

**SUMBER PENDAPATAN, AKUNTANSI DAN AUDIT
PADA ENTITAS SEKTOR PUBLIK**

**M. Agus Sudrajat
Lasmito**



SUMBER PENDAPATAN, AKUNTANSI DAN AUDIT PADA ENTITAS SEKTOR PUBLIK

Penulis:

M. Agus Sudrajat
Lasmito

Editor:

Nik Amah

Perancang Sampul:

Moh. Tajuddin Azzam Zami

Penata Letak:

Nik Amah

Cetakan Pertama, November 2022

Diterbitkan Oleh:

UNIPMA PRESS

Universitas PGRI Madiun

Jl. Setiabudi No. 85 Madiun Jawa Timur 63118

Telp. (0351) 462986, Fax. (0351) 459400

E-Mail: upress@unipma.ac.id

Website: www.kwu.unipma.ac.id

ISBN:

978-623-6318-99-7

Hak Cipta dilindungi oleh Undang-Undang
All right reserved.

KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadiran Allah SWT atas rahmat dan karunia-Nya sehingga buku yang berjudul “Akuntansi Pemerintah: Penandingan Antara Teori Dan Kasus” dapat terselesaikan dengan baik. Buku ini disusun dengan tujuan untuk membantu masyarakat secara umum dan mahasiswa khususnya yang hendak mendalami pengetahuan tentang teori – teori akuntansi pemerintah, serta bagaimana kajian terhadap kasus dari sudut pandang teori tersebut.

Dinamika regulasi yang meliputi perubahan undang-undang serta peraturan mengenai organisasi sektor publik menjadikan kajian tentang organisasi sektor publik tersebut semakin dibutuhkan. Pengungkapan berbagai aktivitas yang dilaksanakan organisasi sektor publik tersebut mutlak diperlukan untuk menunjukkan tingkat transparansi organisasi. Akuntabilitas dan transparansi adalah penciri khusus dari *good governance* untuk dapat mewujudkan *good government*.

Tujuan dan manfaat penulisan buku ini diharapkan akan berguna bagi berbagai kalangan (akademisi serta masyarakat secara lebih luas) serta organisasi pemerintah. Bagi akademisi buku ini dapat dijadikan sumber wawasan mengenai organisasi pemerintah, kompetensinya serta keterbukaannya dalam pemanfaatan berbagai sumber APBD dan alokasinya untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi daerah, akuntabilitas dan transparansi organisasi pemerintah, serta audit kinerja pemerintah.

Bagi masyarakat secara lebih luas, buku ini diharapkan menjadi literatur yang mudah dipahami dan memberi pengetahuan dasar kepada masyarakat tentang bagaimana hendaknya aktivitas penggunaan dana masyarakat oleh organisasi pemerintah dikelola untuk kesejahteraan masyarakat bersama. Demikian sehingga masyarakat dapat melakukan tindakan partisipatif ataupun tindakan korektif jika diperlukan.

Buku “Sumber Pendapatan, Aunansi dan Audit Pada Entitas Sektor Publik” selesai tersusun dengan lancar pastinya tidak luput dari campur tangan, dukungan dan bantuan dari berbagai pihak. Demikian penyusun menyampaikan terima kasih kepada pihak - pihak yang telah membantu. Penyusun juga berterima kasih kepada LPPM Universitas PGRI Madiun yang memberikan dukungan finansial melalui program hibah buku ajar. Penyusun menyadari bahwa penulisan buku ini masih belum sempurna, sehingga penyusun mengharapkan kritik dan saran yang bersifat membangun demi pembenahan yang berkelanjutan.

Madiun, 2022

Penyusun

DAFTAR ISI

Kata Pengantar iv

Daftar Isi..... vi

BAGIAN I PEMAHAMAN DASAR TENTANG ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

1.1.	Perbandingan Sektor Publik Dan Sektor Komersial	1
1.2.	Definisi Organisasi Sektor Publik.....	3
1.3.	Jenis Organisasi Sektor Publik.....	5
1.4.	Sejarah Akuntansi Sektor Publik	8
1.5.	Peran Akuntansi dalam Organisasi Sektor Publik.....	10
1.6.	Pengguna Informasi Akuntansi dalam Organisasi Sektor Publik.....	12
1.7.	Kasus dan Analisis Sesuai Teori	14
1.8.	Soal Evaluasi.....	17
1.9.	Tugas Proyek	17
1.10.	Soal <i>Case Based</i>	18

BAGIAN 2 NEGARA & PEMERINTAH: SASARAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

2.1.	Pengertian Negara Dan Pemerintah	20
2.2.	Ruang Lingkup Keuangan Negara.....	21
2.3.	Asas Umum Pengelolaan Keuangan Negara .	23
2.4.	Pelaksanaan APBN dan APBD serta Pertanggungjawaban Pengelolaannya..	24
2.5.	Perencanaan Penganggaran di Indonesia.....	30

