cash basis of accounting) dan basis akrual (accrual basis of accounting). Akuntansi berbasis kas adalah transaksi ekonomi

dan kejadian lain diakui ketika kas diterima oleh kas pemerintah atau dibayarkan dari kas pemerintah. Sedangkan akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan (recording) sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat. Secara lebih mendalam, Study 14 IFAC Public Sector Committee (2002) menyatakan bahwa pelaporan berbasis akrual bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan. Dengan pelaporan berbasis akrual, pengguna dapat mengidentifikasi posisi keuangan pemerintah dan perubahannya, bagaimana pemerintah mendanai kegiatannya sesuai dengan kemampuan pendanaannya sehingga dapat diukur kapasitas pemerintah yang sebenarnya. Akuntansi pemerintah berbasis akrual juga memungkinkan pemerintah untuk mengidentifikasi kesempatan dalam menggunakan sumber daya masa depan dan mewujudkan pengelolaan yang baik atas sumber daya tersebut. Peraturan Pemerintah Nomor 71 2010 Pasal 1 ayat (8) menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan SAP Berbasis Akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN atau APBD.

2.3. Tujuan Penggunaan Basis Akrual. Adapun tujuan penggunaan basis akrual yaitu :

- a. Meningkatkan efisiensi dan efektivitas (penganggaran, akuntansi dan pelaporan
- b. Meningkatkan pengendalian fiskal, manajemen asset
- c. Meningkatkan akuntabilitas dalam program penyediaan barang dan jasa oleh pemerintah
- c. Informasi yang lebih lengkap bagi pemerintah untuk pengambilan keputusan
- d. Mereformasi sistem anggaran belanja
- e. Transparansi yang lebih luas atas biaya pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah

2.4. Manfaat Basis Akrual, Manfaat yang diperoleh dari penerapan basis askrual adalah :

1. Gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah Informasi yang sebenarnya kewajiban pemerintah

2. Lebih familiar pada lebih banyak orang dan lebih komprehensif dalam penyajian informasinya
3. Standar yang dapat diterima umum
4. Memperkuat pengelolaan dan pengembangan anggaran, khususnya melalui pengakuan dan pengendalian asset dan kewajiban pemerintah
5. Sesuai Statistik Keuangan Pemerintah (GFS) yang dipraktekkan secara internasional

2.5. Alasan Penggunaan Basis Akrua

Alasan penggunaan basis akrual yaitu :

1. Akuntansi berbasis kas tidak menghasilkan informasi yang cukup misal transaksi non kas untuk pengambilan keputusan ekonomi misalnya informasi tentang hutang dan piutang, sehingga penggunaan basis akrual sangat disarankan
2. Akuntansi berbasis akrual menyediakan informasi yang tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya (full costs of operation)
3. Akuntansi berbasis akrual dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi asset dan kewajiban.
4. Akuntansi berbasis akrual yang menghasilkan informasi keuangan yang komprehensif, misalnya penghapusan hutang yang tidak ada pengaruhnya di laporan berbasis kas

2.6. Implementasi SAP Berbasis Akrua. Penerapan sistem akuntansi berbasis akrual di pemerintahan menyajikan tantangan baru, untuk itu agar proses penerapannya dapat berjalan dengan baik perlu dibuatkan suatu pedoman yang dapat menjelaskan proses pembangunan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual ini secara lebih detail. Dengan telah ditetapkannya PP No. 71 tahun 2010 maka terjadi perubahan yang cukup signifikan, dalam unsur laporan keuangan yang harus disajikan oleh setiap entitas akuntansi dan entitas pelaporan di pemerintahan, jika dibandingkan dengan PP No. 24 tahun 2005, yaitu sebagai berikut :

Perbandingan PP No. 24 Tahun 2005 dengan PP No. 71 Tahun 2010. Laporan Operasi (LO) sejatinya adalah Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yang disusun dengan basis akrual, sementara LRA yang merupakan bagian dari Laporan Pelaksanaan Anggaran (LPA) disusun dengan menggunakan basis kas. LO ini jika merujuk pada PP No. 24 tahun 2005 dapat dipersamakan dengan Laporan Kinerja Keuangan (LKK). Dan LO ini jika disandingkan dengan Laporan Keuangan di organisasi bisnis dapat dipersamakan dengan Laporan Laba (Rugi) (income statement). Penerapan SAP berbasis akrual dapat dilakukan secara bertahap

dari penerapan SAP berbasis kas menuju akrual menjadi penerapan SAP berbasis akrual. Strategi penerapan SAP berbasis akrual yang direncanakan adalah sebagai berikut :

Strategi Penerapan SAP Berbasis Akrual

Tahun	Strategi penerapan SAP Akrual
2010	<ul style="list-style-type: none">- Penerbitan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual- Mengembangkan framework Akuntansi berbasis Akrual dan BAS- Sosialisasi SAP berbasis akrual
2011	<ul style="list-style-type: none">- Penyiapan aturan pelaksanaan dan kebijakan akuntansi- Pengembangan sistem akuntansi dan TI bagian pertama (Proses bisnis dan requirement)- Pengembangan kapasitas SDM
2012	<ul style="list-style-type: none">- Pengembangan Sistem Akuntansi dan TI (Lanjutan)- Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
2013	<ul style="list-style-type: none">- Piloting beberapa KL dan BUN- Reviu, Evaluasi dan penyempurnaan system- Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
2014	<ul style="list-style-type: none">- Parallel run dan konsolidasi seluruh LK- Reviu, Evaluasi dan penyempurnaan system- Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
2015	<ul style="list-style-type: none">- Implementasi penuh- Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)

2.7. Tantangan Akuntansi Berbasis Akrual

Keberhasilan perubahan akuntansi pemerintahan sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih transparan dan lebih akuntabel memerlukan upaya dan kerja sama dari berbagai pihak. Jika penerapan akuntansi berbasis kas menuju akrual saja masih banyak menghadapi hambatan, lebih-lebih lagi jika pemerintah akan menerapkan akuntansi berbasis

akrual. Beberapa tantangan dalam implementasi akuntansi pemerintahan berbasis akrual adalah:

- a. Sistem Akuntansi dan IT Based System
Melihat 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.
- b. Implementasi Sistem Pengendalian Intern

Pembangunan dan implementasi sistem pengendalian intern yang efektif diperlukan 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. Hal tersebut telah diamanatkan oleh Undang-Undang No 1 tahun 2004 yang menyatakan “Dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku Kepala Pemerintah mengatur dan menyelenggarakan Sistem Pengendalian Intern di lingkungan pemerintah secara menyeluruh. SPI ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah”. Untuk melaksanakan hal tersebut Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Untuk itu diperlukan sosialisasi dan upaya implementasi yang melibatkan seluruh tingkatan dalam instansi pemerintah agar SPIP tersebut dapat menjadi bagian yang menyatu dengan operasional pada seluruh unit kerja pemerintahan.

- c. 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 SKPD penerima dana Dekonsentrasi/Tugas Pembantuan.

- d. Tersedianya SDM yang kompeten.

Laporan keuangan diwajibkan untuk disusun secara tertib dan disampaikan masing-masing oleh pemerintah pusat dan daerah kepada BPK selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Selanjutnya, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir, laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK tadi

diserahkan oleh Pemerintah Pusat kepada DPR dan oleh Pemerintah Daerah kepada DPRD. Penyiapan dan penyusunan laporan keuangan tersebut memerlukan SDM yang menguasai akuntansi pemerintahan. Pada saat ini kebutuhan tersebut sangat terasa, apalagi menjelang penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Untuk itu, pemerintah pusat dan 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 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.

e. Resistensi terhadap perubahan

Sebagaimana layaknya untuk setiap perubahan, bisa jadi ada pihak internal yang sudah terbiasa dengan sistem yang lama dan enggan untuk mengikuti perubahan. Untuk itu, perlu disusun berbagai kebijakan dan dilakukan berbagai sosialisasi sehingga penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual dapat berjalan dengan baik

2.8. Langkah Penerapan Basis Akrual

Terdapat beberapa langkah yang harus diperhatikan dan dilaksanakan dalam rangka mengimplementasikan Standar Akuntansi Pemerintahan Basis Akrual, di antaranya:

1. Kehati-hatian menerapkan basis akrual. Terdapat dua model utama dalam menerapkan akrual basis yakni model big bang dan model bertahap. Pendekatan model big bang seperti yang telah dicontohkan oleh negara Selandia Baru untuk seluruh unit pemerintahan dilakukan dalam jangka waktu yang sangat singkat. Keuntungan pendekatan ini adalah mendukung terjadinya perubahan budaya organisasi, cepat mencapai tujuan, dan dapat menghindari risiko kepentingan, meskipun mengandung kelemahan, seperti beban kerja menjadi tinggi, tidak ada waktu untuk menyelesaikan masalah yang mungkin timbul, dan komitmen politik yang mungkin bisa berubah. Kesuksesan penerapan di Selandia Baru karena tiga faktor yang mendukung yakni adanya krisis fiskal, dukungan dari para politisi dan adanya reformasi birokrasi yang memberikan fleksibilitas kepada SDM. Alternatif lain yakni pendekatan bertahap, seperti yang dicontohkan oleh pemerintah federal Amerika Serikat. Keuntungan pendekatan ini adalah dapat diketahuinya permasalahan yang mungkin timbul dan cara

penyelesaiannya selama masa transisi, basis kas masih dapat dilakukan secara paralel untuk mengurangi resiko kegagalan. Sedangkan kelemahannya adalah akan membutuhkan banyak sumber daya manusia karena menerapkan dua basis secara paralel, perubahan budaya organisasi tidak terjadi, dan hilangnya momentum penerapan akrual basis.

2. Komitmen politik merupakan kunci penting. Komitmen politik dalam penerapan basis akrual menjadi sangat esensial, sehingga komitmen politik ini diperlukan untuk menghilangkan adanya kepentingan yang tidak sejalan. Adanya komitmen politik yang kuat dari pengambil keputusan baik eksekutif maupun legislatif akan menentukan keberhasilan implementasi SAP basis akrual. Komitmen tersebut terwujud dalam bentuk peraturan perundangan, kebijakan dan dukungan anggaran yang menunjang implementasi SAP basis akrual tersebut.
3. Tujuan akrual harus dikomunikasikan. Hasil dan manfaat yang ingin dicapai dengan penerapan basis akrual harus secara intens dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang bersangkutan melalui proses sosialisasi yang dapat menumbuhkan pemahaman dan kesadaran pihak-pihak terkait sehingga menimbulkan dukungan dalam implementasinya.
4. Perlunya tenaga akuntan yang andal. Tenaga akuntan yang profesional akan sangat diperlukan untuk rekrutmen dan pelatihan yang cukup. Kekurangan tenaga akuntan akan menyebabkan penundaan penerapan akrual basis pada akuntansi pemerintah.
5. Sistem informasi akuntansi harus memadai. Informasi akuntansi berbasis kas merupakan titik penting dalam pergantian basis ke akrual. Jika suatu negara belum memiliki sistem akuntansi berbasis kas yang dapat diandalkan, maka negara tersebut terlebih dahulu berkonsentrasi pada peningkatan sistem dan proses yang telah ada, sebelum mempertimbangkan perpindahan keakuntansi akrual.
6. Badan audit tertinggi harus memiliki sumberdaya yang tepat. Badan Audit (di Indonesia BPK) memegang kunci yang sangat penting dalam penerapan basis akrual. BPK sudah mulai berperan dalam proses penyusunan standard dan nantinya menjadi pihak yang akan menilai implementasi SAP basis akrual tersebut yang tercermin pada laporan keuangan yang disajikan oleh Pemerintah.
7. Penerapan basis akrual harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi. Penerapan basis akrual tidak boleh hanya dilihat sebagai masalah teknik akuntansi saja, tetapi penerapan ini membutuhkan perubahan budaya organisasi dan harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi secara menyeluruh. Informasi yang dihasilkan dengan

basis akrual akan menjadi berharga dan sukses apabila informasi yang dihasilkan digunakan untuk dasar membuat kebijakan publik yang semakin baik. Perubahan ini tidak secara otomatis terjadi, tapi perlu secara aktif dipromosikan secara kontinyu.

