

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Karakteristik Teoritis & Perkembanganya

Dr. David Pangaribuan, SE, M.Si
Cahyadi Husada, SE, MM
Dr. Limajatini, SE, MM, BKP



PT. PENA PERSADA KERTA UTAMA

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK
Karakteristik Teoritis & Perkembanganya

Penulis:

Dr. David Pangaribuan, SE, M.Si
Cahyadi Husada, SE, MM
Dr. Limajatini, SE, MM, BKP

ISBN: 978-623-167-380-0

Design Cover:

Yanu Fariska Dewi

Layout:

Eka Safitry

PT. Pena Persada Kerta Utama

Redaksi:

Jl. Gerilya No. 292 Purwokerto Selatan, Kab. Banyumas
Jawa Tengah.

Email: penerbit.penapersada@gmail.com

Website: penapersada.id. Phone: (0281) 7771388

Anggota IKAPI: 178/JTE/2019

All right reserved

Cetakan pertama: 2024

Hak cipta dilindungi oleh undang-undang. Dilarang
memperbanyak karya tulis ini dalam bentuk dan cara apapun
tanpa izin penerbit

KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur penulis panjatkan kehadiran Tuhan, Allah Yang Maha Kuasa, karena pertolongan dan kemurahanNya, buku AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK Karakteristik Teoritis & Perkembanganya dapat diselesaikan dengan baik. Buku ini disusun agar dapat membantu para mahasiswa dan para praktisi pemerintah khususnya sektor publik dalam pemahaman, peran sektor publik, pentingnya good governance dan manajemen risiko sekaligus peran akuntansi manajemen sektor publik serta bagaimana pemerintah menetapkan tarif pelayanan publik. Akuntansi manajemen sektor publik berperan alat perencanaan serta pengukura kinerja pemerintah. Karena itu perlu dipahami sistem akuntabilitas kinerja pemerintah dan sistem pengendalian intern pemerintah. Mempelajari buku ini memberikan manfaat bagi mahasiswa dan praktisi pemerintah sebagai bahan belajar memperkaya pengetahuan akan pentingnya akuntansi sektor publik membantu pengelolaan pemerintahan yang lebih baik.

Penulis menyadari bahwa didalam penyusunan buku ini tidak terlepas dari kekurangan maupu kealfaan. Oleh karenanya penulis meminta maaf atas segala kekeliruan dalam penulisan buku ini namun penulis berkeyakinan bahwa buku ini tetap dapat memberikan manfaat maksimal bagi pembaca.

Akhir kata untuk penyempurnaan buku ini, penulis mengharapkan kritik dan saran dari pembaca guna penyempurnaan buku ini kedepannya., trimakasih.

Jakarta, 28 Desember 2023

Penulis,

Dr. David Pangaribuan, SE, M.Si

Cahyadi Husada SE, MM

Dr. Limajatini, SE, MM, BKP

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR.....	iii
DAFTAR ISI.....	iv
DAFTAR ISTILAH.....	x
BAB I SEJARAH PERKEMBANGAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK.....	1
A. Pendahuluan.....	1
B. Ruang Lingkup Akuntansi Sektor Publik.....	2
C. Perubahan Paradigma Akuntansi Sektor Publik.....	4
D. Perkembangan Profesi Akuntan Sektor Publik di Indonesia.....	5
E. Perkembangan Akuntansi Sektor Publik Di Negara lain.....	5
F. Tingginya Pengaruh Politik.....	7
BAB II BIAYA PELAYANAN PUBLIK DAN PENENTUAN TARIF PELAYANAN PUBLIK.....	8
A. Pendahuluan.....	8
B. Elit dan Politis.....	9
C. Menentukan Barang Publik dan Privat.....	9
D. Berapa Harga Layanan Publik.....	10
E. Strategi dan alternatif Penentuan Harga.....	11
F. Proses Perencanaan dan Pengendalian Manajerial Organisasi Sektor Publik.....	13
G. Contoh kasus Penentuan Tarif atau harga pelayanan publik.....	15
BAB III AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK.....	41
A. Pendahuluan.....	41
B. Definisi Umum Akuntansi Manajemen.....	41

	C. Peran Akuntansi Manajemen Sektor Publik	42
	D. Akuntansi Manajemen Sebagai Alat Pengendalian Organisasi	44
	E. Pemberian Informasi Biaya	45
BAB IV	KONSEP VALUE FOR MONEY DALAM PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK.....	50
	A. Pendahuluan	50
	B. Definisi <i>Value for Money</i>	50
	C. Indikator <i>Value for Money</i>	52
	D. Manfaat <i>Value for Money</i>	53
	E. Pengukuran <i>Value for Money</i>	53
	F. Pengukuran Efisiensi	55
	G. Pengukuran Efektivitas.....	55
	H. Contoh <i>Value for Money</i>	56
	I. Fungsi Anggaran Sektor Publik.....	57
	J. Konsep Value For Money.	58
	K. Tujuan Penyusunan Anggaran.....	60
	L. Pengertian dan Ruang Lingkup.....	65
BAB V	AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK DAN GOOD GOVERNANCE	68
	A. Pendahuluan	68
	B. Prinsip Good Governance	69
	C. Penerapan Good Governance di Indonesia	73
	D. Konsep Good Governance.....	75
	E. Perbedaan dan Persamaan Sektor Publik dan Sektor Swasta	76
	F. Aktivitas Bisnis dalam Laporan Keuangan.....	80
	G. Penganggaran Sektor Publik.....	91

BAB VI	AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM PENGEMBITAN KEPUTUSAN DALAM SEKTOR PUBLIK.....	98
A.	Pendahuluan	98
B.	Pengertian Akuntansi Manajemen.....	99
C.	Akuntansi Manajemen dan Akuntansi keuangan	100
D.	Proses Perencanaan dan Pengendalian Manajemen sektor Publik.....	100
E.	Sebagai Alat Pengendalian Organisasi.....	104
F.	Peran Akuntansi Manajemen Sektor Publik.....	106
BAB VII	REALITAS PERTANGGUNGJAWABAN ANGGARAN OLEH SEKTOR PUBLIK	113
A.	Pendahuluan	113
B.	Rakyat Ssebagai Pelapor Terbentuknya Generasi Yang Bertanggungjawab.....	113
C.	Dominasi Pajak Sebagai Sumber Pendapatan	116
D.	Ketidakefektifan dan Ketidakefisienan	118
E.	Korupsi, Kolusi dan Nepotisme	120
F.	Fungsi Akuntansi Keuangan	122
BAB VIII	PERSPEKTIF RAKYAT DALAM MENILAI DAN MEMAHAMI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH	126
A.	Pendahuluan	126
B.	Laporan Realisasi Anggaran.....	128
C.	Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih	132
D.	Laporan Operasional	133
E.	Laporan Perubahan Ekuitas.....	135
F.	Neraca (Balance Sheet)	136

	G. Laporan Arus Kas.....	142
BAB IX	PERAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DAN SISTEM AKUNTABILITAS KINERJA PEMERINTAH	151
	A. Pendahuluan	151
	B. Lingkungan pengendalian.	152
	C. Penilaian risiko.....	153
	D. Kegiatan pengendalian.	154
	E. Informasi dan komunikasi.	155
	F. Pemantauan.....	155
	G. Sistem Akuntabilitas Kinerja Pemerintah	156
BAB X	STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN	164
	A. Pendahuluan	164
	B. Pengertian Standar Akuntansi Pemerintahan	164
	C. Tujuan Standar Akuntansi Pemerintahan.....	165
	D. Karakteristik Standar Akuntansi Pemerintahan	166
	E. Syarat Standar Akuntansi Pemerintahan	167
	F. Standar Akuntansi Pemerintahan	169
	G. Basis Standar Akuntansi Pemerintahan	169
	H. Manfaat Standar Akuntansi Pemerintahan.....	170
	I. Perbedaan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Akuntansi Komersial.....	171
	J. Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah	172
	K. Sejarah Penerapan Akuntansi Pemerintah di Indonesia.....	174
	L. Tantangan Akuntansi Berbasis Akrua.....	180
	M. Langkah Penerapan Basis Akrua	182

BAB XI	GOOD GOVERNMENT Pengungkapan, Transparansi dan Akuntabilitas	192
	A. Pendahuluan	192
	B. Definisi Pengungkapan	194
	C. Ruang Lingkup Pengungkapan	195
	D. Tujuan dan Manfaat dari pengungkapan laporan keuangan.....	199
	E. Pengungkapan (disclosure) dalam Laporan Keuangan.....	201
	F. Transparansi.....	204
BAB XII	PERAN AKUNTANSI DALAM MANAJEMEN RESIKO	208
	A. Pendahuluan	208
	B. Pengertian Risiko Keuangan.....	209
	C. Tujuan Manajemen Risiko Keuangan.....	210
	D. Peranan Akuntansi.....	211
	E. Potensi Risiko Transaksi.....	212
BAB XIII	PERAN MANAJEMEN RISIKO DALAM SEKTOR PUBLIK.....	215
	A. Pendahuluan	215
	B. Pentingnya Manajemen Risiko Keuangan	215
	C. Tujuan Manajemen Risiko.....	215
	D. Mengapa Mengelola Risiko Keuangan?	216
	E. Manajemen Risiko di Dunia dengan Kurs Mengambang	217
	F. Akuntansi Untuk Produk Lindung Nilai	219
	LATIHAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	223
	DAFTAR PUSTAKA	230

Daftar Istilah Akuntansi.....	232
TENTANG PENULIS	241

DAFTAR ISTILAH

ASP	: Akuntansi Sektor Publik
APBD	: Anggaran Pendapatan Belanja Daerah
APB-Des	: Anggaran Pendapatan Belanja Desa
APBN	: Anggaran Pendapatan Belanja Negara
BHMN	: Badan Hukum Milik Negara
BHP	: Badan Hukum Pendidikan
BLU	: Badan Layanan Umum
BPK	: Badan Pemeriksa Keuangan Negara
BUD	: Bendera Umum Daerah
CaLK	: Catatan atas Laporan Keuangan
DPD	: Dewan Perwakilan Daerah
DPR	: Dewan Perwakilan Rakyat
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principle
GASB	: Governmental Accounting Standard Board
HAM	: Hak Asasi Manusia
IFR	: Internal Financial Reporting
IAI	: Ikatan Akuntan Indonesia
IPB	: Institut Pertanian Bogor
ITB	: Institut Teknologi Bandung
KASP	: Komite Standa Akuntansi Pemerintahan
LAK	: Laporan Arus Kas
LHP	: Laporan Hasil Pemeriksaan
LKPD	: Laporan Keuangan Pemerintah Daerah
LO	: Laporan Operasional
LPE	: Laporan Perubahan Ekuitas
LRA	: Laporan Realisasi Anggaran
MP3PEI	: Masterplan Percepatan dan Perluasan Pembangunan Ekonomi Indonesia
MWA	: Majelis Wali Amanat
NCGA	: National Committee on Government Accounting
OPD	: Organisasi Perangkat Daerah
OPKD	: Organisasi Pengelola Keuangan Daerah
PNS	: Pegawai Negeri Sipil
PSC	: Public Safety Center

PP	: Peraturan Pemerintah
PPBS	: Planning Program Budgeting System
PPK	: Pejabat Pengelola Keuangan
PPKD	: Pejabat Pengelola Keuangan Daerah
PPKSKPD	: Pejabat Penatausahaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah
PSAK	: Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan
RAPBD	: Rencana Anggaran Pendapatan Belanja Daerah
RAPBN	: Rencana Anggaran Pendapatan Belanja Negara
RCB	: Rationalization Des Choix Budgetires/ Rationalization of the Budget Chise
RPJN	: Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional
SA	: Senat Akademik
SA-BAPP	: Sistem Akuntansi Bagian Anggaran Pembiayaan dan Perhitungan
SA-BUN	: Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara
SA-BL	: Sistem Akuntansi Badan Lainnya
SA-IP	: Sistem Akuntansi Investasi Pemerintah
SAL	: Saldo Anggaran Lebih
SAKSP	: Standar Akuntansi Keuangan Sektor Publik
SAKUN	: Sistem Akuntansi Kas Umum Negara
SAP	: Standar Akuntansi Pemerintah
SA-PP	: Sistem Akuntansi- Penerusan Pinjaman
SAPP	: Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat
SA-TD	: Sistem Akuntansi Transfer ke Daerah
SAI	: Sistem Akuntansi Instansi
SAU	: Sistem Akuntansi Umum
SA-UP&H	: Sistem Akuntansi Utang Pemerintah dan Hibah
SIAP	: Sistem Akuntansi Pusat
SKPD	: Satuan Kerja Perangkat Daerah
SPKN	: Standar Pemeriksaan Keuangan Negara

UAS	: Ujian Akhir Semester
UGM	: Universitas Gadjah Mada
UI	: Universitas Indonesia
UNMUL	: Universitas Mulawarman
UPI	: Universitas Pendidikan Indonesia
USU	: Universitas Sumatera Utara
UTS	: Ujian Tengah Semester
UU	: Undang-Undang
ZBB	: Zero-Based Budgeting

BAB I

SEJARAH PERKEMBANGAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Akuntansi Sektor Publik adalah suatu 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:

1. Tahun 1952, seorang ekonom, Suranyi-Unger, yang menyajikan perbandingan sistem ekonomi dan mensintesisnya menjadi tiga kelompok, negara seperti Amerika yang menerapkan ekonomi liberal,
2. negara seperti Rusia yang mengadopsi ekonomi terpusat,
3. 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.

B. Ruang Lingkup Akuntansi Sektor Publik.

Pemahaman akan pentingnya akuntansi sektor publik 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, karena itu peranan negara dalam perekonomian sangat minim. Pemerintah sangat membatasi diri dalam kaitannya dengan pelaksanaan program pemerintah dan ruang gerak institusi pemerintah pusat dan daerah. Akibatnya dari sistem yang demikian, akuntansi sektor publik dibatasi ruang geraknya di sektor pemerintahan. Jadi 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:

1. Akuntansi Pemerintah Pusat Kementerian, Lembaga, Instansi)
2. Akuntansi Pemerintah Daerah (Kota madya, Kabupaten Kota)
3. Akuntansi Partai politik dan Lembaga Swadaya Masyarakat
4. Akuntansi Yayasan

5. Akuntansi Pendidikan dan Kesehatan (universitas, rumah duka, rumah singgah)
6. Akuntansi Tempat Peribadatan (gereja, mesjid, vihara, klenteng, kuil)

Aktivitas yang mendekatkan diri ke pasar tidak pernah ditujukan untuk memindahkan organisasi sektor publik ke sektor swasta. Perkembangan Akuntansi Sektor Publik diuraikan berikut ini, antara lain:

1. di tahun 1952, fase sektor publik untuk pertama kalinya diajarkan di dunia akademis.
2. Kedua, karakter organisasi sektor publik menunjukkan variasi sosial, ekonomi, politik, dan karakteristik menurut undang-undang.
3. ketiga, aktivitas organisasi sektor publik amat beraneka ragam.
4. Keempat, kondisi organisasi sektor publik amat mandiri, atau mampu lepas dari mekanisme murni pasar.
5. Kelima, fokus kesuksesan penyelenggaraan aktivitas publik adalah kompetensi manajemen.
6. Keenam, kondisi proses pertanggungjawaban yang dilakukan oleh badan-badan sektor publik masih bersifat umum.

Fungsi akuntansi sektor publik saat ini, diarahkan menjadi turunan dari perkembangan tuntutan masyarakat terhadap bidang akuntansi untuk memajukan sektor publik. Penegakan etika profesi akuntan pemeriksa keuangan pemerintah 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.

C. Perubahan Paradigma Akuntansi Sektor Publik

Profesi akuntan dengan disiplin akuntansinya dianggap oleh Anglo Amerika 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 yang menganut code law. Kekuatan terbesar akuntansi adalah kelemahan utamanya:

1. Uang merupakan alat tukar penengah dan sumber kekayaan, sehingga akuntan dibayar untuk mengembangkan kekayaan orang lain,
2. Kelompok sosialis, dimana uang tidak memainkan peranan penting, maka akuntansi tidak akan dianggap penting,
3. Akuntansi yang sangat tergantung pada waktu dan tempat, oleh karena itu perbandingan antar organisasi menjadi lebih sulit.

Akuntansi merupakan salah satu ilmu atau seni, 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. Chartered Institute of Public Finance and Accounting melakukan sertifikasi para pekerja di sektor publik. Akhir abad ke 19, Akuntansi di pemerintah daerah atau kota praja dan perusahaannya disebut “akuntansi sektor publik”.

D. 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:

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

E. Perkembangan 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 Publik Praktik 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 komisar. 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:

1. Kas seringkali diartiluaskan sebagai dampak perubahan harga atau nilai ekonomi riil,
2. Anggaran belanja merupakan hasil dari harga kali kuantitas,
3. 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 artinya seluruh penghasilan dibayar bruto, dan biaya yang terjadi dibebankan sebagai pengurang penghasilan dan harus dilaporkan secara lengkap ke setiap pusat pertanggungjawaban yang terkait.

Prinsip lainnya 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 pertanggungjawaban.

Pengeluaran untuk tujuan khusus harus dilandasi oleh persetujuan DPR?DPRD atau komisisaris. 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.

F. 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.

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

BAB II

BIAYA PELAYANAN PUBLIK DAN PENENTUAN TARIF PELAYANAN PUBLIK

A. Pendahuluan

Salah satu kewajiban aparaturnegara sekaligus mengikuti kewajiban negara dalam menyelenggarakan tugas negara sebagaimana diamanatkan UUD 1945, GBHN dan UU APBN (mardiasmo 2000) adalah public service dalam bentuk penyediaan jasa dan barang secara prima. Instansi dinas atau lembaga pemerintah berupa BUMD dan BUMN akan memberikan tarif pelayanan publik dalam bentuk retribusi, pajak dan pembebanan tarif Jasa langsung kepada masyarakat sebagai konsumen jasa publik (charging for sevice). Sekalipun masyarakat telah dibebani pajak yang dapat dipaksakan oleh pemerintah dan pemerintah memberikan prestasi kepada masyarakat. Pada umumnya tidak semua prestasi yang diberikan organisasi sektor publik kepada masyarakat yang telah dilayani dapat diperoleh atau dibuat secara gratis mengingat terdapat barang privat dimana manfaat barang dan jasa dimaksud hanya dinikmati secara individu.

Barang publik adalah barang dan jasa atau kebutuhan yang dapat dinikmati oleh seluruh masyarakat, sedangkan barang campuran privat dan barang publik merupakan barang kebutuhan masyarakat yang manfaatnya di nikmati secara individu tetapi sering masyarakat umum juga membutuhkan barang dan jasa tersebut sehingga disebut merit good (semua orang bisa mendapatkannya tetapi tidak semua orang dapat mendapatkan barang dan jasa) tersebut seperti: air bersih, listrik, pendidikan, kesehatan, transportasi publik. Pertanyaan yang timbul adalah bagaimana menentukan harga pelayanan publik yang wajar di bebaskan kepada masyarakat?.

B. Elit dan Politis

Dalam mekanisme penetapan harga barang dan jasa atau layanan publik, biasanya terkesan elit dan politis. Karena hanya sebagian saja yang terlibat dalam pembahasan atau proses pengambilan kebijakan dan terkesan kurang transparan. Misalnya tarif air minum PDAM ditentukan melalui Badan Musyawarah (BAMUS) yang dibentuk oleh PDAM. Langkah maju dalam penetapan tarif menuju kebijakan yang akuntabel agaknya perlu diikuti oleh BUMD lainnya. Pembentukan BAMUS tersebut dianggap belum akuntabel, karena pembentukannya belum merupakan sebuah solusi mengingat keterwakilan para stakeholder (pihak-pihak yang berkepentingan) dalam BAMUS, belum mewujudkan teori *stewardship* yang memposisikan stakeholder sebagai prinsipal sebagai pemilik yang harus dilayani oleh agent.

C. Menentukan Barang Publik dan Privat

Kesulitan dalam penentuan tarif pelayanan publik berkaitan dengan adanya kesulitan dalam membedakan barang publik dengan barang privat. Kesulitan tersebut terkait dengan penentuan batasan antara barang publik dan barang privat dengan pembebanan secara langsung. dalam pengguna barang/jasa publik, dan Kecenderungan membebankan tarif pelayanan langsung daripada membebankannya pada pajak yang dibayarkan secara berkala. Kesulitan berikutnya adalah terdapat anggapan bahwa dalam suatu sistem ekonomi campuran (*mixed economy*), dimana barang privat lebih baik disediakan oleh pihak swasta (*privat market*) dan barang publik lebih baik diberikan secara kolektif oleh pemerintah yang dibiayai melalui pajak. Namun demikian, tidak menutup kemungkinan pemerintah menyerahkan penyediaan barang publik kepada sektor swasta melalui regulasi, subsidi, atau sistem kontrak.

