AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Edisi Ketiga

Moh. Mahsun, S.E., M.Si., Ak.
Firma Sulistiyowati, S.E., M.Si., QIA
Heribertus Andre Purwanugraha, S.E., M.B.A.

YOGYAKARTA
Fakultas Ekonomika dan Bisnis UGM, Telp. (0274) 548510 - 548515 Ext. 201
Jl. Gambiran No. 37 Telp. (0274) 373760, 375568 Fax. (0274) 380819
Website : www.bpfe.feb.ugm.ac.id • e-mail : bpfe_yk@yahoo.com

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

EDISI KETIGA

Oleh:
Moh. Mahsun, S.E., M.Si., Ak.
Firma Sulistiyowati, S.E., M.Si.,QIA
Heribertus Andre Purwanugraha, S.E., M.B.A

YOGYAKARTA
Fakultas Ekonomika dan Bisnis UGM Telp. (0274) 548510 – 548515 Ext. 201
Jl. Gambiran No. 37, Telp. (0274) 373760 - 375568 Fax. (0274) 380819
Website: www.bpfe.feb.ugm.ac.id. • **e-mail:** bpfe_yk@yahoo.com.

Kutipan Pasal 72:
Sanksi Pelanggaran Undang-Undang Hak Cipta (UU No. 19 Tahun 2002)

1. Barangsiapa dengan sengaja dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) atau Pasal 49 ayat (1) dan ayat (2) dipidana dengan pidana penjara masing-masing paling singkat 1 (satu) bulan dan/atau denda paling sedikit Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah), atau pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan/atau denda paling banyak Rp5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah)
2. Barangsiapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu Ciptaan atau barang hasil pelanggaran Hak Cipta atau Hak Terkait sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

ISBN: 979-503-492-8

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Edisi Ketiga

Cetakan Pertama, April 2011
Cetakan Kedua, November 2011

Oleh:
Moh. Mahsun, S.E., M.Si., Ak.
Firma Sulistiyowati, S.E., M.Si.,QIA
Heribertus Andre Purwanugraha, S.E., M.B.A.

© Hak cipta ada pada penulis. Hak terbit ada pada BPFE-YOGYAKARTA Isi di luar tanggung jawab penerbit. Tidak boleh direproduksi sebagian atau seluruhnya dalam bentuk apapun tanpa ijin tertulis dari penulis.

Dicetak dan Diterbitkan oleh
BPFE –YOGYAKARTA
Anggota IKAPI
No. 008

KATA PENGANTAR
EDISI KEDUA

Buku ini dapat diselesaikan semata-mata atas kehendak dan kemurahan-Nya.
Puji syukur kami panjatkan atas nikmat yang senantiasa diberikan-Nya.

Atas berkah dan hidayah-Nya kami dapat menyelesaikan Edisi Kedua Buku Akuntansi Sektor Publik ini. Edisi Kedua ini merupakan edisi revisi yang kami lakukan berdasarkan masukan dan saran dari teman-teman dosen pengampu mata kuliah Akuntansi Sektor Publik, mahasiswa dan para pembaca lainnya.

Dalam Edisi Kedua kami menyempurnakan materi pembahasan antara lain berkaitan dengan deskripsi organisasi sektor publik, regulasi sektor publik, siklus akuntansi sektor publik, deskripsi pengukuran kinerja dan sistem akuntansi pemerintahan. Kami juga melengkapi beberapa materi yang berhubungan dengan penganggaran dan organisasi nonprofit. Besar harapan kami, dalam Edisi Kedua ini cakupan materi Akuntansi Sektor Publik dapat lebih komprehensif dan mudah dipahami.

Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik sebagai wadah kami dalam bertukar pengetahuan dan pengalaman banyak memberikan inspirasi untuk menyempurnakan buku ini. Terima kasih kami sampaikan kepada Bp. Indra Bastian, Ph.D dari FE UGM, Dr. Indrawati Yuhertiana, MM, Ak dari UPN Veteran Jatim, Deddi Nordiawan, SE, MM, Ak dari UI Jakarta, Dr. H. Memed Sued, SE, M.Si, Ak dari FE Unpad Bandung, Isnaeni Nurhayati, SE, M.Si, Ak dari FE Unpad Bandung, Susenohaji, SE, M.Si dari FE UMM Malang, Drs. Bambang Suhardito, M.Si dari FE Unair, Warsito Kawedar, SE, M.Si, Ak dari FE Undip Semarang, Sriyono, SE, M.Si, Ak dari FE UPN Veteran Yogyakarta, Drs. Kesit Bambang, M.Si dari FE UII Yogyakarta dan teman-teman FDASP lainnya yang tidak dapat kami sebut satu per satu.

Pertanyaan kritis dan diskusi mahasiswa juga sangat berharga dalam merevisi Buku Akuntansi Sektor Publik ini. Apresiasi dan penghargaan sebesar-besarnya kami sampaikan kepada mahasiswa dan pembelajar Akuntansi Sektor Publik di seluruh Indonesia.

Selanjutnya kami masih terus menunggu saran dan masukan dari semuanya untuk terus mengkonstruksi cakupan maupun kedalaman

materi Buku Akuntansi Sektor Publik ini. Selamat membaca semoga bermanfaat. Amin...

Yogyakarta, Desember 2006

Penulis,

Moh. Mahsun
Firma Sulistiyowati
Heribertus Andre Purwanugraha

KATA PENGANTAR

EDISI KETIGA

Buku ini dapat diselesaikan semata-mata atas kehendak dan kemurahan-Nya.
Puji syukur kami panjatkan atas nikmat yang senantiasa diberikan-Nya.

Perkembangan Akuntansi Sektor Publik di Indonesia menunjukkan kemajuan yang pesat. Sejalan dengan perkembangan tersebut, permasalahan seputar Akuntansi Sektor Publik di lingkungan akademik maupun di tataran praktek tidak bisa dihindarkan. Di dalam lingkungan akademik sering terjadi ketidakseragaman materi pengajaran, sedangkan di tataran praktek sering terjadi perdebatan dalam mengimplementasikan konsep dasar Akuntansi Sektor Publik.

Buku Akuntansi Sektor Publik Edisi Ketiga ini diharapkan dapat memberikan solusi yang baik atas permasalahan yang muncul dalam pengembangan Akuntansi Sektor Publik di Indonesia. Konsensus materi pengajaran yang telah disepakati dosen-dosen pengampu mata kuliah Akuntansi Sektor Publik di dalam Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik se-Indonesia (FDASP) menjadi inspirasi utama dalam buku ini.

Materi yang ditulis dalam Edisi Ketiga ini sebagian besar berdasarkan masukan dan saran-saran para pembaca serta perkembangan Akuntansi Sektor Publik di Indonesia. Penyajian materi diawali dengan pembahasan karakteristik Akuntansi Sektor Publik, konsep dasar dan standar, penganggaran, dan selanjutnya dibahas materi tentang APBN/APBD, Pengukuran Kinerja, Akuntansi Keuangan Daerah, Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat, Akuntansi Nirlaba serta Akuntansi Dana.

Tujuan utama Edisi Ketiga ini menambah akses para mahasiswa yang sedang mempelajari dan memperluas pengetahuan di bidang akuntansi sektor publik, mengembangkan minat mahasiswa dan masyarakat lainnya dalam studi dan praktek akuntansi sektor publik, membantu tersedianya sumber bacaan sehingga diharapkan dapat dijadikan alternatif acuan bersama bagi para pendidik dan pembelajar bidang akuntansi sektor publik. Dalam Edisi Ketiga ini kami menyertakan CD Presentasi yang kami sajikan secara ringkas, mudah dibaca dan

komprehensif, diharapkan dapat mempermudah pembaca dalam mempelajari Akuntansi Sektor Publik.

Dalam kesempatan ini kami mengucapkan terimakasih setinggi-tingginya kepada guru dan senior kami, Prof. Dr. Mardiasmo, M.B.A., Ak.; Prof. Dr. Abdul Halim, M.B.A., Ak.; serta Prof. Indra Bastian, Ph.D. Terimakasih kami sampaikan kepada rekan-rekan FDASP, Drs. Kesit Bambang P., M.Si., Drs. Johan Arifin, M.Si., Mahmudi, S.E., M.Si, Ak. dari Universitas Islam Indonesia Yogyakarta; Dr. Indrawati Yuhertiana, M.M., Ak. dari UPN Jatim Surabaya; Dr. H. Memed Sueb, S.E., M.Si., Ak. dari Unpad Bandung; Drs. Jaka Winarna, M.Si. Ak. dari UNS Surakarta; Deddi Nordiawan, S.E., M.M., Ak. dari Universitas Indonesia Jakarta; Dr. Liza Laila Nurwulan, M.Si., Ak. dan Isnaeni Nurhayati, S.E., M.Si., Ak. dari Unpad Bandung; Ihyaul Ulum MD, S.E., M.Si. dari Universitas Muhammadiyah Malang; Dr. Abdul Rohman, M.Si., Ak. dari Undip Semarang; dan sebagainya yang tidak bisa kami sebut satu per satu.

Buku ini tidak lepas dari kekurangan, namun demikian kami sangat berharap buku ini dapat bermanfaat terutama untuk pengembangan akuntansi sektor publik di Indonesia. Selamat membaca, kami sangat menunggu masukan, saran, tanggapan dan kritik dari para pembaca.

Yogyakarta, Febuari 2011
Penulis,

Moh. Mahsun
Firma Sulistyowati
Heribertus Andre Purwanugraha

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR iii
DAFTAR ISI vii

BAB 1 KARAKTERISTIK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK..... 1
A. Organisasi dan Informasi Akuntansi 1
B. Pengertian Sektor Publik 5
C. Tipe Barang atau Pelayanan 7
D. Interseksi *Public Goods* dengan *Private Goods* 11
E. Organisasi Sektor Publik 12
F. Area Organisasi Sektor Publik 13
G. Keunikan Akuntansi di Sektor Publik 17
H. Perubahan Lingkungan Organisasi Sektor Publik 18
I. Mengapa Dibutuhkan Organisasi Sektor Publik 20
J. Mengapa Pemerintah Wajib Mengendalikan Sektor Publik 21
K. Ikhtisar 22
L. Pertanyaan 23

BAB 2 KERANGKA KONSEPTUAL AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK 25
A. Pengertian Kerangka Konseptual 25
B. Tujuan Kerangka Konseptual Akuntansi Sektor Publik 25
C. Peran Kerangka Konseptual Akuntansi Sektor Publik ... 26
D. Ruang Lingkup Kerangka Konseptual Akuntansi Sektor Publik 28
E. Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan Di Indonesia 28
F. Ikhtisar 42
G. Pertanyaan 44

BAB 3 STANDAR AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK 47
A. Pengertian 47
B. Perumusan Standar Akuntansi 48
C. Relevance Circumstances 50
D. Standar Akuntansi Pemerintahan 51
E. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 55

F. Governmental Accounting of Standard Board (GASB) .. 57
G. Ikhtisar 61
H. Pertanyaan 63

BAB 4 PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK 65
A. Konsep dan Pengertian Anggaran Sektor Publik 65
B. Fungsi dan Jenis Anggaran Sektor Publik 65
C. Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik 67
D. Perkembangan Anggaran Sektor Publik 73
E. Teknik Penganggaran Sektor Publik Berdasarkan NPM 74
F. Ikhtisar 75
G. Pertanyaan 75

BAB 5 PENGANGGARAN PEMERINTAHAN: APBN DAN APBD 77
A. Perencanaan Pembangunan Pemerintah 77
B. Penyusunan Anggaran Pemerintah 78
C. Pengertian APBN dan APBD 80
D. Sistem APBN 82
E. Sistematika APBD 83
F. Proses Penyusunan APBN 84
G. Proses Penyusunan APBD 85
H. Pelaksanaan APBN 86
I. Pelaksanaan APBD 86
J. Pertanggungjawaban APBN dan APBD 87
K. Ikhtisar 88
L. Pertanyaan 90

BAB 6 PENYELENGGARAAN AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH 91
A. Pengertian Dasar 91
B. Hubungan Rerangka Konseptual, Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Laporan Keuangan Daerah 92
C. Siklus Akuntansi 93
D. Transaksi Keuangan Daerah 94
E. Transaksi Penerimaan 95
F. Transaksi Belanja 95
G. Transaksi Pembiayaan 99
H. Dokumen Transaksi 100
I. Sistem Akuntansi Keuangan Daerah 102
J. Anggaran Kas 106
K. Akuntansi Penerimaan Kas 107
L. Akuntansi Pengeluaran Kas 108
M. Akuntansi Aset Tetap 110
N. Akuntansi Selain Kas 110

O. Information Content dalam Laporan Keuangan Daerah 111
P. Ikhtisar 112
Q. Pertanyaan 113

BAB 7 LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK DAN ELEMENNYA 115
A. Tujuan dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik ... 115
B. Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik 116
C. Perbedaan Laporan Keuangan Sektor Publik dan Laporan Keuangan Sektor Swasta 118
D. Perbedaan Antara Laporan Keuangan dan Pelaporan Keuangan 119
E. Bentuk-bentuk Laporan Keuangan Sektor Publik 120
F. Ikhtisar 138
G. Pertanyaan 138

BAB 8 PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK 141
A. Definisi Kinerja dan Pengukuran Kinerja 141
B. Elemen Pokok Pengukuran Kinerja 142
C. Fokus Pengukuran Kinerja Sektor Publik 146
D. Aspek-aspek Pengukuran Kinerja Sektor Publik 148
E. Manfaat Pengukuran Kinerja Sektor Publik 149
F. Perbedaan Pengukuran Kinerja Sektor Publik dan Sektor Bisnis 150
G. Pengukuran Kinerja dan Peningkatan Kinerja 151
H. Pengukuran Kinerja sebagai Subsistem Pengendalian Manajemen 151
I. Sistem Pengukuran Kinerja 155
J. Critical Success Factors (CSF) 167
K. Key Performance Indicator (KPI) 168
L. Akuntabilitas Kinerja 169
M. Ikhtisar 170
N. Pertanyaan 171

BAB 9 SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT 173
A. Pengertian Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat 173
B. Tujuan Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat 174
C. Ciri-ciri Pokok Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) 175
D. Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SABUN) 176
E. Sistem Akuntansi Instansi (SAI) 178
F. Jenis Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) 180
G. Ikhtisar 182
H. Pertanyaan 183

BAB 10	AKUNTANSI ORGANISASI NIRLABA	185
	A. Karakteristik dan Ruang Lingkup Organisasi Nirlaba	185
	B. Tujuan Laporan Keuangan Organisasi Nirlaba	187
	C. Laporan Keuangan Organisasi Nirlaba	190
	D. Laporan Posisi Keuangan	190
	E. Laporan Aktivitas	193
	F. Laporan Arus Kas	196
	G. Akuntansi Yayasan	197
	H. Akuntansi LSM	198
	I. Akuntansi Partai Politik	203
	J. Ikhtisar	213
	K. Pertanyaan	215
BAB 11	AKUNTANSI BADAN LAYANAN UMUM	231
	A. Pengertian Badan Layanan Umum (BLU)	231
	B. Tujuan Badan Layanan Umum (BLU)	231
	C. Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU)	232
	D. Pedoman Akuntansi Badan Layanan Umum (BLU)	236
	E. Laporan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU)	237
	F. Pertanggungjawaban Keuangan Badan Layanan Umum (BLU)	240
	G. Ikhtisar	241
	H. Pertanyaan	241
BAB 12	AKUNTANSI DANA	243
	A. Karakteristik Akuntansi Dana	243
	B. Konsep Dasar dan Basis Akuntansi Dana	244
	C. Prinsip Akuntansi Dana	248
	D. Budgetary Accounting (Akuntansi Anggaran)	254
	E. Commetment Accounting	256
	F. Siklus Akuntansi Dana	256
	G. Ikhtisar	257
	H. Pertanyaan	259
DAFTAR PUSTAKA		261

BAB 1

KARAKTERISTIK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

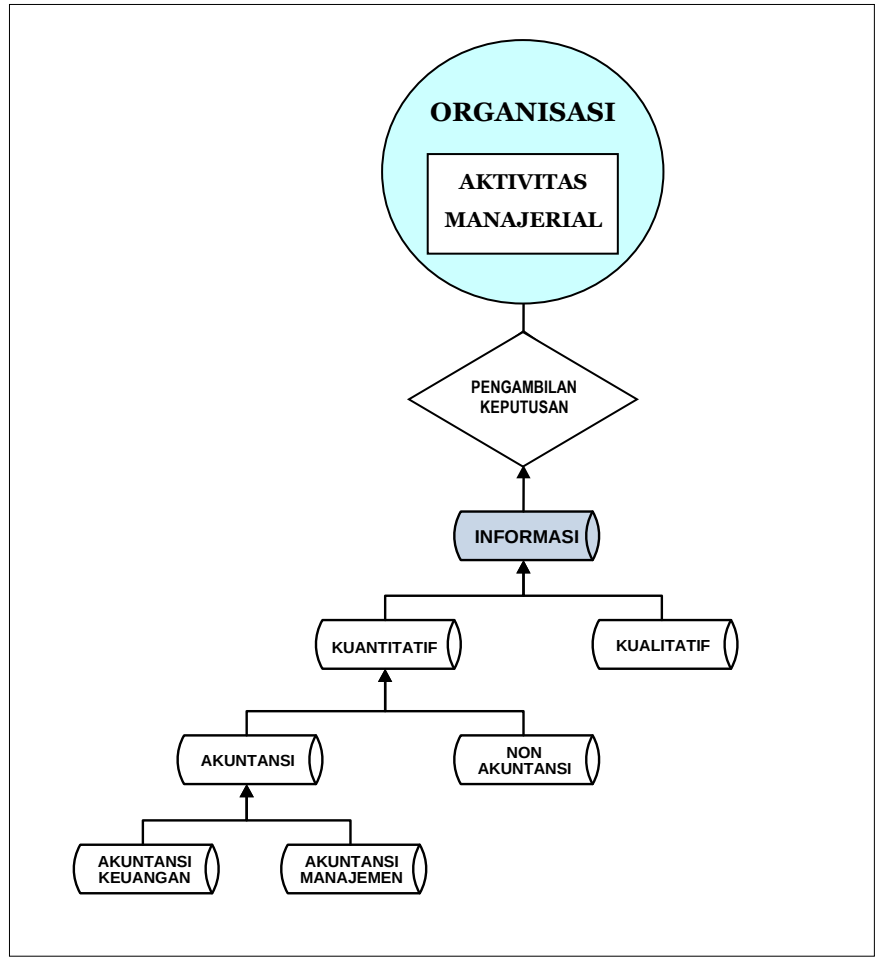
A. ORGANISASI DAN INFORMASI AKUNTANSI

Istilah organisasi berasal dari bahasa Yunani “organ” yang berarti “alat”. Dalam pengertian umum, organisasi dapat dipahami sebagai alat atau wadah sekelompok orang yang berkumpul dan bekerja sama dengan cara yang terstruktur untuk mencapai tujuan atau sejumlah sasaran tertentu yang telah ditetapkan bersama. Setiap organisasi memerlukan manajemen yang baik agar bisa mencapai tujuan. Manajemen merupakan proses perencanaan, pengorganisasian, pengarahan dan pengawasan usaha-usaha para anggota organisasi dan penggunaan sumberdaya-sumberdaya lainnya agar mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan.

Dalam rangka menjalankan proses manajerial terutama aktivitas pengambilan keputusan secara baik diperlukan informasi, baik yang berasal dari dalam maupun dari luar organisasi. Informasi ini ada yang bersifat kualitatif dan ada yang kuantitatif. Informasi kuantitatif dibedakan menjadi dua, yaitu informasi akuntansi dan nonakuntansi. Informasi akuntansi ini mendeskripsikan segala sesuatu yang berhubungan dengan aktivitas keuangan dengan disertai satuan moneter. Pada umumnya manajemen mengembangkan sistem informasi untuk menyediakan informasi yang relevan dan berguna.

Manajemen membuat laporan yang memuat informasi akuntansi dalam rangka mempertanggungjawabkan pengelolaan sumberdaya organisasi. Informasi akuntansi ini ada yang digunakan untuk keperluan internal organisasi dan ada juga yang ditujukan untuk pihak luar. Informasi akuntansi yang digunakan untuk keperluan internal organisasi

disebut akuntansi manajemen dan yang ditujukan untuk pihak luar dikenal sebagai akuntansi keuangan. Pelaporan informasi akuntansi manajemen cenderung tidak terikat pada standar akuntansi karena memang digunakan untuk internal organisasi, sebaliknya penyajian dan pelaporan informasi akuntansi keuangan harus berpedoman pada standar akuntansi karena digunakan untuk pihak luar yang mempunyai berbagai kepentingan. Hubungan organisasi dengan informasi dideskripsikan pada Gambar 1.1.

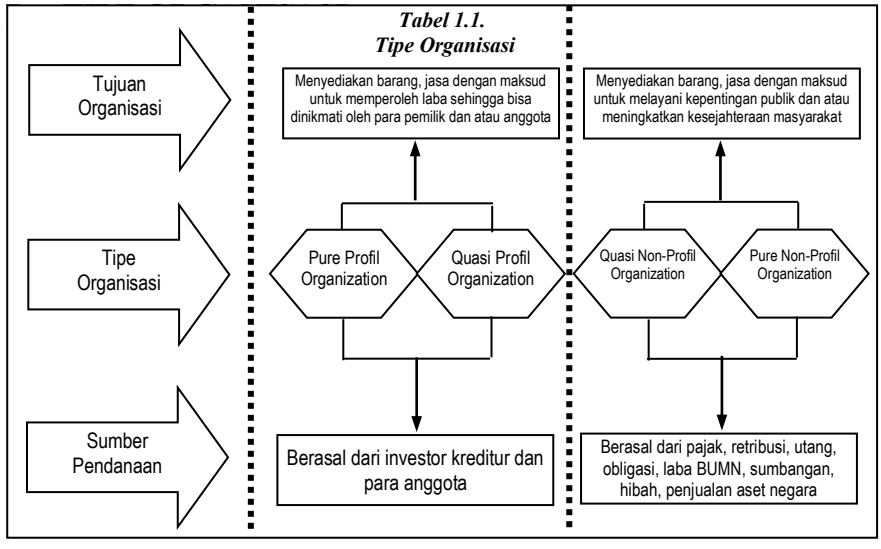


Gambar 1.1.
Hubungan Organisasi dengan Informasi Akuntansi

Organisasi formal mempunyai struktur organisasi yang memuat dengan jelas kedudukan, tugas, wewenang dan tanggung jawab dalam suatu tingkatan manajerial. Di dalam tingkatan manajerial tersebut ada satu atau beberapa kedudukan yang difungsikan sebagai pusat pertanggungjawaban atas pengelolaan sumberdaya tertentu. Kedudukan ini dipimpin oleh atasan yang bertanggung jawab atas bidang atau area tertentu yang telah ditetapkan. Dalam konteks pengorganisasian posisi tersebut sering dikenal dengan istilah entitas atau kesatuan usaha atau satuan kerja. Suatu entitas berkewajiban menyusun, menyajikan dan melaporkan informasi akuntansi baik ditujukan untuk pihak internal organisasi maupun untuk pihak eksternal organisasi. Jika dalam suatu organisasi terdiri dari beberapa entitas, maka informasi akuntansi yang dihasilkan oleh setiap entitas perlu dikonsolidasi agar bisa menjadi laporan keuangan organisasi secara komprehensif.

Namun demikian, informasi akuntansi yang dihasilkan oleh suatu entitas sangat dipengaruhi oleh tipe organisasi itu sendiri. Tipe organisasi mempunyai lingkungan yang berbeda satu sama lain sehingga karakteristik informasi akuntansi juga akan berbeda. Pihak-pihak yang berkepentingan *(stakeholders)* bagi setiap tipe organisasi juga berbeda-beda. Organisasi yang bertujuan memaksimalkan laba dan organisasi yang bertujuan untuk pelayanan masyarakat akan menghasilkan informasi akuntansi dengan karakteristik yang berbeda.

Tabel 1.1.
Tipe Organisasi



Setiap organisasi pasti mempunyai tujuan spesifik dan unik yang hendak dicapai. Untuk mencapai tujuan yang sudah ditetapkan tersebut setiap organisasi akan mengonsumsi sejumlah input untuk menghasilkan output, dalam arti setiap organisasi akan melakukan transformasi sumber-sumber ekonomi dari bentuk yang satu menjadi bentuk lain yang lebih bermanfaat atau bernilai lebih tinggi. Tujuan tiap-tiap organisasi sangat bervariasi tergantung pada tipe organisasi. Pada dasarnya terdapat 4 (empat) jenis tipe organisasi, yaitu (1) *pure-profit organization,* (2) *quasi-profit organization,* (3) *quasi-nonprofit organization* dan (4) *pure-nonprofit organization*. Perbedaan empat tipe organisasi tersebut terutama dilihat dari tujuan operasi dan sumber pendanaannya. Berikut diuraikan karakteristik dari keempat tipe organisasi di atas.

a. Pure-Profit Organization

Tujuan organisasi ini adalah menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud utama untuk memperoleh laba sebanyak-banyaknya sehingga bisa dinikmati oleh para pemilik. Sumber pendanaan organisasi ini berasal dari investor swasta dan kreditor.

b. Quasi-Profit Organization

Tujuan organisasi ini adalah menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud untuk memperoleh laba dan mencapai sasaran atau tujuan lainnya sebagaimana yang dikehendaki para pemilik. Sumber pendanaan organisasi ini berasal dari investor swasta, investor pemerintah, kreditor dan para anggota.

c. Quasi-Nonprofit Organization

Tujuan organisasi ini adalah menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud untuk melayani masyarakat dan memperoleh keuntungan (surplus). Sumber pendanaan organisasi ini berasal dari investor pemerintah, investor swasta dan kreditor.

d. Pure-Nonprofit Organization

Tujuan organisasi ini adalah menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud untuk melayani dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Sumber pendanaan organisasi ini berasal dari pajak, retribusi, utang, obligasi, laba BUMN/ BUMD, hibah, sumbangan, penjualan aset negara dan sebagainya.

Dalam praktek sering menemui kesulitan untuk memberikan batasan yang tegas antara tipe *pure-profit organization* dengan *quasi-profit organization* dan antara *quasi-nonprofit organization* dengan *pure-nonprofit organization*, sehingga pada umumnya tipe organisasi sering hanya dikelompokkan secara umum menjadi 2 (dua) yaitu *profit organization* dan *nonprofit organization*. Jika dicermati, memang batasan antara tipe *pure-profit organization* dengan *quasi-profit organization* dan antara *quasi-nonprofit organization* dengan *pure-nonprofit organization* sangat tipis. Batasan tipe organisasi diilustrasikan pada Tabel 1.1 tentang tipe organisasi.

B. PENGERTIAN SEKTOR PUBLIK

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

Munculnya sektor publik ini tidak terlepas dari sejarah. Awalnya, sektor publik ini muncul karena ada kebutuhan masyarakat secara bersama terhadap barang atau layanan tertentu. Untuk menghindari terjadinya alokasi dan distribusi barang atau layanan umum yang tidak adil maka pengaturan pengalokasian dan pendistribusiannya diserahkan kepada pihak (pengurus) tertentu. Warga masyarakat akhirnya membayar sejumlah upeti (pajak) untuk mendukung pengaturan barang atau layanan umum oleh pengurus tersebut.

Berikut ini akan diilustrasikan sebuah cerita sederhana untuk menggambarkan awal kemunculan sektor publik. Pada suatu suku kecil, masyarakatnya sebagian besar adalah petani. Hampir setiap hari para petani ini melakukan aktivitas yang berhubungan dengan pengelolaan tanah pertanian dan penjualan hasil pertanian. Mereka membutuhkan pengaturan irigasi secara adil dan perlindungan keamanan atas hasil panennya. Setiap bulan kepala suku menarik upeti kepada setiap warganya, baik petani atau bukan petani, sebagai kewajiban warga suku. Kepala suku dan orang-orang kepercayaannya akhirnya mengatur irigasi

dan membuat tembok untuk mengamankan hasil panen para petani dengan menggunakan upeti warganya. Sementara para petani menikmati jasa irigasi dan keamanan meskipun mereka tidak membayar secara langsung atau membayar dengan upeti yang merupakan kewajiban setiap warga. Irigasi dan keamanan dalam ilustrasi di atas adalah contoh bidang sektor publik yang sebenarnya. Dalam perkembangannya, sektor publik mengalami perubahan-perubahan sehingga sering menjadi bias dengan sektor privat (swasta). Bahkan beberapa area sektor publik dikelola oleh pihak swasta (privatisasi) namun dengan regulasi dan pengawasan yang ketat dari pemerintah.

Sektor publik eksis karena dibutuhkan. Jadi keberadaan sektor publik di tengah masyarakat tidak bisa dihindarkan *(inevitable)*. Masyarakat membutuhkan regulasi yang mengatur pemakaian barang-barang publik *(public goods)*. Dalam perkembangannya, sektor publik sangat berperan dalam pengaturan *public goods* tersebut sehingga dapat didistribusikan kepada segenap masyarakat secara adil dan merata.

Menurut Jones (1993), peran utama pemerintah dalam pengelolaan sektor publik mencakup tiga hal, yaitu *regulatory role, enabling role* dan *direct provision of goods and services*.

1. Regulatory Role

Regulatory Role adalah peran utama pemerintah dalam menetapkan peraturan terhadap pengelolaan sektor publik sehingga tidak merugikan masyarakat. Regulasi-regulasi sangat dibutuhkan masyarakat agar mereka secara bersama-sama bisa mengkonsumsi dan menggunakan *public goods*. Pemerintah sangat berperan dalam menetapkan segala aturan yang berkaitan dengan kepentingan umum. Tanpa ada aturan oleh organisasi-organisasi di lingkungan sektor publik maka ketimpangan akan terjadi di masyarakat. Sebagian masyarakat pasti akan dirugikan karena tidak mampu memperoleh barang atau layanan yang sebetulnya untuk umum.

2. Enabling Role

Enabling Role adalah peran utama pemerintah dalam menjalankan pengelolaan sektor publik sehingga memungkinkan untuk dinikmati oleh kepentingan masyarakat luas dengan mudah. Tujuan akhir dari sebagian besar regulasi adalah memungkinkannya segala aktivitas masyarakat berjalan secara aman, tertib dan lancar. Pemerintah mempunyai peran yang cukup besar dalam memperlancar aktivitas

masyarakat yang beraneka ragam tersebut. Sebagai contoh wujud peran ini antara lain: Dinas Ketertiban mengatur pedagang kaki lima agar memungkinkan jalan raya tidak macet, Kantor Pemadam Kebakaran menanggulangi musibah kebakaran agar tidak menimbulkan banyak kerugian, Kantor Kepolisian memberantas kejahatan agar masyarakat bisa tenang dalam bekerja dan sebagainya.

3. Direct Provision of Goods and Services

Direct Provision of Goods and Services adalah peran utama pemerintah untuk menyediakan barang dan jasa publik *(pure public goods)* secara mudah bagi masyarakat meskipun pengelolaannya diserahkan ke pihak swasta. Makna *pure public goods* ternyata dalam prakteknya sulit untuk dipisahkan secara tegas dengan *quasi public goods*. Selain itu semakin kompleks dan meluasnya area sektor publik maka sebagian sektor publik mulai dilakukan privatisasi. Privatisasi mengharuskan sektor publik masuk dalam mekanisme pasar. Pemerintah berperan dalam mengatur berbagai kegiatan produksi dan penjualan barang atau jasa, *public good* dan *quasi public goods*, meskipun sudah diprivatisasi atau dikelola oleh swasta. Peran sektor publik dalam hal ini adalah ikut serta mengendalikan dan mengawasi dengan sejumlah regulasi yang tidak merugikan publik.

C. TIPE BARANG ATAU PELAYANAN

Mendiskusikan batas antara sektor publik dengan sektor swasta tidak akan pernah ada habisnya. Terlalu sulit untuk menarik garis lurus yang bisa memisahkan secara tegas area sektor publik dengan area sektor swasta. Salah satu cara yang bisa membantu membedakan area kedua sektor publik dan swasta tersebut adalah dengan berpedoman pada kategorisasi tipe barang atau pelayanan, yaitu *pure public goods*, *quasi public goods, quasi private goods* dan *pure private goods*.

1. Pure Public Goods

Pure public goods adalah barang-barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang manfaat barang atau jasa tersebut dinikmati oleh seluruh masyarakat secara bersama-sama. Barang ini apabila dikonsumsi oleh individu tertentu tidak akan mengurangi konsumsi orang lain akan barang tersebut. *Pure public goods* harus

disediakan dalam jumlah dan kualitas yang sama terhadap seluruh anggota masyarakat sehingga dapat dikonsumsi tanpa mengurangi tersedianya bagi orang lain. *Pure public goods* dalam pengertian ini termasuk layanan atau jasa yang diberikan untuk kepentingan masyarakat luas. Ada 4 (empat) ciri utama *pure public goods*, yaitu:

a. Nonrivalry in Consumption

Pure public goods merupakan konsumsi umum sehingga konsumen tidak bersaing dalam mengkonsumsinya *(nonrivalry in consumption).*

b. Nonexclusive

Penawaran atas *pure public goods* tidak hanya diperuntukkan bagi seseorang dan mengabaikan yang lainnya sehingga tidak ada yang eksklusif antarorang dalam masyarakat, semua mempunyai hak yang sama dalam mengkonsumsinya.

c. Low Excludability

Penyedia atau konsumen suatu barang atau pelayanan tidak bisa menghalangi (atau mengecualikan) orang lain untuk menggunakan atau memperoleh manfaat dari barang tersebut.

d. Low Competitive

Antarpenyedia pure public goods tidak saling bersaing secara ketat. Hal ini karena keberadaan barang ini tersedia dalam jumlah dan kualitas yang sama.

Oleh karena keberadaan *pure public goods* ini membutuhkan pengawasan dan pengaturan, maka pemerintah harus dapat mengelola dengan baik sehingga pendistribusian dan pengalokasiannya bisa adil dan merata. Contoh *pure public goods* tersebut antara lain layanan keamanan, ketenteraman dan keadilan. Pemerintah sebagai pemegang otoritas harus mengatur pure public goods ini dengan fasilitas-fasilitas tertentu, misalnya pertahanan nasional *(defence),* satuan kepolisian *(police force),* layanan pemadam kebakaran *(fire sevice)* serta layanan peradilan *(judges). Pure public goods* ini harus dibiayai oleh sektor publik, misalnya dari pajak.

2. Quasi Public Goods

Quasi public goods adalah barang-barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang manfaat barang atau jasa tersebut dinikmati oleh seluruh masyarakat, namun apabila dikonsumsi oleh individu tertentu akan mengurangi konsumsi orang lain akan barang tersebut. Barang atau jasa ini sebetulnya mempunyai daya saing tinggi, tetapi *nonexcludable*. Artinya, penyedia atau konsumen suatu barang atau pelayanan ini tidak bisa menghalangi (atau mengecualikan) orang lain untuk menggunakan atau memperoleh manfaat dari barang tersebut meskipun konsumsi seseorang akan mengurangi keberadaan barang atau jasa tersebut. *Quasi public goods* sering juga disebut dengan istilah *common pool goods*. Contoh *quasi public goods* adalah pelayanan kesehatan, pendidikan, pengendalian pencemaran dan ekstrasi air tanah. *Quasi public goods* sebagian besar dibiayai oleh sektor publik dan sebagian oleh sektor swasta.

3. Quasi Private Goods

Quasi private goods adalah barang-barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang mana manfaat barang atau jasa tersebut hanya dinikmati secara individual oleh yang membelinya walaupun sebetulnya barang atau jasa tersebut dapat dinikmati oleh semua masyarakat. Setiap konsumen yang menggunakannya harus membayar. *Quasi private goods* bersifat *excludable*, tetapi daya saingnya rendah. Artinya penyedia atau konsumen suatu barang atau pelayanan bisa menghalangi (atau mengecualikan) orang lain untuk menggunakan atau memperoleh manfaat dari barang tersebut walapun sebetulnya jika seseorang menggunakan suatu barang atau pelayanan tersebut tidak dapat mengurangi ketersediaannya bagi orang lain. *Quasi private goods* sering disebut dengan istilah *toll goods*. Contoh *quasi private goods* antara lain pelayanan jalan tol dan tenaga listrik. Biaya untuk pengadaan barang atau layanan ini cukup besar sehingga tidak banyak memicu produsen berkompetisi. Dalam beberapa kasus, sektor publik melakukan investasi yang diperlukan, kemudian sektor swasta menjalankannya dengan mengenakan biaya pada pemakai (sering disebut dengan istilah *Build-Operate-Transfer*/BOT*)*. Biaya *quasi private goods* adalah dari sektor publik dan swasta.

4. Pure Private Goods

Pure private good) adalah barang-barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang mana manfaat barang atau jasa tersebut hanya dinikmati secara individual oleh yang membelinya dan yang tidak membelinya tidak dapat menikmati barang atau jasa tersebut. Jadi barang privat hanya dapat dikonsumsi pada waktu tertentu dan barang tersebut akan mengurangi ketersediaannya bagi orang lain di samping sangat mudah untuk memantau dan mengidentifikasikan biaya konsumsinya. Termasuk dalam pengertian barang privat adalah layanan atau jasa yang peruntukannya dibatasi hanya kepada konsumen yang dapat diidentifikasi, di mana harga pasar dengan mudah ditentukan oleh konsumen dan produsen. Terdapat 4 (empat) ciri utama barang privat, yaitu:

a. Rivalry in Consumption

Barang privat bukan merupakan konsumsi umum sehingga terdapat persaingan antarpengguna dalam mengkonsumsinya *(rivalry in consumption)*. Ketersediaan barang privat yang tidak sama baik dalam jumlah maupun kualitas mengakibatkan para konsumen saling bersaing untuk bisa mendapatkan jumlah dan kualitas yang lebih baik.

b. Exclusive

Penawaran atas barang privat hanya diperuntukkan bagi seseorang yang mampu menggantikan nilai barang yang disediakan tersebut (bersifat eksklusif). Sementara seseorang yang tidak memiliki sumberdaya yang cukup, tidak bisa mengkonsumsinya.

c. Excludability

Penyedia atau konsumen suatu barang atau pelayanan bisa menghalangi (atau mengecualikan) orang lain untuk menggunakan atau memperoleh manfaat dari barang tersebut.

d. High Competitive

Antarpenyedia (produsen) barang privat saling bersaing secara ketat. Akhirnya barang privat yang tersedia di pasar sangat beraneka ragam baik jumlah maupun kualitasnya. Mekanisme pasar akan menentukan siapa produsen yang dapat meme-

nangkan kompetisi. Keberadaan barang-barang privat diserahkan kepada mekanisme pasar. Pemerintah tidak banyak mengatur dan mengendalikan pemerataan barang privat ini. Contoh barang-barang privat adalah makanan, pakaian, hiburan, peralatan, dan sebagainya. Biaya *pure private goods* berasal dari sektor swasta.

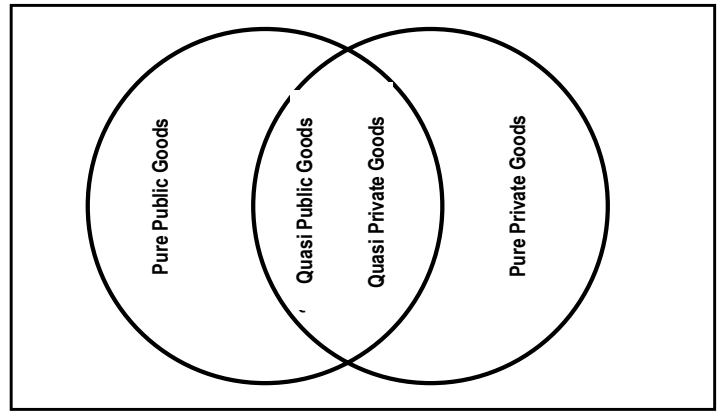
D. INTERSEKSI *PUBLIC GOODS* DENGAN *PRIVATE GOODS*

Dengan berpedoman pada keempat karakteristik barang dan layanan sebagaimana diuraikan di atas, maka area sektor publik dan sektor swasta dapat lebih diperjelas. Ada area yang merupakan titik potong *(intersection)* antara sektor publik dengan sektor swasta, terutama yang berhubungan dengan *quasi public goods* dan *quasi private goods*. Interseksi ini menunjukkan area sektor publik yang pengelolaannya dilakukan bersama-sama dengan sektor swasta dan juga area sektor swasta yang pengelolaannya dilakukan bersama-sama dengan sektor publik karena menyangkut investasi yang cukup besar.

Dalam kenyataannya tidak semua barang atau jasa dapat dikelompokkan ke dalam *pure public goods* dan *pure private goods*. Sebagian besar jenis barang atau jasa justru merupakan perpaduan antara *pure public goods* dan *pure private goods*. *Quasi public goods* dan *quasi private goods* merupakan barang atau jasa hasil interseksi antara *pure public goods* dan *pure private goods*. Sebagaimana diilustrasikan pada Gambar 1.2 di bawah ini, antara *pure public goods* dan *pure private goods* tidak terpisah dan berdiri sendiri, tetapi saling bersinggungan sehingga menghasilkan jenis barang atau jasa yang bercirikan *quasi public* dan *quasi private*.

Pure public goods dinikmati oleh banyak orang sehingga sulit untuk membedakan mana yang membayar atau tidak membayar atas konsumsi barang atau jasa ini. Pembayaran untuk jenis barang atau jasa ini dilakukan melalui pajak. Contoh pelayanan polisi, pemadam kebakaran, penerangan jalan, drainase air hujan dan radio. *Quasi public goods* dinikmati oleh banyak orang tetapi sudah tidak sulit untuk membedakan mana yang membayar atau tidak membayar atas konsumsi barang atau jasa ini karena pembayaran pengadaan barang atau penyelenggaraan jasa ini tidak semuanya berasal dari pajak. Namun demikian, pembayaran pelayanan ini tidak selamanya mencerminkan nilai pembayaran yang

diterima. Barang dan jasa ini biasanya dikendalikan oleh pemerintah, contoh pelayanan kesehatan dan pendidikan. *Quasi private goods* sudah mulai masuk pada mekanisme pasar meskipun pemerintah masih ikut mengendalikan. Tidak seperti *quasi public goods,* pelayanan yang disediakan sudah berdasarkan pada kemampuan untuk membayar pelayanan tersebut, misalnya pelayanan jalan tol, listrik, telepon, air minum, transportasi publik dan sebagainya. *Pure private goods* dikonsumsi secara individual. Barang dan jasa ini sudah tidak dikendalikan lagi oleh pemerintah, mekanisme pasar menentukan tingkat bayaran yang dikenakan. Kuantitas dan kualitas barang atau pelayanan sangat ditentukan oleh jumlah yang dibayarkan oleh konsumen atau pengguna. Contoh makanan, peralatan, layanan penginapan, hiburan dan sebagainya. Berdasarkan ilustrasi ini jelas terlihat perbedaan yang sangat tipis antara keempat jenis barang atau jasa.



Gambar 1.2.
Interseksi Public Goods vs Private Goods

E. ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

Di setiap negara, cakupan organisasi sektor publik sering tidak sama. Tidak ada definisi yang secara komprehensif dan lengkap bisa digunakan untuk semua sistem pemerintahan. Area organisasi sektor publik bahkan sering berubah-ubah tergantung pada kejadian historis dan suasana politik yang berkembang di suatu negara. Di Indonesia, berbagai organisasi termasuk dalam cakupan sektor publik antara lain pemerintahan pusat, pemerintahan daerah, sejumlah perusahaan di mana pemerintah mem-

punyai saham (BUMN dan BUMD), organisasi bidang pendidikan, organisasi bidang kesehatan dan organisasi-organisasi massa. Sementara di Inggris organisasi sektor publik diklasifikasi dalam bidang industri nasional, departemen-departemen pemerintahan pusat dan pemerintahan daerah. Organisasi yang termasuk bidang industri nasional antara lain *British Coal Corporation, British Railways Board, British Waterways Board, Civil Aviation Authority, Post Office* dan berbagai korporasi publik lainnya. Sementara yang termasuk departemen-departemen pemerintah pusat antara lain *education and science, transportation, health, environment, energy, social security, property service agency* dan lain-lain. Sedangkan organisasi pemerintahan daerah meliputi *counties* (mirip pemerintah kabupaten/kota madya), *regions* (mirip pemerintah provinsi) dan *districts* (wilayah otonom tertentu).

Organisasi sektor publik bukan semata-mata organisasi sosial yang *nonprofit oriented*. Banyak yang menganggap organisasi sektor publik pasti nonprofit. Anggapan ini kurang tepat, karena organisasi sektor publik ada yang bertipe quasi nonprofit. Seperti dipaparkan di atas, quasi nonprofit bertujuan meningkatkan kesejahteraan masyarakat dengan motif surplus (laba) agar terjadi keberlangsungan organisasi dan memberikan kontribusi pendapatan negara atau daerah, misalnya BUMN dan BUMD. Jadi perlu ditegaskan bahwa organisasi sektor publik bukan hanya organisasi sosial, bukan hanya organisasi nonprofit dan juga bukan hanya organisasi pemerintahan. Organi-sasi sektor publik adalah organisasi yang berhubungan dengan kepentingan umum dan penyediaan barang atau jasa kepada publik yang dibayar melalui pajak atau pendapatan negara lain yang diatur dengan hukum.

F. AREA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

Untuk mengidentifikasi area organisasi sektor publik maka interseksi *pure public goods* dan *pure private goods* sebagaimana dibahas di atas dapat digunakan sebagai pedoman. Jika dikaitkan dengan organisasi penyedia barang atau jasa, maka setiap tipe organisasi akan menghasilkan jenis barang atau jasa tertentu sebagaimana karakteristik organisasi tersebut. *Pure nonprofit organisation* menghasilkan *pure public goods,* misalnya adalah pemerintah. *Quasi nonprofit organisation* menghasilkan *quasi public goods,* misalnya adalah perguruan tinggi dan rumah sakit. *Quasi profit organisation* menghasilkan *quasi private goods,* misalnya PLN, PT Telkom, Kantor Pos, PDAM, PT KAI dan

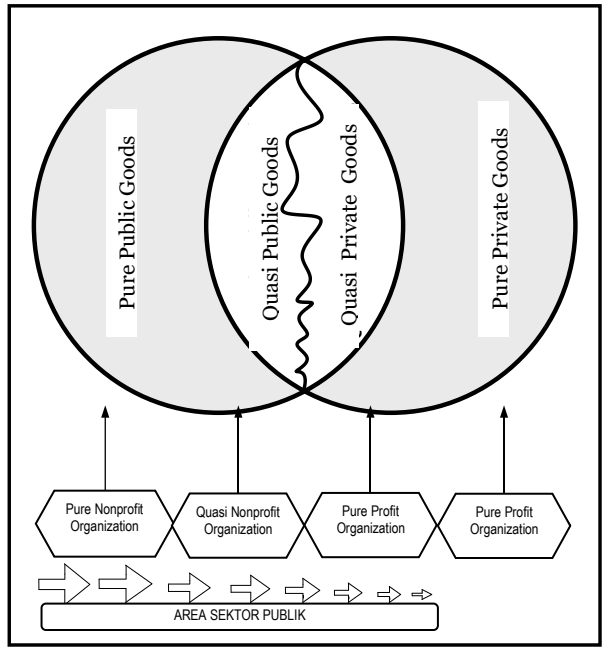
sejumlah BUMN dan BUMD lainnya. Sementara itu, *pure profit organisation* menghasilkan *pure private goods,* misalnya adalah restoran, hotel, mall, salon kecantikan dan sebagainya. Sektor publik berada pada area dengan batasan-batasan antara lain:

1. Penyelenggaraan layanan atau pengadaan barang kebutuhan masyarakat umum,
2. Bukan konsumsi individual,
3. Pemerintah ikut mengendalikan dengan saham atau sejumlah regulasi yang mengikat,
4. Harga tidak semata-mata ditentukan berdasarkan mekanisme pasar.

Berdasarkan batasan-batasan tersebut area sektor publik berada pada (1) *Pure nonprofit organisation* dengan ouput *pure public goods,* (2) *Quasi nonprofit organisation* dengan output *quasi public goods* dan *Quasi profit organisation* yang menghasilkan *quasi private goods*. Gambar 1.3 mendeskripsikan area organisasi sektor publik.

Oleh karena organisasi sektor publik tidak bisa lepas dari peran pemerintah dan bahkan umumnya organisasi yang menghasilkan *pure public goods* adalah pemerintah maka organisasi sektor publik sangat identik dengan pemerintah. Walaupun sebenarnya area organisasi sektor publik lebih luas dari sekadar pemerintahan.

Kebingungan juga sering muncul dalam membedakan organisasi sektor publik dengan perusahaan swasta. Sebagian orang sering menyederhanakan pemisahan tersebut dengan menganggap bahwa organisasi sektor publik adalah organisasi nonprofit dan perusahaan swasta adalah *profit oriented*. Meskipun anggapan ini tidak semuanya salah namun pengkategorisasian tersebut justru menjadi bias pada saat dikaitkan dengan kondisi sebenarnya di lapangan. Sebetulnya dasar yang dapat digunakan sebagai pedoman dalam membedakan mana organisasi sektor publik dan mana yang perusahaan swasta dapat dilihat dari output yang dihasilkan.



GAMBAR 1.3.
Area Organisasi Sektor Publik

Ada beberapa perbedaan sifat dan karakteristik antara organisasi sektor publik dengan organisasi swasta. Tabel 1.2. menunjukkan perbedaan sifat dan karakteristik organisasi sektor publik dengan sektor swasta ditinjau dari tujuan organisasi, sumber pembiayaan, pola pertanggungjawaban, struktur organisasi, karakteristik anggaran, *stakeholders* yang dipengaruhi, dan sistem akuntansi yang digunakan.

Meskipun organisasi sektor publik mempunyai sifat dan karakteristik yang berbeda dengan sektor swasta, akan tetapi dalam beberapa hal terdapat persamaan, antara lain (Mardiasmo, 2002, hal 13):

1. Bagian dari Sistem Ekonomi Negara

Keduanya merupakan bagian integral dari sistem ekonomi di suatu negara dan menggunakan sumberdaya yang sama untuk mencapai tujuan organisasi.

TABEL 1.2.
Perbedaan Sifat dan Karakteristik Organisasi Sektor Publik dengan Sektor Swasta

No.	Aspek Perbedaan	Sektor Publik	Sektor Swasta
1.	Tujuan organisasi	*Nonprofit motive.*	*Profit motive.*
2.	Sumber pendanaan	Pajak, retribusi, utang, obligasi, laba BUMN/ BUMD, penjualan aset negara, dan sebagainya.	Pembiayaan internal: Modal sendiri, laba ditahan, penjualan aktiva. Pembiayaan eksternal: Utang bank, obligasi, penerbitan saham.
3.	Pertanggung-jawaban	Pertanggungjawaban kepada masyarakat (publik) dan parlemen (DPR/ DPRD).	Pertanggungjawaban kepada pemegang saham dan kreditur.
4.	Struktur organisasi	Birokratis, kaku, dan hirarkis.	Fleksibel: datar, piramida, lintas fungsional, dan sebagainya.
5.	Karakteristik anggaran	Terbuka untuk publik.	Tertutup untuk publik.
6.	Sistem akuntansi	*Cash accounting.*	*Accrual accounting.*
7.	Kriteria keberhasilan	Ekonomi, Efisiensi, Efektivitas.	Laba.
8.	Kecenderungan sifat	Organisasi politis.	Organisasi bisnis.
9.	Dasar operasional	Di luar mekanisme pasar.	Berdasar mekanisme pasar.

Sumber: Mardiasmo, 2002, hal. 8.

2. Kelangkaan Sumberdaya

Menghadapi masalah yang sama, yaitu masalah kelangkaan sumberdaya *(scarcity of resource),* sehingga baik organisasi sektor publik maupun sektor swasta dituntut untuk menggunakan sumberdaya organisasi secara ekonomis, efisien, dan efektif.

3. Proses Pengendalian Manajemen

Proses pengendalian manajemen, termasuk manajemen keuangan, pada dasarnya sama di kedua sektor ini. Keduanya sama-sama membutuhkan informasi yang handal dan relevan untuk melaksanakan fungsi manajemen, yaitu: perencanaan, pengorganisasian, dan pengendalian.

4. Produk

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. Peraturan Perundangan

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

G. KEUNIKAN AKUNTANSI DI SEKTOR PUBLIK

Melihat karakteristik sektor publik yang berbeda dengan sektor swasta sebagaimana dipaparkan di atas maka akuntansi yang diterapkan di kedua sektor tersebut juga masing-masing mempunyai keunikan sendiri. Berikut beberapa keunikan akuntansi di sektor publik:

1. Cenderung Kurang Uniform

Heterogenitas sektor publik membuat akuntansi yang diterapkan di sektor publik ini cenderung kurang uniform (seragam) dibandingkan sektor swasta, baik sistem maupun tekniknya. Bidang pemerintahan, pendidikan, kesehatan masing-masing mempunyai karakteristik yang berbeda.

2. Perumusan Standar Akuntansi Mengadaptasi Regulasi yang Sudah Ada

Standar akuntansi di sektor publik dirumuskan dan ditetapkan relatif dengan mengacu dan mempertimbangkan berbagai regulasi sektor publik yang sudah ada dan ditetapkan lebih dahulu. Beberapa standar akuntansi sektor publik dirumuskan dan ditetapkan pada saat sebagian organisasi sektor publik sudah menerapkan standar akuntansi nirlaba dan berbagai regulasi keuangan lainnya yang terkait, sehingga hal tersebut harus dipertimbangkan agar standar akuntansi bisa dijalankan dengan baik.

3. Akuntansi Berbasis Kas

Sistem akuntansi yang diterapkan di sektor publik umumnya bersifat akuntansi kas (*cash basis*). Dalam perkembangannya, untuk

memperoleh pelaporan keuangan yang berkualitas sistem akuntansi sektor publik diarahkan untuk menggunakan dasar accrual basis.

4. Laporan Keuangan yang Dihasilkan sebagai Media Akuntabilitas Publik

Akuntansi sektor publik menghasilkan laporan keuangan sebagai wujud pertanggungjawaban kepada masyarakat dan bukan semata-mata kepada pemilik atau pemegang saham sebagaimana di sektor swasta. Hal ini menggambarkan bentuk pertanggungjawaban publik atas pengelolaan organisasi yang sumber pendanaannya secara tidak langsung adalah dari masyarakat (publik).

H. PERUBAHAN LINGKUNGAN ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

Organisasi sektor publik menghadapi turbulensi yang sangat kompleks menyangkut bidang sosial, ekonomi dan politik sehingga menuntut manajernya selalu mengembangkan berbagai pendekatan yang paling efektif dan efisien untuk memperbaiki organisasi secara terus-menerus *(continuous improvement)*. Berbagai inovasi baru banyak dikembangkan para manajer sektor publik ini termasuk manajemen kinerja *(performance management)*. Bahkan menurut Grote (2000), berbagai organisasi sektor publik Amerika terutama agen-agen pemerintahan justru yang memulai dalam inovasi dan pengembangan manajemen kinerja. Salah satu upaya agen-agen pemerintahan dalam memperbaiki organisasinya ini adalah dengan melakukan studi *benchmark* dengan sebuah *best practices* dengan disponsori oleh *American Productivity and Quality Center, DDI, and Linkage, Inc.*

Berbagai bentuk adaptasi organisasi sektor publik dalam menghadapi pesatnya perubahan lingkungan antara lain:

1. Struktur yang Terlalu Birokratik dan Bertingkat Mengalami Pemangkasan

Struktur organisasi yang terlalu birokratik dan bertingkat tidak efektif untuk meningkatkan produktivitas organisasi, memicu terjadinya praktek KKN dan sering mengecewakan pengguna *(users)*. Selain untuk mengurangi permasalahan di atas, pemang-

kasan birokrasi dilakukan agar pengambilan keputusan manajemen bisa lebih cepat dan akurat.

2. Sistem Sentralisasi Mulai Banyak Diubah Menjadi Desentralisasi

Dengan sistem desentralisasi maka setiap unit pertanggungjawaban mempunyai keleluasaan untuk mengatur dan mengelola sumberdaya yang dimiliki sehingga merangsang munculnya kreativitas dan kewirausahaan. Karakteristik setiap unit pertanggungjawaban (daerah) berbeda-beda sehingga respons atas perubahan lingkungan tidak dapat dilakukan secara seragam *(uniform)* dengan satu komando dari pusat.

3. Melakukan Perbaikan Kinerja Berbasis Informasi Pengukuran Kinerja dan Pemicu (Driver) Terjadinya Tingkat Kinerja Tertentu

Laporan pengukuran kinerja mulai dilengkapi dengan informasi yang berkaitan dengan pemicu terjadinya tingkat kinerja tertentu. Pemicu kinerja ini berhubungan dengan pertanyaan-pertanyaan: mengapa terjadi *(why*), siapa yang bertanggung jawab *(who)*, bagaimana bisa terjadi *(how)*, dan kapan terjadi *(when)*. Berbasis informasi pemicu ini diharapkan dapat dibuat saran dan rekomendasi perbaikan untuk periode berikutnya.

4. Pengambilan Keputusan Dilakukan secara Cepat Sehingga Didesain Sistem Informasi Manajemen yang Handal

Kompleksnya transaksi organisasi menyebabkan setiap pengambilan keputusan harus dilakukan secara cepat dan akurat. Sistem informasi manajemen didesain untuk membantu manajemen melakukan *decision making* dengan informasi yang cukup memadai, handal dan relevan.

5. Adanya Pemberdayaan yang Sistematis terhadap Individu-individu dalam Organisasi

Adanya pembelajaran dan pengembangan terhadap semua individu organisasi dimaksudkan agar anggota organisasi mampu merespons perubahan dan mengikuti perkembangan sehingga dapat menjamin

going concern. Dengan keahlian dan keterampilan yang handal maka akan tercipta proses intern yang efektif sehingga diharapkan dapat meningkatkan kepuasan konsumen dan masyarakat pengguna.

6. ***Munculnya Kesadaran yang Tinggi atas Pentingnya Ukuran Kinerja Nonfinansial***

Manajemen kinerja menjadi sangat penting dan organisasi. Definisi kinerja pun menjadi lebih luas mencakup kinerja finansial dan nonfinansial. Berbagai pendekatan pengukuran kinerja mulai banyak diaplikasikan seperti *balance scorecard* dan *value for money audit*.

I. MENGAPA DIBUTUHKAN ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

Setiap warga negara mempunyai hak yang sama untuk bisa menikmati *public goods and services* sebagai bentuk imbalan tidak langsung atas kewajiban membayar pajak yang telah mereka lakukan. Pemerintah sebagai penyelenggara kekuasaan negara harus bisa menyediakan *public goods and services* tersebut untuk kesejahteraan masyarakat secara adil dan merata. Pemerintah merupakan organisasi sektor publik terbesar yang bertanggung jawab untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat, menjunjung tinggi keinginan rakyat, melaksanakan pembangunan berkelanjutan dan berkeadilan sosial, menjalankan aspek-aspek fungsional dari pemerintahan secara efisien dan efektif sehingga bisa terwujud *good governance* dengan sebenarnya.

Beberapa alasan, mengapa organisasi sektor publik dibutuhkan bisa diuraikan sebagai berikut:

1. Untuk menjamin bahwa pelayanan publik seperti pendidikan, kesehatan, transportasi, rekreasi, perlindungan hukum dapat disediakan untuk masyarakat secara adil dan merata tanpa memperhitungkan kemampuan masyarakat untuk membayarnya.
2. Untuk memastikan bahwa layanan publik tertentu ditempatkan pada wilayah yang sesuai dengan kebutuhan masyarakat, misalnya museum, perpustakaan, tempat parkir dan sebagainya.

3. Untuk menjamin bahwa public goods and services disediakan dengan harga yang relatif lebih murah dibandingkan dengan jika membeli dari perusahaan swasta, misalnya perusahaan transportasi, rumah sakit, sekolah, dan perusahaan jasa lainnya yang menyediakan layanan yang serupa.
4. Untuk menciptakan persatuan dan kesatuan bangsa karena adanya perbedaan agama maupun suku.
5. Untuk melindungi hak dan kemerdekaan masyarakat dengan menetapkan peraturan perundangan yang kuat dan jelas.

J. MENGAPA PEMERINTAH WAJIB MENGENDALIKAN SEKTOR PUBLIK

Pemerintah sebagai organisasi sektor publik terbesar wajib mengendalikan sektor publik lainnya yang dikelola oleh organisasi nonpemerintah. Barang dan jasa yang dihasilkan oleh sektor publik berhubungan dengan kebutuhan masyarakat umum yang sangat perlu diawasi dan diatur penggunaannya. Hal ini tidak terlepas dari fungsi utama penyelenggaraan pemerintahan yaitu fungsi alokasi, fungsi distribusi dan fungsi stabilisasi. Dalam sistem pemerintahan desentralisasi ketiga fungsi ini dapat didelegasikan ke pemerintah daerah dengan tetap mempertimbangkan kepentingan publik.

Fungsi alokasi adalah fungsi pemerintahan untuk menyediakan pelayanan dan barang-barang kebutuhan masyarakat umum secara bersama-sama dengan adil dan merata serta tidak membedakan antara orang satu dengan lainnya. Fungsi distribusi adalah fungsi pemerintahan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat secara merata dan proporsial demi terwujudnya pertumbuhan yang optimal. Fungsi stabilisasi adalah fungsi pemerintahan untuk mengatur semua variabel ekonomi makro sehingga dapat mencapai stabilitas ekonomi secara nasional.

Dari ketiga fungsi pemerintahan di atas, fungsi alokasi adalah fungsi utama pemerintahan yang berhubungan langsung dengan pengaturan dan pengendalian barang atau jasa kebutuhan masyarakat umum. Dengan adanya fungsi alokasi pemerintah ini diharapkan dapat mengatasi masalah-masalah yang melekat *(inherent)* pada jenis barang dan layanan publik ini. Masalah melekat pada barang dan jasa kebutuhan publik ini antara lain tidak dapatnya barang dan jasa tersebut dibagi-bagi

secara individu atau orang per orang serta tidak memungkinkannya menjatah penggunaan barang atau jasa tersebut untuk setiap orang. Pemerintah mempunyai wewenang untuk mengalokasikan penggunaan barang atau jasa tersebut untuk semua masyarakat sehingga penggunaan sumberdaya dapat dilakukan secara optimal.

Setiap warga negara mempunyai kewajiban untuk membayar pajak *(taxpayers)*. Dengan begitu, mereka semua mempunyai hak yang sama atas konsumsi barang-barang atau pelayanan publik. Intervensi pemerintah terhadap sektor publik merupakan perwujudan langsung dari fungsi alokasi. Sektor publik selalu berhubungan dengan barang-barang dan pelayanan publik. Bahkan intervensi pemerintah dengan fungsi alokasinya menjadi kewajiban pemerintah atas penerimaan pajak dari masyarakat. Beberapa alasan pengendalian sektor publik oleh pemerintah antara lain:

1. Output sektor publik berkaitan dengan barang atau jasa kebutuhan masyarakat umum.
2. Barang dan jasa kebutuhan publik tidak dapat dibagi-bagi secara individu atau orang per orang.
3. Tidak memungkinkannya menjatah penggunaan barang atau jasa tersebut untuk setiap orang.
4. Alokasi barang atau jasa kebutuhan publik menghadapi pasar persaingan tidak sempurna.
5. Mengurangi beban masyarakat atas penggunaan barang atau jasa publik dengan pemberian subsidi atau perangsang kepada pihak swasta untuk penyediaannya *(quasi private organisations)*.

K. IKHTISAR

Informasi akuntansi yang dihasilkan oleh suatu entitas sangat dipengaruhi oleh tipe organisasi itu sendiri. Tipe organisasi mempunyai lingkungan yang berbeda satu sama lain sehingga karakteristik informasi akuntansi juga akan berbeda. Pada dasarnya terdapat 4 (empat) jenis tipe organisasi, yaitu *(1) pure-profit organization, (2) quasi-profit organization, (3) quasi-nonprofit organization* dan *(4) pure-nonprofit organization*. Perbedaan empat tipe organisasi tersebut terutama dilihat dari tujuan operasi dan sumber pendanaannya.

Sektor publik seringkali dipahami sebagai segala sesuatu yang berhubungan dengan kepentingan umum dan penyediaan barang atau jasa

kepada publik yang dibayar melalui pajak atau pendapatan negara lain yang diatur dengan hukum. Bidang kesehatan, pendidikan, keamanan dan transportasi adalah contoh sektor publik. Peran utama sektor publik mencakup tiga hal, yaitu *regulatory role, enabling role* dan *direct provision of goods and services*.