2.9. Kelebihan dan Kekurangan Basis Akrual

- a. Metode pencatatan berbasis akrual juga memiliki kelebihan dan kekurangan, antara lain:
 - a. Beberapa kelebihan akuntansi berbasis akrual,
 - b. Beban diakui saat terjadi transaksi, sehingga informasi yang diberikan lebih handal dan terpercaya.
 - c. Pendapatan diakui saat terjadi transaksi, sehingga informasi yang diberikan lebih handal dan terpercaya walaupun kas belum diterima.
 - d. Setiap penerimaan dan pembayaran akan dicatat kedalam masing-masing akun sesuai dengan transaksi yang terjadi.
 - e. Adanya peningkatan pendapatan perusahaan karena kas yang belum diterima dapat diakui sebagai pendapatan.
 - f. Laporan keuangan dapat dijadikan sebagai pedoman dalam menentukan kebijakan dimasa datang dengan lebih tepat.
 - g. Laporan keuangan yang dihasilkan dapat diperbandingkan dengan entitas lain, baik pemerintah maupun bisnis. Hal ini dimungkinkan karena kerangka dan ruang lingkup yang sama telah digunakan dengan menerapkan basis akrual.
 - h. Kekurangan yang mungkin terjadi dalam penerapan basis akuntansi akrual adalah:
 - i. Biaya yang belum dibayarkan secara kas, akan dicatat efektif sebagai biaya sehingga dapat mengurangi pendapatan.
 - j. Adanya resiko pendapatan yang tak tertagih sehingga dapat membuat mengurangi pendapatan.
 - k. Tidak ada perkiraan yang tepat kapan kas yang belum dibayarkan oleh pihak lain dapat diterima.

Standar Akuntansi Pemerintahan (Berbasis Akrual)

UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, khususnya Pasal 32 mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan

laporan keuangan pemerintah, dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP), disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) yang independen dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP) setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Secara umum, prinsip-prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan merupakan ketentuan yang dimaksudkan untuk dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam penyusunan standar akuntansi, oleh penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan, serta oleh pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan. Setidaknya ada delapan prinsip-prinsip dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah, yaitu:

1. **Basis Akuntansi**

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. Basis kas untuk Laporan Realisasi Anggaran berarti bahwa pendapatan diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan dan belanja diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/ Daerah atau entitas pelaporan. Dalam pemerintahan, entitas pelaporan tidak menggunakan istilah laba. Penentuan sisa pembiayaan anggaran, baik lebih ataupun kurang untuk setiap periode tergantung pada selisih realisasi penerimaan dan pengeluaran. 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. Entitas pelaporan yang menyajikan Laporan Kinerja Keuangan, menyelenggarakan akuntansi dan penyajian laporan keuangan dengan menggunakan sepenuhnya basis akrual, baik dalam pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan, maupun dalam pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Namun demikian, penyajian Laporan Realisasi Anggaran tetap berdasarkan basis kas.

2. **Nilai Historis (*Historical Cost*)**

Aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Kewajiban dicatat sebesar jumlah kas dan setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban di masa yang akan datang dalam pelaksanaan

kegiatan pemerintah. Nilai historis lebih dapat diandalkan daripada penilaian yang lain karena lebih obyektif dan dapat diverifikasi. Dalam hal tidak terdapat nilai historis, dapat digunakan nilai wajar aset atau kewajiban terkait.

3. **Realisasi (*Realization*)**

Bagi pemerintah, pendapatan yang tersedia yang telah diotorisasikan melalui anggaran pemerintah selama suatu tahun fiskal akan digunakan untuk membayar utang dan belanja dalam periode tersebut. Prinsip layak temu biaya-pendapatan (*matching-cost against revenue principle*) dalam akuntansi pemerintah tidak mendapat penekanan sebagaimana dipraktikkan dalam akuntansi komersial.

4. **Substansi Mengungguli Bentuk Formal (*Substance Over Form*)**

Informasi dimaksudkan untuk menyajikan dengan wajar transaksi serta peristiwa lain yang seharusnya disajikan, maka transaksi atau peristiwa lain tersebut perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi, dan bukan hanya aspek formalitasnya. Apabila substansi transaksi atau peristiwa lain tidak konsisten/berbeda dengan aspek formalitasnya, maka hal tersebut harus diungkapkan dengan jelas dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

5. **Periodisitas (*Periodicity*)**

Kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan entitas pelaporan perlu dibagi menjadi periode-periode pelaporan sehingga kinerja entitas dapat diukur dan posisi sumber daya yang dimilikinya dapat ditentukan. Periode utama yang digunakan adalah tahunan. Namun, periode bulanan, triwulanan, dan semesteran juga dianjurkan.

6. **Konsistensi (*Consistency*)**

Perlakuan akuntansi yang sama harus diterapkan pada kejadian yang serupa dari periode ke periode oleh suatu entitas pelaporan (prinsip konsistensi internal). Hal ini tidak berarti bahwa tidak boleh terjadi perubahan dari satu metode akuntansi ke metode akuntansi yang lain. Metode akuntansi yang dipakai dapat diubah dengan syarat bahwa metode yang baru diterapkan mampu memberikan informasi yang lebih baik dibanding metode lama. Pengaruh atas perubahan penerapan metode ini diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

7. **Pengungkapan Lengkap (*Full Disclosure*)**

Laporan keuangan harus menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.

8. Penyajian Wajar (*Fair Presentation*)

Laporan keuangan harus disajikan secara wajar. Pertimbangan dalam penyusunan laporan keuangan diperlukan ketika menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu. Ketidakpastian seperti itu diakui dengan mengungkapkan hakikat serta tingkatnya dengan menggunakan pertimbangan sehat dalam penyusunan laporan keuangan. Pertimbangan sehat harus mengandung unsur kehati-hatian pada saat melakukan prakiraan dalam kondisi ketidakpastian sehingga aset atau pendapatan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah, dan laporan keuangan yang disajikan tetap netral dan andal.

Pada awalnya, Pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan tersebut menggunakan basis kas untuk pengakuan transaksi pendapatan, belanja dan pembiayaan, dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Keberadaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tersebut hanya bersifat sementara dan sejak tanggal 22 Oktober 2010 telah digantikan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Perubahan mendasar dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 adalah adanya perubahan dari basis kas menjadi basis akrual dalam akuntansi pemerintahan. Perubahan ini selain dilakukan untuk memenuhi amanat Undang-undang di bidang Keuangan Negara juga untuk mengikuti penerapan akuntansi pemerintahan di dunia Internasional yang telah mengacu pada *Internatonal Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. Basis akrual adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi atau peristiwa akuntansi diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas diterima atau dibayarkan. Pendapatan diakui pada saat (hak) penghasilan telah diperoleh (*earned*) sedangkan beban atau biaya diakui pada saat kewajiban timbul atau sumber daya dikonsumsi.

Penyajian informasi keuangan pemerintah dengan menggunakan basis akrual akan menjadi lebih informatif, terutama dalam hubungannya dengan pengukuran kinerja pemerintah terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan dalam periode akuntansi tertentu, serta dapat memberikan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah untuk tujuan pengambilan keputusan. Selain itu, laporan keuangan pemerintah yang dihasilkan dari penerapan SAP Berbasis Akrual dimaksudkan untuk memberikan manfaat yang lebih baik

bagi para pemangku kepentingan, baik 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.

Lingkup pengaturan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 meliputi SAP Berbasis AkruaI dan SAP Berbasis Kas Menuju AkruaI. Sejak ditetapkannya Peraturan Pemerintah ini pada Bulan Oktober 2010, seluruh entitas pelaporan, baik pada pemerintah pusat maupun pemerintah daerah telah diwajibkan untuk melaksanakan SAP Berbasis AkruaI, namun bagi entitas pelaporan yang belum siap menerapkan SAP Berbasis AkruaI secara penuh, pada masa transisi ini masih diperkenankan menggunakan SAP Berbasis Kas Menuju AkruaI sampai pada tahun 2014. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dalam SAP berbasis akruaI terdiri dari:

1. PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan;
2. PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran;
3. PSAP Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas;
4. PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan;
5. PSAP Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan;
6. PSAP Nomor 06 tentang Akuntansi Investasi;
7. PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap;
8. PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan;
9. PSAP Nomor 09 tentang Akuntansi Kewajiban;
10. PSAP Nomor 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa;
11. PSAP Nomor 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian;
12. PSAP Nomor 12 tentang Laporan Operasional.

Keduabelas PSAP inilah yang menjadi rujukan dalam penyajian laporan keuangan pemerintah. Namun yang perlu diingat adalah PSAP hanya berlaku untuk penyajian laporan keuangan dan tidak untuk informasi lain yang disajikan dalam suatu laporan tahunan atau dokumen lainnya. Oleh karena itu, penting bagi pengguna untuk dapat membedakan informasi yang disajikan menurut SAP dari informasi lain, misalnya laporan kinerja. Dengan berdasarkan PSAP diatas, UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara lebih lanjut menjelaskan bahwa Laporan Keuangan pemerintah harus disusun berdasarkan proses

akuntansi yang wajib dilaksanakan oleh setiap Pengguna Anggaran dan kuasa Pengguna Anggaran serta pengelola Bendahara Umum Negara/Daerah. Sehubungan dengan hal ini, pemerintah pusat maupun setiap pemerintah daerah perlu menyelenggarakan akuntansi dalam suatu sistem yang kemudian disebut dengan Sistem Akuntansi Pemerintahan. Sistem Akuntansi Pemerintahan adalah rangkaian sistematis dari prosedur, penyelenggara, peralatan, dan elemen lain untuk mewujudkan fungsi akuntansi sejak analisis transaksi sampai dengan pelaporan keuangan di lingkungan organisasi pemerintah. Dalam rangka mewujudkan konsolidasi fiskal dan statistik keuangan Pemerintah secara nasional, ditetapkan pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan yang mengacu pada SAP. Dalam penerapannya, dengan mengacu pada pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan, Menteri Keuangan menetapkan sistem Akuntansi Pemerintahan untuk lingkungan pemerintah pusat, sedangkan Menteri Dalam Negeri menetapkan Sistem Akuntansi Pemerintahan untuk Pemerintah Daerah. Sementara itu, bagi setiap daerah, selain mengacu pada pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan, dalam menetapkan sistem akuntansi pemerintahan di daerahnya masing-masing, Gubernur/Bupati/Walikota juga harus mengacu pada peraturan daerah dan ketentuan peraturan perundang-undangan mengenai pengelolaan keuangan daerah yang berlaku.