2.6.	Penerapan Akuntansi Sektor Publik Di Indonesia	34
2.7.	Soal <i>Case Based</i>	38
BAGIAN 3 REGULASI TERKAIT DENGAN KEUANGAN NEGARA		
3.1.	Kebutuhan Regulasi Dan Standar pada Sektor Publik	39
3.2.	Dasar Hukum Keuangan Sektor Publik	40
3.3.	Perkembangan Regulasi Di Sektor Publik	44
3.4.	Etika Pengelolaan Keuangan Publik	52
3.5.	Perkembangan Standar Di Sektor Publik	53
3.6.	Soal <i>Case Based</i>	69
BAGIAN 4 AKUNTANSI ANGGARAN BERBASIS KAS VS BERBASIS AKRUAL		
4.1.	Reformasi Akuntansi Keuangan Pemerintah Indonesia	72
4.2.	Konsep serta Implementasi Basis Kas dan Basis AkruaI pada Akuntansi Anggaran	79
4.3.	Kendala Dalam Penerapan Basis AkruaI	86
BAGIAN 5 SUMBER PENERIMAAN DAN ALOKASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH		
5.1.	Tujuan dan Fungsi APBD	89
5.2.	Sumber Penerimaan APBD	90
5.3.	Belanja Daerah	97
5.4.	Surplus dan Defisit APBD	100
5.5.	<i>Flypaper Effect</i>	102

BAGIAN 6 PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK

6.1.	Pengukuran Kinerja Organisasi Sektor Publik.....	105
6.2.	Informasi Yang Digunakan Untuk Pengukuran Kinerja	106
6.3.	Peranan Indikator Kinerja Dalam Pengukuran Kinerja	107
6.4.	Indikator Kinerja Dan Pengukuran Value for Money	108
6.5.	Prinsip-prinsip Pemilihan Ukuran Kinerja....	111
6.6.	Aspek yang Diukur.....	111
6.7.	Teknologi Pengukuran Kinerja <i>Balanced Score Card (BSC)</i>	112
6.8.	Siklus Pengukuran Kinerja.....	114
6.9.	Soal Evaluasi.....	115
6.10.	Tugas Proyek	116

BAGIAN 7 AUDIT ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

7.1.	Pengertian Audit Sektor Publik.....	117
7.2.	Tujuan Audit Sektor Publik	117
7.3.	Akuntansi dan Auditing Organisasi Sektor Publik.....	118
7.4.	Jenis-Jenis Audit Sektor Publik.....	119
7.5.	Akuntabilitas Publik.....	127
7.6.	Lembaga Audit Sektor Publik.....	128
7.7.	Peran Auditor Sektor Publik.....	135
7.8.	Standar Audit Pemerintahan	136

7.9.	Opini Audit dan Temuan Audit terhadap Kinerja Pemerintah	143
7.10.	Soal <i>Case Based</i>	146
BAGIAN 8 ISAK 35: PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN ENTITAS BERORIENTASI NONLABA		
8.1.	Entitas Nonlaba, PSAK 45, dan ISAK 35.....	148
8.2.	Akuntansi dan Siklus Akuntansi	150
8.3.	Konsep Dasar ISAK 35	152
8.4.	Karakteristik dan Akuntabilitas Entitas Berorientasi Nonlaba	157
8.5.	Perbedaan PSAK 45 dengan ISAK 35	157
8.6.	Laporan Keuangan Entitas Nonlaba ISAK 35	158
8.7.	Tugas Proyek	177
DAFTAR PUSTAKA		179
Glosarium		183
Indeks		186
Profil Penulis		198

SINOPSIS

Pembahasan materi dalam buku ini dilakukan secara komprehensif dengan melibatkan tiga (3) mata ajar sekaligus dengan materi yang sesuai dan saling terkait yaitu akuntansi sektor publik, auditing I, dan perpajakan II. Beberapa materi yang akan dibahas dalam literatur ini meliputi: konsep dan perbedaan akuntansi sektor publik dengan akuntansi sektor komersil, konsep penganggaran sektor publik, pengukuran kinerja pada pemerintah, standar akuntansi pada sektor publik, audit sektor publik/ audit terhadap pemerintah, lembaga yang menjalankan fungsi pemeriksaan dan pengawasan di lingkup pemerintah, sumber pendapatan asli daerah terutama pembahasan tentang pajak daerah. Pembahasan dalam buku ini juga dilengkapi dengan kasus yang ada sesuai dengan hasil penelitian penulis. Beberapa soal kasus juga disajikan dalam literatur ini untuk melatih pembaca terutama mahasiswa untuk berpikir kritis menemukan solusi penyelesaian kasus yang ada. Buku ini terdiri dari 8 bagian sebagai berikut:

- ◆ Bagian 1 Pemahaman Dasar Tentang Organisasi Sektor Publik
- ◆ Bagian 2 Negara & Pemerintah: Sasaran Akuntansi Sektor Publik
- ◆ Bagian 3 Regulasi Terkait Dengan Keuangan Negara
- ◆ Bagian 4 Akuntansi Anggaran Berbasis Kas Vs Berbasis Akrua
- ◆ Bagian 5 Sumber Penerimaan Dan Alokasi Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah
- ◆ Bagian 6 Pengukuran Kinerja Sektor Publik
- ◆ Bagian 7 Audit Organisasi Sektor Publik
- ◆ Bagian 8 ISAK 35: Penyajian Laporan Keuangan Entitas Berorientasi Nonlaba

BAGIAN 1

PEMAHAMAN DASAR TENTANG ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

Pendahuluan

Organisasi sektor publik saat ini keberadaannya memang tidak asing lagi bagi kita dan dapat kita temui dalam kehidupan sehari-hari. Dalam kegiatannya organisasi sektor publik memberikan pelayanan kepada masyarakat untuk tercapainya kesejahteraan bagi masyarakat baik dalam pendidikan, kesehatan dan jasa lainnya. Dari ilustrasi tersebut munculah pertanyaan apakah sektor publik itu sebenarnya? Apa saja perbedaan dari sektor publik dan sektor komersial? Bagaimana asal mula dari sektor publik?