Salah satu cara yang bisa membantu membedakan area kedua sektor publik dan swasta tersebut adalah dengan berpedoman pada kategorisasi tipe barang atau pelayanan, yaitu *pure public goods*, *quasi public goods, quasi private goods* dan *pure private goods*. Ada area yang merupakan titik potong *(intersection)* antara sektor publik dengan sektor swasta, terutama yang berhubungan dengan *quasi public goods* dan *quasi private goods*. Interseksi ini menunjukkan area sektor publik yang pengelolaannya dilakukan bersama-sama dengan sektor swasta dan juga area sektor swasta yang pengelolaannya dilakukan bersama-sama dengan sektor publik karena menyangkut investasi yang cukup besar.

Sektor publik berada pada area dengan batasan-batasan antara lain: penyelenggaraan layanan atau pengadaan barang kebutuhan masyarakat umum, bukan konsumsi individual, pemerintah ikut mengendalikan dengan saham atau sejumlah regulasi yang mengikat, harga tidak semata-mata ditentukan berdasarkan mekanisme pasar.

Beberapa keunikan akuntansi di sektor publik cenderung kurang uniform, perumusan standar akuntansi mengadaptasi regulasi yang sudah ada, akuntansi berbasis kas, laporan keuangan yang dihasilkan sebagai media akuntabilitas publik.

L. PERTANYAAN

1. Jelaskan hubungan manajemen dalam suatu organisasi dengan informasi akuntansi!
2. Sebutkan dan jelaskan dengan disertai contoh berbagai tipe organisasi!
3. Jelaskan pengertian dan pemahaman Anda tentang sektor publik dan berikan alasan mengapa sektor publik tidak bisa lepas dari regulasi!
4. Jelaskan berbagai jenis barang dan jasa dan bagaimana Anda mengidentifikasi area sektor publik berdasarkan jenis barang dan jasa tersebut!

5. Jelaskan perbedaan dan persamaan sifat dan karakteristik sektor publik dengan sektor swasta!
6. Jelaskan tentang keunikan utama dari akuntansi sektor publik!
7. Jelaskan berbagai bentuk adaptasi organisasi sektor publik dalam menghadapi pesatnya perubahan lingkungan!
8. Mengapa masyarakat sangat membutuhkan organisasi sektor publik?
9. Mengapa pemerintah perlu mengendalikan keberadaan sektor publik dan bagaimana caranya?
10. Sebutkan berbagai contoh organisasi sektor publik di seputar Anda (5 buah) dan jelaskan mengapa Anda memasukkan organisasi tersebut dalam kelompok organisasi sektor publik?

BAB 2

KERANGKA KONSEPTUAL AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

A. PENGERTIAN KERANGKA KONSEPTUAL

Kerangka konseptual akuntansi sektor publik adalah prinsip-prinsip yang mendasari penyusunan dan pengembangan standar akuntansi sektor publik yang disusun oleh sebuah komite perumus standar independen dan merupakan rujukan penting bagi komite standar akuntansi, penyusun laporan keuangan, dan pemeriksa dalam mencari pemecahan atas sesuatu masalah yang belum diatur secara jelas dalam pernyataan standar akuntansi sektor publik.

B. TUJUAN KERANGKA KONSEPTUAL AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Kerangka konseptual akuntansi sektor publik ini merumuskan konsep yang mendasari penyusunan dan penyajian laporan keuangan organisasi sektor publik.

Tujuannya adalah sebagai acuan bagi:

1. Penyusun standar akuntansi sektor publik dalam melaksanakan tugas perumusan standar.
2. Penyusun laporan keuangan dalam menanggulangi masalah akuntansi yang belum diatur dalam standar akuntansi.
3. Pemeriksa dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan disusun sesuai dengan standar akuntansi sektor publik.
4. Para pengguna laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan pada laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar akuntansi sektor publik.

Kerangka konseptual ini berfungsi sebagai acuan dalam hal terdapat masalah akuntansi yang belum dinyatakan dalam standar akuntansi sektor publik. Dalam hal terjadi pertentangan antara kerangka konseptual dan standar akuntansi, maka ketentuan standar akuntansi diunggulkan relatif terhadap kerangka konseptual ini. Dalam jangka panjang, konflik demikian diharapkan dapat diselesaikan sejalan dengan pengembangan standar akuntansi sektor publik di masa depan.

C. PERAN KERANGKA KONSEPTUAL AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Pada dasarnya kerangka konseptual *(the conceptual framework)* merupakan suatu landasan untuk menetapkan standar akuntansi. Penetapan standar akuntansi dan interpretasinya harus diturunkan dari kerangka konseptual yang telah dirumuskan sebelumnya. Dalam perjalanan, praktek akuntansi dan implementasi sebuah standar akuntansi, tentunya sangat mungkin berhadapan dengan permasalahan akuntansi yang rumit dan unik. Dengan adanya kerangka konseptual ini maka para penyusun laporan keuangan mempunyai rujukan resmi dalam memberikan solusi atas permasalahan akuntansi tersebut jika standar akuntansi belum mengakomodasinya.

Oleh karena posisi kerangka konseptual ini sebagai landasan konsep, baik untuk penetapan standar akuntansi maupun praktek akuntansi maka setidak-tidaknya suatu kerangka konseptual harus merumuskan:

1. Tujuan akuntansi secara jelas,
2. Karakteristik-karakteristik kualitatif informasi akuntansi yang bermanfaat, dan
3. Definisi, pengakuan dan pengukuran unsur-unsur yang membentuk laporan keuangan,
4. Konsep-konsep mendasar dalam akuntansi.

Selanjutnya perlu dibuat hirarki yang mendeskripsikan hubungannya dengan standar akuntansi, interpretasi standar akuntansi, buletin teknis yang diterbitkan komite penyusun standar dan praktek konvensi dan kebiasaan pelaporan yang sehat. Semua konvensi, aturan dan prosedur tersebut diperlukan untuk merumuskan praktek akuntansi yang berlaku umum pada saat tertentu secara hirarkis.

Hal ini merupakan substansi *generally accepted accounting principles* (Prinsip akuntansi yang berterima umum). Hirarki prinsip

akuntansi yang berterima umum berarti bahwa tingkatan pertama harus digunakan terlebih dahulu. Tingkatan kedua dan ketiga dapat digunakan jika tingkat pertama tidak mengatur. Tingkatan rujukan terhadap beberapa pedoman di atas juga harus dideskripsikan secara jelas agar tidak menyesatkan pihak penyusun laporan keuangan. Deskripsi hirarki prinsip akuntansi yang berlaku umum dalam domain akuntansi sektor publik dapat digambarkan pada Gambar 2.1.

Gambar 2.1.
Hirarki Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum di Indonesia

Maksud dirumuskannya suatu kerangka konseptual akuntansi sektor publik bukan untuk standarisasi praktek akuntansi sektor publik, karena kerangka konseptual tidak lebih dari suatu konsep. Namun demikian, kerangka konseptual akuntansi sektor publik dapat dijadikan sebagai acuan dalam hal terdapat masalah akuntansi yang belum dinyatakan dalam standar akuntansi sektor publik, termasuk permasalahan perlakuan akuntansi pemerintahan.

D. RUANG LINGKUP KERANGKA KONSEPTUAL AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Ruang lingkup suatu kerangka konseptual pada umumnya mencakup enam komponen yang diharapkan dapat membantu para penyusun

standar akuntansi merumuskan standar akuntansi keuangan yang baik *(good financial accounting standards)*. Elemen-elemen tersebut adalah:

1. Tujuan laporan keuangan *(objectives of financial statements).*
2. Karakteristik yang dibutuhkan dari suatu informasi akuntansi keuangan *(desired characteristics of financial accounting information).*
3. Asumsi-asumsi akuntansi *(accounting assumptions).*
4. Prinsip dasar untuk pengakuan dan pelaporan *(basic principles for recognition and reporting).*
5. Kendala-kendala *(constraints).*
6. Unsur-unsur laporan keuangan *(elements of financial statements).*

E. KERANGKA KONSEPTUAL AKUNTANSI PEMERINTAHAN DI INDONESIA

Salah satu organisasi sektor publik terbesar adalah pemerintahan. Pada pertengahan tahun 2005, pemerintah Indonesia menetapkan standar akuntansi pemerintahan Indonesia dengan PP Nomor 24 Tahun 2005. Di dalam peraturan pemerintah tersebut juga dirumuskan kerangka konseptual akuntansi pemerintahan sebagai landasan konsep yang mendasari penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah.

Ruang lingkup kerangka konseptual akuntansi pemerintahan Indonesia ini mencakup:

1. Tujuan kerangka konseptual;
2. Lingkungan akuntansi pemerintah;
3. Pengguna dan kebutuhan informasi para pengguna;
4. Entitas pelaporan;
5. Peranan dan tujuan pelaporan keuangan, serta dasar hukum;
6. Asumsi dasar, karakteristik kualitatif yang menentukan manfaat informasi dalam laporan keuangan, prinsip-prinsip, serta kendala informasi akuntansi; dan definisi, pengakuan, dan pengukuran unsur-unsur yang membentuk laporan keuangan.

Cakupan ruang lingkup yang dibahas dalam kerangka konseptual akuntansi pemerintahan di atas nampaknya ditetapkan dengan lebih banyak pertimbangan adaptasi. Hal ini cukup beralasan, karena kerangka konseptual akuntansi pemerintahan ditetapkan relatif lebih lambat dibandingkan kerangka konseptual akuntansi komersial di Indonesia. Komite perumus standar akuntansi pemerintahan memilih keluwesan

dalam melahirkan landasan konsep akuntansi pemerintahan ini sehingga tercipta harmonisasi dan kompromi. Jika strategi tersebut tidak diterapkan, sangat mungkin terjadi benturan dengan regulasi dan ketentuan yang sudah ada.

Keunikan dan kekhususan karakteristik organisasi pemerintahan Indonesia menjadi pertimbangan lain sehingga kerangka konseptual akuntansi pemerintahan menjadi lebih luas dibandingkan kerangka konseptual akuntansi pada umumnya. Namun, menjadi pemikiran tersendiri mengingat kerangka konseptual ini berposisi sebagai landasan dan konsep dasar dalam memberikan solusi permasalahan akuntansi pemerintahan. Keluwesan kerangka konseptual ini di satu sisi berpotensi memicu terjadinya perbedaan pandangan pihak-pihak yang berpartisipasi dalam akuntansi pemerintahan, baik *users, prepares* maupun *auditors*.

1. Tujuan kerangka konseptual Akuntansi Pemerintahan

Tujuan ditetapkannya kerangka konseptual akuntansi pemerintahan adalah sebagai **acuan** bagi:

- **Penyusun standar** akuntansi pemerintahan dalam melaksanakan tugas perumusan standar.
- **Penyusun laporan keuangan** dalam menanggulangi masalah akuntansi yang belum diatur dalam standar akuntansi pemerintahan.
- **Pemeriksa** dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan pemerintah disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.
- **Para pengguna** laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan pada laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

2. Lingkungan Akuntansi Pemerintahan

Organisasi sektor publik mempunyai karakteristik yang berbeda dengan organisasi bisnis komersial. Dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan harus mempertimbangkan lingkungan sektor publik ini. Kerangka konseptual akuntansi pemerintahan menyebutkan bahwa lingkungan operasional organisasi pemerintah berpengaruh terhadap karakteristik tujuan akuntansi dan pelaporan keuangannya.

Ciri-ciri penting lingkungan pemerintahan yang perlu dipertimbangkan dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan adalah sebagai berikut:

- Ciri utama struktur pemerintahan dan pelayanan yang diberikan:
  a. Bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan;
  b. Sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan antarpemerintah;
  c. Adanya pengaruh proses politik;
  d. Hubungan antara pembayaran pajak dengan pelayanan pemerintah.
- Ciri keuangan pemerintah yang penting bagi pengendalian:
  a. Anggaran sebagai pernyataan kebijakan publik, target fiskal dan sebagai alat pengendalian;
  b. Investasi dalam aset yang tidak langsung menghasilkan pendapatan; dan
  c. Kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian.

3. Pengguna dan Kebutuhan Informasi Akuntansi Pemerintahan

- ***Pemakai Laporan Keuangan***
  Terdapat beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah, antara lain:
  a. Masyarakat;
  b. Para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa;
  c. Pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman;
  d. Pemerintah.
- ***Kebutuhan Informasi***
  Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bertujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi dari semua

kelompok pemakai. Dengan demikian laporan keuangan pemerintah tidak dirancang untuk memenuhi kebutuhan spesifik dari masing-masing kelompok pemakai. Namun demikian, berhubung pajak merupakan sumber utama pendapatan pemerintah, maka ketentuan laporan keuangan yang memenuhi kebutuhan informasi para pembayar pajak perlu mendapat perhatian.

Meskipun memiliki akses terhadap detail informasi yang tercantum di dalam laporan keuangan, pemerintah wajib memperhatikan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan untuk keperluan perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan. Selanjutnya, pemerintah dapat menentukan bentuk dan jenis informasi tambahan untuk kebutuhan sendiri di luar jenis informasi yang diatur dalam kerangka konseptual ini maupun standar-standar akuntansi yang dinyatakan lebih lanjut.

4. Entitas Pelaporan

Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan, yang terdiri dari:

a. Pemerintah pusat;
b. Pemerintah daerah;
c. Satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

Dalam penetapan entitas pelaporan, perlu dipertimbangkan syarat pengelolaan, pengendalian, dan penguasaan suatu entitas pelaporan terhadap aset, yurisdiksi, tugas dan misi tertentu, dengan bentuk pertanggungjawaban dan wewenang yang terpisah dari entitas pelaporan lainnya.

5. Peranan dan Tujuan Pelaporan Keuangan

- ***Peranan Pelaporan Keuangan***
  Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang

dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan:

a. Akuntabilitas
Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumberdaya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

b. Manajemen
Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

c. Transparansi
Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumberdaya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.

d. Keseimbangan Antargenerasi *(Intergenerational Equity)*
Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan

apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

- ***Tujuan Pelaporan Keuangan***

  Pelaporan keuangan sektor publik seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik dengan:

  a. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran.
  b. Menyediakan informasi mengenai kesesuaian cara memperoleh sumberdaya ekonomi dan alokasinya dengan anggaran yang ditetapkan dan peraturan perundang-undangan.
  c. Menyediakan informasi mengenai jumlah sumberdaya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai.
  d. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya.
  e. Menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman.
  f. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

  Untuk memenuhi tujuan-tujuan tersebut, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai pendapatan, belanja, transfer, dana cadangan, pembiayaan, aset, kewajiban, ekuitas dana, dan arus kas suatu entitas pelaporan.

- ***Komponen Laporan Keuangan***

  Laporan keuangan pokok pemerintah terdiri dari:

  a. Laporan Realisasi Anggaran;
  b. Neraca;

c. Laporan Arus Kas;
d. Catatan atas Laporan Keuangan.

Selain laporan keuangan pokok tersebut, entitas pelaporan diperkenankan menyajikan Laporan Kinerja Keuangan Laporan Perubahan Ekuitas.

6. Asumsi Dasar Akuntansi Pemerintahan

Asumsi dasar dalam pelaporan keuangan di lingkungan pemerintah adalah anggapan yang diterima sebagai suatu kebenaran tanpa perlu dibuktikan agar standar akuntansi dapat diterapkan, yang terdiri dari:

- **Asumsi Kemandirian Entitas**
  Asumsi kemandirian entitas, baik entitas pelaporan maupun akuntansi, berarti bahwa setiap unit organisasi dianggap sebagai unit yang mandiri dan mempunyai kewajiban untuk menyajikan laporan keuangan sehingga tidak terjadi kekacauan antarunit instansi pemerintah dalam pelaporan keuangan. Salah satu indikasi terpenuhinya asumsi ini adalah adanya kewenangan entitas untuk menyusun anggaran dan melaksanakannya dengan tanggung jawab penuh. Entitas bertanggung jawab atas pengelolaan aset dan sumberdaya di luar neraca untuk kepentingan yurisdiksi tugas pokoknya, termasuk atas kehilangan atau kerusakan aset dan sumberdaya dimaksud, utang-piutang yang terjadi akibat putusan entitas, serta terlaksana tidaknya program yang telah ditetapkan.

a. Asumsi Kesinambungan Entitas
Laporan keuangan disusun dengan asumsi bahwa entitas pelaporan akan berlanjut keberadaannya. Dengan demikian, pemerintah diasumsikan tidak bermaksud melakukan likuidasi atas entitas pelaporan dalam jangka pendek.

b. Asumsi Keterukuran dalam Satuan Uang *(Monetary Measurement)*
Laporan keuangan entitas pelaporan harus menyajikan setiap kegiatan yang diasumsikan dapat dinilai dengan satuan uang. Hal ini diperlukan agar memungkinkan dilakukannya analisis dan pengukuran dalam akuntansi.

7. Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan Pemerintah

Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki:

a. Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Informasi yang relevan akan bercirikan memiliki manfaat umpan balik, memiliki manfaat prediktif, tepat waktu dan lengkap.

b. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik antara lain:

- ***Penyajian Jujur***
  Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
- ***Dapat Diverifikasi (Verifiability)***
  Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.
- ***Netralitas***
  Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

c. Dapat Dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah akan menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

d. Dapat Dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

8. Prinsip Akuntansi dan Laporan Keuangan

Prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan dimaksudkan sebagai ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam penyusunan standar akuntansi, oleh penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta oleh pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan. Berikut ini adalah delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah:

a. 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. Entitas pelaporan tidak menggunakan istilah laba. Penentuan sisa pembiayaan anggaran baik lebih ataupun kurang untuk setiap periode tergantung pada selisih realisasi penerimaan dan pengeluaran. Pendapatan dan belanja bukan tunai seperti bantuan pihak luar asing dalam bentuk barang dan jasa disajikan pada Laporan Realisasi Anggaran. 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.

b. Prinsip Nilai Historis

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 objektif dan dapat diverifikasi. Dalam hal tidak terdapat nilai historis, dapat digunakan nilai wajar aset atau kewajiban terkait.

c. Prinsip Realisasi

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

rintah tidak mendapat penekanan sebagaimana dipraktekkan dalam akuntansi komersial.

d. Prinsip 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.

e. Prinsip Periodisitas

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

f. Prinsip Konsistensi

Perlakuan akuntansi yang sama 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.

g. Prinsip Pengungkapan Lengkap (Full Disclosure)

Laporan keuangan 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.

h. Prinsip Penyajian Wajar (Fair Presentation)

Laporan keuangan menyajikan dengan wajar Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Faktor pertimbangan sehat bagi penyusun 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 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. Namun demikian, penggunaan pertimbangan sehat tidak memperkenankan, misalnya, pembentukan cadangan tersembunyi, sengaja menetapkan aset atau pendapatan yang terlampau rendah, atau sengaja mencatat kewajiban atau belanja yang terlampau tinggi, sehingga laporan keuangan menjadi tidak netral dan tidak andal.

9. Kendala Informasi yang Relevan dan Andal

Kendala informasi akuntansi dan laporan keuangan adalah setiap keadaan yang tidak memungkinkan terwujudnya kondisi yang ideal dalam mewujudkan informasi akuntansi dan laporan keuangan yang relevan dan andal akibat keterbatasan *(limitations)* atau karena alasan-alasan kepraktisan. Tiga hal yang menimbulkan kendala dalam informasi akuntansi dan laporan keuangan pemerintah, yaitu:

a. Materialitas

Walaupun idealnya memuat segala informasi, laporan keuangan pemerintah hanya diharuskan memuat informasi yang memenuhi kriteria materialitas. Informasi dipandang material apabila kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna yang diambil atas dasar laporan keuangan.

b. Pertimbangan Biaya dan Manfaat

Manfaat yang dihasilkan informasi seharusnya melebihi biaya penyusunannya. Oleh karena itu, laporan keuangan pemerintah tidak semestinya menyajikan segala informasi yang manfaatnya

lebih kecil dari biaya penyusunannya. Namun demikian, evaluasi biaya dan manfaat merupakan proses pertimbangan yang substansial. Biaya itu juga tidak harus dipikul oleh pengguna informasi yang menikmati manfaat. Manfaat mungkin juga dinikmati oleh pengguna lain di samping mereka yang menjadi tujuan informasi, misalnya penyediaan informasi lanjutan kepada kreditor mungkin akan mengurangi biaya yang dipikul oleh suatu entitas pelaporan.

c. Keseimbangan Antarkarakteristik Kualitatif

Keseimbangan antarkarakteristik kualitatif diperlukan untuk mencapai suatu keseimbangan yang tepat di antara berbagai tujuan normatif yang diharapkan dipenuhi oleh laporan keuangan pemerintah. Kepentingan relatif antarkarakteristik dalam berbagai kasus berbeda, terutama antara relevansi dan keandalan. Penentuan tingkat kepentingan antara dua karakteristik kualitatif tersebut merupakan masalah pertimbangan profesional.

10. Pengakuan Unsur Laporan Keuangan

Pengakuan dalam akuntansi adalah proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja, dan pembiayaan, sebagaimana akan termuat pada laporan keuangan entitas pelaporan yang bersangkutan. Pengakuan diwujudkan dalam pencatatan jumlah uang terhadap pos-pos laporan keuangan yang terpengaruh oleh kejadian atau peristiwa terkait. Kriteria minimum yang perlu dipenuhi oleh suatu kejadian atau peristiwa untuk diakui yaitu:

a. Terdapat kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan kejadian atau peristiwa tersebut akan mengalir keluar dari atau masuk ke dalam entitas pelaporan yang bersangkutan.
b. Kejadian atau peristiwa tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur atau dapat diestimasi dengan andal.

Dalam menentukan apakah suatu kejadian/peristiwa memenuhi kriteria pengakuan, perlu dipertimbangkan aspek materialitas. Dalam kriteria pengakuan pendapatan, konsep kemungkinan besar manfaat ekonomi masa depan terjadi digunakan dalam pengertian derajat

kepastian tinggi bahwa manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan pos atau kejadian/peristiwa tersebut akan mengalir dari atau ke entitas pelaporan. Konsep ini diperlukan dalam menghadapi ketidakpastian lingkungan operasional pemerintah. Pengkajian derajat kepastian yang melekat dalam arus manfaat ekonomi masa depan dilakukan atas dasar bukti yang dapat diperoleh pada saat penyusunan laporan keuangan.

a. Keandalan Pengukuran

Kriteria pengakuan pada umumnya didasarkan pada nilai uang akibat peristiwa atau kejadian yang dapat diandalkan pengukurannya. Namun ada kalanya pengakuan didasarkan pada hasil estimasi yang layak. Apabila pengukuran berdasarkan biaya dan estimasi yang layak tidak mungkin dilakukan, maka pengakuan transaksi demikian cukup diungkapkan pada Catatan atas Laporan Keuangan. Penundaan pengakuan suatu pos atau peristiwa dapat terjadi apabila kriteria pengakuan baru terpenuhi setelah terjadi atau tidak terjadi peristiwa atau keadaan lain di masa mendatang.

b. Pengakuan Aset

Aset diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Aset dalam bentuk kas yang diperoleh pemerintah antara lain bersumber dari pajak, bea masuk, cukai, penerimaan bukan pajak, retribusi, pungutan hasil pemanfaatan kekayaan negara, transfer, dan setoran lain-lain, serta penerimaan pembiayaan, seperti hasil pinjaman. Proses pemungutan setiap unsur penerimaan tersebut sangat beragam dan melibatkan banyak pihak atau instansi. Dengan demikian, titik pengakuan penerimaan kas oleh pemerintah untuk mendapatkan pengakuan akuntansi memerlukan pengaturan yang lebih rinci, termasuk pengaturan mengenai batasan waktu sejak uang diterima sampai penyetorannya ke Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Aset tidak diakui jika pengeluaran telah terjadi dan manfaat ekonominya dipandang tidak mungkin diperoleh pemerintah setelah periode akuntansi berjalan.

c. Pengakuan Kewajiban

Kewajiban diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumberdaya ekonomi akan dilakukan atau telah dilakukan

untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sekarang, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal. Kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima atau pada saat kewajiban timbul.

d. Pengakuan Pendapatan

Pendapatan menurut basis kas diakui pada saat diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan. Pendapatan menurut basis akrual diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut.

e. Pengakuan Belanja

Belanja menurut basis kas diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan. Belanja menurut basis akrual diakui pada saat timbulnya kewajiban atau pada saat diperoleh manfaat.

11. Pengukuran Unsur Laporan Keuangan

Pengukuran adalah proses penetapan nilai uang untuk mengakui dan memasukkan setiap pos dalam laporan keuangan. Pengukuran pos-pos dalam laporan keuangan menggunakan nilai perolehan historis. Aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas atau sebesar nilai wajar dari imbalan yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut. Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal. Pengukuran pos-pos laporan keuangan menggunakan mata uang rupiah. Transaksi yang menggunakan mata uang asing dikonversi terlebih dahulu dan dinyatakan dalam mata uang rupiah.

F. IKHTISAR

Kerangka konseptual akuntansi sektor publik adalah prinsip-prinsip yang mendasari penyusunan dan pengembangan standar akuntansi sektor publik yang disusun oleh sebuah komite perumus standar independen. Kerangka konseptual berfungsi sebagai acuan dalam hal terdapat masalah akuntansi yang belum dinyatakan dalam standar akuntansi sektor publik.

Dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan harus mempertimbangkan lingkungan sektor publik ini. Terdapat beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan sektor publik, antara lain masyarakat; para wakil rakyat, lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa; pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; dan pemerintah. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bertujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi dari semua kelompok pemakai.

Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Pelaporan keuangan sektor publik seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik.

Asumsi dasar dalam pelaporan keuangan di lingkungan pemerintah adalah anggapan yang diterima sebagai suatu kebenaran tanpa perlu dibuktikan agar standar akuntansi dapat diterapkan, yang terdiri dari asumsi kemandirian entitas, asumsi kesinambungan entitas, asumsi keterukuran dalam satuan uang *(monetary measurement)*. Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya, antara lain relevan, andal (penyajian jujur, dapat diverifikasi, netralitas), dapat dibandingkan dan dapat dipahami.

Prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan dimaksudkan sebagai ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam penyusunan standar akuntansi, oleh penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta oleh pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan. Delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah antara lain basis akuntansi, prinsip nilai historis, prinsip realisasi, prinsip substansi mengungguli bentuk formal, prinsip periodisitas, prinsip konsistensi, prinsip pengungkapan lengkap dan prinsip penyajian wajar.

Kendala informasi akuntansi dan laporan keuangan adalah setiap keadaan yang tidak memungkinkan terwujudnya kondisi yang ideal

dalam mewujudkan informasi akuntansi dan laporan keuangan yang relevan dan andal akibat keterbatasan *(limitations)* atau karena alasan-alasan kepraktisan. Tiga hal yang menimbulkan kendala dalam informasi akuntansi dan laporan keuangan pemerintah, yaitu materialitas, pertimbangan biaya dan manfaat dan keseimbangan antarkarakteristik kualitatif. Pengakuan dalam akuntansi adalah proses penetapan terpenuhinya kriteria pencatatan suatu kejadian atau peristiwa dalam catatan akuntansi sehingga akan menjadi bagian yang melengkapi unsur aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan, belanja, dan pembiayaan, sebagaimana akan termuat pada laporan keuangan entitas pelaporan yang bersangkutan. Pengukuran adalah proses penetapan nilai uang untuk mengakui dan memasukkan setiap pos dalam laporan keuangan.

G. PERTANYAAN

1. Jelaskan tujuan dirumuskannya kerangka konseptual akuntansi sektor publik dan bagaimana hubungan kerangka konseptual dengan standar akuntansi?
2. Sebutkan dan jelaskan ruang lingkup kerangka konseptual akuntansi sektor publik!
3. Jelaskan ciri-ciri penting lingkungan pemerintahan yang perlu dipertimbangkan dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan!
4. Jelaskan apa yang dimaksud dengan asumsi kemandirian entitas bagi sebuah pemerintahan daerah!
5. Sebutkan dan jelaskan berbagai pengguna laporan keuangan sektor publik terutama pemerintahan!
6. Apa yang dimaksud karakteristik kualitatif laporan keuangan dan mengapa penyusun laporan keuangan sektor publik harus mempertimbangkan karakteristik kualitatif tersebut?
7. Sebutkan dan jelaskan delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah!
8. Mengapa pertimbangan biaya dan manfaat dijadikan salah satu kendala informasi akuntansi dan laporan keuangan organisasi sektor publik!
9. Jelaskan perbedaan konsep pengakuan dan pengukuran dalam kerangka konseptual akuntansi pemerintahan!

10. Bagaimana menurut Anda jika kerangka konseptual akuntansi sektor publik dibuat sama dengan kerangka konseptual akuntansi sektor swasta? Jelaskan jawaban Anda!

BAB 3

STANDAR AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

A. PENGERTIAN

Standar akuntansi sektor publik adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan organisasi sektor publik. Pemerintahan Indonesia sudah menetapkan standar akuntansi untuk pemerintahan yang disebut standar akuntansi pemerintahan (SAP). Standar akuntansi ini dinyatakan dalam bentuk pernyataan standar akuntansi sektor publik yang memuat rumusan secara terperinci elemen-elemen standar akuntansi. Pernyataan tersebut dinamakan pernyataan standar akuntansi sektor publik, yang di pemerintahan disebut pernyataan standar akuntansi pemerintahan (PSAP).

Dalam rangka memudahkan pemahaman terhadap standar akuntansi, maka perlu diterbitkan interpretasi standar akuntansi sektor publik dan buletin teknis. Interpretasi pernyataan standar akuntansi sektor publik adalah klarifikasi, penjelasan dan uraian lebih lanjut atas pernyataan standar akuntansi sektor publik yang telah diterbitkan oleh komite. Buletin Teknis adalah informasi yang diterbitkan oleh komite yang memberikan arahan/pedoman secara tepat waktu untuk mengatasi masalah-masalah akuntansi maupun pelaporan keuangan yang timbul.

SAP yang dirumuskan oleh komite standar akuntansi pemerintahan juga menerbitkan interpretasi pernyataan standar akuntansi pemerintahan (IPSAP) dan buletin teknis. Selanjutnya organisasi sektor publik jika akan membuat sistem akuntansi harus mengacu pada standar akuntansi yang telah dirumuskan tersebut.

B. PERUMUSAN STANDAR AKUNTANSI

Perumusan standar akuntansi oleh suatu komite independen bisa mempengaruhi banyak aspek. Banyak sekali faktor-faktor yang harus dipertimbangkan agar suatu standar tidak menyimpang jauh dari kerangka konseptual akuntansi dan tetap memperhitungkan konsekuensi ekonomi. Standar diturunkan dari suatu postulat. Penurunan standar dari suatu postulat harus mempertimbangkan kendala-kendala para pengguna laporan keuangan agar informasi akuntansi bermanfaat secara optimal. Kendala-kendala tersebut antara lain faktor materialitas (*materiality)*, konsistensi (*consistency)*, keseragaman (*uni-formity)*, keterbandingan *(comparability)* dan ketepatan waktu (*timeliness)*.

Standar akuntansi sektor publik yang ditetapkan komite independen pasti menghadapi kendala-kendala sebagaimana di atas, terutama faktor *uniformity* (keseragaman). Dalam hal ini perlu kiranya dikaji apakah suatu pernyataan standar akuntansi dirumuskan secara *finite uniformity, rigid uni-formity* atau mungkin fleksibel. Jika perumusan suatu standar memperhitungkan faktor *finite* dan *rigid uniformity* secara tepat akan mampu meningkatkan tingkat komparabilitas laporan keuangan. Sebetulnya tujuan konsep *uni-formity* sendiri adalah komparabilitas, bukan suatu keseragaman yang kaku. Dalam arti, penetapan keseragaman penyajian dengan menggunakan prosedur akuntansi, konsep pengukuran, klasifikasi, metode pengungkapan dan format dasar yang seragam lebih ditujukan untuk menambah daya banding laporan keuangan.

Standar akuntansi yang diturunkan dari kerangka konseptual dengan mempertimbangkan kebutuhan *uniformity* dapat mendukung terwujudnya *good governance* dengan sebenarnya. Tiga prinsip utama yang mendasari penerapan *good governance* adalah partisipasi, transparansi dan akuntabilitas. Laporan keuangan pemerintahan yang disusun dengan berpedoman pada standar akuntansi yang menetapkan prinsip *uniformity* memudahkan agenda partisipasi, transparansi dan akuntabilitas.

Untuk kebutuhan akuntabilitas, para pengguna laporan keuangan terutama mengandalkan perbandingan aspek-aspek khusus pemerintahan daripada sekedar mengevaluasinya secara menyeluruh. Prosedur dan praktek yang beragam akan menimbulkan kesulitan ketika para pengguna berniat melakukan perbandingan. Konsep *uniformity* ini juga bisa mengurangi kebebasan para manajer publik dalam memilih metode-

metode tertentu untuk memenuhi kepentingannya yang dapat mengakibatkan laporan keuangan bias karena manipulasi informasi.

Namun demikian, konsep *uniformity* dapat juga berdampak pada terhambatnya kemajuan dan perubahan-perubahan yang diperlukan terutama apabila standar diseragamkan secara kaku. Kritik lain terhadap konsep *uni-formity* ini mengatakan bahwa *uniformity* merupakan bentuk pelanggaran terhadap hak asasi dan kebebasan manajemen. Hal ini menjadi permasalahan sendiri, yaitu seberapa jauh suatu keseragaman diperlukan. Komparabilitas menjadi bahan pertimbangan utama dalam menerapkan konsep *uniformity* ini. Selain itu perlakuan ke dalam klasifikasi *finite* dan *rigid uniformity* perlu diperhitungkan untuk menjawab pertanyaan di atas.

Harus disadari, penerapan standar yang menetapkan perlakuan yang seragam terhadap keadaan yang sama atau serupa tidak mudah. Penyeragaman secara kaku justru bisa membuat substansinya bias dan tidak cocok untuk dibandingkan. Identifikasi terhadap keadaan yang akan diseragamkan harus dilakukan dengan hati-hati dan cermat. Pada dasarnya penerapan standar yang *uniform* ini memang tidak bisa dilakukan dengan serta merta. Diperlukan suatu proses secara bertahap dan pengevaluasian di lapangan untuk mengetahui efektivitas standar. Strategi yang dilakukan *the International Accounting Standards Committee (IASC)* mungkin bisa dijadikan masukan dalam upaya mengefektifkan penerapan konsep komparabilitas dari standar akuntansi sektor publik di Indonesia. Komite ini menerapkan *comparibility project* dalam *International Accounting Standards (IAS)* secara bertahap. Beragamnya perlakuan akuntansi yang ada menuntut suatu evolusi untuk tercapainya *comparibility project* ini.

Menurut Purvis et al (1994, hal. 761) terdapat tiga strategi utama agar bisa mengurangi kendala dalam penerapan konsep komparabilitas yang ditetapkan suatu standar akuntansi.

1. Menjalin kerja sama yang baik dengan para pengguna untuk memperkenalkan manfaat keseragaman.
2. Keseragaman yang bersifat kedaerahan atau lokal harus diminimumkan dengan usaha keras.
3. Menyiapkan faktor pendanaan yang cukup untuk bisa mencapai tujuan tersebut.

Dalam mengidendifikasi kendala dan strategi penerapan konsep komparabilitas standar akuntansi sektor publik kemungkinan tidak jauh

berbeda dengan apa yang tengah dihadapi komite perumus standar internasional di atas.

Keberagamanan karakteristik entitas pemerintahan menjadi tantangan dan kendala tersendiri bagi Komite Perumus Standar Akuntansi sektor publik di Indonesia untuk menetapkan standar secara *rigid* atau *finite uniform*. Adanya bukti bahwa perlakuan akuntansi yang beragam menuntut suatu evolusi untuk tercapainya *comparibility project* bisa menyadarkan kita semua bahwa perjalanan standar akuntansi sektor publik masih panjang.

C. RELEVANCE CIRCUMSTANCES

Menurut Tearney (2001,hal.291) *relevance circumstances* merupakan keadaan yang penting secara ekonomi yang dapat mempengaruhi secara luas kejadian-kejadian yang mirip atau serupa. Keadaan yang dimaksud adalah kondisi umum atau faktor yang berkaitan dengan kejadian kompleks yang diharapkan mempengaruhi *timing* dari arus kas. Keadaan tersebut mungkin bisa diketahui pada saat kejadian *(present magnitudes)* atau setelah kejadian *(future contingencies)*. Komite perumus standar akuntansi pemerintahan sudah barang tentu mengidentifikasi faktor *relevance circumstances* secara tepat agar standar yang dirumuskan tidak kaku.

Konsep *finite uniformity* berusaha menyamakan metode akuntansi yang ditentukan dengan *relevance circumstances* yang ada dalam situasi serupa secara umum. Konsep *rigid uniformity* berusaha menentukan satu metode untuk transaksi yang pada umumnya serupa meskipun terdapat *relevance cir-cumstances*. Sementara fleksibilitas diterapkan pada situasi tidak ada *relevance circumstances* tetapi terdapat lebih dari satu kemungkinan metode akuntansi yang bisa dipilih.

Konsep *finite* dan *rigid uniformity* di atas sebaiknya memang digunakan sebagai dasar penurunan standar akuntansi pemerintahan dari sebuah kerangka konseptual yang sudah ditetapkan. Jika *relevance circumstances* dapat diukur dan diimplementasikan dengan biaya yang murah seharusnya diterapkan *finite uniformity*. Jika terdapat kejadian sederhana ataupun kompleks dan *finite uniformity* tidak dapat diterapkan atau biayanya mahal seharusnya diterapkan *rigid uniformity*. Standar yang ditetapkan harus bisa mengurangi tingkat fleksibilitas yang ada.

Konsep di atas adalah tinjauan dari segi normatif. Pada dasarnya hal ini merupakan tugas berat komite perumus standar akuntansi untuk bisa patuh terhadap sisi normatif tersebut karena banyak pertimbangan lain terutama konsekuensi sosial ekonomi. Komite perumus standar akuntansi di Amerika Serikat (terutama untuk sektor swasta) terbukti tidak bisa sistematis dalam menerapkan konsep *uniformity* ini. Hal ini bisa dilihat dalam SFAS No. 13 tentang pengkapitalisasian *lease*, APB Opinion No. 16 tentang *purchase* vs *pooling*, ARB 51, APB Opinion No. 18, SFAS No. 94 tentang pemilihan antara *full consolidation, equity*, metode *cost* atas saham biasa dari perusahaan yang dipegang untuk tujuan pengendalian, SFAS No. 2 tentang biaya riset dan pengembangan, dan juga APB Opinion No. 29 tentang perolehan aktiva dari donasi. Menurut konsep *uniformity*, jika ada *relevance circumstances* maka keadaan tersebut diperlakukan *finite uniformity* dan jika tidak ada *relevance circumstances* akan diperlakukan *rigid uniformity*. SFAS No. 2 memperlakukan biaya riset dan pengembangan sebagai *rigid uniformity* meskipun terdapat kriteria *relevance circumstances* dengan alasan mengantisipasi *earning management*. APB Opinion No. 16 tentang *purchase vs pooling* menetapkan *finite uniformity* meskipun tidak terdapat kriteria *relevance circumstances*.

D. STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) sudah berhasil menetapkan 11 pernyataan standar akuntansi pemerintahan (PSAP). PSAP sebagaimana dimaksud 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.

KSAP bertujuan meningkatkan akuntabilitas dan keandalan pengelolaan keuangan pemerintah melalui penyusunan dan pengembangan standar akuntansi pemerintahan, termasuk mendukung pelaksanaan penerapan standar tersebut. Dalam mencapai tujuan dimaksud, KSAP mengacu pada praktek-praktek terbaik internasional, di antaranya dengan mengadaptasi *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountant* (IFAC).

Strategi "adaptasi" memiliki pengertian bahwa secara prinsip pengembangan SAP berorientasi pada IPSAS, namun disesuaikan dengan kondisi di Indonesia, antara lain dengan memperhatikan peraturan perundangan yang berlaku, praktek-praktek keuangan yang ada, serta kesiapan sumberdaya para pengguna SAP.

Strategi pengembangan SAP dilakukan melalui proses transisi dari basis kas menuju akrual yang disebut *cash towards accrual*. Dengan basis ini, pendapatan, belanja, dan pembiayaan dicatat berdasarkan basis kas sedangkan aset, utang, dan ekuitas dana dicatat berdasarkan basis akrual. Dalam menyusun SAP, KSAP menggunakan materi/referensi yang dikeluarkan oleh:

1. *International Federation of Accountants*.
2. *International Accounting Standards Committee*.
3. *International Monetary Fund*.
4. Ikatan Akuntan Indonesia.
5. *Financial Accounting Standard Board – USA*.
6. *Governmental Accounting Standard Board – USA*.
7. Pemerintah Indonesia, berupa peraturan-peraturan di bidang keuangan negara.
8. Organisasi profesi lainnya di berbagai negara yang membidangi pelaporan keuangan, akuntansi, dan audit pemerintahan.

Laporan keuangan pemerintah ditujukan untuk memenuhi tujuan umum pelaporan keuangan, namun tidak untuk memenuhi kebutuhan khusus pemakainya. Penggunaan istilah "laporan keuangan" meliputi semua laporan dan berbagai penjelasannya yang mengikuti laporan tersebut.

Di samping penyusunan laporan keuangan bertujuan umum, entitas pelaporan dimungkinkan untuk menghasilkan laporan keuangan yang disusun untuk kebutuhan khusus. KSAP mendorong penggunaan SAP

dalam penyusunan laporan keuangan bertujuan khusus apabila diperlukan.

Sesuai dengan Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, SAP ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Setiap entitas pelaporan pemerintah pusat dan pemerintah daerah wajib menerapkan SAP. Selain itu, diharapkan adanya upaya pengharmonisan berbagai peraturan baik di pemerintah pusat maupun pemerintah daerah dengan SAP.

SAP diterapkan di lingkup pemerintahan, yaitu pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

Keterbatasan dari penerapan SAP akan dinyatakan secara eksplisit pada setiap standar yang diterbitkan.

PROSES PENYIAPAN SAP

Proses penyiapan SAP merupakan mekanisme prosedural yang meliputi tahap-tahap kegiatan yang dilakukan dalam setiap penyusunan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) oleh Komite. Proses penyiapan SAP yang digunakan ini adalah proses yang berlaku umum secara internasional dengan penyesuaian terhadap kondisi yang ada di Indonesia. Penyesuaian dilakukan antara lain karena pertimbangan kebutuhan yang mendesak dan kemampuan pengguna untuk memahami dan melaksanakan standar yang ditetapkan. Tahap-tahap penyiapan SAP adalah sebagai berikut:

1. ***Identifikasi Topik untuk Dikembangkan Menjadi Standar***
   Tahap ini merupakan proses pengidentifikasian topik-topik akuntansi dan pelaporan yang berkembang yang memerlukan pengaturan dalam bentuk pernyataan standar akuntansi pemerintahan.
2. ***Pembentukan Kelompok Kerja (Pokja) di dalam KSAP***
   KSAP dapat membentuk pokja yang bertugas membahas topik-topik yang telah disetujui. Keanggotaan pokja ini berasal dari berbagai instansi yang kompeten di bidangnya.
3. ***Riset Terbatas oleh Kelompok Kerja***
   Untuk pembahasan suatu topik, pokja melakukan riset terbatas terhadap literatur-literatur, standar akuntansi yang berlaku di berbagai negara, praktek-praktek akuntansi yang sehat (*best*

practices), peraturan-peraturan dan sumber-sumber lainnya yang berkaitan dengan topik yang akan dibahas.

4. ***Penulisan Draf SAP oleh Kelompok Kerja***
   Berdasarkan hasil riset terbatas dan acuan lainnya, pokja menyusun draf SAP. Draf yang telah selesai disusun selanjutnya dibahas oleh pokja secara mendalam.

5. ***Pembahasan Draf oleh Komite Kerja***
   Draf yang telah disusun oleh pokja tersebut dibahas oleh anggota Komite Kerja. Pembahasan ini lebih diutamakan pada substansi dan implikasi penerapan standar. Dengan pendekatan ini diharapkan draf tersebut menjadi standar akuntansi yang berkualitas. Dalam pembahasan ini tidak menutup kemungkinan terjadi perubahan-perubahan dari draf awal yang diusulkan oleh pokja. Pada tahap ini, Komite Kerja juga melakukan diskusi dengan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk menyamakan persepsi.

6. ***Pengambilan Keputusan Draf untuk Dipublikasikan***
   Komite Kerja berkonsultasi dengan Komite Konsultatif untuk pengambilan keputusan peluncuran draf publikasian SAP.

7. ***Peluncuran Draf Publikasian SAP (Exposure Draft)***
   KSAP melakukan peluncuran draf SAP dengan mengirimkan draf SAP kepada stakeholders, antara lain masyarakat, legislatif, lembaga pemeriksa, dan instansi terkait lainnya untuk memperoleh tanggapan.

8. ***Dengar Pendapat Terbatas (Limited Hearing) dan Dengar Pendapat Publik (Public Hearings)***
   Dengar pendapat dilakukan dua tahap yaitu dengar pendapat terbatas dan dengar pendapat publik. Dengar pendapat terbatas dilakukan dengan mengundang pihak-pihak dari kalangan akademisi, praktisi, pemerhati akuntansi pemerintahan untuk memperoleh tanggapan/masukan dalam rangka penyempurnaan draf publikasian. Dengar pendapat publik merupakan proses dengar pendapat dengan masyarakat yang berkepentingan terhadap SAP. Tahapan ini dimaksudkan untuk meminta tanggapan masyarakat terhadap draf SAP.

9. ***Pembahasan Tanggapan dan Masukan Terhadap Draf Publikasian***
   KSAP melakukan pembahasan atas tanggapan/masukan yang diperoleh dari dengar pendapat terbatas, dengar pendapat publik

dan masukan lainnya dari berbagai pihak untuk menyempurnakan draf publikasian.

10. Finalisasi Standar

Dalam rangka finalisasi draf SAP, KSAP memperhatikan pertimbangan dari BPK. Di samping itu, tahap ini merupakan tahap akhir penyempurnaan substansi, konsistensi, koherensi maupun bahasa. Finalisasi setiap PSAP ditandai dengan penandatanganan draf PSAP oleh seluruh anggota KSAP.

11. Penetapan Standar Akuntansi Pemerintahan

Sebelum ditetapkan menjadi Peraturan Pemerintah, KSAP melalui pemerintah, meminta pertimbangan BPK RI atas draf SAP. Komite Konsultatif selanjutnya mengusulkan kepada Presiden draf SAP final melalui Menteri Keuangan untuk ditetapkan menjadi Peraturan Pemerintah.

E. INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS)

Sebagaimana dipaparkan dalam Pengantar Standar Akuntansi Pemerintahan, KSAP dibentuk bertujuan meningkatkan akuntabilitas dan keandalan pengelolaan keuangan pemerintah melalui penyusunan dan pengembangan standar akuntansi pemerintahan, termasuk mendukung pelaksanaan penerapan standar tersebut. Dalam mencapai tujuan dimaksud, KSAP mengacu pada praktek-praktek terbaik internasional, di antaranya dengan mengadaptasi *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountant* (IFAC). Strategi "adaptasi" memiliki pengertian bahwa secara prinsip pengembangan SAP berorientasi pada IPSAS, namun disesuaikan dengan kondisi di Indonesia, antara lain dengan memperhatikan peraturan perundangan yang berlaku, praktek-praktek keuangan yang ada, serta kesiapan sumberdaya para pengguna SAP.

Untuk mengkaji seberapa besar adopsi dan adaptasi SAP dari IPSAS dan praktek-praktek terbaik internasional kita bisa melihat bagaimana substansi IPSAS secara ringkas. *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) dikeluarkan oleh *International Federation of Accountants* (IFAC), di Indonesia pihak ini bernama Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). Sebelum membahas lebih jauh masalah IPSAS, terlebih dahulu akan diuraikan sekilas mengenai IFAC, sebagai lembaga yang mengeluarkan IPSAS.

International Federation of Accountants (IFAC) didirikan di Munich tahun 1977, merupakan federasi dari organisasi akuntan internasional. Jadi anggotanya adalah organisasi nasional akuntan dari berbagai negara. Dewan Perwakilan IFAC yang terdiri dari satu wakil dari setiap organisasi anggota IFAC, bertugas memilih anggota Dewan Pengurus *(Board)*, menetapkan dasar kontribusi keuangan oleh anggota dan menyetujui perubahan konstitusi IFAC.
Program kerja Dewan Pengurus dilaksanakan oleh Komite Teknis. Dalam hal ini IFAC memiliki tujuh Komite Teknis:

1. *Compliance;*
2. *Education;*
3. *Ethics;*
4. *Financial and Management Accounting;*
5. *Information Technology;*
6. *International Auditing Practices;*
7. *Public Sector.*

Public Sector Committee (Komite Sektor Publik) bertugas mengembangkan program yang diarahkan pada peningkatan akuntabilitas dan manajemen keuangan sektor publik, yang meliputi:

1. Penyusunan standar akuntansi dan auditing dan mendorong penerimaan standar tersebut secara sukarela.
2. Penyusunan dan pengkoordinasian program untuk memajukan pendidikan dan penelitian; dan
3. Mendorong dan memfasilitasi pertukaran informasi antarorganisasi anggota dan pihak-pihak lain yang berkepentingan.

Komite Sektor Publik ini diberi otoritas untuk mengeluarkan pernyataan mengenai akuntansi, auditing dan pelaporan sektor publik, atas nama Dewan Pengurus IFAC *(the Board of IFAC)***.** Untuk mengeluarkan suatu standar definitif, diperlukan persetujuan minimal tiga per empat dari anggota komite yang hadir dalam setiap pertemuan. Untuk melakukan pemungutan suara diperlukan kuorum dari sembilan anggota komite.

Standar akuntansi sektor publik internasional yang telah dikeluarkan oleh IFAC, lebih dikenal dengan nama *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, terdiri dari:

1. *IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements*.
2. *IPSAS 2 - Cash Flow Statements.*

3. *IPSAS 3 - Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies*.
4. *IPSAS 4 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*.
5. *IPSAS 5 - Borrowing Costs*.
6. *IPSAS 6 - Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*.
7. *IPSAS 7 - Accounting for Investments in Associates*.
8. *IPSAS 8 - Financial Reporting of Interests in Joint Ventures*.
9. *IPSAS 9 - Revenue from Exchange Transactions*.
10. *IPSAS 10 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*.
11. *IPSAS 11 - Construction Contracts*.
12. *IPSAS 12 - Inventories*.
13. *IPSAS 13 - Leases*.
14. *IPSAS 14 - Events After the Reporting Date*.
15. *IPSAS 15 - Financial Instruments: Disclosure and Presentation*.
16. *IPSAS 16 - Investment Property*.
17. *IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment*.
18. *IPSAS 18 - Segment Reporting*.
19. *IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.
20. *IPSAS 20 - Related Party Disclosures*.
21. *IPSAS 21 - Impairment of Non-Cash Generating Assets*.
22. *IPSAS 22- Disclosure of Financial Information about The General Government Sector*.
23. *IPSAS 23 - Revenue from Non- Exchange Transaction*.
24. *IPSAS 24 - Presentation of Budget Information in Financial Statement*.
25. *IPSAS 25 - Employee Benefits*.
26. *IPSAS 26 - Impairment of Cash-Generating Assets*.
27. *IPSAS 27- Agriculture*.
28. *IPSAS 28 - Financial Instrument-Presentation*.
29. *IPSAS 29 - Fniancial Instrument-Reognition and Measurement*.
30. *IPSAS 30 - Financial Instrument-Disclosure*.
31. *IPSAS 31 - Intangible Assets*.

F. GOVERNMENTAL ACCOUNTING OF STANDARD BOARD (GASB)

Sebagai perbandingan, marilah kita melihat bagaimana unsur-unsur laporan keuangan pemerintahan di Amerika Serikat. Pihak independen yang diberi wewenang merumuskan standar akuntansi pemerintahan

adalah *Governmental Accounting of Standard Board (GASB)*. Dalam GASB ini ditetapkan standar pelaporan keuangan untuk pemerintah lokal dan pusat termasuk untuk pemerintah kota dan organisasi yang memberikan pelayanan khusus seperti pendidikan dan kesehatan serta pelayanan publik lainnya. Standar ini menetapkan laporan keuangan dasar dan informasi tambahan yang dibutuhkan *(required supplementary information)* sebagaimana tujuan umum pemerintahan. Secara ringkas standar tersebut antara lain:

1. Management's Discussion and Analysis (MD & A)

MD & A mengenalkan laporan keuangan dasar dan menyediakan analisis aktivitas keuangan pemerintah. Namun demikian masih juga diperlukan adanya informasi tambahan yang dibutuhkan *(required supplementary information)*.

Aspek penting dari MD & A harus menyediaan analisis tujuan yang mudah dibaca dari aktivitas keuangan pemerintah sebagai dasar mengetahui fakta-fakta, keputusan-keputusan atau kondisi. MD & A juga harus membandingkan arus tahun lalu sebagai dasar luas informasi pemerintahan. Hal ini seharusnya dipakai untuk menganalisis posisi laporan keuangan dan hasil operasi untuk digunakan membantu menghubungkan posisi keuangan itu dan memperbaiki hasil aktivitas selama setahun. Sebagai tambahan itu akan dipakai menganalisis signifikansi perubahan yang berkaitan dengan dana dan berbagai variasi anggaran. Itu juga akan menjelaskan aset modal dan utang jangka panjang aktivitas selama setahun. MD & A harus memasukkan penjelasan tentang arus fakta-fakta yang perlu diketahui, keputusan-keputusan atau kondisi yang diharapkan yang mempengaruhi secara *significant* dalam posisi keuangan dan hasil operasi.

2. Laporan Keuangan Dasar

Laporan Keuangan Dasar meliputi:

a. Governmental-Wide Financial Statements

Laporan tentang jumlah aset dan aktivitas harus dilaksanakan secara konsisten. Penggunaan sumberdaya diukur secara ekonomis dan dengan sistem akuntansi *acrrual basis*. Dalam laporan keuangan ini harus mencatat semua aset, kewajiban,

pendapatan biaya, keuntungan dan kerugian dari pemerintah. Masing-masing laporan akan berbeda antara pemerintahan dengan bisnis. Masing-masing pelaporan akan berbeda untuk pemerintah pusat dengan pemerintah daerah dan unit-unit organisasi pemerintah lainnya.

Aspek-aspek Penting *Governmental-Wide Financial Statements* adalah Pemerintah harus melaporkan seluruh aset modal, termasuk aset infrastruktur. *Governmental-wide Financial Statements* dari aset neto harus melaporkan biaya depresiasi di dalam laporan aktivitas. Aset infrastruktur termasuk bagian dari sistem aset pemerintah secara keseluruhan. Aset bersih pemerintah akan dilaporkan dengan tiga macam kategori yaitu aset modal yang diinvestasikan, terbatas dan tak terbatas. *Governmental-wide Financial Statements* harus mencakup biaya yang mengurangi program pendapatan. Hasil dari pengukuran pengeluaran atau pendapatan untuk masing-masing fungsi pemerintahan. Program biaya harus meliputi semua biaya-biaya langsung.

b. Laporan Keuangan Dana

Laporan ini memfokuskan pada pelaporan tugas utama pemerintahan dan perusahan, termasuk di dalamnya campuran dari unit-unit yang ada. Pelaporan keuangan dana juga meliputi dana yang digadaikan pemerintah dan unit-unit komponen yang secara alami tergadai. Sebagai pemilik pelaporan keuangan dana harus difokuskan pada penggunaaan sumberdaya secara ekonomis dan dicatat dengan dasar akrual.

Aspek-aspek Penting dari Laporan Keuangan Dana Laporan terdiri dari tambahan dan informasi terperinci tentang pemerintahan pusat terpisah dengan laporan keuangan dana harus menyajikan dana pemerintah dan dana pribadi. Beberapa laporan yang dibutuhkan dalam Laporan dana pemerintah antara lain neraca, laporan pendapatan dan pengeluaran dan perubahan dana. Laporan dana pemilik meliputi laporan aset bersih, laporan pendapatan dan pengeluaran dan perubahan aset bersih, dan laporan arus kas. Para pengguna akan menilai hubungan antara dana dan *Governmental-wide Financial Statements*. Pemerintah harus menyajikan suatu rekonsiliasi ringkas *Governmental-wide Financial Statements* di bawah

laporan keuangan dana pemerintah atau di dalam suatu skedul yang menyertai.

Masing-masing laporan dana akan dicatat secara terpisah untuk dana umum dan pemerintahan utama yang lain dan dana perusahaan. Dana utama adalah dana-dana yang berasal dari pendapatan, pengeluaran, aset atau kewajiban yang di bawah 10% atau 5% dari total milik pemerintah atau perusahaan. Banyak dana lain yang dilaporkan sebagai dana utama jika pegawai pemerintah percaya bahwa dana itu penting bagi pengguna laporan keuangan. Dana lain akan dilaporkan secara keseluruhan di dalam kolom yang terpisah. Dana pelayanan di dalam juga akan dilaporkan secara keseluruhan di dalam kolom yang terpisah dalam laporan dana perusahaan.

Dana perimbangan untuk dana pemerintah akan dimasukkan dalam kategori dana pelayanan dan nonpelayanan. Aset bersih dana perusahaan akan dicatat dalam kategori yang sama untuk luas pelaporan keuangan pemerintah. Laporan dana perusahaan akan dibagi menjadi aset tetap dan aset tidak tetap dan kewajiban dan akan ditunjukkan aset yang terbatas. Laporan dana perusahaan dari pendapatan, pengeluaran dan perubahan dana aset akan dibedakan antara pendapatan operasi dan pendapatan nonoperasi dan pengeluarannya. Laporan harus menyajikan sumbangan modal, sumbangan tetap dan tingkat kepemilikan, khusus dan di luar kebiasaan. Pemisahan transfer di bawah laporan secara keseluruhan adanya perubahan aset yang istimewa.

Laporan aliran kas akan menjelaskan secara langsung penggunaannya. Pemisahan laporan dana yang digadaikan juga akan dijelaskan sebagai bagian dari laporan keuangan dana. Dana yang digadaikan akan dilaporkan bendahara sebagai aset untuk mendukung program pemerintahan. Dana lain-lain termasuk dana pinjaman, dana pelayanan yang telah digunakan dan dana transfer. Aktivitas itu akan dicatat secara terpisah di laporan keuangan dana dan umum akan mengabaikan *Govermental-wide Financial Statements*.

c. *Catatan Atas Laporan Keuangan*

Laporan ini merupakan penjelasan yang diperlukan bagi pengguna untuk bisa lebih memahami laporan keuangan.

d. Informasi Tambahan yang Dibutuhkan (Required Supplementary Information)

Sebagai tambahan MD & A, harus tersedia perbandingan anggaran dengan skedul anggaran yang telah diputuskan. Laporan ini juga sebagai informasi tambahan yang dibutuhkan pemerintah terutama digunakan dalam pencatatan aset yang digunakan. Tujuan utama pemerintah adalah hanya aktivitas khusus pemerintahan atau untuk aktivitas pemerintahan dan aktivitas bisnis yang seharusnya dilaporkan dengan cara yang sama sebagai tujuan pemerintahan secara umum.

3. Informasi Tambahan yang Dibutuhkan *(Required Supplementary Information)*

Untuk menunjukkan apakah sumberdaya yang dipilih dan digunakan oleh pemerintah secara sah dimasukkan dalam anggaran RSI harus memasukkan skedul perbandingan anggaran untuk dana umum dan masing-masing pendapatan yang diperoleh secara sah. Perbandingan skedul anggaran ini harus menjelaskan:

1. Keaslian,
2. Ketepatan akhir anggaran untuk dicatat pada periode yang baik,
3. Arus masuk keluar dan keseimbangan yang nyata berdasarkan anggaran pemerintah yang dibuat.

Laporan juga mensyaratkan RSI untuk digunakan pemerintah dalam memodifikasi pendekatan pencatatan aset infrastruktur.

G. IKHTISAR

Standar akuntansi sektor publik adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan organisasi sektor publik. Dalam rangka memudahkan pemahaman terhadap standar akuntansi, maka perlu diterbitkan interpretasi standar akuntansi sektor publik dan buletin teknis.

Pemerintahan Indonesia sudah menetapkan standar akuntansi untuk pemerintahan yang disebut standar akuntansi pemerintahan (SAP). SAP yang dirumuskan oleh komite standar akuntansi pemerintahan juga menerbitkan interpretasi pernyataan standar akuntansi pemerintahan (IPSAP) dan buletin teknis.

Standar diturunkan dari suatu postulat. Penurunan standar dari suatu postulat harus mempertimbangkan kendala-kendala para pengguna laporan keuangan agar informasi akuntansi bermanfaat secara optimal. Kendala-kendala tersebut antara lain faktor materialitas (*materiality)*, konsistensi (*consistency)*, keseragaman (*uniformity)*, keterbandingan *(comparability)* dan ketepatan waktu (*timeliness)*.

Standar akuntansi yang diturunkan dari kerangka konseptual dengan mempertimbangkan kebutuhan *uniformity* dapat mendukung terwujudnya *good governance* dengan sebenarnya. *Relevance circumstances* merupakan keadaan yang penting secara ekonomi yang dapat mempengaruhi secara luas kejadian-kejadian yang mirip atau serupa. Konsep *finite uniformity* berusaha menyamakan metode akuntansi yang ditentukan dengan *relevance circumstances* yang ada dalam situasi serupa secara umum. Konsep *rigid uniformity* berusaha menentukan satu metode untuk transaksi yang pada umumnya serupa meskipun terdapat *relevance circumstances*. Sementara fleksibilitas diterapkan pada situasi tidak ada *relevance circumstances* tetapi terdapat lebih dari satu kemungkinan metode akuntansi yang bisa dipilih.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) sudah berhasil menetapkan 11 pernyataan standar akuntansi pemerintahan (PSAP). PSAP sebagaimana dimaksud terdiri dari PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan, PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran, PSAP Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas, PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan, PSAP Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan, PSAP Nomor 06 tentang Akuntansi Investasi, PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap, PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan, PSAP Nomor 09 tentang Akuntansi Kewajiban, PSAP Nomor 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa, PSAP Nomor 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian.

Standar akuntansi sektor publik internasional yang telah dikeluarkan oleh IFAC, lebih dikenal dengan nama *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), terdiri dari *IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements, IPSAS 2 - Cash Flow Statements, IPSAS 3 - Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies, IPSAS 4 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates, IPSAS 5 - Borrowing Costs, IPSAS 6 - Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities, IPSAS 7 - Accounting for Investments in Associates, IPSAS 8 - Financial Reporting*

of Interests in Joint Ventures, IPSAS 9 - Revenue from Exchange Transactions, IPSAS 10 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, IPSAS 11 - Construction Contracts, IPSAS 12 - Inventories, IPSAS 13 - Leases, IPSAS 14 - Events After the Reporting Date, IPSAS 15 - Financial Instruments: Disclosure and Presentation, IPSAS 16 - Investment Property, IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment, IPSAS 18 - Segment Reporting, IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, IPSAS 20 - Related Party Disclosures, IPSAS 21 - Impairment of Non-Cash-Generating Assets. IPSAS 22- Disclosure of Financial Information about The General Government Sector, IPSAS 23 - Revenue from Non-Exchange Transaction, IPSAS 24 - Presentation of Budget Information in Financial Statement, IPSAS 25 - Employee Benefits, IPSAS 26 - Impairment of Cash-Generating Asset, IPSAS 27- Agriculture, IPSAS 28 - Financial Instrument-Presentation, IPSAS 29 - Fniancial Instrument-Reognition and Measurement, IPSAS 30 - Financial Instrument-Disclosure, IPSAS 31 - Intangible Assets.

Governmental Accounting of Standard Board (GASB) di Amerika merupakan dewan perumus standar akuntansi pemerintahan. Dalam GASB ini ditetapkan standar pelaporan keuangan untuk pemerintah lokal dan pusat termasuk untuk pemerintah kota dan organisasi yang memberikan pelayanan khusus seperti pendidikan dan kesehatan serta pelayanan publik lainnya. Standar ini menetapkan laporan keuangan dasar dan informasi tambahan yang dibutuhkan *(required supplementary information)* sebagaimana tujuan umum pemerintahan.

H. PERTANYAAN

1. Jelaskan apa yang dimaksud standar akuntansi dan apa tujuan dirumuskannya standar akuntansi sektor publik!
2. Jelaskan mengapa faktor uniformity (keseragaman) menjadi kendala dalam perumusan standar akuntansi sektor publik!
3. Jelaskan strategi utama agar bisa mengurangi kendala dalam penerapan konsep komparabilitas yang ditetapkan suatu standar akuntansi!
4. Jelaskan apa yang dimaksud relevance circumstances, finite uniformity, rigid uniformity dan fleksibilitas dan konteks perumusan standar akuntansi!