BAB XI

MEWUJUDKAN GOOD GOVERNANCE GOVERNMENT

Pengungkapan, Transparansidan Akuntabilitas Laporan keuangan

Penyajian laporan keuangan entitas pada umumnya bertujuan untuk dapat memenuhi kebutuhan pengguna dalam pengambilan keputusan. Selain itu penyajian laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi tentang posisi keuangan, kinerja dan arus kas entitas yang bersangkutan ekonomi serta menunjukkan akuntabilitas pertanggungjawaban (*stewardship*) manajemen atas penggunaan sumber-sumber daya yang dipercayakan kepada mereka. Dalam sektor publik, tujuan penyajian laporan keuangan memiliki skop yang lebih luas. Agar hal tersebut dapat dicapai maka diperlukan suatu pengungkapan yang jelas mengenai data akuntansi dan informasi lainnya yang relevan. Misalnya kepada siapa informasi keuangan disajikan, apa yang perlu diungkapkan, tujuan pengungkapan dan bagaimana informasi tersebut diungkapkan merupakan bagian penting dalam pelaporan keuangan.

Dalam kerangka dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) disebutkan bahwa pemakai laporan keuangan meliputi investor, karyawan, pemerintah serta lembaga keuangan, dan masyarakat. Kemudian dalam pengambilan keputusan ekonomi dipengaruhi banyak faktor, misalnya keadaan perekonomian, politik dan prospek industri. Adapun kualitas dalam pengambilan keputusan itu dipengaruhi oleh kualitas pengungkapan perusahaan yang diberikan melalui laporan tahunan (*Annual Report*) agar informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami dan tidak menimbulkan salah interpretasi, maka penyajian laporan keuangan harus disertai dengan pengungkapan yang cukup (*Adequate disclosure*). Catatan atas laporan keuangan merupakan media untuk pengungkapan yang diharuskan dalam standar akuntansi dan yang tidak dapat disajikan dalam neraca, laporan laba rugi atau laporan arus kas. Sehingga keberadaan dari disclosure atau pengungkapan dalam perusahaan sangat penting karena pada kondisi ketidakpastian pasar, nilai informasi yang relevan dan reliable tercermin di dalamnya.

Sedangkan dalam mekanisme pasar modal, pengungkapan badan usaha merupakan suatu cara untuk menyalurkan pertanggung jawaban perusahaan kepada para investor untuk memudahkan alokasi sumber daya yang menunjukkan laporan tahunan (*Annual Report*) berupa media yang sangat penting untuk menyampaikan *Corporate Disclosure* (pengungkapan pada laporan tahunan).

Pengungkapan laporan keuangan dalam arti luas berarti penyampaian (release) informasi. Sedangkan menurut para akuntansi memberi pengertian secara terbatas yaitu penyampaian informasi keuangan tentang suatu perusahaan di dalam laporan keuangan biasanya laporan tahunan. Laporan tahunan (*Annual Report*) media utama penyampaian informasi oleh manajemen kepada pihak-pihak di luar perusahaan. Laporan tahunan mengkomunikasikan kondisi keuangan dan informasi lainnya kepada pemegang saham, kreditor, dan stakeholders lainnya. Laporan tahunan merupakan mencakup hal-hal seperti pembahasan dan analisis manajemen, catatan kaki dan laporan pelengkap. Pengungkapan adalah informasi yang diberikan oleh perusahaan kepada pihak-pihak yang berkepentingan mengenai keadaan perusahaan. Pengungkapan semua informasi didalamnya harus diungkapkan termasuk informasi kuantitatif (seperti komponen persediaan dalam nilai mata uang), dan komponen kualitatif (seperti tuntutan hukum). Menurut *Securities and Exchange Commission* (SEC), setiap kejadian yang terjadi dengan tiba-tiba yang dapat mempengaruhi posisi keuangan harus diungkapkan secara khusus (GAAP, 1998:42) untuk membantu para pengguna laporan tahunan.

Definisi pengungkapan (*disclosure*) menurut Siegel dan Shim (1994:147) adalah pengungkapan atas informasi yang diberikan sebagai lampiran pada laporan keuangan sebagai catatan kaki atau tambahan. Informasi ini menyediakan penjelasan yang lebih lengkap mengenai posisi keuangan, hasil operasi, dan kebijakan perusahaan. Informasi penjelasan mengenai kesehatan keuangan dapat juga diberikan dalam laporan pemeriksaan. Semua materi harus disingkapkan termasuk informasi kuantitatif maupun kualitatif yang sangat membantu pengguna laporan. Prinsip pengungkapan penuh (*full disclosure principle*) atau prinsip keterbukaan adalah menyajikan semua informasi dalam laporan keuangan yang dapat memengaruhi pemahaman pembaca. Penafsiran atas prinsip ini sangat subyektif dan berpotensi menyebabkan terlalu banyak informasi yang disajikan. Oleh karena itu, prinsip materialitas digunakan agar hanya mengungkapkan informasi tentang peristiwa yang mungkin berdampak material terhadap posisi atau hasil keuangan entitas.

Kata *disclosure* memiliki arti tidak menutupi atau tidak menyembunyikan (Ghozali dan Chariri, 2007). Bila dikaitkan dengan pengungkapan informasi, *disclosure* mengandung pengertian bahwa pengungkapan informasi tersebut harus memberikan penjelasan yang cukup dan bisa mewakili keadaan yang sebenarnya dalam perusahaan. Dengan demikian, informasi harus lengkap, jelas, akurat, dan dapat dipercaya dengan mencitrakan kondisi yang sedang dialami perusahaan, baik informasi keuangan maupun non-keuangan, sehingga tidak ada pihak yang akan dirugikan. Pengungkapan dapat mencakup hal-hal yang belum dapat dihitung secara tepat, seperti sengketa pajak dengan Pemerintah atau litigasi dengan pihak lain. Pengungkapan penuh juga berarti bahwa kita harus selalu melaporkan kebijakan akuntansi yang ada, serta perubahan atas kebijakan tersebut (misalnya, perubahan metode penilaian aset atau metode depresiasi), transaksi non-moneter yang terjadi, hubungan dengan pihak afiliasi bisnis yang memiliki volume transaksi signifikan, jumlah aset diagunkan, jumlah kerugian material yang disebabkan oleh biaya yang lebih rendah dari nilai pasar, uraian tentang kewajiban penghentian pengoperasian aset, fakta dan keadaan yang menyebabkan penurunan goodwill, dll.

Ruang Lingkup Pengungkapan

Berdasarkan PP Nomor 71 tahun 2010, pengungkapan laporan keuangan yang disusun pemerintah di Indonesia menggunakan prinsip pengungkapan lengkap, dimana laporan keuangan harus menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan tersebut dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau pada Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Ada dua jenis pengungkapan dalam hubungannya dengan persyaratan yang ditetapkan oleh standar dan regulasi, yaitu :

1. Pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*). Menurut Murni (2004:193), pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) adalah pengungkapan yang diharuskan dalam laporan tahunan menurut peraturan Bapepam. Pengungkapan Wajib merupakan pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh peraturan yang berlaku. Peraturan tentang standar pengungkapan informasi bagi perusahaan yang telah melakukan penawaran umum dan perusahaan publik yaitu Peraturan No.VIII.G.7 tentang Pedoman Penyajian Laporan Keuangan dan Peraturan No.VIII.G.2 tentang Laporan Tahunan. Peraturan tersebut diperkuat dengan Keputusan Ketua Bapepam No.Kep-17/PM/1995, yang selanjutnya diubah melalui Keputusan Ketua Bapepem No.Kep-

38/PM/1996 yang berlaku bagi semua perusahaan yang telah melakukan penawaran umum dan perusahaan publik. Peraturan tersebut diperbaharui dengan Surat Edaran Ketua Bapepam No. SE-02/PM/2002 yang mengatur tentang penyajian dan pengungkapan laporan keuangan emiten atau perusahaan publik untuk setiap jenis industri.

2. Pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). Pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) adalah pengungkapan yang tidak diwajibkan oleh Bapepam, dengan kata lain pengungkapan yang melebihi dari yang diwajibkan. Menurut Alan Levinsohn (2001), pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) dibagi menjadi 5 kategori, yaitu :

 1. Data bisnis. Meliputi operasi operasi dan pengukuran kinerja level atas.
 2. Analisis manajemen mengenai data bisnis. Meliputi alasan -alasan perubahan pada operasi perubahan serta mencantumkan data yang terkait serta dampak trend bisnis pada perusahaan.
 3. *Forward looking information*. Meliputi peluang, resiko dan termasuk rencana-rencana manajemen.
 4. Informasi mengenai manajemen dan shareholders. Meliputi informasi mengenai direktur, manajemen, dan pemegang saham.
 5. Latar belakang perusahaan. Meliputi tujuan perusahaan dan ruang lingkup perusahaan.

Salah satu cara meningkatkan kredibilitas perusahaan adalah melalui pengungkapan sukarela secara lebih luas untuk membantu investor dalam memahami strategi bisnis manajemen. Pengungkapan Sukarela merupakan pengungkapan butir-butir yang dilakukan secara sukarela oleh perusahaan tanpa diharuskan oleh peraturan yang berlaku. Sedangkan dari sumber PSAK dapat disimpulkan bahwa informasi lain atau informasi tambahan (telaahan keuangan yang menjelaskan karakteristik utama yang mempengaruhi kinerja perusahaan, posisi keuangan perusahaan, kondisi ketidakpastian, laporan mengenai lingkungan hidup, laporan nilai tambah) adalah merupakan pengungkapan yang dianjurkan (tidak diharuskan) dan diperlukan dalam rangka memberikan penyajian yang wajar dan relevan dengan kebutuhan pemakai. Luas pengungkapan mengalami perkembangan dari waktu ke waktu, dipengaruhi oleh perkembangan ekonomi, sosial budaya suatu negara, teknologi informasi, kepemilikan

perusahaan dan peraturan-peraturan yang dikeluarkan oleh lembaga yang berwenang. Ada tiga konsep pengungkapan yang umumnya diusulkan, yaitu:

1. *Adequate disclosure* (pengungkapan cukup). Yaitu pengungkapan yang disyaratkan oleh peraturan yang berlaku, dimana angka – angka yang disajikan dapat diinterpretasikan dengan benar oleh investor.
2. *Fair disclosure* (pengungkapan wajar). Pengungkapan wajar secara tidak langsung merupakan tujuan etis agar memberikan perlakuan yang sama kepada semua pemakai laporan dengan menyediakan informasi yang layak terhadap pembaca potensial.
3. *Full disclosure* (pengungkapan penuh). Pengungkapan penuh menyangkut kelengkapan penyajian informasi yang digunakan secara relevan. Pengungkapan penuh memiliki kesan penyajian informasi secara melimpah sehingga beberapa pihak menganggapnya tidak baik. Purnomosidhi (2006) dalam penelitiannya mengungkapkan suatu *framework* untuk kepentingan pengungkapan sukarela berdasarkan informasi yang dibutuhkan investor yang didasari oleh Laporan Jenkin (AICPA 1994), yaitu :