D. Berapa Harga Layanan Publik

Selanjutnya muncul pertanyaan yang tidak kalah pentingnya adalah berapa Harga Wajar yang layak dibebankan?. Oleh karena itu organisasi sektor publik harus memutuskan berapa pelayanan yang dibebankan pada masyarakat. Aturan yang biasa dipakai adalah beban (charge) dihitung sebesar total biaya tersebut terdapat (full cost recovery). Dalam hal ini terdapat kesulitan dalam menghitung biaya total dikarena:

1. Sulit mengetahui secara tepat berapa biaya total (full cost) untuk menyediakan suatu pelayanan publik. Oleh karena itu, kita perlu memperhitungkan semua biaya sehingga dapat mengidentifikasi biaya secara tepat untuk setiap jenis pelayanan. Untuk itu tidak boleh mencampur-adukkan biaya untuk pelayanan yang berbeda dengan kata lain harus ada prinsip *different costs for different purposes*.
2. Kesulitan mengukur jumlah barang dan jasa yang dikonsumsi, Karena jumlah biaya untuk melayani satu orang dengan orang lain berbeda-beda, maka diperlukan perbedaan pembebanan tarif pelayanan. Contoh diperlukan biaya tambahan untuk pengumpulan sampah dari lokasi rumah yang sulit dijangkau atau memiliki jarak yang jauh.
3. Pembebanan tidak memperhitungkan kemampuan masyarakat untuk membayar. Jika orang miskin tidak mampu membayar suatu pelayanan yang sebenarnya vital, maka mereka harus disubsidi. Mungkin perlu dibuat diskriminasi harga atau diskriminasi produk untuk menghindari subsidi.
4. Biaya yang harus diperhitungkan, apakah hanya biaya operasi langsung (current operation cost), atau perlu juga diperhitungkan biaya modal (capital cost). Demikian juga yang akan memasukkan bukan saja biaya operasi dan pemeliharaan, akan tetapi juga biaya penggantian barang modal yang sudah usang (kadaluwarsa), dan biaya penambahan kapasitas Hal inilah yang disebut *marginal cost pricing*.

E. Strategi dan alternatif Penentuan Harga

Ada beberapa alternatif dalam menentukan harga layanan publik yaitu dengan two-part tariffs, yaitu:

1. fixed charge untuk menutupi biaya overhead atau biaya infrastruktur
2. variabel charge yang didasarkan atas besarnya konsumsi.

Dengan Peak-load tariffs: pelayanan publik dipungut berdasarkan tarif tertinggi. Permasalahannya adalah beban tertinggi, membutuhkan tambahan kapasitas yang disediakan, tarif tertinggi untuk periode puncak harus menggambarkan higher marginal cost (seperti telepon dan transportasi umum). Dengan diskriminasi harga. Hal ini adalah salah satu cara untuk mengakomodasikan pertimbangan keadilan (equity) melalui kebijakan penetapan harga, dengan Full cost recovery. Harga pelayanan didasarkan pada biaya penuh atau biaya total untuk menghasilkan pelayanan dan harga di atas marginal cost. Dalam beberapa kasus, sengaja ditetapkan harga di atas marginal cost, seperti tarif mobil, adanya beberapa biaya perijinan atau licence fee.

1. Dasar Pertimbangan

Penentuan tarif layanan publik juga harus mempertimbangkan Opportunity cost untuk staf, perlengkapan dll, Opportunity cost of capital, Accounting price untuk input ketika harga pasar tidak menunjukkan value to society (opportunity cost). Paling, ketika biaya berbeda-beda antara setiap individu dan cadangan inflasi. Pelayanan menyebabkan unit kerja harus memiliki data biaya yang akurat agar dapat mengestimasi marginal cost, sehingga dapat ditetapkan harga pelayanan yang tepat. Marginal cost pricing bukan merupakan satu-satunya dasar untuk penetapan harga di sektor publik. Digunakan marginal cost pricing atau tidak, yang jelas harus ada kebijakan yang jelas mengenai harga pelayanan yang mampu menunjukkan biaya secara akurat dan mampu mengidentifikasi skala subsidi publik.

2. Standar Pelayanan Minimum

Berapa pun harga yang dibebankan kepada masyarakat harusnya juga merujuk pada standar yang dibuat oleh organisasi sektor publik sebagai bentuk perbandingan pelayanan yang dapat di ukur, untuk itu sektor publik harus segera merumuskan Standar Pelayanan Minimum (SPM) yang menekankan pada pengelolaan sektor publik yang memiliki paradigma Value for money merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama yaitu: ekonomi, efesiensi, dan efektivitas ekonomi merupakan perbandingan input dengan input value yang dinyatakan dalam satuan moneter. Ekonomi terkait dengan sejauh mana organisasi sektor publik dapat meminimalisir input resources yang digunakan yaitu dengan menghindari pengeluaran yang boros dan tidak produktif. Efisiensi: pencapaian output yang maksimum dengan input yang tertentu atau penggunaan input yang terendah untuk mencapai output tertentu dan efisiensi merupakan perbandingan output/input yang dikaitkan dengan standar kinerja atau target yang telah ditetapkan.

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.

F. 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**

1. *Cost of Services* dan *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.

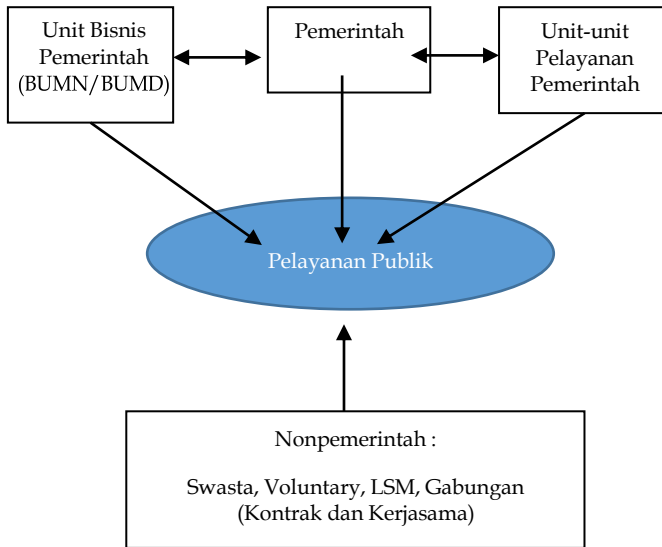
G. Contoh kasus Penentuan Tarif atau harga pelayanan publik

1. Pembebanan Tarif Layanan Publik

Dalam memberikan pelayanan publik, pemerintah dapat dibenarkan menarik tarif untuk pelayanan tertentu baik secara langsung atau tidak langsung melalui perusahaan milik pemerintah. Beberapa pelayanan publik yang dapat dibebankan adalah penyediaan transportasi public. Pembebanan tarif transportasi kepada masyarakat dapat dibenarkan karena :

a. Transportasi merupakan “merit goods

Merit goods merupakan campuran antara barang privat dan barang publik. Walaupun dalam perkembangannya lebih mengacu pada barang privat, namun masih diperlukan campur tangan pemerintah untuk menyediakan fasilitas transportasi umum agar proses mobilisasi manusia dan barang tidak terganggu. Untuk menyelenggarakan pelayanan transportasi, pemerintah dapat melakukan tiga tindakan, yaitu: (1) menyediakan fasilitas transportasi gratis yang murni milik pemerintah dan dibiayai sepenuhnya oleh pemerintah, (2) memberikan subsidi kepada lembaga atau entitas yang ditunjuk oleh pemerintah, (3) menyerahkan kepada pihak swasta untuk ikut menyediakan layanan transportasi. Pola hubungan tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1. Hubungan Sektor Publik, Sektor Swasta, dan Sektor Ketiga

Sumber: Mardiasmo, 2005.

b. Efisiensi ekonomi

Ketika setiap individu bebas menentukan berapa banyak barang/jasa yang ingin mereka konsumsi, mekanisme harga memiliki peran penting dalam mengalokasikan sumber daya. Dengan adanya suatu mekanisme harga, permintaan dan penawaran akan menuju titik keseimbangan sehingga alokasi sumber daya akan efisien. Pembebanan tarif pelayanan akan mendorong efisiensi ekonomi karena setiap orang dihadapkan pada masalah pilihan karena adanya kelangkaan sumber daya. Jika diberlakukan tarif, maka setiap orang dipaksa berpikir ekonomis dan tidak boros.

c. Prinsip Keuntungan

Ketika pelayanan tidak dinikmati oleh semua orang, pembebanan langsung kepada mereka yang menerima jasa tersebut dianggap “wajar” bila didasarkan prinsip bahwa yang tidak menikmati manfaat tidak perlu membayar. Jadi pembebanan hanya dikenakan kepada mereka yang diuntungkan dengan pelayanan tersebut.

Pembebanan tarif pelayanan publik dapat digunakan sebagai salah satu sumber penerimaan pemerintah. Hanyapemerintah tidak boleh melakukan maksimasi keuntungan, bahkan lebih baik menetapkan harga di bawah full cost, memberikan subsidi, atau memberikannya secara gratis.

2. Penetapan Harga Pelayanan

Jika pemerintah hendak membebankan biaya pelayanan kepada konsumen, maka pemerintah harus memutuskan berapa biaya yang pantas dan wajar, atau dengan kata lain berapa harga pelayanan yang akan ditetapkan. Para ahli ekonomi umumnya menganjurkan untuk menggunakan marginal cost pricing, yaitu tarif yang dipungut seharusnya sama dengan biaya untuk melayani konsumen tambahan (cost of serving the marginal consumer) (Mardiasmo, 2005). Harga tersebut adalah harga yang juga berlaku dalam pasar persaingan untuk pelayanan tersebut. Marginal cost pricing mengacu pada harga pasar yang paling efisien (economically efficient price), karena pada tingkat harga tersebut (ceteris paribus) akan memaksimalkan manfaat ekonomi dan penggunaan sumber daya yang terbaik. Masyarakat akan memperoleh peningkatan output dari barang atau jasa sampai titik dimana marginal cost sama dengan harga. Penentuan tarif/harga menurut Marginal Cost Pricing dapat mengubah perilaku konsumen (Hanemann, 1998b). Menurut Neil dan Tate (1991), dalam metode Marginal Cost Pricing, penetapan harga sama dengan biaya marginal bertujuan untuk memaksimumkan keuntungan bersih sosial (net sosial benefits).

Marginal Cost Pricing memiliki dua tujuan (Hall, 1996), pertama untuk menjelaskan biaya yang digunakan dalam menghasilkan pelayanan tambahan. Kedua, bagi pihak Perum Damri dapat memperoleh informasi tentang jumlah yang diinginkan dibayar oleh masyarakat untuk

memperoleh layanan transportasi. Apabila seorang warga memerlukan layanan transportasi berarti dia merasa seimbang antara keuntungan mendapatkan layanan transportasi dengan harga yang harus dibayarkannya. Pada saat itulah terjadi perpotongan antara kurva permintaan dengan kurva marginal cost. Dengan demikian, tambahan keinginan membayar (marginal willingness to pay) sama dengan biaya tambahan (marginal cost). Jika konsumsi lebih rendah daripada tingkat optimal, maka marginal cost dari suatu tambahan layanan akan lebih kecil daripada tambahan keuntungannya (marginal benefit). Pada kondisi ini, konsumen dapat meningkatkan keuntungannya dengan cara meningkatkan konsumsi hingga tingkat optimal. Surplus sosial bersih (net sosial surplus) yang terdiri atas surplus konsumen dan surplus produsen akan maksimal pada kondisi keseimbangan (equilibrium).

- a. Untuk mencapai kondisi keseimbangan, kaidah marginal cost pricing dapat diterapkan sebagai berikut: $\text{harga} = \text{marginal cost} = \text{marginal willingness to pay}$. Penetapan harga pelayanan publik dengan menggunakan marginal cost pricing, setidaknya harus memperhitungkan:
 - 1) Biaya operasi variabel (variable operating cost)
 - 2) Semi variable overhead cost seperti biaya modal atas aktiva yang digunakan untuk memberikan pelayanan
 - 3) Biaya penggantian atas aset modal yang digunakan dalam penyediaan pelayanan
 - 4) Biaya penambahan aset modal yang digunakan untuk memenuhi tambahan permintaan.

3. Metode Penetapan Harga Layanan Publik

Banyak para ahli yang menemukan berbagai metode penetapan harga layanan publik, diantaranya:

- a. Metode Biaya Deferensial (Differential Cost Pricing) yaitu didasarkan pada biaya tetap dan biaya variabel dengan penambahan laba (Mardiasmo, 2005)

- b. Metode penetapan biaya sesuai dengan Nowick yakni tiap jenis pelayanan kesehatan di unit dengan output bersifat heterogen secara relatif atau Relative Value Unit (RVU).
- c. Metode Marginal Cost Pricing. Penetapan harga pelayanan publik dengan menggunakan pendekatan marginal cost pricing, memperhitungkan:
 - 1) Biaya operasi dan pemeliharaan
 - 2) Biaya penggantian atas aset modal yang digunakan dalam penyediaan pelayanan
 - 3) Biaya penambahan aset modal yang digunakan untuk memenuhi tambahan permintaan.
 - 4) Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode Marginal Cost Pricing.

Pendekatan metode ini digunakan dengan alasan:

- 1) Tarif yang dipungut sama dengan biaya untuk melayani konsumen tambahan (cost of serving the marginal consumer).
- 2) Harga tersebut merupakan harga yang berlaku dalam pasar persaingan untuk pelayanan tersebut
- 3) Marginal cost pricing mengacu pada harga pasar yang paling efisien (economically efficient price)
- 4) Masyarakat akan memperoleh peningkatan output dari barang atau jasa sampai titik dimana marginal cost sama dengan harga.

4. Konsep Marginal Cost Pricing

Menurut Peraturan Komisi Pengawasan Usaha Nomor 6 tahun 2011 tentang Pedoman Pasal 20 (Jual Rugi) dan Undang-undang Nomor 5 tahun 1999 tentang Larangan praktek monopoli dan persaingan usaha tidak sehat, untuk melakukan analisis suatu biaya, walaupun jumlah seluruh biaya adalah sangat penting, tetapi biaya per satuan atau biayarata-rata (Average Cost) adalah lebih penting bagi suatu pelakuusaha. Biaya per satuan jangka pendek yang

dipertimbangkan adalah biaya tetap rata-rata, biaya variabel rata-rata, biaya rata-rata, dan biaya marginal.

Biaya tetap rata-rata (Average Fixed Cost - AFC) adalah jumlah seluruh biaya tetap persatuan output, atau total biaya tetap dibagi dengan jumlah output yang dihasilkan. Biaya variabel rata-rata (Average Variable Cost - AVC) adalah biaya variabel per satuan output, atau total biaya variabel dibagi jumlah output yang dihasilkan. Biaya rata-rata (Average Cost - AC) adalah jumlah seluruh biaya per satuan output. Oleh karena itu AC adalah sama dengan AFC ditambah AVC. Adapun biaya marginal (Marginal Cost - MC) adalah merupakan tambahan biaya total (TC) akibat perubahan per satuan output. Menurut teori biaya produksi, biaya marginal adalah kenaikan biaya produksi yang dikeluarkan untuk menambah produksi sebanyak satu unit. Dengan demikian, berdasarkan kepada definisi ini, biaya marginal dapat dicari dengan menggunakan rumus:

$$MC_n = TC_n - TC_{n-1}$$

Dimana:

MC_n adalah biaya marginal produksi ke- n ,

TC_n adalah biaya total pada waktu jumlah produksi adalah n dan TC_{n-1} adalah biaya total pada waktu jumlah produksi adalah $n-1$

Akan tetapi pada umumnya pertambahan satu unit faktor produksi akan menambah beberapa unit produksi. Sebagai contoh, misalkan jumlah tenaga kerja bertambah dari 2 menjadi 4, maka produksi bertambah dari 6 menjadi 12 unit (jadi bertambah 6 unit) dan biaya produksi bertambah sebanyak Rp. 50.000,00 yaitu dari sebanyak Rp. 150.000,00 menjadi Rp. 200.000,00. Dengan demikian biaya marginal adalah $\text{Rp. } 50.000,00 / 6 \text{ unit} = \text{Rp. } 8.333$.

Contoh ini menunjukkan bahwa adakalanya persamaan diatas adalah kurang praktis untuk menghitung biaya marjinal. Oleh karena itu persamaan yang baru saja diterangkan diatas hanya digunakan apabila tabel/data yang diberi menunjukkan perubahan berbagai biaya apabila produksi tetap mengalami pertambahan sebanyak satu unit. Apabila rumus seperti yang telah diterangkan sebelum ini tidak dapat digunakan, rumus yang akan digunakan untuk menghitung biaya marjinal adalah:

$$MC = \frac{\partial TC}{\partial Q_t}$$

Dimana :

MC adalah biaya marjinal produksi ke-n,

∂TC adalah pertambahan jumlah biaya total produksi

∂Q_t adalah pertambahan jumlah produksi.

5. Sistem Perhitungan Biaya Pokok Angkutan Metode pendekatan yang digunakan

Perum DAMRI menggunakan perhitungan biaya pokok angkutan berdasarkan pendekatan *full costing*, yaitu dengan metode perhitungan biaya yang menggunakan konsep biaya variabel dan alokasi (pembebanan) biaya tetap.

Biaya Variabel dan biaya tetap.

Biaya Variabel (BV) adalah biaya yang berubah-ubah sebanding dengan tingkat dan volume produksi serta tingkat pelayanan. Sedangkan biaya tetap (BT) adalah biaya yang tidak berpengaruh oleh perubahan tingkat dan volume produksi serta tingkat pelayanan. Klasifikasi biaya menurut perusahaan yaitu biaya yang diklasifikasikan menurut jenis biaya sesuai *chart of account*/kode rekening/pos pembukuan. Alokasi biaya adalah alokasi biaya historis (*historical cost*) ke pusat pelayanan/ pendapatan menurut dasar perbandingan alokasi yang paling dominan. Alokasi

biaya tersebut selain dapat digunakan untuk menghitung biaya pokok angkutan yang terjual, juga dapat digunakan untuk mengukur efisiensi pada setiap pusat pelayanan.

Spesifikasi Sistem biaya Pokok Angkutan.

Spesifikasi sistem biaya pokok Perum DAMRI lebih didasarkan pada biaya standard daripada pendekatan akuntansi. Hal ini dikarenakan data akuntansi hanya menyajikan data biaya tidak langsung (gaji pegawai kantor) secara keseluruhan dan tidak menyajikan data biaya gaji yang dibebankan pada unit bus pada setiap operasi. Biaya Pokok Angkutan Perum DAMRI dihitung berdasarkan Spesifikasi per jenis pelayanan / kendaraan dan tidak secara generalisasi/ secara keseluruhan dikarenakan kondisi medan dan kendala geografis UPT di seluruh Indonesia berbeda-beda.

Spesifikasi Pelayanan.

Agar dapat mengarah pada perhitungan biaya secara spesifikasi perjenis pusat pelayanan angkutan, maka keseluruhan jenis pelayanan angkutan Perum DAMRI dipisahkan kedalam 6 jenis pusat pelayanan (segmen usaha) yaitu : Bus Kota; Antar Kota; Antar Negara; Wisata; Bandara; Mobil Barang; serta Perintis

a. Perintis dan Antar Kota

Pelayanan angkutan penumpang dengan bus yang terbagi atas 6 (enam) regional yaitu:

Regional I	: Jawa, Sumatera, Bali
Regional II	: NTB, NTT, Timor-Timur
Regional III	: Kalimantan
Regional IV	: Sulawesi
Regional V	: Maluku
Regional VI	: Irian Jaya

b. Bus Kota

Pelayanan angkutan massal di perkotaan dengan melayani trayek-trayek didalam kota yang terbagi atas:

- 1) Bus Medium (Ekonomi dan Non Ekonomi)
 - 2) Bus Besar (Ekonomi dan Non Ekonomi)
- c. Paket
Pelayanan angkutan barang hantaran dengan menggunakan truck box.
- d. Wisata
Pelayanan angkutan borongan / charter untuk wisata dalam kota dan luar kota.
- e. Bandara
Pelayanan angkutan yang merupakan perpanjangan moda transportasi udara, melayani penumpang dari dan ke bandara.

Faktor-faktor yang mempengaruhi produksi :

1. Faktor-faktor yang mempengaruhi produksi di Perum Damri adalah:Rit	10. Kapasitas Angkut: Angkutan Kotadan Antar Kota
2. Waktu tempuh/rit	11. Kapasitas Tersedia: Angkutan Kotadan Antar Kota
3. Jarak tempuh/rit	12. Penumpang Diangkut : AngkutanKota dan Antar Kota
4. Jarak tempuh/hari	13. Seat-Km (Pnp-Km)
5. Frekuensi	14. Load Factor
6. Frekuensi/hari	15. Perumusan Produksi:
7. Kapasitas tempat duduk	a. Seat Capacity Km (Pnp-kmtersedia)
8. Kapasitan terjual	b. Pnp-Km (Pnp-km terjual)
9. Hari Operasi/bulan	c. Ton Km
10. Prasarana angkutan jalan	d. Pnp-Orang
11. Empty Km	e. Km
12. Km efektif	

Penyusunan Perumusan Produksi dipergunakan asumsi sebagai berikut:

- a. Produksi Km (Km Tempuh)
Km-tempuh angkutan penumpang diperoleh dari perhitungan:
 $\text{Jumlah bus SO} \times \text{Frekuensi rit/hari} \times \text{hari operasi} \times \text{Km/rit}$
- b. Produksi Pnp-orang (pnp-diangkut)
Jumlah rit diperoleh dari perhitungan : $\text{Jumlah bus SO} \times \text{Frekuensi} \times \text{hari operasi}$
- c. Produksi Pnp-orang (pnp-diangkut)
Jumlah penumpang orang diperoleh dari perhitungan :
 $\text{Jumlah bus SO} \times \text{Frekuensi} \times \text{hari operasi} \times \text{tempat duduk terjual/tersedia atauper rit.}$
- d. Produksi Pnp-Km (seat-km)
Jumlah seat-Km diperoleh dari perhitungan:
 $\text{Jumlah bus SO} \times \text{Frekuensi} \times \text{hari operasi} / \text{bulan} \times \text{jarak tempuh per rit} \times \text{tempat duduk terjual} / \text{tersedia per rit.}$

Struktur Biaya di Perum Damri

Perhitungan biaya pokok angkutan memerlukan penentuan struktur biaya. Struktur biaya di Perum Damri dapat dibedakan sebagai struktur biaya menurut akuntansi dan struktur biaya penghitungan harga pokok angkutan.