1.1 Perbandingan Sektor Publik Dan Sektor Komersial

Dalam memberikan suatu pemahaman terkait dengan pengertian sektor publik dalam konteks aplikasi akuntansi sektor publik kepada masyarakat tidaklah mudah. Dikarenakan pengertian publik di ranah politik, hukum atau lainnya berbeda dengan pengertian publik di bidang ekonomi. Untuk dapat dipahami dengan baik dan jelas pengertian jika membandingkan sektor publik dengan sektor komersial. Awal dari pembahasan pada bab ini adalah persamaan dan perbedaan antara sektor publik dengan sektor komersial. Sektor publik dan sektor komersial memiliki beberapa persamaan yaitu:

- a) Sektor publik dan komersial adalah bagian yang saling bertransaksi dan saling membutuhkan.
- b) Pola manajemen keuangan antara sektor publik dan komersial adalah sama.

- c) Output yang dimiliki antara sektor publik dan sektor komersial adalah sama, sebagai contoh misalnya; pemerintah menyediakan taman untuk publik, pihak swasta juga menyediakan taman untuk publik.
- d) Sektor publik dan komersial dihadapkan oleh sumber daya ekonomi yang terbatas dalam mencapai tujuannya.

Sektor publik dan sektor komersial juga memiliki beberapa perbedaan yaitu:

a) Tujuan Organisasi

Mencari laba atau profit merupakan tujuan dari dijalankannya perusahaan komersial sedangkan tujuan dijalankannya sektor publik adalah bukan untuk mencari laba. Perusahaan komersial mempunyai tujuan yaitu menciptakan keuntungan untuk memaksimalkan kesejahteraan pemegang saham, sektor publik memiliki tujuan memberikan pelayanan untuk mensejahterakan masyarakat.

b) Sumber Pendanaan

Pada perusahaan komersial sumber dana berasal dari hasil operasi perusahaan bersangkutan dan investasi dari pemegang saham, sedangkan pada perusahaan sektor publik sumber dana operasinya berupa donasi sukarela. Organisasi sektor publik pemerintahan mendapatkan pemasukan dana untuk biaya operasi yaitu dari penerimaan pajak, retribusi, hibah atau sumbangan lainnya.

c) Peraturan Perundangan

Pada perusahaan komersial mempunyai kegiatan yang akan dilaksanakan dengan cara mempertimbangkan untung dan rugi, sedangkan pada lembaga pemerintahan harus melakukan kegiatannya atas dasar peraturan perundangan yang berlaku, contohnya

pembangunan jembatan yang dilaksanakan oleh pemerintahan, dari adanya pembangunan jembatan ini tidak dapat memberikan laba pada organisasi pemerintahan, tetapi disisi lain kegiatan tersebut merupakan implementasi dari UUD 1945 untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

1.2 Definisi Organisasi Sektor Publik

Berikut ini pemaparan organisasi sektor publik berdasarkan moment yaitu meliputi:

a. Barang Publik (*Publik Goods*)

Dalam menyediakan barang publik sulit mengharapkan perusahaan yang berorientasi pada profit. Dari adanya keadaan tersebut membuat keberadaan organisasi sektor publik menjadi tidak terbatas dikarenakan cirinya tidak mengejar laba, ini bisa mungkin organisasi sektor publik menyiapkan barang publik kemudian dapat digunakan masyarakat.

Karakteristik dari barang publik ada dua. Pertama, barang publik merupakan barang yang keberadaannya tidak adanya unsur persaingan antar penyediaannya. Kedua, barang publik bisa digunakan oleh semua masyarakat dikarenakan barang publik dapat digunakan siapa saja. Perumpamaan yaitu jalan raya. Jalan raya bukanlah merupakan komoditas yang diperdagangkan atau diperjualbelikan menjadi objek persaingan antar penjual, dan pada akhirnya semua masyarakat bisa menggunakannya dikarenakan tidak ada harga yang dikenakan.

b. Dalam rekayasa struktur sosial organisasi sektor publik dibutuhkan.

Kehidupan di masyarakat didorong oleh ekonomi, dikarenakan pada setiap melakukan transaksi ditempuh dengan mekanisme pasar. Maka akan timbul kesenjangan sosial apabila aspek kehidupan didominasi oleh pasar. Di sinilah keberadaan organisasi sektor publik dibutuhkan yaitu untuk menjembatani antara struktur sosial.

Perumpamaan, ada anak yang berasal dari keluarga yang tidak mampu mempunyai kecerdasan yang memadai. Tetapi anak ini tidak bisa bersekolah di perguruan tinggi berkualitas yang mengadopsi pola pikir pasar dalam pengelolaannya. Disinilah peran sektor publik yaitu tidak adanya motif keuntungan dalam menyediakan pendidikan yang terjangkau.