1. Data keuangan dan non keuangan
2. Analisis data keuangan dan non keuangan
3. Informasi yang berorientasi pada masa depan
4. Informasi tentang manajer dan pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan
5. Latar belakang perusahaan
6. Dimensi modal intelektual

Menurut PSAK nomor 1 Ayat 74, informasi mengenai manajemen dan shareholders yang meliputi susunan nama anggota direksi dan komisaris merupakan *mandatory disclosure* (pengungkapan wajib). Begitu pula halnya dengan latar belakang perusahaan yang meliputi tujuan perusahaan dan bidang usaha utama perusahaan (ruang lingkup) merupakan *mandatory disclosure* (pengungkapan wajib). Apabila sebuah perusahaan memberikan pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) secara sekaligus, berarti perusahaan tersebut memberikan pengungkapan secara penuh (*full disclosure*). Pengungkapan penuh (*full disclosure*) harus mengungkapkan :

1. Prinsip pengungkapan penuh, yaitu peningkatan persyaratan pelaporan dan pengungkapan diferensial.
2. Catatan atas laporan keuangan, mengenai kebijakan akuntansi dan catatan-catatan umum.
3. Masalah pengungkapan, yang terdiri dari pengungkapan transaksi atau peristiwa khusus, peristiwa selain tanggal neraca, perusahaan yang terdiversifikasi, dan laporan intern.
4. Laporan auditor dan manajemen.
5. Masalah pelaporan masa berjalan, yaitu pelaporan tentang penjualan dan proyeksi, pelaporan keuangan melalui internet untuk pilihan akuntansi dan pelaporan.

Full disclosure principle mengharuskan pengungkapan semua keadaan dan kejadian yang membuat suatu perbedaan pada pengguna laporan (Weygandt, Kieso & Kimmel, 199, p.526). Pada kenyataannya banyak perusahaan berusaha membatasi tingkat pengungkapan dari laporan tahunan. Hal ini disebabkan oleh ketakutan manajemen akan adanya *free riding*, dimana adanya pihak tertentu yang memanfaatkan informasi yang potensial untuk tujuan kurang baik bagi perusahaan yang bersangkutan lagi pula bila dilihat dari sisi biaya, penyediaan informasi tambahan memerlukan biaya yang tidak sedikit, dan biasanya keuntungan dari adanya informasi itu sendiri lebih rendah dari biaya yang dibutuhkan, sebaliknya pembatasan tingkat pengungkapan dapat menyebabkan asimetri informasi, dimana salah satu pihak dalam hal ini manajemen perusahaan memiliki informasi lebih banyak dari pihak lain. Jadi dapat disimpulkan bahwa untuk menentukan batasan-batasan tingkat pengungkapan suatu perusahaan tidaklah mudah. *Special commite on financial reporting* (AICPA), mengindikasikan bahwa para pemakai mempunyai kebutuhan informasi yang berbeda, dan tidak semua perusahaan harus melaporkan seluruh unsur informasi. Untuk itu untuk memenuhi kebutuhan pemakai yang berubah-ubah, pelaporan harus :

1. Meyediakan informasi yang lebih mengacu kemasa depan tentang perencanaan, peluang atau kesempatan, resiko dan ketidakpastian.
2. Memusatkan perhatian pada factor -faktor yang menciptakan nilai yang bersifat jangka panjang, termasuk ukuran nonkeuangan yang menunjukkan bagaimana proses bisnis kunci berjalan.
3. Menyesuaikan dengan lebih baik antara informasi yang dilaporkan untuk pihak eksternal dengan informasi yang dilaporkan secara internal.

Tujuan dan Manfaat dari pengungkapan laporan keuangan

1. Tujuan. Perusahaan besar umumnya menjadi sorotan banyak pihak, baik dari masyarakat secara umum maupun pemerintah, perusahaan dengan ukuran yang lebih besar relatif lebih diawasi oleh lembaga-lembaga pemerintah, sehingga mereka berupaya menyajikan pengungkapan yang lebih baik untuk dapat meminimalisasi tekanan-tekanan pemerintah. Oleh karena itu, perusahaan besar tersebut dituntut untuk mengungkapkan informasi yang lebih banyak daripada perusahaan kecil. Informasi itu sekaligus menjadi bahan untuk keperluan pengungkapan informasi kepada pihak eksternal, sehingga tidak perlu ada tambahan biaya yang besar untuk dapat melakukan pengungkapan dengan lebih lengkap. Perusahaan besar berkemungkinan memperoleh keuntungan-keuntungan dengan mengungkapkan informasi yang memadai dalam laporan tahunan, misalnya kemudahan untuk memasarkan saham dan kemudahan memperoleh dana dari pasar modal. Sedangkan perusahaan kecil umumnya sulit untuk mendapatkan dana dari pasar modal, mengingat pembatasan ukuran aset bila terjun ke bursa, sehingga perusahaan kecil tidak dapat menikmati keuntungan dari pengungkapan informasi yang memadai. Adapun yang menjadi tujuan dari pengungkapan dinyatakan sebagai berikut :
 1. Untuk menguraikan hal-hal yang diakui dan memberikan pengukuran yang relevan atas hal-hal tersebut di luar pengukuran yang digunakan dalam laporan keuangan.
 2. Untuk menguraikan hal-hal yang diakui dan untuk memberikan pengukuran yang bermanfaat.
 3. Untuk memberikan informasi yang akan membantu investor dan kreditor menilai resiko dan potensial dari hal-hal yang diakui dan tidak diakui.
 4. Untuk memberikan informasi penting yang memungkinkan para pengguna laporan keuangan untuk melakukan perbandingan dalam satu tahun dan diantara beberapa tahun.
 5. Untuk memberikan informasi mengenai arus kas atau keluar dari masa depan.
 6. Untuk membantu para investor menilai pengembalian dari investasi mereka.
2. Manfaat. Tujuan dari pengungkapan oleh perusahaan bermanfaat untuk beberapa kepentingan yaitu oleh perusahaan pencari laba (*profit making interprise*) berdasarkan pada tiga kategori kepentingan yaitu kepentingan perusahaan,

kepentingan investor, dan kepentingan nasional. Adapun penjelasannya sebagai berikut :

1. Manfaat bagi kepentingan perusahaan adalah dapat diperoleh biaya modal yang lebih rendah yang berkaitan dengan berkurangnya resiko informasi bagi investor dan kreditor. Dengan demikian investor dan kreditor bersedia membeli sekuritas dengan harga tinggi, akibat dari harga sekuritas yang tinggi tersebut biaya modal perusahaan menjadi rendah.
2. Bagi investor pengungkapan bermanfaat untuk mengurangi resiko informasi berupa pengurangan kesalahan pembuatan keputusan investasi. Sehingga investor menjadi lebih percaya kepada perusahaan yang memberikan pengungkapan secara lengkap, akibatnya sekuritas perusahaan menjadi lebih menarik bagi banyak investor dan harganya akan naik.
3. Bagi kepentingan Nasional, yaitu berupa adanya biaya modal perusahaan yang rendah dan berkurangnya resiko informasi yang dihadapi investor. Dengan diperolehnya biaya modal yang lebih rendah oleh perusahaan, pertumbuhan ekonomi dapat meningkat, kesempatan kerja meluas, dan pada akhirnya standar kehidupan secara nasional akan meningkat pula. Dengan berkurangnya resiko informasi yang dihadapi investor, pasar modal menjadi likuid. Likuiditas pasar modal ini diperlukan oleh perekonomian nasional karena dapat membantu alokasi modal secara efektif.

Pengungkapan (disclosure) dalam Laporan Keuangan

Tujuan yang positif dari Disclosure adalah untuk memberikan informasi yang penting dan relevan kepada para pemakai laporan keuangan, sehingga dapat membantu mereka dalam membuat keputusan dengan cara yang terbaik. Ini berarti bahwa informasi yang tidak material atau relevan harus diabaikan apabila kita mengharapkan bahwa informasi yang disajikan itu mempunyai makna dan dapat dimengerti. Sejalan dengan tujuan dasar akuntansi, salah satu tujuan yang dicapainya adalah penyajian informasi yang cukup sehingga perbandingan dari hasil yang diharapkan dapat dilakukan. Kemungkinan membandingkan (*comparability*) dapat dicapai dengan dua cara, yaitu :

1. Penyajian *disclosure* yang cukup mengenai bagaimana angka-angka akuntansi diukur dan dihitung.

2. Memberikan kemungkinan kepada investor untuk melakukan rangkai dari berbagai masukan kedalam *decision*

Laporan keuangan perusahaan ditujukan kepada pemegang saham, investor, dan kreditur. Disamping ketiga pihak tersebut, pengungkapan juga diberikan kepada pegawai, konsumen, pemerintah dan masyarakat umum, tetapi pihak-pihak ini dipandang sebagai penerima kedua dari laporan keuangan dan bentuk-bentuk lain pengungkapan. Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) Nomor 1, menyatakan bahwa laporan keuangan harus menyajikan informasi yang berguna untuk investor dan calon investor, kreditur, dan pemakai lain dalam pengambilan keputusan investasi, kredit dan keputusan lain yang sejenis yang rasional. Informasi tersebut harus dapat dipahami oleh mereka yang mempunyai wawasan bisnis dan ekonomi. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan agar dapat dipahami dan tidak menjadikan salah interpretasi, maka penyajian laporan keuangan harus disertai dengan *disclosure* yang cukup (*adequate disclosure*), artinya informasi yang disajikan tidak berlebihan namun juga tidak kurang sehingga tidak menyesatkan orang yang membacanya. Informasi yang diungkapkan dalam laporan tahunan dikelompokkan menjadi dua, yaitu pengungkapan wajib (*Mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*Voluntary disclosure*). Keputusan investasi sangat tergantung dari mutu dan luas pengungkapan yang disajikan dalam laporan tahunan. Mutu dan luas pengungkapan laporan tahunan masing-masing berbeda. Perbedaan ini terjadi karena karakteristik dan filosofi manajemen masing-masing perusahaan juga berbeda. Selain digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan *disclosure* dalam laporan tahunan juga digunakan sebagai sarana pertanggungjawaban manajemen atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya.

Salah satu cara untuk mengukur kualitas pengungkapan yang digunakan dalam penelitian-penelitian yang sudah dilakukan adalah berdasarkan daftar item pengungkapan yang terdapat dalam laporan tahunan. Pengukuran kualitas pengungkapan tersebut dapat dilakukan dengan dua cara yaitu memberi bobot kepada setiap item dan tanpa memberi bobot pada item pengungkapan tersebut. Pengukuran kualitas pengungkapan tanpa pembobotan telah dilakukan oleh beberapa peneliti misalnya Subiyantoro (1997), dan Suropto (1998). Suatu studi empiris membuktikan bahwa perusahaan-perusahaan sebenarnya enggan untuk memperluas pengungkapan laporan keuangan tanpa tekanan dari profesi akuntansi atau pemerintah. Akan tetapi, pengungkapan merupakan hal yang vital bagi pengambilan keputusan optimal para investor dan untuk pasar modal yang stabil. Pengungkapan informasi yang relevan cenderung untuk mencegah kejutan yang mungkin dapat mengubah secara total masa depan perusahaan.