Struktur Biaya Menurut Akuntansi

- a. Biaya Langsung Kilometer
Biaya langsung kilometer adalah biaya yang terjadi dan terkait langsung dengan tingkat produksi kilometer yang dihasilkan pada suatu operasi bus, meliputi: 1) Biaya Ban L / D; 2) Biaya Ban Vulkanisir; 3) Biaya Bahan Bakar Minyak; 4) Biaya Pelumas; 5) Biaya Tambal Ban; 6) Biaya Ongkos Angkut Bahan Bakar Minyak; 7) Biaya Perawatan Kendaraan I yang mencakup: Pencucian, Revisi engine dan cat body, Material anti karat body dan air radiator, Penggantian peralatan dan perlengkapan, Penggantian

material/spareparts, Suku cadang yang diperbaiki, Bengkel Damri, Bengkel luar.

b. Biaya Langsung Bus

Biaya langsung bus adalah biaya yang terjadi pada saat bus tersebut beroperasi pada suatu periode waktu tertentu, meliputi: 1) Penyusutan; 2) Gaji tenaga crew; 3) Uang dinas jalan crew; 4) Biaya kendaraan akibat kecelakaan

c. Biaya Tidak Langsung

Biaya tidak langsung adalah biaya yang terjadi tidak terkait dan dipengaruhi oleh tingkat volume dan produksi angkutan bus, meliputi: 1) Gaji tenaga teknik; 2) Gaji administrasi pemimpin; 3) Asuransi pegawai; 4) Asuransi kendaraan; 5) Surat-surat kendaraan; 6) Pajak kendaraan; 7) Perawatan mesin bengkel; 8) Bengkel induk; 9) Ongkos kantor; 10) Perjalanan dinas; 11) Biaya kendaraan dinas; 12) Perawatan bangunan dan inventaris; 13) Pajak lain-lain; 14) Asuransi bangunan; 15) Penyusutan alat penunjang; 16) Biaya umum lain-lain; 17) Biaya pelayanan penumpang; 18) Biaya promosi; 19) Biaya terminal dan standplaat

Struktur Biaya dalam Perhitungan Biaya Pokok Angkutan Perum Damri

a. Konsep Biaya Pokok Angkutan Perum Damri

Biaya pokok angkutan Perum Damri disusun dan diperhitungkan berdasarkan konsep biaya yang sesuai dengan kebutuhan manajerial (**biaya standart**) dan bukan biaya realisasi, melainkan merupakan **biaya perkiraan (Future Cost)** yang disusun secara teliti, dengan tujuan untuk digunakan sebagai alat ukur biaya. Biaya standart dibagi menjadi 3 (tiga):

- 1) Standard kuantitas (*quantity standard*)
- 2) Standard harga (*price standard*)
- 3) Standard frekuensi (*frekuensi standard*)

Dalam perhitungan biaya pokok angkutan Perum Damri dipisahkan antara biaya langsung (variable) dan biaya tidak langsung (tetap) yang masing-masing dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Biaya langsung (variabel): meliputi semua unsur biaya yang secara menyeluruh berfluktuasi dan diperhitungkan atas dasar volume produksi dan pelayanan.
 - 2) Biaya tidak langsung (tetap): meliputi semua unsur biaya yang tidak berfluktuasi terhadap volume produksi dan pelayanan dalam tingkat (range) produksi atau kapasitas maksimal (yang tersedia) untuk dasar perhitungan biaya.
- b. Komponen Biaya Langsung:
- Biaya langsung (variabel) pada suatu pelayanan / operasi angkutan bus pada Perum Damri terdiri atas:
- 1) Biaya penyusutan alat produksi (bus), faktor-faktor yang mempengaruhi adalah: 1) Harga perolehan alat produksi (bus); 2) Nilai sisa aktiva tetap pada saat selesainya masa manfaat ekonomis (residu); 3) Taksiran masa manfaat ekonomis kendaraan
 - 2) Biaya bunga modal adalah biaya bunga atas hasil nilai perolehan dikali beban bunga 1 (satu) tahun.
 - 3) Biaya awak kendaraan yang meliputi: Gaji, Uang dinas jalan, Tunjangan sosial yang terdiri atas: Asuransi dana pension, Pengobatan, Pakaian dinas, ASTEK, Pangan
 - 4) Biaya bahan bakar minyak
 - 5) Biaya pemakaian ban
Biaya pemeliharaan / reparasi kendaraan yang meliputi: Service besar, Service kecil, *Overhoull* mesin, *Overhoull* body, Penambahan olie mesin, Biaya cuci bus
 - 6) Biaya retribusi terminal
 - 7) Biaya PKB / STNK
 - 8) Biaya keur kendaraan

- 9) Biaya asuransi kendaraan
- c. Komponen Biaya Tidak Langsung
 - 1) Biaya pegawai kantor meliputi: Gaji, Uang transport dan lembur, Tunjangan sosial yang terdiri atas: Asuransi dana pension, Pengobatan, Pakaian dinas, ASTEK, pangan
 - 2) Biaya pengelolaan meliputi: penyusutan biaya kantor, penyusutan bangunan pool dan bengkel, penyusutan peralatan kantor, penyusutan peralatan pool dan bengkel, pemeliharaan kantor, bengkel dan peralatannya, administrasi kantor, listrik, air dan telepon, perjalanan dinas, pajak bumi dan bangunan, biaya ijin usaha, biaya ijin trayek, biaya lain-lain

Biaya pengelolaan dihitung berdasarkan asumsi atau jumlah bus SGO yang terdapat pada suatu unit pelaksanaan teknis, disamping juga melihat jumlah bus berdasarkan jenis/type jenis kendaraan dan jenis pelayanan. Sehingga alokasi beban biaya pengelolaan merupakan konversi dari jumlah bus dari jenis pelayanan dan type / jenis kendaraan yang dimiliki. Beban biaya langsung dialokasikan kepada jumlah bus SGO yang dimiliki dengan konversi atas jumlah bus per jenis / type kendaraan dan jenis pelayanan yang dimiliki.

Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penyusunan Perhitungan Biaya Pokok Angkutan Perum Damri adalah: Faktor-faktor yang mempengaruhi penyusunan perhitungan biaya pokok angkutan perum Damri adalah nilai susut kendaraan, ban, spareparts, bahan bakar, minyak pelumas, biaya pegawai, bunga kredit bank

Tabel 1. Metode dan Asumsi Perhitungan Harga Pokok
Angkutan

NO	KOMPONEN BIAYA	METODE PERHITUNGAN	ASUMSI YANG DIGUNAKAN
I	BIAYA LANGSUNG		
a	BIAYA TETAP		
1	Penyusutan	$\frac{\text{Harga Bus} - \text{Nilai Residu}}{\text{Masa Penyusutan}}$	Harga Bus -Harga Chasis = -Harga Karoseri = Rp 120.000.000,- -BBN = Rp 13.200.000,- Nilai Residu 20% Masa Penyusutan 5 tahun
2	Bunga Modal	Rumus	-Jumlah pinjaman = 75% dari harga bus -Tingkat bunga / tahun = 18 % -N = Masa pinjaman = 5 tahun
3	Biaya Awak Bus	Gaji awak bus/orang/bulan x jumlah awak bus x 12 bulan	-Gaji Awak: Sopir Rp 200.000,- /bulan
4	Pajak Kendaraan	Per tahun / bus	Kondektur Rp 125.000,- /bulan -Tunjangan Pengobatan Rp 50.000,- /bulan Pakaian Dinas Rp 150.000,-/tahun ASTEK Rp 4.000,- /bulan Pajak kendaraan diasuransikan 0,5% dari harga bus
5	Biaya KIR	Sebanyak 2 kali / tahun	Rp 100.000,- / sekali KIR
6	Retribusi Terminal	Per hari / bus	Rp 6.000,- / hari / bus
7	Asuransi Bus	Pertahun / bus	Premi asuransi sebesar 2,5% dari harga bus

NO	KOMPONEN BIAYA	METODE PERHITUNGAN	ASUMSI YANG DIGUNAKAN
B	BIAYA VARIABEL		
1	Biaya Awak Bus (Tunjangan kerja operasi)	Per hari / orang	Tunjangan Kerja Operasi -Sopir 25% dari gaji
2	BBM	Penggunaan BBM 3 Km /liter	-kondektur 20% dari gaji Harga BBM Rp 1.650,- /liter
3	Ban	Penggunaan ban setiappemakaian 35.000 Km	Menggunakan 6 buah ban denganharga Rp 1.300.000,- / set
4	Biaya pemeliharaan		
	a. Servis kecil	Dilakukan setiap 5.000 Km	-Biaya bahan : oli mesin, oli gardan, oli transmisi, gemuk
	b. Servis besar	Dilakukan setiap 15.000Km	-Biaya bahan (jenis oli dan gemuk, didasarkan pada harga Pertamina) -Biaya bahan lainnya: * Filter Oli = Rp 25.000,-/buah * Filter Utara = Rp 130.000,- /buah
	c. Overhoul Mesin	Dilakukan setiap 30.000 Km	Biaya overhoul mesin diasumsikan 5% dari harga chasis
	d. Overhoul Bodi	Dilakukan setiap 300.0000 Km	Diasumsikan sebesar 9% dari harga karoseri
	e. Penggantian Suku Cadang		Diasumsikan sebesar 2% dari harga chasis
	f. Pemeliharaan Bodi		Diasumsikan sebesar 0.5% dari harga karoseri
II	BIAYA TIDAK LANGSUNG		
A	BIAYA TETAP		

NO	KOMPONEN BIAYA	METODE PERHITUNGAN	ASUMSI YANG DIGUNAKAN
		Gaji rata-rata/bulan x	
1	Biaya Pegawai Kantor	jumlah pegawai x 12 bulan	Gaji rata-rata Rp 400.000,- /bulan
2	Biaya Pengobatan		Tunjangan: Pengobatan : Rp 50.000,-/bulan Pakaian Dinas : Rp 75.000,-/bulan ASTEK : Rp 4.000,-/bulan
3	a. Penyusutan Bangunan Kantor	Per tahun	Bangunan kantor dinilai Rp 10.000.000,-
	b. Penyusutan Bangunan Pool dan Bengkel	Per tahun	Bangunan pool dan bengkel dinilai Rp 15.000.000,-
	c. Penyusutan Peralatan Kantor	Per tahun	Peralatan kantor dinilai Rp 5.000.000,-
	d. Penyusutan Peralatan pool dan bengkel	Per tahun	Peralatan pool dan bengkel dinilai Rp 5.000.000,-
	e. Pemeliharaan kantor, bengkel dan peralatannya	Per tahun	Diasumsikan sebesar Rp 5.000.000,-
B.	BIAYA VARIABEL		
	Biaya Pegawai Kantor		
1	(Tunjangan Kerja Operasi)		Diasumsikan Rp 12.000.000,-
2	Biaya pengelolaan		
	a. Biaya Pemeliharaan Kantor	Per tahun	Diasumsikan Rp 12.000.000,-
	b. Listrik, Air, Telepon, dll	Per tahun	Diasumsikan Rp 12.000.000,-
	c. Perjalanan Dinas	Per tahun	Diasumsikan Rp 5.000.000,-
	d. Pajak Bumi dan Bangunan	Per tahun	Diasumsikan Rp 500.000,-

NO	KOMPONEN BIAYA	METODE PERHITUNGAN	ASUMSI YANG DIGUNAKAN
e.	Biaya Izin Usaha	Per tahun	Diasumsikan Rp 2.500.000,-
f.	Biaya Izin Trayek	Per tahun	Diasumsikan Rp 2.500.000,

Perhitungan Biaya Pokok Angkutan Antar Kota Kelas Ekonomi dengan Mobil Bus Umum

Karakteristik Kendaraan

Karakteristik kendaraan yang digunakan dalam operasional angkutan antar kota di PERUM DAMRI adalah kendaraan dengan Type Bus Besar Single Decker, yang digunakan untuk layanan angkutan antar kota kelas ekonomi dengan kapasitas angkut sebanyak 54 penumpang.

Operasional (Produksi) Per Bus

Masing-masing Bus memiliki data operasional (produksi) sebagai berikut:

Tabel 2. Data Operasional Bus

1	Km tempuh per rit	500 Km
2	Frekuensi	1 rit
3	Km Tempuh per hari	500 Km
4	Hari Operasi per bulan	25 hari
5	Hari Operasi per tahun	300 hari
6	Km-tempuh per bulan	12.500 Km
7	Km-tempuh per tahun	150.000 Km
8	Seat Km per rit	27.000 seat Km
9	Seat Km per hari	27.000 seat Km
10	Seat Km per bulan	675.000 seat Km
11	Seat Km per tahun	8.100.000 seat Km

Biaya per Seat Km

Biaya per seat KM terbentuk dari penjumlahan biaya langsung dan biaya tidaklangsung.

Biaya langsung terdiri atas:

1. Biaya Penyusutan

- | | |
|-------------------------|-------------------|
| a. Harga Kendaraan (HK) | Rp. 552.420.000,- |
| b. Chassis | Rp. 357.000.000,- |
| c. Karoseri | Rp. 145.200.000,- |
| d. BBN | Rp. 550.220.000,- |
| e. Masa Susut (MS) | 5 tahun |
| f. Nilai Residu (NR) | Rp. 110.484.000,- |

Berdasarkan data di atas maka biaya penyusutan per seat Km dapat dihitung menggunakan persamaan: $\frac{HK-NR}{ST \times MS}$ per seat Km sebesar Rp. 10,91. dan diperoleh hasil bahwa biaya penyusutan

2. Biaya Bunga Modal

- | | |
|--|-------------------|
| a. Tingkat Bunga per tahun (I) | 14 % |
| b. Harga Bus per buah (dibiayai dari pinjaman) | Rp. 414.315.000,- |

Berdasarkan data di atas maka dapat dihitung biaya bunga modal per seat Km menggunakan persamaan: $\frac{N+1}{2} \times \frac{HK \times 75 \times I}{PST \times N}$ dan diperoleh hasil bahwa biaya bunga modal per seat Km sebesar Rp. 2,30.

3. Biaya Awak Kendaraan/Bus

Susunan Awak Kendaraan terdiri atas supir sebanyak 1 orang dan kondektur sebanyak 1 orang. Sedangkan Gaji dan Tunjangan terdiri atas:

- | | |
|-------------------------------------|-----------------|
| a. Gaji/Upah per bulan | |
| 1) Supir per bulan | Rp. 375.000,- |
| 2) Kondektur per orang | Rp. 275.000,- |
| 3) Gaji per tahun | Rp. 9.360.000,- |
| b. Uang Dinas Jalan (TKO) per bulan | |
| 1) Supir per bulan | Rp. 1.250.000,- |
| 2) Kondektur per orang | Rp. 750.000,- |

3) TKO per tahun	Rp. 28.800.000,-
c. Tunjangan Sosial	
1) Pengobatan	
per orang per bulan	Rp. 200.000,-
per tahun	Rp. 5.760.000,-
2) Pakaian Dinas	
per orang per bulan	Rp. 4.000,-
per tahun	Rp. 115.200,-

Berdasarkan data diatas maka biaya awak bus per tahun sebesar

4. Biaya BBM
 - a. Penggunaan BBM (liter) 3 km/liter
 - b. Penggunaan BBM per hari 167 liter
 - c. Harga BBm per liter Rp. 1.650,-
 - d. Biaya BBM per bus per hari Rp. 275.000,-
 - e. Biaya BBM per seat per km Rp. 10,19

5. Biaya Ban
 - a. Penggunaan Ban per bus 6 buah
 - b. Daya Tahan Ban (Km) 35.000 km
 - c. Harga Ban per buah Rp. 1.350.000,-
 - d. Harga ban per bus per hari Rp. 8.100.000,-
 - e. Biaya Ban per seat km Rp. 4,29

6. Biaya Pemeliharaan/Reparasi Kendaraan
 - a. Service kecil
 Dilakukan Setiap 5.000 km Biaya bahan, meliputi:
 - Olie mesin (18 liter @ Rp. 11.500,-) Rp. 207.000,-
 - Gemuk (1 liter @ Rp. 30.000,-) Rp. 30.000,-
 - Upah Kerja Service per seat km
 (Rp. 487.000,-:250.000 km) Rp. 1,80
 - b. Service besar
 Dilakukan Setiap 15.000 km Biaya bahan, meliputi:
 - Olie mesin (18 liter @ Rp. 11.500,-) Rp. 207.000,-
 - Olie garden (6 liter @ Rp. 11.500,-) Rp. 69.000,-

Olie transmisi (5 liter @ Rp. 11.500,-)	Rp. 57.500,-
Gemuk (1,0 liter @ Rp. 30.000)	Rp. 30.000,-
Minyak rem (1 liter @ Rp. 25.000,-)	Rp. 25.000,-
Filter Oli (1 buah @ Rp. 55.000,-)	Rp. 55.000,-
Filter Udara (1 buah @ Rp. 175.000,-)	Rp. 175.000,-
c. Upah Kerja Service	Rp. 175.000,-
d. Biaya Service	Rp. 618.500,-
e. Biaya Service per seat km	Rp. 0,76
f. Overhoul mesin	
Dilakukan Setiap	400.000 km
Biaya overhoul (5% x harga chasis)	Rp.178.500.000,-
Biaya per seat km	Rp. 8,26
g. Overhoul body	
Dilakukan Setiap	400.000 km
Biaya overhoul (9% x harga bus)	Rp. 49.717.800,-
Biaya per seat km	Rp. 2,30,-
h. Penambahan Olie mesin	
Penambahan per hari	1 liter
Harga olie per liter	Rp. 11.500,-
Biaya tambahan olie per hari	Rp. 11.500,-
Biaya per seat km	Rp. 0,43,-
i. Biaya Cuci bus	
Biaya per hari	Rp. 5.000,-
Biaya per seat km	Rp. 0,19,-
j. Penggantian SC (2% x harga chasis)	Rp. 7.140.000,-
Biaya per seat km	Rp. 0,88
k. Pemeliharaan Body	
(0,5% dari harga karoseri)	Rp. 7.260.000,-
Biaya per seat-km	Rp. 0,88
l. Pemeliharaan dan Repair	Rp. 15,52 per seat
km	
7. Biaya Retribusi Terminal	
SPE per hari per bus	Rp. 6.000,-
SPE per seat km	Rp. 0,22
8. Biaya BKB (STNK) PKB per tahun per bus	Rp. 27.621.000,-

(0,5 dari harga kendaraan)PKB per seat km Rp. 3,41

9. Biaya Keur Bus

Keur per tahun per bus	2 kali
Biaya per sekali keur	Rp. 100.000,-
Biaya keur per tahun per bus	Rp. 200.000,-
Biaya keur per seat km	Rp. 0,025

10. Biaya Asuransi Kendaraan

Premi per bus per tahun Rp. 13.810.500,-(2,5 x harga bus)

Biaya asuransi per seat km Rp. 1,71

Biaya Tidak Langsung terdiri atas:

a. Biaya Pegawai Kantor

Pegawai kantor berjumlah 11 orang terdiri atas 1 orang Direksi; 3 orang bagian Adm. Dan Keuangan; 4 orang bagian Operasi; serta 3 orang bagian teknik.