Kesimpulannya organisasi sektor publik (OSP) yaitu sebuah entitas ekonomi yang menyediakan barang atau jasa publik guna meningkatkan kesejahteraan masyarakat tetapi tidak untuk mencari keuntungan finansial. Ciri- ciri yang dimiliki dari organisasi sektor publik adalah:

- Keputusan yang berkaitan dengan kebijakan maupun operasi didasarkan pada konsensus. Dijalankan bukanlah untuk mencari keuntungan, tetapi untuk mencapai suatu misi dan tujuan.
- Dimiliki bersama oleh publik.
- Kepemilikan sumber daya tidak digambarkan dalam bentuk saham yang dapat diperjualbelikan.
- Dijalankan untuk mencapai misi dan tujuan tertentu, tidak untuk mencari keuntungan finansial.

1.3 Jenis Organisasi Sektor Publik

Jenis dari organisasi sektor publik dibagi menjadi tiga golongan:

a. Instansi Pemerintah

- 1) Pemerintah Pusat.
- 2) Kementerian.
- 3) Lembaga dan badan Negara.
- 4) Pemerintah Daerah.
- 5) Satuan kerja perangkat daerah.
- 6) Lingkungan operasional organisasi pemerintah mempunyai pengaruh pada 35 karakteristik tujuan akuntansi dan pelaporan keuangannya.
- 7) Karakteristik penting yang perlu dipertimbangkan lingkungan pemerintahan dalam menetapkan suatu tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan yaitu:

Ciri utama struktur pemerintahan dan pelayanan yang diberikan:

- a) Bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan;
- b) Sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan antar pemerintah;
- c) Pengaruh proses politik;
- d) Hubungan antara pembayaran pajak dengan pelayanan pemerintah.

Selain ciri utama, juga terdapat cirri keuangan pemerintah. Ciri keuangan pemerintah yang penting bagi pengendalian meliputi:

- a) Anggaran adalah sebagai pernyataan kebijakan publik, target fiskal, dan untuk alat pengendalian
- b) Adanya investasi dalam aset yang tidak langsung menghasilkan pendapatan

- c) Kemungkinan terjadinya penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian; dan
 - d) Penyusutan terhadap nilai aset sebagai sumber daya ekonomi timbul karena digunakan dalam kegiatan operasional pemerintahan.
- 8) Bentuk Umum Pemerintah dan Pemisahan Kekuasaan.
- Sesuai dengan sila keempat pancasila, kekuasaan berada di tangan rakyat. Melalui proses pemilihan rakyat memercayakan kekuasaan pada pejabat publik. Adanya pemisahan kekuasaan antara eksekutif, legislatif, yudikatif, dan penyelenggara negara lainnya sejalan dengan pendelegasian kekuasaan tersebut. Sistem ini bertujuan untuk memantau dan menjaga keseimbangan pada kemungkinan penyalahgunaan kekuasaan di antara penyelenggara negara sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Pemerintah menyiapkan anggaran dan menyampaikannya kepada DPR/DPRD untuk disetujui, sebagaimana berlaku dalam lingkungan keuangan negara. Apabila telah mendapatkan persetujuan, selanjutnya pemerintah menjalankannya dalam batas-batas peruntukan dan berdasar ketentuan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan peruntukan. Pemerintah bertanggung jawab atas pengelolaan keuangan kepada DPR/DPRD.
- 9) Sistem pemerintah otonomi dan transfer pendapatan antar pemerintah.

Secara substansial, Dalam sistem pemerintahan Republik Indonesia terdapat tiga lingkup pemerintahan, yaitu pemerintah pusat, pemerintah provinsi, dan pemerintah kabupaten/kota. Pemerintah yang memiliki cakupan yang lebih luas akan memberikan suatu arahan kepada pemerintah yang memiliki cakupan lebih sempit. Diselenggarakannya sistem bagi hasil, alokasi dana umum, hibah, atau subsidi antar entitas pemerintahan merupakan akibat dari adanya pendapatan pajak atau bukan pajak yang lebih besar.

- 10) Investasi dalam aset yang tidak langsung menghasilkan pendapatan.

Investasi dana besar pemerintah yaitu berupa asset dimana pendapatan didapatkan oleh pemerintah adalah tidak secara langsung. Guna mempertahankan manfaat yang hendak dicapai, dari adanya sebagian besar aset yang dimaksud mempunyai masa manfaat yang lama maka diperlukannya program pemeliharaan dan rehabilitasi yang memadai. Maka dengan ini, kegunaan aset untuk pemerintah berbeda dengan kegunaan aset untuk organisasi komersial. Sebagian besar aset tidak menghasilkan pendapatan secara langsung untuk pemerintah, bisa juga menyebabkan komitmen.

- 11) Kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian

Akuntansi dana adalah sistem akuntansi dan pelaporan keuangan pada lingkungan pemerintah dengan memisahkan kelompok dana berdasarkan tujuannya. Tujuan akuntansi dana diterapkan sebagai pengendalian pada tiap kelompok dana

kecuali kelompok dana umum, sehingga perlunya pertimbangan dalam pengembangan pelaporan keuangan pemerintah.

b. Organisasi Nirlaba Milik Pemerintah

Adalah bagian dari organisasi sektor publik yang dimiliki oleh pemerintah misalnya: Perguruan tinggi Badan Hukum Milik Negara (BHMN), Rumah sakit milik pemerintah.

c. Organisasi Nirlaba Milik Swasta

Organisasi nirlaba milik swasta adalah organisasi yang dimiliki dan dikelola oleh pihak swasta. Contohnya: Yayasan, Sekolah Swasta, Universitas swasta, Rumah sakit milik swasta.