Hal itu juga cenderung memberikan kepercayaan yang lebih besar kepada para investor terhadap informasi keuangan yang disediakan bagi mereka (Hendriksen, 1997). *Disclosure* meliputi seluruh proses pelaporan keuangan. Ada beberapa metode untuk melakukan *disclosure*. Pemilihan metode yang terbaik tergantung pada sifat informasi yang akan disampaikan dan penting atau kurang pentingnya informasi tersebut. Beberapa metode yang lazim digunakan menurut Hendriksen (2002) :

1. Bentuk dan cara pengaturan ikhtisar-ikhtisar keuangan.
2. Istilah-istilah yang digunakan adalah penyajian secara terperinci.
3. Info yang disajikan dalam ikhtisar keuangan yang bersangkutan dalam bentuk tanda kurung (*parenthetical information*).
4. Catatan kaki (*foot notes*) atas ikhtisar dan perincian atau daftar tambahan.
5. *Supplementary statement* (informasi tambahan yang disajikan dalam bentuk yang agak berbeda di ikhtisar keuangan dasar, misalnya nama dan ikhtisar laba rugi dengan indeks harga konsumen).

Transparansi

Krina (2003:13) mendefinisikan transparansi sebagai prinsip yang menjamin akses atau kebebasan bagi setiap orang untuk memperoleh informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan, yakni informasi tentang kebijakan proses pembuatan dan pelaksanaannya serta hasil-hasil yang dicapai. Transparansi adalah adanya kebijakan terbuka bagi pengawasan. Sedangkan yang dimaksud dengan informasi adalah informasi mengenai setiap aspek kebijakan pemerintah yang dapat dijangkau publik. Prinsip ini memiliki 2 aspek, yaitu komunikasi publik oleh pemerintah, dan hak masyarakat terhadap akses informasi. Keduanya akan sangat sulit dilakukan jika pemerintah tidak menangani dengan baik kinerjanya. Manajemen kinerja yang baik adalah titik awal dari transparansi. Komunikasi publik menuntut usaha afirmatif dari pemerintah untuk membuka dan mendiseminasi informasi maupun aktivitasnya yang relevan. Transparansi harus seimbang, juga, dengan kebutuhan akan kerahasiaan lembaga maupun informasi-informasi yang mempengaruhi hak privasi individu. Karena pemerintahan menghasilkan data dalam jumlah besar, maka dibutuhkan petugas informasi profesional, bukan untuk membuat dalih atas keputusan pemerintah, tetapi untuk menyebarluaskan keputusan – keputusan yang penting kepada masyarakat serta menjelaskan alasan dari setiap kebijakan tersebut.

Peran media juga sangat penting bagi transparansi pemerintah, baik sebagai sebuah kesempatan untuk berkomunikasi pada publik maupun menjelaskan berbagai informasi yang relevan juga sebagai “*watchdog*” atas berbagai aksi pemerintah dan perilaku menyimpang dari para aparat birokrasi. Jelas, media tidak akan dapat melakukan tugas ini tanpa adanya kebebasan pers, bebas dari intervensi pemerintah maupun pengaruh kepentingan bisnis. Keterbukaan informasi diharapkan akan menghasilkan persaingan politik yang sehat, toleran, dan kebijakan dibuat berdasarkan preferensi publik.

Menurut Mardiasmo (2004:30), transparansi berarti keterbukaan (*openness*) pemerintah dalam memberikan informasi yang terkait dengan aktivitas pengelolaan sumber daya publik kepada pihak-pihak yang membutuhkan informasi. Menurut Hari Sabarno (2007:38) transparansi merupakan salah satu aspek mendasar bagi terwujudnya penyelenggaraan pemerintahan yang baik. Perwujudan tata pemerintahan yang baik mensyaratkan adanya keterbukaan, keterlibatan, dan kemudahan akses bagi masyarakat terhadap proses penyelenggaraan pemerintah. Keterbukaan dan kemudahan informasi penyelenggaraan pemerintahan memberikan pengaruh untuk mewujudkan berbagai indikator lainnya. Makna dari transparansi dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah dapat dilihat dalam dua hal yaitu Salah satu wujud pertanggung jawaban pemerintah kepada rakyat, dan Upaya peningkatan manajemen pengelolaan dan penyelenggaraan pemerintahan yang baik dan mengurangi kesempatan praktek kolusi, korupsi dan nepotisme (KKN). Agus Dwiyanto (2006:80) mendefinisikan transparansi sebagai penyediaan informasi tentang pemerintahan bagi publik dan dijaminnya kemudahan di dalam memperoleh informasi-informasi yang akurat dan memadai. Dari pengertian tersebut dijelaskan bahwa transparansi tidak hanya sekedar menyediakan informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan, namun harus disertai dengan kemudahan bagi masyarakat untuk memperoleh informasi tersebut.

Agus Dwiyanto mengungkapkan tiga indikator yang dapat digunakan untuk mengukur tingkat transparansi penyelenggaraan pemerintahan. Pertama, mengukur tingkat keterbukaan proses penyelenggaraan pelayanan publik. Persyaratan, biaya, waktu dan prosedur yang ditempuh harus dipublikasikan secara terbuka dan mudah diketahui oleh yang membutuhkan serta berusaha menjelaskan alasannya. Indikator kedua merujuk pada seberapa mudah peraturan dan prosedur pelayanan dapat dipahami oleh pengguna dan stakeholders yang lain. Aturan dan prosedur tersebut bersifat *simple, straightforward and easy to apply* (sederhana, langsung dan mudah diterapkan) untuk mengurangi perbedaan dalam interpretasi. Indikator ketiga merupakan kemudahan memperoleh informasi mengenai berbagai aspek penyelenggaraan

pelayanan publik. Informasi tersebut bebas didapat dan siap tersedia (*freely dan readily available*). Dengan melihat uraian di atas, prinsip transparansi pada pemerintahan paling tidak dapat diukur melalui sejumlah indikator sebagai berikut:

1. Adanya sistem keterbukaan dan standarisasi yang jelas dan mudah dipahami dari semua proses-proses penyelenggaraan pemerintahan.
2. Adanya mekanisme yang memfasilitasi pertanyaan-pertanyaan publik tentang proses-proses dalam penyelenggaraan pemerintahan.
3. Adanya mekanisme pelaporan maupun penyebaran informasi penyimpangan tindakan aparat publik di dalam kegiatan penyelenggaraan pemerintahan.

Keterbukaan pemerintah atas berbagai aspek pelayanan publik, pada akhirnya akan membuat pemerintah menjadi bertanggung gugat kepada semua stakeholders yang berkepentingan dengan proses maupun kegiatan dalam sektor publik. Salah satu yang menjadi persoalan bangsa pada akhir masa orde baru adalah merebaknya kasus-kasus korupsi yang berkembang sejak awal masa rezim kekuasaannya. Korupsi sebagai tindakan baik dilakukan individu maupun lembaga yang secara langsung merugikan Negara, merupakan salah satu yang harus dihindari dalam upaya menuju cita good governance. Selain merugikan Negara, korupsi bisa menghambat efektivitas dalam efisiensi proses birokrasi dan pembangunan sebagai ciri utama good governance. Salah satu sebab daripada terjadinya transparansi antara lain adalah kurangnya transparansi dari tiap kegiatan yang dilakukan baik oleh individu maupun organisasi di dalam pemerintahan. Sebuah pemerintahan dikatakan terbuka (transparan) apabila memenuhi empat unsur utama seperti di bawah ini :

1. Pemerintahan menyediakan berbagai informasi mengenai kebijakan yang ditempuhnya. Berbagai informasi itu antara lain, kebijakan pemerintah dan pertimbangan yang medasari kebijakan tersebut, peraturan dan proses pelaksanaan kebijakan itu serta biaya dan dampak yang mungkin terjadi.
2. Masyarakat dan media massa memiliki kesempatan luas untuk mengetahui isi berbagai dokumen pemerintah baik secara langsung maupun tidak langsung (melalui parlemen).
3. Terbukanya sidang pemerintah bagi masyarakat dan media massa. Keterbukaan itu menyangkut sidang eksekutif dan komisi-komisi, maupun notulen hasil rapat.
4. Adanya konsultasi publik yang dilakukan pemerintah secara berencana.

BAB XII

PERAN AKUNTANSI DALAM PRAKTIK MANAJEMEN RESIKO SEKTOR PUBLIK

Ada dua aspek yang perlu dipertimbangkan oleh manajemen perusahaan dalam pengambilan keputusan keuangan, yaitu tingkat pengembalian (return) dan risiko (risk) keputusan keuangan tersebut. Tingkat pengembalian adalah imbalan yang diharapkan diperoleh di masa mendatang, sedangkan risiko diartikan sebagai ketidakpastian dari imbalan yang diharapkan. Risiko adalah kemungkinan terjadinya penyimpangan dari rata-rata dari tingkat pengembalian yang diharapkan yang dapat diukur dari standar deviasi dengan menggunakan statistika.

Suatu keputusan keuangan yang lebih berisiko tentu diharapkan memberikan imbalan yang lebih besar, yang dalam keuangan dikenal dengan istilah “High Risk High Return”. Ada trade off antara risk dan return, sehingga dalam pemilihan berbagai alternatif keputusan keuangan yang mempunyai risiko dan tingkat pengembalian yang berbeda-beda, pengambilan keputusan keuangan perlu memperhtungkan risiko relatif keputusannya. Untuk mengukur risiko relatif digunakan koefisien variasi, yang menggambarkan risiko per unit imbalan yang diharapkan yang ditunjukkan oleh besarnya standar deviasi dibagi tingkat pengembalian yang diharapkan. Risiko keuangan terjadi karena adanya penggunaan hutang dalam struktur keuangan perusahaan, yang mengakibatkan perusahaan harus menanggung beban tetap secara periodik berupa beban bunga. Hal ini akan mengurangi kepastian besarnya imbalan bagi pemegang saham, karena perusahaan harus membayar bunga sebelum memutuskan pembagian laba bagi pemegang saham. Dengan demikian, risiko keuangan menyebabkan variabilitas laba bersih (net income) lebih besar.

Jika manajemen perusahaan dapat memanfaatkan dana yang berasal dari hutang untuk memperoleh laba operasi yang lebih besar dari beban bunga, maka penggunaan hutang dapat memberikan keuntungan bagi perusahaan dan akan meningkatkan return bagi pemegang saham. Sebaliknya, jika manajemen tidak dapat memanfaatkan dana secara baik, perusahaan mengalami kerugian. Tujuan utama manajemen risiko keuangan adalah untuk meminimalkan potensi kerugian yang timbul dari perubahan tak terduga dalam harga mata uang, kredit, komoditas, dan ekuitas. Risiko volatilitas harga yang dihadapi ini disebut dengan risiko pasar. Risiko pasar terdapat dalam berbagai bentuk. Meskipun volatilitas harga atau tingkat, akuntan manajemen perlu mempertimbangkan risiko lainnya:

1. Risiko likuiditas, timbul karena tidak semua produk manajemen dapat diperdagangkan secara bebas,
2. Diskontinuitas pasar, mengacu pada risiko bahwa pasar tidak selalu menimbulkan perubahan harga secara bertahap,
3. Risiko kredit, merupakan kemungkinan bahwa pihak lawan dalam kontrak manajemen risiko tidak dapat memenuhi kewajibannya,
4. Risiko regulasi, adalah risiko yang timbul karena pihak otoritas public melarang penggunaan suatu produk keuangan untuk tujuan tertentu,
5. Risiko pajak, merupakan risiko bahwa transaksi lindung nilai tertentu tidak dapat memperoleh perlakuan pajak yang diinginkan, dan
6. Risiko akuntansi, adalah peluang bahwa suatu transaksi lindung nilai tidak dapat dicatat selain bagian dari transaksi yang hendak dilindung nilai.