5. Sebutkan dan jelaskan tahap-tahap penyiapan Standar Akuntansi Pemerintahan di Indonesia!
6. Sebutkan dan jelaskan 11 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) yang telah ditetapkan Komite Standar Akuntansi Pemerintahan di Indonesia!
7. Sebutkan dan jelaskan standar akuntansi sektor publik internasional yang telah dikeluarkan oleh IFAC yang selama ini lebih dikenal dengan nama International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)!
8. Sebutkan dan jelaskan unsur-unsur laporan keuangan pemerintahan di Amerika Serikat yang dirumuskan oleh Governmental Accounting of Standard Board (GASB)!
9. Buatlah analisis komparasi antara SAP dan IPSAS, jelaskan persamaan dan perbedaannya!
10. Buatlah analisis komparasi antara SAP dan SAK (Standar Akuntansi Keuangan), jelaskan persamaan dan perbedaannya!

BAB 4

PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK

A. KONSEP DAN PENGERTIAN ANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang akan dicapai oleh suatu organisasi dalam periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran moneter. Dalam organisasi sektor publik anggaran merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan aktivitas yang penting karena berkaitan dengan proses penentuan alokasi dana untuk setiap program maupun aktivitas.

Tiga aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik meliputi aspek perencanaan, aspek pengendalian dan aspek akuntabilitas publik. Secara rinci, anggaran sektor publik berisi tentang besarnya belanja yang harus dikeluarkan untuk membiayai program dan aktivitas yang direncanakan serta cara untuk mendapatkan dana untuk membiayai program dan aktivitas tersebut.

B. FUNGSI DAN JENIS ANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Anggaran sektor publik dapat berfungsi sebagai berikut:

1. Alat Perencanaan

Sebagai alat perencanaan, anggaran sektor publik merupakan alat yang digunakan untuk melakukan berbagai perencanaan, seperti perumusan tujuan dan kebijakan, program, aktivitas, alokasi dana

dan sumber pembiayaan, serta indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategis.

2. Alat Pengendalian

Sebagai alat pengendalian, anggaran sektor publik berfungsi sebagai instrumen yang dapat mengendalikan terjadinya pemborosan-pemborosan pengeluaran. Berdasarkan anggaran yang diajukan, pemerintah menyajikan rencana detail tentang semua penerimaan dan pengeluaran yang harus dipertanggungjawabkan kepada publik.

3. Alat Kebijakan Fiskal

Sebagai alat kebijakan fiskal, anggaran sektor publik digunakan sebagai instrumen yang dapat mencerminkan arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat dilakukan prediksi-prediksi dan estimasi ekonomi, yang akan mendorong, memfasilitasi, dan mengkoordinasikan kegiatan ekonomi masyarakat sehingga dapat mempercepat pertumbuhan ekonomi.

4. Alat Politik

Sebagai alat politik, anggaran sektor publik merupakan dokumen politik yang berupa komitmen dan kesepakatan antara pihak eksekutif dan legislatif atas penggunaan dana publik.

5. Alat Koordinasi dan Komunikasi

Sebagai alat koordinasi, anggaran sektor publik merupakan instrumen untuk melakukan koordinasi antarbagian dalam pemerintahan. Sebagai alat komunikasi, anggaran sektor publik berfungsi sebagai alat komunikasi antarunit kerja dalam lingkungan eksekutif.

6. Alat Penilaian Kinerja

Sebagai alat penilaian kinerja, anggaran sektor publik merupakan wujud komitmen dari pihak eksekutif sebagai pemegang anggaran kepada pihak legislatif sebagai pemberi wewenang. Kinerja pihak eksekutif sebagai manajer publik dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran.

7. Alat Pemotivasi

Sebagai alat pemotivasi, anggaran sektor publik dapat memotivasi pihak eksekutif beserta stafnya untuk bekerja secara ekonomis, efektif dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan.

8. Alat untuk Menciptakan Ruang Publik

Sebagai alat untuk menciptakan ruang publik, anggaran sektor publik merupakan wadah untuk menampung aspirasi dari kelompok

masyarakat, baik kelompok masyarakat yang terorganisir maupun yang tidak terorganisir.

Jenis anggaran sektor publik dibedakan menjadi dua, yaitu:

1. *Anggaran Operasional*, yaitu anggaran yang berisi rencana kebutuhan sehari-hari oleh pemerintah pusat/daerah untuk menjalankan kegiatan pemerintahan. Belanja operasi merupakan bagian dari anggaran operasional. Belanja operasi adalah belanja yang manfaatnya hanya untuk satu periode anggaran dan tidak dimaksudkan untuk menambah aset pemerintah. Klasifikasi belanja operasi antara lain meliputi belanja pegawai, belanja barang noninvestasi, pembayaran bunga utang, subsidi, dan belanja operasional.
2. *Anggaran Modal/Investasi,* yaitu anggaran yang berisi rencana jangka panjang dan pembelanjaan aktiva tetap, seperti gedung, peralatan, kendaraan, perabot kantor. Belanja modal merupakan bagian dari anggaran modal/investasi. Belanja modal adalah belanja yang dilakukan untuk investasi permanen, aset tetap, dan aset berwujud lainnya dalam menunjang kegiatan pemerintahan dan melakukan pelayanan kepada masyarakat. Klasifikasi belanja modal meliputi belanja perolehan investasi permanen dan belanja pembelian aset tetap.

C. PROSES PENYUSUNAN ANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Penyusunan dan pelaksanaan anggaran tahunan merupakan rangkaian proses anggaran. Proses penyusunan anggaran bertujuan untuk:

1. Membantu pemerintah mencapai tujuan fiskal dan meningkatkan koordinasi antarbagian dalam lingkungan pemerintah.
2. Membantu menciptakan efisiensi dan keadilan dalam menyediakan barang dan jasa publik melalui proses pemrioritasan.
3. Memungkinkan bagi pemerintah untuk memenuhi prioritas belanja.
4. Meningkatkan transparansi dan pertanggungjawaban pemerintah kepada DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Faktor dominan dalam proses penganggaran:

1. Tujuan dan target yang hendak dicapai.

2. Ketersediaan sumberdaya atau faktor-faktor produksi yang dimiliki pemerintah.
3. Waktu yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan dan target.
4. Faktor-faktor lain yang mempengaruhi anggaran, seperti munculnya peraturan pemerintah terbaru, fluktuasi pasar, perubahan sosial dan politik, bencana alam dan sebagainya.

Siklus anggaran meliputi:

1. Tahap Persiapan Anggaran

Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Faktor tingkat ketidakpastian yang cukup tinggi juga perlu menjadi perhatian. Di Indonesia, proses perencanaan APBD dengan paradigma baru menekankan pada pendekatan *bottom-up planning*, dengan tetap berpedoman pada arah kebijakan pembangunan pemerintah pusat. Arahan kebijakan pembangunan pemerintah pusat tertuang dalam dokumen perencanaan berupa GBHN, program pembangunan nasional (PROPENAS), rencana strategis (RENSTRA), dan rencana pembangunan tahunan (REPETA).

Pada pemerintah pusat, perencanaan pembangunan dimulai dari penyusunan PROPENAS yang merupakan operasionalisasi GBHN. PROPENAS tersebut kemudian dijabarkan dalam bentuk RENSTRA. Berdasarkan PROPENAS dan RENSTRA serta analisis fiskal dan makro ekonomi, kemudian dibuat persiapan APBN dan REPETA.

Pada pemerintah daerah, disarankan membuat dokumen perencanaan daerah yang terdiri dari PROPEDA (RENSTRADA) yang tidak menyimpang dari PROPENAS dan RENSTRA yang dibuat oleh pemerintah pusat. PROPEDA (RENSTRADA) tersebut dibuat oleh pemerintah daerah bersama DPRD untuk jangka waktu lima tahun yang kemudian dijabarkan pelaksanaannya secara tahunan. Rincian RENSTRADA untuk setiap tahunnya akan digunakan sebagai penyusunan REPETADA dan APBD. REPETADA merupakan kerangka kebijakan bagi penyediaan dana dalam APBD. Penjabaran rencana jangka panjang dalam REPETADA dilengkapi dengan:

a. Pertimbangan-pertimbangan yang berasal dari hasil evaluasi kinerja pemerintah daerah pada periode sebelumnya.

b. Masukan-masukan dan aspirasi masyarakat.
c. Pengkajian kondisi yang saat ini terjadi, sehingga bisa diketahui kekuatan, kelemahan, kelemahan, peluang, dan tantangan yang sedang dan akan dihadapi.

2. Tahap Ratifikasi Anggaran

Tahap ratifikasi merupakan tahap pengesahan anggaran. Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan cukup berat. Dalam tahap ini pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki *managerial skill* namun juga harus memiliki *political skill*, *salesmanship*, dan *coalition building* yang memadai. Integritas dan kesiapan mental yang memadai dari pimpinan eksekutif sangat penting dalam tahap ini. Hal tersebut penting karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan-pertanyaan dan bantahan-bantahan dari pihak legislatif.

3. Tahap Pelaksanaan Anggaran

Dalam tahap pelaksanaan anggaran, hal terpenting yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah sistem akuntansi, sistem informasi akuntansi, dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam tahap ini bertanggungjawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk melakukan perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati, dan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya. Sistem akuntansi yang baik meliputi sistem pengendalian intern yang memadai.

Dalam pelaksanaan Anggaran Daerah ini kemungkinan terjadi perubahan anggaran *(rebudgeting)* pada periode anggaran. Perubahan APBD dilakukan sehubungan dengan (a) Kebijakan Pemerintah Pusat dan atau Pemerintah Daerah yang strategis, (b) Penyesuaian akibat tidak tercapainya target penerimaan daerah yang ditetapkan, (c) Terjadi kebutuhan yang mendesak. Hal-hal yang melatarbelakangi terjadinya perubahan APBD, dibahas bersama dengan DPRD dan selanjutnya dituangkan dalam perubahan Arah dan Kebijakan Umum APBD serta perubahan strategi dan prioritas APBD. Perubahan Arah dan Kebijakan Umum APBD serta

perubahan-perubahan strategi dan prioritas APBD ditetapkan oleh Kepala Daerah sebagai pedoman perangkat daerah dalam menyusun usulan perubahan program, kegiatan dan anggaran.

4. Tahap Pelaporan dan Evaluasi Anggaran

Tahap ini adalah tahap akhir dalam siklus penganggaran. Pada tahap ini anggaran dipertanggungjawabkan dalam bentuk laporan dan dievaluasi pelaksanaannya. Tabel 4.1 menyajikan contoh format evaluasi anggaran pemerintahan daerah.

Dalam perspektif pengukuran kinerja keuangan daerah, oleh karena setiap bidang (entitas) di atas pada umumnya adalah pusat biaya *(cost centers),* maka anggaran dapat digunakan untuk menilai adanya selisih *under spending* dan *over spending* yang menunjukkan prestasi keuangan dari setiap bidang atau unit organisasi yang ada di pemerintah daerah. Proses menilai selisih *under spending* dan *over spending* membutuhkan Standar Analisis Belanja (SAB), Tolok Ukur Kinerja dan Standar Biaya serta Standar Pelayanan Minimum (SPM) yang jelas.

Standar Analisis Belanja (SAB) standar atau pedoman yang digunakan untuk menganalisis kewajaran beban kerja atau biaya setiap program atau kegiatan yang akan dilaksanakan oleh suatu satuan kerja (unit organisasi) dalam satu tahun anggaran. Penilaian terhadap kewajaran beban kerja usulan program atau kegiatan ini dikaitkan dengan kebijakan program, komponen dan tingkat pelayanan yang akan dicapai, jangka waktu pelaksanaannya serta kapasitas satuan kerja untuk melaksanakannya. Beberapa pertimbangan dalam menilai kewajaran beban kerja antara lain (a) Kaitan logis antara program atau kegiatan yang diusulkan dengan strategi dan prioritas APBD, (b) Kesesuaian antara program atau kegiatan yang diusulkan dengan tugas pokok dan fungsi Satuan Kerja yang bersangkutan, (c) Kapasitas Satuan Kerja yang bersangkutan untuk melaksanakan program atau kegiatan pada tingkat pencapaian yang diinginkan dan dalam jangka waktu satu tahun anggaran. Penilaian terhadap kewajaran biaya setiap program dikaitkan dengan kebijakan program, tolok ukur kinerja dan standar biaya yang berlaku.

Tabel 4.1.
Format Evaluasi Anggaran Pemerintahan Daerah

KETERANGAN	Budget (Rp)	Realisasi (Rp)	Selisih (Rp)	Tercapai (%)
PENDAPATAN				
Pendapatan Asli Daerah				
- Pajak Daerah	xxxx	xxxx	xxxx	x %
- Retribusi Daerah	xxxx	xxxx	xxxx	x %
- Bagian Laba BUMD	xxxx	xxxx	xxxx	x %
- Lain-lain PAD yang Sah	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Dana Perimbangan				
- Bagi Hasil Pajak	xxxx	xxxx	xxxx	x %
- Bagi Hasil Bukan Pajak/SDA	xxxx	xxxx	xxxx	x %
- Dana Alokasi Umum (DAU)	xxxx	xxxx	xxxx	x %
- Dana Alokasi Khusus (DAK)	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Lain-lain Pendapatan yang Sah				
- Bantuan Dana Kontinjensi	xxxx	xxxx	xxxx	x %
JUMLAH PENDAPATAN	xxxx	xxxx	xxxx	x %
BELANJA				
Belanja Aparatur Daerah	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Belanja Administrasi	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Belanja Operasi dan Pemeliharaan	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Belanja Modal	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Belanja Pelayanan Publik	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Belanja Administrasi	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Belanja Operasi dan Pemeliharaan	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Belanja Modal	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Belanja Bagi Hasil	xxxx	xxxx	xxxx	x %
Belanja Tidak Tersangka	xxxx	xxxx	xxxx	x %
JUMLAH BELANJA	xxxx	xxxx	xxxx	x %
SURPLUS/DEFISIT	xxxx	xxxx	xxxx	x %

Standar Pelayanan Minimal (SPM) merupakan tolok ukur kinerja dalam menentukan pencapaian jenis dan mutu pelayanan dasar yang merupakan urusan wajib daerah. SPM berisi ketentuan tentang jenis dan mutu pelayanan dasar yang merupakan urusan wajib daerah yang berhak diperoleh masyarakat secara minimal. Penetapan Standar Pelayanan Minimal (SPM) oleh pemerintah pusat adalah cara untuk menjamin dan mendukung pelaksanaan urusan wajib oleh pemerintah provinsi/kabupaten/kota, dan sekaligus merupakan akuntabilitas daerah kepada pemerintah pusat dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah. Di samping itu, SPM juga dapat dipakai sebagai alat pembinaan dan pengawasan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah.

Manfaat Penerapan Standar Pelayanan Minimal, antara lain:

a) Memberikan jaminan bahwa masyarakat akan menerima suatu pelayanan publik dari pemerintah daerah sehingga akan meningkatkan kepercayaan masyarakat dan terjaminnya hak masyarakat untuk menerima suatu pelayanan dasar dari pemerintah daerah setempat dengan mutu tertentu;

b) Dengan ditetapkannya SPM akan dapat ditentukan jumlah anggaran yang dibutuhkan untuk menyediakan suatu pelayanan publik, sehingga SPM dapat dijadikan dasar untuk penentuan kebutuhan pembiayaan daerah;

c) Standar Pelayanan Minimal dapat dipakai sebagai landasan dalam menentukan perimbangan keuangan dan/atau bantuan lain yang lebih adil dan transparan;

d) Menjadi dasar dalam menentukan anggaran berbasis kinerja. Dalam hal ini SPM dapat dijadikan dasar dalam menentukan alokasi anggaran daerah dengan tujuan yang lebih terukur. Di samping itu SPM dapat dijadikan sebagai alat untuk meningkatkan akuntabilitas Pemerintah Daerah terhadap masyarakat, sebaliknya masyarakat dapat mengukur sejauh mana pemerintah daerah memenuhi kewajibannya dalam menyediakan pelayanan publik;

e) Sebagai alat ukur bagi kepala daerah dalam melakukan penilaian kinerja yang telah dilaksanakan oleh unit kerja penyedia suatu pelayanan;

f) Sebagai benchmark untuk mengukur tingkat keberhasilan pemerintah daerah dalam pelayanan publik;

g) Menjadi dasar bagi pelaksanaan pengawasan yang dilakukan oleh institusi pengawasan;

h) SPM akan dapat memperjelas tugas pokok Pemerintah Daerah dan mendorong terwujudnya check and balances yang lebih efektif;

i) Mendorong transparansi dan partisipasi masyarakat dalam proses penyelenggaraan pemerintahan daerah.

D. PERKEMBANGAN ANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Secara garis besar terdapat dua pendekatan utama yang mempunyai perbedaan mendasar, yaitu:

1. Anggaran Tradisional atau Konvensional

Anggaran tradisional atau konvensional merupakan pendekatan yang banyak dianut oleh negara-negara berkembang. Ciri-ciri dari pendekatan ini antara lain:

a. *Incrementalism*, yaitu hanya melakukan penambahan atau pengurangan jumlah pada item-item anggaran tahun sebelumnya, tanpa melakukan pengkajian yang mendalam. Kelemahan pendekatan ini adalah tidak menjamin terpenuhinya kebutuhan riil saat ini dan dapat menyebabkan terjadinya kesalahan yang terus berlanjut, karena tidak dikaji lebih lanjut apakah pengeluaran yang terjadi pada periode sebelumnya telah didasarkan pada kebutuhan yang wajar.
b. *Line item*, yaitu anggaran yang didasarkan pada sifat dari penerimaan dan pengeluaran, sehingga tidak memungkinkan untuk menghilangkan item-item penerimaan atau pengeluaran yang telah ada dalam struktur anggaran, walaupun sebenarnya secara riil item tertentu sudah tidak relevan lagi untuk digunakan pada periode sekarang. Dengan pendekatan ini tidak memungkinkan dilakukan penilaian kinerja secara akurat, karena tolok ukurnya semata-mata pada ketaatan dalam menggunakan dana yang diusulkan.
c. Sentralis, yaitu penyiapan anggaran dilakukan secara terpusat dan tidak tersedianya informasi yang memadai, sehingga menyebabkan lemahnya perencanaan anggaran, yang akan menyebabkan terjadinya kesenjangan anggaran (*budget padding atau budgetary slack*).
d. Spefisikasi, yaitu proses pengganggaran terpisah untuk pengeluaran rutin dan pengeluaran modal/investasi.
e. Tahunan, untuk proyek investasi, anggaran tahunan terlalu pendek, sehingga akan mendorong munculnya praktek-praktek yang tidak diinginkan seperti kolusi dan korupsi.
f. Prinsip anggaran bruto, prinsip anggaran kurang sistematik dan tidak rasional, karena tidak didasarkan pada jumlah bersih.

2. Anggaran dengan Pendekatan New Public Management (NPM)

Pendekatan NPM mendorong usaha untuk mengembangkan pendekatan yang lebih sistematis dalam perencanaan anggaran sektor publik. Seiring dengan perkembangan tersebut, muncul beberapa teknik penganggaran sektor publik yaitu anggaran kinerja (*performance budgeting*), *Zero Based Budgeting* (ZBB), dan *Planning, Programming, and Budgeting System* (PPBS).

Anggaran dengan pendekatan NPM memiliki ciri-ciri sebagai berikut:

a. Komprehensif atau komparatif.
b. Terintegrasi dan lintas departemen.
c. Proses pengambilan keputusan yang rasional.
d. Berjangka panjang.
e. Spesifikasi tujuan dan perangkingan prioritas.
f. Analisis total *cost* dan *benefit* (termasuk *opportunity cost*).
g. Berorientasi pada input, output dan outcome, tidak hanya sekadar input.
h. Adanya pengawasan kinerja.

E. TEKNIK PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK BERDASARAKAN NPM

1. Sistem Anggaran Kinerja *(Performance Budgeting System)*

Sistem anggaran kinerja ini disusun untuk mengatasi kelemahan yang terdapat pada anggaran tradisional, terutama kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolok ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayan publik. Sistem anggaran kinerja merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja (ekonomi, efisiensi, dan efektivitas) sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program.

2. Zero Based Budgeting System

Sistem penyusunan anggaran yang benar-benar didasarkan pada kebutuhan saat ini tanpa berpatokan pada anggaran tahun lalu (*line item* dan *incrementalism*). Dengan *zero based budgeting* penyusunan anggaran diasumsikan mulai dari nol sehingga item-item anggaran tahun lalu mungkin dikurangi, ditambah, atau bahkan diganti sama sekali dengan item yang baru yang sesuai dengan kebutuhan saat ini.

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

Sistem penganggaran ini didasarkan pada teori sistem yang berorientasi pada output dan tujuan dengan penekanan utamanya adalah alokasi sumberdaya berdasarkan analisis ekonomi. Sistem anggaran PPBS tidak mendasarkan pada struktur organisasi tradisional yang terdiri dari divisi-divisi, namun berdasarkan program yaitu pengelompokan aktivitas untuk mencapai tujuan tertentu. Penyelenggaraan PPBS ini mencakup tahap perencanaan, penyusunan program, penyusunan anggaran, dan pengendalian.

F. IKHTISAR

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang akan dicapai oleh suatu organisasi dalam periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran moneter. Dalam organisasi sektor publik anggaran merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan aktivitas yang penting karena berkaitan dengan proses penentuan alokasi dana untuk setiap program maupun aktivitas.

Anggaran sektor publik dapat berfungsi sebagai alat perencanaan, alat pengendalian, alat kebijakan fiskal, alat politik, alat koordinasi dan komunikasi, alat penilaian kinerja, alat pemotivasi dan sebagai alat untuk menciptakan ruang publik. Jenis anggaran sektor publik dibedakan menjadi dua, yaitu anggaran operasional dan anggaran modal/investasi.

Siklus anggaran meliputi beberapa tahap, antara lain tahap persiapan anggaran, tahap ratifikasi anggaran, tahap pelaksanaan anggaran, dan tahap pelaporan dan evaluasi anggaran. Perkembangan anggaran sektor publik dimulai dari anggaran tradisional ke anggaran yang berbasis *New Public Management*.

G. PERTANYAAN

1. Jelaskan pengertian anggaran dan aspek-aspek dalam anggaran sektor publik!
2. Sebutkan dan jelaskan fungsi anggaran sektor publik!
3. Sebutkan dan jelaskan jenis anggaran sektor publik!
4. Sebutkan tujuan proses penyusunan anggaran sektor publik!

5. Bagaimana tahap atau siklus penyusunan anggaran di Indonesia? Jelaskan!
6. Bagaimana perkembangan anggaran sektor publik dari masa ke masa?
7. Sebutkan perbedaan antara anggaran tradisional dengan anggaran berbasis NPM!
8. Sebutkan ciri-ciri anggaran berdasarkan pendekatan NPM!
9. Sebutkan dan jelaskan 3 teknik anggaran berdasarkan NPM!
10. Ada beberapa teknik anggaran berdasarkan NPM, teknik mana yang paling cocok diterapkan di Indonesia?

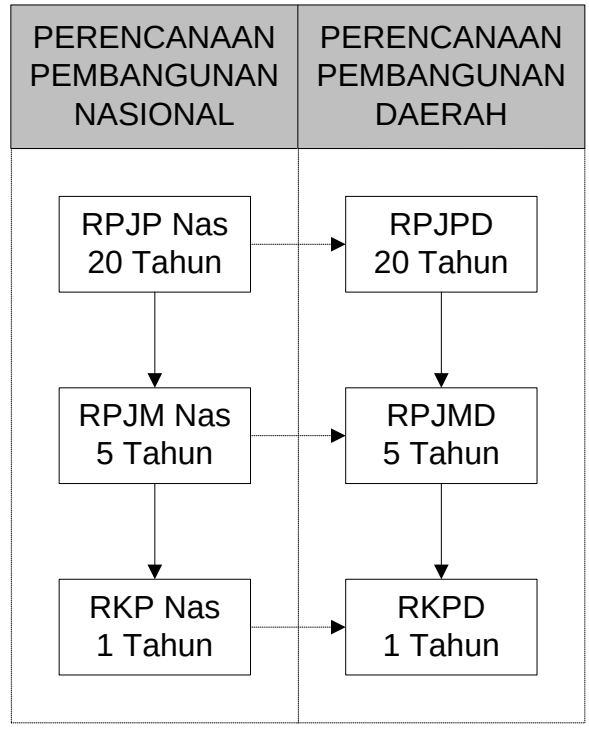
BAB 5

PENGANGGARAN PEMERINTAHAN: APBN DAN APBD

A. PERENCANAAN PEMBANGUNAN PEMERINTAH

Perencanaan adalah suatu proses untuk menentukan tindakan masa depan yang tepat, melalui urutan pilihan, dengan memperhitungkan sumberdaya yang tersedia. Perencanaan Pembangunan Pemerintah meliputi Rencana Pembangunan Jangka Panjang (RPJP), Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) dan Rencana Kerja Pemerintah (RKP). Rencana Pembangunan Jangka Panjang (RPJP) adalah dokumen perencanaan untuk periode 20 (dua puluh) tahun. Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) adalah dokumen perencanaan untuk jangka waktu 5 (lima) tahun. RPJM disusun dengan berpedoman pada RPJP. Sedangkan Rencana Kerja Pemerintah (RKP) adalah dokumen perencanaan untuk periode 1 (satu) tahun. Penyusunan RKP harus berpedoman pada RPJM.

RPJP untuk tingkat nasional disebut RPJP Nasional dan untuk tingkat daerah disebut RPJP Daerah (RPJPD). Penyusunan RPJP Nasional mengacu pada visi misi pembangunan nasional jangka panjang. Penyusunan RPJP Daerah mengacu pada RPJP Nasional yang sudah ditetapkan. RPJM untuk tingkat nasional disebut RPJM Nasional dan untuk tingkat daerah disebut RPJM Daerah (RPJMD). Penyusunan RPJM Nasional berpedoman pada RPJP Nasional. Penyusunan RPJM Daerah berpedoman pada RPJP Daerah dengan memperhatikan RPJM Nasional. RKP untuk tingkat nasional disebut RKP Nasional dan untuk tingkat daerah disebut RKP Daerah (RKPD). Penyusunan RKP Nasional berpedoman pada RPJM Nasional. Penyusunan RKPD berpedoman pada RPJMD dengan memperhatikan RKP Nasional. Perhatikan Gambar 5.1 tentang Skema Perencanaan Pembangunan Pemerintah.



Gambar 5.1
Skema Perencanaan Pembangunan Pemerintah

B. PENYUSUNAN ANGGARAN PEMERINTAH

Penyusunan anggaran pemerintah mengacu pada Rencana Strategis (Renstra) dan Rencana Kerja (Renja). Rencana Strategis adalah dokumen perencanaan yang menggambarkan visi, misi, tujuan, strategi, program dan kegiatan pemerintah dalam jangka waktu lima tahun. Renstra ini ditetapkan dengan berpedoman pada RPJMD. Sedangkan Renja adalah dokumen perencanaan pemerintah yang memuat rencana kerja untuk periode 1 (satu) tahun. Renja ditetapkan dengan mengacu pada RKP. Berdasarkan Renstra dan Renja tersebut disusun anggaran pemerintah, tingkat anggaran nasional disebut APBN (Anggaran Pendapatan dan Belanja Nasional) dan tingkat daerah disebut APBD (Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah). Dengan pola penyusunan anggaran yang harus berpedoman pada Renstra diharapkan program kerja dan anggaran tidak sekedar berorientasi satu tahun tetapi juga mengacu pada rencana pembangunan jangka menengah. Untuk lebih menjamin

peningkatan keterkaitan antara proses perencanaan dan penganggaran tersebut, aspek-aspek penerapan pendekatan penganggaran dengan perspektif jangka menengah (*medium term expenditure framework/MTEF*), penerapan penganggaran secara terpadu (*unified budget*), dan penganggaran berdasarkan kinerja (*performance based budgeting*) harus diterapkan dengan baik.

Dokumen penyusunan anggaran pemerintah dalam tahap-tahap penyusunan APBN/APBD antara lain:

1. RKA (Rencana Kerja dan Anggaran)

Merupakan dokumen perencanaan dan penganggaran yang berisi program dan kegiatan suatu satuan kerja pemerintah dan sebagai penjabaran dari Rencana Kerja Pemerintah (RKP) dan Rencana Kerja Pemerintah (Renja) yang bersangkutan dalam satu tahun anggaran serta anggaran yang diperlukan untuk melaksanakannya.

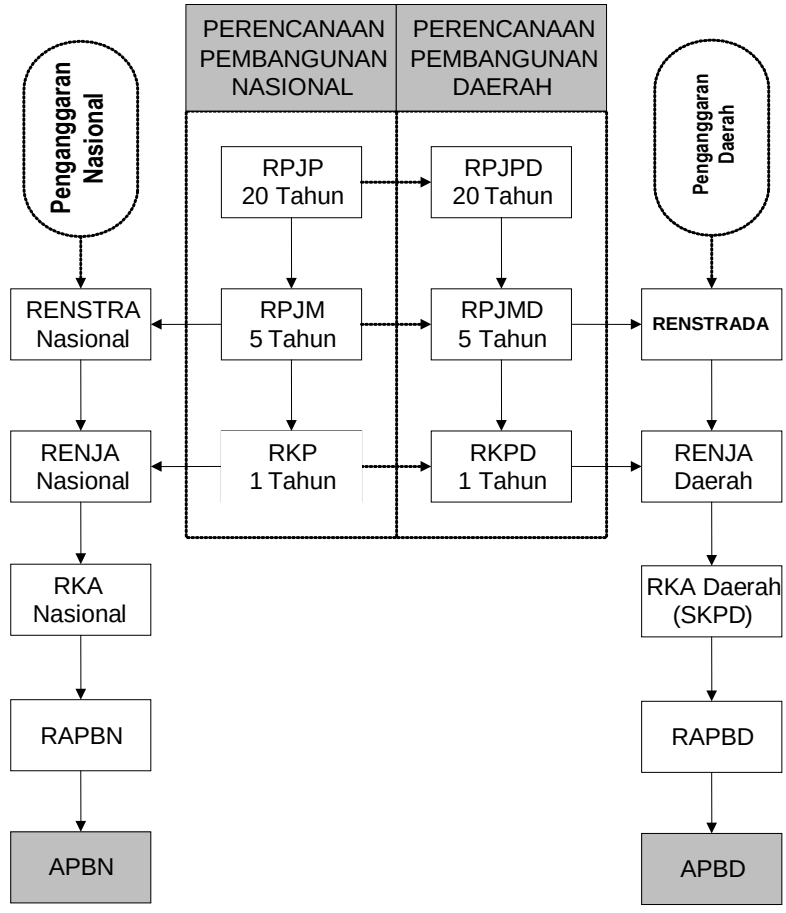
2. RAPBN/RAPBD (Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Nasional/ Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah)

Merupakan rencana anggaran yang harus dibahas oleh Tim Anggaran dan Legislatif sebelum diratifikasi/disahkan menjadi APBN/APBD.

3. APBN/APBD (Anggaran Pendapatan dan Belanja Nasional/ Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah)

Merupakan RAPBN/RAPBD yang telah disetujui oleh Legislatif memuat rencana pendapatan, belanja dan pembiayaan pemerintah selama satu tahun.

Skema alur penyusunan anggaran pemerintah dapat dilihat pada Gambar 5.2.



Gambar 5.2.
Skema Alur Penyusunan Anggaran Pemerintah

C. PENGERTIAN APBN DAN APBD

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) adalah daftar yang memuat rincian penerimaan negara dan pengeluaran/ belanja negara selama satu tahun yang ditetapkan dengan undang-undang untuk masa satu tahun, mulai dari tanggal 1 Januari sampai dengan tanggal 31 Desember (disebut tahun fiskal).

APBN terdiri atas anggaran pendapatan, anggaran belanja, dan pembiayaan. Pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak,

penerimaan bukan pajak, dan hibah. Pendapatan negara adalah hak pemerintah pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih. Belanja negara adalah kewajiban pemerintah pusat yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih. Belanja Negara ini dipergunakan untuk keperluan penyelenggaraan tugas pemerintahan pusat dan pelaksanaan perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah.

Belanja negara dirinci menurut organisasi, fungsi, dan jenis belanja. Rincian belanja negara menurut organisasi disesuaikan dengan susunan kementerian negara/lembaga pemerintahan pusat. Rincian belanja negara menurut fungsi antara lain terdiri dari pelayanan umum, pertahanan, ketertiban dan keamanan, ekonomi, lingkungan hidup, perumahan dan fasilitas umum, kesehatan, pariwisata, budaya, agama, pendidikan, dan perlindungan sosial. Sedangkan rincian belanja negara menurut jenis belanja (sifat ekonomi) antara lain terdiri dari belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, dan belanja lain-lain.

APBN disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan negara dan kemampuan dalam menghimpun pendapatan negara. Dalam menyusun APBN dimaksud, diupayakan agar belanja operasional tidak melampaui pendapatan dalam tahun anggaran yang bersangkutan. Penyusunan Rancangan APBN berpedoman kepada rencana kerja Pemerintah (RKP) dalam rangka mewujudkan tercapainya tujuan bernegara.

Dalam hal anggaran diperkirakan defisit, ditetapkan sumber-sumber pembiayaan untuk menutup defisit tersebut dalam Undang-undang tentang APBN. Dalam hal anggaran diperkirakan surplus, Pemerintah Pusat dapat mengajukan rencana penggunaan surplus anggaran kepada Dewan Perwakilan Rakyat. Penggunaan surplus anggaran perlu mempertimbangkan prinsip pertanggungjawaban antargenerasi sehingga penggunaannya diutamakan untuk pengurangan utang, pembentukan dana cadangan, dan peningkatan jaminan sosial.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah daftar yang memuat rincian penerimaan daerah dan pengeluaran/belanja daerah selama satu tahun yang ditetapkan dengan peraturan daerah (Perda) untuk masa satu tahun, mulai dari tanggal 1 Januari sampai dengan tanggal 31 Desember.

APBD terdiri atas anggaran pendapatan, anggaran belanja, dan pembiayaan. Pendapatan daerah berasal dari pendapatan asli daerah, dana perimbangan, dan lain-lain pendapatan yang sah. Pendapatan daerah merupakan hak pemerintah daerah yang diakui sebagai pe-

nambah nilai kekayaan bersih. Belanja daerah dirinci menurut organisasi, fungsi, dan jenis belanja. Belanja daerah merupakan kewajiban pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

Rincian belanja daerah menurut organisasi disesuaikan dengan susunan perangkat daerah/lembaga teknis daerah. Rincian belanja daerah menurut fungsi antara lain terdiri dari pelayanan umum, ketertiban dan keamanan, ekonomi, lingkungan hidup, perumahan dan fasilitas umum, kesehatan, pariwisata, budaya, agama, pendidikan, serta perlindungan sosial. Rincian belanja daerah menurut jenis belanja (sifat ekonomi) antara lain terdiri dari belanja pegawai, belanja barang, belanja modal, bunga, subsidi, hibah, dan bantuan sosial.

APBD disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan dan kemampuan pendapatan daerah. Dalam menyusun APBD dimaksud, diupayakan agar belanja operasional tidak melampaui pendapatan dalam tahun anggaran yang bersangkutan. Penyusunan Rancangan APBD berpedoman kepada Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD) dalam rangka mewujudkan tercapainya tujuan bernegara.

Dalam hal anggaran diperkirakan defisit, ditetapkan sumber-sumber pembiayaan untuk menutup defisit tersebut dalam Peraturan Daerah tentang APBD. Dalam hal anggaran diperkirakan surplus, ditetapkan penggunaan surplus tersebut dalam Peraturan Daerah tentang APBD. Penggunaan surplus anggaran perlu mempertimbangkan prinsip pertanggungjawaban antargenerasi, sehingga penggunaannya diutamakan untuk pengurangan utang, pembentukan cadangan, dan peningkatan jaminan sosial.

D. SISTEMATIKA APBN

Struktur Anggaran Pendapatan Belanja Negara terdiri dari:

1. Pendapatan Negara, terdiri dari:
   - **a. Penerimaan Pajak,** yang meliputi pajak penghasilan (PPh), pajak pertambahan nilai (PPN), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), Cukai, dan Pajak Lainnya, serta Pajak Perdagangan (bea masuk dan pajak/pungutan ekspor).
   - b. **Penerimaan Bukan Pajak,** yang meliputi penerimaan dari sumberdaya alam, setoran laba BUMN, dan penerimaan bukan

pajak lainnya. Hibah, merupakan penerimaan Negara yang berasal dari bantuan.

2. Belanja Negara, terdiri dari:
   a. Belanja Pemerintah Pusat
      Belanja Pemerintah Pusat adalah belanja yang digunakan untuk membiayai kegiatan pembangunan Pemerintah Pusat, baik yang dilaksanakan di pusat maupun di daerah (dekonsentrasi dan tugas pembantuan). Belanja Pemerintah Pusat dapat dikelompokkan menjadi Belanja Pegawai, Belanja Barang, Belanja Modal, Pembiayaan Bunga Utang, Subsidi BBM dan Subsidi Non BBM, Belanja Hibah, Belanja Sosial (termasuk Penanggulangan Bencana), dan Belanja Lainnya.
   b. Belanja Daerah
      Belanja daerah adalah belanja yang dibagi-bagi ke-Pemerintah Daerah untuk kemudian masuk dalam pendapatan APBD daerah yang bersangkutan. Belanja Daerah meliputi: Dana Bagi Hasil, Dana Alokasi Umum, Dana Alokasi Khusus, dan Dana Otonomi Khusus.
3. Pembiayaan

   Pembiayaan meliputi:
   a. Pembiayaan Dalam Negeri, yang meliputi: Pembiayaan Perbankan, Privatisasi, Surat Utang Negara (SUN), serta Penyertaan Modal Negara.
   b. Pembiayaan Luar Negeri, yang meliputi:
      1) Penarikan Pinjaman Luar Negeri, terdiri atas Pinjaman Program dan Pinjaman Proyek.
      2) Pembayaran Cicilan Pokok Utang Luar Negeri, yang terdiri atas jatuh tempo dan moratorium.

E. SISTEMATIKA APBD

Struktur Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), terdiri dari:

1. Pendapatan

Pendapatan terdiri dari: Pendapatan Asli Daerah (PAD), Dana Perimbangan, dan Lain-lain Pendapatan Daerah yang sah.

2. Belanja

Belanja terdiri dari: Belanja Aparatur Dearah, Belanja Pelayanan Publik, Belanja Bagi Hasil dan Bantuan Keuangan, Belanja Tak Tersangka.

3. Pembiayaan

Pembiayaan meliputi Penerimaan Daerah dan Pengeluaran Daerah.

F. PROSES PENYUSUNAN APBN

1) Pemerintah Pusat menyampaikan pokok-pokok kebijakan fiskal dan kerangka ekonomi makro tahun anggaran berikutnya kepada Dewan Perwakilan Rakyat.

2) Berdasarkan kerangka ekonomi makro dan pokok-pokok kebijakan fiskal, Pemerintah Pusat bersama Dewan Perwakilan Rakyat membahas kebijakan umum dan prioritas anggaran untuk dijadikan acuan bagi setiap kementerian negara/lembaga dalam penyusunan usulan anggaran.

3) Dalam rangka penyusunan rancangan APBN, menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran/pengguna barang menyusun rencana kerja dan anggaran kementerian negara/lembaga tahun berikutnya.

4) Rencana kerja dan anggaran (RKA) disusun berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai dan disertai dengan prakiraan belanja.

5) RKA disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat untuk dibahas dalam pembicaraan pendahuluan rancangan APBN.

6) Hasil pembahasan rencana kerja dan anggaran disampaikan kepada Menteri Keuangan sebagai bahan penyusunan rancangan undang-undang tentang APBN tahun berikutnya.

7) Pemerintah Pusat mengajukan Rancangan Undang-undang tentang APBN, disertai nota keuangan dan dokumen-dokumen pendukungnya kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR).

8) Pembahasan Rancangan Undang-undang tentang APBN dilakukan sesuai dengan undang-undang yang mengatur susunan dan kedudukan Dewan Perwakilan Rakyat.

9) Dewan Perwakilan Rakyat dapat mengajukan usul yang mengakibatkan perubahan jumlah penerimaan dan pengeluaran dalam Rancangan Undang-undang tentang APBN, sepanjang tidak mengakibatkan peningkatan defisit anggaran.

10) APBN yang disetujui oleh DPR terinci sampai dengan unit organisasi, fungsi, program, kegiatan, dan jenis belanja. Apabila Dewan Perwakilan Rakyat tidak menyetujui, Pemerintah Pusat dapat melakukan pengeluaran setinggi-tingginya sebesar angka APBN tahun anggaran sebelumnya.

G. PROSES PENYUSUNAN APBD

1. Pemerintah Daerah menyampaikan kebijakan umum APBD tahun anggaran berikutnya sejalan dengan Rencana Kerja Pemerintah Daerah, sebagai landasan penyusunan RAPBD kepada DPRD.
2. Berdasarkan kebijakan umum APBD yang telah disepakati dengan DPRD, Pemerintah Daerah bersama Dewan Perwakilan Rakyat Daerah membahas prioritas dan plafon anggaran sementara untuk dijadikan acuan bagi setiap Satuan Kerja Perangkat Daerah.
3. Dalam rangka penyusunan RAPBD, Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah selaku pengguna anggaran menyusun Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) Satuan Kerja Perangkat Daerah tahun berikutnya.
4. Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) Satuan Kerja Perangkat Daerah disusun dengan pendekatan berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai dan prakiraan belanja.
5. Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) disampaikan kepada DPRD untuk dibahas dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD.
6. Hasil pembahasan rencana kerja dan anggaran disampaikan kepada pejabat pengelola keuangan daerah sebagai bahan penyusunan Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD tahun berikutnya.
7. Pemerintah Daerah mengajukan Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD, disertai penjelasan dan dokumen-dokumen pendukungnya kepada DPRD.
8. Pembahasan Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD dilakukan sesuai dengan undang-undang yang mengatur susunan dan kedudukan DPRD.
9. DPRD dapat mengajukan usul yang mengakibatkan perubahan jumlah penerimaan dan pengeluaran dalam Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD, sepanjang tidak mengakibatkan peningkatan defisit anggaran.

10. APBD yang disetujui oleh DPRD terinci sampai dengan unit organisasi, fungsi, program, kegiatan, dan jenis belanja. Apabila DPRD tidak menyetujui Rancangan Peraturan Daerah tersebut, untuk membiayai keperluan setiap bulan, Pemerintah Daerah dapat melaksanakan pengeluaran setinggi-tingginya sebesar angka APBD tahun anggaran sebelumnya.

H. PELAKSANAAN APBN

Setelah APBN ditetapkan dengan undang-undang, pelaksanaannya dituangkan lebih lanjut dengan Keputusan Presiden. Pemerintah Pusat menyusun Laporan Realisasi Semester Pertama APBN dan prognosis untuk 6 (enam) bulan berikutnya. Laporan tersebut disampaikan kepada DPR selambat-lambatnya pada akhir Juli tahun anggaran yang bersangkutan, untuk dibahas bersama antara DPR dan Pemerintah Pusat.

Penyesuaian APBN dengan perkembangan dan/atau perubahan keadaan dibahas bersama DPR dengan Pemerintah Pusat dalam rangka penyusunan prakiraan perubahan atas APBN tahun anggaran yang bersangkutan. Penyesuaian APBN *(rebudgeting)* dilaksanakan jika terjadi:

1. Perkembangan ekonomi makro yang tidak sesuai dengan asumsi yang digunakan dalam APBN;
2. Perubahan pokok-pokok kebijakan fiskal;
3. Keadaan yang menyebabkan harus dilakukan pergeseran anggaran antarunit organisasi, antarkegiatan, dan antarjenis belanja;
4. Keadaan yang menyebabkan saldo anggaran lebih tahun sebelumnya harus digunakan untuk pembiayaan anggaran yang berjalan.

Dalam keadaan darurat Pemerintah dapat melakukan pengeluaran yang belum tersedia anggarannya, yang selanjutnya diusulkan dalam rancangan perubahan APBN dan/atau disampaikan dalam Laporan Realisasi Anggaran. Pemerintah Pusat mengajukan rancangan undang-undang tentang Perubahan APBN tahun anggaran yang bersangkutan berdasarkan perubahan untuk mendapatkan persetujuan DPR sebelum tahun anggaran yang bersangkutan berakhir.

I. PELAKSANAAN APBD

Setelah APBD ditetapkan dengan peraturan daerah, pelaksanaannya dituangkan lebih lanjut dengan Keputusan Gubernur/Bupati/ Walikota. Pemerintah Daerah menyusun Laporan Realisasi Semester Pertama

APBD dan prognosis untuk 6 (enam) bulan berikutnya. Laporan tersebut disampaikan kepada DPRD selambat-lambatnya pada akhir Juli tahun anggaran yang bersangkutan, untuk dibahas bersama antara DPRD dan Pemerintah Daerah.

Penyesuaian APBD dengan perkembangan dan/atau perubahan keadaan dibahas bersama DPRD dengan Pemerintah Daerah dalam rangka penyusunan prakiraan Perubahan atas APBD tahun anggaran yang bersangkutan. Penyesuaian APBD *(rebudgeting)* dilakukan jika terjadi:

1. Perkembangan yang tidak sesuai dengan asumsi kebijakan umum APBD;
2. Keadaan yang menyebabkan harus dilakukan pergeseran anggaran antarunit organisasi, antarkegiatan, dan antarjenis belanja.
3. Keadaan yang menyebabkan saldo anggaran lebih tahun sebelumnya harus digunakan untuk pembiayaan anggaran yang berjalan.

Dalam keadaan darurat Pemerintah Daerah dapat melakukan pengeluaran yang belum tersedia anggarannya, yang selanjutnya diusulkan dalam rancangan perubahan APBD, dan/atau disampaikan dalam Laporan Realisasi Anggaran. Pemerintah Daerah mengajukan Rancangan Peraturan Daerah tentang Perubahan APBD tahun anggaran yang bersangkutan berdasarkan perubahan untuk mendapatkan persetujuan DPRD sebelum tahun anggaran yang bersangkutan berakhir.

J. PERTANGGUNGJAWABAN APBN DAN APBD

Presiden menyampaikan rancangan undang-undang tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN kepada DPR berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Laporan keuangan tersebut meliputi Laporan Realisasi APBN, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan negara dan badan lainnya.

Gubernur/Bupati/Walikota menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Laporan keuangan tersebut meliputi Laporan Realisasi APBD, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan daerah.

Bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/ APBD disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang disusun oleh suatu komite standar yang independen dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan.

K. IKHTISAR

Perencanaan Pembangunan Pemerintah meliputi Rencana Pembangunan Jangka Panjang (RPJP), Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) dan Rencana Kerja Pemerintah (RKP). Rencana Pembangunan Jangka Panjang (RPJP) adalah dokumen perencanaan untuk periode 20 (dua puluh) tahun. Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) adalah dokumen perencanaan untuk jangka waktu 5 (lima) tahun. RPJM disusun dengan berpedoman pada RPJP. Sedangkan Rencana Kerja Pemerintah (RKP) adalah dokumen perencanaan untuk periode 1 (satu) tahun. Penyusunan RKP harus berpedoman pada RPJM.

Penyusunan anggaran pemerintah mengacu pada Rencana Strategis (Renstra) dan Rencana Kerja (Renja). Rencana Strategis adalah dokumen perencanaan yang menggambarkan visi, misi, tujuan, strategi, program dan kegiatan pemerintah dalam jangka waktu lima tahun. Sedangkan Renja adalah dokumen perencanaan pemerintah yang memuat rencana kerja untuk periode 1 (satu) tahun.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) adalah daftar yang memuat rincian penerimaan negara dan pengeluaran/belanja negara selama satu tahun yang ditetapkan dengan undang-undang untuk masa satu tahun, mulai dari tanggal 1 Januari sampai dengan tanggal 31 Desember (disebut tahun fiskal). APBN terdiri atas anggaran pendapatan, anggaran belanja, dan pembiayaan. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah daftar yang memuat rincian penerimaan daerah dan pengeluaran/belanja daerah selama satu tahun yang ditetapkan dengan peraturan daerah (Perda) untuk masa satu tahun, mulai dari tanggal 1 Januari sampai dengan tanggal 31 Desember. APBD terdiri atas anggaran pendapatan, anggaran belanja, dan pembiayaan.

Pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD dalam bentuk Laporan keuangan yang meliputi Laporan Realisasi, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan Negara/daerah. Laporan keuangan ini harus diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

L. PERTANYAAN

1. Jelaskan pengertian dan ruang lingkup Perencanaan Pembangunan Pemerintah!
2. Bagaimana Skema Perencanaan Pembangunan Pemerintah, jelaskan disertai gambar!.
3. Jelaskan bagaimana proses penyusunan anggaran pemerintah!
4. Jelaskan apa yang dimaksud dengan RKA (Rencana Kerja dan Anggaran)?
5. Jelaskan apa yang dimaksud Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)!
6. Sebutkan dan jelaskan sistematika APBD!
7. Jelaskan proses penyusunan APBN dan APBD!
8. Sebutkan dan jelaskan tahapan Pelaksanaan APBN!
9. Sebutkan dan jelaskan kondisi yang menyebabkan dilakukan penyesuaian.
10. Mengapa laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban pelaksanaan APBN dan APBD harus diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)?. Jelaskan!

BAB 6

PENYELENGGARAAN AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH

A. PENGERTIAN DASAR

Dalam pembahasan materi penyelenggaraan akuntansi keuangan daerah ini terlebih dahulu perlu dipahami beberapa istilah pokok sebagai berikut:

1. **Akuntansi** adalah suatu kegiatan jasa untuk menyediakan data dan informasi kuantitatif, terutama yang mempunyai sifat keuangan, dari satuan usaha yang dapat digunakan dalam pengambilan keputusan-keputusan ekonomi.
2. **Akuntansi Keuangan Daerah** adalah serangkaian kegiatan pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, pengklasifikasian, penguraian, peringkasan, penyajian atau pelaporan data keuangan daerah dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.
3. **Rerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan** adalah prinsip-prinsip yang mendasari penyusunan dan pengembangan standar akuntansi pemerintahan yang disusun oleh sebuah komite perumus standar independen dan merupakan rujukan penting bagi komite standar akuntansi, penyusun laporan keuangan, dan pemeriksa dalam mencari pemecahan atas sesuatu masalah yang belum diatur secara jelas dalam pernyataan standar akuntansi sektor publik.
4. **Standar Akuntansi Pemerintahan** adalah adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintahan.

5. **Buletin Teknis** adalah informasi yang diterbitkan oleh komite yang memberikan arahan/pedoman secara tepat waktu untuk mengatasi masalah-masalah akuntansi maupun pelaporan keuangan yang timbul.
6. **Laporan Keuangan Daerah** adalah hasil dari proses akuntansi keuangan daerah yang berisi Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan, untuk digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan, baik pihak internal maupun pihak eksternal.
7. **Sistem Akuntansi Keuangan Daerah** adalah metode dan prosedur penyelenggaraan akuntansi keuangan daerah yang ditetapkan di suatu pemerintahan daerah.

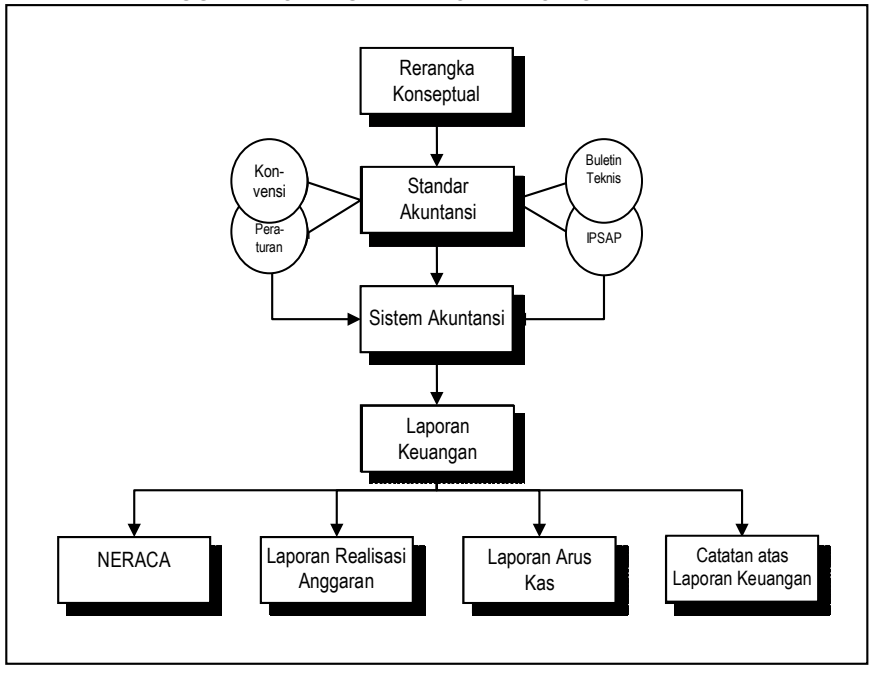
B. HUBUNGAN RERANGKA KONSEPTUAL, STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN, SISTEM AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH DAN LAPORAN KEUANGAN DAERAH

Rerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan *(The Conceptual Framework)* merupakan suatu landasan untuk menetapkan Standar Akuntansi Pemerintahan. Praktik akuntansi keuangan daerah dan implementasi sebuah standar akuntansi pemerintahan, tentunya sangat mungkin berhadapan dengan permasalahan akuntansi yang rumit dan unik. Dengan adanya rerangka konseptual ini maka para penyusun laporan keuangan mempunyai rujukan resmi dalam memberikan solusi atas permasalahan akuntansi tersebut jika standar akuntansi belum mengakomodasinya.

Bulletin Teknis (Bultek), Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP), Konvensi praktik akuntansi dan peraturan-peraturan pemerintahan, menjadi bahan pertimbangan dalam penyusunan sistem akuntansi, selain Sandar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagai pedoman utama. Sistem akuntansi keuangan daerah yang menetapkan metode dan prosedur akuntansi, menghasilkan laporan keuangan yang berupa Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Gambar 6.1 mendeskripsikan hubungan antara Rerangka Konseptual, Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Laporan Keuangan Daerah.

HUBUNGAN RERANGKA KONSEPTUAL, STANDAR AKUNTANSI SISTEM AKUNTANSI DAN LAPORAN KEUANGAN DAERAH



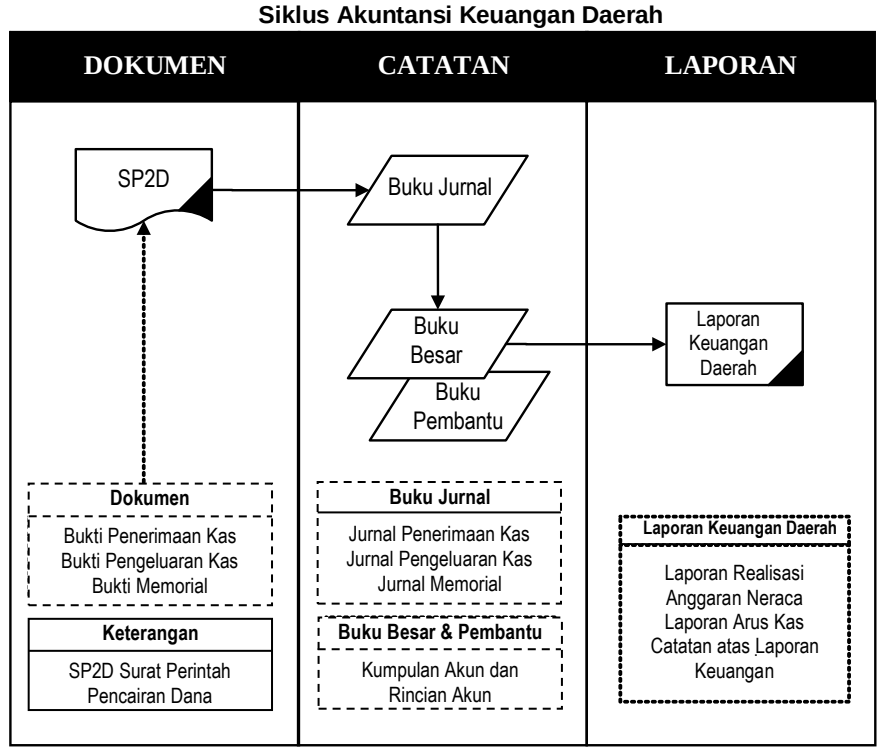
Gambar 6.1
Hubungan antara Rerangka Konseptual, Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Laporan Keuangan Daerah

C. SIKLUS AKUNTANSI

Siklus akuntansi merupakan sistematika pencatatan transaksi keuangan, peringkasannya dan pelaporan keuangan. Siklus akuntansi keuangan daerah dimulai dari analisis transaksi dari bukti transaksi yang ada sampai dengan pelaporan keuangan daerah. Gambar 6.2 menjelaskan siklus akuntansi keuangan daerah. Berikut ini tahap-tahap dalam siklus akuntansi keuangan daerah:

1. Analisis transaksi dari bukti transaksi yang ada.
2. Pengesahan dan pembuatan bukti pembukuan (voucher).
3. Pencatatan (entry) dalam Buku Jurnal.
4. Posting ke Buku Besar dan Buku Besar Pembantu.
5. Penyesuaian akun melalui Daftar Saldo.

6. Penyusunan Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan.



Gambar 6.2
Siklus Akuntansi Keuangan Daerah

D. TRANSAKSI KEUANGAN DAERAH

Transaksi merupakan suatu kegiatan yang dapat mengubah posisi keuangan suatu entitas dan pencatatannya memerlukan data, bukti atau dokumen pendukung dalam kegiatan operasi suatu entitas. Pemerintahan Daerah sebagai organisasi sektor publik terbesar memiliki karakteristik yang berbeda dengan organisasi komersial. Jenis transaksi keuangan di pemerintahan daerah mencakup:

1. Transaksi Penerimaan.
2. Transaksi Belanja.
3. Transaksi Pembiayaan.

E. TRANSAKSI PENERIMAAN

Transaksi penerimaan daerah meliputi semua penerimaan uang melalui rekening kas umum daerah, yang menambah ekuitas dana, merupakan hak daerah dalam satu tahun anggaran dan tidak perlu dibayar kembali oleh daerah.Transaksi penerimaan daerah antara lain:

1. Penerimaan pendapatan asli daerah (PAD):

1. Pajak daerah.
2. Retribusi daerah.
3. Hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan.
4. Lain-lain pendapatan asli daerah yang sah.

2. Penerimaan dana perimbangan:

1. Dana bagi hasil.
2. Dana alokasi umum.
3. Dana alokasi khusus.

3. Penerimaan lain-lain pendapatan daerah yang sah:

1. Hibah berasal dari pemerintah, pemerintah daerah lainnya, badan atau lembaga atau organisasi swasta dalam negeri, kelompok masyarakat atau perorangan, dan lembaga luar negeri yang tidak mengikat;
2. Dana darurat dari pemerintah dalam rangka penanggulangan korban atau kerusakan akibat bencana alam;
3. Dana bagi hasil pajak dari provinsi kepada kabupaten atau kota;
4. Dana penyesuaian dan dana otonomi khusus yang ditetapkan oleh pemerintah; dan
5. Bantuan keuangan dari provinsi atau dari pemerintah daerah lainnya.

F. TRANSAKSI BELANJA

Transaksi belanja daerah meliputi semua pengeluaran dari rekening kas umum daerah yang mengurangi ekuitas dana, merupakan kewajiban

daerah dalam satu tahun anggaran dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh daerah. Klasifikasi belanja daerah dapat didasarkan atas urusan pemerintahan dan program atau kegiatan.

1. Klasifikasi belanja daerah berdasarkan urusan pemerintahan, antara lain:

1) Belanja Penyelenggaraan Urusan Wajib

Belanja penyelenggaraan urusan wajib diprioritaskan untuk melindungi dan meningkatkan kualitas kehidupan masyarakat dalam upaya memenuhi kewajiban daerah yang diwujudkan dalam bentuk peningkatan pelayanan dasar, pendidikan, kesehatan, fasilitas sosial dan fasilitas umum yang layak serta mengembangkan sistem jaminan sosial. Belanja penyelenggaraan urusan wajib adalah sebagai berikut:

a) Pendidikan;
b) Kesehatan;
c) Pekerjaan Umum;
d) Perumahan Rakyat;
e) Penataan Ruang;
f) Perencanaan Pembangunan;
g) Perhubungan;
h) Lingkungan Hidup;
i) Pertanahan;
j) Kependudukan dan Catatan Sipil;
k) Pemberdayaan Perempuan;
l) Keluarga Berencana dan Keluarga Sejahtera;
m) Sosial;
n) Tenaga Kerja;
o) Koperasi dan Usaha Kecil dan Menengah;
p) Penanaman Modal;
q) Kebudayaan;
r) Pemuda dan Olah Raga;
s) Kesatuan Bangsa dan Politik Dalam Negeri;
t) Pemerintahan Umum;
u) Kepegawaian;
v) Pemberdayaan Masyarakat dan Desa;
w) Statistik;
x) Arsip; dan
y) Komunikasi dan Informatika.

2) Belanja Penyelenggaraan Urusan Pilihan

Belanja penyelenggaraan urusan pilihan dikeluarkan sesuai dengan kondisi dan tingkat kebutuhan daerah. Belanja urusan pilihan, mencakup:

a) Pertanian;
b) Kehutanan;
c) Energi dan Sumberdaya Mineral;
d) Pariwisata;
e) Kelautan dan Perikanan;
f) Perdagangan;
g) Perindustrian; dan
h) Transmigrasi.

2. Klasifikasi belanja daerah berdasarkan program dan kegiatan, antara lain:

1) Kelompok Belanja Tidak Langsung

Kelompok belanja tidak langsung merupakan belanja yang dianggarkan tidak terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Kelompok belanja tidak langsung terdiri dari:

a) **Belanja Pegawai**. Belanja pegawai merupakan belanja kompensasi, dalam bentuk gaji dan tunjangan, serta penghasilan lainnya yang diberikan kepada pegawai negeri sipil yang ditetapkan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.

b) **Bunga**. Bunga merupakan belanja untuk pembayaran bunga utang yang dihitung atas kewajiban pokok utang (principal outstanding) berdasarkan perjanjian pinjaman jangka pendek, jangka menengah, dan jangka panjang.

c) **Subsidi.** Subsidi merupakan belanja untuk bantuan biaya produksi kepada perusahaan/lembaga tertentu agar harga jual produksi/jasa yang dihasilkan dapat terjangkau oleh masyarakat banyak.

d) **Hibah.** Hibah merupakan belanja untuk pemberian hibah dalam bentuk uang, barang dan/atau jasa kepada pemerintah atau pemerintah daerah lainnya, dan kelompok masyarakat/perorangan yang secara spesifik telah ditetapkan peruntukannya.

e) **Bantuan Sosial**. Bantuan sosial merupakan belanja untuk pemberian bantuan dalam bentuk uang dan/atau barang kepada masyarakat yang bertujuan untuk peningkatan kesejahteraan masyarakat.

f) **Belanja Bagi Hasil**. Belanja bagi hasil merupakan belanja untuk dana bagi hasil yang bersumber dari pendapatan provinsi kepada kabupaten/kota atau pendapatan kabupaten/kota kepada pemerintah desa atau pendapatan pemerintah daerah tertentu kepada pemerintah daerah lainnya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.

g) **Bantuan Keuangan**. Bantuan keuangan merupakan belanja untuk bantuan keuangan yang bersifat umum atau khusus dari provinsi kepada kabupaten/kota, pemerintah desa, dan kepada pemerintah daerah lainnya atau dari pemerintah kabupaten/kota kepada pemerintah desa dan pemerintah daerah Iainnya dalam rangka pemerataan dan/atau peningkatan kemampuan keuangan.

h) **Belanja Tidak Terduga.** Belanja tidak terduga merupakan belanja untuk kegiatan yang sifatnya tidak biasa atau tidak diharapkan berulang seperti penanggulangan bencana alam dan bencana sosial yang tidak diperkirakan sebelumnya, termasuk pengembalian atas kelebihan penerimaan daerah tahun-tahun sebelumnya yang telah ditutup.

2) Kelompok Belanja Langsung

Kelompok belanja langsung merupakan belanja yang dianggarkan terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Kelompok belanja langsung terdiri dari:

a) **Belanja Pegawai.** Belanja pegawai merupakan belanja untuk honorarium/upah dalam melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan daerah.

b) **Belanja Barang dan Jasa.** Belanja barang dan jasa merupakan belanja untuk pembelian/pengadaan barang yang nilai manfaatnya kurang dari 12 (duabelas) bulan dan/atau pemakaian jasa dalam melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan daerah, mencakup belanja barang pakai habis, bahan/material, jasa kantor, premi asuransi, perawatan kendaraan bermotor, cetak/penggan-

daan, sewa rumah/gedung/gudang/parkir, sewa sarana mobilitas, sewa alat berat, sewa perlengkapan dan peralatan kantor, makanan dan minuman, pakaian dinas dan atributnya, pakaian kerja, pakaian khusus dan hari-hari tertentu, perjalanan dinas, perjalanan dinas pindah tugas dan pemulangan pegawai.

c) **Belanja Modal.** Belanja modal merupakan belanja untuk pembelian/pengadaan atau pembangunan aset tetap berwujud yang mempunyai nilai manfaat lebih dari 12 (duabelas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintahan, seperti dalam bentuk tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tetap lainnya.