1) Gaji dan Tunjangan

a) Gaji / Upah

Rata-rata per orang per tahun	Rp. 575.000,-
Gaji per tahun	Rp. 75.900.000,-

b) Transport

Rata-rata per orang per tahun	Rp.175.000,-
TKO per tahun	Rp. 23.100.000,-

c) Tunjangan SosialPengobatan

per orang per bulan	Rp. 200.000,-
per bulan	Rp. 26.400.000,-

Pakaian Dinas:

per orang per bulan	2 stel
Harga per stel	Rp. 80.000,-
Biaya per orang per tahun	Rp. 1.760.000,-

ASTEK

Per orang per bulan	Rp. 5.750,-
Per tahun	Rp. 759.000,-

2) Biaya Pegawai per tahun Rp. 127.919.000,-

Biaya pegawai per pnp Rp. 1,75

3) Biaya Pengelolaan

a) Nilai Penyusutan Bangunan Kantor

- Rp. 15.000.000,-
 Nilai Penyusutan per tahun Rp. 750.000,-
 b) Nilai Penyusutan Bangunan Pool dan Bengkel
 Rp. 25.000.000,-
 Nilai Penyusutan per tahun Rp. 1.250.000,-
 c) Nilai Penyusutan Peralatan Kantor Rp. 6.500.000,-
 d) Nilai Penyusutan per tahun Rp. 2.166.667,-
 e) Nilai Penyusutan Peralatan Pool dan Bangkel
 Rp. 7.000.000,-
 f) Nilai Penyusutan per tahun Rp. 2.333.333,-
 g) Pemeliharaan Kantor, Bengkel, dan Peralatan
 Rp. 6.500.000,-
 h) Biaya Adm. Kantor per tahun Rp. 12.000.000,-
 i) Biaya Listrik, Air, dan Telepon per tahun
 Rp. 12.000.000,-
 j) Biaya Perjalanan Dinas per tahun Rp. 5.000.000,-
 k) Pajak Bumi dan Bangunan Rp. 750.000,-
 l) Biaya Izin Usaha Rp. 2.500.000,-
 m) Biaya Izin Trayek Rp. 2.500.000,-
 n) Biaya Lain-Lain Rp. 2.500.000,-
 Berdasarkan data di atas, maka total Biaya
 Pengelolaan per tahun adalah sebesar Rp.
 50.250.000,-
 4) Biaya Tidak Langsung per tahun Rp.178.169.000,-
 5) Jumlah Bus SGO sebanyak 10 bus dan Bus SO (90%
 dari SGO)sebanyak 9 bus.
 6) Produksi seat km per tahun bus SO Rp. 72.900.000,-
 Sehingga berdasarkan data di atas biaya tidak
 langsung per seat km adalahsebesar Rp. 2,44.

Rekapitulasi Biaya Per Seat-Km (LF = 100%)

Biaya Langsung per seat Km dengan *load factor* 100%
 adalah sebesar Rp. 56,05. Biaya tersebut terbentuk atas
 akumulasi biaya langsung yang terdiri atas:

- | | |
|---------------------|----------|
| a. Biaya Penyusutan | Rp 10.91 |
| b. Biaya Bung Modal | Rp 4.30 |

c. Biaya Awak Bus	Rp	5.48
d. Biaya BBM	Rp	10.19
e. Biaya Ban	Rp	4.29
f. Biaya Pemeliharaan Kendaraan	Rp	15.52
g. Biaya Terminasi	Rp	0.22
h. Biaya PKB (STNK)	Rp	3.41
i. Biaya Keur Bus	Rp	0.02
j. Biaya Asuransi	Rp	1.71
Jumlah	Rp	56.05

Sedangkan biaya tidak langsung per seat Km dengan *load factor* 100% sebesar Rp. 2,44. Sehingga total biaya per seat Km dengan *load factor* 100% adalah penjumlahan dari biaya langsung + biaya tidak langsung yaitu: Rp 56.05 + Rp. 2,44 hasilnya adalah Rp. 58,49.

Perhitungan Biaya Pokok Angkutan Antar Kota Kelas Ekonomi dengan Mobil Bus Umum Berdasarkan Pendekatan *Marginal Cost Pricing*

Tarif bus kota menurut *marginal cost pricing* terjadi pada saat harga (*Price*) = *Marginal Cost*, dengan persamaan :

$$MC = \frac{\partial TC}{\partial Q_t}$$

Dimana :

MC= Marginal Cost TC = Total Cost

Q_t = Tingkat Permintaan

Berdasarkan data yang ada, dapat dihitung tarif layanan bus umum kelas ekonomi berdasarkan pendekatan *Marginal Cost Pricing* sebagai berikut:

Biaya langsung pada proses penyediaan layanan transportasi bus kota Damri KotaXYZ terdiri atas:

**Tabel 3. Biaya langsung/tahun Layanan Transportasi Perum
Damri Kota XYZ**

No	Uraian Biaya	Jumlah
1	Biaya Penyusutan	Rp 88,387,200
2	Biaya Bunga Modal	Rp 58,004,100
3	Biaya Awak Bus	Rp 44,419,200
4	Biaya BBM	Rp 99,000,000
5	Biaya Ban	Rp 8,000,000
6	Biaya Pemeliharaan Kendaraan	Rp 249,662,800
7	Biaya Terminasi	Rp 2,160,000
8	Biaya PKB (STNK)	Rp 27,621,000
9	Biaya Keur Bus	Rp 2,000,000
10	Biaya Asuransi	Rp 13,810,500
JUMLAH		Rp 593,064,800

Biaya tidak langsung pada proses penyediaan layanan transportasi bus kota DamriKota XYZ terdiri atas:

**Tabel 4 Biaya tidak langsung/tahun Layanan Transportasi di
Perum Damri Kota XYZ**

No	Uraian Biaya	Jumlah
1	Biaya Pegawai Kantor	Rp 127,919,000
2	Biaya Pengelolaan	Rp 50,250,000
JUMLAH		Rp 178,169,000

Sehingga total cost untuk layanan transportasi di Perum Damri adalah sebesar

**Tabel 5 Total Cost/tahun Layanan Transportasi Perum
Damri Kota XYZ**

No	Uraian Biaya		Jumlah
1	Biaya Langsung	Rp	593,064,800
2	Biaya Tidak Langsung	Rp	178,169,000
	JUMLAH	Rp	771,233,800

Apabila operasional (produksi) per bus umum adalah sebanyak 8.100.000 seat Km per tahun dengan total cost sebesar Rp. 771.233.800,- maka biaya per seat kmnya adalah Rp. 91.82. Biaya ini terbentuk dalam kondisi *load factornya* sebesar 100%. Namun pada hari-hari tertentu serta pada jam-jam sibuk, misalnya pada hari- hari menjelang liburan atau *week end* serta pada jam berangkat dan pulang sekolah/kantor *load factornya* akan lebih dari 100%. Apabila *load factor* lebih dari 100% maka *total costnya* akan semakin menurun, hal ini berdampak pada manfaat yang diterima konsumen (penumpang) yang juga akan semakin menurun. Kondisi ini disebabkan bahwa standar layanan transportasi disediakan untuk kapasitas *load factor* 100% (sesuai kursi yang tersedia), sehingga apabila penumpang melebihi kursi yang tersedia (*load factor > 100%*) maka ada penumpang yang tidak mendapatkan tempat duduk padahal yang bersangkutan dibebani harga karcis yang sama dengan penumpang yang mendapat tempat duduk dengan kata lain tarif yang dibebankan pada penumpang (pelanggan) harus sesuai dengan manfaat (fasilitas) sosial yang diterima penumpang tersebut.

Konsep *Marginal Cost Pricing* menawarkan penetapan tarif dengan mempertimbangkan manfaat sosial yang diterima oleh pelanggan, sehingga apabila ada penambahan tarif maka selayaknya konsumen memperoleh tambahan manfaat sosial. Berdasarkan MCP ini, Perum Damri dapat memungut dengan tarif yang sama apabila konsumen mendapatkan standar pelayanan yang sama, apabila ada penurunan standar pelayanan, maka seharusnya pembebanan tarif dibedakan. Oleh karena itu berdasarkan pendekatan *Marginal Cost Pricing*,

setiap perubahan tarif yang ditetapkan oleh Perum Damri maka seharusnya diikuti dengan perubahan manfaat (fasilitas) sosial yang diterima oleh pelanggan atau sebaliknya, jika Perum Damri tidak bisa menyediakan manfaat (fasilitas) sosial yang maksimal maka harus ada kebijakan penyesuaian tarif dengan manfaat yang diterima.

BAB III

AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Peran utama akuntansi manajemen sektor publik adalah menyediakan informasi akuntansi yang akan digunakan oleh manajer publik dalam melakukan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Akuntansi manajemen merupakan bagian dari suatu sistem pengendalian manajemen yang integral. Akuntansi manajemen erat kaitannya dengan formulasi strategi dan penentuan indikator kinerja organisasi.

Ada banyak sekali macam-macam akuntansi, seperti diartikel sebelumnya yaitu akuntansi keuangan. Kemudian di artikel ini kita akan mencoba membahas tentang akuntansi manajemen sektor publik. Salah satu peran utama dari manajemen sektor publik ialah memberikan informasi akuntansi yang akan dipakai oleh manajer sektor publik untuk melakukan fungsi perencanaan serta pengendalian perusahaan/organisasi.

B. Definisi Umum Akuntansi Manajemen

Akuntansi manajemen sendiri merupakan salah satu dari sistem pengendalian manajemen yang bersifat integral, Menurut Institute of Management Accountants tahun 1981 memiliki definisi akuntansi manajemen sebagai suatu proses untuk pengidentifikasian, pengukuran, pengendalian, pengakumulasian, penyiapan, pengkomunikasian informasi keuangan/finansial, serta penginterpretasian keuangan yang tentunya akan digunakan oleh bagian manajemen perencanaan, evaluasi dan pengendalian organisasi dan untuk menjamin supaya sumber daya yang digunakan secara akurat dan tepat. Sedangkan definisi akuntansi manajemen menurut *Statements on Management Accounting 1A* adalah: "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.”

Pada intinya adalah akuntansi manajemen sektor publik tidak memiliki perbedaan yang mencolok dengan prinsip-prinsip manajemen di sektor swasta. Tetapi yang harus digaris bawahi ialah sektor publik memiliki perbedaan pada karakteristik serta sifat dibandingkan dengan sektor swasta, sehingga penerapannya tidak dapat langsung diterapkan tanpa modifikasi terlebih dahulu. Peran akuntansi manajemen publik memang cukup penting / sakral karena memberikan informasi seputas akuntansi yang kredibel, relevan serta handal dapat dipercaya kepada pihak manajer sehingga manajer dapat melaksanakan fungsi pengendalian dan perencanaan organisasi dengan baik. Dalam organisasi sektor publik, perencanaan sudah dilakukan sejak dilakukannya perencanaan strategik, sedangkan pengendaliannya dilakukan terhadap / kepada pengendalian tugas / task control. Secara umum ada 6 peran akuntansi manajemen dalam sektor publik, yaitu : 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.

C. Peran Akuntansi Manajemen Sektor Publik

Dalam organisasi sektor publik, perencanaan dimulai sejak dilakukannya perencanaan strategik, sedangkan pengendalian dilakukan terhadap pengendalian tugas (task control). Peran akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik meliputi:

1. Perencanaan Strategik (strategic planning)

Dalam tahap pertama ini tim manajemen organisasi menyusun alternatif-alternatif program yang bisa mendukung strategi efektif organisasi. Peran akuntansi manajemen disini

ialah memberikan data / informasi akurat seputar akuntansi seperti cost of program serta cost of activity.

2. Pemberian Informasi Biaya

Tahap kedua adalah memberikan rincian biaya sedetail mungkin meliputi biaya input, output, serta biaya proses.

3. Penilaian investasi

Tahap ketiga adalah penilaian investasi, fungsi ini memang lebih rumit jika dibanding dengan sektor swasta. Karena teknik-teknik yang digunakan dalam penilaian investasi berbeda dengan swasta. Organisasi swasta menysasar keuntungan sedangkan organisasi sektor publik tidak. Karena itulah pada tahap ini biasa menggunakan analisis efektifitas biaya (cost-effectiveness analysis).

4. Penganggaran

Peran keempat adalah penganggaran, akuntansi manajemen sektor publik diharapkan mampu berperan dalam memfasilitasi terciptanya anggaran publik yang lebih efektif terkait dengan 3 fungsi anggaran antara lain alat alokasi sumber daya publik, distribusi, serta stabilitas. Karena itulah akuntansi manajemen menjadi alat / tools vital dalam pengalokasian serta pendistribusian sumber dana publik kepada masyarakat secara tepat, efisien, adil, serta merata.

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

Akuntansi manajemen digunakan untuk menghitung berapa banyak pengeluaran / cost yang digunakan untuk membuat layanan / jasa publik, termasuk menghitung seberapa banyak subsidi yang diberikan untuk publik.

6. Penilaian kinerja

Akuntansi manajemen dibutuhkan untuk pengendalian sistem. Akuntansi manajemen digunakan untuk melakukan penilaian kinerja untuk mengukur seberapa besar tingkat efektivitas serta efisiensi organisasi guna mencapai tujuan yang sudah dicanangkan.

D. 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 tercapat. 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.

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

1. *Cost finding*, tahap ini pemerintah mengakumulasi data mengenai biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk/jasa pelayanan.
2. *Cost recording*, setelah dilakukan *cost finding*, tahap berikutnya adalah melakukan *cost recording* yang meliputi kegiatan pencatatan data ke sistem akuntansi organisasi.
3. *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.

4. *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;
 - 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 (*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,
 - c. Manajemen harus bersifat proaktif dalam melakukan penghematan biaya,
 - d. Keseriusan manajemen puncak merupakan penentu efektivitas program pengurangan biaya karena pada dasarnya manajemen biaya strategik merupakan *tone from the top*.
5. *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 diefisienkan 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 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 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 biaya 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 *intangible output* 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. Akuntansi manajemen sektor publik juga berfungsi untuk memfasilitasi dihasilkannya anggaran sektor publik yang efektif, efisien, dan ekonomis (*value for money budget*).

BAB IV

KONSEP VALUE FOR MONEY DALAM PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Value for Money merupakan sebuah konsep dalam pengukuran kinerja. Value for Money yaitu indikator kinerja sebuah sektor publik yang memberikan informasi apakah anggaran (dana) yang dibelanjakan menghasilkan suatu nilai tertentu bagi masyarakatnya. Indikator yang dimaksud adalah ekonomi, efisien, dan efektif. *Dalam aktivitas bisnis, value for money adalah* istilah yang banyak digunakan dalam proses *procurement*, yang merupakan proses penting dalam operasional bisnis. *Procurement* adalah proses untuk mendapatkan jasa atau barang yang diperlukan untuk keberhasilan operasional sambil memperoleh nilai dari uang. Sektor publik merupakan bidang yang sering dinilai sebagai sarang inefisiensi, pemborosan, sumber kebocoran dana, dan penuh dengan kerugian dari suatu institusi. Inilah yang menyebabkan munculnya tuntutan baru agar organisasi sektor publik dapat lebih memperhatikan *value for money* dalam menjalankan aktivitasnya.

B. Definisi *Value for Money*

Secara sederhana, dapat didefinisikan bahwa *value for money adalah* suatu konsep penilaian kinerja, khususnya dalam organisasi sektor publik, yang dilakukan berdasarkan tingkat keberhasilan suatu program kerja, dengan mengacu kepada tiga elemen utama yaitu ekonomi, efisiensi dan efektivitas. Dengan adanya **konsep value for money**, akan didapatkan berbagai informasi berupa indikator mengenai anggaran atau dana yang dibelanjakan menghasilkan nilai tertentu bagi masyarakatnya. Selain penilaian kinerja finansial, dalam konsep *value for money* terdapat pula penilaian yang

sifatnya non finansial, yaitu penilaian pada kualitas pelayanan dengan memperhatikan kualitas yang konsisten, yang dapat memenuhi ekspektasi pelanggan. Dapat diartikan bahwa *value for money* adalah sebuah rangkaian indikator yang unsur-unsurnya merupakan satu kesatuan dari input, output, dan outcome. *Value for money* menghendaki organisasi menjadi dapat memenuhi prinsip ekonomi, efisiensi dan efektivitas tersebut secara bersama-sama. Berikut beberapa definisi *value for money* dari beberapa ahli.

Menurut Nordiawan dan Hertianti (2010)

Value for money adalah indikator yang memberikan informasi kepada kita apakah anggaran atau dana yang dibelanjakan dapat menghasilkan suatu nilai tertentu bagi masyarakatnya.

Menurut Mahmudi (2015)

Value for money adalah konsep dalam organisasi sektor publik yang memiliki pengertian penghargaan terhadap nilai uang. Pengukuran kinerja *value for money* adalah pengukuran kinerja untuk mengukur ekonomi, efisiensi, dan efektivitas suatu kegiatan, program, dan organisasi.

Menurut Mardiasmo (2002)

Value for money adalah konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama, yakni ekonomi, efisiensi dan efektivitas.

Menurut Ardila (2015)

Value for money adalah suatu konsep untuk menilai kinerja suatu organisasi sektor publik yang tidak hanya di tinjau dari aspek keuangan saja, tetapi juga dapat ditinjau dari non keuangan untuk menilai tingkat keberhasilan suatu program kerja sektor publik.

C. Indikator *Value for Money*

Value for money adalah konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang didasarkan pada tiga elemen utama. Tiga elemen tersebut sering disebut juga dengan **indikator *value for money***, yaitu:

1. Ekonomi

Indikator *value for money* yang pertama adalah ekonomi, yaitu pemerolehan input dengan kualitas tertentu dengan harga yang terendah. Ekonomi merupakan perbandingan input dengan input value yang dinyatakan dalam satuan moneter yang secara umum terkait dengan sejauh mana organisasi sektor publik dapat meminimalisir *input resources* yang digunakan.

2. Efisiensi

Berikutnya, ada efisiensi, yaitu pencapaian output yang maksimum dengan input tertentu atau penggunaan input yang terendah untuk mencapai output tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan output/input yang dikaitkan dengan standar kinerja atau target yang telah ditetapkan.

3. Efektivitas

Indikator *value for money* yang terakhir adalah efektivitas, yaitu tingkat pencapaian hasil program dengan target yang telah ditetapkan secara sederhana, efektivitas merupakan perbandingan outcome dengan output. Selain itu, untuk dapat menghasilkan pencapaian tujuan dan sasaran, indikator *value for money* dibagi menjadi dua, yaitu:

a. Indikator Alokasi Biaya (Ekonomis dan Efisiensi)

Ekonomis artinya pembelian barang dan jasa dengan tingkat kualitas tertentu pada harga terbaik (*spending less*). Efisiensi artinya output tertentu dapat dicapai dengan sumber daya yang serendah-rendahnya (*spending well*).

b. Indikator Kualitas Pelayanan (Efektivitas)

Efektivitas artinya kontribusi output terhadap pencapaian tujuan dan sasaran yang ditetapkan (*spending wisely*).

D. Manfaat *Value for Money*

Berbagai manfaat dari adanya **konsep *value for money*** dalam pengukuran kinerja keuangan organisasi sektor publik nyatanya dapat membantu suatu instansi agar dapat memberikan kesadaran akan uang publik (*public costs awareness*) sebagai akar pelaksanaan akuntabilitas publik.

Beberapa manfaat penerapan *value for money* bagi sektor publik dan masyarakat adalah:

1. Dapat meningkatkan efektivitas pelayanan publik, dalam arti pelayanan yang diberikan tepat sasaran
2. Dapat meningkatkan nilai kualitas pelayanan publik
3. Dapat membantu menurunkan biaya pelayanan publik, karena hilangnya inefisiensi dan terjadinya penghematan dalam penggunaan input
4. Munculnya alokasi belanja yang lebih berorientasi pada kepentingan publik
5. Meningkatkan kesadaran akan uang publik (*public costs awareness*) sebagai akar pelaksanaan akuntabilitas publik.

E. Pengukuran *Value for Money*

Untuk dapat melakukan pengukuran *value for money*, yang pertama harus dilakukan adalah mengetahui penentuan tingkat input, output dan *outcome*. Dari penentuan tersebut nantinya akan dikaitkan dengan tujuan, visi dan misi organisasi.

Penjelasannya sebagai berikut.

1. Input, merupakan sumber daya yang digunakan untuk pelaksanaan suatu kebijakan, program dan aktivitas.
2. Output, merupakan hasil yang dicapai dalam suatu program dan kebijakan, ukuran output ini menunjukkan hasil implementasi dari program atau aktivitas.

3. Outcome, merupakan dampak yang ditimbulkan dari suatu aktivitas tertentu, outcome seringkali dikaitkan dengan tujuan (objectives) atau target yang dikehendaki.

Setelah ditentukan tingkat input, output dan *outcome* selanjutnya adalah menghitung nilai ekonomi, efisien dan efektivitas.

Pengukuran Ekonomis

Ekonomi adalah pemerolehan sumber daya (input) tertentu pada harga yang terendah dan termasuk dalam ukuran relatif. Pertanyaan yang biasanya berhubungan dengan pengukuran ekonomis adalah:

- Apakah biaya organisasi lebih besar dari yang telah dianggarkan oleh organisasi?
- Apakah biaya organisasi lebih besar daripada biaya organisasi lain yang sejenis yang dapat diperbandingkan?
- Apakah organisasi telah menggunakan sumber daya finansialnya secara optimal?

Rumus pengukuran ekonomis adalah:

$$\text{Ekonomis} = \text{Input/} \text{Input Value} \times 100\%.$$

Keterangan:

- Input = Realisasi anggaran
- Input Value = Anggaran

Kriteria ekonomis adalah sebagai berikut:

- Jika diperoleh nilai perbandingan kurang dari 100% ($X < 100\%$), artinya ekonomis.
- Jika diperoleh nilai perbandingan sama dengan 100% ($X = 100\%$), artinya ekonomis berimbang.
- Jika diperoleh nilai perbandingan lebih dari 100% ($X > 100\%$), artinya tidak ekonomis.

F. Pengukuran Efisiensi

Efisiensi berhubungan erat dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi biasanya dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output yang dihasilkan terhadap input yang digunakan (*cost of output*).