Pengertian Risiko Keuangan

Risiko keuangan (financial risk) adalah sejauh mana perusahaan bergantung pada pembiayaan external (termasuk pasar modal dan bank) untuk mendukung operasi yang sedang berlangsung. Risiko keuangan tercermin dalam faktor-faktor seperti leverage neraca, transaksi off-balance sheet, kewajiban kontrak, jatuh tempo pembayaran utang, likuiditas, dan hal lainnya yang mengurangi fleksibilitas keuangan. Perusahaan yang mengandalkan pada pihak eksternal untuk pembiayaan berisiko lebih besar daripada yang menggunakan dana sendiri yang dihasilkan secara internal.

Tujuan Manajemen Risiko Keuangan

Tujuan utama manajemen resiko keuangan adalah untuk meminimalkan potensi kerugian yang timbul dari perubahan tak terduga dalam harga mata uang, kredit, komoditas dan equitas. Resiko volatilitas harga yang dihadapi ini dikenal sebagai resiko pasar. Resiko pasar terdapat dalam berbagai bentuk. Meskipun fokus terhadap volatilitas harga atau tingkat, akuntan manajemen perlu mempertimbangkan resiko lainnya seperti :

1. Resiko likuiditas timbul karena tidak semua produk manajemen resiko keuangan dapat diperdagangkan secara bebas.
2. Diskontinuitas pasar mengacu pada resiko bahwa pasar tidak selalu menimbulkan perubahan harga secara bertahap.

3. Resiko kredit merupakan kemungkinan bahwa pihak lawan dalam kontrak manajemen resiko tidak dapat memenuhi kewajibannya.
4. Resiko regulasi adalah risiko yang timbul karena pihak otoritas publik melarang penggunaan suatu produk keuangan untuk tujuan tertentu.
5. Resiko pajak merupakan resiko bahwa transaksi lindung nilai tertentu tidak dapat memperoleh perlakuan pajak yang diinginkan.
6. Resiko akuntansi adalah peluang bahwa suatu transaksi lindung nilai tidak dapat dicatat sebagai bagian dari transaksi yang hendak dilindungi nilai.

Pertumbuhan jasa manajemen resiko yang cepat menunjukkan bahwa manajemen dapat meningkatkan nilai perusahaan dengan mengendalikan resiko keuangan. Jika perusahaan menyamai nilai kini arus kas masa depannya, manajemen potensi resiko yang aktif dapat dibenarkan dalam beberapa alasan. Laba yang stabil mengurangi kemungkinan resiko gagal bayar dan kebangkrutan atau resiko bahwa laba mungkin tidak dapat menutupi layanan jasa utang kontraktual.

Peranan Akuntansi

Akuntansi manajemen memainkan peran yang penting dalam proses risiko manajemen. Mereka membantu dalam mengidentifikasi eksposur pasar, mengkuantifikasi keseimbangan yang terkait dengan strategi respons risiko alternative, mengukur potensi yang dihadapi perusahaan terhadap risiko tertentu, mencatat produk lindung nilai tertentu dan mengevaluasi program lindung nilai. Kerangka dasar yang bermanfaat untuk mengidentifikasi berbagai jenis risiko market berpotensi dapat disebut sebagai pemetaan risiko. Kerangka ini diawali dengan pengamatan atas hubungan berbagai risiko pasar terhadap pemicu nilai suatu perusahaan dan pesaingnya. Pemicu nilai mengacu pada kondisi keuangan dan pos-pos kinerja operasi keuangan utama yang mempengaruhi nilai suatu perusahaan. Risiko pasar mencakup risiko kurs valuta asing dan suku bunga, serta risiko harga komoditas dan ekuitas. Mata uang Negara sumber pembelian mengalami penurunan nilai relative terhadap mata uang Negara domestik, maka perubahan ini dapat menyebabkan pesaing domestic mampu menjual dengan harga yang lebih rendah, ini disebut sebagai risiko kompetitif mata uang yang dihadapi. Akuntan manajemen harus memasukkan suatu fungsi demikian probabilitas yang terkait dengan serangkaian hasil keluaran masing-masing pemicu nilai. Peran lain yang dimainkan oleh para akuntan dalam proses manajemen resiko meliputi proses kuantifikasi penyeimbangan yang berkaitan dengan alternative strategi respon risiko. Risiko kurs valuta

asing adalah salah satu bentuk risiko yang paling umum dan akan dihadapi oleh perusahaan multinasional. Di dalam dunia kurs mengambang, manajemen risiko mencakup: (1) antisipasi pergerakan kurs, (2) pengukuran risiko kurs valuta asing yang dihadapi perusahaan, (3) perancangan strategi perlindungan yang memadai, dan (4) pembuatan pengendalian manajemen risiko internal. Manajer keuangan harus memiliki informasi mengenai kemungkinan arah, waktu, dan magnitude perubahan kurs dan dapat menyusun ukuran-ukuran defensive memadai dengan lebih efisien dan efektif.

Potensi Risiko Transaksi

Potensi terhadap risiko valas timbul apabila perubahan kurs valas juga mengubah nilai aktiva bersih, laba, dan arus kas suatu perusahaan. Pengukuran akuntansi tradisional terhadap potensi risiko valas ini berpusat pada dua jenis potensi risiko: translasi dan transaksi. Potensi risiko translasi mengukur pengaruh perubahan kurs valas terhadap nilai ekuivalen mata uang domestik atas aktiva dan kewajiban dalam mata uang asing yang dimiliki oleh perusahaan. Karena jumlah dalam mata uang asing umumnya ditranslasikan ke dalam nilai ekuivalen mata uang domestik untuk tujuan pengawasan manajemen atau pelaporan keuangan eksternal, pengaruh translasi itu menimbulkan dampak langsung terhadap laba yang diinginkan. Kelebihan antara aktiva terpapar risiko dengan kewajiban terpapar (yaitu pos-pos dalam mata uang asing yang ditranslasikan berdasarkan kurs kini) menyebabkan timbulnya posisi aktiva terpapar bersih. Posisi ini sering disebut potensi risiko positif. Devaluasi mata uang asing relatif terhadap mata uang pelaporan menimbulkan kerugian translasi. Revaluasi mata uang asing menghasilkan keuntungan translasi. Sebaliknya, jika perusahaan memiliki posisi kewajiban terpapar bersih atau potensi risiko negatif apabila kewajiban terpapar melebihi aktiva terpapar. Dalam kasus ini, devaluasi mata uang asing menyebabkan timbulnya keuntungan translasi. Revaluasi mata uang asing menyebabkan kerugian translasi.

Strategi Perlindungan Sekali potensi risiko kurs yang dihadapi dapat diidentifikasi, langkah berikutnya adalah merancang strategi lindung nilai untuk meminimalkan atau menghilangkan potensi risiko tersebut. Strategi ini mencakup :

1. Lindung Nilai Neraca. Dapat mengurangi potensi risiko yang dihadapi perusahaan dengan menyesuaikan tingkatan dan nilai denominasi moneter aktiva dan kewajiban perusahaan yang terpapar. Metode lindung nilai potensi risiko perusahaan positif

lainnya dalam sebuah anak perusahaan yang berlokasi di negara yang rentan terhadap devaluasi meliputi :

- a. Mempertahankan saldo kas dalam mata uang lokal sebesar tingkat minimum yang diperlukan untuk mendukung operasi yang berjalan.
 - b. Mengembalikan laba yang di atas jumlah yang diperlukan untuk ekspansi modal kepada induk perusahaan.
 - c. Mempercepat (memastikan-leading) penerimaan dan piutang dagang yang beredar dalam mata uang lokal.
 - d. Menunda (memperlambat-lagging) pembayaran utang dalam mata uang lokal.
 - e. Mempercepat pembayaran utang dalam mata uang asing.
 - f. Menginvestasikan kelebihan utang tunai ke dalam persediaan dan aktiva lainnya dalam mata uang lokal yang tidak terlalu terpengaruh oleh kerugian devaluasi.
 - g. Berinvestasi dalam aktiva di luar negeri dengan mata uang yang kuat.
2. Lindung Nilai Operasional Bentuk perlindungan risiko ini berfokus pada variabel variabel yang mempengaruhi pendapat dan beban dalam mata uang asing. Pengendalian biaya yang lebih ketat memungkinkan margin keselamatan yang lebih besar terhadap potensi kerugian mata uang.
 3. Lindung Nilai Struktural Lindung nilai ini mencakup relokasi tempat manufaktur untuk mengurangi potensi risiko yang dihadapi perusahaan atau mengubah negara yang menjadi sumber bahan mentah atau komponen manufaktur.
 4. Lindung Nilai Kontraktual, Berbagai instrumen lindung nilai kontraktual telah dikembangkan untuk memberikan fleksibilitas yang lebih besar kepada para manajer dalam mengelola potensi risiko valuta asing yang dihadapi.

Kebanyakan instrumen keuangan ini adalah derivatif, dan bukan merupakan instrumen dasar. Instrumen keuangan dasar, seperti perjanjian pembelian kembali (piutang), obligasi, dan modal saham, memenuhi definisi akuntansi konvensional untuk aktiva, kewajiban, dan ekuitas pemilik. Instrumen derivatif merupakan perjanjian kontraktual yang memberikan hak atau kewajiban khusus dan memperoleh nilainya dan instrumen keuangan atau komoditas lainnya. Banyak di antaranya didasarkan pada peristiwa yang bersifat kontijensi. Akuntansi untuk Produk Lindung Nilai Merupakan kontrak atau instrumen keuangan yang memungkinkan penggunaannya untuk meminimalkan, menghilangkan, atau paling tidak mengalihkan risiko pasar pada pundak pihak lain. Produk ini mencakup antara lain kontrak forward, future, swap, opsi, dan gabungan dari ketiganya. Untuk memahami pentingnya

akuntansi lindung nilai, dicontohkan beberapa praktik akuntansi lindung nilai yang dasar.
Komponen dasar laporan keuangan (tanpa pajak)

BAB XIII

PERAN MANAJEMEN RISIKO DALAM SEKTOR PUBLIK

Manajemen risiko adalah suatu pendekatan terstruktur/metodologi dalam mengelola ketidakpastian yang berkaitan dengan ancaman, suatu rangkaian aktivitas manusia termasuk: Penilaian risiko, pengembangan strategi untuk mengelolanya dan mitigasi risiko dengan menggunakan pemberdayaan/pengelolaan sumberdaya.