1.4 Sejarah Akuntansi Sektor Publik

Dalam bukunya Venon Karn (1989) dalam Indra Bastian (2001), menyatakan bahwa adanya praktik akuntansi sektor publik telah ada semenjak ribuan tahun sebelum masehi. Keberadaannya dipengaruhi pada interaksi di dalam masyarakat dan kekuatan sosial di dalam masyarakat. Pada umumnya kekuatan sosial masyarakat berbentuk organisasi sektor publik, dapat dikelompokkan dalam: semangat kapitalis, peristiwa politik dan ekonomi, investasi teknologi.

Dalam sejarah praktik pencatatan sudah dijalankan di zaman mesir kuno. Terkait dengan hasil pemungutan pajak menteri-menteri kerajaan melakukan praktik laporan bulanan. Waktu itu, pemerintah Mesir tersusun atas distrik-distrik. Sebagai dasar pemungutan pajak pada setiap distrik di awasi oleh gubernur untuk menyimpan catatan kekayaan pada setiap distrik. Praktik pencatatan telah dijalankan pada masa Babilonia pada setiap kegiatan pendapatan dan produksi.

Pada masa Yunani, pembagian berbagai sumber pendapatan yang diterima pemerintah yang berkuasa dibagi secara adil. *Phartenon*, merupakan sebutan untuk organisasi kementerian yang bertugas, yang telah mengembangkan metode pencatatan untuk barang-barang berharga. Pada masa Roma, praktik akuntansi dilakukan oleh semua pejabat, baik gubernur maupun kekaisaran untuk mendukung mekanisme pajak.

Pada masa selanjutnya, praktik pencatatan transaksi keuangan ditemukan di Genoa yaitu pada akhir abad ke-14. Penemuan ini diprediksi menjadi suatu bukti transaksi keuangan antara pemerintah yang berkuasa dengan rakyat. Dari berbagai temuan menunjukkan bahwa proses pencatatan berkembang pada proses perdagangan antarnegara.

Di masa modern, akuntansi sektor publik mengalami perkembangan untuk alat pengawasan dan pelaporan akuntabilitas publik. Teknik-teknik berkembang mengikuti perkembangan dari organisasi pemerintah. Dalam konteks Indonesia, perkembangan sektor tidak terlepas dari peran pemerintah. Mengingat pemerintah merupakan entitas sektor publik paling besar di negara ini. Terutama di Indonesia reformasi juga memberikan dampak signifikan dalam perkembangan akuntansi sektor publik. Pemerintah agar dikelola secara profesional dan efisien adalah suatu tuntutan untuk membuka kesadaran bagi setiap orang. Khususnya adalah pada aparat pemerintah agar tanggap pada tuntutan lingkungan berusaha memberikan pelayanan secara transparan dan berakuntabilitas.

Dari aspek pencatatan, tata cara pencatatan keuangan pemerintah Indonesia telah mengikuti tata cara yang dikenalkan oleh Pemerintah

Hindia Belanda. Tetapi, cara yang dipakai terpacu pada sistem kameral yang berorientasi pada pengendalian kas belaka. Tidak terciptanya akuntabilitas yang baik merupakan akibat dari sistem pengendalian yang tidak berkembang. Reformasi keuangan negara, ditandai telah lahirnya Undang-Undang 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yang memberikan dampak lebih cepatnya mendorong perkembangan akuntansi sektor publik, namun tidak hanya pada pengembangan standar akuntansi yang lebih baku tetapi juga pada pengembangan teknik dan sistem yang lebih andal.

1.5 Peran Akuntansi dalam Organisasi Sektor Publik

Akuntansi sektor publik mencakup proses manajerial dan pertanggungjawaban. Pada proses manajerial meliputi proses perencanaan, penganggaran, dan ratifikasi anggaran. Ratifikasi anggaran sendiri terdiri atas kegiatan penentuan pos – pos aktivitas serta besaran nominal anggaran dananya. Akuntansi sektor publik memiliki ciri khas yaitu fokus pada pencarian sumber dan alokasi dana dari dan untuk publik/ masyarakat umum. Karena ciri khas tersebut maka akuntansi sektor publik sering dikenal sebagai akuntansi dana. Anggaran menjalankan fungsi penting sebagai landasan operasional organisasi. Organisasi sektor publik haru mematuhi anggaran yang telah disahkan dalam menyelenggarakan kegiatan operasionalnya.

Akuntansi merupakan bentuk akuntabilitas publik, transparansi, dan prediktabilitas kinerja organisasi. Menurut Christensen, et al. (2007) hal tersebut adalah penekanan yang ditujukan pada organisasi publik yang menghendaki keterbukaan, transparansi, perlakuan adil, ketidakberpihakkan pada satu golongan, dan prediktabilitas. Isu yang

menjadi perhatian pada reformasi organisasi publik saat ini dalam rangka perbaikan pengelolaan sumber daya publik secara efisien dan efektif adalah implementasi *New Public Management* untuk mencapai kinerja organisasi yang optimal. Implementasi NPM harus mempertimbangkan aspek *value for money* yang terdiri dari efisien, ekonomi, dan efektif.