G. TRANSAKSI PEMBIAYAAN

Transaksi pembiayaan daerah meliputi semua penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya. Transaksi pembiayaan daerah antara lain:

1. Penerimaan Pembiayaan, semua penerimaan yang ditujukan untuk menutup defisit APBD:

a. Sisa lebih perhitungan anggaran tahun anggaran sebelumnya (SiLPA);
b. Pencairan dana cadangan;
c. Hasil penjualan kekayaan daerah yang dipisahkan;
d. Penerimaan pinjaman daerah;
e. Penerimaan kembali pemberian pinjaman; dan
f. Penerimaan piutang daerah.

2. Pengeluaran Pembiayaan, semua pengeluaran yang ditujukan untuk memanfaatkan surplus APBD:

a. Pembentukan dana cadangan;
b. Penerimaan modal (investasi) pemerintah daerah;
c. Pembayaran pokok utang; dan
d. Pemberian pinjaman daerah.

H. DOKUMEN TRANSAKSI

Dokumen transaksi merupakan suatu formulir tercetak untuk mencatat nilai yang timbul akibat diselenggarakannya suatu transaksi keuangan. Catatan akuntansi dilakukan berdasarkan dokumen-dokumen transaksi ini. Proses penyusunan laporan secara konstruktif diawali dari pencatatan dokumen transaksi, sebaliknya proses audit pada dasarnya adalah proses membongkar laporan keuangan untuk ditelusuri sampai dokumen-dokumen transaksi. Jadi, dokumen transaksi adalah bukti dokumenter utama untuk penyelenggaraan akuntansi maupun auditing.

Di atas, sudah diuraikan jenis transaksi suatu pemerintahan daerah. Transaksi tersebut bersumber dan atau menghasilkan dokumen. Verifikasi untuk menguji kebenaran catatan dan validitasnya harus dilakukan sebelum dokumen dibukukan dalam catatan akuntansi. Jika fungsi verifikasi menemukan adanya kekeliruan dalam dokumen, harus dikembalikan kepada pengguna yang bersangkutan.

Berikut ini jenis dokumen transaksi pemerintahan daerah:

1. Dokumen Pelaksanaan Anggaran SKPD yang selanjutnya disingkat DPA-SKPD adalah dokumen yang memuat pendapatan, belanja dan pembiayaan yang digunakan sebagai dasar pelaksanaan anggaran oleh pengguna anggaran. Gambar 6.3 merupakan contoh Formulir DPA-SKPD.

2. Dokumen Pelaksanaan Perubahan Anggaran SKPD yang selanjutnya disingkat DPPA-SKPD adalah dokumen yang memuat perubahan pendapatan, belanja dan pembiayaan yang digunakan sebagai dasar pelaksanaan perubahan anggaran oleh pengguna anggaran. Gambar 6.4 merupakan contoh Formulir DPPA-SKPD.

3. Anggaran Kas adalah dokumen perkiraan arus kas masuk yang bersumber dari penerimaan dan perkiraan arus kas keluar untuk mengatur ketersediaan dana yang cukup guna mendanai pelaksanaan kegiatan dalam setiap periode.

4. Surat Penyediaan Dana yang selanjutnya disingkat SPD adalah dokumen yang menyatakan tersedianya dana untuk melaksanakan kegiatan sebagai dasar penerbitan SPP.

5. Surat Permintaan Pembayaran yang selanjutnya disingkat SPP adalah dokumen yang diterbitkan oleh pejabat yang bertanggung jawab atas pelaksanaan kegiatan/bendahara pengeluaran untuk mengajukan permintaan pembayaran.

6. SPP Uang Persediaan yang selanjutnya disingkat SPP-UP adalah dokumen yang diajukan oleh bendahara pengeluaran untuk permintaan uang muka kerja yang bersifat pengisian kembali (revolving) yang tidak dapat dilakukan dengan pembayaran langsung.

7. SPP Ganti Uang Persediaan yang selanjutnya disingkat SPP-GU adalah dokumen yang diajukan oleh bendaharan pengeluaran untuk permintaan pengganti uang persediaan yang tidak dapat dilakukan dengan pembayaran Langsung.

8. SPP Tambahan Uang Persediaan yang selanjutnya disingkat SPP-TU adalah dokumen yang diajukan oleh bendahara pengeluaran untuk permintaan tambahan uang persediaan guna melaksanakan kegiatan SKPD yang bersifat mendesak dan tidak dapat digunakan untuk pembayaran langsung dan uang persediaan.

9. SPP Langsung yang selanjutnya disingkat SPP-LS adalah dokumen yang diajukan oleh bendahara pengeluaran untuk permintaan pembayaran langsung kepada pihak ketiga atas dasar perjanjian kontrak kerja atau surat perintah kerja lainnya dan pembayaran gaji dengan jumlah, penerima, peruntukan, dan waktu pembayaran tertentu yang dokumennya disiapkan oleh PPTK.

10. Surat Perintah Membayar yang selanjutnya disingkat SPM adalah dokumen yang digunakan/diterbitkan oleh pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran untuk penerbitan SP2D atas beban pengeluaran DPA-SKPD.

11. Surat Perintah Membayar Uang Persediaan yang selanjutnya disingkat SPM-UP adalah dokumen yang diterbitkan oleh pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran untuk penerbitan SP2D atas beban beban pengeluaran DPA-SKPD yang dipergunakan sebagai uang persediaan untuk mendanai kegiatan.

12. Surat Perintah Membayar Ganti Uang Persediaan yang selanjutnya disingkat SPMGU adalah dokumen yang diterbitkan oleh pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran untuk penerbitan SP2D atas beban pengeluaran DPA-SKPD yang dananya dipergunakan untuk mengganti uang persediaan yang telah dibelanjakan.

13. Surat Perintah Membayar Tambahan Uang Persediaan yang selanjutnya disingkat SPM-TU adalah dokumen yang diterbitkan oleh pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran untuk penerbitan SP2D atas beban pengeluaran DPA-SKPD, karena kebutuhan

dananya melebihi dari jumlah batas pagu uang persediaan yang telah ditetapkan sesuai dengan ketentuan.

14. Surat Perintah Membayar Langsung yang selanjutnya disingkat SPM-LS adalah dokumen yang diterbitkan oleh pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran untuk penerbitan SP2D atas beban pengeluaran DPA-SKPD kepada pihak ketiga.

15. Surat Perintah Pencairan Dana yang selanjutnya disingkat SP2D adalah dokumen yang digunakan sebagai dasar pencairan dana yang diterbitkan oleh BUD berdasarkan SPM.

I. SISTEM AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH

Sistem akuntansi keuangan daerah mengatur tentang prosedur pencatatan transaksi melalui proses jurnalisasi, menetapkan format buku jurnal, buku besar, dan buku pembantu, serta menetapkan kebijakan akuntansi pemerintah daerah. Sistem akuntansi ini diatur dengan peraturan gubernur/bupati/walikota, mengacu pada Peraturan Daerah tentang pengelolaan keuangan daerah yang berpedoman pada Peraturan Pemerintah. Pengembangan sistem akuntansi keuangan daerah ini tidak boleh menyimpang dari standar akuntansi pemerintahan.

Ringkasan Dokumen Pelaksanaan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah Tahun Anggaran …….		Formulir DPA - SKPD
Provinsi/Kabupaten/Kota ……. Tahun Anggaran …...		
Urusan Pemerintahan : x.xx ……... Organisasi : x xx xx ……...		
Kode Rekening	Uraian	Jumlah
1	2	3
	Surplus / (Defisit)	
	Pembiayaan Netto	

Rencana Pelaksanaan Anggaran
Satuan Kerja Perangkat Daerah per Triwulan

No	Uraian	Triwulan				
		I	II	III	IV	Jumlah
1	2	3	4	5	6	7=3+4+5+6
1	Pendapatan					
2.1	Belanja tidak Langsung					
2.2	Belanja Langsung					
3.1	Penerimaan Pembiayaan					
3.2	Pengeluaran Pembiayaan					

……., tanggal…….
Mengetahui,
Sekretaris Daerah,

(tanda tangan)

(Nama Lengkap)
NIP

Gambar 6.3
Contoh Formulir DPA-SKPD.

Dokumen Pelaksanaan Perubahan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah	Formulir DPPA - SKPD
Provinsi/Kabupaten/Kota ..... Tahun Anggaran	

Urusan Pemerintahan : x.xx .....
Organisasi : x xx xx .....

Ringkasan Dokumen Pelaksanaan Perubahan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah

Kode Rekening	Uraian	Jumlah (Rp)		Bertambah / (Berkurang)	
		Sebelum Perubahan	Setelah Perubahan	(Rp)	%
1	2	3	4	5	6
	Surplus / (Defisit)				
	Pembiayaan Netto				

Rencana Pelaksanaan Perubahan Anggaran
Satuan Kerja Perangkat Daerah per Triwulan

No	Uraian	Triwulan				
		I	II	III	IV	Jumlah
1	2	3	4	5	6	7=3+4+5+6
1	Pendapatan					
2.1	Belanja tidak Langsung					
2.2	Belanja Langsung					
3.1	Penerimaan Pembiayaan					
3.2	Pengeluaran Pembiayaan					

....., tanggal.....
Mengetahui,
Sekretaris Daerah,

(tanda tangan)

(Nama Lengkap)
NIP

Gambar 6.4
Contoh Formulir DPPA-SKPD.

Akuntansi Pada tingkat Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) dan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) akan meliputi:

1. Akuntansi untuk anggaran.
2. Akuntansi atas transaksi penerimaan kas.
3. Akuntansi atas transaksi pengeluaran kas.
4. Akuntansi atas transaksi aset daerah.
5. Akuntansi atas transaksi selain kas.

Sistem akuntansi pemerintah daerah akan menghasilkan Laporan semester dan Laporan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran akhir tahun.

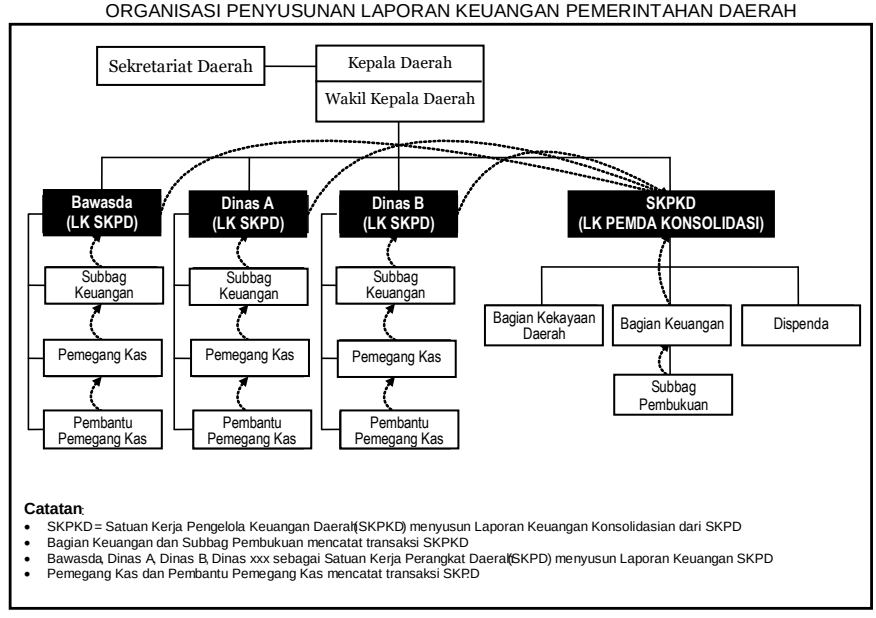
Laporan keuangan yang disajikan oleh Tingkat Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) terdiri atas :

1. Laporan Realisasi Anggaran – SKPD.
2. Neraca – SKPD.
3. Catatan Atas Laporan Keuangan – SKPD.

Sedangkan laporan keuangan Tingkat Pemerintah Daerah yang ditangani oleh PPKD terdiri atas:

1. Laporan Realisasi Anggaran
2. Neraca
3. Laporan Arus Kas
4. Catatan Atas Laporan Keuangan

Lihat Gambar 6.5 yang mendeskripsikan organisasi pelaporan keuangan daerah.



Gambar 6.5
Organisasi Pelaporan Keuangan Daerah

J. ANGGARAN KAS

Penyusunan anggaran kas pemerintah daerah dilakukan guna mengatur ketersediaan dana yangcukup untuk mendanai pengeluaran-pengeluaran sesuai dengan rencana penarikan dana yang tercantum dalam DPA-SKPD yang telah disahkan. Anggaran kas memuat perkiraan arus kas masuk yang bersumber dari penerimaan dan perkiraan arus kas keluar yang digunakan guna mendanai pelaksanaan kegiatan dalam setiap periode. Dalam proses penatausahaan, anggaran kas mempunyai peran penting sebagai alat kontrol dan pengendalian. Dokumen ini dibuat (direkapitulasi) oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) untuk ditetapkan oleh Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) selaku Bendahara Umum Daerah (BUD) yang dalam tahap berikutnya menjadi dasar pembuatan Surat Penyediaan Dana (SPD). Gambar 6.6 berikut mendeskripsikan format Anggaran Kas Pemerintahan Daerah.

Kode Rekening	Uraian	Anggaran Tahun Ini (Rp)	Tri Wulan I (Rp)			Tri Wulan II (Rp)			Tri Wulan III (Rp)			Tri Wulan IV (Rp)		
			Jan	Feb	Mar	Ap	Mei	Jun	Jul	Ag	Sep	Ok	Nov	Des
(1)	(2)	(3)	(4)			(5)			(6)			(7)		
	Saldo awal kas													
	Pendapatan asli daerah													
	Pajak Daerah													
	Retribusi daerah													
	.....													
	Dst.													
	Pembiayaan penerimaan													
	...													
	Dst.													
Jumlah pendapatan & pembiayaan penerimaan														
Jumlah Alokasi kas yang tersedia untuk pengeluaran														
Alokasi belanja tidak langsung & pembiayaan pengeluaran														
	Belanja tidak langsung													
	Belanja pegawai													
	.....													
	Pembiayaan pengeluaran													
	.....													

Gambar 6.6.
Format Anggaran Kas Pemerintahan Daerah

K. AKUNTANSI PENERIMAAN KAS

Serangkaian proses mulai dari pencatatan, penggolongan, dan peringkasan transaksi dan/atau kejadian keuangan serta pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang berkenaan dengan penerimaan kas pada SKPD dan/atau pada SKPKD yang dapat dilaksanakan secara manual maupun terkomputerisasi.

1. Pelaksana akuntansi penerimaan kas adalah:

a. Tingkat SKPD dilaksanakan oleh PPK-SKPD.
b. Tingkat SKPKD dilaksanakan oleh PPKD-Fungsi Akuntansi.

2. Dokumen yang terkait dengan akuntansi penerimaan kas adalah:.

a. STS
b. Nota Kredit.
c. Bukti Transfer.
d. Dokumen lainnya.

3. Catatan Akuntansi Tingkat Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)

Jurnal Standar Penerimaan Kas (untuk seluruh Pendapatan).

Tgl.	Kode Rek	Uraian	Debit	Kredit
Tgl.	1.1.1.02.01	Kas di Bendahara Penerimaan	xxx	-
Tgl.	4.x.x.xx.xx	Pendapatan (Rincian Objek)	-	xxx

4. Catatan Akuntansi Tingkat Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah SKPKD

Jurnal Standar Penerimaan Kas (untuk Seluruh Pendapatan/Penerimaan).

Tgl.	Kode Rek	Uraian	Debit	Kredit
Tgl.	1.1.1.01.01	Pendapatan/Penerimaan	xxx	-
Tgl.	4.x.x.xx.xx	Pembiayaan (Rincian Objek)	-	xxx

L. AKUNTANSI PENGELUARAN KAS

Serangkaian proses mulai pencatatan, penggolongan, dan peringkasan transaksi dan/atau kejadian keuangan serta pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang berkenaan dengan **pengeluaran kas** pada SKPD dan/atau pada SKPKD yang dapat dilaksanakan secara manual maupun terkomputerisasi.

1. Pelaksana akuntansi pengeluaran kas adalah:

a. Tingkat SKPD dilaksanakan oleh PPK-SKPD.
b. Tingkat SKPKD dilaksanakan oleh PPKD-Fungsi Akuntansi.

2. Dokumen yang terkait dengan akuntansi pengeluaran kas adalah:

a. SP2D.
b. SPJ.
c. Nota Debit.
d. Bukti transfer.
e. Dokumen Lainnya.

3. Catatan Akuntansi Tingkat Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)

Jurnal Standar Pengeluaran Kas – Pengisian Kas UP/GU/TU.

Tgl.	Kode Rek	Uraian	Debit	Kredit
Tgl.	1.1.1.03.01	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	-
Tgl.	1.1.1.01.01	Kas di Kas Daerah	-	xxx

Jurnal Standar Pengeluaran Kas – SPJ atas Penggunaan Dana UP/GU/TU

Tgl.	Kode Rek	Uraian	Debit	Kredit
Tgl.	5.x.x.xx.xx	Belanja ..... (Rincian Objek)	xxx	-
Tgl.	5.x.x.xx.xx	Belanja ..... (Rincian Objek)	xxx	-
Tg.	1.1.1.03.01	Kas di Bendahara Pengeluaran	-	xxx

Jurnal Standar Pengeluaran Kas – Pengembalian Sisa Dana UP/GU/TU.

Tgl.	Kode Rek	Uraian	Debit	Kredit
Tgl.	1.1.1.01.01	Kas di Kas Daerah	xxx	-
Tgl.	1.1.1.03.01	Kas di Bendahara Pengeluaran	-	xxx

Jurnal Standar Pengeluaran Kas – Mekanisme LS

Tgl.	Kode Rek	Uraian	Debit	Kredit
Tgl.	5.x.x.xx.xx	Belanja ..... (Rincian Objek)	xxx	-
Tgl.	5.x.x.xx.xx	Belanja ..... (Rincian Objek)	xxx	-
Tgl.	1.1.1.01.01	Kas di Kas Daerah	-	xxx

4. Catatan Akuntansi Tingkat Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah SKPKD

Jurnal Standar Pengeluaran Kas – Pengisian Kas UP/GU/TU.

Tgl.	Kode Rek	Uraian	Debit	Kredit
Tgl.	1.1.1.03.01	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	-
Tgl.	1.1.1.01.01	Kas di Kas Daerah	-	xxx

Jurnal Standar Pengeluaran Kas – Terima Pengembalian Sisa Dana UP/GU/TU.

Tgl.	Kode Rek	Uraian	Debit	Kredit
Tgl.	1.1.1.01.01	Kas di Kas Daerah	xxx	-
Tgl.	1.1.1.03.01	Kas di Bendahara Pengeluaran	xxx	-

M. AKUNTANSI ASET TETAP

Serangkaian proses mulai pencatatan, penggolongan dan peringkasan transaksi dan/atau kejadian keuangan serta pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang berkenaan dengan **kejadian aset tetap** pada SKPD dan/atau pada SKPKD yang dapat dilaksankan secara manual maupun terkomputerisasi.

1. Pelaksana akuntansi penerimaan kas adalah:

a. Tingkat SKPD dilaksanakan oleh PPK-SKPD.
b. Tingkat SKPKD dilaksanakan oleh PPKD-Fungsi Akuntansi.

2. Dokumen yang terkait dengan akuntansi penerimaan kas adalah:

a. Bukti Memorial.

N AKUNTANSI SELAIN KAS

Serangkaian proses mulai pencatatan, penggolongan dan peringkasan transaksi dan/atau kejadian keuangan serta pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang berkenaan dengan transaksi dan/atau kejadian keuangan **selain kas**

pada SKPD dan/atau pada SKPKD yang dapat dilaksanakan secara manual maupun terkomputerisasi.

1. Pelaksana akuntansi penerimaan kas adalah:
   a. Tingkat SKPD dilaksanakan oleh PPK-SKPD.
   b. Tingkat SKPKD dilaksanakan oleh PPKD-Fungsi Akuntansi.

2. Dokumen yang terkait dengan akuntansi penerimaan kas adalah:
   a. Bukti Memorial.

O. INFORMATION CONTENT DALAM LAPORAN KEUANGAN DAERAH

Akuntansi adalah proses pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penginterpretasian atas hasilnya, serta penyajian laporan keuangan. Transaksi dan kejadian keuangan di pemerintahan daerah dilakukan setiap saat. Pemerintahan daerah wajib menyelenggarakan akuntansi, baik di tingkat satuan kerja pemerintah daerah (SKPD) maupun di tingkat Pemerintah Daerah. Akuntansi pemerintahan daerah mencakup akuntansi SKPD dan akuntansi pemerintah daerah. Laporan keuangan SKPD akan dikonsolidasi menjadi laporan keuangan konsolidasian di tingkat pemerintah daerah.

Akuntansi dilakukan dengan bersumber pada dokumen-dokumen transaksi keuangan. Validitas dokumen akan menentukan tingkat kualitas informasi akuntansi yang dihasilkan melalui laporan keuangan. Di dalam proses akuntansi berlaku istilah garbage in garbage out, jika yang dimasukkan sampah, yang keluar juga sampah. Jika catatan akuntansi didasarkan atas dokumen transaksi yang tidak valid, laporan keuangan yang dihasilkan juga tidak valid dan bisa menyesatkan para pihak yang berkepentingan *(stakeholders)*.

Laporan keuangan merupakan salah satu informasi kuantitatif yang semestinya dapat membantu pihak-pihak yang berkepentingan untuk pengambilan keputusan ekonomi. Ironis, jika laporan keuangan tidak memiliki kandungan informasi *(information content)* bagi para pihak yang berkepentingan ini. Proses akuntansi mampu menghasilkan laporan keuangan periodik yang menggambarkan transaksi keuangan selama satu tahun. Jika laporan keuangan pemerintahan daerah belum mampu memberikan kontribusi informasi yang signifikan bagi khususnya para

pihak pengguna, pasti ada yang salah. Apakah dokumen sumbernya tidak valid sehingga menghasilkan laporan keuangan yang tidak valid atau pemahaman akuntansi para pihak pengguna yang masih kurang. Salah satu tujuan audit laporan keuangan adalah menemukan dokumen dan catatan akuntansi yang tidak wajar, sehingga diharapkan dapat menambah kualitas informasi akuntansi dalam laporan keuangan.

Dalam sebuah kajian ilmiah (Riset Akuntansi Sektor Publik, Mahsun, 2004), ada temuan bahwa banyak pihak legislatif maupun eksekutif tidak menggunakan informasi akuntansi dalam pengambilan keputusannya. Kecenderungan untuk mempercayai informasi non akuntansi dan atau informasi kualitatif, menyisakan banyak pertanyaan. Mengapa informasi akuntansi sebagaimana tersajikan dalam sebuah laporan keuangan daerah kurang memiliki *information content* bagi para penyelenggara pemerintahan?

P. IKHTISAR

Akuntansi Keuangan Daerah adalah serangkaian kegiatan peng-identifikasian, pengukuran, pencatatan, pengklasifikasian, penguraian, peringkasan, penyajian atau pelaporan data keuangan daerah dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD. Laporan Keuangan Daerah adalah hasil dari proses akuntansi keuangan daerah yang berisi Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan, untuk digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan, baik pihak internal maupun pihak eksternal. Siklus akuntansi keuangan daerah dimulai dari analisis transaksi dari bukti-bukti transaksi yang ada sampai dengan pelaporan keuangan daerah.

Jenis transaksi keuangan di pemerintahan daerah mencakup transaksi penerimaan, transaksi belanja dan transaksi pembiayaan. Transaksi penerimaan daerah meliputi semua penerimaan uang melalui rekening kas umum daerah, yang menambah ekuitas dana, merupakan hak daerah dalam satu tahun anggaran dan tidak perlu dibayar kembali oleh daerah.Transaksi belanja daerah meliputi semua pengeluaran dari rekening kas umum daerah yang mengurangi ekuitas dana, merupakan kewajiban daerah dalam satu tahun anggaran dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh daerah. Transaksi pembiayaan daerah meliputi semua penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya.

Dokumen transaksi merupakan suatu formulir tercetak untuk mencatat nilai yang timbul akibat diselenggarakannya suatu transaksi keuangan. Catatan akuntansi dilakukan berdasarkan dokumen-dokumen transaksi ini.

Sistem akuntansi keuangan daerah mengatur tentang prosedur pencatatan transaksi melalui proses jurnalisasi, menetapkan format buku jurnal, buku besar, dan buku pembantu, serta menetapkan kebijakan akuntansi pemerintah daerah. Akuntansi Pada tingkat Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) dan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) akan meliputi akuntansi untuk anggaran, akuntansi atas transaksi penerimaan kas, akuntansi atas transaksi pengeluaran kas, akuntansi atas transaksi aset daerah dan akuntansi atas transaksi selain kas.

Q. PERTANYAAN

1. Jelaskan pengertian akuntansi keuangan daerah dan apa perbedaannya dengan akuntansi komersial!.
2. Jelaskan hubungan rerangka konseptual, standar akuntansi pemerintahan, sistem akuntansi keuangan daerah dan laporan keuangan daerah!.
3. Sebutkan dan jelaskan tahap-tahap dalam siklus akuntansi keuangan daerah!
4. Sebutkan dan jelaskan jenis transaksi keuangan di pemerintahan daerah!.
5. Sebutkan dan jelaskan jenis dokumen transaksi pemerintahan daerah!
6. Apa fungsi dikembangkannya sistem akuntansi keuangan daerah?. Jelaskan!.
7. Apa manfaat penyusunan anggaran kas pemerintah daerah? Jelaskan!.
8. Buatlah jurnal standar akuntansi pengeluaran kas di tingkat Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)!.
9. Sebutkan dan jelaskan dokumen yang terkait dengan transaksi penerimaan kas di pemerintahan daerah!.
10. Apa yang dimaksud *information content* dalam laporan keuangan daerah?. Jelaskan!

BAB 7

LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK DAN ELEMENNYA

A. TUJUAN DAN FUNGSI LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

Tuntutan yang semakin besar terhadap akuntabilitas publik, menimbulkan implikasi bagi manajemen sektor publik untuk memberikan informasi kepada publik. Salah satu informasi yang dibutuhkan oleh publik adalah informasi mengenai pengelolaan dana atau keuangan pada organisasi sektor publik. Informasi mengenai pengelolaan dana atau keuangan publik tersebut dapat dilihat dari laporan keuangan.

Laporan keuangan merupakan hasil dari proses akuntansi yang berisi informasi keuangan. Informasi keuangan yang terdapat dalam laporan keuangan tersebut digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan, baik pihak internal maupun pihak eksternal. Dilihat dari sisi manajemen perusahaan (pihak internal perusahaan), laporan keuangan merupakan alat pengendalian dan evaluasi kinerja manajerial dan organisasi. Sedangkan dari sisi pemakai eksternal, laporan keuangan merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban dan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan.

Tujuan pembuatan laporan keuangan sektor publik adalah:

1. Kepatuhan dan pengelolaan

Laporan keuangan digunakan untuk memberikan jaminan kepada para pengguna laporan keuangan dan penguasa bahwa

pengelolaan sumberdaya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum dan peraturan yang ditetapkan.

2. Akuntabilitas dan pelaporan retrospektif

Laporan keuangan digunakan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik dan sebagai alat untuk memonitor dan menilai efisiensi kinerja manajer publik, dan memungkinkan pihak eksternal untuk menilai efisiensi dan efektivitas penggunaan sumberdaya organisasi.

3. Perencanaan dan informasi otorisasi

Laporan keuangan bertujuan untuk memberikan dasar perencanaan kebijakan dan aktivitas dimasa yang akan datang serta memberikan informasi pendukung mengenai otorisasi penggunaan dana.

4. Kelangsungan organisasi

Laporan keuangan berfungsi untuk membantu para pembaca menentukan apakah suatu organisasi atau unit kerja tersebut dapat melangsungkan usahanya untuk menyediakan barang dan jasa (pelayanan) dimasa yang akan datang.

5. Hubungan masyarakat

Laporan keuangan berfungsi sebagai alat komunikasi dan media untuk menyatakan prestasi yang telah dicapai organisasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

6. Sumber fakta dan gambaran

Laporan keuangan merupakan sumber informasi bagi berbagai kelompok kepentingan yang ingin mengetahui organisasi secara lebih dalam.

B. PEMAKAI LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

Anthony (1999) dalam Mardiasmo (2002) mengelompokkan pemakai laporan keuangan sektor publik menjadi lima kelompok, yaitu:

1. Lembaga pemerintah;
2. Investor dan kreditor;
3. Penyedia sumberdaya;

4. Badan pengawas;
5. Konstituen.

Sedangkan Henley (1992) mengelompokkan pemakai laporan keuangan sektor publik menjadi dua belas kelompok, yaitu:

1. Anggota terpilih;
2. Masyarakat sebagai pemilih dan/atau pembayar pajak;
3. Pelanggan/klien;
4. Karyawan/pegawai;
5. Pelanggan dan pemasok;
6. Pemerintah;
7. Pesaing;
8. Regulator;
9. Pemberi pinjaman;
10. Donor dan sponsor;
11. Investor atau partner bisnis;
12. Kelompok penekan yang lainnya.

Borgonovi dan Anessi-Pessina (1997) dalam Mardiasmo (2002) mengelompokkan laporan keuangan sektor publik dikelompokkan ke dalam 11 kelompok, yaitu:

1. Masyarakat pengguna jasa publik;
2. Masyarakat pembayar pajak;
3. Perusahaan dan organisasi sosial ekonomi yang menggunakan pelayanan publik sebagai input atas aktivitas organisasi;
4. Bank dan masyarakat sebagai kreditor pemerintah;
5. Badan-badan internasional, seperti Bank Dunia, IMF, ADB, PBB dan sebagainya;
6. Investor asing dan *country analyst*;
7. Generasi yang akan datang;
8. Lembaga negara;
9. Kelompok politik (partai politik);
10. Manajer publik (Gubernur, Bupati, Direktur BUMN/BUMD);
11. Pegawai pemerintah.

Serikat dagang sektor publik GASB (1999, p. B184) dalam Bastian (2003) mengelompokkan pemakai laporan keuangan pemerintah menjadi tiga kelompok besar, yaitu:

1. Masyarakat yang kepadanya pemerintah bertanggung jawab;
2. Legislatif dan Badan Pengawasaan yang secara langsung mewakili rakyat;
3. Investor dan kreditor yang memberi pinjaman dan/atau berpartisipasi dalam proses pemberian pinjaman.

Menurut Bastian (2003: 128-129), pemakai laporan keuangan sektor publik adalah sebagai berikut:

1. Legislatif dan manajemen sektor publik;
2. Masyarakat;
3. Investor dan kreditor;
4. Institusi internasional;
5. Pengamat;
6. Aparat sektor publik.

Menurut Standar Akuntansi Pemerintahan, terdapat beberapa kelompok pengguna laporan keuangan, yaitu:

1. Masyarakat;
2. Para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa;
3. Pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi dan pinjaman;
4. Pemerintah.

C. PERBEDAAN LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK DAN LAPORAN KEUANGAN SEKTOR SWASTA

Menurut Likierman and Taylor dalam Henley (1992), perbedaan antara laporan keuangan sektor publik, khususnya laporan keuangan pemerintah dengan laporan keuangan sektor swasta meliputi beberapa aspek, antara lain:

a. *Fokus dan lingkup laporan keuangan*. Laporan keuangan pemerintah berfokus pada masalah finansial dan politik, sehingga kinerja pemerintah diukur berdasarkan aspek finansial dan nonfinansial. Sedangkan laporan keuangan sektor swasta menitikberatkan kinerjanya pada aspek finansial. Lingkup laporan keuangan pemerintah pada bagian organisasi, sedangkan laporan keuangan sektor swasta melingkupi organisasi secara keseluruhan.

b. *Akuntabilitas*. Pertanggungjawaban laporan keuangan pemerintah ditujukan pada pihak legislatif/parlemen dan masyarakat. Sedangkan pertanggungjawaban laporan keuangan sektor swasta ditujukan kepada para pemegang saham dan kreditor.

c. *Orientasi laporan keuangan*. Laporan keuangan pemerintah lebih berorientasi pada jangka panjang karena terkait dengan konsep politik dan kenegaraan, sedangkan laporan keuangan sektor swasta orientasi jangka panjang tidak dapat dilakukan secara mendetail karena dibatasi oleh adanya ketidakpastian pasar.

d. *Aturan pelaporan*. Aturan pelaporan dalam laporan keuangan pemerintah ditentukan oleh standar akuntansi pemerintah (SAP). Sedangkan dalam laporan keuangan sektor swasta ditentukan oleh standar akuntansi keuangan, pasar modal dan praktek akuntansi.

e. *Pihak pemeriksa*. Laporan keuangan pemerintah diperiksa oleh BPK sedangkan laporan keuangan sektor swasta diperiksa oleh pihak auditor independen.

f. *Penggunaan dasar akuntansi*. Penggunaan dasar akuntansi akrual di sektor swasta telah berjalan lama, sedangkan di sektor pemerintahan, sebagian masih menggunakan dasar akuntansi kas.

D. PERBEDAAN ANTARA LAPORAN KEUANGAN (FINANCIAL STATEMENT) DAN PELAPORAN KEUANGAN (FINANCIAL REPORTING)

Laporan keuangan merupakan bagian dari pelaporan keuangan. Pelaporan keuangan tidak saja meliputi elemen-elemen laporan keuangan namun juga meliputi laporan-laporan lain yang diperlukan oleh manajer publik.

Menurut *Public Sector Commitee* - IFAC, tujuan pelaporan keuangan sektor publik dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu:

a. Tujuan secara umum

Secara umum, tujuan pelaporan keuangan sektor publik adalah:

1. Memberikan informasi yang bermanfaat.
2. Memakai kebutuhan pemakai.

b. Tujuan secara khusus

Sedangkan secara khusus, tujuan pelaporan keuangan sektor publik adalah sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi sumberdaya yang didapat dan digunakan sesuai dengan anggaran yang telah disetujui secara umum.
2. Mengidentifikasi sumberdaya yang didapat dan digunakan sesuai dengan kontrak keuangan yang telah mendapat persetujuan dari DPR/DPRD.
3. Menyediakan informasi tentang sumberdaya alokasi dan penggunaan sumberdaya keuangan.
4. Menyediakan informasi tentang cara organisasi sektor publik membiayai aktivitas dan memenuhi kebutuhan uang kas.
5. Menyediakan informasi yang berguna dalam mengevaluasi kemampuan manajemen dalam membiayai aktivitasnya dan memenuhi komitmen dan kewajibannya.
6. Menyediakan informasi tentang kondisi keuangan dan perubahan organisasi sektor publik.
7. Menyediakan informasi untuk mengevaluasi kinerja organisasi sektor publik, terutama yang berkaitan dengan efisiensi biaya operasi dan pencapaian target.

E. BENTUK-BENTUK LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

Bentuk laporan keuangan sektor publik, khususnya laporan keuangan yang harus disusun oleh pemerintah menurut Standar Akuntansi Pemerintahan adalah sebagai berikut:

1. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan realisasi anggaran adalah laporan yang berisi tentang informasi mengenai realisasi pendapatan, belanja dan pembiayaan dari suatu entitas yang dibandingkan dengan anggaran ketiga pos tersebut. Melalui laporan realisasi anggaran dapat diketahui prediksi tentang sumberdaya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat dan daerah serta risiko ketidakpastian atas sumberdaya ekonomi tersebut. Selain itu, laporan realisasi anggaran juga memberikan informasi tentang indikasi apakah sumberdaya ekonomi yang diperoleh dan digunakan telah dilaksanakan sesuai prinsip ekonomis, efisiensi dan efektivitas, sesuai dengan

anggaran yang ditetapkan serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Informasi tambahan, termasuk informasi nonkeuangan, yang berkaitan dengan laporan realisasi anggaran disajikan dalam Nota Perhitungan APBN/APBD. Laporan realisasi anggaran disajikan selambat-lambatnya 6 bulan setelah berakhirnya tahun anggaran.

Elemen-elemen yang terdapat dalam laporan realisasi anggaran adalah sebagai berikut:

a. Pendapatan (basis kas) yaitu semua penerimaan kas umum negara/kas daerah yang menambah ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar lagi oleh pemerintah (basis kas). Sedangkan pendapatan (basis akrual) yaitu hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
b. Belanja (basis kas) yaitu semua pengeluaran kas umum negara/daerah yang mengurangi ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Sedangkan belanja (basis akrual) yaitu kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.
c. Transfer adalah penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan.
d. Pembiayaan yaitu setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/ atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman dan hasil divestasi, sedangkan pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.

Gambar 7.1.
Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintahan Provinsi

PEMERINTAH PROVINSI
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR S.D. 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0

No.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
4	Pendapatan Retribusi Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yg Dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX
6	Lain-lain PAD yang sah	XXX	XXX	XX	XXX
7	**Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s.d.6)**	XXX	XXX	XX	XXX
8					
9	PENDAPATAN TRANSFER				
10	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT – DANA PERIMBANGAN				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
12	Dana Bagi Hasil Sumberdaya Alam	XXX	XXX	XX	XXX
13	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX	XX	XXX
14	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
15	**Jml Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s.d 14)**	XXX	XXX	XX	XXX
16					
17	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT – LAINNYA				
18	Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
19	Dana Penyesuaian	XXX	XXX	XX	XXX
20	**Jumlah Pendapatan Transfer Lainnya (18 s.d. 19)**	XXX	XXX	XX	XXX
21	**Total Pendapatan Transfer (15 + 20)**	XXX	XXX	XX	XXX
22					
23	LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH				
24	Pendapatan Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
25	Pendapatan Dana Darurat	XXX	XXX	XX	XXX
26	Pendapatan Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
27	**Jumlah Pendapatn Lain-lain yang Sah (24 s.d. 25)**	XXX	XXX	XX	XXX
28	**JUMLAH PENDAPATAN (7 + 21 + 26)**	XXX	XXX	XX	XXX
29	BELANJA				
30	BELANJA OPERASI				
31	Belanja Pegawai	XXX	XXX	XX	XXX
32	Belanja Barang	XXX	XXX	XX	XXX
33	Bunga	XXX	XXX	XX	XXX
34	Subsidi	XXX	XXX	XX	XXX
35	Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
36	Bantuan Sosial	XXX	XXX	XX	XXX
37	**Jumlah Belanja Operasi (31 s.d. 36)**	XXX	XXX	XX	XXX
38					
39	BELANJA MODAL				
40	Belanja Tanah	XXX	XXX	XX	XXX
41	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX	XX	XXX
42	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX	XX	XXX
43	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX	XX	XXX
44	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
45	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
46	**Jumlah Belanja Modal (40 S.D. 45)**	XXX	XXX	XX	XXX
47					

48	BELANJA TAK TERDUGA				
49	Belanja Tak Terduga	XXX	XXX	XX	XXX
50	**Jumlah Belanja Tak Terduga (49)**	XXX	XXX	XX	XXX
51	**Jumlah Belanja (37 + 46 + 50)**	XXX	XXX	XX	XXX
52					
53	TRANSFER				
54	TRANSFER BAGI HASIL PENDAPATAN KE KABUPATEN/KOTA				
55	Bagi Hasil Pajak ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX	XX	XXX
56	Bagi Hasil Retribusi ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX	XX	XXX
57	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX	XX	XXX
58	**Jml Transfer Bg. Hasil Pendapatan ke Kab/Kota (55 s.d. 57)**	XXX	XXX	XX	XXX
59	**JUMLAH BELANJA DAN TRANSFER (51 + 58)**	XXX	XXX	XX	XXX
60					
61	**SURPLUS/DEFISIT (28 – 59)**	XXX	XXX	XX	XXX
62					
63	PEMBIAYAAN				
64					
65	PENERIMAAN PEMBIAYAAN	XXX	XXX	XX	XXX
66	Penggunaan SiLPA	XXX	XXX	XX	XXX
67	Pencairan Dana Cadangan	XXX	XXX	XX	XXX
68	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX
69	Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Pusat	XXX	XXX	XX	XXX
70	Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
71	Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
72	Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
73	Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX	XX	XXX
74	Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
75	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX	XX	XXX
76	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
77	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
78	**Jumlah Penerimaan (86 s.d. 77)**	XXX	XXX	XX	XXX
79					
80	PENGELUARAN PEMBIAYAAN	XXX	XXX	XX	XXX
81	Pembentukan Dana Cadangan	XXX	XXX	XX	XXX
82	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
83	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Pemerintah Pusat	XXX	XXX	XX	XXX
84	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Pemerintah Daerah Linnya	XXX	XXX	XX	XXX
85	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
86	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Lembaga Keuangan Bkn Bank	XXX	XXX	XX	XXX
87	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Obligasi	XXX	XXX	XX	XXX
88	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
89	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX	XX	XXX
90	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
91	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
92	**Jumlah Pengeluaran (81 s.d. 91)**	XXX	XXX	XX	XXX
93	**PEMBIAYAAN NETO (78 – 92)**	XXX	XXX	XX	XXX
94					
95	**Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (61 + 93)**	XXX	XXX	XX	XXX

Gambar 7.2
Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Kabupaten/Kota

PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR S.D. 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0
(Dalam Rupiah)

No.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
4	Pendapatan Retribusi Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yg. Dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX
6	Lain-lain PAD yang sah	XXX	XXX	XX	XXX
7	**Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s.d. 6)**	XXX	XXX	XX	XXX
8					
9	PENDAPATAN TRANSFER				
10	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT – DANA PEMBANGUNAN				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
12	Dana Bagi Hasil Sumberdaya Alam	XXX	XXX	XX	XXX
13	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX	XX	XXX
14	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
15	**Jml Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s.d. 14)**	XXX	XXX	XX	XXX
16					
17	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT – LAINNYA				
18	Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
19	Dana Penyesuaian	XXX	XXX	XX	XXX
20	**Jml Pendptan Transf. Pemerintah Pusat – Lainnya (18 s.d. 19)**	XXX	XXX	XX	XXX
21					
22	TRANSFER PEMERINTAH PROVINSI				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
25	**Jml Transf. Pemerintah Provinsi (23 s.d. 24)**	XXX	XXX	XX	XXX
26	**Total Pendapatan Transfer (15 + 20 + 25)**	XXX	XXX	XX	XXX
27					
28	LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH				
29	Pendapatan Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
30	Pendapatan Dana Darurat	XXX	XXX	XX	XXX
31	Pendapatan Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
32	**Jumlah Lain-lain Pendapatan yang sah (29 s.d. 31)**	XXX	XXX	XX	XXX
33	**JUMLAH PENDAPATAN (7 + 26 + 32)**	XXX	XXX	XX	XXX
34					
35	BELANJA				
36	BELANJA OPERASI	XXX	XXX	XX	XXX
37	Belanja Pegawai	XXX	XXX	XX	XXX
38	Belanja Barang	XXX	XXX	XX	XXX
39	Bunga	XXX	XXX	XX	XXX
40	Subsidi	XXX	XXX	XX	XXX
41	Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
42	Bantuan Sosial	XXX	XXX	XX	XXX
43	**Jumlah Belanja Operasi (37 s.d. 42)**	XXX	XXX	XX	XXX
44					
45	BELANJA MODAL				
46	Belanja Tanah	XXX	XXX	XX	XXX
47	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX	XX	XXX
48	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX	XX	XXX
49	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX	XX	XXX
50	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
51	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
52	**Jumlah Belanja Modal (46 s.d. 51)**	XXX	XXX	XX	XXX
53					

54	BELANJA TAK TERDUGA				
55	Belanja Tak Terduga	XXX	XXX	XX	XXX
56	**Jumlah Belanja Tak Terduga (55)**	XXX	XXX	XX	XXX
57	**JUMLAH BELANJA (43 + 52 + 56)**	XXX	XXX	XX	XXX
58					
59	TRANSFER				
60	TRANSFER/BAGI HASIL KE DESA				
61	Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
62	Bagi Hasil Retribusi	XXX	XXX	XX	XXX
63	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
64	**JML. TRANSF./BAGI HASIL KE DESA (61 s.d. 63)**	XXX	XXX	XX	XXX
65					
66	**SURPLUS/DEFISIT (33 – 64)**	XXX	XXX	XX	XXX
67					
68	PEMBIAYAAN				
69					
70	PENERIMAAN PEMBIAYAAN				
71	Penggunaan SiLPA	XXX	XXX	XX	XXX
72	Pencairan Dana Cadangan	XXX	XXX	XX	XXX
73	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX
74	Pinjaman Dlm Ngr – Pemerintah Pusat	XXX	XXX	XX	XXX
75	Pinjaman Dlm Ngr – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
76	Pinjaman Dlm Ngr – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
77	Pinjaman Dlm Ngr – Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
78	Pinjaman Dlm Ngr – Obligasi	XXX	XXX	XX	XXX
79	Pinjaman Dlm Ngr – Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
80	Penerimaan Kbl Pinjmn kpd Perusahaan Negara	XXX	XXX	XX	XXX
81	Penerimaan Kbl Pinjmn kpd Perusahaan Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
82	Penerimaan Kbl Pinjmn kpd Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
83	**Jumlah Penerimaan (71 s.d. 82)**	XXX	XXX	XX	XXX
84					
85	PENGELUARAN PEMBIAYAAN				
86	Pembentukan Dana Cadangan	XXX	XXX	XX	XXX
87	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
88	Pembayaran Pkk Pnjm Dlm Ngr – Pemerintah Pusat	XXX	XXX	XX	XXX
89	Pembayaran Pkk Pnjm Dlm Ngr – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
90	Pembayaran Pkk Pnjm Dlm Ngr – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
91	Pembayaran Pkk Pnjm Dlm Ngr – Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
92	Pembayaran Pkk Pnjm Dlm Ngr – Obligasi	XXX	XXX	XX	XXX
93	Pembayaran Pkk Pnjm Dlm Ngr – Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
94	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX	XX	XXX
95	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
96	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
97	**Jumlah Pengeluaran (86 s.d. 96)**	XXX	XXX	XX	XXX
98	**PEMBIAYAAN NETO (83 – 97)**	XXX	XXX	XX	XXX
99					
100	**Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (86 + 98)**	XXX	XXX	XX	XXX

2. Neraca

Neraca merupakan salah satu bentuk laporan keuangan yang memberikan informasi tentang posisi keuangan perusahaan pada tanggal tertentu. Neraca menunjukkan posisi aset, kewajiban dan ekuitas dana pemerintah pada tanggal tertentu.

Elemen-elemen yang terdapat di dalam neraca:

a. Aset adalah sumberdaya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu

dari mana manfaat ekonomi/sosial dimasa depan yang diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumberdaya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan untuk pemeliharaan sumber-sumberdaya karena alasan sejarah dan budaya. Aset diklasifikasikan ke dalam aset lancar dan aset nonlancar. Aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang dan persediaan. Sedangkan aset nonlancar meliputi investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan dan aset lainnya.

b. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya diharapkan mengakibatkan terjadinya pengorbanan sumberdaya ekonomi di masa yang akan datang. Kewajiban dikelompokkan dalam kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Kewajiban jangka pendek merupakan kewajiban yang diselesaikan dalam jangka waktu kurang dari dua belas bulan setelah tanggal pelaporan. Sedangkan kewajiban jangka panjang merupakan kewajiban yang diselesaikan setelah dua belas bulan sejak tanggal pelaporan.

c. Ekuitas dana adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.

Gambar 7.3
Contoh Neraca Kementrian/Lembaga
Neraca
Departemen XYZ
Per 1 Januari 2005

	Uraian	
1	ASET	
2		
3	ASET LANCAR	
4	Kas di Bendahara Pengeluaran	10.000.000
5	Kas di Bendahara Perencanaan	1.500.000
6	Piutang Penerimaan Negara Bukan Pajak	5.000.000
7	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	450.000
8	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi	500.000
9	Persediaan	2.000.000
10	**Jumlah Aset Lancar (4 s.d. 9)**	19.450.000
11		
12	ASSET TETAP	
13	Tanah	800.000.000
14	Peralatan dan Mesin	450.000.000
15	Gedung dan Bangunan	925.000.000
16	Jasa, Irigasi dan Jaringan	675.000.000
17	Aset Tetap Lainnya	200.000.000
18	Konstruksi dalam Pengerjaan	100.000.000
19	**Jumlah Aset Tetap (13 s.d. 18)**	3.150.000.000
20		
21	ASET LAINNYA	
22	Tagihan Penjualan Angsuran	9.000.000
23	Tuntutan Ganti Rugi	1.000.000
24	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	100.000.000
25	Aset Tak Berwujud	150.000.000
26	Aset Lainnya	2.500.000
27	**Jumlah Aset Lainnya (22 s.d. 26)**	262.500.000
28		
29	**JUMLAH ASET (10 + 19 + 27)**	3.431.950.000
30		
31	KEWAJIBAN	
32		
33	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	
34	Uang Muka dan KUM	10.000.000
35	Pendapatan yang Ditangguhkan	1.500.000
36	**Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (34 s.a. 36)**	11.500.000
37	**JUMLAH KEWAJIBAN (36)**	11.500.000
38		
39	EKUITAS DANA	
40		
41	EKUITAS DANA LANCAR	
42	Cadangan Piutang	5.950.000

43	Cadangan Persediaan	2.000.000
44	**Jumlah Ekuitas Dana Lancar (42 s.d. 43)**	7.950.000
45		
46	EKUITAS DANA INVESTASI	
47	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	3.150.000.000
48	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	262.500.000
49	**Jumlah Ekuitas Dana Investasi (47 s.d. 48)**	3.412.500.000
50	**JUMLAH EKUITAS DANA (44 + 49)**	3.420.450.000
51		
52	**JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (37 + 50)**	3.451.050.000

Gambar 7.4
Contoh Format Neraca Pemerintah Pusat

No.	Uraian	20X1	20X0
1	**ASET**		
2	**ASSET LANCAR**		
3	Kas di Bank Indonesia	XXX	XXX
4	Kas di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara	XXX	XXX
5	Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	XXX
6	Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	XXX
7	Investasi Jangka Pendek	XXX	XXX
8	Piutang Pajak	XXX	XXX
9	Piutang Penerimaan Negara Bukan Pajak	XXX	XXX
10	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
11	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
12	Bagian Lancar Pinjaman kepada Lembaga Internasional	XXX	XXX
13	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	XXX
14	Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan	XXX	XXX
15	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi	XXX	XXX
16	Piutang Lainnya	XXX	XXX
17	Persediaan	XXX	XXX
18	**Jumlah Aset Lancar (3 s.d. 17)**	XXX	XXX
19	**INVESTASI JANGKA PANJANG**	XXX	XXX
20	Investasi Nonpermanen	XXX	XXX
21	Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
22	Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
23	Pinjaman kepada Lembaga Internasional	XXX	XXX
24	Dana Bergulir	XXX	XXX
25	Investasi dalam Obligasi	XXX	XXX
26	Investasi dalam Proyek Pembangunan	XXX	XXX
27	Investasi Nonpermanen Lainnya	XXX	XXX
28	**Jumlah Investasi Nonpermanen (21 s.d. 27)**	XXX	XXX

29	Investasi Permanen		
30	Penyertaan Modal Pemerintah	XXX	XXX
31	Investasi Permanen Lainnya	XXX	XXX
32	**Jumlah Investasi Permanen (30 s.d. 31)**	XXX	XXX
33	**Jumlah Investasi Jangka Panjang (28 + 32)**	XXX	XXX
34	ASET TETAP		
35	Tanah	XXX	XXX
36	Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
37	Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
38	Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
39	Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
40	Konstruksi Dalam Pengerjaan	XXX	XXX
41	Akumulasi Penyusutan	XXX	XXX
42	**Jumlah Aset Tetap (36 s.d. 41)**	XXX	XXX
43	ASET LAINNYA		
44	Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	XXX
45	Tuntutan Perbendaharaan	XXX	XXX
46	Tuntutan Ganti Rugi	XXX	XXX
47	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	XXX	XXX
48	Aset Tak Berwujud	XXX	XXX
49	Aset Lain-lain	XXX	XXX
50	**Jumlah Aset Lainnya (44 s.d. 49)**	XXX	XXX
51	**JUMLAH ASET (18 + 33 + 42 + 50)**	XXX	XXX
52			
53	KEWAJIBAN		
54	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	XXX	XXX
55	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
56	Utang Bunga	XXX	XXX
57	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	XXX	XXX
58	Utang Jangka Pendek Lainnya	XXX	XXX
59	**Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (55 s.d. 58)**	XXX	XXX
60	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK		
61	Utang Luar Negeri	XXX	XXX
62	Utang Dalam Negeri – Sektor Perbankan	XXX	XXX
63	Utang Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX
64	Utang Jangka Panjang Lainnya	XXX	XXX
65	**Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (61 s.d. 64)**	XXX	XXX
66	**JUMLAH KEWAJIBAN (59 + 65)**	XXX	XXX
67			
68	EKUITAS DANA		
69	EKUITAS DANA LANCAR		
70	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA)	XXX	XXX
71	Pendapatan yang Ditangguhkan	XXX	XXX
72	Cadangan Piutang	XXX	XXX
73	Cadangan Persediaan	XXX	XXX

74	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jgk Pndk	XXX	XXX
75	**Jumlah Ekuitas Dana Lancar (70 s.d. 74)**	XXX	XXX
76	EKUITAS DANA INVESTASI	XXX	XXX
77	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang	XXX	XXX
78	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	XXX	XXX
79	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	XXX	XXX
80	Dana yang Harus Disediakan unt. Pembayaran Ut Jgk Pnjg	XXX	XXX
81	**Jumlah Ekuitas Dana Investasi (77 s.d. 80)**	XXX	XXX
82	**JUMLAH EKUITAS DANA (76 + 81)**	XXX	XXX
83	**JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (80 + 82)**	XXX	XXX

Gambar 7.5
Format Neraca Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota

NERACA
Pemerintah Kabupaten "PQR"
Per 1 Januari 2005

No.	URAIAN	
1	ASET	
2		
3	ASET LANCAR	
4	Kas di Kas Daerah	100.000.000
5	Kas di Bendahara Pengeluaran	6.333.000
6	Kas di Bendahara Penerimaan	2.000.000
7	Investasi Jangka Pendek	5.000.000
8	Piutang Pajak	8.909.000
9	Piutang Retribusi	340.000
10	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	5.000.000
11	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	700.000
12	Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi	800.000
13	Piutang Lainnya	1.005.000.000
14	Persediaan	7.500.000
15	**Jumlah Aset Lancar (4 s.d. 14)**	1.141.582.000
16		
17	INVESTASI JANGKA PANJANG	
18	Investasi Nonpermanen	
19	Investasi dalam Obligasi/Surat Utang Negara	22.000.000
20	Penyertaan Modal dalam Proyek Pembangunan	1.000.000
21	Investasi Nonpermanen Lainnya	500.000
22	**Jumlah Investasi Nonpermanen (19 s.d. 21)**	23.500.000
23	Investasi Permanen	
24	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	75.000.000
25	Investasi Permanen Lainnya	5.000.000
26	**Jumlah Investasi Permanen (24 s.d. 25)**	80.000.000
27	**Jumlah Investasi Jangka Panjang (22 + 26)**	103.500.000
28		

29	ASET TETAP	
30	Tanah	200.000.000
31	Peralatan dan Mesin	400.000.000
32	Gedung dan Bangunan	350.000.000
33	Jalan, Irigasi dan Jaringan	270.000.000
34	Aset Tetap Lainnya	176.000.000
35	Konstruksi dalam Pengerjaan	50.000.000
36	**Jumlah Aset Tetap (30 s.d. 35)**	1.446.000.000
37		
38	DANA CADANGAN	
39	Dana Cadangan	100.000.000
40	**Jumlah Dana Cadangan**	100.000.000
41		
42	ASET LAINNYA	
43	Tagihan Penjualan Angsuran	7.000.000
44	Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi	76.800.000
45	Kemitraan dengan Pihak Ketiga	87.600.000
46	Aset Tak Berwujud	50.000.000
47	Aset Lain-lain	7.650.980
48	**Jumlah Aset Lainnya (41 s.d. 47)**	229.050.980
49		
50	**JUMLAH ASET (15 + 27 + 36 + 40 + 48)**	3.020.132.000
51		
52	KEWAJIBAN	
53		
54	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	
55	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	4.000.000
56	Utang Bunga	1.250.000
57	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	10.000.000
58	Utang Jangka Pendek Lainnya	5.000.000
59	**Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (55 s.d. 58)**	20.250.000
60		
61	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG	
62	Utang kepada Pemerintah Pusat	80.000.000
63	**Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (62)**	80.000.000
64	**JUMLAH KEWAJIBAN (59 + 63)**	100.250.000
65		
66	EKUITAS DANA	
67		
68	EKUITAS DANA LANCAR	
69	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA)	102.333.000
70	Pendapatan yang Ditangguhkan	2.000.000
71	Cadangan Piutang	1.020.749.000
72	Cadangan Persediaan	7.500.000
73	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Pendek	5.000.000
74	Dana yang Harus Disediakan unt. Pembayaran Ut. Jgk Pendek	(16.250.000)
75	**Jumlah Ekuitas Dana Lancar (69 s.d. 74)**	1.121.332.000
76		

77	EKUITAS DANA INVESTASI	
78	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang	103.500.000
79	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	1.446.000.000
80	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	229.050.980
81	Dana yang Harus Disediakan unt. Pembayaran Ut. Jgk Panjang	(80.000.000)
82	**Jumlah Ekuitas Dana Investasi (78 s.d. 81)**	1.698.550.980
83		
84	EKUITAS DANA CADANGAN	
85	Diinvestasikan dalam Dana Cadangan	100.000.000
86	**Jumlah Ekuitas Dana Cadangan (85)**	100.000.000
87	**JUMLAH EKUITAS DANA (75 + 82 + 86)**	2.919.882.980
88		
89	**JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (64 + 87)**	3.020.132.980

3. Laporan Arus Kas

Laporan arus kas adalah salah satu bentuk laporan keuangan yang menyajikan informasi kas sehubungan dengan kegiatan operasional, investasi, pembiayaan, dan transaksi nonanggaran yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu.

Elemen-elemen yang terdapat di dalam laporan arus kas terdiri dari:

a. Penerimaan kas adalah semua aliran kas masuk ke bendahara umum negara/daerah.
b. Pengeluaran kas adalah semua aliran kas keluar dari bendahara umum negara/daerah.

Gambar 7.6.
Contoh Format Laporan Arus Kas Pemerintah Pusat

LAPORAN ARUS KAS
Pemerintah Pusat
Untuk Tahun yang Berakhir s.d. 31 Desember 20X1 dan 20X0
Metode Langsung

	Uraian	20X1	20X0
1	Arus Kas dari Aktivitas Operasi		
2	Arus Masuk Kas		
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	XXX	XXX
4	Pendapatan Pajak Pertumbuhan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	XXX	XXX
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	XXX	XXX
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan	XXX	XXX
7	Pendapatan Cukai	XXX	XXX
8	Pendapatan Bea Masuk	XXX	XXX

9	Pendapatan Pajak Ekspor	XXX	XXX
10	Pendapatan Pajak Lainnya	XXX	XXX
11	Pendapatan Sumberdaya Alam	XXX	XXX
12	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	XXX	XXX
13	Pendapatan Negara bukan Pajak Lainnya	XXX	XXX
14	Pendapatan Hibah	XXX	XXX
15	**Jumlah Arus Masuk Kas (3 s.d. 14)**	XXX	XXX
16	Arus Keluar Kas		
17	Belanja Pegawai	XXX	XXX
18	Belanja Barang	XXX	XXX
19	Bunga	XXX	XXX
20	Subsidi	XXX	XXX
21	Hibah	XXX	XXX
22	Bantuan Sosial	XXX	XXX
23	Belanja Lain-lain	XXX	XXX
24	Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX
25	Dana Bagi Hasil Sumberdaya Alam	XXX	XXX
26	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX
27	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX
28	Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX
29	Dana Penyesuaian	XXX	XXX
30	**Jumlah Arus Keluar Kas (17 s.d. 29)**	XXX	XXX
31	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (15 – 30)**	XXX	XXX
32	Arus Kas dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan		
33	Arus Masuk Kas		
34	Pendapatan Penjualan atas Tanah	XXX	XXX
35	Pendapatan Penjualan atas Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
36	Pendapatan Penjualan atas Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
37	Pendapatan Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
38	Pendapatan Penjualan Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
39	Pendapatan Penjualan Aset Lainnya	XXX	XXX
40	**Jumlah Arus Masuk Kas (34 s.d. 30)**	XXX	XXX
41	Arus Keluar Kas		
42	Belanja Tanah	XXX	XXX
43	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
44	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
45	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
46	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
47	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX
48	**Jumlah Arus Keluar (42 s.d. 47)**	XXX	XXX
49	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan (40 – 80)**	XXX	XXX
50	Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan		
52	Arus Masuk Kas		
53	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Sektor Perbankan	XXX	XXX
54	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX
55	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX
56	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX

57	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
58	Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	XXX	XXX
59	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Lembaga Internasional	XXX	XXX
60	**Jumlah Arus Masuk Kas (52 s.d. 58)**	XXX	XXX
61	Arus Keluar Kas		
62	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Sektor Perbankan	XXX	XXX
63	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX
64	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX
65	Pengeluaran Penyertaan Modal Pemerintah (PMP)	XXX	XXX
66	Pembayaran Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
67	Pembayaran Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
68	Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	XXX	XXX
69	Pemberitaan Pinjaman kepada Lembaga Internasional	XXX	XXX
70	**Jumlah Arus Keluar Kas (62 s.d. 69)**	XXX	XXX
71	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pembayaran (60 – 70)**	XXX	XXX
72	Arus Kas dari Aktivitas Nonkeuangan		
73	Arus Masuk Kas		
74	Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PPK)	XXX	XXX
75	Kiriman Uang Masuk	XXX	XXX
76	**Jumlah Arus Masuk Kas (74 s.d. 75)**	XXX	XXX
77	Arus Keluar Kas		
78	Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
79	Kiriman Uang Keluar	XXX	XXX
80	**Jumlah Arus Keluar Kas (78 s.d. 79)**	XXX	XXX
81	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Nonkeuangan (76 – 80)**	XXX	XXX
82	**Kenaikan/Penurunan Kas (31 + 43 + 71 + 81)**	XXX	XXX
83	**Saldo Awal Kas di BUN**	XXX	XXX
84	**Saldo Akhir Kas di BUN (82 + 83)**	XXX	XXX
85	**Saldo Akhir Kas di Bendahara Pengeluaran**	XXX	XXX
86	**Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan**	XXX	XXX
87	**Saldo Akhir Kas (84 + 85 + 86)**	XXX	XXX

Gambar 7.7.
Contoh Format Laporan Arus Kas Pemerintah Provinsi/Kab/Kota

LAPORAN ARUS KAS
Pemerintah Provinsi
Untuk Tahun yang Berakhir s.d. 31 Desember 20X1 dan 20X0
Metode Langsung

	Uraian	20X1	20X0
1	Arus Kas dari Aktivitas Operasi		
2	Arus Masuk Kas		
3	Pendapatan Pajak Daerah	XXX	XXX
4	Pendapatan Retribusi Daerah	XXX	XXX
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX
6	Lain-lain PAD yang sah	XXX	XXX
7	Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX
8	Dana Bagi Hasil Sumberdaya Alam	XXX	XXX
9	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX
10	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX
11	Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX
12	Dana Penyesuaian	XXX	XXX
13	Pendapatan Hibah	XXX	XXX
14	Pendapatan Dana Darurat	XXX	XXX
15	Pendapatan Lainnya	XXX	XXX
16	**Jumlah Arus Masuk Kas (3 s.d. 15)**	XXX	XXX
17	Arus Keluar Kas	XXX	XXX
18	Belanja Pegawai	XXX	XXX
19	Belanja Barang	XXX	XXX
20	Bunga	XXX	XXX
21	Subsidi	XXX	XXX
22	Hibah	XXX	XXX
23	Bantuan Sosial	XXX	XXX
24	Belanja Tak Terduga	XXX	XXX
25	Bagi Hasil Pajak ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX
26	Bagi Hasil Retribusi ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX
27	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX
28	**Jumlah Arus Keluar Kas (18 s.d. 27)**	XXX	XXX
29	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (10 – 28)**	XXX	XXX
30	Arus Kas dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan		
31	Arus Masuk Kas		
32	Pendapatan Penjualan atas Tanah	XXX	XXX
33	Pendapatan Penjualan atas Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
34	Pendapatan Penjualan atas Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
35	Pendapatan Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
36	Pendapatan Penjualan Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
37	Pendapatan Penjualan Aset Lainnya	XXX	XXX
38	**Jumlah Arus Masuk Kas (32 s.d. 37)**	XXX	XXX
39	Arus Keluar Kas		
40	Belanja Tanah	XXX	XXX

41	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
42	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
43	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
44	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
45	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX
46	**Jumlah Arus Keluar (40 s.d. 45)**	XXX	XXX
47	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan (38 – 47)**	XXX	XXX
48	Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan		
49	Arus Masuk Kas		
50	Pencairan Dana Cadangan	XXX	XXX
51	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX
52	Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Pusat	XXX	XXX
53	Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
54	Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX
55	Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX
56	Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX
57	Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX
58	Penerimaan Kembali Pinjaman Kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
59	Penerimaan Kembali Pinjaman Kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
60	Penerimaan Kembali Pinjaman Kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
61	**Jumlah Arus Masuk Kas (50 s.d. 60)**	XXX	XXX
62	Arus Keluar Kas		
63	Pembentukan Dana Cadangan	XXX	XXX
64	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	XXX
65	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Pusat	XXX	XXX
66	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
67	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX
68	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX
69	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXX	XXX
70	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX
71	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
72	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
73	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
74	**Jumlah Arus Keluar Kas (63 s.d. 72)**	XXX	XXX
75	**Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pembiayaan (61 - 74)**	XXX	XXX
76	Arus Kas dari Aktivitas Nonanggaran		
77	Arus Kas Masuk		
78	Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
79	**Jumlah Arus Masuk Kas (78)**	XXX	XXX
80	Arus Keluar Kas		
81	Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
82	**Jumlah Arus Keluar Kas (81)**	XXX	XXX
83	**Arus Kasih Bersih dari Aktivitas Nonanggaran (79 – 82)**	XXX	XXX
84	**Kenaikan/Penurunan Kas (20 + 47 + 76 + 83)**	XXX	XXX
85	**Saldo Awal Kas di BUD**	XXX	XXX
86	**Saldo Akhir Kas di BUD (84 - 86)**	XXX	XXX
87	**Saldo Akhir Kas di Bendahara Pengeluaran**	XXX	XXX
88	**Saldo Akhir Kas di Bendaharaan Penerimaan**	XXX	XXX
89	**Saldo Akhir Kas (88 + 87 + 88)**	XXX	XXX

4. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas laporan keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam laporan realisasi anggaran, neraca, dan laporan arus kas. Catatan atas laporan keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Hal-hal yang diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan adalah:

a. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, serta kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
b. Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan.
c. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
d. Informasi yang diharuskan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam laporan keuangan.
e. Informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas.
f. Informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam laporan keuangan.