Dalam **pengukuran *value for money***, efisiensi dapat dibagi menjadi dua, yaitu:

1. Efisiensi alokasi. Efisiensi alokasi terkait dengan kemampuan untuk mendayagunakan sumber daya input pada tingkat kapasitas optimal.
2. Efisiensi teknis atau manajerial. Efisiensi teknis (manajerial) terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya input pada tingkat output tertentu.

Rumus pengukuran efisiensi adalah:

$$\text{Efektivitas} = \text{Output/Input} \times 100\%$$

Keterangan:

- Output = Hasil yang dicapai oleh kebijakan program dan aktivitas.
- Input = Realisasi anggaran.

Kriteria efisiensi adalah:

- Jika diperoleh nilai perbandingan kurang dari 100% ($X < 100\%$), artinya tidak efisien.
- Jika diperoleh nilai perbandingan sama dengan 100% ($X = 100\%$), artinya efisiensi berimbang.
- Jika diperoleh nilai perbandingan lebih dari 100% ($X > 100\%$), artinya efisien.

G. Pengukuran Efektivitas

Efektivitas berhubungan langsung dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Efektivitas merupakan hubungan antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dikatakan

efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan (*spending wisely*).

Rumus pengukuran efektivitas adalah

$$\text{Efektivitas} = \text{Outcome/Output} \times 100 \%$$

Keterangan:

- Outcome = Dampak yang ditimbulkan dari suatu kegiatan.
- Output = Hasil yang dicapai oleh kebijakan program.

Kriteria efektivitas adalah sebagai berikut:

- Jika diperoleh nilai perbandingan kurang dari 100% ($X < 100\%$), artinya tidak efektif.
- Jika diperoleh nilai perbandingan sama dengan 100% ($X = 100\%$), artinya efektivitas berimbang.
- Jika diperoleh nilai perbandingan lebih dari 100% ($X > 100\%$), artinya efektif.

H. Contoh *Value for Money*

Contoh *value for money* bisa di lihat langsung pada penerapan Program Pelayanan Jaminan Kesehatan Masyarakat (Jamkesmas) yang dijalankan oleh pemerintah. Jamkesmas pada dasarnya merupakan suatu program yang dibuat pemerintah agar dapat menjamin kebutuhan kesehatan bagi masyarakat kurang/tidak mampu. Jamkesmas sebenarnya bukan suatu program baru, melainkan kelanjutan dari program terdahulunya yaitu Askeskin dan Kartu Sehat yang semuanya memiliki tujuan yang sama, yaitu untuk menjamin pembiayaan kesehatan masyarakat kurang atau tidak mampu. Bila ditinjau dari **analisis *value for money***, program Jamkesmas terlihat belum optimal, terutama terlihat dari keterlambatan pembayaran klaim, padahal klaim terhadap anggaran ini menjadi salah satu faktor yang menyebabkan pelayanan rumah sakit terhadap pasien Jamkesmas sering terkesan kurang memuaskan. Ditambah dengan pelayanan rumah sakit

terhadap pasien Jamkesmas yang sering dikeluhkan terkesan kurang memuaskan dan juga realita bahwa memang tidak semua rumah sakit memfasilitasi program Jamkesmas secara penuh.

I. 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 ada percayakan aspirasinya melalui proses politik yang ada.

J. Konsep Value For Money.

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

1. Elemen Utama :

- a. 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 *input resources* yang digunakan yaitu dengan menghindari *value* yang dinyatakan dalam satuan moneter pengeluaran yang boros dan tidak produktif.

- b. 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.
 - c. Efektivitas, tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Efektivitas merupakan perbandingan *outcome* dengan *output*.
2. Elemen Tambahan:
- a. Keadilan, mengacu pada adanya kesempatan sosial (*sosial opportunity*) yang sama untuk mendapatkan pelayanan publik berkualitas dan kesejahteraan ekonomi.
 - b. Pemerataan, penggunaan uang publik hendaknya tidak terkonsentrasi pada kelompok tertentu saja, melainkan dilakukan secara merata.
3. *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 turnnya 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.
4. 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

K. 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 :

1. Untuk mengkomunikasikan harapan manajemen kepada pihak-pihak terkait sehingga anggaran dimengerti, didukung dan dilaksanakan.
2. Untuk menyediakan rencana rinci mengenai aktifitas dengan maksud mengurangi ketidakpastian dan memberikan pengarahan yang jelas bagi individu dan kelompok dalam upaya mencapai tujuan perusahaan.
3. Untuk mengkoordinasikan cara atau metode yang akan ditempuh dalam rangka memaksimalkan sumber daya.

4. 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, pengintepretasian, 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 1A 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 pengintepretasian 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 strategik, sedangkan pengendalian dilakukan terhadap pengendalian tugas (*task control*). Peran akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik meliputi:

1. Perencanaan strategik
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 Strategik

Pada tahap perencanaan strategik, 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:

- a. Biaya Input: Biaya input adalah sumber daya yang dikorbankan untuk memberikan pelayanan. Biaya input bisa berupa biaya tenaga kerja dan biaya bahan baku.
- b. 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.
- c. Biaya proses: Biaya proses dapat dipisahkan berdasarkan fungsi organisasi. Biaya diukur dengan mempertimbangkan fungsi organisasi.

3. 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

L. 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

A. Pendahuluan

Good Governance adalah suatu peyelegaraan 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 secara administratif menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan legal dan politican framework bagi tumbuhnya aktifitas usaha. Good governance pada dasarnya adalah suatu konsep yang mengacu kepada proses pencapaian keputusan dan pelaksanaannya yang dapat dipertanggungjawabkan secara bersama. Sebagai suatu konsensus yang dicapai oleh pemerintah, warga negara, dan sektor swasta bagi penyelenggaraan pemerintahan dalam suatu negara.

Good Governance diIndonesia sendiri mulai benar – benar dirintis dan diterapkan sejak meletusnya era Reformasi yang dimana pada era tersebut telah terjadi perombakan sistem pemerintahan yang menuntut proses demokrasi yang bersih sehingga Good Governancemerupakan salah satu alat Reformasi yang mutlak diterapkan dalam pemerintahan baru. Akan tetapi, jika dilihat dari perkembangan Reformasi yang sudah berjalan selama 15 tahun ini, penerapan Good Governance di Indonesia belum dapat dikatakan berhasil sepenuhnya sesuai dengan cita – cita Reformasi sebelumnya. Masih banyak ditemukan kecurangan dan kebocoran dalam pengelolaan anggaran dan akuntansi yang merupakan dua produk utama Good Governance.

B. Prinsip Good Governance

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

1. Partisipasi Masyarakat (Participation)

Semua warga masyarakat mempunyai suara dalam pengambilan keputusan, baik secara langsung maupun melalui lembaga-lembaga perwakilan sah yang mewakili kepentingan mereka. Partisipasi menyeluruh tersebut dibangun berdasarkan kebebasan berkumpul dan mengungkapkan pendapat, serta kapasitas untuk berpartisipasi secara konstruktif. Partisipasi bermaksud untuk menjamin agar setiap kebijakan yang diambil mencerminkan aspirasi masyarakat. Dalam rangka mengantisipasi berbagai isu yang ada, pemerintah daerah menyediakan saluran komunikasi agar masyarakat dapat mengutarakan pendapatnya. Jalur komunikasi ini meliputi pertemuan umum, temu wicara, konsultasi dan penyampaian pendapat secara tertulis. Bentuk lain untuk merangsang keterlibatan masyarakat adalah melalui perencanaan partisipatif untuk menyiapkan agenda pembangunan, pemantauan, evaluasi dan pengawasan secara partisipatif dan mekanisme konsultasi untuk menyelesaikan isu sektoral.

2. Tegaknya Supremasi Hukum (Rule of Law)

Partisipasi masyarakat dalam proses politik dan perumusan-perumusan kebijakan publik memerlukan sistem dan aturan-aturan hukum. Sehubungan dengan itu, dalam proses mewujudkan cita good governance, harus diimbangi dengan komitmen untuk menegakkan rule of law

dengan karakter-karakter antara lain sebagai berikut: Supremasi hukum (the supremacy of law), Kepastian hukum (legal certainty), Hukum yang responsip, Penegakkan hukum yang konsisten dan non-diskriminatif, Independensi peradilan. Kerangka hukum harus adil dan diberlakukan tanpa pandang bulu, termasuk di dalamnya hukum-hukum yang menyangkut hak asasi manusia.

3. Transparansi (Transparency)

Transparansi adalah keterbukaan atas semua tindakan dan kebijakan yang diambil oleh pemerintah. Prinsip transparansi menciptakan kepercayaan timbal-balik antara pemerintah dan masyarakat melalui penyediaan informasi dan menjamin kemudahan di dalam memperoleh informasi yang akurat dan memadai. Transparansi dibangun atas dasar arus informasi yang bebas. Seluruh proses pemerintahan, lembaga-lembaga dan informasi perlu dapat diakses oleh pihak-pihak yang berkepentingan, dan informasi yang tersedia harus memadai agar dapat dimengerti dan dipantau. Sehingga bertambahnya wawasan dan pengetahuan masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintahan. Meningkatnya kepercayaan masyarakat terhadap pemerintahan, meningkatnya jumlah masyarakat yang berpartisipasi dalam pembangunan dan berkurangnya pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan.

4. Peduli pada Stakeholder/Dunia Usaha

Lembaga-lembaga dan seluruh proses pemerintahan harus berusaha melayani semua pihak yang berkepentingan. Dalam konteks praktek lapangan dunia usaha, pihak korporasi mempunyai tanggungjawab moral untuk mendukung bagaimana good governance dapat berjalan dengan baik di masing-masing lembaganya. Pelaksanaan good governance secara benar dan konsisten bagi dunia usaha adalah perwujudan dari pelaksanaan etika bisnis yang seharusnya dimiliki oleh setiap lembaga

korporasi yang ada didunia. Dalam lingkup tertentu etika bisnis berperan sebagai elemen mendasar dari konsep CSR (Corporate Social Responsibility) yang dimiliki oleh perusahaan. Pihak perusahaan mempunyai kewajiban sebagai bagian masyarakat yang lebih luas untuk memberikan kontribusinya. Praktek good governance menjadi kemudian guidance atau panduan untuk operasional perusahaan, baik yang dilakukan dalam kegiatan internal maupun eksternal perusahaan. Internal berkaitan dengan operasional perusahaan dan bagaimana perusahaan tersebut bekerja, sedangkan eksternal lebih kepada bagaimana perusahaan tersebut bekerja dengan stakeholder lainnya, termasuk didalamnya publik.

5. Berorientasi pada Konsensus (Consensus)

Menyatakan bahwa keputusan apapun harus dilakukan melalui proses musyawarah melalui konsesus. Model pengambilan keputusan tersebut, selain dapat memuaskan semua pihak atau sebagian besar pihak, juga akan menjadi keputusan yang mengikat dan milik bersama, sehingga ia akan mempunyai kekuatan memaksa (coercive power) bagi semua komponen yang terlibat untuk melaksanakan keputusan tersebut. Paradigma ini perlu dikembangkan dalam konteks pelaksanaan pemerintahan, karena urusan yang mereka kelola adalah persoalan-persoalan publik yang harus dipertanggungjawabkan kepada rakyat. Semakin banyak yang terlibat dalam proses pengambilan keputusan secara partisipasi, maka akan semakin banyak aspirasi dan kebutuhan masyarakat yang terwakili. Tata pemerintahan yang baik menjembatani kepentingan-kepentingan yang berbeda demi terbangunnya suatu konsensus menyeluruh dalam hal apa yang terbaik bagi kelompok-kelompok masyarakat, dan bila mungkin, konsensus dalam hal kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur.

6. Kesetaraan (Equity)

Kesetaraan yakni kesamaan dalam perlakuan dan pelayanan. Semua warga masyarakat mempunyai kesempatan memperbaiki atau mempertahankan kesejahteraan mereka. Prinsip kesetaraan menciptakan kepercayaan timbal-balik antara pemerintah dan masyarakat melalui penyediaan informasi dan menjamin kemudahan di dalam memperoleh informasi yang akurat dan memadai. Informasi adalah suatu kebutuhan penting masyarakat untuk berpartisipasi dalam pengelolaan daerah. Berkaitan dengan hal tersebut pemerintah daerah perlu proaktif memberikan informasi lengkap tentang kebijakan dan layanan yang disediakannya kepada masyarakat. Pemerintah daerah perlu mendayagunakan berbagai jalur komunikasi seperti melalui brosur, leaflet, pengumuman melalui koran, radio serta televisi lokal. Pemerintah daerah perlu menyiapkan kebijakan yang jelas tentang cara mendapatkan informasi

7. Efektifitas dan Efisiensi (Effectiveness and Efficiency)

Untuk menunjang prinsip-prinsip yang telah disebutkan di atas, pemerintahan yang baik dan bersih juga harus memenuhi kriteria efektif dan efisien yakni berdaya guna dan berhasil-guna. Kriteria efektif biasanya di ukur dengan parameter produk yang dapat menjangkau sebesar-besarnya kepentingan masyarakat dari berbagai kelompok dan lapisan sosial. Agar pemerintahan itu efektif dan efisien, maka para pejabat pemerintahan harus mampu menyusun perencanaan-perencanaan yang sesuai dengan kebutuhan nyata masyarakat, dan disusun secara rasional dan terukur. Dengan perencanaan yang rasional tersebut, maka harapan partisipasi masyarakat akan dapat digerakkan dengan mudah, karena program-program itu menjadi bagian dari kebutuhan mereka. Proses-proses pemerintahan dan lembaga-lembaga membuahkan hasil sesuai kebutuhan

warga masyarakat dan dengan menggunakan sumber-sumber daya yang ada seoptimal mungkin.

8. Akuntabilitas (Accountability)

Akuntabilitas adalah pertanggungjawaban pejabat publik terhadap masyarakat yang memberinya kewenangan untuk mengurus kepentingan mereka. Para pengambil keputusan di pemerintah, sektor swasta dan organisasi-organisasi masyarakat bertanggung jawab baik kepada masyarakat maupun kepada lembaga-lembaga yang berkepentingan. Bentuk pertanggungjawaban tersebut berbeda satu dengan lainnya tergantung dari jenis organisasi yang bersangkutan. Instrumen dasar akuntabilitas adalah peraturan perundang-undangan yang ada, dengan komitmen politik akan akuntabilitas maupun mekanisme pertanggungjawaban, sedangkan instrumen-instrumen pendukungnya adalah pedoman tingkah laku dan sistem pemantauan kinerja penyelenggara pemerintahan dan sistem pengawasan dengan sanksi yang jelas dan tegas.

9. Visi Strategis (Strategic Vision)

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

C. Penerapan Good Governance di Indonesia

Good Governance di Indonesia sendiri mulai benar – benar dirintis dan diterapkan sejak meletusnya era Reformasi yang dimana pada era tersebut telah terjadi perombakan sistem

pemerintahan yang menuntut proses demokrasi yang bersih sehingga Good Governance merupakan salah satu alat Reformasi yang mutlak diterapkan dalam pemerintahan baru. Akan tetapi, jika dilihat dari perkembangan Reformasi yang sudah berjalan selama 12 tahun ini, penerapan Good Governance diIndonesia belum dapat dikatakan berhasil sepenuhnya sesuai dengan cita – cita Reformasi sebelumnya. Masih banyak ditemukan kecurangan dan kebocoran dalam pengelolaan anggaran dan akuntansi yang merupakan dua produk utama Good Governance. Akan tetapi, Hal tersebut tidak berarti gagal untuk diterapkan, banyak upaya yang dilakukan pemerintah dalam menciptakan iklim Good Governance yang baik, diantaranya ialah mulai diupayakannya transparansi informasi terhadap publik mengenai APBN sehingga memudahkan masyarakat untuk ikut berpartisipasi dalam menciptakan kebijakan dan dalam proses pengawasan pengelolaan APBN dan BUMN. Oleh karena itu, hal tersebut dapat terus menjadi acuan terhadap akuntabilitas manajerial dari sektor publik tersebut agar kelak lebih baik dan kredibel kedepannya. Undang-undang, peraturan dan lembaga – lembaga penunjang pelaksanaan Good governance pun banyak yang dibentuk. Hal ini sangatlah berbeda jika dibandingkan dengan sektor publik pada era Orde Lama yang banyak dipolitisir pengelolaannya dan juga pada era Orde Baru dimana sektor publik di tempatkan sebagai agent of development bukannya sebagai entitas bisnis sehingga masih kental dengan rezim yang sangat menghambat terlahirnya pemerintahan berbasis Good Governance. Diterapkannya Good Governance diIndonesia tidak hanya membawa dampak positif dalam sistem pemerintahan saja akan tetapi hal tersebut mampu membawa dampak positif terhadap badan usaha non-pemerintah yaitu dengan lahirnya Good Corporate Governance. Dengan landasan yang kuat diharapkan akan membawa bangsa Indonesia kedalam suatu pemerintahan yang bersih dan amanah

D. 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.

E. 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 (*horisontal 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

F. 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 operas, 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, haklegal (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: $\text{Total investasi} = \text{Total pendanaan}$; atau $\text{Total investasi} = \text{Pendanaan kreditor} + \text{Pendanaan pemilik}$.

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, defferal, 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 :

1. Perencanaan. Merupakan cara organisasi dalam menetapkan tujuan dan sasaran organisasi
 2. Pengkoordinasian. Merupakan suatu cara bekerja sama dalam organisasi dalam menjalankan rencana untuk mencapai tujuan
 3. Pengorganisasian. Merupakan proses pengaturan sumberdaya yang dimiliki oleh suatu organisasi untuk mencapai tujuan yang diinginkan, misalnya pembagian tugas (*job description* dan standar organisasi)
 4. Pengendalian. Merupakan proses control terhadap pelaksanaan strategi untuk mencapai tujuan organisasi
2. Selain itu, akuntansi manajemen juga berperan dalam organisasi sektor publik seperti :
1. Perencanaan stratejik. Membuat alternatif program yang dapat mendukung strategi organisasi
 2. Pemberian informasi biaya. Pemberian informasi biaya terkait dengan identifikasi biaya-biaya yang terjadi untuk pengambilan keputusan
 3. Penilaian investasi. Digunakan untuk menilai kelayakan investasi secara ekonomi dan finansial
 4. Penganggaran. Akuntansi manajemen berperan untuk memfasilitasi terciptanya anggaran publik yang efektif
 5. Penentuan biaya pelayanan dan penetapan 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

6. 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 :

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 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:

- a. Perencanaan
- b. Koordinasi antar berbagai bagian dalam organisasi
- c. Komunikasi informasi
- d. Pengambilan keputusan
- e. Memotivasi orang-orang dalam organisasi agar berperilaku sesuai dengan tujuan organisasi
- f. Pengendalian
- g. 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*.

3. 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.
4. 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.

5. 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. Analisis 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
6. 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

G. 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 rencana

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
 1. 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?
 - a. Overspending ialah membelanjakan anggaran secara berlebihan/terlalu banyak
 - b. Underspending adalah membelanjakan anggaran dibawah nilai anggaran
 - c. 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

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. NPM berfokus 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 sistem dan organisasi pemerintah secara fundamental guna menciptakan peningkatan dramatis dalam efektivitas, efisiensi, 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

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

Kekurangan

1. 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

ZBB	PPBS	Performance Budget
		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 melaksanakan kegiatan ekonomi, tetapi dngan campur tangan pemerintah.		Sistem ekonomi pasar sering juga disebut sistem ekonomi liberal. Sistem ekonomi pasar merupakan sistem ekonomi yang menghendaki pengolahan 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 ananggaran, 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

AKUNTANSI MANAJEMEN DALAM PENGEMBITAN KEPUTUSAN DALAM SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Pembuatan keputusan (decision making) Dalam konteks manajemen untuk mencapai visi, misi, dan tujuan organisasi diperlukan strategi. \$emudian untuk mempengaruhi orang-orang dalam organisasi agar mereka mau melaksanakan strategimanajemen dalam rangka mencapai tujuan secara efektif dan efisien,manajer menggunakan mekasnisme pengendalian manajemen.Manajemen publik terkait dengan manajemen aktivitas pegai pemerintah dan politisi serta penggunaan struktur dan proses pengendalian manajemen oleh eksekutif pemerintahan dalam rangkamencapai visi, misi, dan tujuan pemerintah. Sementara itu Governance atau tata kelola merupakan suatu konsepsipengelolaan 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. 'ebagai contoh aplikasi tata kelola adalah dalam sektor bisnisebagai salah satu unsur pelaksanaan good corporate governance dibentuk komisiaris independen dan komite audit yang berperan dalam mengontrol direksi. %alam hal ini masyarakat juga bisa terlibat dalam penga&asandan pemantauan organisasi.'elain berbeda dengan governance, manajemen publik juga memiliki pengertian dan konsep yang berbeda dengan administrasi publik. 'ecaraetimologi, administrasi mengandung pengertian mengikuti prosedur"prosedur, aturan, dan perintah sedangkan manajemen mengandung artipencapaian 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. Pendekatan manajerialisme, 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 manajerialisme lebih berorientasi jangka panjang tidak sekedar terselesaikannya tugas-tugas jangka pendek. Pendekatan administrasi hanya 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.