Tujuan NPM terkait efisiensi memiliki posisi utama, apakah pengambilan keputusan yang efektif sebagai bentuk dari efisiensi teknis dan biaya serta pemanfaatan sumber daya yang lebih baik. Akan selalu terjadi kompleksitas nilai-nilai karena adanya nilai yang juga terkait dengan partisipasi dalam proses pengambilan keputusan pada demokrasi tanpa mempertimbangkan apakah partisipasi dalam proses pengambilan keputusan pada demokrasi, tanpa mempertimbangkan apakah partisipasi tersebut luas atau khusus. Tujuan publik haruslah merefleksikan nilai yang melekat dalam prinsip pihak yang dipengaruhi. Manager publik harus sensitive terhadap sinyal dari masyarakat, namun di sisi lain mereka juga harus mampu mempengaruhi keseluruhan tujuan dan kepentingan dari masyarakat. Akuntansi sektor publik yang modern dengan konsep NPM dan *value for money* menjadi upaya solusi mengatasi masalah dalam mengelola organisasi sektor publik yang dinilai kurang efisien dan tidak akuntabel.

Pelaksanaan akuntansi sektor publik yang transparan dan akuntabel akan mendukung implementasi *rational choice theory* untuk mengatasi *bounded rationality* yang terjadi pada organisasi sektor publik tersebut. *Bounded rationality* yang dimaksudkan adalah tentang keterbatasan sumber daya dalam pemenuhan kebutuhan yang tak terbatas. Menurut

Mardiasmo (2009) reformasi sistem keuangan pada organisasi sektor publik bertujuan supaya pengelolaan uang publik dilakukan secara transparan sesuai konsep *value for money* sehingga dapat menciptakan akuntabilitas publik.

Fenomena akuntabilitas publik dapat diamati dalam perkembangan organisasi publik. Akuntabilitas publik merupakan pemberian informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Mardiasmo, 2009). Tujuan utama dilaksanakannya reformasi sektor publik adalah terwujudnya akuntabilitas publik. Demikian, akuntansi menjadi hal penting pada organisasi sektor publik yaitu sebagai sarana organisasi sektor publik mewujudkan akuntabilitas publik.

1.6 Pengguna Informasi Akuntansi dalam Organisasi Sektor Publik

Akuntansi menghasilkan informasi yang digunakan sebagai alat bantu dalam pengambilan keputusan. Jika dikaitkan dengan organisasi maka pengguna informasi akuntansi digolongkan menjadi 2 (dua) bagian yaitu pengguna internal dan pengguna eksternal. Pengguna informasi akuntansi dari internal organisasi adalah manajemen organisasi itu sendiri. Dari kebutuhan informasi akuntansi oleh manajemen internal organisasi ini kemudian muncul cabang ilmu akuntansi yang dikenal dengan akuntansi manajemen.

Selanjutnya golongan kedua yang merupakan pengguna informasi akuntansi adalah pengguna eksternal. Pengguna informasi akuntansi organisasi sektor publik ini dapat meliputi masyarakat secara luas termasuk juga kreditur, debitur, pemasok, serta *stakeholder* lainnya yang terlibat pada *circle chain* organisasi sektor publik tersebut.

Pengguna eksternal memperoleh informasi akuntansi melalui laporan keuangan, maka dari itu muncul cabang ilmu akuntansi yang dikenal dengan akuntansi keuangan. Laporan keuangan yang dihasilkan akuntansi keuangan merupakan dasar pertimbangan pengambilan keputusan oleh *stakeholder* eksternal organisasi. Oleh karena organisasi sektor publik lekat dengan anggaran baik perencanaan maupun penggunaannya, maka laporan keuangan yang dimaksudkan adalah Laporan Realisasi Anggaran.

Akuntansi sektor publik memiliki konsep dasar yang menjadi landasan penyusunan standar akuntansi. Dalam pemaparan akuntansi sektor publik terdapat prinsip atau basis yang merupakan topik menarik untuk selalu dikaji implementasinya dalam akuntansi keuangan sektor publik.

Standar akuntansi dibutuhkan untuk mengatur praktik akuntansi. Dalam kaitannya dengan organisasi sektor publik terutama organisasi pemerintah memiliki peraturan perundang-undangan. Maka dari itu penerapan akuntansi pada organisasi pemerintah harus didasarkan pada Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sesuai dengan peraturan pemerintah. Untuk selanjutnya, SAP diperinci pada Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP).

SAP dan PSAP adalah acuan penyelenggaraan akuntansi di organisasi sektor pemerintah, sedangkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) menjadi acuan penyelenggaraan akuntansi di sektor bisnis. Pada beberapa pembahasan masalah tertentu pada akuntansi sektor publik sangat dimungkinkan membutuhkan SAP sekaligus SAK sebagai acuan dasar kajian.

Terdapat perbedaan basis penyelenggaraan akuntansi pada sektor pemerintah yang menggunakan basis kas dengan sektor bisnis yang menggunakan basis akrual. Pemerintah Indonesia telah mewajibkan pengaplikasian akuntansi berbasis akrual, maka dari itu organisasi pemerintah yang awalnya menggunakan basis kas harus bertransisi menggunakan basis akrual. Proses transisi ini melibatkan perubahan peraturan perundangan, membawa dampak pada perubahan aspek teknis seperti perubahan bahkan penambahan jenis laporan yang harus disusun, hingga kode akun serta teknis penjurnalan.

1.7 Kasus dan Analisis Sesuai Teori

Untuk dapat menjelaskan lebih gamblang mengenai perbedaan organisasi sektor publik dan sektor swasta, penulis menggunakan penelitian Saha (2013) sebagai referensi. Sesuai dengan penelitian Saha (2013), berikut gambaran perbandingan kualitas pelayanan antara organisasi swasta dan organisasi sektor publik.