Pentingnya Manajemen Resiko Keuangan

Pertumbuhan jasa manajemen risiko yang cepat menunjukkan bahwa manajemen dapat meningkatkan nilai perusahaan dengan mengendalikan risiko keuangan. Adanya harapan yang besar dari investor pihak-pihak berkepentingan lainnya, agar manajer keuangan mampu mengidentifikasi dan mengelola risiko pasar yang dihadapi secara aktif.

Tujuan Manajemen Risiko

Tujuan utama manajemen risiko keuangan adalah untuk meminimalkan potensi kerugian yang timbul dari perubahan tak terduga dalam harga mata uang, kredit, komoditas, dan ekuitas. Risiko volatilitas harga yang dihadapi ini disebut dengan risiko pasar. Meskipun volatilitas harga atau tingkat, akuntan manajemen perlu mempertimbangkan risiko lainnya:

1. Risiko likuiditas, timbul karena tidak semua produk manajemen dapat diperdagangkan secara bebas.
2. Diskontinuitas pasar, mengacu pada risiko bahwa pasar tidak selalu menimbulkan perubahan harga secara bertahap.
3. Risiko kredit, merupakan kemungkinan bahwa pihak lawan dalam kontrak manajemen risiko tidak dapat memenuhi kewajibannya.
4. Risiko regulasi, adalah risiko yang timbul karena pihak otoritas public melarang penggunaan suatu produk keuangan untuk tujuan tertentu.
5. Risiko pajak, merupakan risiko bahwa transaksi lindung nilai tertentu tidak dapat memperoleh perlakuan pajak yang diinginkan, dan
6. Risiko akuntansi, adalah peluang bahwa suatu transaksi lindung nilai tidak dapat dicatat selain bagian dari transaksi yang hendak dilindung nilai.

Mengapa Mengelola Resiko Keuangan?

Mengendalikan resiko keuangan dapat meningkatkan nilai perusahaan, karena investor menyukai manajer keuangan yang mampu mengidentifikasi dan mengelola resiko pasar. Stabilitas aliran kas bisa meminimalkan kejutan laba, sehingga ekspektasi arus kas naik. Stabilitas laba mengurangi resiko gagal bayar & kebangkrutan. Manajemen eksposur yang aktif membuat perusahaan bisa konsentrasi pada resiko bisnis utama.

Peranan Akuntansi

Akuntan manajemen membantu dalam mengidentifikasikan eksposur pasar, mengkuantifikasi keseimbangan yang terkait dengan strategi respons risiko alternatif, mengukur potensi yang dihadapi perusahaan terhadap risiko tertentu, mencatat produk lindung nilai tertentu dan mengevaluasi efektivitas program lindung nilai.

Identifikasi Risiko Pasar

Kerangka dasar yang bermanfaat untuk mengidentifikasikan berbagai jenis risiko market yang berpotensi dapat disebut sebagai pemetaan risiko. Kerangka ini diawali dengan pengamatan atas hubungan berbagai risiko pasar terhadap pemicu nilai suatu perusahaan dan pesaingnya. Dan biasanya disebut sebagai kubus pemetaan risiko. Istilah pemicu nilai mengacu pada kondisi keuangan dan pos-pos kinerja operasi keuangan utama yang mempengaruhi nilai suatu perusahaan. Risiko pasar mencakup risiko kurs valuta asing dan suku bunga, serta risiko harga komoditas dan ekuitas. Dimensi ketiga dari kubus pemetaan risiko, melihat kemungkinan hubungan antara risiko pasar dan pemicu nilai untuk masing-masing pesaing utama perusahaan.

Menguantifikasi Penyeimbangan

Peran lain yang dimainkan oleh para akuntan dalam proses manajemen risiko meliputi proses kuantifikasi penyeimbangan yang berkaitan dengan alternatif strategi respons risiko. Akuntan harus mengukur manfaat dari lindung dinilai dan dibandingkan dengan biaya plus biaya kesempatan berupa keuntungan yang hilang dan berasal dari spekulasi pergerakan pasar

Manajemen Risiko di Dunia dengan Kurs Mengambang

Risiko kurs valuta asing (valas) adalah salah satu bentuk risiko yang paling umum dan akan dihadapi oleh perusahaan multinasional. Dalam dunia kurs mengambang, manajemen risiko mencakup :

1. Antisipasi pergerakan kurs
2. Pengukuran risiko kurs valuta asing yang dihadapi perusahaan

3. Perancangan strategi perlindungan yang memadai
4. Pembuatan pengendalian manajemen risiko internal.

Peramalan atas Perubahan Kurs

Informasi yang sering kali digunakan dalam membuat peramalan kurs (yaitu depresiasi mata uang) berkaitan dengan perubahan dalam faktor-faktor berikut ini :

1. Perbedaan Inflasi (inflation differential). Kebijakan moneter (monetary policy)
2. Neraca Perdagangan (balance of trade)
3. Neraca pembayaran (balance of payment)
4. Cadangan moneter dan kapasitas utang luar negeri (international monetary reserve and debt capacity)
5. Anggaran nasional (national budget)
6. Kurs forward (forward exchange quotations)
7. Kurs tidak resmi (unofficial rates)
8. Perilaku mata uang terkait (behavior of related currencies)
9. Perbedaan suku bunga (interest rate differentials)
10. Harga opsi ekuitas luar negeri (foreign equity option prices)

Mendefinisikan dan menghitung risiko

Potensi terhadap risiko valuta asing timbul apabila perubahan kurs valas juga mengubah nilai aktiva bersih, laba, dan arus kas suatu perusahaan. Pengukuran akuntansi tradisional terhadap potensi risiko valas ini berpusat pada 2 jenis potensi risiko, yaitu translasi dan transaksi.

1. Potensi Risiko Translasi

Potensi risiko translasi mengukur pengaruh perubahan kurs valas terhadap nilai ekuivalen mata uang domestic atas aktiva dan kewajiban dalam mata uang asing yang dimiliki oleh perusahaan. Karena jumlah dalam mata uang asing umumnya ditranslasikan ke dalam nilai ekuivalen mata uang domestic untuk tujuan pengawasan manajemen atau pelaporan keuangan eksternal, pengaruh translasi ini menimbulkan dampak langsung terhadap laba yang dilaporkan. Aktiva atau kewajiban dalam mata uang asing menghadapi potensi risiko kurs jika suatu perubahan dalam kurs menyebabkan nilai ekuivalen dalam mata uang induk perusahaan berubah.

2. Potensi Risiko Transaksi

Potensi Risiko transaksi berkaitan dengan keuntungan dan kerugian nilai tukar valuta asing yang timbul dari penyelesaian transaksi yang berdenominasi dalam mata uang asing. Tidak

seperti keuntungan dan kerugian translasi, keuntungan dan kerugian transaksi memiliki dampak langsung terhadap arus kas.

Mengetahui strategi perlindungan nilai tukar dan perlakuan akuntansi yang diperlukan. Strategi Perlindungan:

1. Lindung Nilai Neraca, Dapat mengurangi potensi resiko yang dihadapi perusahaan dalam menyesuaikan tingkatan dan nilai denominasi moneter aktiva dan kewajiban perusahaan yang terpapar.
2. Lindung Nilai Operasional, Bentuk perlindungan resiko ini berfokus pada variabel – variabel yang mempengaruhi pendapatan dan beban dalam mata uang asing.
3. Lindung Nilai Struktural, Lindung nilai ini mencakup relokasi tempat manufaktur untuk mengurangi potensi risiko yang dihadapi perusahaan.
4. Lindung Nilai Kontraktural, Lindung nilai kontraktural ini memberikan fleksibilitas yang lebih besar kepada para manajer dalam mengelola potensi risiko valuta asing yang dihadapi.

Akuntansi Untuk Produk Lindung Nilai. Merupakan kontrak atau instrumen keuangan yang memungkinkan penggunaannya untuk meminimalkan, menghilangkan, atau paling tidak mengalihkan resiko pasar pada pundak pihak lain.

Produk ini mencakup antara lain Contract Forward, future, SWAP, dan Opsi mata uang.

1. Contract Forward Valas, Merupakan perjanjian untuk mengirimkan atau menerima jumlah mata uang tertentu yang dipertukarkan dengan mata uang domestik, pada suatu tanggal di masa mendatang.
2. Future Keuangan, Merupakan komitmen untuk membeli atau menyerahkan sejumlah mata uang asing pada suatu tanggal tertentu di masa depan dengan harga yang ditentukan.
3. Opsi Mata Uang, Memberikan hak kepada pembeli untuk membeli (call) atau menjual (put) suatu mata uang dari pihak penjual (pembuat) berdasarkan harga (eksekusi) tertentu pada atau sebelum tanggal kadaluwarsa (eksekusi) yang telah ditentukan.
4. SWAP Mata Uang, Mencakup pertukaran saat ini dan dimasa depan atas dua mata uang yang berbeda berdasarkan kurs yang telah ditentukan sebelumnya. SWAP mata uang memungkinkan perusahaan untuk:
 - a. Mendapatkan akses terhadap pasar modal yang sebelum tidak didapat diakses dengan biaya yang relatif rendah.

- b. Melakukan lindung nilai terhadap risiko kurs yang timbul dari kegiatan usaha internasional.

Perlakuan Akuntansi. FASB menerbitkan FAS No. 133 yang diklarifikasi melalui FAS 149 pada bulan april 2003, unuk memberikan pendekatan tunggal yang kompherensif atas akuntansi untuk transaksi derivatif dan lindung nilai. IFRS No. 39 yang baru saja direvisi berisi panduan yang untuk pertama kalinya memberikan tuntunan yang universal terhadap akuntansi untuk derivatif keuangan. Sebelum kedua standar ini dibuat standar akuntansi global untuk produk tidak lengkap tidak konsisten dan dikembangkan secara bertahap.

Isu Praktik. Meskipun aturan penuntun yang dikeluarkan oleh FASB dan IASB telah banyak mengklarifikasi pengakuan dan pengukuran derivatif, masih saja terdapat beberapa masalah. Yang pertama berkaitan dengan penentuan nilai wajar. Wallance menyebutkan terdapat 64 kemungkinan perhitungan untuk mengukur perubahan dalam nilai wajar atas resiko yang sedang dilindungi nilai dan atas instrumen lindung nilai.

Berspekulasi Dalam Mata Uang Asing. Perlakuan akuntansi untuk instrumen mata uang asing lainnya yang dibahas adalah mirip dengan perlakuan untuk kontrak forward. Perlakuan akuntansi yang dibahas di sini berdasarkan pada sifat aktifitas lindung nilai yaitu apakah derivatif melindungi nilai komitmen perusahaan, transaksi yang akan terjadi, investasi bersih pada operasi luar negeri, dan sebagainya.