B. 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

C. 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).

D. 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 vauk 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 pengendalia. Pengendalian dibutuhkan untuk menjammin 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 managemen 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 manjemen yang terkait dengan

pengidentifikasi dan penginterpretasian informasi yang digunakan untuk :

- a. Perumusan strategi
- b. Perencanaan dan pengendalian aktifitas
- c. Pengambilan keputusan
- d. Pengoptimalan sumber daya
- e. Pengungkapan (disclosure) kepada shareholders dan pihak luar organisasi
- f. Pengungkapan kepada karyawan, dan
- g. Perlindungan asset

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.

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 :

Informasi sifatnya rutin ataukah ad hoc Informasi sifatnya rutin diperlukan untuk perencanaan yang regular, misalnya laporan keuangan bulanan, triwulan, semesteran

ataukah tahunan. Sementara itu organisasi sektor publik seringkali menghadapi masalah yang sifatnya temporer dan membutuhkan informasi yang segera. Untuk melakukan perencanaan yang temporer diperlukan informasi yang sifatnya ad hoc

2. Informasi kuantitatif 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.

E. 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

pengintegrasiaan 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.

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

F. 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 disektor 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 disektor 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 :

- a. Biaya input. Biaya input adalah sumber daya yang dikorbankan untuk memberikan pelayanan. Biaya input bisa berupa biaya tenaga kerja dan biaya bahan baku.

- b. 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.
- c. 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*.

- a. *Cost finding*. Pada tahap *cost finding*, pemerintah mengakumulasi data mengenai biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produksi atau jasa pelayanan.

- b. *Cost Recording* Setelah berhasil dilakukan *cost finding*, tahap berikutnya adalah melakukan *cost recording* yang meliputi kegiatan pencatatan data kedalam 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 dapat dilakukan strategi efisiensi biaya.
 - d. *Strategic cost management* Setelah dilakukan analisis biaya, tahap berikutnya adalah menentukan strategi penghematan biaya agar tercapai *value for money*.
 - e. *Cost Reporting* Tahap terakhir adalah memberikan informasi biaya secara lengkap kepada pimpinan dalam bentuk internal report yang kemudian diagresikan 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 untuk 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-effiveness 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 :
 - a. Proses Pengendalian Manajemen, yang meliputi aktivitas, yaitu :
 - b. Perencanaan
 - c. Koordinasi
 - d. Komunikasi informasi
 - e. Pengambilan keputusan
 - f. Motivasi
 - g. Pengendalian, dan
 - h. Penilaian kinerja
 - i. 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 PERTANGGUNGJAWABAN ANGGARAN OLEH SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Pertanggungjawaban keuangan adalah bentuk dokumen laporan keuangan yang dilengkapi dengan bukti-bukti penerimaan dan pengeluaran uang yang sah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang - undangan. Dalam pengelolaan keuangan negara, terdapat berbagai aturan dan prosedur yang harus dipatuhi, mulai dari penyampaian usulan kegiatan, proses penganggaran, penerbitan Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA), pengelolaan anggaran sampai dengan pertanggungjawaban penggunaan anggaran (laporan keuangan). Seluruh rangkaian proses anggaran harus dikuasai dan dikendalikan dengan baik agar terwujud pengelolaan keuangan yang efisien dan akuntabel. Dalam upaya perwujudan pengelolaan anggaran yang baik di pusat maupun di daerah, penanggungjawab pengelolaan anggaran perlu meningkatkan pengetahuan dan kemampuan agar dapat menjalankan tugas kesatkeran secara akuntabel, efisien, sesuai prosedur dan administrasi keuangan serta menghasilkan *output* dan *outcome* sebagaimana telah ditetapkan. Dalam melaksanakan, menatausahakan dan mempertanggungjawabkan pengeluaran anggaran sesuai dengan peraturan dan ketentuan yang berlaku.

B. 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.

C. 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 PNBPN 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.

D. 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.

E. 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 memperlihatkan 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.

F. 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

PERSPEKTIF RAKYAT DALAM MENILAI DAN MEMAHAMI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH

A. Pendahuluan

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.

B. 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.

C. 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.

D. 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:

E. 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.

F. Neraca (Balance Sheet)

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 diestimasi. 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

kepengusaannya berpindah ke tangan Pemerintah. Sedangkan untuk pengukuran atau pencatatan suatu aset tergantung dari jenis asetnya, diantaranya adalah dengan cara sebagai berikut:

- a. Kas dicatat sebesar nilai nominal;
- b. Investasi jangka pendek dicatat sebesar nilai perolehan;
- c. Piutang dicatat sebesar nilai nominal;
- d. 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.
- e. Investasi jangka panjang dicatat sebesar biaya perolehan termasuk biaya tambahan lainnya yang terjadi untuk memperoleh kepemilikan yang sah atas investasi tersebut;
- f. 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.

G. 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:

1. 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.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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:

- a. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;
- b. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;
- c. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
- d. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
- e. 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.

- f. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam laporan keuangan lainnya;
- g. 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;
 - o Ikhtisar pencapaian target keuangan berikut hambatan dan kendalanya;
 - o Kebijakan akuntansi yang penting;
 - o Entitas pelaporan;
 - o Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan;
 - o 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

PERAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DAN SISTEM AKUNTABILITAS KINERJA PEMERINTAH

A. Pendahuluan

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:

B. 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.

C. 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 resiko. 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 resiko 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.

D. 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.

E. 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.

F. 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.

G. Sistem Akuntabilitas Kinerja Pemerintah

Akuntabilitas Kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan Program dan Kegiatan yang telah diamanatkan para pemangku kepentingan dalam rangka mencapai misi organisasi secara terukur dengan Sasaran/Target Kinerja yang telah ditetapkan. Akuntabilitas merupakan kewajiban dari individu-individu penguasa yang dipercaya mengelola sumber-sumber daya publik untuk mempertanggungjawabkan berbagai hal menyangkut fiskal,

manajerial dan program. Sesuai Inpres no 7 tahun 1999 Akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan / kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui alat pertanggungjawaban secara periodik.

Kinerja instansi pemerintah adalah gambaran mengenai pencapaian sasaran ataupun tujuan instansi pemerintah sebagai penjabaran dari visi, misi dan strategi instansi yang mengindikasikan tingkat keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan kegiatan-kegiatan sesuai dengan program dan kebijakan yang ditetapkan. Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada pokoknya adalah instrumen yang digunakan instansi pemerintah dalam memenuhi kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi organisasi, terdiri dari berbagai komponen yang merupakan satu kesatuan, yaitu perencanaan stratejik, perencanaan kinerja, pengukuran kinerja, dan pelaporan kinerja.

Perbaikan pemerintahan dan sistem manajemen merupakan agenda penting dalam reformasi birokrasi yang sedang dijalankan oleh pemerintah saat ini. Sistem manajemen pemerintahan diharapkan berfokus pada peningkatan akuntabilitas serta sekaligus peningkatan kinerja yang berorientasi pada hasil (outcome). Maka pemerintah telah menetapkan kebijakan untuk penerapan sistem pertanggungjawaban yang jelas dan teratur dan efektif yang disebut dengan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP). Akuntabilitas merupakan kata kunci dari sistem tersebut yang dapat diartikan sebagai perwujudan dari kewajiban seseorang atau instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan melalui media pertanggungjawaban dan berupa laporan akuntabilitas yang disusun secara periodik.

Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah atau disingkat dengan SAKIP tertuang dalam Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang mana didalamnya menyebutkan SAKIP merupakan rangkaian sistematis dari berbagai aktivitas, alat dan prosedur yang dirancang untuk tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data, pengklarifikasian, pengikhtisaran, dan pelaporan kinerja pada instansi pemerintah, dalam rangka pertanggungjawaban dan peningkatan kinerja instansi pemerintah.

Tujuan Sistem AKIP adalah untuk mendorong terciptanya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai salah satu prasyarat untuk terciptanya pemerintah yang baik dan terpercaya. Sedangkan sasaran dari Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah adalah:

1. Menjadikan instansi pemerintah yang akuntabel sehingga dapat beroperasi secara efisien, efektif dan responsif terhadap aspirasi masyarakat dan lingkungannya.
2. Terwujudnya transparansi instansi pemerintah.
3. Terwujudnya partisipasi masyarakat dalam pelaksanaan pembangunan nasional.
4. Terpeliharanya kepercayaan masyarakat kepada pemerintah.

Penyelenggaraan SAKIP ini dilaksanakan untuk menghasilkan sebuah laporan kinerja yang berkualitas serta selaras dan sesuai dengan tahapan-tahapan meliputi :

1. Rencana Strategis

Rencana strategis merupakan dokumen perencanaan instansi pemerintah dalam periode 5 (lima) tahunan. Rencana strategis ini menjadi dokumen perencanaan untuk arah pelaksanaan program dan kegiatan dan menjadi landasan dalam penyelenggaraan SAKIP. Penjelasan lebih lanjut mengenai rencana strategis akan ditulis pada posting selanjutnya.

2. *Perjanjian Kinerja*

Perjanjian kinerja adalah lembar/dokumen yang berisikan penugasan dari pimpinan instansi yang lebih tinggi kepada pimpinan instansi yang lebih rendah untuk melaksanakan program/kegiatan yang disertai dengan indikator kinerja. Perjanjian kinerja selain berisi mengenai perjanjian penugasan/pemberian amanah, juga terdapat sasaran strategis, indikator kinerja dan target yang diperjanjikan untuk dilaksanakan dalam 1 (satu) tahun serta memuat rencana anggaran untuk program dan kegiatan yang mendukung pencapaian sasaran strategis. Penjelasan lebih lanjut dapat dibaca di Penyusunan Perjanjian Kinerja.

3. *Pengukuran kinerja*

Pengukuran kinerja merupakan langkah untuk membandingkan realisasi kinerja dengan sasaran (target) kinerja yang dicantumkan dalam lembar/dokumen perjanjian kinerja dalam rangka pelaksanaan APBN/APBD tahun berjalan. Pengukuran kinerja dilakukan oleh penerima tugas atau penerima amanah pada seluruh instansi pemerintah. Penjelasan lebih lanjut mengenai pengukuran akan ditulis pada posting selanjutnya.

4. *Pengelolaan Kinerja*

Pengelolaan kinerja merupakan proses pencatatan/registrasi, penatausahaan dan penyimpanan data kinerja serta melaporkan data kinerja. Pengelolaan data kinerja mempertimbangkan kebutuhan instansi pemerintah sebagai kebutuhan manajerial, data/laporan keuangan yang dihasilkan dari sistem akuntansi dan statistik pemerintah. Penjelasan lebih lanjut mengenai pengelolaan kinerja akan ditulis pada posting selanjutnya.

5. *Pelaporan Kinerja*

Pelaporan kinerja adalah proses menyusun dan menyajikan laporan kinerja atas prestasi kerja yang dicapai berdasarkan Penggunaan Anggaran yang telah dialokasikan. Laporan kinerja tersebut terdiri dari Laporan Kinerja Interim dan Laporan Kinerja Tahunan. Laporan Kinerja Tahunan paling

tidak memuat perencanaan strategis, pencapaian sasaran strategis instansi pemerintah, realisasi pencapaian sasaran strategis dan penjelasan yang memadai atas pencapaian kinerja. Penjelasan lebih lanjut dapat dibaca di Penyusunan Laporan Kinerja Instansi Pemerintah.

6. *Reviu dan Evaluasi Kinerja*

Reviu merupakan langkah dalam rangka untuk meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan kepada pimpinan. Reviu tersebut dilaksanakan oleh Aparat pengawasan intern pemerintah dan hasil reviu berupa surat pernyataan telah direviu yang ditandatangani oleh Aparat pengawasan intern pemerintah. Sedangkan evaluasi kinerja merupakan evaluasi dalam rangka implementasi SAKIP di instansi pemerintah.

Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah bertujuan untuk mendorong terciptanya pemerintahan yang bersih dan terpercaya melalui pertanggungjawaban kinerja yang sistematis dari berbagai aktivitas, alat dan prosedur yang dirancang sesuai tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data, pengklarifikasian, pengikhtisaran, dan pelaporan kinerja instansi pemerintah. Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah merupakan :

1. Arahan Presiden terkait permasalahan efisiensi
2. Permasalahan dalam manajemen kinerja
3. Perubahan paradigma manajemen kinerja
4. Program logic dan cascading kinerja
5. Arti nilai hasil akuntabilitas kinerja
6. Capaian efisiensi anggaran
7. Penerapan manajemen kinerja
8. ESR

Penerapan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah ini dilaksanakan untuk menghasilkan sebuah laporan kinerja yang berkualitas serta selaras. Petunjuk Teknis implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah diatur melalui Peraturan Menteri Pemberdayaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 53 Tahun 2014 yang

menjelaskan secara detail mengenai perjanjian kinerja, pelaporan kinerja dan tata cara reviu atas laporan kinerja instansi Pemerintah.



Gambar 1. Peran SAKIP dalam Efisiensi Birokrasi

Sumber : Deputi Reformasi Birokrasi, Akuntabilitas Aparatur dan Pengawasan

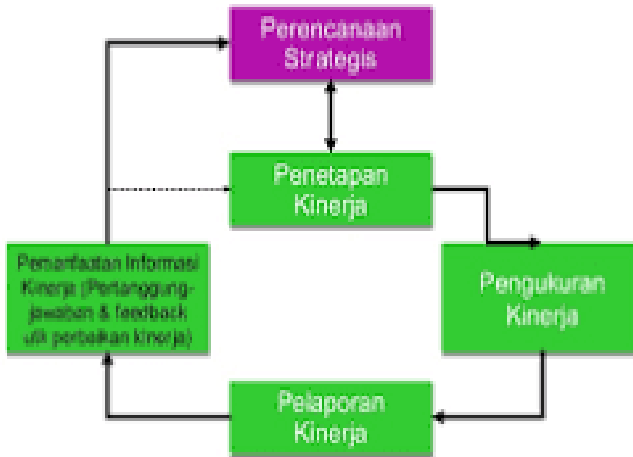
Akuntabilitas pada dasarnya merupakan perwujudan kewajiban seseorang atau unit organisasi untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan melalui media pertanggungjawaban berupa laporan akuntabilitas kinerja secara periodik.

Akuntabilitas dilihat dari sudut pandang pengendalian dan tolok ukur pengukuran kinerja, akuntabilitas diartikan sebagai kewajiban untuk menjawab dan menjelaskan kinerja dari tindakan seseorang atau badan, kepada pihak-pihak yang memiliki hak untuk meminta jawaban atau keterangan dari orang atau badan yang telah diberikan wewenang untuk mengelola sumber daya tertentu. Sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan suatu tatanan, instrumen, dan

metode pertanggungjawaban yang intinya meliputi tahap-tahap berupa siklus akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah.

Gambar 2. Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Siklus Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah



Arti nilai hasil evaluasi akuntabilitas kinerja mencerminkan tingkat akuntabilitas instansi pemerintah dalam mempertanggungjawabkan hasil atau manfaat dari seluruh pengguna anggaran negara/daerah secara efektif, efisien, dan ekonomis. Nilai akuntabilitas kinerja mengidentifikasi kemampuan instansi pemerintah untuk :

- Merencanakan kinerja dan target kinerja,
- Menyelaraskan apa yang dianggarkan dengan apa yang direncanakan,
- Menyesuaikan apa yang dilaksanakan dengan yang dianggarkan, serta
- Telah melaporkan capaian kinerja selaras dengan apa yang telah dilaksanakan dan direncanakan sebelumnya.

Peringkat	Nilai
AA	> 90 – 100
A	> 80 – 90
BB	> 70 – 80
B	> 60 – 70
CC	> 50 – 60
C	> 30 – 50
D	0 – 30

Tabel 1. Konversi Nilai terhadap Peringkat SAKIP

Penerapan Manajemen Kinerja Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) :

- Budaya Kinerja : Setiap individu dan unit kerja sudah secara otomatis bertanggung jawab atas pencapaian target kinerjanya
- Sumber Daya Manusia : Setiap individu SDM memiliki ukuran dan target kinerja. Hal tersebut akan dijadikan dasar *reward and punishment*.
- Organisasi : Menciptakan organisasi yang mengetahui kinerja yang akan dihasilkan.
- Efektifitas Kinerja : Penyusunan program kegiatan yang lebih efektif mengungkit kinerja.
- Efisiensi Anggaran : Penyusunan program/kegiatan yang tepat untuk memastikan bahwa anggaran memang dialokasikan hanya untuk pencapaian sasaran strategis
- Tatalaksana : Menciptakan proses bisnis yang akan membantu pencapaian kinerja. Karena akan memberikan penjabaran kinerja yang saling berealisasi satu sama lain untuk mendukung pencapaian tujuan dan sasaran strategis dari organisasi

BAB X

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

A. Pendahuluan

PP 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan ini menggantikan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Standar akuntansi pemerintahan adalah salah satu sistem yang dipergunakan untuk membuat pencatatan dan pembukuan yang sangat penting. Selain itu, untuk sistem yang satu ini juga dipergunakan oleh seluruh aspek ekonomi. Aspek ekonomi ini dimulai dari beberapa perusahaan swasta dengan skala besar sampai dengan UMKM. Namun, ada juga beberapa perbedaan antara sistem standar akuntansi pemerintahan yang dijalankan untuk negara dengan umum. Untuk akuntansi negara mempunyai peranan penting yang berfungsi untuk menjaga segala jenis transaksi oleh negara. Supaya lebih jelas lagi dengan perihal standar akuntansi pemerintahan, maka dari itu pada kesempatan kali ini akan membahas hal tersebut. Sedangkan, untuk Anda yang penasaran dengan perihal akuntansi bisa langsung saja simak penjelasan lebih lengkapnya dibawah ini.

B. Pengertian Standar Akuntansi Pemerintahan

Secara singkat, untuk akuntansi pemerintah yaitu sistem akuntansi yang dipergunakan oleh negara guna mencatat anggaran finansial dari negara tersebut. Setelah itu, catatan tersebut dijadikan sebagai salah satu alat patokan di saat ingin menentukan kebijakan ekonomi negara. Ada beberapa para ahli yang ikut serta memberikan penjelasan mengenai pengertian dari standar akuntansi pemerintahan yaitu:

Abdul Halim

Menurut Abdul Halim, standar akuntansi pemerintahan merupakan salah satu jasa yang menyediakan informasi secara kuantitatif. Selain itu, untuk sifat keuangan dari standar akuntansi kali ini yaitu entitas guna pengambilan keputusan ekonomi yang nalar.

Revrison Baswir

Revrison Baswir, mengatakan bahwa standar akuntansi pemerintahan termasuk di dalam lembaga non profit di dalam bidang akuntansi. Selain itu, untuk bidang akuntansi kali ini mempunyai keterkaitan dengan lembaga pemerintah. Tujuan dari standar akuntansi ini tidak semata-mata mencari laba saja. Meski lembaga dari pemerintah, senantiasa ukurannya juga sangat besar. Namun, sebagaimana di dalam perusahaan standar akuntansi tersebut masih tergolong sebagai lembaga mikro.

Bachtiar Arif

Menurut Bachtiar Arif, standar akuntansi pemerintahan sebagai salah satu aktivitas pemberian jasa untuk menyediakan segala jenis informasi keuangan pemerintah. Selain itu, untuk segala jenis data yang diberikan berdasarkan proses pencatatan, klasifikasi dan ikhtisaran.

C. Tujuan Standar Akuntansi Pemerintahan

Standar akuntansi mempunyai tujuan yang sangat penting dalam mengembangkan suatu bisnis. Selain itu, di dalam standar akuntansi pemerintahan terdapat tiga tujuan yang harus Anda ketahui yaitu:

Tujuan Akuntabilitas

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Pasal 23 ayat 5, menetapkan bahwa proses pemeriksaan tanggung jawab tentang Keuangan Negara hanya diadakan pada suatu Badan Pemeriksaan Keuangan. Akuntansi pemerintah dibuat guna memenuhi semua berkas laporan pertanggungjawaban

masalah keuangan negara tersebut. Selain itu, untuk perihal standar akuntansi ini juga terkait dengan amanat dari konstitusi. Pada intinya, untuk pemangku kekuasaan terbesar kali ini berada di standar akuntansi pemerintahan.

Tujuan Manajerial

Tujuan Manajerial yang mewajibkan negara untuk membuat anggaran dengan terencana dan tercatat secara baik dan benar. Sehingga, dengan adanya tujuan dari standar akuntansi pemerintahan ini bisa membantu pemerintah dalam menjalankan sebuah rencana. Selain itu, tujuan dari yang satu ini adalah untuk memastikan lagi kebijakan pemerintah bisa berjalan dengan lancar. Tidak hanya sekedar itu saja, akan tetapi untuk tujuan manajerial mempunyai keterkaitan dengan efektifitas dan efisiensi. Dengan adanya akuntansi pemerintah, maka semua data finansial dapat dilihat apakah uang tersebut bisa dipergunakan secara baik atau tidak.

Tujuan Pengawasan

Tujuan Pengawasan adalah standar akuntansi pemerintahan yang paling akhir. Akuntansi pemerintah dirancang sedemikian baiknya, guna mempermudah dalam proses pemeriksaan keuangan dari negara tersebut. Selain itu, untuk tujuan yang satu ini bisa dipergunakan untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan anggaran di beberapa unit kerja tertentu. Akuntansi pemerintah juga bisa saja dipergunakan untuk mengukur kebutuhan negara yang dapat dijadikan sebagai pedoman menerbitkan beberapa anggaran selanjutnya.