Penelitian Saha (2013) dilatarbelakangi dari kualitas pelayanan kepada masyarakat menjadi salah satu indikator dari keberhasilan sebuah institusi sebagai sebuah organisasi pelayanan. Berbicara tentang pelayanan publik, maka terdapat posisi dan peran organisasi sektor publik/pemerintah dan organisasi swasta/perusahaan swasta. Organisasi sektor publik / pemerintah tentu berbeda dengan organisasi swasta/perusahaan swasta. Organisasi swasta lebih berorientasi pada *benefit profit* (perolehan keuntungan) atau sering kita kenal juga dengan organisasi *profit oriented*.

Konsep dari organisasi swasta/ organisasi komersil bahwa organisasi privat ditujukan pada hal-hal yang ‘terpisah’ dari

masyarakat secara umum. sektor swasta merupakan suatu organisasi yang bertujuan untuk memaksimalkan laba dari apa yang sudah organisasi itu lakukan atau keluarkan. Organisasi bisnis sebenarnya juga memiliki lingkungan otorisasi, misalnya dewan komisaris atau rapat umum pemegang saham, namun tidak sekompleks organisasi publik (*Denhardt*). Organisasi swasta memiliki misi tertentu yakni adalah mengejar laba atau stabilitas atau pertumbuhan pendapatan, dengan perusahaan swasta, unit-unit sektor publik dan organisasi berjuang untuk pendanaan dan pengaruh.

Selanjutnya, untuk organisasi publik memiliki fungsi pemberian pelayanan kepada masyarakat, yang sifatnya cenderung *non-profit oriented*. Fungsi organisasi publik itu sendiri adalah mengatur pelayanan yang dibutuhkan masyarakat secara umum. Dalam menjalankan fungsinya, organisasi sektor publik memiliki beberapa hal yang harus diperhatikan meliputi: pedoman kegiatan, sumber legitimasi, standar pelaksanaan, sumber motivasi, dasar nasional pengorganisasian.

Sahoa (2013) menggunakan CV. Nasional Motor (organisasi swasta) serta Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil (organisasi publik) sebagai obyek penelitian. Sebagaimana teori yang dipaparkan sebelumnya oleh penulis bahwa organisasi sektor publik memiliki perbedaan maupun persamaan dengan organisasi sektor swasta. Senada dengan hasil penelitian Sahoa (2013) bahwa perbedaan sifat dan karakteristik sektor publik dengan sektor swasta dapat dilihat dengan membandingkan beberapa hal, yaitu: tujuan organisasi, sumber pembiayaan, pola pertanggungjawaban, struktur organisasi,

karakteristik anggaran, *stakeholder* yang dipengaruhi, dan sistem akuntansi yang digunakan.

Meskipun sektor publik memiliki sifat dan karakteristik yang berbeda dengan sektor swasta, akan tetapi dalam beberapa hal terdapat persamaan, yaitu: kedua sektor tersebut, yaitu sektor publik dan sektor swasta merupakan bagian integral dari sistem ekonomi, keduanya menghadapi masalah yang sama, yaitu masalah kelangkaan sumber daya (*scarcity of resources*), kedua sektor sama-sama membutuhkan informasi yang handal dan relevan untuk melaksanakan fungsi manajemen (perencanaan, pengorganisasian, dan pengendalian), kedua sektor menghasilkan produk yang sama, kedua sektor terikat pada peraturan perundangan dan ketentuan hukum.

Kemudian, dalam menilai kualitas pelayanan kedua sektor maka persepsi masyarakat sangat penting. Hal tersebut karena kepuasan publik merupakan ukuran instansi atau organisasi mampu mempertahankan konsistensi. Faktor-faktor yang menjadi poin penilaian / persepsi masyarakat meliputi keramahan pelayanan publik, faktor kedisiplinan, dan sarana prasarana. Faktor tersebut sebagai pendukung terpenuhinya kualitas pelayanan publik yang baik oleh organisasi swasta maupun organisasi sektor publik.

Pemikiran kritis penulis adalah bahwa sudah sepatutnya organisasi sektor publik mampu menyelenggarakan pelayanan yang berkualitas meskipun berlatar *non-profit oriented*. Hal demikian karena organisasi sektor publik dimiliki bersama oleh publik, yang dijalankan untuk mencapai misi dan tujuan tertentu, tidak untuk mencari keuntungan finansial. Keberadaan organisasi sektor publik sangat dibutuhkan antara lain untuk menjalankan peran rekayasa struktur sosial untuk

menjaga keseimbangan kehidupan antar masyarakat. Ketimpangan dalam kehidupan masyarakat terjadi jika pemenuhan aspek kehidupan selalu melalui mekanisme pasar.

1.8 Soal Evaluasi

- a. Berikan penjelasan mengenai definisi organisasi sektor publik?
- b. Berikan argumen anda mengenai perbedaan organisasi sektor publik dengan sektor komersial!
- c. Sebutkan karakteristik utama organisasi sektor publik!
- d. Paparkan alasan pentingnya keberadaan organisasi sektor publik bagi masyarakat?
- e. Diskusikanlah pernyataan berikut ini! “Bagi organisasi *profit oriented*, pengukuran kinerja lebih mudah karena adanya penghitungan laba, sedangkan ketiadaan pengukuran hasil yang tepat dalam organisasi sektor publik menyebabkan pengukuran kinerja menjadi lebih sulit.” Benarkah pernyataan ini?