5. Laporan Kinerja Keuangan

Laporan kinerja keuangan adalah laporan realisasi pendapatan dan belanja yang disusun berdasarkan basis akrual. Dalam laporan tersebut disajikan informasi mengenai pendapatan operasional, belanja berdasarkan klasifikasi fungsional dan ekonomi, dan surplus atau defisit.

6. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan perubahan ekuitas adalah laporan yang menunjukkan kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

F. IKHTISAR

Laporan keuangan merupakan hasil dari proses akuntansi yang berisi informasi keuangan. Informasi keuangan yang terdapat dalam laporan keuangan tersebut digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan, baik pihak internal maupun pihak eksternal. Seperti yang terjadi pada sektor swasta, tuntutan akuntabilitas pada organisasi sektor publik, mewajibkan tiap organisasi untuk menyusun laporan keuangan.

Menurut PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah harus menyusun laporan keuangan yang berupa Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas laporan Keuangan. Sebagai tambahan, secara opsional dapat ditambahkan Laporan Kinerja Keuangan dan Laporan Perubahan Ekuitas.

Tujuan pembuatan laporan keuangan adalah untuk melakukan kepatuhan dan pengelolaan, akuntabilitas dan pelaporan retrospektif, perencanaan dan informasi otorisasi, kelangsungan organisasi, hubungan masyarakat, serta sumber fakta dan gambaran.

G. PERTANYAAN

1. Sebutkan dan jelaskan tujuan pembuatan laporan keuangan sektor publik!
2. Apa perbedaan antara laporan keuangan dan pelaporan keuangan sektor publik? Jelaskan!
3. Siapa saja pemakai laporan keuangan sektor publik menurut Standar Akuntansi Pemerintahan?
4. Sebutkan bentuk-bentuk laporan keuangan sektor publik!
5. Sebutkan dan jelaskan elemen-elemen yang terdapat di dalam laporan realisasi anggaran!

6. Sebutkan dan jelaskan elemen-elemen yang terdapat di dalam neraca!
7. Sebutkan dan jelaskan elemen-elemen yang terdapat di dalam laporan arus kas!
8. Sebutkan hal-hal apa saja yang dapat diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan?
9. Apa yang dimaksud dengan laporan kinerja keuangan?
10. Apa yang dimaksud dengan laporan perubahan ekuitas?

BAB 8

PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK

A. DEFINISI KINERJA DAN PENGUKURAN KINERJA

Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. Istilah kinerja sering digunakan untuk menyebut prestasi atau tingkat keberhasilan individu maupun kelompok individu. Kinerja bisa diketahui hanya jika individu atau kelompok invidu tersebut mempunyai kriteria keberhasilan yang telah ditetapkan. Kriteria keberhasilan ini berupa tujuan-tujuan atau target-target tertentu yang hendak dicapai. Tanpa ada tujuan atau target, kinerja seseorang atau organisasi tidak mungkin dapat diketahui karena tidak ada tolok ukurnya.

Sedangkan pengukuran kinerja (*performance measurement*) adalah suatu proses penilaian kemajuan pekerjaan terhadap tujuan dan sasaran yang telah ditentukan sebelumnya, termasuk informasi atas: efisiensi penggunaan sumberdaya dalam menghasilkan barang dan jasa; kualitas barang dan jasa (seberapa baik barang dan jasa diserahkan kepada pelanggan dan sampai seberapa jauh pelanggan terpuaskan); hasil kegiatan dibandingkan dengan maksud yang diinginkan; dan efektivitas tindakan dalam mencapai tujuan (Robertson, 2002).

Sementara menurut Lohman (2003) pengukuran kinerja merupakan suatu aktivitas penilaian pencapaian target-target tertentu yang diderivasi dari tujuan strategis organisasi. Whittaker (dalam BPKP, 2000) menjelaskan bahwa pengukuran kinerja merupakan suatu alat manajemen yang digunakan untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas. Simons (dalam BPKP, 2000) menyebutkan

bahwa pengukuran kinerja membantu manajer dalam memonitor implementasi strategi bisnis dengan cara membandingkan antara hasil aktual dengan sasaran dan tujuan strategis. Jadi pengukuran kinerja adalah suatu metode atau alat yang digunakan untuk mencatat dan menilai pencapaian pelaksanaan kegiatan berdasarkan tujuan, sasaran, dan strategi sehingga dapat diketahui kemajuan organisasi serta meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas.

Meningkatnya kesadaran masyarakat terhadap penyelenggaraan administrasi publik memicu timbulnya gejolak yang berakar pada ketidakpuasan. Tuntutan yang semakin tinggi diajukan terhadap pertanggungjawaban yang diberikan oleh penyelenggara negara atas kepercayaan yang diamanatkan kepada mereka. Dengan kata lain, kinerja instansi pemerintah kini lebih banyak mendapat sorotan, karena masyarakat mulai mempertanyakan manfaat yang mereka peroleh atas pelayanan instansi pemerintah.

Kondisi ini mendorong peningkatan kebutuhan adanya suatu pengukuran kinerja terhadap para penyelenggara negara yang telah menerima amanat dari rakyat. Pengukuran tersebut akan melihat seberapa jauh kinerja yang telah dihasilkan dalam suatu periode tertentu dibandingkan dengan yang telah direncanakan.

B. ELEMEN POKOK PENGUKURAN KINERJA

Berdasarkan berbagai definisi di atas, dapat disimpulkan elemen pokok suatu pengukuran kinerja antara lain:

1. Menetapkan tujuan, sasaran, dan strategi organisasi.
2. Merumuskan indikator dan ukuran kinerja.
3. Mengukur tingkat ketercapaian tujuan dan sasaran-sasaran organisasi.
4. Evaluasi kinerja (*feedback*, penilaian kemajuan organisasi, meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas).

1. Menetapkan Tujuan, Sasaran dan Strategi Organisasi

Tujuan adalah pernyataan secara umum (belum secara eksplisit) tentang apa yang ingin dicapai organisasi. Sasaran merupakan tujuan organisasi yang sudah dinyatakan secara eksplisit dengan disertai batasan waktu yang jelas. Strategi adalah cara atau teknik yang digunakan organisasi untuk mencapai tujuan dan sasaran.

Tujuan, sasaran, dan strategi tersebut ditetapkan dengan berpedoman pada visi dan misi organisasi. Berdasarkan tujuan, sasaran dan strategi tersebut selanjutnya dapat ditentukan indikator dan ukuran kinerja secara tepat.

2. Merumuskan Indikator dan Ukuran Kinerja

Indikator kinerja mengacu pada penilaian kinerja secara tidak langsung yaitu hal-hal yang sifatnya hanya merupakan indikasi-indikasi kinerja. Ukuran kinerja mengacu pada penilaian kinerja secara langsung. Indikator kinerja dan ukuran kinerja ini sangat dibutuhkan untuk menilai tingkat ketercapaian tujuan, sasaran dan strategi. Indikator kinerja dapat berbentuk faktor-faktor keberhasilan utama (*critical success factors*) dan indikator kinerja kunci (*key performance indicator*). Faktor keberhasilan utama adalah suatu area yang mengindikasikan kesuksesan kinerja unit kerja organisasi. Area ini menggambarkan preferensi manajerial dengan memperhatikan variabel-variabel kunci finansial dan nonfinansial pada kondisi waktu tertentu. Faktor keberhasilan utama ini harus secara konsisten mengikuti perubahan yang terjadi dalam organisasi. Sedangkan indikator kinerja kunci merupakan sekumpulan indikator yang dapat dianggap sebagai ukuran kinerja kunci baik yang bersifat finansial maupun nonfinansial untuk melaksanakan operasi dan kinerja unit bisnis. Indikator ini dapat digunakan oleh manajer untuk mendeteksi dan memonitor capaian kinerja.

3. Mengukur Tingkat Ketercapaian Tujuan dan Sasaran-sasaran Organisasi

Jika kita sudah mempunyai indikator dan ukuran kinerja yang jelas, maka pengukuran kinerja bisa diimplementasikan. Mengukur tingkat ketercapaian tujuan, sasaran dan strategi adalah membandingkan hasil aktual dengan indikator dan ukuran kinerja yang telah ditetapkan. Analisis antara hasil aktual dengan indikator dan ukuran kinerja ini menghasilkan penyimpangan positif, penyimpangan negatif, atau penyimpangan nol. Penyimpangan positif berarti pelaksanaan kegiatan sudah berhasil mencapai serta melampaui indikator dan ukuran kinerja yang ditetapkan. Penyimpangan negatif berarti pelaksanaan kegiatan belum berhasil mencapai indikator dan ukuran kinerja yang ditetapkan. Penyimpangan nol berarti pelaksanaan kegiatan sudah berhasil

mencapai atau sama dengan indikator dan ukuran kinerja yang ditetapkan.

4. Evaluasi Kinerja

Evaluasi kinerja akan memberikan gambaran kepada penerima informasi mengenai nilai kinerja yang berhasil dicapai organisasi. Capaian kinerja organisasi dapat dinilai dengan skala pengukuran tertentu. Informasi capaian kinerja dapat dijadikan *feedback* dan *reward-punishment,* penilaian kemajuan organisasi dan dasar peningkatan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas.

a. Feedback

Hasil pengukuran terhadap capaian kinerja dijadikan dasar bagi manajemen atau pegelola organisasi untuk perbaikan kinerja pada periode berikutnya. Selain itu, hasil ini pun bisa dijadikan landasan pemberian reward and punishment terhadap manajer dan anggota organisasi.

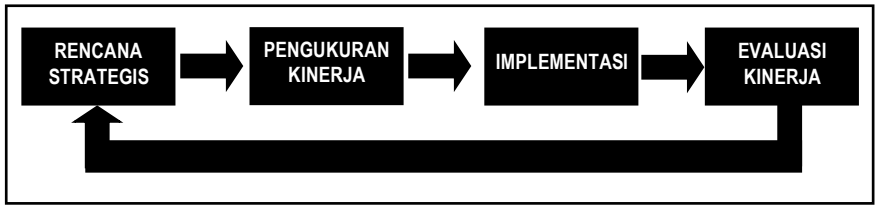
b. Penilaian Kemajuan Organisasi

Pengukuran kinerja yang dilakukan setiap periode waktu tertentu sangat bermanfaat untuk menilai kemajuan yang telah dicapai organisasi. Kriteria yang digunakan untuk menilai kemajuan organisasi ini adalah tujuan yang telah ditetapkan. Dengan membandingkan hasil aktual yang tercapai dengan tujuan organisasi yang dilakukan secara berkala (triwulan, semester, tahunan) maka kemajuan organisasi bisa dinilai. Semestinya ada perbaikan kinerja secara berkelanjutan dari periode ke periode berikutnya. Jika pada suatu periode, kinerja yang dicapai ternyata lebih rendah daripada periode sebelumnya, maka harus diidentifikasi dan ditemukan sumber penyebabnya dan alternatif solusinya.

c. Meningkatkan Kualitas Pengambilan Keputusan dan Akuntabilitas

Pengukuran kinerja menghasilkan informasi yang sangat bermanfaat untuk pengambilan keputusan manajemen maupun *stakeholders*. Keputusan-keputusan yang bersifat ekonomis dan strategis sangat membutuhkan dukungan informasi kinerja ini. Informasi kinerja juga membantu menilai keberhasilan manajemen atau pihak yang diberi amanah untuk mengelola dan mengurus organisasi.

Di samping beberapa hal yang sudah disinggung di atas, pengukuran kinerja juga merupakan salah satu faktor penting dalam pengimplementasian manajemen strategik. Hal ini penting karena pengukuran kinerja merupakan salah satu tahapan dalam siklus manajemen strategis, seperti terlihat pada skema (Gambar 8.1) di bawah ini (BPKP, 2000):



Gambar 8.1.
Skema Pengukuran Kinerja

Dengan memahami siklus manajemen strategis tersebut dapat diketahui bahwa pengukuran kinerja merupakan tahapan yang sangat vital bagi keberhasilan implementasi manajemen strategis. Rencana strategis yang telah ditetapkan oleh organisasi membutuhkan wahana untuk mewujudkannya dalam bentuk aktivitas keseharian organisasi. Implementasi rencana strategis akan dapat mencapai kualitas yang diinginkan jika ditunjang oleh pola pengukuran kinerja yang berada dalam koridor manajemen strategis. Pengukuran kinerja yang dimulai dari penetapan indikator kinerja dan diikuti dengan implementasinya memerlukan adanya evaluasi mengenai kinerja organisasi dalam rangka perwujudan visi dan misi organisasi.

Jadi, diperlukan adanya suatu pengukuran kinerja terhadap manajer organisasi sektor publik, sebagai orang yang diberi amanah oleh masyarakat. Pengukuran tersebut akan melihat seberapa jauh kinerja yang telah dihasilkan dalam suatu periode tertentu dibandingkan dengan yang telah direncanakan. Apabila dalam melaksanakan kegiatannya ditemukan hambatan-hambatan ataupun kendala yang mengganggu pencapaian kinerjanya, juga akan diungkapkan dalam pengukuran kinerja tersebut. Pengukuran kinerja ini sangat penting baik bagi pihak yang memberikan amanah maupun pihak yang diberi amanah. Bagi pemberi amanah, pengukuran kinerja dapat digunakan untuk menilai kinerja para manajer sektor publik, apakah mereka telah menjalankan tugasnya sesuai dengan yang diamanahkan atau tidak. Sedangkan bagi

yang diberi amanah, pengukuran dapat digunakan sebagai media untuk pertanggungjawaban atas pelaksanaan amanah yang telah dipercayakan kepada mereka. Selain itu pengukuran kinerja juga dapat digunakan sebagai umpan balik bagi mereka untuk mengetahui seberapa jauh prestasi yang telah berhasil diraihnya.

C. FOKUS PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK

Pengukuran kinerja merupakan suatu aktivitas penilaian pencapaian target-target tertentu yang diderivasi dari tujuan strategis organisasi. Jadi pengukuran kinerja harus berbasis pada strategi organisasi. Pemilihan indikator dan ukuran kinerja dan penetapan target untuk setiap ukuran ini merupakan upaya konkret dalam memformulasikan tujuan strategis organisasi sehingga lebih berwujud dan terukur. Indikator dan ukuran kinerja finansial dan nonfinansial untuk target-target operasional tertentu memberikan garis pedoman (*guide-lines*) bagi manajemen menengah dan bawah. Hasil aktual yang dicapai untuk setiap indikator dan ukuran kinerja, menunjukkan tingkat ketercapaian manajemen atas strategi yang telah dipilih. *Review* hasil aktual dengan ukuran kinerja yang ditetapkan memberikan masukan untuk diambilnya tindakan korektif untuk perbaikan dan peningkatan kinerja selanjutnya (*feedback*).

Pengukuran kinerja juga harus didasarkan pada karakteristik operasional organisasi. Hal ini terutama diperlukan untuk mendefinisikan indikator dan ukuran kinerja yang digunakan. Organisasi dengan karakteristik operasional yang berbeda membutuhkan ukuran kinerja yang berbeda pula. Suatu pengukuran kinerja yang didasarkan atas karakteristik operasional ini antara lain bermanfaat untuk mengkuantifikasi tingkat efisiensi dan efektivitas suatu pelaksanaan kegiatan. Selain itu, dengan indikator dan ukuran kinerja yang sesuai dengan jenis kegiatan organisasi maka pengukuran kinerja dapat digunakan sebagai dasar melakukan perubahan, penghapusan, dan perbaikan sehingga hasil operasi organisasi mampu mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.

Pandangan tradisional terhadap pengukuran kinerja organisasi sering hanya menekankan pada minimisasi biaya (input), misalnya dengan penghematan biaya operasional, dan keberhasilan memproduksi sejumlah output tertentu. Sistem pengukuran kinerja modern selain menilai input dan output juga menilai tingkat fleksibilitas organisasi melayani pelanggan. Jadi, pengukuran kinerja menjadi lebih luas

cakupannya karena mempertimbangkan kepuasan pelanggan (*customer satisfactions*). Dalam melakukan pengukuran kinerja pada sektor publik sudah selayaknya meninggalkan pandangan tradisional di atas dan beralih pada pandangan modern. Hal ini karena semua jasa dan produk yang dihasilkan organisasi sektor publik ditujukan untuk memenuhi harapan dan keinginan pelanggan (masyarakat).

Pada dasarnya memang ada perbedaan antara fokus pengukuran kinerja sektor swasta komersial dengan organisasi layanan publik. Sektor swasta komersial berfokus pada perspektif finansial dan organisasi layanan publik berfokus pada pelanggan. Namun demikian, organisasi komersial juga tidak mungkin bisa menghasilkan kinerja yang tinggi jika tidak didukung loyalitas pelanggan. Jadi, pengukuran kinerja organisasi komersial pun juga harus mempertimbangkan fleksibilitas output dalam memuaskan pelanggan.

Menurut Lohman (2003) terdapat aspek-aspek pokok yang harus dipertimbangkan dalam pengukuran kinerja organisasi komersial, antara lain:

1. Sumberdaya:
   - Biaya (misalnya biaya produksi, biaya pemasaran, biaya pelayanan, biaya yang berhubungan dengan persediaan, biaya distribusi dan sebagainya).
   - *Assets* (biaya angkut persediaan).
2. Output:
   - Keuangan (penjualan, keuntungan, *return on investment*).
   - Waktu (waktu respons pelanggan, ketepatan waktu pengiriman).
   - Kualitas (keluhan pelanggan, kerusakan pengiriman).
3. Fleksibilitas:
   - Fleksibilitas volume (kemampuan merespons perubahan permintaan).
   - Fleksibilitas pengiriman (tingkat kecepatan atas pengiriman).
   - Fleksibilitas campuran (kemampuan melayani berbagai jenis permintaan).

Produk baru dan modifikasian (kemampuan menciptakan produk baru atau memodifikasi). Organisasi komersial saja harus mempertimbangkan perspektif pelanggan dalam pengukuran kinerja, apalagi organisasi sektor publik. Pernyataan ini cukup beralasan karena tujuan

utama organisasi sektor publik adalah pemenuhan kebutuhan dan keinginan publik (masyarakat) sebagai pengguna/pelanggan atas jasa layanan atau produk yang dihasilkan. Dengan demikian fokus pengukuran kinerja sektor publik justru terletak pada outcome (hasil) dan bukan pada input dan proses. Outcome yang mampu memenuhi harapan dan kebutuhan masyarakat menjadi tolok ukur keberhasilan organisasi publik.

D. ASPEK-ASPEK PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK

Oleh karena sifat dan karakteristiknya yang unik, maka organisasi sektor publik memerlukan ukuran penilaian kinerja yang lebih luas, tidak hanya tingkat laba, tidak hanya efisiensi dan juga tidak hanya ukuran finansial. Pengukuran kinerja organisasi sektor publik meliputi aspek-aspek antara lain: (1) kelompok masukan *(input)*; (2) kelompok proses *(process)*; (3) kelompok keluaran *(output)*; (4) kelompok hasil *(outcome)*; (5) kelompok manfaat *(benefit)*; (6) kelompok dampak *(impact)*.

1. Kelompok masukan *(input)* adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan untuk menghasilkan keluaran.
2. Kelompok proses *(process)* adalah ukuran kegiatan, baik dari segi kecepatan, ketepatan, maupun tingkat akurasi pelaksanaan kegiatan tersebut.
3. Kelompok keluaran *(output)* adalah sesuatu yang diharapkan langsung dapat dicapai dari suatu kegiatan yang dapat berwujud *(tangible)* maupun tidak berwujud *(intangible)*.
4. Kelompok hasil *(outcome)* adalah segala sesuatu yang mencerminkan berfungsinya keluaran kegiatan pada jangka menengah yang mempunyai efek langsung.
5. Kelompok manfaat *(benefit)*; adalah sesuatu yang terkait dengan tujuan akhir dari pelaksanaan kegiatan.
6. Kelompok dampak *(impact)* adalah pengaruh yang ditimbulkan baik positif maupun negatif.

Berdasarkan aspek-aspek kinerja yang harus diukur pada sektor publik tersebut dapat ditelusuri sampai sejauh mana cakupan pengukuran kinerja sektor publik ini. Menurut BPKP (2000) cakupan

pengukuran kinerja sektor publik harus mencakup item-item sebagai berikut:

- Kebijakan *(policy)*: untuk membantu pembuatan maupun pengimplementasian kebijakan.
- Perencanaan dan penganggaran *(planning and budgeting)*: untuk membantu perencanaan dan penganggaran atas jasa yang diberikan dan untuk memonitor perubahan terhadap rencana.
- Kualitas *(quality)*: untuk memajukan standarisasi atas jasa yang diberikan maupun keefektifan organisasi.
- Kehematan *(economy)*: untuk me-*review* pendistribusian dan keefektifan penggunaan sumberdaya.
- Keadilan *(equity)*: untuk meyakini adanya distribusi yang adil dan dilayani semua masyarakat.
- Pertanggungjawaban *(accountability)*: untuk meningkatkan pengendalian dan mempengaruhi pembuatan keputusan.

E. MANFAAT PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK

Sektor publik tidak bisa lepas dari kepentingan umum sehingga pengukuran kinerja mutlak diperlukan untuk mengetahui seberapa berhasil misi sektor publik tersebut dapat dicapai penyedia jasa dan barang-barang publik. Sementara dari perspektif internal organisasi, pengukuran kinerja juga sangat bermanfaat untuk membantu kegiatan manajerial keorganisasian. Berikut manfaat pengukuran kinerja baik untuk internal maupun eksternal organisasi sektor publik (BPKP, 2000):

1. Memastikan pemahaman para pelaksana akan ukuran yang digunakan untuk pencapaian kinerja.
2. Memastikan tercapainya rencana kinerja yang telah disepakati.
3. Memantau dan mengevaluasi pelaksanaan kinerja dan membandingkannya dengan rencana kerja serta melakukan tindakan untuk memperbaiki kinerja.
4. Memberikan penghargaan dan hukuman yang objektif atas prestasi pelaksana yang telah diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang telah disepakati.
5. Menjadi alat komunikasi antarbawahan dan pimpinan dalam upaya memperbaiki kinerja organisasi.
6. Mengidentifikasikan apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.

7. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah.
8. Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.
9. Menunjukkan peningkatan yang perlu dilakukan.
10. Mengungkapkan permasalahan yang terjadi.

F. PERBEDAAN PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK DAN SEKTOR BISNIS

Pengukuran kinerja pada organisasi bisnis (organisasi yang berorientasi laba) lebih mudah dilakukan dibandingkan dengan organisasi sektor publik (organisasi yang tidak berorirentasi laba). Pada organisasi bisnis, kinerja penyelengaranya dapat dilakukan dengan cara misalnya melihat tingkat laba yang berhasil diperolehnya. Apabila pengukurannya ingin ditingkatkan lagi, hal ini dapat dilihat dengan menilai berbagai hal lainnya seperti solvabilitas, rentabilitas, *return on investment* dan sebagainya. Pada organisasi sektor publik, pengukuran keberhasilannya lebih kompleks, karena hal-hal yang dapat diukur lebih beraneka ragam dan kadang-kadang bersifat abstrak sehingga pengukuran tidak dapat dilakukan hanya dengan menggunakan satu variabel saja. Misalnya kepuasan akan pelayanan sosial belum tergambar dengan memadai jika hanya diungkapkan dengan satu variabel saja, karena kepuasan akan pelayanan menyangkut banyak aspek.

Dengan kata lain tidaklah mudah melakukan pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik terutama yang *pure nonprofit* seperti pemerintah. Khusus untuk organisasi pemerintah, selama ini pengukuran keberhasilannya dalam menjalankan tugas pokok dan fungsinya sulit dilakukan secara objektif. Selama ini pengukuran kinerja suatu instansi pemerintah lebih ditekankan pada kemampuan instansi pemerintah tersebut dalam menyerap anggaran. Dengan kata lain, suatu instansi akan dinyatakan berhasil jika dapat menyerap 100% (seratus persen) anggaran pemerintah, meskipun hasil serta dampak yang dicapai dari pelaksanaan program tersebut masih berada jauh di bawah standar (ukuran mutu). Pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik menjadi sulit dan kompleks . Suatu sistem pengukuran kerja yang dapat memberikan informasi atas efektifitas dan efisiensi pencapaian kinerja suatu organisasi sektor publik sudah sangat mendesak untuk disusun.

G. PENGUKURAN KINERJA DAN PENINGKATAN KINERJA

Pengukuran kinerja bukanlah tujuan akhir melainkan merupakan alat agar dihasilkan manajemen yang lebih efisien dan terjadi peningkatan kinerja. Hasil dari pengukuran kinerja akan memberitahu kita apa yang telah terjadi, bukan mengapa hal itu terjadi atau apa yang harus dilakukan. Suatu organisasi harus menggunakan pengukuran kinerja secara efektif agar dapat mengidentifikasi strategi dan perubahan operasional apa yang dibutuhkan serta proses yang diperlukan dalam perubahan tersebut. Pengukuran kinerja menyediakan dasar bagi organisasi untuk menilai:

1. Bagaimana kemajuan atas sasaran yang telah ditetapkan;
2. Membantu dalam mengenali area-area kekuatan dan kelemahan;
3. Menentukan tindakan yang tepat untuk meningkatkan kinerja;
4. Menunjukkan bagaimana kegiatan mendukung tujuan organisasi;
5. Membantu dalam membuat keputusan-keputusan dengan langkah inisiatif;
6. Mengutamakan alokasi sumberdaya; dan
7. Meningkatkan produk-produk dan jasa-jasa kepada pelanggan.

H. PENGUKURAN KINERJA SEBAGAI SUBSISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN

Setiap organisasi akan melakukan serangkaian proses manajemen untuk mencapai tujuan yang hendak dicapai. Proses manajemen tersebut terdiri atas perencanaan (*planning*), pengorganisasian (*organizing*), penyusunan personalia (*staffing*), pengarahan (*leading*), dan pengawasan (*controlling*). Perencanaan adalah pemilihan atau penetapan tujuan-tujuan organisasi serta penentuan strategi, kebijaksanaan, proyek, program, prosedur, metode, sistem, anggaran, dan standar yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan. Pengorganisasian adalah perancangan suatu kelompok kerja, penentuan sumberdaya dan kegiatan, penugasan tanggung jawab, serta pendelegasian wewenang kepada setiap anggota organisasi. Penyusunan personalia adalah perekrutan, pelatihan, dan penempatan pegawai pada bidang yang sesuai dengan kompetensinya. Pengarahan merupakan penugasan para pegawai untuk melakukan aktivitas sebagaimana diinginkan organisasi. Pengawasan adalah segala aktivitas yang ditujukan untuk menjamin bahwa rencana telah dilakukan sebagaimana telah ditetapkan.

Proses manajemen di atas merupakan suatu kesatuan yang saling berhubungan antara proses satu dengan lainnya. Kelima proses utama manajemen di atas terjadi di berbagai tingkat dalam suatu organisasi dari tingkat manajemen puncak sampai dengan unit operasional terkecil. Sistem pengendalian manajemen merupakan sistem organisasi menyeluruh yang mencakup semua aspek operasional organisasi untuk membantu manajemen menjaga keseimbangan atas semua bagian dan mengoperasikan organisasi sebagai suatu kesatuan yang terkoordinasi. Jadi sebuah sistem pengendalian manajemen terdiri dari beberapa subsistem, namun masing-masing subsistem tersebut tetap terkoordinasi dan terintegrasi untuk memberikan informasi kepada manajemen tentang pencapaian tujuan. Organisasi memerlukan sistem pengendalian manajemen untuk memberikan jaminan dilaksanakannya strategi organisasi secara efektif dan efisien sehingga tujuan organisasi dapat dicapai.

Suatu sistem pengendalian formal terdiri dari struktur pengendalian manajemen dan proses pengendalian manajemen. Struktur pengendalian manajemen bentuk pusat pertanggungjawaban yang didesain pada unit organisasi tertentu. Pusat pertanggungjawaban adalah unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggung jawab terhadap aktivitas unit yang dipimpinnya. Proses pengendalian manajemen adalah aktivitas-aktivitas manajer yang secara umum meliputi penyusunan program (*programming*), penyusunan anggaran (*budgeting*), implementasi dan pengukuran, serta pelaporan dan analisis.

Tipe pengendalian manajemen dapat diklasifikasi menjadi tiga yaitu 1) pengendalian preventif, 2) pengendalian operasional, dan 3) pengendalian kinerja. Pengendalian preventif berkaitan dengan perumusan strategi dan perencanaan strategik yang dijabarkan dalam bentuk program-program. Pengendalian operasional berhubungan dengan pengawasan pelaksanaan program yang telah ditetapkan melalui anggaran. Sedangkan pengendalian kinerja terkait dengan evalusi kinerja berdasarkan tolok ukur kinerja yang telah ditetapkan.

1. Struktur Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian manajemen harus didukung dengan struktur organisasi yang baik. Struktur organisasi termanifestasi dalam bentuk struktur pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban adalah unit organisasi yang dipimpin oleh manajer

yang bertanggung jawab terhadap aktivitas pusat pertanggung-jawaban yang dipimpinnya.

Pada dasarnya terdapat empat jenis pusat pertanggungjawaban, yaitu 1) pusat biaya, 2) pusat pendapatan, 3) pusat laba, dan 4) pusat investasi. Pusat biaya merupakan pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai berdasarkan biaya yang dikeluarkan. Contoh pusat biaya adalah Dinas Sosial, Dinas Pekerjaan Umum. Pusat pendapatan adalah pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai berdasarkan pendapatan yang dihasilkan. Contoh pusat pendapatan adalah Dinas Pendapatan Daerah. Pusat laba merupakan pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan. Contoh pusat laba adalah BUMN, BUMD, objek pariwisata milik Pemda, bandara, pelabuhan, dan sebagainya. Pusat investasi adalah pusat pertanggungjawaban yang prestasi manajernya dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan dikaitkan dengan investasi yang ditanamkan. Contoh pusat investasi adalah Departemen Riset dan Pengembangan.

2. Hubungan antara Pusat Pertanggungjawaban dengan Pengendalian Anggaran

Organisasi sektor publik seperti pemerintah daerah dapat dianggap sebagai pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban besar ini dapat dipecah-pecah lagi menjadi pusat-pusat pertang-gungjawaban yang lebih kecil hingga pada level pelayanan atau program misalnya dinas-dinas atau subdinas-subdinas. Manajer pusat pertanggungjawaban sebagai *budget holder* memiliki tang-gung jawab untuk melaksanakan anggaran.

Pengendalian anggaran meliputi pengukuran terhadap output dan belanja yang riil dilakukan dibandingkan dengan anggaran. Adanya penyimpangan antara realisasi dengan anggaran tersebut kemudian dianalisis untuk diketahui penyebabnya dan siapa yang harus bertanggung jawab untuk selanjutnya segera dilakukan tin-dakan korektif. Pada organisasi sektor publik mekanisme ini perlu dilakukan sebagai salah satu cara pengendalian anggaran. Struktur pusat pertanggungjawaban hendaknya sejalan dengan program atau struktur aktivitas organisasi.

Anggaran sebagai alat untuk melaksankan strategi organisasi harus dipersiapkan dengan sebaik-baiknya agar tidak terjadi penyimpangan. Pusat pertanggungjawaban merupakan bagian yang paling kompeten untuk menyiapkan anggaran karena merekalah yang paling dekat dan berhubungan langsung dengan aktivitas pelayanan masyarakat. Pusat pertanggungjawaban dapat berfungsi sebagai jembatan untuk dilakukannya *bottom-up budgeting* atau *participative budgeting*. Proses penyiapan dan pengendalian harus menjadi fokus perhatian manajer pusat pertanggungjawaban.

3. Proses Pengendalian Manajemen

Proses pengendalian manajemen pada organisasi sektor publik dapat dilakukan dengan saluran komunikasi formal maupun informal. Saluran komunikasi formal mencakup aktivitas formal organisasi yang meliputi 1) perumusan strategi, 2) perencanaan strategik, 3) penganggaran, 4) pelaksanaan anggaran, dan 5) evaluasi kinerja.

Perumusan strategi merupakan proses penentuan visi, misi, tujuan, sasaran, target dan kebijakan serta strategi organisasi. Perumusan strategi merupakan tugas dan tanggung jawab manajemen puncak. Dalam perumusan strategi ini menghasilkan strategi global atau disebut dengan *corporate level strategy*. Salah satu metode penentuan strategi adalah dengan analisis SWOT.

Perencanaan strategik adalah proses penentuan program-program, aktivitas atau proyek yang akan dilakukan oleh suatu organisasi dan penentuan jumlah alokasi sumberdaya yang akan dibutuhkan. Hasil dari perencanaan strategi adalah rencana-rencana strategik (*strategic plans*). Perencanaan strategik ini sangat bermanfaat bagi sebuah organisasi, antara lain: 1) memfasilitasi terciptanya anggaran yang efektif, 2) untuk memfokuskan manajer pada pelaksanaan strategi yang telah ditetapkan, 3) memfasilitasi dilakukannya alokasi sumberdaya yang efektif dan efisien, 4) sebagai rerangka pelaksanaan tindakan jangka pendek, 5) sarana bagi manajemen untuk memahami strategi organisasi secara lebih jelas, dan 6) sebagai alat untuk memperkecil rentang alternatif strategi.

Selanjutnya adalah tahap penganggaran. Tahap ini dalam proses pengendalian manajemen sektor publik merupakan tahap yang dominan. Proses penganggaran ini memiliki karakteristik yang

agak berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta. Perbedaan tersebut terutama adalah adanya pengaruh politik dalam proses penganggaran.

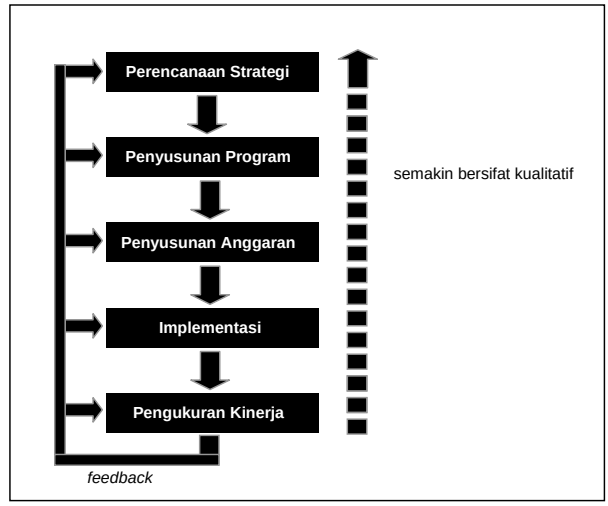
Penilaian kinerja merupakan tahap akhir dari proses pengendalian manajemen. Penilaian kinerja merupakan bagian dari proses pengendalian manajemen yang dapat digunakan sebagai alat pengendalian yaitu dengan cara menciptakan mekanisme *reward* dan *punishment*. Pemberian *reward* dapat berupa finansial dan nonfinansial.

I. SISTEM PENGUKURAN KINERJA

Sistem pengukuran kinerja merupakan suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan nonfinansial. Sistem pengukuran kinerja komprehensif dirancang untuk bisa memberikan manfaat jangka panjang (*sustainable*). Sebelum proses pengukuran kinerja dilakukan, berbagai aktivitas manajemen strategi harus sudah didesain dan dilaksanakan, yaitu perencanaan strategi, penyusunan program, penyusunan anggaran, dan implementasi. Dalam suatu sistem manajemen strategi, pengukuran kinerja berfungsi sebagai alat penilai apakah strategi yang sudah ditetapkan telah berhasil dicapai. Dari hasil pengukuran kinerja dilakukan *feedback* sehingga tercipta sistem pengukuran kinerja yang mampu memperbaiki kinerja organisasi secara berkelanjutan (*continuous improvement*). Gambar 8.2. berikut menggambarkan sistem pengukuran kinerja komprehensif.

Berdasarkan *feedback* (umpan balik) hasil pengukuran kinerja, manajemen bisa memperbaiki kinerja pada periode berikutnya, baik dalam perencanaan maupun implementasi.

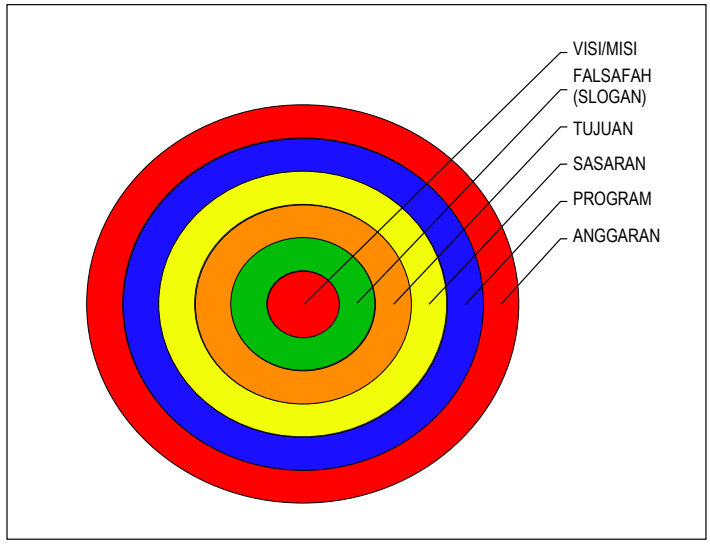
Aktivitas-aktivitas manajemen sebelum pengukuran kinerja ini, yaitu mulai dari perencanaan strategi, penyusunan program, sampai pada penyusunan anggaran cenderung bersifat kuantitatif dan sebaliknya bersifat kualitatif. Suatu objek yang bersifat kuantitatif (dapat dikuantifikasi) akan memudahkan manajemen untuk mengatur dan selanjutnya semakin mudah untuk dicapai karena terukur. Sebaliknya jika suatu objek bersifat kualitatif dan bahkan abstrak akan menyulitkan manajemen untuk bisa mengendalikannya dan sulit diukur ketercapaiannya. Dengan demikian,



Gambar 8.2.
Sistem Pengukuran Kinerja Komprehensif

pengukuran kinerja terhadap ketercapaian anggaran lebih mudah daripada mengukur ketercapaian program. Sedangkan mengukur ketercapaian program lebih mudah daripada mengukur ketercapaian strategi, demikian seterusnya sebagaimana diilustrasikan pada Gambar 8.3.

Sistem pengukuran kinerja komprehensif merupakan sistem penilaian ketercapaian tujuan organisasi sehingga pendesainannya hendaknya dilakukan sejak penentuan tujuan. Antara kegiatan satu dengan kegiatan lainnya dalam sistem pengukuran kinerja komprehensif di atas adalah saling terkait (koheren). Dalam praktek sektor bisnis sering dijumpai adanya perencanaan jangka panjang yang tidak terkait dengan perencanaan jangka pendek. Anggaran tahunan sering disusun tanpa berlandaskan pada program-program yang telah ditetapkan. Dengan demikian, proses pengukuran kinerja organisasi menjadi tidak terarah karena aktivitas manajemen strategi yang mendahuluinya terpisah-pisah satu sama lain. Pedoman pengukuran kinerja yang tidak fokus juga menyebabkan kinerja yang dihasilkan organisasi bersifat semu (*artificial performance*). Kinerja yang dihasilkan bukan merupakan kinerja sesungguhnya dari organisasi.



Gambar 8.3.
Sifat Keterukuran Perencanaan

1. Perencanaan Strategis

Perencanaan strategis adalah proses sistematik yang ditujukan untuk menghasilkan tindakan dan keputusan-keputusan mendasar sebagai pedoman dan panduan organisasi dalam menjawab pertanyaan apa yang harus dilakukan dan mengapa melakukan aktivitas tertentu. Secara lebih eksplisit dapat dikatakan bahwa perencanaan strategi merupakan proses penentuan tujuan organisasi dan strategi untuk mencapainya dengan memperhatikan lingkungan internal dan eksternal.

Proses perencanaan strategis ini membutuhkan informasi yang kompleks, luas, dan komprehensif dengan lebih menekankan pada implikasi-implikasi dimasa datang. Informasi yang handal baik berasal dari internal maupun eksternal akan membantu organisasi merumuskan perencanaan strategi secara tepat sehingga perencanaan strategi ini benar-benar berfungsi sebagai pedoman dan panduan organisasi. Perencanaan strategi yang baik (jelas dan terarah) sangat bermanfaat bagi organisasi dalam memfasilitasi komunikasi dan partisipasi, mengakomodasi berbagai perbedaan kepentingan, dan pengambilan keputusan analitis.

Menurut Bryson (1995) terdapat 10 tahap dalam proses perencanaan strategis, yaitu:

a. Menginisiasi dan menyetujui suatu proses perencanaan strategis.
b. Mengidentifikasi kewajiban-kewajiban organisasional.
c. Menjelaskan nilai-nilai dan misi organisasi.
d. Menilai lingkungan internal dan eksternal organisasi untuk mengidentifikasi kekuatan, kelemahan, peluang, dan ancaman.
e. Mengidentifikasi isu-isu strategis yang dihadapi organisasi.
f. Merumuskan strategi untuk me-*manage* isu-isu ini.
g. Me-*review* dan menetapkan rencana-rencana atau rencana strategis.
h. Menetapkan suatu visi organisasi yang efektif.
i. Mengembangkan suatu proses implementasi yang efektif.
j. Menilai kembali strategi-strategi dan proses perencanaan strategis.

Perencanaan strategis berkaitan dengan perencanaan jangka panjang organisasi. Pada umumnya perencanaan strategis menghasilkan dan merumuskan visi, misi, falsafah yang diterjemahkan lebih lanjut dalam kebijakan, tujuan, sasaran, dan strategi. Visi merupakan gambaran umum tentang masa depan yang diyakini oleh semua anggota organisasi. Misi merupakan pernyataan terhadap bidang atau kegiatan terbaik yang mampu dilakukan organisasi.

Falsafah adalah nilai-nilai etis yang ditanamkan di organisasi untuk membentuk perilaku pegawai dan organisasi dan membentuk budaya organisasi. Falsafah ini sering diwujudkan dalam bentuk slogan atau jargon-jargon. Contoh falsafah adalah “Menjadi abdi negara dan abdi masyarakat dengan mementingkan kepentingan negara dan rakyat di atas kepentingan pribadi dan golongan”. Berdasarkan falsafah ini dibentuk suatu slogan yang berbunyi “Mengutamakan pelayanan terhadap masyarakat”.

Kebijakan adalah pedoman untuk melaksanakan falsafah organisasi. Kebijakan ini ditetapkan dengan mendasarkan pada falsafah yang sudah ditetapkan. Jadi seandainya falsafah organisasi adalah mengutamakan pelayanan masyarakat sebagaimana di atas maka kebijakan adalah aturan-aturan atau ketentuan-ketentuan tentang bagaimana pegawai harus melayani masyarakat, bagaimana

pegawai harus bersikap, bagaimana pegawai harus disiplin, dan sebagainya.

Tujuan adalah pernyataan tentang apa yang ingin dicapai oleh suatu organisasi dan dinyatakan secara eksplisit dan ukuran waktu pencapaiannya misalnya 5 tahun. Tujuan ini merupakan terjemahan dari visi dan misi yang sudah ditetapkan sehingga harus terkait (*koheren*). Tujuan ini tidak harus dinyatakan dalam bentuk kuantitatif akan tetapi harus dapat menunjukkan suatu kondisi yang ingin dicapai dimasa datang. Contoh tujuan BPKP adalah meningkatkan manajemen pemerintahan yang baik, meningkatkan pelayanan prima instansi pemerintah kepada masyarakat dengan biaya yang wajar, meningkatkan akuntabilitas publik pemerintah, meningkatkan aparatur pemerintah yang bersih dan bebas dari KKN, meningkatkan iklim yang mencegah korupsi, meningkatkan sinergi pengawasan, meningkatkan kualitas sistem pengawasan yang baik.

Sasaran adalah tujuan organisasi yang dinyatakan secara lebih eksplisit, selain diikuti ukuran waktu juga dijelaskan cara mengukur ketercapaiannya. Jadi sasaran ini dinyatakan dalam bentuk kuantitatif dengan jangka waktu pencapaian yang jelas misalnya 1 tahun atau 1 semester. Contoh sasaran suatu Dinas Pengairan adalah pendapatan petani meningkat minimal 15% dalam setahun, produktivitas panen padi meningkat minimal 80% dalam 1 tahun, dan sebagainya.

Strategi adalah cara untuk mencapai sasaran dan tujuan organisasi. Strategi ini berkaitan dengan teknik-teknik atau metode yang efektif untuk bisa mencapai sasaran dan tujuan organisasi sehingga bisa terpenuhi sebagaimana direncanakan. Contoh suatu strategi Dinas Pengairan misalnya melakukan rehabilitasi dan pembangunan sumur pompa serta meningkatkan jaringan irigasi di sejumlah wilayah tertentu.

2. Penyusunan Program

Penyusunan program (*programming*) adalah proses pembuatan keputusan mengenai program-program yang akan dilaksanakan organisasi dan taksiran jumlah sumber-sumber yang akan dialokasikan untuk setiap program tersebut. Program sendiri merupakan kegiatan pokok yang akan dilaksanakan organisasi untuk melaksa-

nakan strategi yang telah ditetapkan dalam perencanaan strategi. Penyusunan program ini pada umumnya mencakup rencana kegiatan jangka panjang misalnya 5 atau 10 tahun dan sering berhubungan dengan proyek-proyek tertentu sehingga sering juga disebut sebagai perencanaan proyek. Penyusunan program meliputi tiga kegiatan utama, yaitu:

a. Analisis usulan program baru.
b. Penelaahan program yang sedang berjalan.
c. Penyusunan sistem koordinasi program secara terpisah.

a. Analisis Usulan Program Baru

Organisasi menampung usulan program dari berbagai unit kerja yang ada dan selanjutnya menganalisis untuk menentukan program-program yang sesuai dengan tujuan, sasaran, dan strategi organisasi. Dilihat dari sifatnya, usulan program dapat diklasifikasikan menjadi dua yaitu program yang bersifat reaktif dan yang bersifat proaktif. Usulan program baru yang bersifat reaktif dilakukan karena organisasi merespons tantangan yang harus dihadapi, misalnya perkembangan teknologi, krisis moneter, regulasi baru, dan sebagainya. Gagasan program ini tidak diusulkan suatu unit kerja jika tidak "dipaksa" oleh kondisi tertentu yang tidak bisa dihindarkan (*unavoidable*). Lain halnya dengan usulan program yang bersifat proaktif di mana organisasi secara aktif merancang berbagai peluang dan berpikir kritis penuh antisipatif terhadap perubahan yang terjadi dimasa datang. Contoh usulan yang bersifat proaktif ini adalah program pencegahan musibah banjir, program penanggulangan penyakit menular, program pemberantasan buta huruf, dan sebagainya.

Suatu usulan program baru membutuhkan asumsi-asumsi tertentu karena kondisi masa datang mengandung ketidakpastian (*uncertainty*). Asumsi-asumsi ini ditetapkan berdasarkan lingkungan yang dihadapi organisasi saat ini dan prakiraan dimasa datang, misalnya tingkat inflasi, tingkat bunga, kurs mata uang, trend pertumbuhan Gross National Product (GNP), indeks harga konsumen, regulasi, perkembangan teknologi baru dan sebagainya.

Usulan program yang diusulkan oleh semua elemen organisasi baik oleh pimpinan organisasi maupun unit-unit kerja

organisasi akan diuji kelayakannya. Beberapa pertimbangan kelayakan suatu usulan program antara lain analisis biaya-manfaat, analisis biaya-keefektivan. Analisis biaya-manfaat (*benefit-cost analysis*) mengidentifikasi apakah biaya yang dikeluarkan untuk implementasi program lebih besar atau lebih kecil dibandingkan dengan manfaat program itu sendiri. Program dianggap layak jika bisa memberikan manfaat yang lebih besar daripada biayanya. Analisis biaya-keefektivan (*cost-effectiveness analysis*) mengidentifikasi perbandingan biaya dengan pencapaian tujuan organisasi.

b. Penelaahan Program yang Sedang Berjalan

Penelaahan program yang sedang berjalan (*Ongoing Program Review*) adalah *review* secara kontinu terhadap program yang sedang berjalan untuk menjamin bahwa program-program tersebut masih relevan dengan perubahan lingkungan yang dihadapi organisasi dan tindakan yang tepat sudah diambil sebagai respons atas perubahan tersebut. Hal ini sebagai konsekuensi suatu rencana yang tidak bisa memprakiraan secara tepat kondisi masa datang. Berbagai penyesuaian mungkin dilakukan terhadap program-program yang usang dan tidak relevan serta asumsi yang secara material telah berubah.

Dasar untuk menelaah program yang sedang berjalan ini antara lain *incremental review* dan *zero based review*. *Incremental review* merupakan pendekatan tradisional yang menelaah program berjalan berdasarkan program dan anggaran tahun sebelumnya untuk membuat penyesuaian-penyesuaian program yaitu dengan menambah atau mengurangi sebagaimana asumsi yang berubah. *Incremental review* ini tidak menganalisis secara mendalam terhadap aspek *outcome* (hasil) program tetapi lebih menekankan pada aspek input (pembiayaan).

Zero based review menganalisis kekesesuaian program berjalan dengan didasarkan pada kondisi mula-mula (basis nol) pada saat dilakukan *review* program dan tidak semata-mata berdasar pada program atau anggaran periode sebelumnya. Jadi dalam telaah program berjalan ini, *zero based review* mungkin menambah, mengurangi, menghapus, atau memunculkan program baru dan tidak harus menambah atau mengurangi input

dengan program tetap sebagaimana *incremental review*. *Zero based review* juga menelaah program unit kerja atau pusat pertanggungjawaban yang antara input dan outputnya tidak bisa dibandingkan secara langsung atau dikenal dengan istilah pusat biaya kebijakan (*discretionary cost centers*).

Teknik untuk menelaah program antara lain program *evaluation and review technique* (PERT) dan *critical path method* (CPM). PERT dan CPM dilakukan dengan membagi atau memecah program menjadi tugas-tugas atau kegiatan individual yang lebih kecil dan selanjutnya menyusun suatu jaringan atau jalur kerja yang logis sehingga jangka waktu dan biaya realisasi program bias dianalisis untuk bisa ditemukan waktu dan biaya seminim mungkin. Kedua teknik ini juga bermanfaat untuk dasar penentuan kapan dan berapa alokasi sumberdaya yang efisien dan efektif untuk keperluan program.

Karakteristik program yang disyaratkan PERT dan CPM antara lain:

1. Program dibagi ke dalam kegiatan-kegiatan yang tepat sehingga dapat ditentukan kegiatan mana yang harus didahulukan, kapan kegiatan tersebut dimulai, berapa biaya atas kegiatan tersebut, tanda selesainya kegiatan tersebut.
2. Kegiatan dapat dimulai dan diselesaikan secara independen satu sama lain.
3. Semua kegiatan dapat digolongkan menjadi dua yaitu kegiatan yang harus dilakukan secara bersama-sama dan kegiatan yang harus dilakukan berurutan. Dengan demikian program tersebut dapat disusun dalam bentuk suatu jalur urutan.

c. Penyusunan Sistem Pengkoordinasian Program Formal

Berbagai program yang disusun bagian-bagian organisasi (unit-unit kerja) bias saling berhubungan dan *overlapping* (tumpang tindih). Untuk tercapainya sinergi dan keharmonisan antarprogram unit kerja diperlukan sistem pengkoordinasian program formal yang ditetapkan setelah pembuatan keputusan atas usulan program dan *review* program berjalan. Sistem pengkoordinasian program formal ini sangat bermanfaat untuk dasar penyusunan

anggaran karena adanya keseimbangan rencana kegiatan secara komprehensif antarbagian. Anggaran induk (*master budget*) yang terdiri atas anggaran operasi, anggaran kas, dan anggaran pengeluaran modal untuk setiap bagian organisasi diproyeksikan dengan berdasarkan pada sistem pengkoordinasian program ini.

Dalam sistem pengkoordinasian program formal ini ditetapkan asumsi-asumsi, pedoman penilaian ketercapaian, dan berbagai kebijakan organisasi sebagai dasar implementasi dan pengukuran keberhasilan program. Selanjutnya program-program ini diklasifikasi berdasarkan bidang atau aspek-aspek pokok. Misalnya program pembangunan suatu pemerintah daerah diklasifikasi antara lain Program Pembenahan Penyelenggaraan Pemerintahan, Program Pembenahan Pendidikan dan Kesehatan, Program Pembenahan Ekonomi, Pembenahan Bidang Agama, Sosial dan Budaya, Program Pembenahan Keamanan dan Ketertiban, Hukum dan Politik, Program Pembenahan Penataan Wilayah dan Lingkungan.

Pelaksanaan dan pengendalian program berpedoman pada sistem pengkoordinasian program formal ini. Jadi selain sebagai dasar penyusunan anggaran, sistem pengkoordinasian program formal juga menjadi pedoman pengukuran keberhasilan program. Pengukuran kinerja tidak bisa dilaksanakan tanpa ada program-program formal yang memuat berbagai asumsi, pedoman, dan kebijakan organisasi. Dengan demikian, sebisa mungkin suatu program formal ditetapkan juga indikator penilaian keberhasilannya meskipun bersifat kualitatif. Berikut ilustrasi contoh sistem pengkoordinasian program pembangunan formal suatu Pemerintah Daerah:

1. Pembenahan Penyelenggaraan Pemerintahan

KONDISI YANG DIHARAPKAN	PROGRAM	INDIKATOR
Meningkatnya kualitas dan moralitas aparatur Pemerintah Daerah sehingga bisa meningkatkan pelayanannya kepada masyarakat.	Analisis formasi jabatan dan penyusunan data eselon dan keadaan pegawai serta pembinaan dan peningkatan mutu aparatur di seluruh bidang/sektor.	Jumlah keluhan masyarakat terhadap kinerja dan pelayanan aparat menurun.

Meningkatnya kinerja, produktivitas, efektivitas dan efisiensi Pemda.	Peningkatan efektivitas dan efisiensi Pengelolaan Keuangan Daerah dan Pelaksanaan Pengawasan/ Kontrol atas penggunaan anggaran Daerah.	Kenaikan produktivitas, efektivitas dan efisiensi kinerja Pemda dan meningkatnya PAD.
Tersedianya sistem data base yang mampu menghimpun dan mengelola data dan informasi yang akurat, representatif dan aktual untuk mendukung proses pembangunan menyeluruh dan berkelanjutan.	Pembangunan sistem data base terpadu (manajemen sistem informasi).	Terbangunnya sistem data base terpadu.

2. Pembenahan Pendidikan

KONDISI YANG DIHARAPKAN	PROGRAM	INDIKATOR
Meningkatnya pembinaan dan pengawasan dalam rangka pengelolaan dan pelayanan serta pemberdayaan lembaga pendidikan formal dan nonformal, baik negeri maupun swasta, sebagai pusat pembudayaan nilai, sikap dan kemampuan masyarakat dengan dukungan sarana dan prasarana yang memadai (tingkat TK hingga perguruan tinggi).	Pembinaan Pendidikan Dasar, Pendidikan Menengah dan Pendidikan Tinggi.	Angka Partisipasi Kasar (APK) dan Angka Partisipasi Murni (APM) untuk SD, SLTP, dan SLTA membaik setiap tahun.
Meningkatnya kesempatan memperoleh pendidikan yang layak bagi seluruh masyarakat serta berkurangnya angka putus sekolah untuk meningkatkan kualitas sumberdaya manusia dan masyarakat.	Penyelamatan siswa dari ancaman putus sekolah dan program bea siswa kader/ siswa unggulan.	Indeks Angka Melek Huruf (AMH) menjadi 95 pada tahun 2005.
Adanya pembinaan dan meningkatnya pengawasan terhadap lembaga pendidikan, kursus, pelatihan dan sejenisnya agar lebih berkualitas dan mampu melayani kebutuhan masyarakat.	Pembinaan Organisasi dan Manajemen Sekolah dan Pendidikan Luar Sekolah	Indeks Pendidikan menjadi 80 pada tahun 2005

Terbinanya siswa unggulan dan kader masyarakat dari setiap desa/kelurahan sesuai dengan potensi dan kebutuhan daerahnya melalui pelatihan, kursus, pemberian beasiswa, dan sejenisnya.	Pembinaan dan Pengembangan Pemuda serta Pelatihan dan peningkatan keterampilan tenaga kerja.	Tersedianya lembaga-lembaga pendidikan kursus yang memadai.

3. Pembenahan Bidang Kesehatan

KONDISI YANG DIHARAPKAN	PROGRAM	INDIKATOR
Meningkatnya pelayanan kesehatan yang bermutu secara adil dan merata melalui upaya promotif dan preventif yang didukung oleh upaya kuratif dan rehabilitatif.	Penyuluhan dan Pelayanan Kesehatan Masyarakat.	Indeks Mutu Hidup (IMH) menjadi 77 pada tahun 2005.
Meningkatnya upaya kesehatan yang didukung oleh penerapan berbagai kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi serta penerapan nilai-nilai moral dan etika, melalui tenaga kesehatan yang profesional sesuai standar kompetensi bagi tenaga kesehatan, akreditasi dan legislasi serta kegiatan meningkatkan kualitas lainnya.	Peningkatan Sarana dan Prasarana Kesehatan.	Angka Harapan Hidup (AHH) menjadi 63 pada tahun 2005.
Semakin mantapnya kemandirian masyarakat dalam hidup sehat dengan menggalang peran serta masyarakat yang seluas-luasnya termasuk dalam pembiayaan kesehatan (konsep Jaminan Pemeliharaan Kesehatan Masyarakat /JPKM).	Pemberdayaan masyarakat terhadap penyehatan lingkungan dan pemukiman Desa-desa Kawasan Industri.	Lingkungan Pemukiman menjadi semakin bersih dan sehat.
Meningkatnya upaya perbaikan gizi, pencegahan penyakit menular, meningkatnya perilaku hidup sehat, kesehatan lingkungan, kesehatan keluarga, kesehatan reproduksi dan keluarga berencana serta kesehatan/keselamatan kerja.	Peningkatan pelayanan PUSKESMAS, Penanganan dan Pemberantasan Penyakit Menular, dan Penanggulangan dan Peningkatan Gizi.	Angka Kematian Bayi (AKB) menurun menjadi 75/1000 pada tahun 2005 serta menurunnya jumlah penderita penyakit menular.

4. Pembenahan Bidang Ekonomi

KONDISI YANG DIHARAPKAN	PROGRAM	INDIKATOR
Pulihnya dampak pasca krisis ekonomi melalui pengembangan perekonomian daerah yang berorientasi global dan penerapan kemajuan iptek berdasarkan keunggulan komparatif dan kompetitif sesuai kompetensi dan produk unggulan daerah (perwilayahan) di sektor-sektor potensial.	Pemulihan Ekonomi Masyarakat melalui Peningkatan Kesempatan dan Keterampilan Kerja bagi Masyarakat dan Tenaga Kerja.	PDRB (harga konstan) menjadi Rp5,8 triliun pada tahun 2005.
Meningkatnya pendapatan dan daya beli masyarakat, khususnya melalui pengembangan usaha di bidang jasa dan perdagangan, agribisnis dan agro-industri, pariwisata, industri, agroindustri, pertanian dalam arti luas (termasuk perikanan, peternakan, kehutanan, dan kelautan), dan lain-lain.	Peningkatan Investasi melalui Penggalian dan Pembinaan Kemitraan antara stakeholders untuk pengembangan kegiatan pembangunan dan ekonomi.	Indeks tingkat daya beli masyarakat menjadi 45 pada tahun 2005

Sumber: Propeda Kab. Serang dimodifikasi.

5. Penyusunan Anggaran

Apabila penyusunan program sudah dilaksanakan dan dirumuskan dalam suatu sistem formal yang komprehensif maka program-program ini selanjutnya digunakan sebagai acuan dalam penyusunan anggaran. Anggaran merupakan rencana keuangan masa datang yang mencakup harapan manajemen terhadap pendapatan, biaya, dan transaksi keuangan lain dalam masa satu tahun. Dalam konteks anggaran organisasi sektor publik, anggaran ini mencakup rencana-rencana tentang:

a. Berapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja)?
b. Berapa banyak dan bagaimana cara memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (pendapatan)?

Tahap penyusunan anggaran ini merupakan tahap yang sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja justru bisa menggagalkan program-program yang telah disusun sebelumnya. Sering dijumpai dalam praktek, penyusunan anggaran ini seolah-olah merupakan bagian yang terpisah dengan

perumusan dan perencanaan strategik sehingga keberhasilan penerapan anggaran tidak sejalan dengan keberhasilan program dan tujuan organisasi. Penganggaran seperti ini tidak bisa menghasilkan anggaran yang efektif sebagai alat manajemen untuk menjembatani pencapaian tujuan organisasi. Anggaran sektor publik yang efektif harus mencakup aspek perencanaan, pengendalian, dan aspek akuntabilitas publik.

6. Peran Pengukuran Kinerja

Jika organisasi sudah merumuskan dan menetapkan perencanaan strategi, program, dan juga anggaran maka tahap selanjutnya tentunya adalah implementasi. Untuk menilai ketercapaian implementasi tersebut dibutuhkan sistem pengukuran kinerja yang bisa membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi baik melalui alat ukur finansial maupun nonfinansial. Hasil pengukuran kinerja dijadikan umpan balik (*feedback*) untuk tahun berikutnya baik dalam perencanaan maupun implemensai. Jadi pengukuran kinerja ini dimaksudkan untuk memperbaiki kinerja pemerintah, dasar pengalokasian sumberdaya dan pembuatan keputusan, dan untuk mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan.

J. CRITICAL SUCCESS FACTORS (CSF)

Critical Success Factors (faktor keberhasilan utama) adalah suatu area yang mengindikasikan kesuksesan kinerja unit kerja organisasi. Area CSF ini menggambarkan preferensi manajerial dengan memperhatikan variabel-variabel kunci finansial dan nonfinansial pada kondisi waktu tertentu. Suatu CSF dapat digunakan sebagai indikator kinerja atau masukan dalam menetapkan indikator kinerja.

Identifikasi terhadap CSF dapat dilakukan terhadap berbagai faktor misalnya, potensi yang dimiliki organisasi, kesempatan, keunggulan, tantangan, kapasitas sumberdaya, dana, sarana-prasarana, regulasi atau kebijakan organisasi, dan sebagainya. Untuk memperoleh CSF yang tepat dan relevan, CSF harus secara konsisten mengikuti perubahan yang terjadi dalam organisasi. Setiap organisasi mempunyai CSF yang berbeda-beda karena sangat tergantung pada unsur-unsur apa dari orga-

nisasi tersebut yang dapat menentukan keberhasilan atau kegagalan dalam pencapaian tujuan.

Contoh CSF penyelenggaraan pemerintahan daerah, misalnya Aspek Kesejahteraan Masyarakat, meliputi:

a. Kesejahteraan dan pemerataan ekonomi.
b. Kesejahteraan sosial.
c. Seni budaya dan olahraga.