D. Karakteristik Standar Akuntansi Pemerintahan

standar akuntansi pemerintahan mempunyai beberapa karakteristik tersendiri. Ketika dibandingkan dengan akuntansi bisnis, untuk perihal akuntansi milik pemerintah mempunyai perbedaan yang sangat jauh. Berdasarkan dengan tujuan dari pemerintah, Bachtiar Arif menyebutkan ada beberapa karakteristik akuntansi pemerintah yang harus diketahui yaitu:

Pemerintah tidak bisa melakukan orientasi pada laba saja. Sehingga, di dalam akuntansi pemerintah juga tidak ada laporan laba dan laporan yang berkaitan dengan hal tersebut. Pemerintah membekukan anggaran, ketika anggaran tersebut sudah sepenuhnya dibekukan.

Dalam akuntansi pemerintah, kemungkinan besar untuk penggunaan satu jenis data sangatlah jarang. Akuntansi pemerintah bisa dijadikan sebagai alat untuk pembekuan dalam kategori pengeluaran modal. Pemerintah mempunyai sifat yang kaku, karena semuanya bergantung pada peraturan perundang-undangan. Akuntansi pemerintah tidak mengenal yang namanya perkiraan modal dan laba. Sehingga, semua proses modal ditahan dalam bentuk neraca.

E. Syarat Standar Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi pemerintah juga mempunyai beberapa syarat yang harus dipenuhi dan disesuaikan lagi dengan karakteristik. Tujuan dari akuntansi pemerintah ini adalah untuk memenuhi akuntabilitas keuangan negara supaya lebih memadai lagi. Perserikatan Bangsa-Bangsa juga mengeluarkan beberapa pedoman guna meringkas standar akuntansi pemerintahan tersebut yaitu: Pada akuntansi pemerintah mempunyai rancangan untuk beberapa persyaratan yang ditentukan oleh Undang-Undang Dasar, Undang-Undang dan peraturan lainnya. Selain itu, juga terdapat dua pilihan perihal kepentingan yaitu efisiensi dan ekonomis dari satu sisi saja. Sedangkan, di sisi lain untuk hal tersebut juga bertentangan dengan yang namanya Undang-Undang Dasar, Undang-Undang dan beberapa peraturan lainnya. Maka dari itu, akuntansi tersebut juga harus benar-benar disesuaikan lagi dengan yang namanya Undang-Undang Dasar, Undang-Undang dan beberapa peraturan lainnya.

Dikaitkan Dengan Klasifikasi Anggaran

Sistem akuntansi pemerintah juga harus terus mengalami perkembangan dan disesuaikan lagi dengan klasifikasi

anggaran yang telah disetujui oleh pihak lembaga legislatif. Fungsi dari anggaran dan akuntansi ini harus saling melengkapi di saat proses pengelolaan keuangan negara.

Melakukan Perkiraan yang Harus Segera Diselenggarakan

Sistem akuntansi pemerintah harus terus berkembang. Tujuan dari perkiraan kali ini adalah untuk mencatat semua jenis transaksi uang yang sedang terjadi di dalam sistem pemerintahan tersebut. Perkiraan yang dibuat harus bisa menunjukkan akuntabilitas keuangan sebuah negara yang andal dari sisi objek dan tujuan penggunaan dana. Bahkan, untuk para pejabat dan organisasi pun juga harus ikut serta dalam perkiraan tersebut.

Memberikan Kemudahan Oleh Aparatur Negara

Pada sistem standar akuntansi pemerintahan yang harus dikembangkan secara terus menerus kali ini, bisa memberikan kemungkinan kepada aparat untuk melakukan sesuai dengan tugasnya.

Sistem Akuntansi yang Harus Terus Dikembangkan

Dengan adanya perubahan lingkungan dan sifat transaksi, pada sistem akuntansi pemerintah juga harus disesuaikan lagi dengan perkembangannya. Sehingga, dengan hal tersebut bisa mencapai beberapa hal penting mulai dari efisiensi, efektivitas dan juga relevansi.

Perkiraan yang Harus Dikembangkan Secara Efektif

Sistem akuntansi pada pemerintah harus selalu dikembangkan dengan menggunakan perkiraan supaya lebih efektif lagi. Sehubungan dengan sifat dan perubahan lingkungan ini, sehingga untuk masalah pengungkapan hasil ekonomis juga bisa dilaksanakan pada suatu program.

Sistem Harus Bisa Melayani Kebutuhan Dasar Pada Informasi Keuangan Guna Mengembangkan Rencana dan Program Sistem akuntansi pemerintah harus selalu

dikembangkan untuk para pengguna informasi keuangan. Untuk beberapa lembaga keuangan yang ikut serta di dalam sistem tersebut adalah pemerintah, rakyat atau lembaga legislatif, lembaga donor, bank dunia dan masih banyak lainnya lagi. Perkiraan yang dibuat juga harus memungkinkan bisa dijadikan sebagai alat analisis ekonomi atas data keuangan dan klasifikasi transaksi pemerintah baik pusat maupun daerah. Artinya, dengan pengaduan perkiraan ini bisa dijadikan alat untuk mengembangkan perkiraan secara nasional.

F. Standar Akuntansi Pemerintahan

Standar akuntansi pemerintahan yang sudah ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah No.71 Tahun 2010 ini bisa dijadikan sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. SAP juga dinyatakan dalam bentuk Pernyataan standar akuntansi yang dilengkapi dengan pengantar. Paling pentingnya lagi, pada SAP ini juga disusun dengan cuan kepada kerangka konseptual akuntansi pemerintah. SAP yang digunakan ini juga bisa dijadikan sebagai acuan dalam menyusun sebuah laporan keuangan pemerintah, baik pusat maupun daerah. Selain itu, untuk beberapa peraturan mengenai standar akuntansi pemerintahan yang harus Anda ketahui adalah:

1. Standar Akuntansi Pada Pemerintah Tahun 2016.
2. Standar Akuntansi Pada Pemerintah Tahun 2019.
3. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.
4. Standar Akuntansi Pada Pemerintah Tahun 2020.
5. Standar Akuntansi Pada Pemerintah Tahun 2021.
6. Government Accounting Standard Indonesia 2019.
7. Government Accounting Standard Indonesia 2020.

G. Basis Standar Akuntansi Pemerintahan

Pada saat membicarakan mengenai standar akuntansi, ada 2 jenis yang dapat digunakan yaitu:

1. SAP Berbasis KAS

SAP dengan berbasis KAS kali ini dipergunakan untuk membuat Laporan Realisasi Anggaran. Artinya, untuk pendapatan kali ini dapat diakui di saat kas sudah diterima oleh Rekening Kas Umum Negara atau Daerah. Selain itu, untuk pengeluaran tersebut juga harus diakui pada saat kas dikeluarkan dari rekening kas umum negara atau daerah. Untuk masalah pelaporan entitas ini sudah diatur di dalam peraturan Perundang-Undangan Nomor 71 Tahun 2010. Satu hal pentingnya lagi adalah SAP berbasis KAS ini bisa dipergunakan untuk pengakuan pendapatan, belanja dan juga pembiayaan. Laporan realisasi anggaran dan basis akrual ini bisa dipergunakan sebagai pengakuan aset, kewajiban dalam bentuk neraca.

2. SAP Berbasis Akrual

SAP berbasis akrual bisa dibuat dengan bentuk neraca aset, kewajiban dan ekuitas dana yang diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi. Selain itu, SAP berbasis akrual ini juga bisa dijadikan sebagai alat untuk melihat kondisi lingkungan yang berpengaruh dengan perihal keuangan pemerintah.

Untuk SAP berbasis akrual ini banyak dipergunakan untuk mengakui pendapatan, beban, aset, utang dan ekuitas di sebuah pelaporan finansial. Bahkan, untuk SAP berbasis akrual ini bisa dipergunakan sebagai alat untuk pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan yang telah diatur di dalam APBN dan APBD.

H. Manfaat Standar Akuntansi Pemerintahan

standar akuntansi pemerintahan yaitu salah satu aspek yang paling penting dan juga diperlukan untuk meningkatkan kualitas tata kelola sebuah keuangan negara. Ada banyak sekali pihak yang berkepentingan di dalam SAP tersebut. Untuk beberapa orang yang berkepentingan di dalam hal yang satu ini adalah penyaji laporan keuangan, auditor dan masih banyak lainnya lagi. Di dalam SAP ini juga berisikan mengenai

beberapa prinsip akuntansi yang telah ditetapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pada sebuah organisasi pemerintah. Untuk beberapa manfaat di saat menggunakan standar akuntansi pemerintahan adalah:

Standar akuntansi dapat dipergunakan oleh seorang akuntan keuangan di lembaga pemerintah sebagai alat pedoman dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.

Standar akuntansi juga dipergunakan oleh seorang editor dan dijadikan sebagai salah satu kriteria audit untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut sudah disajikan secara benar atau belum. Akuntansi standar dapat dipergunakan oleh para pengguna laporan keuangan guna menghindari terjadinya kesalahan dalam melakukan interpretasi sebuah informasi di dalam laporan keuangan. Standar akuntansi hanya diperlukan untuk meningkatkan sebuah kualitas laporan keuangan. Untuk beberapa tingkatan yang bisa diperbaiki adalah perihal konsistensi, daya banding, keterpahaman dan masih banyak lainnya lagi. Standar akuntansi menjadi salah satu alat untuk menyusun sistem akuntansi, sebab keluaran akuntansi harus disesuaikan lagi dengan standar akuntansi tersebut.

Standar akuntansi adalah salah satu ketentuan atau peraturan yang disusun oleh Ikatan Akuntan Indonesia. Lembaga tersebut juga dijadikan sebagai salah satu alat independen yang selalu mengacu pada beberapa teori.

I. Perbedaan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Akuntansi Komersial

Ketika membicarakan mengenai masalah standar akuntansi, ada banyak sekali jenisnya dan salah satunya adalah komersial. Untuk letak kedua laporan akuntansi tersebut bisa dilihat dari segi jurnal laporan keuangan, pendapatan, perbedaan dan auditor. Untuk penjelasan mengenai perbedaan tersebut adalah:

1. Jenis Laporan

Jenis laporan keuangan yang digunakan sudah berdasarkan dengan akuntansi secara komersial. Pada umumnya, untuk laporan tersebut juga terdiri beberapa laporan laba rugi, modal dan arus kas. Sedangkan, pada akuntansi pemerintah juga terdapat beberapa jenis laporan yang digunakan sebagai laporan operasional. Bahkan, laporan tersebut juga dijadikan sebagai alat untuk merealisasikan anggaran.

2. Perbedaan Dalam Sumber Pendapatan

Perusahaan dengan akuntansi komersial, tentunya mempunyai sumber pendapatan yang berasal dari penjualan barang maupun jasa. Sedangkan, untuk masalah sumber pendapatan di dalam akuntansi pemerintah juga berdasarkan dengan beberapa penetapan yang tercantum di dalam sebuah hukum. Contoh mudahnya adalah pendapatan dari iuran pajak.

3. Perbedaan Standar Akuntansi yang Dipergunakan

Akuntansi komersial mengacu pada standar akuntansi keuangan atau yang sering disebut dengan SAK. Untuk masalah SAK ini dirancang secara rapi dan teliti oleh lembaga Ikatan Akuntansi Indonesia. Sedangkan, untuk masalah akuntansi pemerintah ini juga mengacu pada standar akuntansi pemerintahan (SAP). Bahkan, juga disesuaikan lagi dengan Komite standar akuntansi pemerintahan (KSAP).

4. Perbedaan Terkait Kewenangan Audit

Pihak yang berwenang atau seorang auditor di dalam laporan keuangan komersial yaitu akuntan publik. Sedangkan, untuk orang yang diberikan kewenangan untuk mengaudit laporan keuangan disebut dengan Badan Pemeriksaan Keuangan.

J. 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.

K. 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:

1. Laporan Keuangan hanya berupa Perhitungan Anggaran Negara (PAN);
2. Sistem pencatatan akuntansi single entry
3. Pelaporan keuangan berdasarkan basis kas;
4. Standar Akuntansi Pemerintahan belum ditetapkan;
5. Pengolahan data belum terintegrasi secara memadai, penyusunan laporan keuangan bersifat sentralisasi;

6. Transaksi keuangan disajikan tidak berdasarkan data-data yang telah direkonsiliasi;
7. 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:

1. Menteri Keuangan selaku BUN – Chief Financial Officer (CFO) menyelenggarakan akuntansi dan pelaporan keuangan (SA-BUN);
2. Menteri/Pimpinan Lembaga selaku Pengguna Anggaran – Chief Operational Officer (COO) menyelenggarakan akuntansi dan pelaporan keuangan (SAI);
3. Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal menyusun LKPP untuk disampaikan kepada Presiden (selaku CEO) dalam rangka memenuhi pertanggungjawaban pelaksanaan APB;
4. Kementerian Keuangan mengembangkan sistem akuntansi pemerintah pusat;
5. Pemerintah Daerah mengembangkan sistem akuntansi yang diatur dengan Peraturan Kepala Daerah;
6. 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.

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.

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

1. Meningkatkan efisiensi dan efektivitas (penganggaran, akuntansi dan pelaporan)
2. Meningkatkan pengendalian fiskal, manajemen asset
3. Meningkatkan akuntabilitas dalam program penyediaan barang dan jasa oleh pemerintah
4. Informasi yang lebih lengkap bagi pemerintah untuk pengambilan keputusan
5. Mereformasi sistem anggaran belanja
6. Transparansi yang lebih luas atas biaya pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah

Manfaat Basis Akrual, Manfaat yang diperoleh dari penerapan basis akrual 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

Alasan Penggunaan Basis AkruaI Alasan penggunaan basis akruaI 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 akruaI sangat disarankan
2. Akuntansi berbasis akruaI menyediakan informasi yang tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya (full costs of operation)
3. Akuntansi berbasis akruaI dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi asset dan kewajiban.
4. Akuntansi berbasis akruaI yang menghasilkan informasi keuangan yang komprehensif, misalnya penghapusan hutang yang tidak ada pengaruhnya di laporan berbasis kas

Implementasi SAP Berbasis AkruaI. Penerapan sistem akuntansi berbasis akruaI 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 akruaI 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	- Penerbitan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual - Mengembangkan framework Akuntansi berbasis Akrual dan BAS - Sosialisasi SAP berbasis akrual 2011 - Penyiapan aturan pelaksanaan dan kebijakan akuntansi - Pengembangan sistem akuntansi dan TI bagian pertama (Proses bisnis dan requirement) - Pengembangan kapasitas SDM 2012 - Pengembangan Sistem Akuntansi dan TI (Lanjutan) - Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
2013	- Piloting beberapa KL dan BUN - Reviu, Evaluasi dan penyempurnaan system - Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
2014	- Parallel run dan konsolidasi seluruh LK - Reviu, Evaluasi dan penyempurnaan system

- Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)
- 2015 - Implementasi penuh
- Pengembangan kapasitas SDM (Lanjutan)

L. Tantangan Akuntansi Berbasis Akrua

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:

1. 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.
2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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

M. 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 prosessosialisasi 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.

Kelebihan dan Kekurangan Basis Akrual

Metode pencatatan berbasis akrual juga memiliki kelebihan dan kekurangan, antara lain:

1. Beberapa kelebihan akuntansi berbasis akrual,
2. Beban diakui saat terjadi transaksi, sehingga informasi yang diberikan lebih handal dan terpercaya.
3. Pendapatan diakui saat terjadi transaksi, sehingga informasi yang diberikan lebih handal dan terpercaya walaupun kas belum diterima.
4. Setiap penerimaan dan pembayaran akan dicatat kedalam masing-masing akun sesuai dengan transaksi yang terjadi.
5. Adanya peningkatan pendapatan perusahaan karena kas yang belum diterima dapat diakui sebagai pendapatan.
6. Laporan keuangan dapat dijadikan sebagai pedoman dalam menentukan kebijakan dimasa datang dengan lebih tepat.
7. 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.

Kekurangan yang mungkin terjadi dalam penerapan basis akuntansi akrual adalah:

1. Biaya yang belum dibayarkan secara kas, akan dicatat efektif sebagai biaya sehingga dapat mengurangi pendapatan.

2. Adanya resiko pendapatan yang tak tertagih sehingga dapat membuat mengurangi pendapatan.
3. 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 Akrual dan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual. 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 Akrual, namun bagi entitas pelaporan yang belum siap menerapkan SAP Berbasis Akrual secara penuh, pada masa transisi ini masih diperkenankan menggunakan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual sampai pada tahun 2014. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dalam SAP berbasis akrual 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

GOOD GOVERNMENT

Pengungkapan, Transparansi dan Akuntabilitas

A. Pendahuluan

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.

B. Definisi Pengungkapan

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.

C. 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 mejadi 5 kategori, yaitu :

- a. Data bisnis. Meliputi operasi operasi dan pengukuran kinerja level atas.
- b. Analisis manajemen mengenai data bisnis. Meliputi alasan -alasan perubahan pada operasi perubahan serta mencantumkan data yang terkait serta dampak trend bisnis pada perusahaan.
- c. *Forward looking information*. Meliputi peluang, resiko dan termasuk rencana-rencana manajemen.
- d. Informasi mengenai manajemen dan shareholders. Meliputi informasi mengenai direktur, manajemen, dan pemegang saham.
- e. 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 :
 - a. Data keuangan dan non keuangan
 - b. Analisis data keuangan dan non keuangan
 - c. Informasi yang berorientasi pada masa depan
 - d. Informasi tentang manajer dan pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan
 - e. Latar belakang perusahaan
 - f. 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 committee 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.

D. 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 :

- a. Untuk menguraikan hal-hal yang diakui dan memberikan pengukuran yang relevan atas hal-hal tersebut di luar pengukuran yang digunakan dalam laporan keuangan.
 - b. Untuk menguraikan hal-hal yang diakui dan untuk memberikan pengukuran yang bermanfaat.
 - c. Untuk memberikan informasi yang akan membantu investor dan kreditor menilai resiko dan potensial dari hal-hal yang diakui dan tidak diakui.
 - d. Untuk memberikan informasi penting yang memungkinkan para pengguna laporan keuangan untuk melakukan perbandingan dalam satu tahun dan diantara beberapa tahun.
 - e. Untuk memberikan informasi mengenai arus kas atau keluar dari masa depan.
 - f. 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 interpreise*) berdasarkan pada tiga kategori kepentingan yaitu kepentingan perusahaan, kepentingan investor, dan kepentingan nasional. Adapun penjelasannya sebagai berikut :
- a. 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.

- b. 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.
- c. Bagi kepentingan Nasional, yaitu berupa adanya biaya modal perusahaan yang rendah dan berkurangnya risiko 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.

E. 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 daftartambahan.
5. *Supplementary statement* (informasi tambahan yang disajikan dalam bentuk yang agak berbeda diikhtisar keuangan dasar, misalnya namadan ikhtisar laba rugi dengan indeks harga konsumen).

F. 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 MANAJEMEN RESIKO

A. Pendahuluan

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.

B. 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.

C. 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.

D. 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.

E. 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 resiko 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 penggunaanya 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

A. Pendahuluan

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.

B. Pentingnya Manajemen Resiko Keuangan

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

C. 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. Resiko volatilitas harga yang dihadapi ini disebut dengan resiko pasar. Meskipun volatilitas harga atau tingkat, akuntan manajemen perlu mempertimbangkan resiko 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.

D. 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 eukuitas. 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

E. 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 resiko

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 Resiko 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 resiko 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.

F. 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 dimasukkan 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.