Pengungkapan. Melakukan analisis atas pengaruh potensial kontrak derivatif terhadap kinerja yang dilaporkan dan terhadap karakteristik risik suatu perusahaan merupakan hal sukar dilakukan. Pengungkapan yang diwajibkan oleh FAS 133 dan IAS 39 sedikit banyak telah menyelesaikan masalah ini. Pengungkapan itu antara lain:

1. Tujuan dan strategi manajemen resiko untuk melakukan transaksi lindung nilai
2. Deskripsi pos-pos yang dilindung nilai
3. Identifikasi resiko pasar dari pos-pos yang dilindung nilai
4. Deskripsi mengenai instrumen lindung nilai
5. Jumlah yang tidak dimasukan dalam penilaian efektivitas lindung nilai
6. Justifikasi awal bahwa hubungan lindung nilai tersebut akan sangat efektif untuk meminimalkan resiko pasar
7. Penilaian berjalan mengenai efektifitas lindung nilai aktual dari seluruh derivatif yang digunakan selama periode berjalan

Poin-Poin Pengendalian Keuangan. Sistem evaluasi kinerja terbukti bermanfaat dalam berbagai sektor. Sektor ini mencakup tetapi tidak terbatas pada bagian treasuri perusahaan, pembelian dan anak perusahaan luar negeri. Kontrol terhadap bagian treasuri perusahaan mencakup pengukuran kinerja seluruh program manajemen risiko nilai tukar, mengidentifikasi lindung nilai yang digunakan dan pelaporan hasil lindung nilai. Sistem evaluasi tersebut juga mencakup dokumentasi atas bagaimana dan sejauh apa bagian treasury perusahaan membantu unit usaha lainnya dalam organisasi itu.

Acuan Yang Tepat. Objek dari manajemen resiko adalah untuk mencapai keseimbangan antara pengurangan resiko dan biaya. Dengan demikian standar yang tepat yang digunakan untuk menilai kinerja aktual merupakan bagian yang diperlukan dalam setiap sistem penilaian kinerja. Acuan ini perlu di perjelas dibagian awal sebelum pembuatan program perlindungan dan harus didasarkan pada konsep biaya kesempatan.

Sistem Pelaporan. Sistem pelaporan resiko keuangan harus dapat merekonsiliasikan sistem pelaporan internal dan eksternal. Kegiatan manajemen resiko memiliki orientasi kedepan. Namun pada akhirnya mereka harus merekonsiliasikan dengan pengukuran potensi resiko dan akun-akun keuangan untuk keperluan pelaporan eksternal.

Sumber : Choi, Frederick D. S. dan Gary K. Meek.2010. International Accounting. Buku 1 Edisi 6. Jakarta: Salemba Empa

LATIHAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Neraca Kabupaten Kota XYZ per 1 Januari 2016, APBD tahun anggaran 2016 dan transaksi yang terjadi selama tahun 2016 adalah sebagai berikut.

Komposisi neraca pada awal 2016

Asset Rp. 900;000, terdiri atas Kas Rp. 200.000, Tanah Rp. 400.000 dan Gedung Rp. 300.000), Utang Pemda Rp. 150.000, Ekuitas Dana Rp. 750.000 termasuk cadangan sebesar Rp. 120.000.

APBD Kabupaten Kota XYZ tahun 2016

Pendapatan		Belanja
Sisa Anggaran tahun lalu	20.000	Belanja Rutin/Operasional

PAD		Perjalanan Dinas	4.000
Pajak Hotel	40.000	Belanja Barang	
10.000			
Retribusi pasar	100.000	Belanja Pegawai	
200.000			
Laba BUMD	10.000		
Dana Perimbangan		Belanja Pembangunan /Modal	
Dana alokasi Umum	150.000	Sektor Pertanian	36.000
Bagi Hasil Pajak/Bukan Pajak	30.000	Sektor Industri	
100.000			
		Sektor Agama	50.000
Total Pendapatan	350.000	Total Belanja	400.000
Utang/Pinjaman	30.000		
Cadangan	20.000		

Transaksi yang terjadi selama tahun anggaran 2016 adalah sebagai berikut:

1. Diterbitkan SKPD atas Pajak Hotel sebesar Rp. 45.000 tetapi baru diterima Rp. 38.000
2. Retribusi Pasar yang diterima adalah Rp. 125.000
3. Laba BUMD yang diterima Rp. 8.000
4. Dana alokasi Umum yang diterima realisasinya Rp. 140.000
5. Bagi hasil pajak dan bukan pajak yang direalisasikan adalah Rp. 35.000
6. Pinjaman diperoleh dari bank umum nasional Rp. 30.000
7. Membayar perjalanan dinas yang sudah dipertanggungjawabkan Rp. 3.400 sisanya Rp. 700 belum dipertanggungjawabkan
8. Pembayaran atas kontrak pembelian barang-barang Rp. 7.000 dari nilai kontrak Rp. 9.800
9. Membayar belanja pegawai Rp. 199.900

10. Informasi belanja pembangunan dilaporkan sbb:

Sector	Nilai Kontrak	Dibayarkan
Pertanian	Rp. 35.000	Rp. 32.000
Industry	Rp. 110.000	Rp. 75.000
Agama	Rp. 50.000	Rp. 38.000

11. Diterima dari pemerintah pusat Rp. 10.000 yang tidak dianggarkan sebelumnya
12. Membayar biaya sosialisasi akuntansi tidak dianggarkan sebelumnya Rp. 7.500

Diminta:

1. Catat transaksi tersebut kedalam jurnal 2 kolom
2. Lakukan posting ke buku besar
3. Susun neraca Saldo
4. Susun Surplus/Depisit Anggaran
5. Susun laporan Ekuitas dana
6. Susun neraca
7. Susun laporan arus kas Bentuk langsung dan tidak langsung)
8. Laporan Perhitungan APBD
9. Buat analisa terhadap kinerja keuangan pemda tsb

Latihan 2

Diketahui pemerintah kota ABCD memiliki data sebagai berikut

Sis akas pada tahun 2017 Rp. 2.033.982.341

Sisa Dana Untuk Perjalan dinas di Bendaharawan tahun 2018 Rp. 39.722.455

Jumlah sisa perhitungan Rp. 2.073.704.796

Asset yang dimiliki telah diinvestasikan dan diberi harga oleh Bagian Pengelola Keuangan Daerah terdiri atas

Tanah Rp. 315.000.000.000

Bangunan Rp. 40.845.000.000.000

Kendaraan Rp. 125.000.000.000

Inventaris kantor Rp. 75.000.000.000

Aktiva lain-lain Rp. 105.000.000.000

Data mengenai utang/pinjaman

Jumlah utang sebesar Rp. 5.487.649.115

Angsuran I akan dibayar bulan Juli 2017 sebesar Rp. 182.921.638

Ringkasan realisasi APBD sampai dengan akhir triwulan ke 1 tahun 2017 adalah sbb:

RINGKASAN REALISASI APBD KOTA “ABCD”

SAMPAI AKHIR TRIWULAN I TAHUN 2017

No	Uraian	Jumlah Anggaran	Jumlah Realisasi Triwulan 1	No	Uraian	Jumlah anggaran	Jumlah Realisasi Triwulan 1
A	Pendapatan rutin			A	Pengeluaran Rutin		
1	Sisa lebih Perhitungan Anggaran Tahun Lalu	0	0	1	Belanja Pegawai:		
2	Pendapatan Asli Daerah:				a. Gaji dan tunjangan lainnya	41.417.604.000	8.784.121.787
	a. Pajak Daerah	2.205.323.000	399.306.994		b. Belanja Keperluan Pegawai	2.401.939.000	541.255.951
	b. Retribusi daerah	10.883.482.000	1.877.190.816				
	c. Bagian Laba BUMD	96.990.000	1.425.000				
	d. Pendpt lain PAD yang sah	95.680.00	284.541.566				
	Jumlah	13.241.475.000	2.562.464.376		Jumlah	45.834.543.000	9.325.377.738
	Dana Perimbangan				Belanja Barang		
	a. Bagi hasil pajak	4.607.226.000	577.163.633		a. Belanja Inventaris Kantor	10.216.431.000	1.156.915.455
	b. Bagian hasil bukan pajak	596.928.000	89.420.949		b. Belanja Pemeliharaan		137.350.489
	c. Dana alokasi Umum	178.279.000.000	31.263.491.875		c. Belanja Perjalanan		41.927.500
	Jumlah	183.474.154.000	31.930.076.457		d. Belanja Lain-lain		672.569.265
4	Pinjaman Pemda				e. Angsuran Pinjaman & bunga		0
	a. Pinjaman Pemda DN	0	0		f. Belanja Pensiun		0
	b. Pinjaman Luar Negeri	0	0				
5	Lain-lain Pendapatan Yang sah				g. Bantuan keuangan		12.567.500
	a. Penerimaan dari Propinsi	464.440.000	25.288.800		h. Pengeluaran lain		75.700.967
					i. Pengeluaran tidak terduga		10.470.000
	Jumlah	464.440.000	25.288.800		Jumlah		2.107.481.176
	Jumlah 1 s/d 5	197.180.069.000	34.517.829.633		Jumlah 1 s/d 2		11.432.858.914
6	Urusan Kas & Perhitungan	6.894.015.000	515.799.446		Belanja Pembangunan	14.860.683.000	51.412.000
					Belanja Pembangunan C. Urusan Kas dan Perhitungan	6.894.013.000	516.599.494
	Total Pendapatan	204.074.182.000	35.033.629.079		Total Pengeluaran	204.074.082.000	12.000.870.484

Diminta

- a. Susunlah Neraca Pemda ABCD
- b. Buat Jurnal yang diperlukan
- c. Susun laporan Surplus Defisit
- d. Susun Neraca Akhir Pemerintah
- e. Analisa Kinerja Keuangan Pemda ABCD

Soal Teori (30%)

1. Sebutkan dan Jelaskan aspek-aspek Pengukuran kinerja sector public (input, output, outcome, benefit and impact)
2. Jelaskan apa yang dimaksud dengan value for money jika dikaitkan dengan penganggaran
3. Sebutkan karakteristik penganggaran yang baik
4. Sebutkan dan jelaskan prinsip-prinsip dan azas-azas penganggaran yang baik

5. Anggaran dipengaruhi berbagai sistem politik, teori ekonomi, pendekatan manajemen, akuntansi dan administrasi publik. Apakah pengaruh tsb?
6. Melalui akuntansi, terutama akuntansi sector public (pemerintahan) diharapkan akan terjadi perubahan dalam organisasi (organizational change) yang mengarah kepada terlembagakannya beberapa nilai seperti accountability, transparency, dan efficiency. Jelaskan mengapa akuntansi mampu mempengaruhi bentuk (formats) organisasi dan juga perilaku manusia?

DAFTAR PUSTAKA

Anggraini, Vita. 2007. *Pengaruh Tingkat Disclosure dan Nilai Pasar Ekuitas Terhadap Biaya Ekuitas*. Skripsi. Universitas Kristen Petra. Surabaya.

Kieso, Donald. E., Weygant, J. 2005. *Akuntansi Intermediate Edisi Sebelas Jilid III*. Jakarta : Erlangga.

Murni, Siti Aisah. 2004. Pengaruh Luas Pengungkapan Sukarela Dan Asimetri Informasi terhadap cost of capital pada perusahaan publik di indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi di indonesia*, 7 (2).

Parnomosidi, Bambang. 2006. Praktik Pengungkapan Modal Intelektual Pada Perusahaan Publik Di BEJ. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 9 (1).

Suwardjono, 2005. *Teori Akuntansi: Pengungkapan Pelaporan Keuangan Edisi III*. Yogyakarta: BPFE.