K. KEY PERFORMANCE INDICATOR (KPI)

Key performance indicator (KPI) adalah sekumpulan indikator yang dapat dianggap sebagai ukuran kinerja kunci baik yang bersifat finansial maupun nonfinansial untuk melaksanakan operasi dan kinerja satuan kerja (entitas). Indikator ini dapat digunakan oleh manajer untuk mendeteksi dan memonitor capain kinerja (Moh. Mahsun, 2006: 80).

Key performance indicator (KPI) yang baik perlu memenuhi unsur-unsur sebagai berikut (Darmin, 2008):

1. Dapat menjadi sarana perusahaan mengkomunikasikan strategi *(ability of the organization to communicate their strategy for measures)*.
2. Terkait secara langsung dengan strategi yang dipilih perusahaan *(the selected measure adequately focuses on the strategic issue)*.
3. Indikator tersebut bersifat kuantifitatif, memiliki formula tertentu dalam penghitungannya *(quantifiable, can be evaluated objectively)*.
4. Indikator tersebut dapat dihitung *(the measures are quantifiable, reliabled and repeatable)*.
5. Frekuensi pemutakhirannya bermanfaat *(the frequency of updates are meaningfull)*.
6. Penetapan target untuk perbaikan dapat dilakukan *(meaningful targets for improvement are established)*.
7. Kemungkinan pembandingan dengan perusahaan lain dapat dilakukan *(external benchmarking is feasible and/or desirable)*.
8. Pengukurannya masih valid *(validity of measures – not old unvalid measures)*.
9. Data dan sumberdaya tersedia *(availability of data and resources)*.

10. Biaya pengukurannya tidak melebihi manfaatnya *(cost of measures not more than benefit of measures).*

Contoh *Key performance indicator (KPI)* penyelenggaraan pemerintahan daerah, misalnya Aspek Kesejahteraan Masyarakat antara lain:

1. Pertumbuhan ekonomi.
2. Laju inflasi.
3. Pendapatan per kapita.
4. Ketimpangan kemakmuran.
5. Pemerataan pendapatan.
6. Ketimpangan regional.
7. Angka melek huruf.
8. Angka usia harapan hidup.

L. AKUNTABILITAS KINERJA

Dalam pengertian yang sempit akuntabilitas dapat dipahami sebagai bentuk pertanggungjawaban yang mengacu pada kepada siapa organisasi (atau pekerja individu) bertanggung jawab dan untuk apa organisasi (pekerja individu) bertanggung jawab?. Dalam pengertian luas, akuntabilitas dapat dipahami sebagai kewajiban pihak pemegang amanah *(agent)* untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah *(principal)* yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Makna akuntabilitas ini merupakan konsep filosofis inti dalam manajemen sektor publik.

Dalam konteks organisasi pemerintah, sering ada istilah akuntabilitas publik yang berarti pemberian informasi dan disclosure atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut. Pemerintah, baik pusat maupun daerah, harus bisa menjadi subjek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik.

Akuntabilitas berhubungan terutama dengan mekanisme supervisi, pelaporan, dan pertanggungjawaban kepada otoritas yang lebih tinggi dalam sebuah rantai komando formal. Pada era desentralisasi dan otonomi daerah, para manajer publik diharapkan bisa melakukan transformasi dari sebuah peran ketaatan pasif menjadi seorang yang ber-

partisipasi aktif dalam penyusunan standar akuntabilitas yang sesuai dengan keinginan dan harapan publik. Oleh karena itu, makna akuntabilitas menjadi lebih luas dari sekedar proses formal dan saluran untuk pelaporan kepada otoritas yang lebih tinggi.

Akuntabilitas harus merujuk kepada sebuah spektrum yang luas dengan standar kinerja yang bertumpu pada harapan publik sehingga dapat digunakan untuk menilai kinerja, responsivitas, dan juga moralitas dari para pengemban amanah publik. Konsepsi akuntabilitas dalam arti luas ini menyadarkan kita bahwa pejabat pemerintah tidak hanya bertanggung jawab kepada otoritas yang lebih tinggi dalam rantai komando institusional, tetapi juga bertanggung jawab kepada masyarakat umum, lembaga swadaya masyarakat, media massa, dan banyak stakeholders lain. Jadi, penerapan akuntabilitas ini, di samping berhubungan dengan penggunaan kebijakan administratif yang sehat dan legal, juga harus bisa meningkatkan kepercayaan masyarakat atas bentuk akuntabilitas formal yang ditetapkan.

Akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu (1) akuntabilitas vertikal dan (2) akuntabilitas horisontal. Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR. Pertanggungjawaban horizontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

M. IKHTISAR

Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. Sedangkan pengukuran kinerja (*performance measurement*) adalah suatu proses penilaian kemajuan pekerjaan terhadap tujuan dan sasaran yang telah ditentukan sebelumnya, termasuk informasi atas: efisiensi penggunaan sumberdaya dalam menghasilkan barang dan jasa; kualitas barang dan jasa (seberapa baik barang dan jasa diserahkan kepada pelanggan dan sampai seberapa jauh pelanggan terpuaskan); hasil kegiatan dibandingkan dengan maksud yang diinginkan; dan efektivitas tindakan dalam mencapai tujuan.

Elemen pokok suatu pengukuran kinerja antara lain (1) menetapkan tujuan, sasaran, dan strategi organisasi, (2) merumuskan indikator dan ukuran kinerja, (3) mengukur tingkat ketercapaian tujuan dan sasaran-sasaran organisasi dan (4) evaluasi kinerja. Pengukuran kinerja organisasi sektor publik meliputi aspek-aspek antara lain: (1) kelompok masukan (input); (2) kelompok proses (*process*); (3) kelompok keluaran (*output*); (4) kelompok hasil (*outcome*); (5) kelompok manfaat (*benefit*); (6) kelompok dampak (*impact*).

Pengukuran kinerja bukanlah tujuan akhir melainkan merupakan alat agar dihasilkan manajemen yang lebih efisien dan terjadi peningkatan kinerja. Sistem pengukuran kinerja merupakan suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan nonfinansial. Sistem pengukuran kinerja komprehensif dirancang untuk bisa memberikan manfaat jangka panjang (*sustainable*).

Sebelum proses pengukuran kinerja dilakukan, berbagai aktivitas manajemen strategi harus sudah didesain dan dilaksanakan, yaitu perencanaan strategi, penyusunan program, penyusunan anggaran, dan implementasi. Untuk menilai ketercapaian implementasi tersebut dibutuhkan sistem pengukuran kinerja yang bisa membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi baik melalui alat ukur finansial maupun nonfinansial.

N. PERTANYAAN

1. Apa yang dimaksud dengan kinerja dan pengukuran kinerja?
2. Sebutkan dan jelaskan berbagai elemen pokok pengukuran kinerja!
3. Sebutkan dan jelaskan berbagai aspek pengukuran kinerja organisasi sektor publik!
4. Apa saja manfaat dilakukan pengukuran kinerja organisasi sektor publik?
5. Jelaskan fokus pengukuran kinerja organisasi sektor publik!
6. Jelaskan perbedaan pengukuran kinerja organisasi sektor publik dengan sektor bisnis komersial (swasta)!

7. Jelaskan maksud pengukuran kinerja sebagai subsistem pengendalian manajemen!
8. Mengapa tanpa ada tujuan yang jelas, pengukuran kinerja tidak bisa dilakukan, jelaskan jawaban Anda!
9. Apa pentingnya merumuskan indikator kinerja dalam rangka pengukuran kinerja sektor publik?
10. Bagaimana menurut Anda jika sektor publik diukur kinerjanya hanya berdasarkan tingkat surplus keuangan yang dicapai dalam setiap periodenya, jelaskan jawaban Anda!

BAB 9

SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT

A. PENGERTIAN SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT (SAPP)

Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) adalah sistem terpadu yang menggabungkan prosedur manual dengan proses elektronis dalam pengambilan data, pembukuan dan pelaporan semua transaksi keuangan, aset, utang dan ekuitas seluruh entitas Pemerintah Pusat. SAPP ini digunakan untuk menghasilkan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKP) yang terdiri dari:

1. Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SA-BUN)

SA-BUN merupakan serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan yang dilaksanakan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara (BUN) dan Pengguna Anggaran dari Bagian Anggaran Perhitungan dan Pembiayaan (BAPP).

2. Sistem Akuntansi Instansi (SAI)

SAI merupakan serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pada Kementerian Negara/Lembaga digunakan untuk keperluan internal organisasi disebut akuntansi manajemen dan yang ditujukan untuk pihak luar dikenal sebagai akuntansi keuangan.

SAPP ini dilaksanakan oleh Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal dan wakil pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan. SA-BUN memproses data transaksi Utang Pemerintah, Investasi Pemerintah, Penerimaan dan Pengeluaran Pembiayaan, Kas Umum Negara, dan Akuntansi Umum. Sedangkan SAI memproses data transaksi keuangan, barang, dan transaksi lain yang dilaksanakan oleh Kementerian Negara/Lembaga.

Ruang Lingkup SAPP meliputi:

a. Lembaga Tinggi Negara.
b. Lembaga-Lembaga Eksekutif.
c. Pemda yang sumber dananya dari APBN.

Ruang Lingkup SAPP *tidak termasuk:*

d. Pemerintah Daerah.
a. Lembaga Keuangan Negara.
b. BUMN/BUMD.

Pelaksanaan SAPP dimulai dari perencanaan, pelaksanaan, pertanggungjawaban, sampai dengan pemeriksaan atas anggaran yang dikelola.

B. TUJUAN SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT (SAPP)

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

4. Menyediakan informasi keuangan yang berguna untuk perencanaan, pengelolaan dan pengendalian kegiatan dan keuangan pemerintah secara efisien.

C. CIRI-CIRI POKOK SISTEM AKUNTANSI PEMERINTAH PUSAT (SAPP)

1. Basis Akuntansi: Cash Toward Accrual.

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

2. Sistem Pembukuan Berpasangan

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

3. Dana Tunggal

Kegiatan akuntansi yang mengacu kepada UU APBN sebagai landasan operasional. Dana tunggal ini merupakan tempat di mana Pendapatan dan Belanja Pemerintah dipertanggungjawabkan sebagai kesatuan tunggal.

4. Desentralisasi Pelaksanaan Akuntansi

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

5. Bagan Akun Standar

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

6. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

APP mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam melakukan pengakuan, penilaian, pencatatan, penyajian, dan peng-

ungkapan terhadap transaksi keuangan dalam rangka perencanaan, pelaksanaan anggaran, pertanggungjawaban, akuntansi, dan pelaporan keuangan.

D. SISTEM AKUNTANSI BENDAHARA UMUM NEGARA (SA-BUN)

SA-BUN merupakan sistem yang digunakan untuk menghasilkan Laporan Keuangan BUN. SA-BUN terdiri dari:

1. Sistem Akuntansi Pusat (SiAP)

SiAP merupakan serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan, dan operasi keuangan pada Kementerian Keuangan selaku Bendahara Umum Negara. SiAP terdiri dari:

a) Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN)

Adalah subsistem Akuntansi Pusat yang menghasilkan Laporan Arus Kas dan Neraca Kas Umum Negara (KUN).

b) Sistem Akuntansi Umum (SAU)

Adalah subsistem Akuntansi Pusat yang menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Pusat dan Neraca.

2. **Sistem Akuntansi Utang Pemerintah dan Hibah (SA-UP&H)**

SA-UP&H merupakan subsistem dari SA-BUN yang digunakan untuk menghasilkan Laporan realisasi Penerimaan Hibah, pembayaran bunga utang, Penerimaan Pembiayaan dan Pengeluaran Pembiayaan, serta Neraca.

3. Sistem Akuntansi Investasi Pemerintah (SA-IP)

SA-IP SA-IP merupakan subsistem dari SA-BUN untuk menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Neraca yang diterapkan untuk menangani transaksi investasi pemerintah jangka panjang. Investasi pemerintah Jangka Panjang ini terdiri dari Investasi Non-Permanen dan Investasi Permanen. Investasi non permanen adalah investasi jangka panjang yang kepemilikannya berjangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan, dimaksudkan untuk

tidak dimiliki terus menerus atau ada niat untuk memperjualbelikan atau menarik kembali. Investasi permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara terus menerus tanpa ada niat untuk diperjualbelikan atau menarik kembali.

4. **Sistem Akuntansi Penerusan Pinjaman (SA-PP)**
   SA-PP merupakan subsistem dari SA-BUN untuk menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Neraca yang diterapkan untuk menangani transaksi penerusan pinjaman dan pengembalian penerusan pinjaman termasuk biaya atas penerusan pinjaman.

5. **Sistem Akuntansi Transfer ke Daerah (SA-TD)**
   SA-TD merupakan subsistem dari SA-BUN untuk menghasilkan LRA dan Neraca yang diterapkan untuk menangani transaksi transfer kepada pemerintah daerah berupa:
   - Belanja Dana Perimbangan;
   - Belanja Dana Otonomi Khusus dan Penyesuaian.

6. **Sistem Akuntansi Bagian Anggaran Perhitungan dan Pembiayaan (SA-BAPP)**
   SA-BAPP merupakan subsistem dari SA-BUN untuk mencatat transaksi keuangan pusat pada kementerian negara/lembaga, pihak lain dan Departemen Keuangan selaku Kuasa Pengguna Anggaran Perhitungan dan Pembiayaan (APP). Transaksi keuangan pusat merupakan transaksi keuangan yang dilakukan oleh BUN yang merupakan kewajiban pemerintah atas suatu kegiatan yang tidak dilakukan kementerian negara/lembaga. Khusus untuk belanja lain-lain dan belanja transfer lainnya dapat dilakukan oleh kementerian negara/lembaga.

7. **Sistem Akuntansi Transaksi Khusus (SA-TK)**
   SA-TK merupakan subsistem dari SA-BUN untuk menghasilkan LRA dan Neraca yang diterapkan untuk menangani transaksi-transaksi khusus seperti pembayaran subsidi, pengeluaran kerjasama internasional, pengeluaran perjanjian hukum internasional, pengeluaran koreksi dan pengembalian, pembayaran jasa perbendaharaan, pembayaran PFK, pendapatan jasa perbendaharaan dan perbankan.

8. **Sistem Akuntansi Badan Lainnya (SA-BL).**
   SA-BL merupakan subsistem dari SA-BUN untuk menghasilkan LRA dan Neraca yang diterapkan untuk menangani transaksi-transaksi

badan lainnya seperti Otorita BATAM, Gelora Bung Karno, Pengelola Kemayoran, dan transaksi dari badan lainnya.

E. SISTEM AKUNTANSI INSTANSI (SAI)

Sistem Akuntansi Instansi (SAI) digunakan untuk menghasilkan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pada Kementerian Negara/Lembaga. Setiap Kementerian Negara/Lembaga wajib menyelenggarakan SAI untuk menghasilkan laporan keuangan.

SAI terdiri dari:

1. Sistem Akuntansi Keuangan (SAK)

Adalah subsistem dari SAI yang terdiri dari serangkaian prosedur yang saling berhubungan untuk mengolah dokumen sumber dalam rangka menghasilkan informasi untuk penyusunan Laporan Keuangan berupa Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan dari Satuan Kerja sesuai ketentuan yang berlaku.

SAK terdiri dari:

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

2. Sistem Informasi Manajemen dan Akuntansi Barang Milik Negara (SIMAK-BMN)

Adalah subsistem dari SAI yang terdiri dari serangkaian prosedur yang saling berhubungan untuk mengolah dokumen sumber dalam rangka menghasilkan informasi untuk penyusunan neraca dan Laporan Barang Milik Negara (BMN) serta laporan manajerial lainnya sesuai ketentuan yang berlaku. BMN adalah semua barang yang dibeli atau diperoleh atas beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau berasal dari perolehan lainnya yang sah.

SIMAK-BMN terdiri dari:

a) Sistem Akuntansi tingkat Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Barang (SA-UAKPB);
b) Sistem Akuntansi tingkat Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang Wilayah (SA-UAPPB-W);
c) Sistem Akuntansi tingkat Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Barang Eselon I (SA-UAPPB-E1); dan
d) Sistem Akuntansi tingkat Unit Akuntansi Pengguna Barang (SA-UAPB).

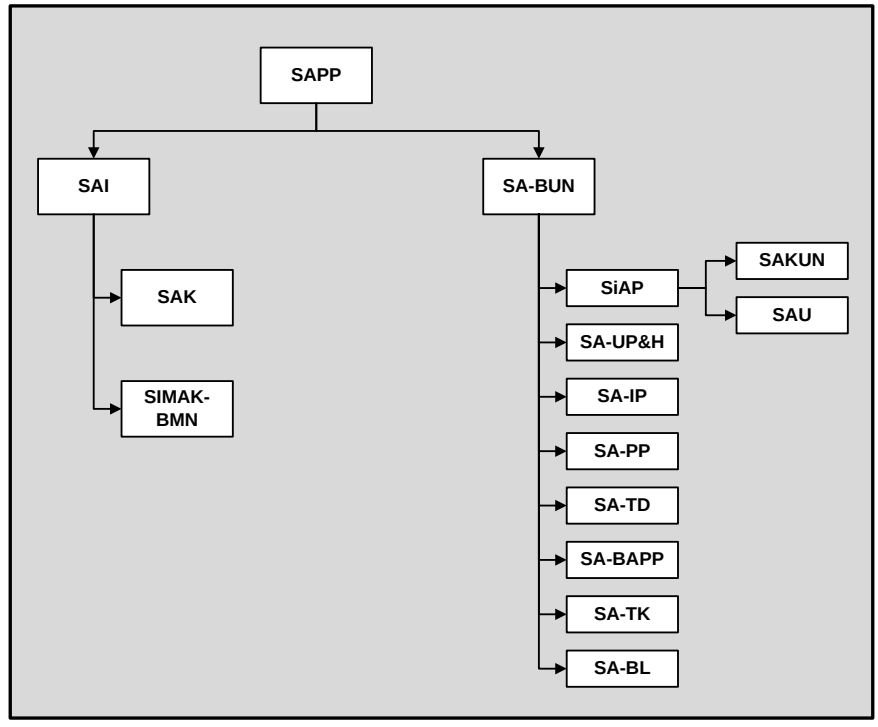
Untuk melaksanakan SAI, kementerian negara/lembaga membentuk unit akuntansi instansi sesuai dengan hirarki organisasi. Unit Akuntansi Instansi (UAI) terdiri dari Unit Akuntansi Keuangan (UAK) dan Unit Akuntansi Barang (UAB).

Unit-unit akuntansi instansi melaksanakan fungsi akuntansi dan pelaporan keuangan atas pelaksanaan anggaran sesuai dengan tingkatan organisasinya. Laporan keuangan yang dihasilkan merupakan bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran oleh unit-unit akuntansi, baik sebagai entitas akuntansi maupun entitas pelaporan.

Entitas Akuntansi adalah unit pemerintahan Pengguna Anggaran/Pengguna Barang dan oleh karenanya wajib menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabungkan pada entitas pelaporan.

Entitas Pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertangggungjawaban berupa laporan keuangan.

Lihat Gambar 9.1 di bawah ini untuk memahami Framework Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP).



Gambar 9.1.
Framework SAPP

F. JENIS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH PUSAT (LKPP)

Laporan Keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban pemerintah atas pelaksanaan APBN berupa Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

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

Laporan keuangan pemerintah pusat terdiri dari:

1. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) adalah laporan yang menyajikan informasi realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit dan pembiayaan, sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode.

Konsolidasi Laporan Realisasi Anggaran dilakukan dari seluruh Kementerian Negara/Lembaga yang telah direkonsiliasi.

2. Neraca Pemerintah

Neraca adalah laporan yang menyajikan informasi posisi keuangan pemerintah yaitu aset, utang, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu.

Neraca Pemerintah Pusat merupakan konsolidasi Neraca SAI dan Neraca SAKUN.

3. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas (LAK) adalah laporan yang menyajikan informasi arus masuk dan keluar kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi aset non-keuangan, pembiayaan, dan non anggaran.

Laporan Arus Kas Pemerintah Pusat merupakan konsolidasi Laporan Arus Kas dari seluruh Kanwil Direktorat Jenderal Perbendaharan (DJPBN).

4. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan (CALK) adalah laporan yang menyajikan informasi tentang penjelasan atau daftar terinci atau analisis atau nilai suatu pos yang disajikan dalam LRA, Neraca, dan LAK dalam rangka pengungkapan yang memadai.

CALK LKPP memberikan penjelasan atau perincian atau analisis atas nilai suatu pos yang tersaji di dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca Pemerintah dan Laporan Arus Kas.

G. IKHTISAR

Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) adalah sistem terpadu yang menggabungkan prosedur manual dengan proses elektronis dalam pengambilan data, pembukuan dan pelaporan semua transaksi keuangan, aset, utang dan ekuitas seluruh entitas Pemerintah Pusat. SAPP ini digunakan untuk menghasilkan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKP) yang terdiri dari Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SA-BUN) dan Sistem Akuntansi Instansi (SAI).

Ruang Lingkup SAPP meliputi Lembaga Tinggi Negara, Lembaga-Lembaga Eksekutif , Pemda yang sumber dananya dari APBN. Ruang Lingkup SAPP tidak termasuk Pemerintah Daerah, Lembaga Keuangan Negara, BUMN/BUMD.

Ciri-ciri Pokok Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) antara lain: Basis Akuntansi Cash Toward Accrual, Sistem Pembukuan Berpasangan, Dana Tunggal, Desentralisasi Pelaksanaan Akuntansi, Bagan Akun Standar, dan mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

SA-BUN merupakan sistem yang digunakan untuk menghasilkan Laporan Keuangan BUN. SA-BUN terdiri dari Sistem Akuntansi Pusat (SiAP), Sistem Akuntansi Utang Pemerintah dan Hibah (SA-UP&H), Sistem Akuntansi Investasi Pemerintah (SA-IP), Sistem Akuntansi Penerusan Pinjaman (SA-PP), Sistem Akuntansi Transfer ke Daerah (SA-TD), Sistem Akuntansi Bagian Anggaran Perhitungan dan Pembiayaan (SA-BAPP), Sistem Akuntansi Transaksi Khusus (SA-TK), dan Sistem Akuntansi Badan Lainnya (SA-BL). Sistem Akuntansi Pusat (SiAP) terdiri dari Sistem Akuntansi Kas Umum Negara (SAKUN) dan Sistem Akuntansi Umum (SAU).

Sistem Akuntansi Instansi (SAI) terdiri dari Sistem Akuntansi Keuangan (SAK) dan Sistem Informasi Manajemen dan Akuntansi Barang Milik Negara (SIMAK-BMN).

Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca Pemerintah, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan.

H. PERTANYAAN

1. Jelaskan apa yang dimaksud Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP)?
2. Jelaskan tujuan ditetapkannya Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP)!
3. Sebutkan dan jelaskan ciri-ciri Pokok Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP)!
4. Jelaskan apa yang dimaksud Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SA-BUN) dan sebutkan subsistem yang menjadi bagiannya!
5. Jelaskan apa yang dimaksud Sistem Akuntansi Instansi (SAI) dan sebutkan subsistem yang menjadi bagiannya!
6. Jelaskan perbedaan antara Entitas Akuntansi dengan Entitas Pelaporan!
7. Sebutkan dan jelaskan Jenis Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP)!
8. Mengapa LKPP wajib diaudit oleh BPK? Jelaskan!
9. Jelaskan apa yang dimaksud Sistem Akuntansi Keuangan (SAK)!
10. Apa manfaat Sistem Informasi Manajemen dan Akuntansi Barang Milik Negara (SIMAK-BMN) dalam Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP)?

BAB 10

AKUNTANSI ORGANISASI NIRLABA

A. ORGANISASI NIRLABA

Organisasi nirlaba atau organisasi yang tidak bertujuan memupuk keuntungan memiliki ciri-ciri sebagai berikut:

1. Sumberdaya entitas berasal dari para penyumbang yang tidak mengharapkan pembayaran kembali atau manfaat ekonomi yang sebanding dengan jumlah sumberdaya yang diberikan.
2. Menghasilkan barang dan/atau jasa tanpa bertujuan memupuk laba, dan kalau suatu entitas menghasilkan laba, maka jumlahnya tidak pernah dibagikan kepada para pendiri atau pemilik entitas tersebut.
3. Tidak ada kepemilikan seperti lazimnya pada organisasi bisnis, dalam arti bahwa kepemilikan dalam organisasi nirlaba tidak dapat dijual, dialihkan, atau ditebus kembali, atau kepemilikan tersebut tidak mencerminkan proporsi pembagian sumberdaya entitas pada saat likuidasi atau pembubaran entitas.

Organisasi nirlaba dibagi menjadi dua kelompok besar, yaitu entitas pemerintahan dan entitas nirlaba nonpemerintah. Organisasi nirlaba dipandang amat berbeda dengan organisasi komersial oleh pelanggan, donatur dan sukarelawan, pemerintah, anggota organisasi dan karyawan organisasi nirlaba. Para pengurus organisasi ini yang terseleksi secara ideal mempunyai tujuan tulus untuk mendukung organisasi, guna mencapai tujuannya, walau pada kenyataannya tidak selalu demikian.

Bagi *stakeholder*, akuntansi dan laporan keuangan bertugas meminta pertanggungjawaban pengurus. Para karyawan profesional

organisasi nirlaba diasumsikan ingin diperlakukan setara dengan karyawan profesional organisasi komersial dalam hal imbalan, karier, jabatan, dan masa depan. Bagi mereka, akuntansi bertugas meng-informasikan kesinambungan hidup organisasi sebagai tempat berkarier. Para anggota diasumsikan secara serius ikut serta dalam suatu organisasi nirlaba untuk mencapai suatu visi dan misi tertentu organisasi bersangkutan yang sejalan dengan aspirasinya. Maka laporan keuangan diharapkan memberikan informasi berkala, guna memberikan gambaran, apakah visi misi tersebut direalisasikan.

Para pelanggan atau pihak yang menjadi sasaran akan diuntungkan serta berharap untuk memperoleh manfaat yang dijanjikan organisasi, juga perlu mendapat informasi mengenai sasaran yang berhasil diraih organisasi tersebut. Maka laporan keuangan perlu menampilkan manfaat atau hasil yang diraih yang apabila mungkin didenominasikan dalam besaran uang.

Bagi pemerintah, organisasi nirlaba nonpemerintah harus mematuhi ketentuan undang-undang, serta diharapkan memberi sumbangan positif bagi kehidupan sosial, politik, ekonomi, dan budaya nasional serta memberi citra baik bagi bangsa. Di sini, laporan keuangan berfungsi sebagai umpan balik kepada pemerintah. Apabila ada berbagai harapan dan kepentingan yang berbenturan, maka laporan keuangan secara se-imbang memberi informasi bagi berbagai pihak yang berkepentingan itu.

Sasaran organisasi nirlaba, harapan anggotanya, dan keinginan pemerintah dan masyarakat akan kinerjanya tak selalu dapat dide-nominasikan dalam satuan mata uang, sehingga sumbangsih atau manfaat organisasi ini tak selalu terakomodasi oleh laporan keuangan. Sebagai kesimpulan, sasaran utama laporan keuangan entitas nirlaba adalah menyajikan informasi kepada penyedia sumberdaya, yang ada pada masa berjalan dan pada saat yang akan datang, dan pihak-pihak lain yang berkepentingan untuk mengambil keputusan rasional dalam pengalokasian sumberdaya kepada entitas nirlaba.

Di samping pemerintah dan entitas komersial, masa depan bangsa dan masyarakat dipengaruhi secara langsung oleh masyarakat sipil (*civil society*), termasuk *Non-Government Organization* (NGO), Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM), dan organisasi sosial keagamaan. Tugas pemerintah adalah mendirikan dan/atau mendorong pembentukan organisasi lembaga publik nirlaba dan organisasi komersial.

B. DASAR PEMIKIRAN AKUNTANSI ORGANISASI NIRLABA

Di Amerika Serikat (AS), *Financial Accounting Standard Board* (FASB) telah menyusun standar untuk laporan keuangan yang ditujukan bagi para pemilik entitas atau pemegang saham, kreditor, dan pihak lain yang tidak secara aktif terlibat dalam manajemen entitas bersangkutan namun mempunyai kepentingan. FASB juga berwenang untuk menyusun standar akuntansi bagi entitas nirlaba nonpemerintah, sementara *US Government Accounting Standard Board* (GASB) menyusun standar akuntasi dan pelaporan keuangan untuk pemerintah pusat dan federal AS.

Di Indonesia, Departemen Keuangan RI membentuk Komite Standar Akuntasi Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah. Organisasi penyusun standar untuk pemerintah itu dibangun terpisah dari FASB di AS atau Komite Standar Akuntansi Keuangan-Ikatan Akuntan Indonesia di Indonesia karena karakteristik entitasnya berbeda. Entitas pemerintah tidak mempunyai pemegang saham atau semacamnya, memberi pelayanan masyarakat tanpa mengharapkan laba, dan mampu memaksa pembayar pajak untuk mendukung keuangan pemerintah tanpa peduli bahwa imbalan bagi pembayar pajak tersebut memadai atau tidak memadai.

International Federation of Accountant (IFAC) membentuk IFAC Public Sector Committee (PSC) yang bertugas menyusun International Public Sector Accounting Standard (IPSAS). Istilah public sector di sini berarti pemerintah nasional, pemerintah regional (misalnya negara bagian, daerah otonom, provinsi, daerah istimewa), pemerintah lokal (misalnya kota mandiri) dan entitas pemerintah terkait (misalnya perusahaan negara, komisi khusus). Dengan demikian PSC tidak menyusun standar akuntansi sektor publik nonpemerintah.

Organisasi komersial dan nirlaba sering rancu, karena pembagiannya didasarkan atas jenis kegiatan atau bentuk legalnya. Sesungguhnya istilah nonkomersial lebih tepat dari istilah nirlaba. Istilah *Not For Profit Organization* (NFPO) telah menggeser istilah nonprofit organization karena menawarkan resolusi bahwa itikad atau tujuan pendirian organisasi bersangkutan bukan untuk mencari laba. Seluruh kegiatannya tidak ditujukan untuk mengumpulkan laba, namun dalam perjalanannya organisasi nirlaba ternyata secara legal bernasib keuangan yang baik, yakni dapat mengalami surplus karena aliran kas masuk melebihi aliran kas keluar. Dengan demikian, walaupun sama-sama memperoleh sisa laba, surplus yang setara laba neto setelah pajak, baik organisasi komersial maupun organisasi nirlaba tetap pada jati dirinya.

Surplus diperlukan organisasi nirlaba untuk memperbesar skala kegiatan pengabdiannya dan memperbaharui sarana yang uzur dan rusak. Sebaliknya, apabila surplus tersebut dinikmati oleh para pengurus dalam bentuk tantiem, gratifikasi, gaji, bonus, tunjangan perjalanan dinas, pinjaman bagi pendiri/ pengurus (setara dividen dalam entitas komersial) atau kenikmatan (mobil mewah, rumah tinggal, keanggotaan golf dan sebagainya), maka organisasi nirlaba menjadi berhakikat entitas komersial.

Entitas nirlaba dapat berbentuk aliansi negara (misalnya PBB, dengan suborganisasinya seperti WTO, IMF, Bank Dunia), suatu pemerintah negara yang terdiri atas kumpulan entitas-entitas lembaga tinggi negara, kepresidenan, departemen atau kementerian, negara federal atau provinsi, daerah otonom atau tidak otonom, dan sebagainya, dan organisasi nirlaba yang memberi pelayanan publik, beserta komunitas-komunitas dan entitas nirlaba lain.

Manajemen organisasi nirlaba bertugas melaksanakan misi organisasi, mencapai sasaran jangka panjang dan jangka pendek organisasi, memberi manfaat bagi kelompok masyarakat yang diuntungkan oleh misi organisasi, memuaskan *stakeholder* dan para anggota organisasi yang bertujuan mencapai cita-cita pribadinya melalui organisasi tersebut. Dalam akuntansi organisasi nirlaba, laporan laba rugi seringkali tidak lazim, mengingat maksud pendirian, sasaran, dan raihan berupa tercapainya sasaran organisani sering sulit didenominasikan ke dalam satuan mata uang. Karena itulah, rumusan visi, misi, dan sasaran konkret (terutama bila bukan dalam satuan keuangan) diperlukan sebagai hal yang ingin diketahui oleh *stakeholder*. Bagi sebagian orang, eksistensi entitas nirlaba melalui munculnya organisasi yang bervisi dan bermisi mulia, meski tanpa melihat sumbangsihnya, sudah merupakan keuntungan bagi *stakeholder*.

Organisasi nirlaba seringkali memfokuskan sumberdayanya kepada pelayanan tertentu, dengan inti yang berlapis dari dalam ke luar, berturut-turut melalui: (1) falsafah pelayanan, (2) budaya pelayanan, (3) citra pelayanan yang dirangkum menjadi (4) manajemen pelayanan; manajemen pelayanan meliputi (5) alasan pelayanan, (6) siapa yang dilayani, (7) apa bentuk pelayanan, di mana, kapan, dan bagaimana cara melayani.

Organisasi nirlaba pada umumnya memilih pengurus, pemimpin, atau penanggungjawab yang menerima amar dari para anggotanya, sehingga terkait dengan konsep akuntabilitas dan *agency theory*. Dengan

demikian, akuntansi sebagai salah satu sarana akuntabilitas merupakan bagian integral dari organisasi, dan pemahaman terhadap akuntansi suatu entitas selalu menuju kepada pemahaman yang lebih dalam tentang entitas tersebut.

Pembangunan koordinasi dan pengendalian akan terkait pada tiga bagian taksonomi penggambaran karakteristik organisasi apa pun, yaitu (1) pengukuran kinerja dan sistem evaluasi, (2) sistem imbalan dan hukuman, (3) sistem pembagian hak pengambilan keputusan di antara partisipan organisasi. Bagi organisasi nirlaba, akuntasi diminta untuk memberikan sumbangan pada butir yang pertama. Akuntansi sebagai media komunikasi dengan teknologi isyarat nonverbal berpengaruh pada efektivitas sumber. Makin tinggi keahlian dan reputasi komunikator (akuntan, auditor), makin tinggi pula dampak wibawa dan tingkat handal informasi atau pesan.

Entitas komersial atau nirlaba sering diidentifikasi melalui bentuk legal dan bentuk kegiatan. Contoh entitas legal adalah:

1. Entitas komersial, terbagi atas entitas komersial yang dikelola pemerintah, seperti BUMN Persero; entitas komersial swasta, misalnya PT, CV, NV, Firma, usaha perorangan, UD;
2. Entitas nirlaba, terbagi atas entitas nirlaba pemerintah, entitas nirlaba swasta, misalnya yayasan, partai politik, lembaga swadaya masyarakat.

Pembagian entitas komersial dan nirlaba berdasarkan bidang usaha sangat tidak disarankan. Rumah sakit dan museum pemerintah pada umumnya nirlaba, namun rumah sakit dan museum swasta mungkin nirlaba atau komersial. Selama dua puluh tahun terakhir pemerintah berupaya mengubah klasifikasi BUMN, dari perusahaan negara, perjan, dan perum menjadi persero (komersial). Langkah selanjutnya adalah memprivatisasi Persero melalui emisi perdana di pasar modal.

C. TUJUAN LAPORAN KEUANGAN ORGANISASI NIRLABA

Sebagai bagian dari usaha untuk membuat rerangka konseptual, *Financial Accounting Standards Board* (FASB, 1980) mengeluarkan *Statements of Financial Accounting Concepts* No. 4 (SFAC 4) mengenai tujuan laporan keuangan untuk organisasi nonbisnis/nirlaba (*objectives*

of financial reporting by nonbusiness organizations). Tujuan laporan keuangan organisasi nirlaba dalam SFAC 4 tersebut adalah (Mardiasmo, 2002: 167):

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

organisasi baik dari sumbangan maupun penghasilan yang diperoleh dari aktivitas yang dilakukan organisasi.

Tujuan laporan posisi keuangan adalah untuk menyediakan informasi mengenai aktiva, kewajiban, dan aktiva bersih dan informasi mengenai hubungan di antara unsur-unsur tersebut pada waktu tertentu. Informasi dalam laporan posisi keuangan yang digunakan bersama pengungkapan dan informasi dalam laporan keuangan lainnya, dapat membantu para penyumbang, anggota organisasi, kreditur dan pihak-pihak lain untuk menilai:

1. Kemampuan organisasi untuk memberikan jasa secara berkelanjutan, dan
2. Likuiditas, fleksibilitas keuangan, kemampuan untuk memenuhi kewajibannya, dan kebutuhan pendanaan eksternal.

Laporan posisi keuangan mencakup organisasi secara keseluruhan dan harus menyajikan total aktiva, kewajiban dan aktiva bersih.

Laporan posisi keuangan, termasuk catatan atas laporan keuangan, menyediakan informasi yang relevan mengenai likuiditas, fleksibilitas keuangan, dan hubungan antara aktiva dan kewajiban. Informasi tersebut umumnya disajikan dengan pengumpulan aktiva dan kewajiban yang memiliki karakteristik serupa dalam suatu kelompok yang relatif homogen. Sebagai contoh, organisasi biasanya melaporkan masing-masing unsur aktiva dalam kelompok yang homogen, seperti:

1. kas dan setara kas;
2. piutang pasien, pelajar, anggota, dan penerima jasa yang lain;
3. persediaan;
4. sewa, asuransi, dan jasa lainnya yang dibayar di muka;
5. surat berharga/efek dan investasi jangka panjang;
6. tanah, gedung, peralatan, serta aktiva tetap lainnya yang digunakan untuk menghasilkan barang dan jasa.

Kas atau aktiva lain yang dibatasi penggunaannya oleh penyumbang harus disajikan terpisah dari kas atau aktiva lain yang tidak terikat penggunaannya.

Informasi likuiditas diberikan dengan cara sebagai berikut:

1. Menyajikan aktiva berdasarkan urutan likuiditas, dan kewajiban berdasarkan tanggal jatuh tempo.
2. Mengelompokkan aktiva ke dalam lancar dan tidak lancar, dan kewajiban ke dalam jangka pendek dan jangka panjang.
3. Mengungkapkan informasi mengenai likuiditas aktiva atau saat jatuh temponya kewajiban termasuk pembatasan penggunaan aktiva, pada catatan atas laporan keuangan.

Laporan posisi keuangan menyajikan jumlah masing-masing kelompok aktiva bersih berdasarkan ada atau tidaknya pembatasan oleh penyumbang, yaitu: terikat secara permanen, terikat secara temporer, dan tidak terikat.

Informasi mengenai sifat dan jumlah dari pembatasan permanen atau temporer diungkapkan dengan cara menyajikan jumlah tersebut dalam laporan keuangan atau dalam catatan atas laporan keuangan.

Pembatasan permanen terhadap (1) aktiva, seperti tanah atau karya seni, yang disumbangkan untuk tujuan tertentu, untuk dirawat dan tidak untuk dijual, atau (2) aktiva yang disumbangkan untuk investasi yang mendatangkan pendapatan secara permanen dapat disajikan sebagai unsur terpisah dalam kelompok aktiva bersih yang penggunaannya dibatasi secara permanen atau disajikan dalam catatan atas laporan keuangan. Pembatasan permanen kelompok kedua tersebut berasal dari hibah atau wakaf dan warisan yang menjadi dana abadi *(endowment)*.

Pembatasan temporer terhadap (1) sumbangan berupa aktivitas operasi tertentu, (2) investasi untuk jangka waktu tertentu, (3) penggunaan selama periode tertentu dimasa depan, atau (4) pemerolehan aktiva tetap, dapat disajikan sebagai unsur terpisah dalam kelompok aktiva bersih yang penggunaannya dibatasi secara temporer atau disajikan dalam catatan atas laporan keuangan. Pembatasan temporer oleh penyumbang dapat berbentuk pembatasan waktu atau pembatasan penggunaan, atau keduanya.

Aktiva bersih tidak terikat umumnya meliputi pendapatan dari jasa, penjualan barang, sumbangan, dan dividen atau hasil investasi, dikurangi beban untuk memperoleh pendapatan tersebut. Batasan terhadap penggunaan aktiva bersih tidak terikat dapat berasal dari sifat organisasi, lingkungan operasi, dan tujuan organisasi yang tercantum dalam akte

pendirian, dan dari perjanjian kontraktual dengan pemasok, kreditur dan pihak lain yang berhubungan dengan organisasi.

Informasi mengenai batasan-batasan tersebut umumnya disajikan dalam catatan atas laporan keuangan.

E. LAPORAN AKTIVITAS

Tujuan utama laporan aktivitas adalah menyediakan informasi mengenai:

1. Pengaruh transaksi dan peristiwa lain yang mengubah jumlah dan sifat aktiva bersih,
2. Hubungan antartransaksi, dan peristiwa lain, dan
3. Bagaimana penggunaan sumber daya dalam pelaksanaan berbagai program atau jasa.

Informasi dalam laporan aktivitas, yang digunakan bersama dengan pengungkapan informasi dalam laporan keuangan lainnya, dapat membantu para penyumbang, anggota organisasi, kreditur dan pihak lainnya untuk:

1. mengevaluasi kinerja dalam suatu periode,
2. menilai upaya, kemampuan, dan kesinambungan organisasi dan memberikan jasa, dan
3. menilai pelaksanaan tanggung jawab dan kinerja manajer.

Informasi yang disajikan dalam laporan aktivitas adalah:

1. Laporan aktivitas mencakup organisasi secara keseluruhan dan menyajikan perubahan jumlah aktiva bersih selama suatu periode. Perubahan aktiva bersih dalam laporan aktivitas tercermin pada aktiva bersih atau ekuitas dalam laporan posisi keuangan.
2. Laporan aktivitas menyajikan pendapatan sebagai penambah aktiva bersih tidak terikat, kecuali jika penggunaannya dibatasi oleh penyumbang, dan menyajikan beban sebagai pengurang aktiva bersih tidak terikat.
3. Sumbangan disajikan sebagai penambah aktiva bersih tidak terikat, terikat permanen, atau terikat temporer, tergantung pada ada tidaknya pembatasan. Dalam hal sumbangan terikat yang

pembatasannya tidak berlaku lagi dalam periode yang sama, dapat disajikan sebagai sumbangan tidak terikat sepanjang disajikan secara konsisten dan diungkapkan sebagai kebijakan akuntansi.

4. Laporan aktivitas menyajikan keuntungan dan kerugian yang diakui dari investasi dan aktiva lain (atau kewajiban) sebagai penambah atau pengurang aktiva bersih tidak terikat, kecuali jika penggunaannya dibatasi. Klasifikasi Pendapatan, Beban, Keuntungan dan Kerugian dalam kelompok aktiva bersih tidak menutup peluang adanya klasifikasi tambahan dalam laporan aktivitas. Misalnya, dalam suatu kelompok atau beberapa kelompok perubahan dalam aktiva bersih, organisasi dapat mengklasifikasikan unsur-unsurnya menurut kelompok operasi atau non-operasi, dapat dibelanjakan atau tidak dapat dibelanjakan, telah direalisasi atau belum direalisasi, berulang atau tidak berulang, atau dengan cara lain.
5. Laporan aktivitas menyajikan jumlah pendapatan dan beban secara bruto. Namun demikian pendapatan investasi dapat disajikan secara neto dengan syarat beban-beban terkait, seperti beban penitipan dan beban penasihat investasi, diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.
6. Laporan aktivitas menyajikan jumlah neto keuntungan dan kerugian yang berasal dari transaksi insidental atau peristiwa lain yang berada di luar pengendalian organisasi dan manajemen. Misalnya, keuntungan atau kerugian penjualan tanah dan gedung yang tidak digunakan lagi.
7. Laporan aktivitas atau catatan atas laporan keuangan harus menyajikan informasi mengenai beban menurut klasifikasi fungsional, seperti menurut kelompok program jasa utama dan aktivitas pendukung. Klasifikasi secara fungsional bermanfaat untuk membantu para penyumbang, kreditur, dan pihak lain dalam menilai pemberian jasa dan penggunaan sumber daya. Di samping penyajian klasifikasi beban secara fungsional, organisasi nirlaba dianjurkan untuk menyajikan informasi tambahan mengenai beban menurut sifatnya. Misalnya, berdasarkan gaji, sewa, listrik, bunga, penyusutan.

Program pemberian jasa merupakan aktivitas untuk menyediakan barang dan jasa kepada para penerima manfaat, pelanggan, atau anggota dalam rangka mencapai tujuan atau misi organisasi. Pemberian jasa tersebut merupakan tujuan dan hasil utama yang dilaksanakan melalui berbagai program utama.

Aktivitas pendukung meliputi semua aktivitas selain program pemberian jasa. Umumnya, aktivitas pendukung meliputi aktivitas manajemen dan umum, pencarian dana, dan pengembangan anggota.

Aktivitas manajemen dan umum meliputi pengawasan, manajemen bisnis, pembukuan, penganggaran, pendanaan, dan aktivitas administratif lainnya, dan semua aktivitas manajemen dan administrasi kecuali program pemberian jasa atau pencarian dana.

Aktivitas pencarian dana meliputi publikasi dan kampanye pencarian dana; pengadaan daftar alamat penyumbang; pelaksanaan acara khusus pencarian dana; pembuatan dan penyebaran manual, petunjuk, dan bahan lainnya; dan pelaksanaan aktivitas lain dalam rangka pencarian dana dari individu, yayasan, pemerintah dan lain-lain. Aktivitas pengembangan anggota meliputi pencarian anggota baru dan pengumpulan iuran anggota, hubungan dan aktivitas sejenis.

Ada tiga bentuk laporan aktivitas yang disajikan sebagai contoh dalam lampiran ini. Setiap bentuk memiliki keunggulan masing-masing, yaitu:

1. Laporan Aktivitas Bentuk A
   Dalam laporan ini menyajikan informasi dalam kolom tunggal. Bentuk A ini memudahkan penyusunan laporan aktivitas komparatif.
2. Laporan Aktivitas Bentuk B
   Dalam laporan ini menyajikan informasi sesuai dengan klasifikasi aktiva bersih, satu kolom untuk setiap klasifikasi dengan tambahan satu kolom untuk jumlah. Bentuk B menyajikan pembuktian dampak berakhirnya pembatasan penyumbang aktiva tertentu terhadap reklasifikasi aktiva bersih. Bentuk B memung-

kinkan penyajian informasi agregat mengenai sumbangan dan penghasilan dari investasi.

3. Laporan Aktivitas Bentuk C
   Dalam laporan ini menyajikan informasi dalam dua laporan dengan jumlah ringkasan dari laporan pendapatan, beban, dan perubahan terhadap aktiva bersih tidak terikat disajikan dalam laporan perubahan aktiva bersih. Pendekatan bentuk C ini menitikberatkan perhatian pada perubahan aktiva bersih yang tidak terikat. Bentuk ini sesuai untuk organisasi nirlaba yang memandang aktivitas operasi sebagai aktivitas yang terpisah dari penerimaan pendapatan terikat dari sumbangan dan investasi.

F. LAPORAN ARUS KAS

Tujuan utama laporan arus kas adalah menyajikan informasi mengenai penerimaan dan pengeluaran kas dalam suatu periode. Informasi arus kas yang disajikan dalam laporan keuangan berguna untuk menilai kemampuan organisasi dalam menghasilkan kas dan setara kas dan memungkinkan para pemakai mengembangan model untuk menilai dan membandingkan nilai sekarang dari arus kas masa depan dari berbagai organisasi.

Laporan arus kas disajikan sesuai PSAK 2 tentang Laporan Arus Kas dengan tambahan berikut ini:

1. Aktivitas pendanaan:
   a. Penerimaan kas dari penyumbang yang penggunaannya dibatasi untuk jangka panjang.
   b. Penerimaan kas dari sumbangan dan penghasilan investasi yang penggunaannya dibatasi untuk pemerolehan, pembangunan dan pemeliharaan aktiva tetap, atau peningkatan dana abadi *(endowment)*.
   c. Bunga dan dividen yang dibatasi penggunaannya untuk jangka panjang.
2. Pengungkapan informasi mengenai aktivitas investasi dan pendanaan nonkas: sumbangan berupa bangunan atau aktiva investasi.

G. AKUNTANSI YAYASAN

Menurut UU No. 16 Tahun 2001, pengertian yayasan adalah badan hukum yang kekayaannya terdiri dari kekayaan yang dipisahkan dan diperuntukkan untuk mencapai tujuan tertentu di bidang sosial, keagamaan, dan kemanusiaan. Yayasan dapat melakukan kegiatan usaha untuk menunjang pencapaian maksud dan tujuannya dengan cara mendirikan badan usaha dan/atau ikut serta dalam suatu badan usaha. Namun dalam perkembangannya, yayasan sulit dibedakan dengan lembaga lain yang berorientasi laba. Bentuk hukum yayasan telah dijadikan payung untuk menyiasati berbagai aktivitas di luar bidang-bidang di atas. Banyak fakta yang terjadi bahwa kecenderungan pendirian yayasan untuk berlindung di balik status hukum yayasan, sehingga muncul berbagai masalah, seperti sengketa antara pengurus dan pendiri, ketidaksesuaian maksud dan tujuan dengan Anggaran Dasar, dan lain-lain.

Tujuan yayasan adalah melakukan aktivitas-aktivitas yang bersifat sosial keagamaan dan kemanusiaan. Setiap yayasan harus memiliki visi dan misi yang ingin diwujudkan oleh yayasan. Sumber pembiayaan yayasan berasal dari sejumlah kekayaan yang dipisahkan dalam bentuk uang atau barang. Selain sumber pembiayaan yayasan juga bisa berasal dari sumbangan atau bantuan. Pola pertanggungjawaban yayasan bersifat vertikal dan horizontal. Pertanggungjawaban vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban yayasan kepada Pembina. Sedangkan pertanggungjawaban horisontal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada masyarakat luas sebagai salah satu elemen penting dalam proses akuntabilitas publik.

Menurut UU No. 16 Tahun 2001, yayasan mempunyai organ yang terdiri dari Pembina, Pengurus, dan Pengawas. Pembina adalah organ yayasan yang memiliki kewenangan yang tidak diserahkan kepada Pengurus dan Pengawas, misalnya membuat keputusan tentang anggaran dasar, mengangkat dan menghentikan pengurus dan pengawas, menetapkan kebijakan umum berdasarkan Anggaran Dasar, mengesahkan program kerja dan rancangan anggaran tahunan, dan membuat keputusan tentang penggabungan atau pembubaran yayasan. Pengurus adalah organ yayasan yang melakukan kepengurusan yayasan dan mampu melakukan perbuatan hukum, yang sekurang-kurangnya terdiri dari ketua, sekretaris dan bendahara. Sedangkan pengawas adalah organ yang bertugas melakukan pengawasan serta memberikan nasihat kepada pengurus

dalam melakukan kegiatan yayasan. Yayasan minimal memiliki 1 (satu) pengawas.

Rencana anggaran yayasan bersifat terbuka, yaitu harus dipublikasikan kepada masyarakat agar dapat dikritisi dan didiskusikan. Seperti organisasi nirlaba yang lain, yayasan juga menyusun laporan keuangan sesuai PSAK 45. Tujuan pembuatan laporan keuangan tersebut adalah untuk menyediakan informasi ang relevan bagi kepentingan para penyumbang, anggota pengelola, kreditor, dan pihak lain yang menyediakan sumber daya bagi yayasan. Pihak pemakai laporan keuangan yayasan memiliki kepentingan bersama dalam rangka menilai:

a. Jasa yang diberikan oleh yayasan dan kemampuannya untuk terus memberikan jasa tersebut.
b. Cara pengelola melaksanakan tanggung jawabnya dan aspek lain dari kinerja yayasan.

Secara rinci, tujuan laporan keuangan yang disusun oleh yayasan adalah untuk menyajikan informasi mengenai:

a. Jumlah dan sifat aktiva, kewajiban, serta aktiva bersih suatu yayasan.
b. Pengaruh transaksi, peristiwa, dan situasi lainnya yang mengubah nilai serta sifat aktiva bersih.
c. Jenis dan jumlah arus masuk dan arus keluar sumber daya selama 1 (satu) periode dan hubungan di antara keduanya.
d. Cara suatu yayasan mendapatkan dan membelanjakan kas, memperoleh pinjaman dan melunasi pinjaman, serta faktor lain yang berpengaruh terhadap likuiditasnya.
e. Usaha jasa suatu yayasan.

H. AKUNTANSI LSM

Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM) sebagai salah satu faktor yang sangat berperan dalam proses penyelenggaraan pembangunan atau dalam pemberian pelayanan publik, memberikan kontribusi yang cukup signifikan dalam menangani permasalahan yang timbul dalam masyarakat, mulai dari kepedulian pada kelompok lemah dan rentan untuk ikut serta menikmati pembangunan lewat program pemberdayaan atau melalui pengembangan inovasi dan teknologi tepat guna.

Ciri-ciri LSM dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Formal, yaitu secara organisasi bersifat permanen serta mempunyai kantor dengan seperangkat aturan dan prosedur.
2. Swasta, yaitu kelembagaan yang berada di luar atau terpisah dari pemerintah.
3. Tidak mencari keuntungan, yaitu tidak memberikan keuntungan kepada direktur atau pengurusnya.
4. Menjalankan organisasinya sendiri dan tidak dikontrol oleh pihak luar.
5. Sukarela, yaitu menjalankan derajat kesukarelaan tertentu.
6. Non-religius, yaitu tidak mempromosikan ajaran agama.
7. Non-politik, yaitu tidak ikut dalam pencalonan di pemili.

Dari penjelasan di atas, LSM adalah organisasi swasta yang kegiatannya adalah untuk membebaskan penderitaan, memajukan kepentingan kaum miskin, melindungi lingkungan, menyediakan pelayanan dasar masyarakat, atau menangani pengembangan masyarakat. Atau LSM dapat diartikan sebagai organisasi yang berbasis nilai tergantung (dalam keseluruhan atau bagian) pada lembaga donor dan pelayanan sukarela.

Dipandang dari organisasinya, LSM dapat dikategorikan sebagai organisasi nirlaba. Hal ini disebabkan oleh gerak dan orientasi organisasi LSM sama dengan organisasi nirlaba. Layaknya organisasi atau lembaga publik lainnya, organisasi LSM juga dalam operasionalisasinya berupaya untuk lebih efisien, memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial, serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukannya. Oleh karena itu, akuntansi LSM merupakan aktivitas yang tidak dapat dipisahkan dalam rangkaian pengelolaan kegiatan.

Akuntansi merupakan suatu kegiatan yang akan mengarah pada pencapaian hasil dalam tingkat terntentu dan bermanfaat bagi kehidupan LSM tersebut. Penerapan akuntansi dalam LSM sedikit berbeda apabila dibandingkan dengan lembaga publik lainnya seperti lembaga pendidikan, lembaga kesehatan, dan lain-lain. Hal ini karena lingkungan yang mempengaruhi LSM berbeda. Perbedaan sifat dan karakteristik organisasi LSM yang tergolong dalam organisasi nirlaba dapat dilihat dari:

1. Tujuan organisasi
   Organisasi LSM tidak bertujuan memperoleh laba namun memberikan pelayanan dan menyelenggarakan seluruh aktivitas terkait dengan pemberian dana oleh sebuah lembaga donor. Meskipun tujuan utama LSM adalah pemberdayaan masyarakat, tidak berarti bahwa LSM sama sekali tidak memiliki tujuan keuangan, namun tujuan keuangan organisasi LSM berbeda secara filosofis, konseptual, dan operasionalnya dengan organisasi profit swasta.
2. Sumber pendanaan
   Sumber pendanaan LSM berasal dari lembaga donor dan sumbangan pihak terntentu.
3. Pola pertanggungjawaban
   Pertanggungjawaban LSM dilakukan kepada lembaga atau pihak pemberi dana dan merupakan bagian terpenting dalam menciptakan kredibilitas pengelolaan yang dijalankan.
4. Struktur organisasi
   Struktur organisasi LSM tidak terlalu formal, tipologi pimpinan atau tokoh termasuk pilihan dan orientasi kebijakannya, akan sangat berpengaruh dalam memilih struktur organisasi
5. Anggaran.

Seperti halnya dengan akuntansi organisasi publik lainnya, akuntansi LSM terkait dengan tiga hal pokok yaitu penyediaan informasi, pengendalian pengelolaan, dan akuntabilitas. Akuntansi LSM merupakan sarana informasi mengenai pengelolaan bagi lembaga pemberi dana maupun publik. Bagi LSM yang bersangkutan, informasi akuntansi akan digunakan dalam proses pengendalian pengelolaan mulai dari aktivitas perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, hingga pertanggungjawaban.

Tujuan akuntansi LSM adalah untuk:

1. Memberikan informasi yang diperlukan dalam mengelola secara tepat, efisien, dan ekonomis atas suatu kegiatan serta alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi. Tujuan ini terkait dengan pengendalian pengelolaan
2. Memberikan informasi yang memungkinkan pengelola organisasi untuk melaporkan pelaksanaan tanggungjawabnya mengelola secara tepat dan efektif program berserta penggunaan sumber daya

yang menjadi wewenangnya, di samping untuk melaporkan kepada publik atau lembaga pemberi dana hasil operasi organisasi. Tujuan ini terkait dengan akuntabilitas

Informasi akuntansi bermanfaat sebagai salah satu pedoman dalam pengambilan keputusan, terutama untuk membantu pengurus organisasi dalam melakukan alokasi sumber daya. Informasi akuntansi juga dapat digunakan menentukan biaya suatu program atau kegiatan beserta kelayakannya, baik secara ekonomis maupun teknis. Dengan informasi akuntansi, pengurus organisasi dapat menentukan biaya operasional yang akan diberikan kepada masyarakat sasarannya, menetapkan biaya standar, dan harga yang akan dibebankan kepada LSM bersangkutan.

Informasi akuntansi LSM akan dapat digunakan untuk membantu pemilihan kegiatan yang efektif dan efisien, yang pada akhirnya akan sangat membantu pada saat penganggaran. Pada akhir proses pengendalian LSM, akuntansi diperlukan dalam pembuatan laporan keuangan yang merupakan bagian penting dari proses akuntabilitas pada lembaga donor dan publik.

LSM menyelenggarakan pembukuan terpadu berdasarkan peraturan tata buku yang berlaku. Pembukuan keuangan LSM diperiksa oleh peninjau organisasi dan pemberi dana. Kewenangan penerimaan, penyimpanan, dan penggunaan dana serta pembukuan keuangan LSM yang diselenggarakan oleh pelaku organisasi, LSM ditentukan oleh badan penyandang dana berdasarkan status LSM yang dimaksud.

Standar pelaporan keuangan untuk organisasi LSM mengacu pada PSAK No. 45 mengenai pelaporan keuangan organisasi nirlaba. Para pengguna laporan keuangan organisasi LSM memiliki kepentingan bersama yang tidak berbeda dengan organisasi bisnis, yaitu untuk menilai:

1. Jasa yang diberikan oleh LSM dan kemampuannya untuk terus memberikan jasa tersebut.
2. Cara pengelola pelaksanaan dan pertanggungjawaban.
3. Aspek kinerja pengelola.

Dengan adanya standar pelaporan yang baku, laporan keuangan organisasi LSM diharapkan dapat lebih mudah dipahami, memiliki relevansi, dan memiliki daya banding yang tinggi.

Tujuan dari pelaporan keuangan LSM adalah menyediakan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan, di samping untuk menunjukkan akuntabilitas organisasi terhadap sumber daya terpercaya dengan:

1. Menyediakan informasi mengenai sumber-sumber, alokasi, dan penggunakan sumber daya keuangan.
2. Menyediakan informasi mengenai bagaimana organisasi LSM mendanai aktivitasnya dan memenuhi persyaratan kasnya.
3. Menyediakan informasi yang berguna dalam mengevaluasi kemampuan organisasi LSM untuk mendanai aktivitasnya dan untuk memenuhi kewajiban serta komitmennya.
4. Menyediakan informasi mengenai kondisi keuangan suatu organisasi LSM dan perubahan di dalamnya, dan
5. Menyediakan informasi menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja organisasi LSM dari segi biaya jasa, efisiensi, dan pencapaian tujuan.

Untuk mencapai tujuannya, Laporan Keuangan LSM sebaiknya disusun atas dasar akrual. Dengan dasar ini, pengaruh traksaksi dan peristiwa lain diakui pada saat terjadinya serta dicatat dalam catatan akuntansi serta dilaporkan dalam laporan keuangan periode bersangkutan. Laporan keuangan LSM yang disusun atas dasar akrual akan memberikan informasi kepada pemakai tidak hanya transaksi masa lalu yang melibatkan penerimaan dan pembayaran kas, tetapi juga kewajiban pembayaran kas dimasa depan serta sumber daya yang mempresentasikan kas yang akan diterima dimasa depan. Oleh karena itu laporan keuangan LSM menyediakan jenis transaksi masa lalu dan peristiwa lainnya yang paling berguna bagi pemakai dalam pengambilan keputusan. Laporan Keuangan yang dihasilkan untuk organisasi LSM sesuai dengan PSAK No. 45 adalah:

1. Laporan Posisi Keuangan.
2. Laporan Aktivitas.
3. Laporan Arus Kas.

I. AKUNTANSI PARTAI POLITIK

Partai politik yang sehat dan kredibel serta proses Pemilihan Umum yang diselenggarakan secara demokratis, jujur dan adil merupakan modal dasar membangun demokrasi berkredibilitas. Demokrasi berkredibilitas ini merupakan modal dasar terciptanya pemerintah yang solid dan berwibawa dengan pengawasan efektif dari lembaga legistalif. Demokrasi berkredibilitas ini tidak mungkin terwujud tanpa adanya transparansi dan mekanisme pertanggungjawaban yang jelas atas kegiatan pembiayaan politik, baik keuangan partai politik maupun pembiayaan kegiatan Pemilihan Umum. Transparansi pertanggungjawaban keuangan ini mensyaratkan adanya standar akuntansi keuangan bagi partai politik, pedoman audit partai politik, dan adanya pedoman, peraturan, dan prosedur pelaporan dana kampanye pada kegiatan Pemilihan Umum bagi partai politik.

Salah satu permasalahan besar yang timbul dalam Pemilihan Umum adalah lemahnya pengelolaan, pertanggungjawaban dan pengendalian pembiayaan kegiatan politik. Hampir seluruh partai politik mengalami permasalahan pembiayaan kegiatan politik ini, termasuk pembiayaan calon anggota legislatif yang mengikuti kampanye politik. Lemahnya sistem pembiayaan ini mengakibatkan tidak terkendalinya politik uang (*money politics*).

Pelaporan Keuangan Partai Politik di Indonesia diatur dalam Undang-undang No. 2 tahun 1999 dan undang-undang tentang Pemilihan Umum yaitu Undang-undang No. 3 tahun 1999 dan dalam Keputusan KPU No. 2,1999 b. Dalam undang-undang dan peraturan ini telah diatur:

1. Pembatasan terhadap sumber dana kampanye yaitu dari partai politik yang bersangkutan, pemerintah (APBN dan atau APBD), dan pihak-pihak lain yang tidak mengikat yang meliputi badan-badan swasta, perusahaan, yayasan atau perorangan.
2. Pelarangan untuk membentuk badan usaha dan menanamkan saham di badan usaha karena merupakan organisasi nirlaba.
3. Pembatasan jumlah sumbangan untuk masing-masing penyumbang, baik perorangan maupun perusahaan, yaitu sebesar Rp15 juta untuk individu dan Rp150 juta untuk perusahaan, semuanya dalam kurun waktu satu tahun.

4. Pertanggungjawaban keuangan partai politik ditetapkan melalui kewajiban partai politik untuk memelihara sumbangan yang terbuka untuk diaudit serta mencatat secara detil penyumbang.
5. Kewajiban menyampaikan daftar sumbangan beserta laporan keuangan kepada Mahkamah Agung (MA).
6. Menetapkan mekanisme pengawasan dan penjatuhan sanksi, baik sanksi administrasi maupun sanksi pidana, termasuk atas pelanggaran terhadap ketentuan keuangan partai politik.
7. Pembatasan jumlah maksimum dana kampanye lewat aturan yang dikeluarkan oleh Komisi Pemilihan Umum (KPU) yaitu sebesar Rp110 miliar.
8. Dana kampanye tidak boleh berasal dari pihak asing.
9. Kewajiban melaporkan dana kampanye Pemilu 15 hari sebelum hari pemungutan suara dan 25 hari setelah hari pemungutan suara.
10. Kewajiban melaporkan laporan keuangan tahunan setiap akhir tahun.
11. Melaporkan laporan keuangan beserta daftar sumbangan kepada Mahkamah Agung.