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/Deposit 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

Sisa 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 20xx adalah sbb:

**RINGKASAN REALISASI APBD KOTA “ABCD”
SAMPAI AKHIR TRIWULAN I TAHUN 20xx**

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		
		4.607.226.000	577.163.633			10.216.431.000	1.156.915.455
	a. Bagi hasil pajak	596.928.000	89.420.949		a. Belanja Inventaris Kantor		137.350.489
	b. Bagian hasil bukan pajak	178.279.000.000	31.263.491.875		b. Belanja Pemeliharaan		41.927.500
	c. Dana alokasi Umum	183.474.154.000	31.930.076.457		c. Belanja Perjalanan		672.569.265
					d. Belanja Lain-lain		
	Jumlah						
4	Pinjaman Pemda	0	0		e. Angsuran Pinjaman & bunga		0

No.	Uraian	Jumlah Anggaran	Jumlah Realisasi Triwulan 1	No.	Uraian	Jumlah anggaran	Jumlah Realisasi Triwulan 1
	a. Pinjaman Pemda DN	0	0	f. Belanja Pensiun		0	
	b. Pinjaman Luar Negeri						
5	Lain-lain Pendapatan Yang sah			g. Bantuan keuangan		12.567.500	
				h. Pengeluaran lain		75.700.967	
	a. Penerimaan dari Propinsi	464.440.000	25.288.800	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

- Susunlah Neraca Pemda ABCD
- Buat Jurnal yang diperlukan
- Susun laporan Surplus Defisit
- Susun Neraca Akhir Pemerintah
- 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

- Abdul Halim, 2013. Teori, Konsep, dan Aplikasi, Akuntansi Sektor Publik,
- Abdul Halim, 2014. Manajemen Keuangan Publik Sektor Publik: Problematika Penerimaan dan Pengeluaran Pemerintah. Salemba Empat, Jakarta
- Anggraini, Vita. 2007. *Pengaruh Tingkat Disclosure dan Nilai Pasar Ekuitas Terhadap Biaya Ekuitas*. Skripsi. Universitas Kristen Petra. Surabaya.
- Ardi Hamzah, 2015. Tata Kelola Pemerintahan Desa: Menuju Desa Mandiri, Sejahtera Dan Partisipatoris. Penerbit Pustaka, Surabaya.
- Ariestis. 2004. *Analisa Ekonomi Pengelolaan Sumberdaya Air Dalam Rangka Kebijakan Pra dan Pasca Privatisasi: Study kasus Pengelolaan Air Oleh PAM Jaya Jakarta*. Fakultas Ilmu-ilmu Sosial Ekonomi Pertanian. Institut Pertanian Bogor
- Fahrurazi. 2001. *Analisis Biaya Satuan Dan Kemampuan Bayar Masyarakat Untuk Penetapan Tarif Puskesmas Di Wilayah Kabupaten Tanjung Jabung Barat Tahun 2001*. Tesis. Universitas Indonesia
- Hanemann, W. Michael. 1998b. *Price and Rate Structures (Chapter 5) in Baumann, Duane D., John J Boland and W. Michael Hanemann*.
- Hantanto Hans. 2009. *Analisa Penentuan Tarif Optimum Air Tanah Bagi Gologan Tarif Niaga Besar: Study Kasus di Kotamadya Jakarta Selatan*. Fakultas Ekonomi Manajemen. Institut Pertanian Bogor.
- Kieso, Donald. E., Weygant, J. 2005. *Akuntansi Intermediate Edisi Sebelas Jilid III*. Jakarta : Erlangga.
- Mardiasmo, 2005, *Akuntansi Sektor Publik*, ANDI, Yogyakarta
- Mc Neil, Roger and Donald Tate. 1991. *Guidlines For Municipal Water Pricing*. Social Science Series No. 25 Inland Waters Directorate Water Planning and Management Branch. Ottawa, Canada

- 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).
- Putri, A. T. 2007. *Analisis Ekonomi Kebijakan Tarif Air PDAM Kota Bandung serta Respon Pelanggan Terhadap Peningkatan Tarif*. Skripsi. Program Studi Ekonomi Pertanian dan Sumberdaya. Fakultas Pertanian. Institut Pertanian Bogor. Bogor.
- Sukamerta dan Rohman. 2007. *Rasionalisasi Tarif Puskesmas Berdasarkan Analisis Biaya Satuan*. Skripsi. Fakultas Kesehatan Masyarakat. Universitas Airlangga Surabaya
- Suwardjono, 2005. *Teori Akuntansi: Pengungkapan Pelaporan Keuangan Edisi III*. Yogyakarta: BPFE.
- Undang-undang Nomor 5 tahun 1999 tentang *Larangan Praktik Monopoli dan Persaingan Usaha Tidak Sehat*.

Daftar Istilah Akuntansi

Aktivitas investasi: Perolehan dan pelepasan aset jangka panjang, serta investasi lain yang tidak termasuk setara kas.

Aktivitas operasi: Aktivitas penghasil pendapatan utama dari entitas dan aktivitas lain yang bukan merupakan aktivitas investasi atau pendanaan.

Aktivitas pendanaan: Aktivitas yang menimbulkan perubahan dalam ukuran dan komposisi setoran ekuitas dan pinjaman entitas.

Akuntabilitas publik yang signifikan: Akuntabilitas terhadap pihak kini atau potensial yang menyediakan sumber daya dan pihak eksternal lain yang membuat keputusan ekonomi, tetapi tidak dalam posisi meminta laporan secara khusus untuk memenuhi kebutuhan informasi tertentu mereka. Entitas mempunyai pertanggungjawaban terhadap publik apabila:

- (a) entitas telah mengajukan pernyataan pendaftaran, atau dalam proses pengajuan pernyataan pendaftaran, pada regulator pasar modal atau regulator lainnya untuk tujuan penerbitan efek di pasar modal; atau
- (b) entitas menguasai aset dalam kapasitas sebagai fidusia untuk sekelompok besar masyarakat, seperti bank, perusahaan asuransi, pialang/pedagang efek, dana pensiun, reksa dana atau bank investasi.

Amortisasi: Alokasi sistematis dari jumlah yang dapat disusutkan dari suatu aset selama umur manfaatnya.

Arus kas: Arus masuk dan keluar kas atau setara kas.

Aset: Sumber daya yang dikuasai oleh entitas sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh entitas.

Aset kontinjensi: Aset potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadi atau tidak terjadinya satu peristiwa atau lebih pada masa depan yang tidak sepenuhnya berada daiaam kendali entitas.

Aset program (dari program imbalan kerja):

- (a) aset yang dimiliki oleh dana imbalan kerjajangkapanjang; dan
- (b) polis asuransi yang memenuhi syarat.

Aset tetap: Aset berwujud yang:

- (a) dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau menyediakan barang ataujasa, untuk disewakan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif; dan
- (b) diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode.

Aset tidak berwujud: Aset nonmoneter yang dapat diidentifikasi dan tanpa mempunyai substansi fisik. Aset tersebut dapat diidentifikasi ketika aset:

- (a) dapat dipisahkan, yaitu dapat dipisahkan atau dipecah dari entitas, dijual, dialihkan, dilisensikan, disewakan, atau ditukar, baik secara individual atau bersama dengan kontrak, aset, atau kewajiban yang terkait; atau
- (b) terjadi dari hak kontraktual atau hak hukum lain, tanpa memperhatikan apakah hak tersebut dapat dialihkan atau dapat dipisahkan dari entitas atau dari hak atau kewajiban lain.

Beban: Beban (expenses) adalah penurunan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar, berkurangnya aset, atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas yang tidak menyangkut pembagian kepada penanarh modal.

Beban pajak (pajak penghasilan): Jumlah agregat yang termasuk dalam penentuan laba atau rugi untuk periode pajak kini.

Biaya pinjaman: Bunga dan biaya lainnya yang harus ditanggung oleh suatu entitas sehubungan dengan peminjaman dana.

Catatan atas laporan keuangan: Catatan atas laporan keuangan berisi informasi tambahan terhadap pos-pos yang disajikan dalam neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas. Catatan atas laporan keuangan memberikan uraian naratif atau pemisahan pos-pos yang diungkapkan dalam laporan keuangan, serta informasi tentang pos-pos yang tidak memenuhi persyaratan pengakuan dalam laporan keuangan tersebut.

Cuti berimbang yang boleh diakumulasi: Cuti berimbang yang dapat dialihkan ke depan dan digunakan pada periode mendatang jika hak cuti periode berjalan tidak digunakan seluruhnya.

Dapat dipahami: Kualitas informasi dalam suatu cara yang membuatnya dapat dipahami oleh pemakai yang memiliki pengetahuan yang memadai tentang aktivitas ekonomi dan bisnis, akuntansi serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekunan yang wajar.

Dasar akrual: Pengaruh transaksi dan peristiwa lain diakui ketika terjadi (dan bukan pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayarkan), serta dicatat dalam catatan akuntansi dan dilaporkan dalam laporan keuangan pada periode yang terkait.

Efek: surat berharga, yaitu surat pengakuan utang, surat berharga komersial, saham, obligasi, tanda bukti utang, unit penyertaan kontrak investasi kolektif, kontrak berjangka atas efek, dan setiap derivatif dari efek.

Efek ekuitas: Efek yang menunjukkan hak kepemilikan atas suatu ekuitas, atau hak untuk memperoleh (misalnya: waran, opsi beli) atau hak untuk menjual (misalnya opsi jual) kepemilikan tersebut dengan harga yang telah atau akan ditetapkan.

Efek utang: Efek yang menunjukkan hubungan hutang piutang antara kreditor dengan entitas yang menerbitkan efek.

Ekuitas: Hak residual atas aset entitas setelah dikurangi semua kewajibannya.

Entitas anak: Suatu entitas, termasuk suatu entitas non-8 korporasi seperti persekutuan, yang dikendalikan oleh entitas lain (dikenal sebagai entitas induk).

Entitas asosiasi: Suatu entitas, termasuk entitas non-korporasi seperti persekutuan, dimana investor mempunyai pengaruh signifikan dan bukan merupakan entitas anak maupun joint venture.

Entitas induk: Entitas yang mempunyai satu atau lebih entitas anak.

Entitas tanpa akuntabilitas publik: Entitas tanpa akuntabilitas publik adalah entitas yang:

- (a) tidak memiliki akuntabilitas publik signifikan; dan
- (b) menerbitkan laporan keuangan untuk tujuan umum (general purpose Financial statement) bagi pengguna eksternal.

Imbalan kerja: Seluruh bentuk imbalan yang diberikan entitas atas jasa yang diberikan oleh pekerja.

Imbalan pasca kerja: Imbalan kerja (selain pesangon PKK dan imbalan berbasis ekuitas) yang terutang setelah pekerja menyelesaikan masa kerjanya.

Imbalan yang telah menjadi hak: Hak imbalan atas suatu program manfaat pensiun, yang tidak bergantung pada aktif atau tidaknya pekerja pada masa depan.

Joint ventures: Suatu perjanjian kontraktual antara dua pihak atau lebih untuk melaksanakan aktivitas ekonomi yang dikendalikan bersama. Joint ventures dapat dilakukan dalam berbagai bentuk pengendalian bersama operasi, aset, atau entitas.

Jumlah tercatat: Jumlah dimana suatu aset atau kewajiban diakui dalam neraca.

Jumlah yang dapat disusutkan: Biaya perolehan suatu aset, atau jumlah lain yang menjadi pengganti biaya perolehan, dikurangi nilai residunya.

Kas: Kas (cash on hand) dan rekening giro.

Keandalan: Kualitas informasi yang membuatnya bebas dari kesalahan material dan pengertian yang menyesatkan, serta menyajikan secara jujur dari yang seharusnya disajikan atau secara wajar diharapkan dapat disajikan.

Kebijakan akuntansi: Prinsip, dasar, konvensi, aturan, dan praktik tertentu yang digunakan oleh entitas dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan.

Kehati-hatian: Memasukkan suatu tingkat peringatan dalam melaksanakan pertimbangan yang dibutuhkan untuk membuat estimasi yang disyaratkan dalam kondisi ketidakpastian, semacam aset atau pendapatan yang tidak lebih saji dan beban atau kewajiban yang tidak kurang saji.

Kelangsungan usaha: Suatu entitas memenuhi asumsi kelangsungan usaha kecuali manajemen bermaksud melikuidasi atau menutup usaha perdagangan, atau tidak memiliki alternatif yang realistis kecuali melakukan hal tersebut.

Kelompok aset: Sekelompok aset yang memiliki sifat dan pemakaian yang serupa dalam operasi entitas.

Kemungkinan (probable): Kemungkinan terjadi daripada tidak.

Kemungkinan besar (highly probable): Secara signifikan lebih besar terjadi daripada mungkin (probable).

Kerugian penurunan Nilai: Jumlah nilai tercatat suatu aset yang melebihi

(a) harga jual dikurang biaya untuk menyelesaikannya menjual, dalam hal persediaan, atau

(b) nilai wajar dikurang biaya untuk menjual, dalam hal aset non-keuangan lainnya.

Kesalahan: Kelaiaian dalam mencantumkan dari, dan kesalahan dalam mencatat pada, laporan keuangan untuk satu atau lebih periode lalu yang timbul dari kegagalan penggunaan, atau kesalahan penggunaan dari, informasi yang dapat diandalkan yang:

- (a) tersedia ketika laporan keuangan untuk periode tersebut diselesaikan; dan
- (b) dapat diekspektasikan secara wajar untuk diperoleh dan dimasukkan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.

Keuntungan: Kenaikan manfaat ekonomi yang memenuhi definisi penghasilan tetapi bukan pendapatan.

Kewajiban: Kewajiban (obligation) kini entitas yang timbul dari peristiwa lalu, penyelesaiannya diharapkan mengakibatkan arus keluar dari sumber daya entitas yang mengandung manfaat ekonomi.

Kewajiban diestimasi: Kewajiban yang waktu atau jumlahnya belum pasti.

Kewajiban imbalan pasti: Nilai kini dari kewajiban imbalan pasti pada tanggal pelaporan dikurang nilai wajar aset program pada tanggal pelaporan (jika ada) yang akan digunakan untuk menyelesaikan kewajiban secara langsung.

Kewajiban konstruktif: Kewajiban yang timbul dari tindakan entitas yang dalam hal ini: adalah kewajiban yang timbul dari tindakan perusahaan yang dalam hal ini:

- (a) berdasarkan praktik baku masa lalu, kebijakan yang telah dipublikasi atau pernyataan baru yang cukup spesifik, entitas telah memberikan indikasi kepada pihak lain bahwa entitas akan menerima tanggung jawab tertentu; dan
- (b) akibatnya, perusahaan telah menimbulkan ekspektasi kuat dan sah kepada pihak lain bahwa entitas akan melaksanakan tanggung jawab tersebut.

Kewajiban kontinjensi:

- (a) Kewajiban potensial yang timbul dari peristiwa masa lalu dan keberadaannya menjadi pasti dengan terjadi atau tidak terjadinya satu peristiwa atau lebih pada masa depan yang tidak sepenuhnya berada dalam kendali entitas; atau
- (b) Kewajiban kini yang timbul sebagai akibat peristiwa masa lalu, tetapi tidak diakui karena:
 - (i) tidak terdapat kemungkinan besar (not probable) entitas mengeluarkan sumber daya yang mengandung manfaat ekonomis untuk menyelesaikan kewajibannya; atau
 - (ii) jumlah kewajiban tersebut tidak dapat diukur secara andal.

Kinerja: Hubungan antara penghasilan dan beban suatu entitas, sebagaimana dilaporkan dalam laporan laba rugi.

Kontrak konstruksi: Suatu kontrak yang dinegosiasikan secara khusus untuk konstruksi suatu aset atau kombinasi aset yang berhubungan secara erat atau saling tergantung dalam hal desain, teknologi, dan fungsi, atau tujuan atau pemakaian.

Laba: Jumlah residual yang tersisa setelah beban dikurangkan dari penghasilan.

Laporan arus kas: Laporan keuangan yang menyajikan informasi mengenai perubahan kas dan setara kas entitas selama periode tertentu, menunjukkan secara terpisah perubahan dalam periode tersebut dari aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan.

Laporan keuangan: Laporan yang menggambarkan posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas.

Laporan keuangan untuk tujuan umum: Laporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan keuangan, misalnya, pemegang saham, kreditor, pekerja, dan masyarakat dalam arti luas.

- Laporan laba rugi: Laporan keuangan yang menyajikan informasi mengenai kinerja entitas selama satu periode, yaitu hubungan penghasilan dengan beban.
- Laporan laba rugi dan saldo laba: Laporan keuangan yang menyajikan laba atau rugi dan perubahan saldo laba untuk suatu periode.
- Laporan perubahan ekuitas: Laporan keuangan yang menyajikan laba atau rugi untuk suatu periode, pos penghasilan dan beban yang diakui secara langsung dalam ekuitas pada periode, dampak perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan pada periode, dan (tergantung format laporan perubahan ekuitas yang dipilih entitas) jumlah transaksi dengan pemilik dalam kapasitas sebagai pemilik selama periode.
- Mata uang fungsional: Mata uang utama dalam arti substansi ekonomi, yaitu mata uang utama yang dicerminkan dalam kegiatan operasi entitas.
- Mata uang pelaporan: Mata uang yang digunakan dalam menyajikan laporan keuangan.
- Mata uang pencatatan: Mata uang yang digunakan oleh entitas untuk membukukan transaksi.
- Mata uang penyajian: Mata uang yang digunakan dalam penyajian laporan keuangan.
- Material: Kelalaian untuk mencantumkan (omissions) atau kesalahan dalam mencatat (misstatement) informasi dipandang material jika hal tersebut dapat, secara individual atau kolektif, mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna yang diambil atas dasar laporan keuangan. Materialitas tergantung pada besar dan sifat kelalaian dalam mencantumkan (omission) atau kesalahan dalam mencatat (misstatement) dinilai sesuai dengan situasi yang ada di sekitarnya. Besar dan sifat informasi, atau gabungan keduanya, dapat menjadi faktor penentu.

- Neraca: Laporan keuangan yang menyajikan hubungan aset, kewajiban dan ekuitas entitas pada waktu tertentu.
- Nilai kini: Estimasi kini dari nilai diskonto kini atas arus kas neto masa depan dalam kegiatan usaha normal.
- Nilai kini kewajiban imbalan pasti: Nilainya, tanpa dikurangi aset program, ekspektasi pembayaran masa depan yang diperlukan untuk menyelesaikan kewajiban yang terjadi dari jasa pekerja pada periode berjalan dan periode lalu.
- Nilai residu: Jumlah yang diperkirakan akan diperoleh saat ini oleh entitas dari pelepasan aset, setelah dikurangi taksiran biaya pelepasan, jika aset tersebut telah mencapai umur dan kondisi yang diharapkan, pada akhir umur manfaatnya.
- Nilai wajar: Jumlah dimana suatu aset dapat dipertukarkan, suatu kewajiban diselesaikan, atau suatu instrumen ekuitas dapat dipertukarkan, antara pihak yang memahami dan berkeinginan untuk melakukan transaksi wajar.

TENTANG PENULIS



Dr. David Pangaribuan, SE, M.Si. Penulis lahir di Garoga Kabupaten Tapanuli Utara tepatnya 25 Juli 1968. Saat ini penulis bekerja sebagai Dosen Home Base di Universitas Bhayangkara Jakarta Raya sejak 1 Maret 2021. Sejak Juli 2022 mendapat kepercayaan sebagai Ketua Program

Studi Magister Akuntansi UBharajaya. Sebelum bergabung dengan Universitas Bhayangkara Jakarta Raya. Penulis sudah malang melintang diberbagai perguruan Tinggi di Wilayah DKI Jakarta, Tangerang dan Ciputat. Berbagai Pengalaman dalam Mengasuh Mata Kuliah yang berhubungan dengan Akuntansi dan Perpajakan. Disamping itu penulis juga aktif dalam seminar dan workshop. Jenjang Pendidikan Penulis dimulai dari S1 akuntansi pada STIE Kampus Ungu, 1998, Magister Akuntansi dari Universitas Trisakti tahun 2008 dan Doktor Ilmu Ekonomi Konsentrasi Akuntansi dari Universitas Trisakti tahun 2016. Pengalam Kerja sebagai tenaga structural dimulai dari staf administrasi keuangan di ASMI Pulo Mas tahun 1994 sebagai Sekretaris Jurusan Akuntansi pada STIE Kampus Ungu, Direktur ASMI Buddhi Tangerang, Ketua Lembaga Penelitian, Pengabdian dan Publikasi (LP2kM) Universitas Buddhi Dharma Tangerang dan Dosen Tetap Universitas Pembangunan Jaya Bintaro Tangerang.



Cahyadi Husadha, S.E., M.M.

Penulis tertarik dengan ilmu sosial, social humaniora, dan since dimulai pada tahun 2000 silam. Hal tersebut membuat penulis memilih untuk masuk ke Universitas Bhayangkara Jakarta Raya S1 Program Studi Akuntansi Lulus tahun 2004, dan melanjutkan studi ke S2 Magister Manajemen Konsentrasi Keuangan, lulus tahun 2011, serta melanjutkan studi Doktor Ilmu Akuntansi Universitas Sultan Ageng Tirtayasa sebagai mahasiswa baru mulai tahun 2022.

Penulis memiliki kepakaran dibidang bidang sosial, manajemen keuangan, dan akuntansi dasar. Untuk mewujudkan karir sebagai dosen professional di Universitas Bhayangkara Jakarta Raya, penulis pun aktif sebagai peneliti dibidang kepakarannya tersebut. Beberapa penelitian yang telah dilakukan didanai oleh internal perguruan tinggi dan juga Kemenristek DIKTI. Selain peneliti, penulis juga aktif menulis buku dengan harapan dapat memberikan kontribusi positif bagi bangsa dan negara yang sangat tercinta ini. Atas dedikasi dan kerja keras dalam menulis buku.



Dr.Limajatini, SE.MM, lahir di Tangerang Provinsi Banten. Penulis menyelesaikan S1 Akuntansi di Universitas Atmajaya Jakarta, menempuh Pendidikan S2 MM di Universitas Pelita Harapan Jakarta dan memperoleh gelar Doktor Ilmu Ekonomi Konsentrasi Akuntansi di Universitas

Trisakti Jakarta. Penulis adalah dosen yang mengajar di Universitas Buddhi Dharma sejak tahun 2009 dan sejak tahun 2014 sebagai tenaga strukturan di Universitas Buddhi Dharma dan saat ini menjabat sebagai Rektor. Mengampu mata kuliah Perpajakan, manajemen Perpajakan dan Analisa laporan Keuangan. Sebelumnya penulis sebagai tenaga profesional di beberapa Perusahaan seperti Indocement Tunggul Prakarta, PT. Dian

Mentari Pratama dan Sekolah Perguruan Buddhi sebagai Direktur.
Penulis juga memiliki sertifikasi Konsultan Pajak (BKP) dan
Certified Tax Councelor (CTC).