Untuk dasar hukum pelaporan dan audit partai politik, tertera secara khusus di dalam:

1. Pasal 15 UU No.2 tahun 1999 tentang partai politik, yang menyatakan:
    a. Partai politik wajib melaporkan daftar penyumbang beserta laporan keuangannya.
    b. Laporan sebagaimana dimaksud ayat (1) sewaktu-waktu dapat diaudit oleh akuntan publik.
2. Pasal 49 UU No. 3 tahun 1999 tentang Pemilihan Umum:
    a. Dana kampanye Pemilihan Umum diaudit oleh akuntan publik dan hasilnya dilaporkan oleh partai politik peserta Pemilu kepada KPU.

Keuntungan bagi partai politik menyusun akuntansi dan laporan keuangan yang baik serta menerima opini WTP dari auditor eksternal, antara lain sebagai berikut:

1. Menunjukkan pada *stakeholder* bahwa *corporate governance* telah berjalan baik dalam partai politik tersebut. *Corporate governance*

berinti keadilan, transparansi dan akuntabilitas, akan memberi ciri luhur serupa bagi partai politik tersebut.

2. *Stakeholder* yang ragu memilih di antara beberapa partai yang disukainya menjadi mantap dan memilih partai yang telah berhasil mencapai butir pertama tersebut.

3. Partai mejadi lahan latihan bagi para kader partai, untuk membiasakan diri ber-*corporate governance*, sehingga bila suatu hari nanti menjadi birokrat (pejabat tinggi pemerintah), dapat diharapkan menjadi agen pembaharuan menuju Indonesia Baru.

4. Partai apapun yang memenangkan Pemilu tertarik untuk berkolaborasi dalam kabinet baru dengan partai-partai yang telah berhasil menjalankan partainya. Partai pemenang Pemilu tentu saja akan menjaga dan membangun legitimasinya dengan kabinet yang profesional dan solid. Bila partai pemenang suara terbanyak dalam pemilu telah berhasil juga menjalankan *corporate governance* dalam partainya, dapat diharapkan oleh para *stakeholder*, termasuk bukan pemilihnya, bahwa partai tersebut dapat mendirikan *clean and strong government*. Hal ini amat penting, apabila suatu hari nanti Indonesia memilih presiden secara langsung. Manajemen keuangan dan akuntansi partai politik adalah sarana ujian bagi calon pemimpin bangsa yang menjadi pemenang pemilu. Masyarakat boleh berharap pertanggungjawabannya sebagai Presiden RI nanti akan serapi pertanggungjawaban keuangan partai yang dipimpinnya.

5. Dukungan nasional dan internasional, sponsor dan donatur tidak ragu mengalirkan dana ke partai tersebut, yang dinilai transparan dan bertanggung jawab dalam manajemen keuangan partai.

6. Tak ada kasus-kasus keuangan timbul dalam partai yang dikelola dengan baik, sehingga di kemudian hari tak menimbulkan preseden buruk, kasus, skandal, isu, rumor yang menggoyang legitimasi kader partai yang menduduki jabatan lembaga tinggi atau pejabat tinggi birokrasi.

7. Perpecahan pengurus partai secara teoritis dapat pula disebabkan oleh kegusaran finansial sebagai pengurus partai yang hengkang dan mendirikan partai baru, dilatarbelakangi aroma KKN dalam partai. Demikian akuntansi berfungsi sebagai sarana kerukunan dan pemersatu.

8. Tak ada bukti statistik, namun boleh diduga ada korelasi kuat kualitas para simpatisan partai dengan kualitas manajemen dan *corporate governance* partai tersebut.

Keuangan Partai Politik dapat bersumber dari banyak dana yaitu:

1. Iuran Anggota.
2. Sumbangan yang sah menurut hukum
   Sumbangan yang sah menurut hukum dapat berupa uang, barang, fasilitas, peralatan, dan/atau jasa. Sumbangan dari anggota dan bukan anggota yang sah menurut hukum paling banyak senilai Rp200.000.000,00 dalam waktu satu tahun. Sedangkan sumbangan dari perusahaan dan/atau badan usaha yang sah menurut hukum paling banyak senilai Rp800.000.000,00 dalam waktu satu tahun.
3. Bantuan dari anggaran negara
   Bantuan dari anggaran negara (yang diatur dalam peraturan pemerintah) diberikan secara proporsional kepada partai politik yang mendapatkan kursi di lembaga perwakilan rakyat.

Dalam rangka pesta demokrasi perlu tidaknya suatu pertanggungjawaban keuangan dialamatkan ke Partai Politik maupun peserta pemilu. Idealnya mereka harus transparan karena sebagai suatu entitas yang menggunakan dana publik yang besar tanggung jawab keuangan merupakan hal yang tidak dapat ditawar-tawar lagi. Parpol harus mempertanggungjawabkan sumber daya keuangan yang digunakan kepada para konstituennya dan juga sebagai bentuk kepatuhan kepada Undang-undang. Bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan para peserta pemilu, adalah dengan menyampaikan Laporan Dana kampanye (semua peserta pemilu) serta Laporan Keuangan (khusus untuk Parpol), yang harus diaudit oleh akuntan Publik dan disampaikan ke KPU serta terbuka untuk diakses publik.

Pada kenyataannya, sebagian besar partai politik peserta Pemilu di Indonesia belum menyusun laporan keuangan dengan baik. Berdasarkan UU No. 31 tahun 2002, parpol memiliki kewajiban untuk membuat pembukuan, memelihara daftar penyumbang, dan jumlah sumbangan yang diterima yang terbuka untuk diketahui oleh masyarakat dan pemerintah, membuat laporan keuangan secara berkala satu tahun sekali, dan dilaporkan paling lambat 6 (enam) bulan setelah tutup buku kepada

Komisi Pemilihan Umum setelah diaudit oleh akuntan publik. Partai politik juga berkewajiban untuk memiliki rekening khusus dana kampanye pemilihan umum dan menyerahkan laporan dana kampanye setelah diaudit akuntan publik kepada Komisi Pemilihan Umum paling lambat 97 hari setelah hari pemungutan suara.

Sebagaimana kita tahu bersama bahwa parpol memerlukan dana yang besar untuk menyukseskan program-programnya, terutama untuk memperoleh kemenangan dalam pemilu. Sumber dana yang utama berasal dari sumbangan para simpatisan. Banyak kelompok tertentu baik secara individual maupun dalam bentuk entitas bisnis melakukan pendekatan kepada suatu partai politik dengan cara memberikan sumbangan dalam jumlah besar (siginifikan). Hal itu dilakukan agar kepentingan mereka dapat diakomodasi oleh partai politik tersebut. Bentuk akomodasi kepentingan tertentu yang di dalamnya ada unsur *vested interest* tercermin dalam perumusan kebijakan yang menyangkut kepentingan publik. Untuk menjaga agar partai politik tidak berpihak pada sekelompok kepentingan tertentu, maka diperlukan pembatasan-pembatasan dalam hal pemberian sumbangan, baik oleh individu maupun organisasi tertentu.

Parpol sebagai entitas nirlaba mempunyai batasan-batasan yang secara ketat diatur dalam undang-undang. Sehingga dalam menjalankan sisi operasionalnya baik rutin maupun kampanye harus selalu berada dalam koridor undang-undang. Suatu aturan pembatasan merupakan salah satu upaya menjaga netralitas parpol dalam mempertahankan idealisme memperjuangkan kepentingan rakyat. Beberapa larangan bagi partai politik terkait secara khusus dengan pengelolaan keuangan yaitu:

1. Partai Politik dilarang menerima dari atau memberikan kepada pihak asing sumbangan dalam bentuk apa pun, yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan.
2. Menerima sumbangan, baik berupa barang maupun uang, dari pihak mana pun tanpa mencantumkan identitas yang jelas.
3. Menerima sumbangan dari perorangan dan/atau perusahaan/badan usaha melebihi batas yang ditetapkan.
4. Meminta atau menerima dana dari badan usaha milik negara, badan usaha milik daerah, badan usaha milik desa atau dengan sebutan

lainnya, koperasi, yayasan, lembaga, swadaya masyarakat, organisasi kemasyarakatan, dan organisasi kemanusiaan.

5. Mendirikan badan usaha dan/atau memiliki saham suatu badan usaha.

Penyusunan Tata Administrasi Keuangan Parpol

Indonesia telah memasuki babak baru dalam penciptaan tata kelola keuangan parpol yang semakin transparan ke publik. Penjabaran aspek pertanggungjawaban keuangan UU Parpol/UU No. 31 Tahun 2002, UU Pemilu Legislatif/UU No. 12 Tahun 2003 dan UU Pilpres/UU No. 23 Tahun 2003 ditandai dengan penerbitan SK KPU No. 676 tahun 2003. Pengesahan KPU dilakukan pada tanggal 3 Desember 2003.

Penyusunan SK KPU tersebut beserta lampiran-lampirannya adalah hasil dari MOU antara KPU dengan IAI ditandatangani pada tanggal 7 Agustus 2003. Melalui SK KPU No. 676 memberikan pedoman standar bagi parpol untuk tata kelola adminstrasi yang baik meliputi 3 hal pokok, sebagai lampiran SK tersebut yaitu:

1. Tata Administrasi Keuangan Peserta Pemilu (Buku I).
2. Pedoman Sistem Akuntansi Keuangan Partai Politik (Buku II).
3. Pedoman Pelaporan Dana Kampanye Peserta Pemilu (Buku III).

Laporan Keuangan Parpol

Laporan keuangan parpol disajikan sebagai bentuk akuntabilitas dari dana-dana publik yang telah mereka gunakan dan sebagai bentuk *compliance* terhadap ketentuan UU (UU No. 31 Tahun 2002). Hal khusus berkaitan dengan akuntansi keuangan parpol adalah *form over substance*, bukan *substance over form*. Berdasarkan ketentuan *form over substance*, maka parpol harus mencatat transaksi keuangannya berdasarkan ketentuan yang dibuat oleh KPU, tetapi jika ada hal-hal yang belum tercantum dalam ketentuan KPU maka akuntansi parpol dapat dilandaskan pada standar akuntansi yang berlaku umum.

Dasar penyusunan Pedoman Sistem Akuntansi Keuangan Parpol adalah PSAK 45 tentang Pelaporan Keuangan Organisasi Nirlaba. PSAK 45 sementara ini adalah merupakan standar/acuan bagi akuntansi partai

politik sebelum ditetapkannya standar akuntansi khusus yang berlaku untuk partai politik. Susunan lengkap dari laporan keuangan partai politik terdiri dari:

1. Laporan posisi keuangan.
2. Laporan aktivitas.
3. Laporan Perubahan dalam Aktiva Neto/Ekuitas
4. Laporan arus kas.
5. Catatan atas laporan keuangan.

Susunan lengkap dari laporan keuangan parpol harus mencakup keseluruhan informasi yang dipersyaratkan oleh PSAK 45 maupun PSAK selain 45 yang berlaku umum untuk semua jenis usaha. Dengan demikian PSAK-PSAK yang lain akan *applicable* sepanjang hal-hal tertentu belum diatur di PSAK 45.

Untuk mengetahui lebih mendalam tentang bagaimana sistem akuntansi parpol dapat dilihat dalam lampiran SK KPU No. 676 tahun 2003 yaitu Lampiran II mengenai Pedoman Sistem Akuntansi Keuangan Partai Politik. Dalam pedoman tersebut telah dibuat ketentuan mengenai urutan secara kronologis tata cara parpol dalam membukukan dan menyusun laporan keuangannya.

Seperti yang dipersyaratkan dalam buku pedoman tersebut bahwa pedoman tersebut sebagai suatu acuan sistem yang sifatnya minimal bagi parpol dalam rangka akuntabilitas keuangan mereka. Persyaratan minimal yaitu bahwa minimal sistem yang ada di parpol seperti apa yang tertera dalam buku pedoman tersebut, dengan demikian pengembangan sistem yang lebih komprehensif tentunya menjadi suatu harapan bagi parpol.

Dengan demikian penyusunan dan penyajian laporan keuangan partai politik harus mengacu pada buku pedoman sistem akuntansi keuangan parpol tersebut. Klausul dari ketentuan KPU No. 676 menyatakan bahwa parpol masih dapat menggunakan sistem yang telah mereka susun sebelumnya atau yang telah berjalan untuk menyusun laporan keuangan tahun sebelum ditetapkannya pedoman tersebut. Untuk tahun berikutnya maka parpol harus menggunakan buku pedoman tersebut atau mereka masih dapat menggunakan sistem yang mereka desain sendiri tetapi dengan syarat bahwa sistem yang mereka miliki harus lebih komprehensif, penyimpangannya tidak terlalu jauh, dan telah memenuhi persyaratan minimal yang ditetapkan dalam buku pedoman.

Berkaitan dengan sistem akuntansi parpol adalah bahwa berdasarkan ketentuan dari KPU tersebut yang dimuat di lampiran (buku II), ditetapkan bahwa parpol harus seragam dalam membukukan dan mencatat transaksinya. Keseragaman ini lebih lanjut adalah sebagai upaya agar setiap laporan keuangan parpol memiliki daya banding yang tinggi. Bentuk keseragaman ada pada perlakuan akuntansi, sisdur serta format baku laporan keuangannya.

Hal-hal khusus akuntansi parpol adalah sebagai berikut:

1. Unit pelaporan adalah tunggal (bukan sebagai *multiple entities*).
2. Laporan keuangan terdiri dari Laporan Posisi Keuangan, Laporan Aktivitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan Atas Laporan Keuangan.
3. Laporan keuangan parpol adalah laporan keuangan gabungan dari seluruh struktur kepengurusan parpol.
4. Akuntansi parpol tidak bertujuan untuk mengukur laba/profit, dengan demikian aspek kinerja keuangan parpol yang dinilai adalah dari segi bagaimana parpol tersebut dapat menghasilkan uang untuk mendanai kegiatannya dan bagaimana transparansi dan akuntabilitas keuangan parpol terhadap para *resource*/penyumbang sumber daya keuangan dan publik.
5. Asumsi dasar: basis akrual.
6. Sistem pencatatan *double entry system*.
7. Sudah mulai diperkenalkan *segregation of function* di mana unit unit pencatatan, pembukuan dan *custody* sudah dipisahkan dalam fungsi-fungsi di parpol.
8. Tahun pelaporan (tahun takwim 1 Januari sampai 31 Desember) tetapi khusus untuk tahun 2003 tahun pelaporan adalah dari sejak ditetapkan sebagai badan hukum sampai 31 Desember 2003. (Pasal 6 ayat 2, SK KPU No. 676 Tahun 2003).
9. Penanggung jawab utama laporan keuangan parpol adalah ketua umum parpol yang bersangkutan, tanggung jawab ini dinyatakan dalam suatu *management representation letter*. Laporan keuangan harus ditandatangani minimal oleh Bendahara Umum dan Ketua Umum Parpol.
10. Parpol harus menjalankan pengendalian intern seperti yang dipersyaratkan dalam lampiran I SK KPU No. 676 Tahun 2003 yaitu mengenai petunjuk pelaksanaan tata administrasi keuangan parpol dan peserta pemilu.
11. Segala kekayaan parpol harus terpisah dari kekayaan pengurusnya.

12. Diharapkan bahwa semua transaksi keuangan parpol baik transaksi keuangan maupun transaksi dana kampanye dilakukan melalui mekanisme perbankan.

Pelaporan Dana Kampanye

Laporan Dana Kampanye dimaksudkan sebagai bentuk pertanggungjawaban peserta Pemilu dalam hal pengelolaan Dana Kampanye yang meliputi sumber-sumber perolehan dan penggunaannya. Laporan Dana Kampanye sebagaimana tersaji dalam Buku III berisi informasi tentang semua penerimaan kas dan nonkas serta pengeluaran kas dan nonkas peserta Pemilu.

Laporan dana kampanye menyajikan sisi sumber dan penggunaan dana kampanye parpol. Laporan ini disajikan oleh parpol yang mengikuti Pemilihan Umum sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari laporan keuangan tahunan, dan hanya disajikan pada periode tahun yang ada pemilihan umum di dalamnya.

Jenis Laporan Dana kampanye

Laporan Dana Kampanye yang disusun oleh peserta pemilihan umum terdiri atas:

1. Laporan Dana Kampanye Peserta Pemilu (berisi sumber dan penggunaan dana kampanye).
2. Catatan atas Laporan Dana Kampanye Peserta Pemilu, yang berisi keterangan mengenai item-item dalam Laporan Dana Kampanye.
3. Informasi Tambahan, yang meliputi:
    a. Daftar Sumbangan Dana Kampanye Peserta Pemilu di Atas Rp5.000.000,00, yaitu daftar yang berisi informasi mengenai nama-nama penyumbang yang memberikan sumbangan baik kas maupun nonkas untuk Dana Kampanye dengan nilai sumbangan melebihi Rp5.000.000,00.
    b. Ringkasan Sumbangan Dana Kampanye Peserta Pemilu per Klasifikasi, yaitu daftar yang memuat rincian jumlah sumbangan berdasarkan klasifikasi penyumbang dan bentuk sumbangan yang diperoleh Dana Kampanye.

c. Daftar Aktiva Eks-Kampanye Peserta Pemilu, yaitu daftar yang memuat rincian aktiva yang dimiliki oleh peserta Pemilu pada saat kampanye selesai. Aktiva ini merupakan aktiva yang digunakan oleh peserta Pemilu untuk kegiatan kampanye.

d. Daftar Sumbangan Tak Beridentitas, yaitu daftar yang memuat rincian sumbangan yang diperoleh Dana Kampanye yang berasal dari sumber-sumber yang tidak jelas atau tidak dapat diketahui identitas lengkapnya.

e. Daftar Sumbangan Berupa Utang, yaitu daftar yang memuat rincian sumbangan berupa utang pihak ketiga kepada Dana Kampanye.

Hal krusial yang terdapat dalam Pelaporan Dana Kampanye Pemilu peserta Pemilu (Buku III) adalah keberadaan Rekening Khusus Dana Kampanye (RKDK). RKDK dibentuk sejak saat ditetapkannya partai politik menjadi peserta Pemilu oleh Komisi Pemilihan Umum (KPU) dan ditutup satu hari setelah masa kampanye berakhir. Masa kampanye berlangsung selama tiga minggu dan berakhir tiga hari sebelum pemungutan suara. Sumbangan-sumbangan yang ditujukan untuk keperluan kampanye sebelum dibukanya rekening khusus Dana Kampanye dikelompokkan oleh partai politik sebagai sumbangan terikat temporer dan dialihkan menjadi saldo awal pada saat rekening khusus Dana Kampanye dibentuk. Demikian pula pengeluaran-pengeluaran untuk keperluan kampanye yang terjadi sebelum dibukanya rekening khusus, dicatat dalam pembukuan partai politik.

Dengan adanya RKDK ini maka semua lalu lintas keuangan dana kampanye harus dilakukan melalui rekening ini. Sebagai bentuk transparansi maka rekening tersebut harus terbuka dan dapat diakses oleh publik yang membutuhkan informasi mengenai keuangan parpol.

Peran dan Fungsi Akuntansi dalam Lingkungan Partai Politik

Peran dan Fungsi akuntansi dalam lingkungan partai politik dapat dibedakan dalam dua pihak sebagai pengguna informasi keuangan partai politik yaitu:

1. Pihak Internal
   a. Ketua Partai Politik

Ketua Partai Politik menggunakan akuntansi untuk menyusun perencanaan, mengevaluasi kemajuan yang dicapai dalam usaha memenuhi tujuan, dan melakukan tindakan-tindakan koreksi yang diperlukan. Keputusan yang diambil harus berdasarkan informasi akuntansi.

b. Staf
Staf berkepentingan dengan informasi mengenai transparansi pelaporan kegiatan dan pelaporan keuangan partai politik. Staf juga tertarik dengan informasi yang memungkinkan untuk menilai kemampuan organisasinya dalam melaksanakan administrasi keuangan di tingkat partai politik sebagai cermin akuntabilitas publik dan miniatur pelaksanaan administrasi publik di tingkat lokal dan nasional.

2. Pihak Eksternal

a. Donatur
Donatur berkepentingan dengan informasi mengenai keseriusan dan kredibilitas Partai Politik untuk menjalankan program-program pencerdasan masyarakat secara politik. Para donatur juga ingin mengetahui laporan keuangan atas dana yang telah diberikan untuk partai politik.

b. Supplier/Pemasok
Supplier tertarik dengan informasi akuntansi yang memungkinkannya untuk memutuskan apakah jumlah yang terutang akan dapat dibayarkan oleh Partai Politik pada saat jatuh tempo.

c. Konstituen/Basis Masa
Adanya laporan keuangan partai politik yang transparan dan akuntabel dapat mengundang simpati masyarakat, dan akan dapat menepis isu miring bahwa Partai Politik hanya aktif sewaktu pemilu dan setelah pemilu kembali melupakan rakyat.

J. IKHTISAR

Adanya perbedaan yang mendasar antara organisasi nirlaba dengan organisasi komersial, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) membuat Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 45 yang mengatur tentang Pelaporan Keuangan Organisasi Nirlaba. Dalam PSAK No. 45 dinyatakan bahwa tujuan adanya standar tersebut adalah untuk mengatur pelaporan

keuangan organisasi nirlaba. Dengan adanya standar pelaporan, diharapkan laporan keuangan organisasi nirlaba dapat lebih mudah dipahami, memiliki relevansi, dan memiliki daya banding yang tinggi. Dalam perkembangannya, PSAK No. 45 seperti yang tertuang dalam Exposure Draft Revisi 2010 (Oktober 2010) penamaan berubah menjadi Pelaporan Keuangan Entitas Nirlaba.

Pada umunya organisasi nirlaba mengacu kepada PSAK Nomor 45. PSAK No. 45 (untuk entitas nirlaba nonpemerintah) diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia untuk memfasilitasi seluruh organisasi nirlaba non-pemerintah. Dalam PSAK 45, karakteristik entitas nirlaba ditandai dengan perolehan sumbangan untuk sumber daya utama (aset), penyumbang bukan pemilik entitas dan tak berharap akan hasil, imbalan, atau keuntungan komersial.

Laporan keuangan untuk organisasi nirlaba terdiri dari laporan posisi keuangan, laporan aktivitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Laporan keuangan tersebut berbeda dengan laporan keuangan untuk organisasi bisnis pada umumnya. Laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan pada organisasi bisnis dan nirlaba tidak memiliki suatu perbedaan yang mencolok di mana dalam menyusun laporan arus kas tetap menggunakan metode yang diterapkan sebagaimana pada organisasi bisnis lainnya, sedangkan catatan atas laporan keuangan merupakan catatan yang memuat informasi-informasi yang diperlukan sehubungan dengan laporan keuangan lainnya serta kegiatan tertentu yang diadakan oleh organisasi.

Menurut PSAK No. 45, tujuan utama Laporan Keuangan adalah menyediakan informasi yang relevan untuk memenuhi kepentingan para penyumbang, anggota organisasi, kreditur, dan pihak lain yang menyediakan sumber daya bagi organisasi nirlaba.

Masing-masing entitas nirlaba memiliki karakterikstik yang unik dan masih perlu dilakukan penyempurnaan berkaitan dengan standarisasi pelaporan keuangannya. Oleh karena itu laporan keuangan yang disajikan juga akan disesuaikan dengan karakteristik organisasi namun tetap mengacu kepada prinsip akuntansi berterima umum yang berlaku di Indonesia.

K. PERTANYAAN

1. Jelaskan karakteristik organisasi nirlaba.

2. Jelaskan tujuan laporan keuangan organisasi nirlaba.
3. Jelaskan tentang standar pelaporan untuk organisasi nirlaba di Indonesia.
4. Jelaskan tujuan laporan keuangan yang disusun oleh yayasan.
5. Jelaskan penerapan akuntansi dalam LSM apabila dibandingkan dengan lembaga publik lainnya.
6. Jelaskan perbedaan sifat dan karakteristik organisasi LSM yang tergolong dalam organisasi nirlaba.
7. Mengapa laporan keuangan organisasi LSM sebaiknya berbasis akrual?
8. Jelaskan bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan para peserta pemilu.
9. Jelaskan keuntungan bagi partai politik menyusun akuntansi dan laporan keuangan yang baik.
10. Jelaskan Peran dan Fungsi akuntansi dalam lingkungan partai politik.

Contoh Laporan Posisi Keuangan Organisasi Nirlaba

Organisasi Nirlaba
Laporan Posisi Keuangan
31 Desember 19X0 dan 19X1
(dalam jutaan)

	19X1	19X0
Aktiva:		
Kas dan setara kas	Rp 188	Rp 1.150
Piutang bunga	5.325	4.175
Persediaan dan biaya dibayar di muka	1.525	2.500
Piutang lain-lain	7.562	6.750
Investasi lancar	3.500	2.500
Aktiva terikat untuk investasi dalam tanah, bangunan, dan peralatan	13.025	11.400
Tanah, bangunan dan peralatan	154.250	158.975
Investasi jangka panjang	545.175	508.750
Jumlah Aktiva	**Rp 730.550**	**Rp 696.200**
Kewajiban dan Aktiva Bersih:		
Hutang dagang	Rp 6.425	Rp 2.625
Pendapatan diterima di muka yang dapat dikembalikan	–	1.625
Hutang lain-lain	2.187	3.250
Hutang wesel		2.850
Kewajiban tahunan	4.213	4.250
Hutang jangka panjang	13.750	16.250
Jumlah Kewajiban	**Rp 26.575**	**Rp 30.850**
Aktiva Bersih:		
Tidak terikat	**Rp 288.070**	**Rp 259.175**
Terikat temporer (Catatan B)	**60.855**	**63.675**
Terikat permanen (Catatan C)	**355.050**	**342.500**
Jumlah Aktiva Bersih	**703.975**	**665.350**
Jumlah Kewajiban dan Aktiva Bersih	**Rp 730.550**	**Rp 696.200**

Contoh Laporan Aktivitas Bentuk A

Bentuk A

Organisasi Nirlaba
Laporan Aktivitas
Untuk Tahun Berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam jutaan rupiah)

Perubahan Aktiva Bersih Tidak Terikat:	
Pendapatan dan Penghasilan:	
Sumbangan	Rp 21.600
Jasa layanan	13.500
Penghasilan investasi Jangka panjang (Catatan E)	14.000
Penghasilan investasi lain-lain (Catatan E)	2.125
Penghasilan bersih investasi jangka panjang belum direalisasi	20.570
Lain-lain	375
Jumlah Pendapatan dan Penghasilan Tidak Terikat	72.170
Aktiva Bersih yang Berakhir Pembatasannya (Catatan D):	
Pemenuhan program pembatasan	29.975
Pemenuhan pembatasan pemerolehan peralatan	3.750
Berakhirnya pembatasan waktu	3.125
Jumlah aktiva yang telah berakhir pembatasannya	36.850
Jumlah Pendapatan, Penghasilan dan Sumbangan lain	109.020
Beban dan Kerugian:	
Program A	32.750
Program B	21.350
Program C	14.400
Manajemen dan umum	6.050
Pencarian dana	5.375
Jumlah Beban (Catatan F)	79.925
Kerugian akibat kebakaran	200
Jumlah Beban dan Kerugian	80.125
Kenaikan Jumlah Aktiva Bersih Tidak Terikat	Rp 28.895
Perubahan Aktiva Bersih Terikat Temporer:	
Sumbangan	Rp 20.275
Penghasilan investasi jangka panjang (Catatan E)	6.450
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari Investasi Jangka Panjang (Catatan E)	7.380
Kerugian aktuarial untuk kewajiban tahunan	(75)
Aktiva bersih terbebaskan dari pembatasan (Catatan D)	(36.850)
Penurunan Aktiva Bersih Terikat Temporer	(2.820)
Perubahan Dalam Aktiva Bersih Terikat Permanen:	
Sumbangan	700
Penghasilan dari investasi jangka panjang (Catatan E)	300
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari investasi jangka panjang (catatan E)	11.550
Kenaikan Aktiva Bersih Terikat Permanen	12.550
Kenaikan Aktiva Bersih	38.625
Aktiva Bersih Pada Awal Tahun	665.350
Aktiva Bersih Pada Akhir Tahun	Rp 703.975

Contoh Laporan Aktivitas Bentuk B

Bentuk B

Organisasi Nirlaba
Laporan Aktivitas
Untuk Tahun Yang Berakhir Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam jutaan rupiah)

	Tidak Terikat	Terikat Temporer	Terikat Permanen	Jumlah
Pendapatan, penghasilan, dan sumbangan lain				
Sumbangan	Rp 21.600	Rp 20.275	Rp 700	Rp 42.575
Jasa layanan	13.500			13.500
Penghasilan investasi jangka panjang (Catatan E)	14.000	6.450	300	20.750
Penghasilan investasi lain (Catatan E)	2.125			2.125
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari investasi jangka panjang (Catatan E)	20.570	7.380	11.550	39.500
Lain-lain	375			
Aktiva Bersih Yang Berakhir Pembatasannya (catatan D):				
Pemenuhan program pembatasan	29.975	(29.975)		
Pemenuhan pembatasan pemerolehan peralatan	3.750	(3.750)		
Berakhirnya pembatasan waktu	3.125	(3.125)		
Jumlah pendapatan, penghasilan dan sumbangan	109.020	(2.745)	12.550	118.450
Beban dan Kerugian:				
Program A	32.750			32.750
Program B	21.350			21.350
Program C	14.400			14.400
Manajemen dan Umum	6.050			6.050
Pencarian Dana	5.375			5.375
Jumlah Beban (Catatan F)	79.925			79.925
Kerugian akibat kebakaran	200			200
Kerugian aktuarial dari kewajiban tahunan		75		75
Jumlah Beban dan Kerugian	80.125	75		80.200
Perubahan Aktiva Bersih	28.895	(2.820)	12.550	38.625
Aktiva Bersih Awal Tahun	259.175	63.675	342.500	665.350
Aktiva Bersih Akhir Tahun	Rp 288.070	Rp 60.855	Rp 355.050	Rp 703.975

Contoh Laporan Aktivitas Bentuk C – Bagian 1

Bentuk C
(Bagian 1 dari 2 bagian)

Organisasi Nirlaba
Laporan Pendapatan, Beban, dan Perubahan Aktiva Bersih Tidak Terikat
Untuk Tahun Yang berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam jutaan rupiah)

Pendapatan dan Penghasilan Tidak Terikat:		
Sumbangan	Rp	21.600
Jasa layanan		13.500
Penghasilan dari investasi jangka panjang (Catatan E)		14.000
Penghasilan dari investasi lain-lain (Catatan E)		2.125
Penghasilan bersih dari investasi jangka panjang yang telah terealisasikan dan belum terealisasikan (Catatan E)		20.570
Lain-lain		375
Jumlah Pendapatan dan Penghasilan Tidak Terikat		72.170
Aktiva Bersih yang Dibebaskan dari Pembatasan (Catatan D)		
Penyelesaian program pembatasan		29.975
Penyelesaian pembatasan pemerolehan peralatan		3.750
Berakhirnya waktu pembatasan		3.125
Jumlah aktiva bersih yang dibebaskan dari pembatasan		36.850
Jumlah pendapatan, penghasilan dan sumbangan lain yang tidak terikat		109.020
Beban dan Kerugian:		
Program A		32.750
Program B		21.350
Program C		14.400
Manajemen dan Umum		6.050
Pencarian Dana		5.375
Jumlah Beban (Catatan F)		79.925
Kerugian akibat kebakatran		200
Jumlah beban dan kerugian tidak terikat		80.125
Kenaikan aktiva bersih tidak terikat	Rp	28.895

Contoh Laporan Aktivitas Bentuk C – Bagian 2

Bentuk C
(Bagian 2 dari 2 bagian)

Organisasi Nirlaba
Laporan Perubahan Aktiva Bersih
Untuk Tahun Yang Berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam ribuan rupiah)

Aktiva Bersih Tidak Terikat:	
Jumlah pendapatan dan penghasilan tidak terikat	Rp 72.170
Aktiva bersih yang dibebaskan dari pembatasan (Catatan D)	36.850
Jumlah beban dan kerugian tidak terikat	(80.125)
Kenaikan aktiva bersih tidak teriakat	28.895
Aktiva Bersih Terikat Temporer:	
Sumbangan	20.275
Penghasilan dari investasi jangka panjang (Catatan E)	6.450
Penghasilan bersih dari investasi jangka panjang yang telah terealisasikan dan belum terealisasikan (Catatan E)	7.380
Kerugian aktuarial dari kewajiban tahunan	(75)
Aktiva bersih yang dibebaskan dari pembatasan (Catatan D)	(36.850)
Penurunan aktiva bersih terikat temporer	(2.820)
Aktiva Bersih Terikat Temporer:	
Sumbangan	700
Penghasilan dari investasi jangka panjang (Catatan E)	300
Penghasilan bersih dari investasi jangka panjang yang telah terealisasikan dan belum terealisasikan (Catatan E)	11.550
Kenaikan aktiva bersih terikat permanen	12.550
Kenaikan Aktiva Bersih	38.625
Aktiva Bersih Pada Awal Tahun	665.350
Aktiva Bersih Pada Akhir Tahun	Rp 703.975

Contoh Laporan Aktivitas Bentuk C – Bagian 2 alternatif

Bentuk C
(Bagian 2 dari 2 bagian: Alternatif)

Organisasi Nirlaba
Laporan Perubahan Aktiva Bersih
Untuk Tahun Yang Berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam jutaan rupiah)

	Tidak Terikat	Terikat Temporer	Terikat Permanen	Jumlah
Pendapatan, penghasilan, dan sumbangan lain:				
Pendapatan, penghasilan, dan sumbangan lain terikat	Rp 72.170			Rp 72.170
Pendapatan, penghasilan, dan sumbangan lain tidak terikat sumbangan		20.275	700	20.975
Penghasilan investasi jangka panjang (Catatan E)		6.450	300	6.750
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari investasi jangka panjang (Catatan E)		7.380	11.550	18.930
Aktiva bersih yang dibebaskan pembatasannya (Catatan D)	36.850	(36.850)		
Jumlah pendapatan, penghasilan dan sumbangan	Rp 109.020	Rp (2.745)	Rp 12.550	Rp 118.825
Beban dan Kerugian:				
Beban dan kerugian tidak terikat	80.125			80.125
Kerugian aktuarial dari kewajiban tahunan		75		75
Jumlah beban dan kerugian	80.125	75		80.200
Perubahan Aktiva Bersih	28.895	(2.820)	12.550	38.625
Aktiva Bersih Awal Tahun	259.175	63.675	342.500	665.350
Aktiva Bersih Akhir Tahun	Rp 288.070	Rp 60.855	Rp 355.050	Rp 703.975

Contoh Laporan Arus Kas Organisasi Nirlaba

Laporan Arus Kas
Metode Langsung

Organisasi Nirlaba
Laporan Arus Kas
Untuk Tahun Yang Berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam jutaan rupiah)

Aliran Kas dari Aktivitas Operasi:	
Kas dari pendapatan jasa	Rp 13.050,0
Kas dari penyumbang	20.075,0
Kas dari piutang lain-lain	6.537,5
Bunga dan deviden yang diterima	21.425,0
Penerimaan lain-lain	375,0
Bunga yang dibayarkan	(955,0)
Kas yang dibayarkan kepada karyawan dan suplier	(59.520,0)
Hutang lain-lain yang dilunasi	(1.063,5)
Kas bersih yang diterima (digunakan) untuk aktivitas operasi	(75,0)
Aliran Kas dari Aktivitas investasi:	
Ganti rugi dari asuransi kebakaran	625,0
Pembelian peralatan	(3.750,0)
Penerimaan dari penjualan investasi	190.250,0
Pembelian investasi	(187.250,0)
Kas bersih yang diterima (digunakan) untuk aktivitas investasi	(125,0)
Aliran Kas dari Aktivitas Pendanaan:	
Penerimaan dari kontribusi berbatas dari:	
Investasi dalam endownment	500,0
Investasi dalam endownment berjangka	175,0
Investasi bangunan	3.025,0
Investasi perjanjian tahunan	500,0
	4.200,0
Aktivitas pendanaan lain:	
Bunga dan dividen berbatas untuk reinvestasi	750,0
Pembayaran kewajiban tahunan	(363,0)
Pembayaran hutang wesel	(2.850,0)
Pembayaran kewajiban jangka panjang	(2.500,0)
	(4.962,5)
Kas bersih yang diterima (digunakan) untuk aktivitas pendanaan	Rp (762,5)
Kenaikan (Penurunan) bersih dalam kas dan setara kas	Rp (962,5)
Kas dan setara kas pada awal tahun	1.150,0
Kas dan setara kas pada akhir tahun	187,5

Rekonsiliasi perubahan dalam aktiva bersih menjadi kas bersih yang digunakan untuk aktivitas operasi:	
Perubahan dalam aktiva bersih	38.625,0
Penyesuaian untuk rekonsiliasi perubahan dalam aktiva bersih menjadi kas bersih yang digunakan untuk aktivitas operasi:	
Depresiasi	8.000,0
Kerugian akibat kebakaran	200,0
Kerugian aktuarial pada kewajiban tahunan	75,0
Kenaikan piutang bunga	(1.150,0)
Penurunan dalam persediaan dan biaya dibayar dimuka	975,0
Kenaikan dalam piutang lain-lain	(812,5)
Kenaikan dalam hutang dagang	3.800,0
Penurunan dalam penerimaan dimuka yang dapat dikembalikan	(1.625,0)
Penurunan dalam hutang lain-lain	(1.062,5)
Sumbangan terikat untuk investasi jangka panjang	(6.850,0)
Bunga dan deviden terikat untuk investasi jangka panjang	(750,0)
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari investasi jangka panjang	(39.500,0)
Kas bersih diterima (digunakan) untuk aktivitas operasi	Rp (75,0)
Data tambahan untuk aktivitas investasi dan pendanaan nonkas:	
Peralatan yang diterima sebagai hibah	Rp 350,0
Pembebasan premi asuransi kematian, nilai kas yang diserahkan	200,0

Laporan Arus Kas
Metode Tidak Langsung

Organisasi Nirlaba
Laporan Arus Kas
Untuk Tahun yang Berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam ribuan rupiah)

Aliran Kas dari Aktivitas Operasi:

Rekonsiliasi perubahan dalam aktiva bersih menjadi kas bersih yang digunakan untuk aktivitas operasi:

Perubahan dalam aktiva bersih	Rp 38.625
Penyesuaian untuk rekonsiliasi perubahan dalam aktiva bersih menjadi kas bersih yang digunakan untuk aktivitas operasi:	
Depresiasi	8.000
Kerugian akibat kebakaran	200
Kerugian aktuarial pada kewajiban tahunan	75
Kenaikan piutang bunga	(1.150)
Penurunan dalam persediaan dan biaya dibayar dimuka	975
Kenaikan dalam piutang lain-lain	(813)
Kenaikan dalam hutang dagang	3.800
Penurunan dalam penerimaan dimuka yang dapat dikembalikan	(1.625)
Penurunan dalam hutang lain-lain	(1.063)
Sumbangan terikat untuk investasi jangka panjang	(6.850)
Bunga dan dividen terikat untuk investasi jangka panjang	(750)
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari investasi jangka panjang	(39.500)
Kas bersih diterima (digunakan) untuk aktivitas operasi	(75)
Aliran Kas dari Aktivitas Investasi:	
Ganti rugi dari asuransi kebakaran	825
Pembelian peralatan	(3.750)
Penerimaan dari penjualan investasi	190.250
Pembelian investasi	(187.250)
Kas bersih yang diterima (digunakan) untuk aktivitas investasi	Rp (125)

Aliran Kas dari Aktivitas Pendanaan:		
Penerimaan dari sumbangan terikat dari:		
Investasi dalam endowment	Rp	500
Investasi dalam endowment berjangka		175
Investasi dalam bangunan		3.025
Investasi perjanjian tahunan		500
		4.200
Aktivitas pendanaan lain:		
Bunga dan dividen terikat untuk reinvestasi		750
Pembayaran kewajiban tahunan		(363)
Pembayaran hutang wesel		(2.850)
Pembayaran kewajiban jangka panjang		(2.500)
		(4.963)
Kas bersih yang diterima (digunakan) untuk aktivitas pendanaan		(763)
Penurunan bersih dalam kas dan setara kas		(963)
Kas dan setara kas pada awal tahun		1.050
Kas dan setara kas pada akhir tahun		185
Data tambahan:		
Aktivitas investasi dan pendanaan nonkas:		
Peralatan yang diterima sebagai hibah		350
Pembebasan premi asuransi kematian, nilai kas yang diserahkan		200
Bunga yang dibayarkan	Rp	955

Contoh Laporan Posisi Keuangan Organisasi Nirlaba

Organisasi Nirlaba
Laporan Posisi Keuangan
31 Desember 19X0 dan 19X1
(dalam jutaan)

	19X1	19X0
Aktiva:		
Kas dan setara kas	Rp 188	Rp 1.150
Piutang bunga	5.325	4.175
Persediaan dan biaya dibayar di muka	1.525	2.500
Piutang lain-lain	7.562	6.750
Investasi lancar	3.500	2.500
Aktiva terikat untuk investasi dalam tanah, bangunan, dan peralatan	13.025	11.400
Tanah, bangunan dan peralatan	154.250	158.975
Investasi jangka panjang	545.175	508.750
Jumlah Aktiva	**Rp 730.550**	**Rp 696.200**
Kewajiban dan Aktiva Bersih:		
Hutang dagang	Rp 6.425	Rp 2.625
Pendapatan diterima di muka yang dapat dikembalikan	–	1.625
Hutang lain-lain	2.187	3.250
Hutang wesel		2.850
Kewajiban tahunan	4.213	4.250
Hutang jangka panjang	13.750	16.250
Jumlah Kewajiban	**Rp 26.575**	**Rp 30.850**
Aktiva Bersih:		
Tidak terikat	**Rp 288.070**	**Rp 259.175**
Terikat temporer (Catatan B)	**60.855**	**63.675**
Terikat permanen (Catatan C)	**355.050**	**342.500**
Jumlah Aktiva Bersih	**703.975**	**665.350**
Jumlah Kewajiban dan Aktiva Bersih	**Rp 730.550**	**Rp 696.200**

Contoh Laporan Aktivitas Bentuk A

Bentuk A

Organisasi Nirlaba
Laporan Aktivitas
Untuk Tahun Berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam jutaan rupiah)

Perubahan Aktiva Bersih Tidak Terikat:	
Pendapatan dan Penghasilan:	
Sumbangan	Rp 21.600
Jasa layanan	13.500
Penghasilan investasi Jangka panjang (Catatan E)	14.000
Penghasilan investasi lain-lain (Catatan E)	2.125
Penghasilan bersih investasi jangka panjang belum direalisasi	20.570
Lain-lain	375
Jumlah Pendapatan dan Penghasilan Tidak Terikat	72.170
Aktiva Bersih yang Berakhir Pembatasannya (Catatan D):	
Pemenuhan program pembatasan	29.975
Pemenuhan pembatasan pemerolehan peralatan	3.750
Berakhirnya pembatasan waktu	3.125
Jumlah aktiva yang telah berakhir pembatasannya	36.850
Jumlah Pendapatan, Penghasilan dan Sumbangan lain	109.020
Beban dan Kerugian:	
Program A	32.750
Program B	21.350
Program C	14.400
Manajemen dan umum	6.050
Pencarian dana	5.375
Jumlah Beban (Catatan F)	79.925
Kerugian akibat kebakaran	200
Jumlah Beban dan Kerugian	80.125
Kenaikan Jumlah Aktiva Bersih Tidak Terikat	Rp 28.895
Perubahan Aktiva Bersih Terikat Temporer:	
Sumbangan	Rp 20.275
Penghasilan investasi jangka panjang (Catatan E)	6.450
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari Investasi Jangka Panjang (Catatan E)	7.380
Kerugian aktuarial untuk kewajiban tahunan	(75)
Aktiva bersih terbebaskan dari pembatasan (Catatan D)	(36.850)
Penurunan Aktiva Bersih Terikat Temporer	(2.820)
Perubahan Dalam Aktiva Bersih Terikat Permanen:	
Sumbangan	700
Penghasilan dari investasi jangka panjang (Catatan E)	300
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari investasi jangka panjang (catatan E)	11.550
Kenaikan Aktiva Bersih Terikat Permanen	12.550
Kenaikan Aktiva Bersih	38.625
Aktiva Bersih Pada Awal Tahun	665.350
Aktiva Bersih Pada Akhir Tahun	Rp 703.975

Contoh Laporan Aktivitas Bentuk B

Bentuk B

Organisasi Nirlaba
Laporan Aktivitas
Untuk Tahun Yang Berakhir Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam jutaan rupiah)

	Tidak Terikat	Terikat Temporer	Terikat Permanen	Jumlah
Pendapatan, penghasilan, dan sumbangan lain				
Sumbangan	Rp 21.600	Rp 20.275	Rp 700	Rp 42.575
Jasa layanan	13.500			13.500
Penghasilan investasi jangka panjang (Catatan E)	14.000	6.450	300	20.750
Penghasilan investasi lain (Catatan E)	2.125			2.125
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari investasi jangka panjang (Catatan E)	20.570	7.380	11.550	39.500
Lain-lain	375			
Aktiva Bersih Yang Berakhir Pembatasannya (catatan D):				
Pemenuhan program pembatasan	29.975	(29.975)		
Pemenuhan pembatasan pemerolehan peralatan	3.750	(3.750)		
Berakhirnya pembatasan waktu	3.125	(3.125)		
Jumlah pendapatan, penghasilan dan sumbangan	109.020	(2.745)	12.550	118.450
Beban dan Kerugian:				
Program A	32.750			32.750
Program B	21.350			21.350
Program C	14.400			14.400
Manajemen dan Umum	6.050			6.050
Pencarian Dana	5.375			5.375
Jumlah Beban (Catatan F)	79.925			79.925
Kerugian akibat kebakaran	200			200
Kerugian aktuarial dari kewajiban tahunan		75		75
Jumlah Beban dan Kerugian	80.125	75		80.200
Perubahan Aktiva Bersih	28.895	(2.820)	12.550	38.625
Aktiva Bersih Awal Tahun	259.175	63.675	342.500	665.350
Aktiva Bersih Akhir Tahun	Rp 288.070	Rp 60.855	Rp 355.050	Rp 703.975

Contoh Laporan Aktivitas Bentuk C – Bagian 1

Bentuk C
(Bagian 1 dari 2 bagian)

Organisasi Nirlaba
Laporan Pendapatan, Beban, dan Perubahan Aktiva Bersih Tidak Terikat
Untuk Tahun Yang berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam jutaan rupiah)

Pendapatan dan Penghasilan Tidak Terikat:		
Sumbangan	Rp	21.600
Jasa layanan		13.500
Penghasilan dari investasi jangka panjang (Catatan E)		14.000
Penghasilan dari investasi lain-lain (Catatan E)		2.125
Penghasilan bersih dari investasi jangka panjang yang telah terealisasikan dan belum terealisasikan (Catatan E)		20.570
Lain-lain		375
Jumlah Pendapatan dan Penghasilan Tidak Terikat		72.170
Aktiva Bersih yang Dibebaskan dari Pembatasan (Catatan D)		
Penyelesaian program pembatasan		29.975
Penyelesaian pembatasan pemerolehan peralatan		3.750
Berakhirnya waktu pembatasan		3.125
Jumlah aktiva bersih yang dibebaskan dari pembatasan		36.850
Jumlah pendapatan, penghasilan dan sumbangan lain yang tidak terikat		109.020
Beban dan Kerugian:		
Program A		32.750
Program B		21.350
Program C		14.400
Manajemen dan Umum		6.050
Pencarian Dana		5.375
Jumlah Beban (Catatan F)		79.925
Kerugian akibat kebakatran		200
Jumlah beban dan kerugian tidak terikat		80.125
Kenaikan aktiva bersih tidak terikat	Rp	28.895

Contoh Laporan Aktivitas Bentuk C – Bagian 2

Bentuk C
(Bagian 2 dari 2 bagian)

Organisasi Nirlaba
Laporan Perubahan Aktiva Bersih
Untuk Tahun Yang Berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam ribuan rupiah)

Aktiva Bersih Tidak Terikat:	
Jumlah pendapatan dan penghasilan tidak terikat	Rp 72.170
Aktiva bersih yang dibebaskan dari pembatasan (Catatan D)	36.850
Jumlah beban dan kerugian tidak terikat	(80.125)
Kenaikan aktiva bersih tidak teriakat	28.895
Aktiva Bersih Terikat Temporer:	
Sumbangan	20.275
Penghasilan dari investasi jangka panjang (Catatan E)	6.450
Penghasilan bersih dari investasi jangka panjang yang telah terealisasikan dan belum terealisasikan (Catatan E)	7.380
Kerugian aktuarial dari kewajiban tahunan	(75)
Aktiva bersih yang dibebaskan dari pembatasan (Catatan D)	(36.850)
Penurunan aktiva bersih terikat temporer	(2.820)
Aktiva Bersih Terikat Temporer:	
Sumbangan	700
Penghasilan dari investasi jangka panjang (Catatan E)	300
Penghasilan bersih dari investasi jangka panjang yang telah terealisasikan dan belum terealisasikan (Catatan E)	11.550
Kenaikan aktiva bersih terikat permanen	12.550
Kenaikan Aktiva Bersih	38.625
Aktiva Bersih Pada Awal Tahun	665.350
Aktiva Bersih Pada Akhir Tahun	Rp 703.975

Contoh Laporan Aktivitas Bentuk C – Bagian 2 alternatif

Bentuk C
(Bagian 2 dari 2 bagian: Alternatif)

Organisasi Nirlaba
Laporan Perubahan Aktiva Bersih
Untuk Tahun Yang Berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam jutaan rupiah)

	Tidak Terikat	Terikat Temporer	Terikat Permanen	Jumlah
Pendapatan, penghasilan, dan sumbangan lain:				
Pendapatan, penghasilan, dan sumbangan lain terikat	Rp 72.170			Rp 72.170
Pendapatan, penghasilan, dan sumbangan lain tidak terikat sumbangan		20.275	700	20.975
Penghasilan investasi jangka panjang (Catatan E)		6.450	300	6.750
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari investasi jangka panjang (Catatan E)		7.380	11.550	18.930
Aktiva bersih yang dibebaskan pembatasannya (Catatan D)	36.850	(36.850)		
Jumlah pendapatan, penghasilan dan sumbangan	Rp 109.020	Rp (2.745)	Rp 12.550	Rp 118.825
Beban dan Kerugian:				
Beban dan kerugian tidak terikat	80.125			80.125
Kerugian aktuarial dari kewajiban tahunan		75		75
Jumlah beban dan kerugian	80.125	75		80.200
Perubahan Aktiva Bersih	28.895	(2.820)	12.550	38.625
Aktiva Bersih Awal Tahun	259.175	63.675	342.500	665.350
Aktiva Bersih Akhir Tahun	Rp 288.070	Rp 60.855	Rp 355.050	Rp 703.975

Contoh Laporan Arus Kas Organisasi Nirlaba

Laporan Arus Kas
Metode Langsung

Organisasi Nirlaba
Laporan Arus Kas
Untuk Tahun Yang Berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam jutaan rupiah)

Aliran Kas dari Aktivitas Operasi:	
Kas dari pendapatan jasa	Rp 13.050,0
Kas dari penyumbang	20.075,0
Kas dari piutang lain-lain	6.537,5
Bunga dan deviden yang diterima	21.425,0
Penerimaan lain-lain	375,0
Bunga yang dibayarkan	(955,0)
Kas yang dibayarkan kepada karyawan dan suplier	(59.520,0)
Hutang lain-lain yang dilunasi	(1.063,5)
Kas bersih yang diterima (digunakan) untuk aktivitas operasi	(75,0)
Aliran Kas dari Aktivitas investasi:	
Ganti rugi dari asuransi kebakaran	625,0
Pembelian peralatan	(3.750,0)
Penerimaan dari penjualan investasi	190.250,0
Pembelian investasi	(187.250,0)
Kas bersih yang diterima (digunakan) untuk aktivitas investasi	(125,0)
Aliran Kas dari Aktivitas Pendanaan:	
Penerimaan dari kontribusi berbatas dari:	
Investasi dalam endownment	500,0
Investasi dalam endownment berjangka	175,0
Investasi bangunan	3.025,0
Investasi perjanjian tahunan	500,0
	4.200,0
Aktivitas pendanaan lain:	
Bunga dan dividen berbatas untuk reinvestasi	750,0
Pembayaran kewajiban tahunan	(363,0)
Pembayaran hutang wesel	(2.850,0)
Pembayaran kewajiban jangka panjang	(2.500,0)
	(4.962,5)
Kas bersih yang diterima (digunakan) untuk aktivitas pendanaan	Rp (762,5)
Kenaikan (Penurunan) bersih dalam kas dan setara kas	Rp (962,5)
Kas dan setara kas pada awal tahun	1.150,0
Kas dan setara kas pada akhir tahun	187,5
Rekonsiliasi perubahan dalam aktiva bersih menjadi kas bersih yang digunakan untuk aktivitas operasi:	
Perubahan dalam aktiva bersih	38.625,0
Penyesuaian untuk rekonsiliasi perubahan dalam aktiva bersih menjadi kas bersih yang digunakan untuk aktivitas operasi:	
Depresiasi	8.000,0
Kerugian akibat kebakaran	200,0
Kerugian aktuarial pada kewajiban tahunan	75,0
Kenaikan piutang bunga	(1.150,0)
Penurunan dalam persediaan dan biaya dibayar dimuka	975,0
Kenaikan dalam piutang lain-lain	(812,5)
Kenaikan dalam hutang dagang	3.800,0
Penurunan dalam penerimaan dimuka yang dapat dikembalikan	(1.625,0)
Penurunan dalam hutang lain-lain	(1.062,5)
Sumbangan terikat untuk investasi jangka panjang	(6.850,0)
Bunga dan deviden terikat untuk investasi jangka panjang	(750,0)
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari investasi jangka panjang	(39.500,0)
Kas bersih diterima (digunakan) untuk aktivitas operasi	Rp (75,0)
Data tambahan untuk aktivitas investasi dan pendanaan nonkas:	
Peralatan yang diterima sebagai hibah	Rp 350,0
Pembebasan premi asuransi kematian, nilai kas yang diserahkan	200,0

Laporan Arus Kas
Metode Tidak Langsung

Organisasi Nirlaba
Laporan Arus Kas
Untuk Tahun yang Berakhir Pada Tanggal 31 Desember 19X1
(dalam ribuan rupiah)

Aliran Kas dari Aktivitas Operasi:		
Rekonsiliasi perubahan dalam aktiva bersih menjadi kas bersih yang digunakan untuk aktivitas operasi:		
Perubahan dalam aktiva bersih	Rp	38.625
Penyesuaian untuk rekonsiliasi perubahan dalam aktiva bersih menjadi kas bersih yang digunakan untuk aktivitas operasi:		
Depresiasi		8.000
Kerugian akibat kebakaran		200
Kerugian aktuarial pada kewajiban tahunan		75
Kenaikan piutang bunga		(1.150)
Penurunan dalam persediaan dan biaya dibayar dimuka		975
Kenaikan dalam piutang lain-lain		(813)
Kenaikan dalam hutang dagang		3.800
Penurunan dalam penerimaan dimuka yang dapat dikembalikan		(1.625)
Penurunan dalam hutang lain-lain		(1.063)
Sumbangan terikat untuk investasi jangka panjang		(6.850)
Bunga dan dividen terikat untuk investasi jangka panjang		(750)
Penghasilan bersih terealisasikan dan belum terealisasikan dari investasi jangka panjang		(39.500)
Kas bersih diterima (digunakan) untuk aktivitas operasi		(75)
Aliran Kas dari Aktivitas Investasi:		
Ganti rugi dari asuransi kebakaran		825
Pembelian peralatan		(3.750)
Penerimaan dari penjualan investasi		190.250
Pembelian investasi		(187.250)
Kas bersih yang diterima (digunakan) untuk aktivitas investasi	Rp	(125)
Aliran Kas dari Aktivitas Pendanaan:		
Penerimaan dari sumbangan terikat dari:		
Investasi dalam endowment	Rp	500
Investasi dalam endowment berjangka		175
Investasi dalam bangunan		3.025
Investasi perjanjian tahunan		500
		4.200
Aktivitas pendanaan lain:		
Bunga dan dividen terikat untuk reinvestasi		750
Pembayaran kewajiban tahunan		(363)
Pembayaran hutang wesel		(2.850)
Pembayaran kewajiban jangka panjang		(2.500)
		(4.963)
Kas bersih yang diterima (digunakan) untuk aktivitas pendanaan		(763)
Penurunan bersih dalam kas dan setara kas		(963)
Kas dan setara kas pada awal tahun		1.050
Kas dan setara kas pada akhir tahun		185
Data tambahan:		
Aktivitas investasi dan pendanaan nonkas:		
Peralatan yang diterima sebagai hibah		350
Pembebasan premi asuransi kematian, nilai kas yang diserahkan		200
Bunga yang dibayarkan	Rp	955

-

BAB 11

AKUNTANSI BADAN LAYANAN UMUM

A. PENGERTIAN BADAN LAYANAN UMUM (BLU)

Badan Layanan Umum (BLU) adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. BLU untuk tingkat daerah disebut BLU Daerah (BLUD). BLUD beroperasi sebagai perangkat kerja pemerintah daerah untuk tujuan pemberian layanan umum secara lebih efektif dan efisien sejalan dengan praktik bisnis yang sehat, yang pengelolaannya dilakukan berdasarkan kewenangan yang didelegasikan oleh kepala daerah.

Dalam menyelenggarakan dan meningkatkan layanan kepada masyarakat, BLUD diberikan fleksibilltas dalam pengelolaan keuangannya. Beberapa Rumah Sakit yang berstatus BLU mempunyai rasio kemandirian yang cenderung meningkat karena fleksibilitas pengelolaan keuangan tersebut sangat mendorong terciptanya lingkungan kondusif, mekanisme kerja efektif dan usaha yang produktif.

B. TUJUAN BADAN LAYANAN UMUM (BLU)

BLU bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi dan produktivitas, dan penerapan praktik bisnis yang sehat.

Dalam rangka mencapai tujuan tersebut, BLU ditetapkan dengan azas-azas sebagai berikut:

1. BLU beroperasi sebagai unit kerja kementrian negara/lembaga/ pemerintah daerah untuk tujuan pemberian layanan umum yang pengelolaannya berdasarkan kewenangan yang didelegasikan oleh instansi induk yang bersangkutan.
2. BLU merupakan bagian perangkat pencapaian tujuan kementerian negara/lembaga/pemerintah daerah dan karenanya status hukum BLU tidak, terpisah dari kementerian negara/lembaga/ pemerintah daerah sebagai instansi induk.
3. Menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota bertanggung jawab atas pelaksanaan kebijakan penyelenggaraan pelayanan umum yang didelegasikannya kepada BLU dari segi manfaat layanan yang dihasilkan.
4. Pejabat yang ditunjuk mengelola BLU bertanggung jawab atas pelaksanaan kegiatan pemberian layanan umum yang didelegasikan kepadanya oleh menteri/pimpinan lembaga/gubernur/ bupati/walikota.
5. BLU menyelenggarakan kegiatannya tanpa mengutamakan pencarian keuntungan.
6. Rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan dan kinerja BLU disusun dan disajikan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan dan kinerja kementerian negara/lembaga/SKPD/pemerintah daerah.
7. BLU mengelola penyelenggaraan layanan umum sejalan dengan praktik bisnis yang sehat.

C. PENGELOLAAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM (BLU)

Pada dasarnya Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) bertujuan meningkatkan kualitas pelayanan kepada masyarakat untuk mewujudkan penyelenggaraan tugas-tugas pemerintah dan/atau pemerintah daerah dalam memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. PPK-BLUD RSUD harus didesain dengan memperhatikan best practice di lingkungan penyedia jasa layanan kesehatan dan prinsip-prinsip tata kelola yang berterima umum. Dengan demikian, PPK-BLUD ini menjadi syarat administratif terpenuhinya satuan kerja dengan status BLUD.

Suatu satuan kerja instansi pemerintah dapat diizinkan mengelola keuangan, dengan PPK-BLU apabila memenuhi persyaratan substantif, teknis, dan administratif.

Persyaratan substantif terpenuhi apabila instansi pemerintah yang bersangkutan menyelenggarakan layanan umum yang berhubungan dengan:

a) Penyediaan barang dan/atau jasa layanan umum;
b) Pengelolaan wilayah/kawasan tertentu untuk tujuan meningkatkan perekonomian masyarakat atau layanan umum; dan/atau
c) Pengelolaan dana khusus dalam rangka meningkatkan ekonomi dan/atau pelayanan kepada masyarakat.

Persyaratan teknis terpenuhi jika:

a) Kinerja pelayanan di bidang tugas pokok dan fungsinya layak dikelola dan ditingkatkan pencapaiannya melalui BLU sebagaimana direkomendasikan oleh menteri/pimpinan lembaga/kepala SKPD sesuai dengan kewenangannya; dan
b) Kinerja keuangan satuan kerja instansi yang bersangkutan adalah sehat sebagaimana ditunjukkan dalam dokumen usulan penetapan BLU .

Persyaratan administratif terpenuhi apabila instansi pemerintah yang bersangkutan dapat menyajikan seluruh dokumen berikut:

a) Pernyataan kesanggupan untuk meningkatkan kinerja pelayanan, keuangan, dan manfaat bagi masyarakat;
b) Pola tata kelola;
c) Rencana strategis bisnis;
d) Laporan keuangan pokok;
e) Standar pelayanan minimum; dan
f) Laporan audit terakhir atau pernyataan bersedia untuk diaudit secara independen.

1. Perencanaan dan Penganggaran

BLU menyusun rencana strategis bisnis lima tahunan dengan mengacu kepada Rencana Startegis Kementrian Negara/Lembaga (Renstra-KL) atau Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RJPMD). BLU menyusun Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA) tahunan dengan mengacu kepada rencana strategis bisnis. RBA

disusun berdasarkan basis kinerja dan perhitungan akuntansi biaya menurut jenis layanannya, serta berdasarkan kebutuhan dan kemampuan pendapatan yang diperkirakan akan diterima dari masyarakat. Badan lain, dan APBN/APBD.

2. Dokumen Pelaksanaan Anggaran

Dokumen pelaksanaan anggaran BLU paling sedikit mencakup seluruh pendapatan belanja, proyeksi arus kas, serta jumlah dan kualitas jasa dan/atau barang yang akan dihasilkan oleh BLU.

3. Pendapatan dan Belanja

a. Pendapatan

Penerimaan anggaran bersumber dari APBN/APBD diberlakukan sebagai pendapatan BLU. Pendapatan yang diperoleh dari jasa layanan yang diberikan kepada masyarakat dan hibah tidak terikat yang diperoleh dari masyarakat atau badan lain merupakan pendapatan operasional BLU. Hibah terkait yang diperoleh dari masyarakat atau badan lain merupakan pendapatan yang harus diperlakukan sesuai dengan pertukaran. Hasil kerjasama BLU dengan pihak lain dan/atau hasil usaha lainnya merupakan pendapatan bagi BLU.

b. Belanja

Belanja BLU terdiri dari unsur biaya yang sesuai dengan struktur biaya yang dituangkan dalam RBA definitif. Pengelolaan belanja BLU diselenggarakan secara fleksibel berdasarkan kesetaraan antara volume kegiatan pelayanan dengan jumlah pengeluaran, mengikuti praktik bisnis yang sehat. Fleksibilitas pengelolaan belanja berlaku dalam ambang batas sesuai dengan yang ditetapkan dalam RBA, jika melebihi ambang batas harus mendapat persetujuan dari Menteri Keuangan/gubernur/bupati/walikota atas usulan menteri/pimpinan lembaga/kepala SKPD, sesuai dengan kewenangannya. Jika terjadi kekurangan anggaran, BLU dapat mengajukan usulan tambahan anggaran dari APBN/APBD kepada Menteri Keuangan/PPKD melalui menteri/pimpinan lembaga/kepala SKPD sesuai dengan kewenangannya. Belanja BLU dilaporkan sebagai belanja barang dan jasa kementerian negara/ lembaga/SKPD/pemerintah daerah.

4. Pengelolaan Kas

Dalam rangka pengelolaan kas, BLU menyelenggarakan hal-hal sebagai berikut:

a Merencanakan penerimaan dan pengeluaran kas.
b Melakukan pemungutan pendapatan atau tagihan.
c Menyimpan kas dan mengelola rekening bank.
d Melakukan pembayaran.
e Mendapatkan sumber dana untuk menutup defisit jangka pendek dan,
f Memanfaatkan surplus kas jangka pendek untuk memperoleh pendapatan tambahan.

Pengelolaan kas BLU dilaksanakan berdasarkan praktik bisnis yang sehat. Penarikan dana yang bersumber dari APBN/APBD dilakukan dengan menerbitkan Surat Perintah Membayar (SPM) sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

5. Pengelolaan Piutang dan Utang

a. Piutang

BLU dapat memberikan piutang sehubungan dengan penyerahan barang, jasa, dan/atau transaksi lainnya yang berhubungan langsung atau tidak langsung dengan kegiatan BLU. Piutang BLU dikelola dan diselesaikan secara tertib, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggung jawab serta dapat memberikan nilai tambah, sesuai dengan praktik bisnis yang sehat dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan. Piutang BLU dapat dihapus secara mutlak atau bersyarat oleh pejabat yang berwenang, yang nilainya ditetapkan secara berjenjang.

b. Utang

Utang BLU dikelola dan diselesaikan secara tertib, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggung jawab serta dapat memberikan nilai tambah, sesuai dengan praktik bisnis yang sehat dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pemanfaatan utang yang berasal dari perikatan pinjaman jangka pendek ditujukan hanya untuk belanja operasional. Pemanfaatan utang yang berasal dari per-

ikatan pinjaman jangka panjang ditujukan hanya untuk belanja modal.

6. Investasi

BLU tidak melakukan investasi jangka panjang, kecuali atas persetujuan Menteri Keuangan/gubernur/bupati/walikota sesuai dengan kewenangannya. Keuntungan yang diperoleh dari investasi jangka panjang merupakan pendapatan BLU.

7. Pengelolaan Barang

Pengadaan barang/jasa oleh BLU dilakukan berdasarkan prinsip efisiensi dan ekonomis, sesuai dengan praktik bisnis yang sehat. Kewenangan pengadaan barang/jasa diselenggarakan berdasarkan jenjang nilai yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan/gubernur/bupati/walikota. Barang inventaris milik BLU dapat dialihkan kepada pihak lain dan/atau dihapuskan berdasarkan pertimbangan ekonomis. Pengalihan kepada pihak lain dilakukan dengan cara dijual, dipertukarkan, atau dihibahkan. BLU tidak dapat mengalihkan dan/atau menghapus aset tetap, kecuali atas persetujuan pejabat yang berwenang.

8. Penyelesaian Kerugian

Setiap kerugian negara/daerah pada BLU yang disebabkan oleh tindakan melanggar hukum atau kelalaian seseorang diselesaikan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan mengenai penyelesaian kerugian negara/daerah.

D. PEDOMAN AKUNTANSI BADAN LAYANAN UMUM (BLU)

BLU merupakan sistem Informasi manajemen keuangan sesuai dengan kebutuhan dan praktik bisnis yang sehat. Setiap transaksi keuangan BLU harus diakuntansikan dan dokumen pendukungnya dikelola secara tertib. Akuntansi dan laporan keuangan BLU diselenggarakan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang diterbitkan oleh asosiasi profesi akuntan Indonesia, dalam hal ini IAI. Jika tidak dapat standar akuntansi yang mengaturnya, BLU dapat menerapkan standar akuntansi industri yang spesifik setelah mendapat persetujuan

Menteri Keuangan. BLU menerapkan dan mengembangkan sistem akuntansi dengan mengacu pada standar akuntansi yang berlaku sesuai dengan jenis layanannya dan ditetapkan oleh menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota sesuai dengan kewenangannya.

E. LAPORAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM (BLU)

Laporan keungan BLU setidak-tidaknya meliputi laporan realisasi anggaran/laporan operasional/laporan aktivitas, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan, disertai laporan mengenai kinerja. Laporan keuangan unit-unit usaha yang diselenggarakan oleh BLU dikonsolidasikan dalam laporan keuangan. Lembar muka laporan keungan unit-unit usaha dimuat sebagai lampiran laporan keunagan BLU. Laporan keuangan BLU disampaikan secara berkala kepada menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota, sesuai dengan kewenangannya, untuk dikonsolidasikan dengan laporan keuangan kementerian negara/lembaga/SKPD/pemerintah daerah.

Berikut ini disajikan contoh laporan keuangan BLU Rumah Sakit.

RUMAH SAKIT XXX
NERACA
PER DD MM YYYY

AKTIVA				KEWAJIBAN DAN AKTIVA BERSIH			
	POS	**DD.MM. YYYY**	**DD.MM.YYY1**		**POS**	**DD.MM. YYYY**	**DD.MM. YYY1**
I	AKTIVA LANCAR			VI	KEWAJIBAN LANCAR		
	1. Kas & Setara Kas	XXX	XXX		1. Utang Usaha	XXX	XXX
	2. Investasi Lancar	XXX	XXX		2. Uang Muka Pasien	XXX	XXX
	3. Piutang Pelayanan	XXX	XXX		3. Pendapatan Diterima Di Muka	XXX	XXX
	4. Penyisihan Kerugian Piut. Pelayanan	(XXX)	(XXX)		4. Beban yg Msh. harus Dibayar	XXX	XXX
	5. Piut. Pelayanan Pasien dlm. Perawatan	XXX	XXX		5. Utang Pajak	XXX	XXX
	6. Sediaan	XXX	XXX		6. Uang Muka Dana DIP/Proyek Lainnya	XXX	XXX
	7. Uang Muka Kerja/UYHD/lain-lain	XXX	XXX		7. Uang Muka Lainnya	XXX	XXX
					8. Utang Jangka Pendek Lainnya	XXX	XXX
	Total Aktiva Lancar	**XXX**	**XXX**		**Total Kewajiban Lancar**	**XXX**	**XXX**
II	INVESTASI JANGKA PANJANG	XXX	XXX	VII	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG	XXX	XXX
III	AKTIVA TETAP			VIII	KEWAJIBAN LAIN-LAIN	XXX	XXX
	1. Tanah	XXX	XXX		**TOTAL KEWAJIBAN**	**XXX**	**XXX**
	2. Peralatan Medis	XXX	XXX				
	3. Bangunan	XXX	XXX	IX	AKTIVA BERSIH		
	4. Aktiva Tetap Lainnya	XXX	XXX		1. Aktiva Bersih Tidak Terkait	XXX	XXX
	Total Beban Perolehan	**XXX**	**XXX**		2. Aktiva Bersih Terikat Temporer	XXX	XXX
	5. Akumulasi Peny. Akt. Tetap Berujud	(XXX)	(XXX)		3. Aktiva Bersih Terikat Permanen	XXX	XXX
	Total Aktiva Tetap	**XXX**	**XXX**		**Total Aktiva Bersih**	**XXX**	**XXX**
IV	AKTIVA TIDAK BERUJUD						
	1. Pendidikan dan Pelatihan	XXX	XXX				
	2. Penelitian dan Pengembangan	XXX	XXX				
	3. Piranti Lunak	XXX	XXX				
	Total Beban Perolehan	XXX	XXX				

	4. Akumulasi Amortisasi Ak. Tdk. Brwjud	XXX	XXX				
	Total Nilai Buku Ak. Tdk Berwujud	**XXX**	**XXX**				
V	AKTIVA LAIN-LAIN						
	Uang Jaminan	XXX	XXX				
	Bangunan dlm. Penyelesaian	XXX	XXX				
	Beban Ditangguhkan	XXX	XXX				
	Utang PPH Badan	XXX	XXX				
	Total Aktiva Lain-lain	**XXX**	**XXX**				
	TOTAL AKTIVA	**XXX**	**XXX**		**TTL. KEWAJIBAN & AKTIVA BERSIH**	**XXX**	**XXX**

Gambar 11.1
Contoh Neraca BLU Rumah Sakit

RUMAH SAKIT XXX
LAPORAN AKTIVITAS
UNTUK PERIODE YG. BERAKHIR S.D. DD.MM.YYY DAN DD.MM.YYY1

URAIAN	DD.MM.YYY	DD.MM.YYY1
PERUBAHAN AKTIVA BERSIH TIDAK TERIKAT		
A. Penghasilan dan Sumbangan Tidak Terikat		
1. Pendapatan Operasional Rawat Jalan	XXXXX	XXXXX
2. Pendapatan Operasional Rawat Inap	XXXXX	XXXXX
3. Pendapatan Operasional Tindakan Medik	XXXXX	XXXXX
4. Pendapatan Operasional Unit Penunjang	XXXXX	XXXXX
5. Pendapatan Operasional Lainnya	XXXXX	XXXXX
Jumlah Pendapatan Operasional Bruto	**XXXXX**	**XXXXX**
6. Pengurang Pendapatan Operasional	XXXXX	XXXXX
Jumlah Pendapatan Operasional Bersih (a)	**XXXXX**	**XXXXX**
7. Penghasilan Non-Operasional	(XXXXX)	(XXXXX)
8. Sumbangan Tidak Terikat	XXXXX	XXXXX
Jumlah Pendapatan dan Keuntungan Tidak Terikat (b)	**XXXXX**	**XXXXX**
B. Aktivitas Bersih Terikat yang Berakhir Pembatasannya		
1. Pemenuhan Program Pembatasan	XXXXX	XXXXX
2. Pemenuhan Pembatasan Pemerolehan Peralatan	XXXXX	XXXXX
3. Berakhirnya Pembatasan Waktu	XXXXX	XXXXX
4. Penurunan Aktiva Bersih Terikat Permanen	XXXXX	XXXXX
5. Penghapusan Pembatasan Permanen menjadi Tidak Terikat	XXXXX	XXXXX
6. Jumlah Aktiva yang Telah Berakhir Pembatasannya (c)	XXXXX	XXXXX
7. Jumlah Penghasilan, Sumbangan dan Sumber Lainnya (d = c + b)	XXXXX	XXXXX
C. Beban dan Kerugian		
1. Beban Pelayanan	(XXXXX)	(XXXXX)
2. Program Lainnya	(XXXXX)	(XXXXX)
3. Beban Manajemen dan Umum	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Pegawai	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Administrasi Kantor	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Penyusutan Aktiva	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Pemeliharaan	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Daya dan Jasa	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Promosi	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Audit Laporan Keuangan	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Representasi	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Administrasi Kendaraan	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Penyisihan Piutang	(XXXXX)	(XXXXX)
Beban Amortisasi	(XXXXX)	(XXXXX)
Jumlah Beban Manajemen dan Umum	**(XXXXX)**	**(XXXXX)**
4. Beban Pencarian Dana	(XXXXX)	(XXXXX)
5. Kerugian Lainnya	(XXXXX)	(XXXXX)
Jumlah Beban dan Kerugian (e)	**(XXXXX)**	**(XXXXX)**

D. Keuntungan/(Kerugian) Luar Biasa Tidak Terikat (f)	**(XXXXX)**	**(XXXXX)**
Kenaikan/(Penurunan) Jumlah Aktiva Bersih Tidak Terikat (g = d – e – f)	**(XXXXX)**	**(XXXXX)**
PERUBAHAN AKTIVA BERSIH TERIKAT TEMPORER		
E. Penghasilan dan Sumbangan Terikat Temporer		
1. Sumbangan Terikat Temporer	-	-
2. Penghasilan Terikat Temporer	-	-
F. Aktiva Bersih Terikat Permanen yang Berakhir Pembatasannya		
Penghapusan pembatasan permanent menjadi terikat	-	-
1. Temporer	-	-
G. Aktiva Bersih Terikat Temporer Terbebaskan dari Pembatasan dan Kerugian	-	-
Aktiva Bersih Terikat Temporer Terbebaskan dari:		
1. Pembatasan	-	-
2. Kerugian Lainnya	-	-
H. Keuntungan/(Kerugian) Luar Biasa Terikat Temporer	-	-
Kenaikan/(Penurunan) Jumlah Aktiva Bersih Terikat Temporer (h)	-	-
PERUBAHAN AKTIVA BERSIH TERIKAT PERMANEN		
I. Penghasilan dan Sumbangan Terikat Permanen	-	-
J. Aktiva Bersih Terikat Permanen Terbebaskan dari Pembatasan dan Kerugian	-	-
K. Keuntungan/(Kerugian) Luar Biasa Terikat Permanen	-	-
Kenaikan/(Penurunan) Jumlah Aktiva Bersih Terikat Permanen (i)	-	-
L. Kenaikan Aktiva Bersih Sebelum Pajak	XXXXX	XXXXX
M. Beban Pajak Penghasilan	-	-
KENAIKAN AKTIVA BERSIH (i = g + h + i)	**XXXXX**	**XXXXX**
AKTIVA BERSIH, SALDO AWAL (k)	**XXXXX**	**XXXXX**
AKTIVA BERSIH, AKHIR (j = k + j)	**XXXXX**	**XXXXX**

Gambar 11.2
Contoh Laporan Aktivitas BLU Rumah Sakit

RUMAH SAKIT XXX
LAPORAN ARUS KAS
UNTUK PERIODE YG. BERAKHIR S.D. DD.MM.YYY DAN DD.MM.YYY1

URAIAN	DD.MM.YYY (Unaudited)	DD.MM.YYY1	% Kenaikan (Penurunan)
(1)	(2)	(3)	4 = (2 – 3) : 3
ALIRAN KAS DARI AKTIVA OPERASI			
Kas dari Pendapatan Jasa	XXXXX	XXXXX	XXX
Kas dari Penyumbang	XXXXX	XXXXX	XXX
Kas dari Piutang	XXXXX	XXXXX	XXX
Bunga yang Diterima	XXXXX	XXXXX	XXX
Penerimaan Lain-lain	XXXXX	XXXXX	XXX
Bunga yang Dibayarkan	(XXXXX)	(XXXXX)	(XXX)
Kas yang Dibayarkan kepada Karyawan dan Pemasok	(XXXXX)	(XXXXX)	(XXX)
Kas yang Dibayarkan sebagai Uang Muka Pajak	-	-	-
Kas yang Dibayarkan sebagai Pelunasan Pajak	-	-	-
Utang Jangka Pendek Lainnya yang Dilunasi	XXXXX	XXXXX	XXX
Kas Bersih yang Diterima (Digunakan) untuk Aktivitas Operasi	XXXXX	XXXXX	XXX
ALIRAN KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI			
Ganti Rugi dari Asuransi	-	-	-
Pembelian Peralatan (Aktiva Tetap)	XXXXX	XXXXX	XXX
Penerimaan dari Penjualan Investasi	-	-	-
Pembelian Investasi	XXXXX	XXXXX	XXX
Kas Bersih yang Diterima (Digunakan) untuk Aktivitas Investasi	XXXXX	XXXXX	XXX
ALIRAN KAS DARI AKTIVITAS PENDANAAN			
- Penerimaan dari Kontribusi Terbatas dari:			
Dana Terikat Permanen	-	-	-
Dana Terikat Temporer	-	-	-
Dana Perolehan Pembangunan dan Pemeliharaan Aktiva Tetap	-	-	-

- Aktivitas Pendanaan Lainnya			
Bunga yang Diterima untuk Menambah Dana Terikat Permanen/Temporer	-	-	-
Pembayaran Kewajiban Tahunan	-	-	-
Pembayaran Utang Pinjaman	-	-	-
Pembayaran Kewajiban Jangka Panjang	-	-	-
Kas Bersih yang Diterima (Digunakan) untuk Aktivitas Pendanaan	-	-	-
Kenaikan/(Penurunan) Bersih dalam Kas dan Setara Kas	XXXXX	XXXXX	XXX
Kas dan Setara Kas, Saldo Awal	XXXXX	XXXXX	XXX
Kas dan Setara Kas, Saldo Akhir	XXXXX	XXXXX	XXX
Rekonsiliasi Perubahan dalam Aktiva Bersih menjadi Kas Bersih yang Digunakan untuk Aktivitas Operasi			
Perubahan Aktiva Bersih	XXXXX	XXXXX	XXX
Penyesuaian untuk Rekonsiliasi Perubahan dalam Aktiva Bersih menjadi Kas Bersih yang Digunakan untuk Aktivitas Operasi			
Depresiasi	XXXXX	XXXXX	XXX
Kerugian Akibat Kebakaran	XXXXX	XXXXX	XXX
Kerugian Akturial pada Kewajiban Tahunan	XXXXX	XXXXX	XXX
Beban Penyisihan Piutang Tak Tertagih	XXXXX	XXXXX	XXX
(Kenaikan)/Penurunan: Piutang Pelayanan	(XXXXX)	(XXXXX)	(XXX)
(Kenaikan)/Penurunan: Uang Muka Kerja/UYHD/Piutang Lainnya	(XXXXX)	(XXXXX)	(XXX)
(Kenaikan)/Penurunan: Piutang Bunga	(XXXXX)	(XXXXX)	(XXX)
(Kenaikan)/Penurunan: Sediaan	(XXXXX)	(XXXXX)	(XXX)
(Kenaikan)/Penurunan: Piutang Lain-lain	-	-	-
(Kenaikan)/Penurunan: Aktiva Lain-lain	(XXXXX)	(XXXXX)	(XXX)
(Kenaikan)/Penurunan: Utang Usaha	XXXXX	XXXXX	XXX
(Kenaikan)/Penurunan: Utang Pajak	(XXXXX)	(XXXXX)	(XXX)
(Kenaikan)/Penurunan: Beban yang Masih Harus Dibayar	XXXXX	XXXXX	XXX
(Kenaikan)/Penurunan: Uang Muka yang Diterima	XXXXX	XXXXX	XXX
(Kenaikan)/Penurunan: UYHD Pemerintah RI	(XXXXX)	(XXXXX)	(XXX)
(Kenaikan)/Penurunan: Utang Jangka Pendek Lainnya	XXXXX	XXXXX	XXX

Gambar 11.3
Contoh Laporan Arus Kas BLU – Rumah Sakit

F. PERTANGGUNGJAWABAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM (BLU)

Laporan keuangan disampaikan kepada menteri/pimpinan lembaga/kepala SKPD serta kepada Menteri Keuangan/gubernur/bupati/ walikota, sesuai dengan kewenangannya, paling lambat1 (satu) bulan setelah periode pelaporan berakhir. Laporan keuangan BLU merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan pertanggungjawaban keuangan kementrian negara/lembaga/SKPD/pemerintah daerah. Penggabungan laporan keuangan BLU tersebut dilakukan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Selanjutnya laporan pertanggungjawaban keuangan BLU diaudit oleh pemeriksa ekstern sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pimpinan BLU bertanggung jawab terhadap kinerja operasional BLU sesuai dengan tolok ukur yang ditetapkan dalam RBA. Pimpinan BLU mengikhtisarkan dan melaporkan kinerja operasional BLU secara terintegrasi dengan laporan keuangan. Jika terjadi surplus anggaran BLU, surplus tersebut dapat digunakan dalam tahun anggaran berikutnya kecuali atas perintah Menteri Keuangan/gubernur/bupati/walikota, sesuai dengan kewenangannya, disetorkan sebagian atau seluruhnya ke Kas Umum Negara/Daerah dengan mempertimbangkan posisi likuiditas BLU. Jika terjadai defisit angaran BLU, defisit tersebut dapat diajukan pembiayaannya dalam tahun anggaran berikutnya kepada Menteri Keuangan/PPKD melalui menteri/pimpinan lembaga/kepal SKPD, sesuai dengan kewenangannya. Menteri Keuangan/PPKD, sesuai dengan kewenangannya dapat mengajukan anggaran BLU dalam APBN? APBD tahun anggaran berikutnya.

G. IKHTISAR

Badan Layanan Umum yang selanjutnya disebut BLU adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

BLU bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi dan produktivitas, dan penerapan praktek bisnis yang sehat. Pengelolaan keuangan BLU meliputi perencanaan dan penganggaran, dokumen pelaksanaan anggaran, pendapatan dan belanja. Pengelolaan kas, pengelolaan piutang dan utang, investasi, pengelolaan barang, penyelesaian kerugian, akuntabilitas kinerja, serta perlakuan surplus dan defisit. Laporan keungan BLU setidak-tidaknya meliputi laporan realisasi anggaran/laporan operasional/laporan aktivitas, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan, disertai laporan mengenai kinerja.

H. PERTANYAAN

1. Apa yang dimaksud dengan Badan Layanan Umum (BLU)?

2. Apa tujuan diselenggarakannya BLU?
3. Bagaimana pengelolaan pendapatan dan belanja Badan Layanan Umum (BLU)?
4. Jelaskan persyaratan substantif suatu satuan kerja instansi pemerintah dapat diizinkan mengelola keuangan, dengan PPK-BLU !
5. Bagaimana BLU mengelola piutang dan utangnya?
6. Pedoman akuntansi apa yang digunakan oleh BLU dalam menyelenggarakan akuntansi dan penyusunan laporan keuangan?
7. Sebutkan jenis-jenis laporan keuangan yang harus disusun oleh BLU!
8. Laporan keuangan BLU disampaikan kepada siapa? Siapa yang melakukan audit terhadap laporan pertanggungjawaan BLU?
9. Bagaimana perlakuaan surplus dan defisit anggaran BLU?
10. Sebutkan dan jelaskan azas-azas penyelenggaraan BLU!

BAB 12

AKUNTANSI DANA

A. KARAKTERISTIK AKUNTANSI DANA

Akuntansi pada organisasi nirlaba berhubungan dengan pembentukan dana-dana, maka akuntansi yang digunakannya disebut dengan akuntansi dana *(fund accounting)*. Akuntansi dana merupakan hal yang spesifik bagi organisasi nirlaba.

Kegiatan yang dilakukan oleh berbagai bentuk organisasi yang tidak bertujuan laba (*not-for profit)* pada umumnya dibelanjai (dibiyai) oleh pajak dan bantuan (donasi). Pajak-pajak dan donasi tersebut biasanya dibebankan atau ditetapkan untuk tujuan yang khusus, dan harus diikat atau digunakan dalam kaitannya dengan ketentuan hukum, peraturan-peraturan, maupun kesepakatan yang telah ditetapkan. Akuntansi untuk lembaga-lembaga *not-for-profit* biasanya disebut *Fund Accounting*.

Dari pengertian di atas maka dapat dikatakan bahwa Akuntansi Dana merupakan suatu system pencatatan yang terpisah terhadap masing-masing assets yang dinamakan dana. Akuntansi Dana adalah sistem akuntansi yang sering digunakan oleh organisasi-organisasi nirlaba dan institusi sektor publik. Sistem tersebut merupakan metode pencatatan dan penampilan entitas dalam akuntansi seperti aset, dan kewajiban yang dikelompokkan menurut kegunaannya masing-masing.

Akuntansi dana umumnya digunakan pada organisasi-organisasi nirlaba dan sektor publik yang umumnya membutuhkan metode pelaporan khusus neraca akhir yang dapat menunjukkan arus pengeluaran keuangan organisasi tersebut secara jelas. Metode pelaporan tersebut berbeda dengan laporan neraca akhir yang biasa digunakan oleh sektor bisnis yang menekankan pada nilai keuntungan ataupun kerugian yang diperoleh organisasi tersebut dalam suatu periode akuntansi tertentu.

Organisasi sektor bisnis umumnya hanya memiliki satu kelompok atas metode pencatatan rekening-rekening secara berimbang atau disebut sebagai buku besar (*general ledger*), sementara sektor nirlaba bisa memiliki beberapa jenis buku besar bergantung pada kebutuhannya. Seorang manajer bisnis atas organisasi tersebut harus dapat membuat laporan yang dapat menjelaskan aliran pengeluaran dan pendapatan atas dana yang tersedia, serta melaporkannya dalam bentuk ringkasan aktivitas keuangan atas keseluruhan entitas dalam organisasi tersebut terkait dengan alokasi dan pemanfaatan dana.

Disebabkan karena keberadaan beberapa buku besar tersebut, penomoran rekening yang digunakan didesain sedemikian rupa untuk menyesuaikan dengan kebutuhan tersebut. setiap kelompok nomor rekening akan merepresentasikan alokasi dana secara spesifik. Cara lainnya adalah dengan memanfaatkan kemampuan sistem pencatatan dan pelaporan yang terdapat pada perangkat lunak akuntansi. Untuk alasan ini, banyak organisasi nirlaba dan sektor publik memanfaatkan perangkat lunak akuntansi khusus yang secara spesifik didesain untuk mengakomodir kebutuhan organisasi tersebut dalam hal pelaporan.

B. KONSEP DASAR DAN BASIS AKUNTANSI DANA

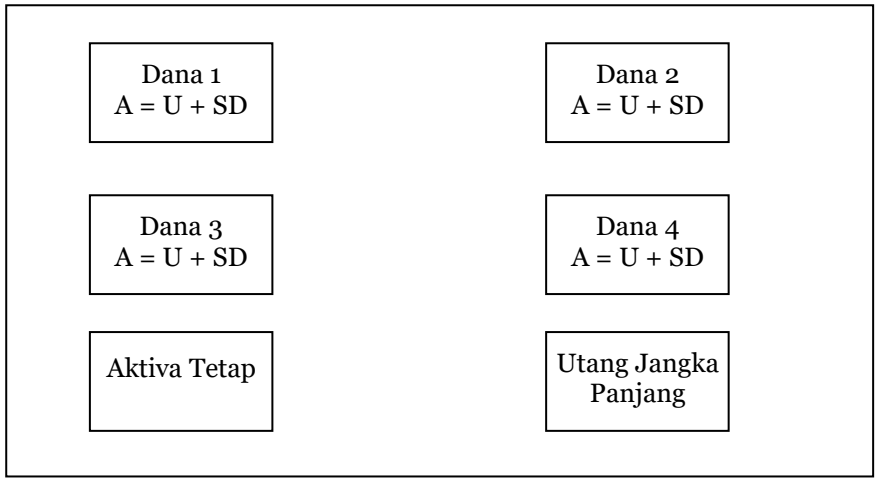
Pengertian dana dalam pemahaman akuntansi dana berbeda dengan dana pada perusahaan bisnis atau komersial. Pada perusahan komersial dana diartikan sebagai kas atau sumber daya keuangan yang disisihkan dan ditetapkan akan digunakan untuk tujuan tertentu, tetapi bukan merupakan entitas terpisah, melainkan masih menjadi bagian dari entitas akuntansi perusahaan yang merupakan entitas tunggal.

Menurut Governmental Accounting Standard Board, definisi dana adalah:

> *"A fund is a fiscal and accounting entity with a self balancing set of account recording cash and other financial resources, together with all related liabilities and residual equities or balances, and changes there in, which are segregated for the purpose of carrying on specific activities or attaining certain objectives in accordance with special regulations, restrictions, or limitations"*

Dengan demikian, dana merupakan suatu kesatuan fiskal dan kesatuan akuntansi yang berdiri sendiri dan mempunyai seperangkat rekening yang saling berimbang untuk membukukan kas, sumber keuangan lainnya, kewajiban serta ekuitas, yang dipisahkan sesuai dengan tujuan dalam menjalankan kegiatan tertentu dan berdasarkan peraturan dan ketentuan khusus.

Sebagai satu kesatuan fiskal, setiap dana memiliki sumber keuangan untuk membiayai kegiatannya, sedangkan sebagai satu kesatuan akuntansi setiap jenis dana akan mempunyai persamaan akuntansinya sendiri. Sebagai satu kesatuan akuntansi, dana merupakan *multiple accounting entity* atau kesatuan akuntansi ganda, karena suatu organisasi pemerintahan dimungkinkan mempunyai lebih dari satu jenis dana.



Gambar 12.1.
Dana dalam Organisasi Sektor Publik

Dana (fund) dapat dibedakan menjadi dua, yaitu:

1. Dana Belanja (Expendable Fund)

Digunakan untuk mempertanggungjawabkan kegiatan yang terfokus pada aktivitas pengeluaran, dan transaksi yang dikelola sifatnya jangka pendek. Dana Belanja biasa digunakan untuk akuntansi

organisasi nirlaba. Dalam dana belanja, persamaan dasar akuntansinya adalah:

Aktiva Lancar = Utang Lancar + Saldo Dana, atau

Aktiva = Kewajiban + Ekuitas Dana.

2. Dana Non-Belanja (Non-Expendable Fund)

Digunakan untuk mempertanggungjawabkan aktivitas-aktivitas yang sifatnya mandiri atau semua aktivitas yaitu penghasilan, biaya, aktiva, utang, dan modal dari suatu kegiatan organisasi. Dana Non Belanja digunakan untuk akuntansi aktivitas bisnis (komersial). Dalam dana nonbelanja, persamaan dasar akuntansinya adalah: Aktiva = Utang + Modal

Pada dasarnya tipe entitas dalam akuntansi dana yang digunakan untuk sebagian besar unit-unit organisasi pemerintahan dan *not-for-profit organization* adalah terdiri dari dua jenis, yaitu:

1. Single Accounting Entity

Entitas ini digunakan oleh perusahaan yang berorientasi pada laba. Dana yang digunakan dalam entitas jenis ini adalah dana non belanja.

2. Multiple Accounting Entities

Entitas ini digunakan oleh organisasi pemerintah atau organisasi yang bukan berorientasi pada laba. Dana yang digunakan dalam entitas jenis ini adalah dana belanja.

Dana pada akuntansi dana dapat dikelompokkan ke dalam dua kelompok rekening yaitu:

1. Kelompok Rekening Dana *(Funds Account Group)*

Dana dalam kelompok ini terdiri dari tiga kelompok dana dengan beberapa jenis dana pada setiap kelompoknya. Jenis-jenis dana tersebut adalah:

a. Kelompok Dana Pemerintah (Governmental Fund)

Dana dalam kelompok ini berkaitan secara langsung dengan kegiatan atau tugas rutin pemerintah dan bersifat dana belanja. Pada umumnya digunakan untuk membelanjai berbagai kegiatan pemerintah yang berkaitan dengan fungsi-fungsi pemerintahan umum melalui satu atau lebih jenis dana.

i. Dana Umum *(General Fund)*.
ii. Dana Pendapatan Khusus *(Special Revenue Fund)*.
iii. Dana Proyek Modal *(Capital Project Fund)*.
iv. Dana Pelunasan Utang Jangka Panjang *(Long Term Debt Service Fund)*.

b. Kelompok Dana Pemilikan *(Proprietary Fund)*

Dana dalam kelompok ini merupakan dana nonbelanja, digunakan untuk mempertanggungjawabkan kegiatan usaha pemerintah yang berorientasi pada laba dan kegiatan usaha sama dengan perusahaan perseorangan. Dana yang termasuk dalam kelompok ini adalah:

i. Dana Kegiatan Usaha *(Entreprise Fund)*.
ii. Dana Jasa Intern *(Internal Service Fund)*.

c. Kelompok Dana Perwalian *(Fiduciary Fund)*

Dana ini digunakan untuk mempertanggungjawabkan aktiva (kekayaan) yang dimiliki oleh pemerintah dalam kedudukannya sebagai wali *(trustee)* atau sebagai agen *(agency)*. Dana yang termasuk dalam kelompok ini adalah:

i. *Expendable Trust Fund*.
ii. *Non-Expendable Trust Fund*.
iii. *Pensiun Trust Fund*.
iv. *Agency Trust Fund*.

2. Kelompok Rekening Bukan Dana *(Non-Fund Account Group)*

Kelompok Rekening ini antara lain terdiri dari:

a. *General Long Term Debt*.
b. *General Fixed Assests*.

Dalam akuntansi pemerintahan, dana dan akuntansi dana memegang peranan yang sangat penting, karena sistem akuntansi pemerintahan direncanakan, diorganisasikan dan dioperasikan atas dasar dana.

Sehingga tidak mengherankan apabila istilah akuntansi dana sering digunakan untuk menggantikan istilah akuntansi pemerintahan. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa sebenarnya akuntansi pemerintahan adalah sama dengan akuntansi dana.

C. PRINSIP AKUNTANSI DANA

Governmental Accounting Standard Board menyatakan bahwa Akuntansi Pemerintahan adalah suatu kesatuan (intergrasi) dari berbagai cabang disiplin akuntansi, karena akuntansi pemerintahan dibentuk berdasarkan berbagai konsep dasar dan kesepakatan-kesepakatan yang didasari oleh seluruh disiplin akuntansi dan sebagain besar merupakan sumbangan dari akuntansi untuk organisasi komersial.

Pernyataan tersebut sejalan dengan yang dikemukakan oleh *American Institute Certified of Public Accountant* yang menyatakan bahwa prinsip-prinsip yang terdapat dalam *Governmental Accounting Auditing and Financial Reporting* tidak seluruhnya terpisah (berbeda) dengan prinsip-prinsip akuntansi berterima umum, meskipun lebih cenderung merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari prinsip akuntansi yang diterima secara umum, tetapi secara khusus berkaitan dengan kegiatan unit-unit organisasi pemerintahan. Kecuali terdapat adanya suatu perubahan tertentu, namun secara keseluruhan tetap mengacu pada prinsip akuntansi berterima umum.

Organisasi pemerintah tidak hanya berkepentingan dengan peraturan pemerintah dalam menyusun sistem akuntansi dan pelaporan keuangan, tetapi juga melihat prinsip akuntansi yang berterima umum (GAAP) yang ditetapkan oleh *Financial Accounting Standard Board (GAAP)*. Sistem akuntansi pemerintahan harus dirancang sedemikian rupa sehingga laporan keuangan yang dihasilkan:

1. Disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum, dan
2. Menentukan serta mendorong kesesuaian pelaksanaan aktivitas dengan ketentuan hukum.

Apabila prinsip akuntansi yang berterima umum dan ketentuan hukum tidak bertentangan, maka unit pemerintah menyusun sistem akuntansi dan pelaporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Di lain pihak, apabila ketentuan hukum berbeda dengan prinsip

akuntansi yang berterima umum, maka unit pemerintah menyusun sistem akuntansi dan pelaporan keuangan sesuai dengan ketentuan hukum dan sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan. Namun demikian, sistem akuntansi yang dirancang harus mampu menyediakan data untuk menyusun laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum agar laporan keuangan dapat diperbandingkan dan terdapat keseragaman antara laporan keuangan suatu unit pemerintah dengan unit pemerintah lain.

Sistem akuntansi pemerintahan ditentukan berdasarkan pembentukan dana-dana. Karenanya, akuntansi pemerintahan disebut juga dengan akuntansi dana, maka prinsip-prinsip akuntansi pemerintahan disebut prinsip-prinsip akuntansi dana. Pada dasarnya prinsip akuntansi pemerintahan terdiri dari 12 (dua belas) prinsip yang dapat dikelompokkan ke dalam 7 (tujuh) bagian yaitu:

1. *GAAP and Legal Compliance.*
2. *Fund Accounting*.
3. *Fixed Assests and Long-Term Liabilities.*
4. *Basis of Accounting*.
5. *The Budget and Budgetary Accounting*.
6. *Classification and Terminology*.
7. *Financial Reporting*.

1. *GAAP and Legal Compliance*

Prinsip 1: Akuntansi dan Pelaporan

Suatu sistem akuntansi pemerintahan harus dimungkinkan untuk:

a. Menyajikan secara wajar dan mengungkapkan secara penuh posisi keuangan berserta hasil-hasil operasi keuangan untuk setiap dana dan kelompok rekening unit-unit pemerintahan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum, dan
b. Menentukan dan menunjukkan kepatuhan keuangan dalam kaitannya dengan ketentuan-ketentuan yang telah disepakati dan ditetapkan secara resmi.

2. *Fund Accounting*

Prinsip 2: Sistem Akuntansi Dana

Sistem akuntansi dana harus diorganisasikan dan dioperasikan atas dasar dana. Suatu dana adalah suatu kesatuan fiscal dan kesatuan akuntansi yang seimbang dengan sendirinya dari suatu pencatatan rekening-rekening kas dan/atau sumber-sumber lainnya yang secara bersama-sama dengan semua utang yang berkaitan, kewajiban, cadangan, dan modal lainnya yang terpisah untuk tujuan tertentu yang sesuai dengan peraturan, pembatasan, dan ketentuan-ketentuannya.

Prinsip 3: Tipe-Tipe Dana

Tipe-tipe dana berikut inni harus digunakan oleh pemerintah negara bagian pusat maupun pemerintah lokal:

a) Kelompok Dana Pemerintah *(Governmental Fund)*.
   i. Dana Umum *(General Fund)*.
   ii. Dana Pendapatan Khusus *(Special Revenue Fund)*.
   iii. Dana Proyek Modal *(Capital Project Fund)*.
   iv. Dana Pelunasan Utang Jangka Panjang *(Long Term Debt Service Fund)*.

b) Kelompok Dana Pemilikan (Proprietary Fund)
   i. Dana Kegiatan Usaha *(Entreprise Fund)*.
   ii. Dana Jasa Intern *(Internal Service Fund)*.

c) Kelompok Dana Perwalian (Fiduciary Fund)
   i. *Expendable Trust Fund*.
   ii. *Non-Expendable Trust Fund*.
   iii. *Pensiun Trust Fund*.
   iv. *Agency Trust Fund*.

Prinsip 4: Jumlah Dana

Unit-unit pemerintahan harus menetapkan dan menjaga dana yang diperlukan melalui peraturan perundang-undangan yang berlaku dan melalui administrasi keuangan yang sehat. Jumlah dana yang dibentuk minimum sesuai dengan persyaratan hukum dan operasi. Dana yang tidak diperlukan dapat menunjukkan ketidakfleksibelan, terlalu kompleks, dan administrasi keuangan yang tidak efisien.

Dengan demikian, banyaknya dana yang ada tergantung pada kebutuhan dan peraturan perundangan yang berlaku serta pengelolaan keuangan yang baik. Jumlah jenis dana harus diusahakan seminimal mungkin mengacu pada prinsip efisiensi dan efektivitas.

Pemerintah membentuk jumlah dana sesuai dengan aturan hukum dan kontraktual lainnya. Walaupun pemerintah dapat menjamin bahwa pembentukan dana lebih sedikit atau lebih banyak dapat menjamin pengendalian yang efektif, namun pembentukan dana yang tidak diperlukan berarti melanggar ketentuan hukum dan kontraktual.

3. *Fixed Assests and Long-Term Liabilities*

Aktiva tetap dan utang jangka panjang umum dipertanggungjawabkan melalui kesatuan akuntansi bukan dana yaitu kelompok rekening *(account group)*.

Prinsip 5: Akuntansi untuk Aktiva Tetap dan Utang Jangka Panjang

Perbedaan yang jelas harus dinyatakan antara:

a. Fund Fixed Assets dan General Fixed Assets

Fixed Assets yang berhubungan *Proprietary Funds* atau *Trust Funds* harus dipertanggungjawabkan melalui dana tersebut. Semua *Fixed Assets* yang lain dari suatu unit pemerintahan harus dipertanggungjawabkan melalui *General Fixed Assets Account Group*.

b. Fund Long Term Liabilities dan General Long Term Debt

Long-term Liabilities dari *Proprietary Funds* dan *Trust Funds* harus dipertanggungjawabkan melalui dana tersebut. Semua *General Long Term Liabilities* lain yang belum jatuh tempo dari suatu unit pemerintahan, termasuk hutang *Special Assessment* yang menjadi kewajiban pemerintah, harus dipertaggungjawabkan melalui *General Long Term Debt Account Group*.

Prinsip 6: Penilaian Aktiva Tetap

Aktiva Tetap harus dipertanggungjawabkan atas dasar harga perolehan atau jika harga perolehannya tidak dapat ditentukan dengan

mudah, maka harus ditentukan atas dasar taksiran. Aktiva tetap yang berasal dari donasi atau sumbangan harus dicacat atas dasar taksiran nilai wajar pada saat diterima.

Prinsip 7: Depresiasi Aktiva Tetap

a. Depresiasi terhadap *General Fixed Assets* tidak akan dicatat dalam rekening-rekening dana pemerintahan. Depresiasi terhadap *General Fixed Assests* dapat dicatat dalam sistem akuntansi biaya atau dihitung untuk tujuan melakukan analisis; dan akumulasi depresiasi dapat dicatat dalam *General Fixed Assets Account Group*.
b. Depresiasi terhadap aktiva tetap yang dipertanggungjawabkan dalam *Propietary Fund* harus dicatat di dalam rekening-rekening dana tersebut. Depresiasi juga harus diakui dalam *Trust Funds* dimana biaya, *net income,* dan atau pemupukan modal harus diukur.

Dari prinsip tersebut dapat dijelaskan bahwa depresiasi harus dicatat dalam dana di mana biaya diperhitungkan dan laba diukur dalam kelompok dana kepemilikan dan dana trust. Biaya depresiasi tidak harus dicatat dalam dana di mana belanja diperhitungkan dalam kelompok dana pemerintahan, sebab depresiasi bukan elemen belanja. Kalaupun depresiasi dilakukan, hanya untuk tujuan analisis biaya dan tidak boleh dicatat dalam rekening dana pemerintahan.

4. *Basis of Accounting*

Prinsip 8: Basis Akrual dalam Akuntansi Pemerintahan

a. Dana Pemerintahan *(Governmental Funds)*.
Pendapatan dan belanja harus diakui dengan meggunakan *modified accrual basis*. Pendapatan harus diakui dalam periode akuntansi apabila sudah tersedia dan terukur.

b. Dana Pemilikan *(Proprietary Funds)*
Pendapatan dan belanja harus diakui dengan menggunakan *accrual basis*. Pendapatan harus diakui dalam periode akuntansi apabila pendapatan tersebut telah menjadi hak dan dapat diukur, sedangkan biaya harus diakui dalam periode terjadinya apabila biaya tersebut terukur.

c. Dana Perwalian *(Fiducary Funds)*
Pendapatan dan belanja harus diakui atas dasar yang konsisten dengan tujuan pengukuran akuntansi dana. *Non-expendable Trust* dan *Pension Trust Funds* harus dipertanggungjawabkan atas dasar *accrual basis. Expendable Trust Funds* harus dipertanggungjawabkan atas dasar *modified accrual basis*. Aktiva dan utang *Agency Fund* harus dipertanggungjawabkan atas dasar *modified accrual basis*.

d. Transfer
Transfer harus dipertanggungjawabkan dalam periode akuntansi di mana terjadi kenaikan piutang dan utang.

The Budget and Budgetary Accounting

Prinsip 9: Angaran, Pengendalian Anggaran, dan Pelaporan Anggaran

a) Anggaran tahunan harus digunakan oleh setiap unit pemerintah.
b) Sistem akuntansi harus menyediakan dasar yang layak untuk tujuan pengendalian anggaran.
c) Perbandingan anggaran harus termasuk di dalam laporan keuangan yang layak dan skedul untuk dana pemerintahan sesuai dengan anggaran tahunan yang telah disetujui.

Classification and Terminology

Prinsip 10: Transfer, Revenue, Expenditure, dan Expense Account Classification

a) Transfer antardana dan penerimaan dari utang jangka panjang umum harus diklasifikasikan secara terpisah dari pendapatan dan belanja.
b) Pendapatan pemerintah harus diklasifikasikan berdasar dana dan sumbernya. Belanja harus diklasifikasikan berdasar dana, fungsi atau program, unit organisasi, kegiatan, sifat (karakter), dan pengelompokkan objek.
c) Pendapatan dan belanja dari dana kepemilikan pada dasarnya harus diklasifikasikan berdasar kegiatan, fungsi, atau kegiatan usaha organisasi yang sama.

Prinsip 11: Common Terminology and Classification
Istilah dan klasifikasi yang umum harus digunakan secara konsisten melalui anggaran, rekening-rekening, dan pelaporan keuangan untuk masing-masing dana.

4. *Financial Reporting*

Prinsip 12: Interim and Annual Reports

a. Pernyataan keuangan interim yang layak dan laporan posisi keuangan, laporan hasil operasi, dan berbagai laporan lain yang berhubungan dengan informasi harus disiapkan agar dapat dipakai untuk membantu pengawasan manajemen terhadap kegiatan keuangan, kesalahan badan legislatif, yang diperlukan untuk tujuan pelaporan kepada pihak luar.
b. Laporan Keuangan Tahunan Komprehensif yaitu laporan keuangan semua jenis dana yang berada dalam suatu unit pemerintah. Termasuk bagian pendahuluan yang memberikan gambaran laporan keuangan semua dana, catatan laporan keuangan, serta informasi tambahan lainnya.
c. Laporan Keuangan Tujuan umum yaitu laporan keuangan seluruh dana yang sejenis dikonsolidasikan dari laporan keuangan komprehensif. Laporan keuangan tujuan umum bisa disajikan secara terpisah dari suatu laporan keuangan yang lengkap.
d. Laporan Keuangan Unit Komponen yaitu laporan keuangan setiap dana tanpa dikonsolidasikan dalam suatu laporan keuangan dana yang sejenis. Suatu bagian dari laporan keuangan harus menyangkut seluruh dana dan kelompok rekening dari suatu kesatuan.

D. BUDGETARY ACCOUNTING (AKUNTANSI ANGGARAN)

Akuntansi Anggaran mengacu pada praktik yang dilakukan oleh banyak organisasi sektor publik, khususnya pemerintah adalah upaya menyajikan rekening-rekening operasinya dengan menggunakan format yang sama dengan anggarannya. Tujuan praktik ini dalam melihat cara pelaksanaan anggaran yang sudah dibuat dapat dikendalikan dan dipertanggungjawabkan kepatuhannya.

Organisasi sektor publik menyajikan informasi tentang anggaran dan realisasinya dalam dua kolom secara bersama-sama. Untuk mendapatkan penyajian tersebut, dikembangkan beberapa alternative metode dan teknik-teknik pencatatan, antara lain:

1. Mencatat anggaran sebagai sebuah transaksi tersendiri dan memperlakukan setiap rekening anggaran sebagai rekening buku besar tersendiri yang setara dengan rekening lainnya.
2. Mencatat anggaran sebagai sebuah transaksi tersendiri dan menempatkannya sebagai rekening di buku besar pembantu di setiap rekening riilnya.
3. Menjadikan anggaran sebagai informasi yang melekat di setiap buku besar.

Analisis terhadap laporan yang dihasilkan oleh akuntansi anggaran juga harus dilakukan secara cermat agar tidak menghasilkan kesimpulan yang salah. Penyusunan anggaran biasanya dilakukan sampai pada perincian objek. Perlakuan akuntansi anggaran juga dilakukan sampai pada level terendah (perincian objek) untuk mendapatkan informasi sampai pada level paling detil, walaupun proses pelaporan tidak selalu harus menyajikan informasi detil.

Tujuan adanya akuntansi anggaran sebenarnya adalah dalam rangka memudahkan pihak manajemen organisasi melakukan pengendalian belanja. Namun untuk mencapai tujuan tersebut memiliki kendala terkait dengan perbedaan struktur anggaran dan struktur pelaporan yang dikeluarkan oleh kewenangan otoritas yang berbeda.

Di dalam akuntansi pemerintahan, permasalahan mengenai anggaran merupakan permasalahan yang sangat penting, karena anggaran merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari kegiatan akuntansi secara keseluruhan. Dengan kata lain, akuntansi pemerintahan pada dasarnya adalah akuntansi yang berhubungan dengan anggaran, sehingga akuntansi pemerintahan sering disebut sebagai akuntansi anggaran *(budgetary accounting)*.

Prinsip-prinsip yang berhubungan dengan permasalahan anggaran sesuai dengan *GASB Principle* No. 9 bahwa:

1. Tiap unit pemerintah harus menyusun anggaran tahunan.
2. Sistem akuntansi yang disusun harus memungkinkan dilakukannya pengawasan terhadap anggaran.

3. Laporan akhir harus menunjukkan laporan riil dan laporan anggarannya.

Dari prinsip-prinsip tersebut di atas dapat disimpulkan lebih lanjut bahwa anggaran merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari system pembukuan yang berlaku dalam akuntansi pemerintahan.

E. COMMITMENT ACCOUNTING

Komitmen adalah suatu perikatan atau kontrak berupa janji yang tidak dapat dibatalkan secara sepihak dan harus dilaksanakan apabila persyaratan yang disepakati bersama dipenuhi. Ada dua jenis komitmen yaitu:

1. Komitmen Tagihan

Komitmen Tagihan adalah komitmen yang akan diterima oleh suatu bank dari pihak lainnya.

2. Komitmen Kewajiban

Komitmen Kewajiban adalah komitmen yang diberikan oleh suatu bank kepada nasabah atau pihak lain.

Sistem akuntansi yang diterapkan oleh beberapa pemerintahan mengakui transaksi ketika organisasi berkomitmen terhadap transaksi tersebut, artinya transaksi tidak diakui ketika kas dibayarkan atau diterima ataupun ketika faktur diterima atau dikirimkan, tetapi pada titik yang lebih awal ketika pesanan dibuat atau diterima.

Fungsi utama dari akuntansi komitmen adalah kontrol anggaran. Gagasannya adalah rekening-rekening bulanan yang hanya mencatat faktur yang diterima atau dibayar hanya memberikan sedikit nilai terhadap proses pengambilan keputusan. Agar anggaran dapat dikendalikan, maka pihak manajemen perlu mengetahui besaran anggaran yang telah menjadi komitmen dalam hubungan dengan pesanan yang dibuat.

F. SIKLUS AKUNTANSI DANA

Pengendalian aktivitas organisasi pemerintahan dilakukan melalui undang-undang dan peraturan, baik dari pemerintah maupun dari pihak

lain, daripada pengendalian intern pada organisasi komersial. Bentuk-bentuk pengendalian aktivitas pemerintah seperti undang-undang, peraturan pemerintah pusat dan daerah, perjanjian pemberian bantuan, perjanjian pemberian sumber keuangan dari donor kepada pemerintah untuk dikelola, perjanjian pengeluaran obligasi, dan pengendalian administrasi berupa anggaran.

Selain undang dan peraturan lainnya, pengendalian administratif melalui anggaran sangat penting bagi organisasi pemerintahan untuk menunjukkan kesesuaian pelaksanaan aktivitas dengan peratutan yang telah ditetapkan. Anggaran termasuk dalam siklus akuntansi pemerintahan dan merupakan bagian integral dari pelaporan keuangan. Karena itu perlu dilakukan pencatatan anggaran serta pembandingan anggaran dengan realisasinya.

Secara berurutan siklus akuntansi pemerintahan sebagai berikut:

1. Mencatat anggaran dalam catatan akuntansi.
2. Mencatat transaksi yang terjadi selama periode tertentu.
3. Membuat jurnal penutup.
4. Menyiapkan laporan keuangan yang terdiri dari:
    a. Neraca.
    b. Laporan Pendapatan, Belanja, dan Perubahan Saldo Dana.
    c. Laporan Arus Kas (untuk dana kepemilikan dan sejenisnya).
    d. Laporan Perbandingan antara Anggaran dengan Realisasinya (untuk dana pemerintahan tertentu).

G. IKHTISAR

Akuntansi pada organisasi nirlaba berhubungan dengan pembentukan dana-dana, maka akuntansi yang digunakannya disebut dengan akuntansi dana *(fund accounting)*. Akuntansi dana merupakan hal yang spesifik bagi organisasi nirlaba. Akuntansi Dana adalah sistem akuntansi yang sering digunakan oleh organisasi-organisasi nirlaba dan institusi sektor publik. Sistem tersebut merupakan metode pencatatan dan penampilan entitas dalam akuntansi seperti aset, dan kewajiban yang dikelompokkan menurut kegunaannya masing-masing.

Pengertian dana dalam pemahaman akuntansi dana berbeda dengan dana pada perusahaan bisnis atau komersial. Pada perusahan komersial

dana diartikan sebagai kas atau sumber daya keuangan yang disisihkan dan ditetapkan akan digunakan untuk tujuan tertentu, tetapi bukan merupakan entitas terpisah, melainkan masih menjadi bagian dari entitas akuntansi perusahaan yang merupakan entitas tunggal. Dengan demikian, dana merupakan suatu kesatuan fiskal dan kesatuan akuntansi yang berdiri sendiri dan mempunyai seperangkat rekening yang saling berimbang untuk membukukan kas, sumber keuangan lainnya, kewajiban serta ekuitas, yang dipisahkan sesuai dengan tujuan dalam menjalankan kegiatan tertentu dan berdasarkan peraturan dan ketentuan khusus.

Sistem akuntansi pemerintahan ditentukan berdasarkan pembentukan dana-dana. Karenanya, akuntansi pemerintahan disebut juga dengan akuntansi dana, maka prinsip-prinsip akuntansi pemerintahan disebut prinsip-prinsip akuntansi dana. Pada dasarnya prinsip akuntansi pemerintahan terdiri dari 12 (dua belas) prinsip yang dapat dikelompokkan ke dalam 7 (tujuh) bagian.

Di dalam akuntansi pemerintahan, permasalahan mengenai anggaran merupakan permasalahan yang sangat penting, karena anggaran merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari kegiatan akuntansi secara keseluruhan. Dengan kata lain, akuntansi pemerintahan pada dasarnya adalah akuntansi yang berhubungan dengan anggaran, sehingga akuntansi pemerintahan sering disebut sebagai akuntansi anggaran *(budgetary accounting)*.

Komitmen adalah suatu perikatan atau kontrak berupa janji yang tidak dapat dibatalkan secara sepihak dan harus dilaksanakan apabila persyaratan yang disepakati bersama dipenuhi. Sistem akuntansi yang diterapkan oleh beberapa pemerintahan mengakui transaksi ketika organisasi berkomitmen terhadap transaksi tersebut, artinya transaksi tidak diakui ketika kas dibayarkan atau diterima ataupun ketika faktur diterima atau dikirimkan, tetapi pada titik yang lebih awal ketika pesanan dibuat atau diterima. Fungsi utama dari akuntansi komitmen adalah kontrol anggaran.

Pengendalian aktivitas organisasi pemerintahan dilakukan melalui undang-undang dan peraturan, baik dari pemerintah maupun dari pihak lain, daripada pengendalian intern pada organisasi komersial. Selain undang dan peraturan lainnya, pengendalian administratif melalui anggaran sangat penting bagi organisasi pemerintahan untuk menunjukkan kesesuaian pelaksanaan aktivitas dengan peratutan yang telah dite-

tapkan. Anggaran termasuk dalam siklus akuntansi pemerintahan dan merupakan bagian integral dari pelaporan keuangan. Karena itu perlu dilakukan pencatatan anggaran serta pembandingan anggaran dengan realisasinya.

H. PERTANYAAN

1. Jelaskan karakteristik akuntansi dana yang membedakan dengan akuntansi komersial.
2. Pengertian dana dalam akuntansi komersial berbeda dengan dana dalam akuntansi pemerintahan. Jelaskan pengertian dana dalam kedua jenis akuntansi tersebut.
3. Mengapa akuntansi pemerintahan disebut juga akuntansi dana?
4. Jelaskan dua jenis kesatuan akuntansi dana.
5. Jelaskan apa yang harus dilakukan pemerintah apabila diketahui bahwa prinsip akuntansi dana berbeda dengan peraturan pemerintah yang harus dipatuhi?
6. Jelaskan tipe-tipe dana pada setiap kelompok dana.
7. Mengapa akuntansi pemerintahan sering disebut juga sebagai akuntansi anggaran?
8. Jelaskan pengertian mengenai akuntansi komitmen.
9. Jelaskan siklus akuntansi pemerintahan (dana) dan jenis-jenis laporan keuangan yang dihasilkan.
10. Jelaskan basis akuntansi yang digunakan dalam setiap dana.

DAFTAR PUSTAKA

Argyris, C., (1997), Double Loop Learning in Organizations, *Harvard Business Review*, September–Oktober, pp. 59–72.

Bastari, Imam, *Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai Wujud Reformasi Manajemen Keuangan Daerah*. Published at http://www.ksap.org/Riset&Artikel/ Art5.pdf

Bastian, Indra, (2001), *Manual Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah*, Yogyakarta: PPA FE UGM.

Bastian, Indra, (2001), *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*, Yogyakarta: BPFE UGM.

Bastian, Indra, (2007), *Akuntansi Yayasan dan Lembaga Publik*, Jakarta: Penerbit Erlangga.

Bastian, Indra (2007), *Akuntansi untuk LSM dan Partai Politik*, Jakarta: Penerbit Erlangga.

Beresford, Dennis R., (1994), Comparability, Competition and Cost, Dalam *Readings and Notes on Financial Accounting*, Ed. Zeff, Stephen A. dan Bala G. Dharan, Singapore: Mc. Graw-Hill, Inc.

Caiden, Naomi, (1978), "Pattern of Budgeting", *Public Administration Review*, November/December 1978.

Davis, O.A. and Larkey, P.D., (1980), Measuring the Efficiency and Effectiveness of Goverment Activities, from Improving the Financial Discipline of State and Cities.

Direktorat Jenderal Anggaran dan Perimbangan Keuangan, *Sistem Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah,* Published at http://www.djpkpd.go.id/ sakpd/index.html.

Elwood, Sheila, (1993), "Parish and Town Councils: Financial Accountability and Management", *Local Government Studies,* Vol. 19, pp: 368–386.

Goodfrey, J., Hodgson, A., and Holmes, S., (1997), *Accounting Theory*, Queensland: John Wiley & Sons.

Governmental Accounting Standards Board, (1999), Statement No. 34 of GASB, Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Government, Govermental Accounting Standards Series, Norwalk: GASB.

Governmental Accounting Standard Board (1987), *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standard*, Stamford, Conn: GASB.

Hafild, Emmy (2008), *Laporan Studi Standar Akuntansi Keuangan Khusus Partai Politik,* Jakarta: Transparency International Indonesia.

Hendriksen, Eldon S., (1982), *Accounting Theory*, Fourth Edition, Homewood, Il.: Richard D. Irwin, Inc.

Henley, D., et al., (1993), *Public Sector Accounting and Financial Control*, London: Chapman & Hall.

Hoesada, Jan. "Rerangka Prinsip Akuntansi Kepemerintahan yang Berterima Umum di Indonesia", Published at *http://www.ksap.org/Riset&Artikel/ Art1.pdf*.

Hoedasa, Jan. "Akuntansi Organisasi Nirlaba - Akuntansi Indonesia di Tengah Kancah Perubahan", *Artikel.*

Hopwood, Anthony and Cyril Tomkins, (1984), *Issues in Public Sector Accounting*, Oxford: Philip Allan Publishers Limited.

IFAC Public Sector Committee, Introduction to the Public Sector Committee of the International Federation of Accountants, (1996), http://www, ifac.org/Public Sector/index.tmpl.

Ikatan Akuntan Indonesia (1998), Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 45 Pelaporan Keuangan Organisasi Nirlaba, Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.

Ikatan Akuntan Indonesia (2010), Exposure Draft Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 45 Pelaporan Entitas Organisasi Nirlaba, Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.

Jackman, Richard, (1995), Does Central Government Need to Control the Total of Local Government, *Local Government Studies*, February, pp. 76–95.

Jamason Sinaga, (2004), *Prinsip, Standar, dan Sistem Akuntansi Sektor Pemerintah dan Sektor Komersil,* makalah.

Jan Hoesada, (2004), Rerangka Prinsip Akuntansi Kepemerintahan yang Berterima Umum di Indonesia**,** makalah, Hotel Millenium, 28 April.

Jones, Rowan and Maurice Pendlebury, (1996), *Public Sector Accounting*, 4th Edition, London: Pitman Publishing.

Jones, Rowan and Maurice Pendlebury, (2000), *Public Sector Accounting*, 5th Edition, London: Pitman Publishing.

Kelompok Kelas, (2003), *Mengkaji IPSAS*, Makalah Program Magister Sains Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.

Keuskupan Agung Semarang, (1991), Pedoman Keuangan Paroki Keuskupan Agung Semarang.

_____, (1999), Tata Hubungan Keuangan.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, *Standar Akuntansi Pemerintahan,* Published at http://www.ksap.org/.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, *Organisasi Nirlaba*, Artikel pada www.ksap.org.

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, (2004), Buletin Teknis Penyusunan Neraca Awal Pemerintah.

Mahmudi, (2005), *Manajemen Kinerja Sektor Publik*, Yogyakarta: UPP AMP YKPN.

Mardiasmo, (2002), *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Andi.

Mayson D., (1992), Capital Accounting, User Needs and The Foundations of A Conceptual Framework for Public Sector Financial Reporting. *Journal of Financial Accountability and Management,* p. 227–248.

Mohamad Mahsun, (2006), *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*, Yogyakarta: BPFE.

Miller, Paul B.W., (1978), A New View of Comparability, *Journal of Accountancy*, Agustus, hal 70–77.

Mulgan, Richard, (1997), The Processess of Public Accountability, *Australian Journal of Public Administration* 56 (1) March 1997, pp. 26–36.

Mulyadi dan Setyawan, (2001), *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen: Sistem Pelipatganda Kinerja Perusahaan,* Edisi 2, Jakarta: Salemba Empat.

Nazier, Daeng M., (2005), *Arah Penyempurnaan Keputusan Menteri dalam Negeri 29 tahun 2002, Pasca Pemberlakuan PP 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan,* Sosialisasi SAP, Hotel Equator, Surabaya, 25 Agustus 2005.

Nordiawan, Deddi (2010), *Akuntansi Sektor Publik*, Edisi 2, Jakarta: Salemba Empat.

Osborne, David and Gaebler, T., (1992), *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector,* New York: Penguins Books.

Otley, D., (1999), Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research, *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 363–382.

Pella Darmin, 2008, *Memilih Key Performance Indikator Berkualitas*, published at http://darminpella.wordpress.com.

Purvis, S.E.C., Helen Gernon, dan Michael A. Diamond, (1994), The IASC and Its Comparability Project: Prerequisites for Success, Dalam *Readings and Notes on Financial Accounting*, Ed. Zeff, Stephen A. dan Bala G. Dharan, Singapore: Mc. Graw-Hill, Inc., 1994.

Republik Indonesia, (2003), Undang-undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

_____, (2004), Undang-undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

_____, (2004), Undang-undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

_____, (2004), Undang-undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.

_____, (2004), Undang-undang Republik Indonesia Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah.

_____, (2005), Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

_____, (2005), Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 54 Tahun 2005 tentang Pinjaman Daerah.

_____, (2005), Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

_____, (2005), Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang *Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU)*

_____, (2005), Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 59/PMK.06/2005 tentang *Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat*.

_____, (2007), Peraturan Menteri Keuangan No. 05 Tahun 2007 Tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat.

_____, (2007), Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 Tentang *Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD)*.

_____, (2008), *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 63 Tahun 2008 tentang Pelaksanaan Undang-Undang tentang Yayasan*.

_____, (2010), Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*.

Revsine, Lawrence, (1975), Towards Greater Comparability in Accounting Reports, *Financial Analysis Journal,* Januari–Februari, hal 45–51.

Rogers, S., (1994), *Performance Management in Local Government,* Essex: Longmans.

Rahman, Saiful, *Penyusunan dan Penetapan APBN*, Published at http://www.google.co.id/#hl=id&biw.

Siregar, Baldric (2001), *Akuntansi Pemerintahan Dengan Sistem Dana*, Edisi ketiga, Yogyakarta: Bagian Penerbitan STIE YKPN.

Sugijanto, Robert Gunadi H, dan Sonny Loho, (1995), *Akuntansi Pemerintahan dan Organisasi Nonlaba*, Malang: PPA-FE Unibraw.

Sumaljo, (2006), Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Pasca Ditetapkannya PP 24/2005, Modul Workshop Kajian Standar Akuntansi Pemerintahan, Yogyakarta.

The International Public Sector Accounting Standards Board, *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs),* Published at http: //www.ifac.org/PublicSector.

Tim Pembenahan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan dan Direktorat Keuangan Ubaya, (2005), *Pemaparan Sistem Pelaporan dan Pertanggungjawaban Keuangan Ubaya, Makalah,* Disampaikan dalam Seminar Nasional dan Diskusi Panel Pelaporan Keuangan Perguruan Tinggi.

Ulum MD, Ihyaul, (2005*), Akuntansi Sektor Publik: Sebuah Pengantar*, Edisi Pertama, Cetakan Kedua, Malang: UMM Press.

Wolk, Harry I., Michael G. Tearney, dan James L. Dodd, (2001), *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach*, Fifth Edition, Cincinnati: South-Western College Publishing.

TENTANG PENULIS

Moh. Mahsun, S.E., M.Si, Ak.

Adalah staf pengajar pada Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Widya Wiwaha Yogyakarta. Memperoleh gelar Sarjana Ekonomi (S.E.) dari Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Widya Wiwaha (1995), Magister Sains (M.Si.) dengan konsentrasi Akuntansi Sektor Publik dari Universitas Gadjah Mada Yogyakarta (2003), dan Akuntan (Ak.) dari PPAK FE Universitas Diponegoro Semarang (2005). Menjadi Ketua Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik se-Indonesia (2006) dan Anggota Editorial Board Jurnal Akuntansi Sektor Publik (2004-Sekarang).

Firma Sulistiyowati, S.E., M.Si., QIA

Adalah staf pengajar pada Fakultas Ekonomi Universitas Sanata Dharma Yogyakarta. Memperoleh gelar Sarjana Ekonomi (S.E.) dari Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN (1996) dan Magister Sains (M.Si.) dengan konsentrasi Akuntansi Sektor Publik dari Universitas Gadjah Mada Yogyakarta (2003). Aktif di Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik se-Indonesia dan Anggota Editorial Board Jurnal Akuntansi Sektor Publik (2004-Sekarang).

Heribertus Andre Purwanugraha, S.E., M.B.A.

Adalah staf pengajar pada Fakultas Ekonomi Universitas Atma Jaya Yogyakarta. Memperoleh gelar Sarjana Ekonomi (S.E.) dari Fakultas Ekonomi Universitas Atma Jaya Yogyakarta (1997) dan Master Business of Administration (M.B.A) dari Assumption University of Thailand (2003). Aktif di Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik se-Indonesia dan Anggota Editorial Board Jurnal Akuntansi Sektor Publik (2004-Sekarang).