1.9 Tugas Proyek

Lakukan pengamatan terhadap satu organisasi sektor publik dan satu organisasi swasta (komersil) di sekitar anda! Berikan analisis anda mengenai perbedaan dan persamaan di antara keduanya, serta berikan pemikiran kritis anda mengenai bagaimana seharusnya peran Organisasi publik dan organisasi swasta dalam mencapai kualitas pelayanan!

“Bagi organisasi *profit oriented*, pengukuran kinerja lebih mudah karena adanya penghitungan laba, sedangkan ketiadaan pengukuran

hasil yang tepat dalam organisasi sektor publik menyebabkan pengukuran kinerja menjadi lebih sulit.” Benarkah pernyataan ini?

1.10 Soal Case Based

Anggota Ombudsman RI, Hery Susanto, mengungkapkan banyaknya permasalahan pelayanan publik yang paling sering diadukan kepada Ombudsman RI dari berbagai bidang, seperti bidang kelistrikan, pertambangan, hingga penanaman modal. Di bidang kelistrikan, permasalahan yang sering diadukan adalah kenaikan biaya tarif/ tagihan listrik serta pelayanan permohonan sambungan baru yang dinilai buruk. Di bidang pertambangan, kasus didominasi kasus Izin Usaha Pertambangan. Kemudian di bidang kehutanan, permasalahan yang sering diadukan adalah terkait tumpang tindih izin kawasan hutan, belum adanya tindak lanjut pinjam pakai dan pelepasan kawasan hutan, hingga klaim hutan antara warga dengan perusahaan. Pada masalah perizinan, pungutan liar menjadi masalah terbesar. Selain itu, permasalahan lainnya meliputi prosedur dan waktu perizinan yang tak pasti, informasi proses perizinan yang tidak transparan, hingga petugas tidak memberikan pelayanan terhadap masyarakat yang mengajukan perizinan. (Aditya, 202) Gatra.com

Soal - Dari kasus yang telah diuraikan di atas, berikan pandangan dan analisis anda. Bagaimana kinerja organisasi sektor publik jika dikaitkan dengan banyaknya keluhan atas pelayanan di beberapa bidang sektor publik?

Soal - Jika anda berada pada posisi ombudsman, langkah apa dan bagaimana anda menyikapi kasus kasus yang muncul pada pelayanan sektor publik tersebut?

BAGIAN 2

NEGARA & PEMERINTAH: SASARAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Pendahuluan

Perkembangan Akuntansi Sektor Publik di Indonesia tidak terlepas dari tuntutan masyarakat akan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik. Akuntansi sektor publik memiliki kaitan erat dengan penerapan dan perlakuan akuntansi pada domain publik. Ranah publik lebih luas dan kompleks jika dibandingkan dengan sektor swasta, baik dalam segi bentuk organisasi di dalamnya serta lingkungan yang memengaruhinya. Secara kelembagaan, domain publik antara lain meliputi badan-badan pemerintahan (pemerintah pusat dan daerah serta unit kerja pemerintah), perusahaan milik negara (BUMN dan BUMD), yayasan organisasi politik dan organisasi massa, lembaga swadaya masyarakat (LSM), universitas, dan organisasi nirlaba lainnya. Entitas pemerintahan merupakan entitas sektor publik yang memiliki cakupan dan domain paling luas di antara entitas sektor publik lainnya.

Pemaparan buku ini mengenai negara dan pemerintah sebagai sasaran akuntansi sektor publik terutama kaitannya dengan pengelolaan keuangan negara yang diatur dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Undang-undang tersebut mengatur tentang prinsip-prinsip pengelolaan keuangan negara sebagai dasar pelaksanaan reformasi manajemen keuangan pemerintahan. Prinsip-prinsip tersebut sekaligus memperkokoh landasan pelaksanaan desentralisasi dan otonomi daerah yang telah dimuat dalam UU Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah yang telah disempurnakan dalam UU Nomor 32 Tahun 2004 dan UU Nomor

25 Tahun 1999 yang disempumakan dalam UU Nomor 33 Tahun 2004, yang mengatur kewenangan dan sistem perimbangan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Dengan dikeluarkannya ketiga undang-undang tersebut diharapkan tuntutan transparansi dan akuntabilitas kepada pemerintah baik pusat maupun daerah oleh publik dapat dipenuhi dengan didukung oleh rencana dan program kerja yang jelas sesuai dengan kondisi dan prioritas masing-masing.

2.1 Pengertian Negara dan Pemerintah

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, kata "negara didefinisikan sebagai organisasi dalam suatu wilayah yang mempunyai kekuasaan tertinggi yang sah dan ditaati oleh rakyat atau kelompok sial yang menduduki wilayah atau daerah tertentu yang diorganisasi di bawah lembaga politik dan pemerintah yang efektif mempunyai kesatuan politik, berdaulat sehingga berhak menentukan tujuan nasionalnya. Sedangkan kata "pemerintah didefinisikan sebagai sistem menjalankan wewenang dan kekuasaan mengatur kehidupan sosial, ekonomi, dan politik suatu negara atau bagian-bagiannya atau sekelompok orang yang secara bersama-sama memikul tanggung jawab terbaras untuk menggunakan kekuasaan. Sehingga dari definisi tersebut jelas bahwa pemerintahan negara Indonesia dibentuk dalam rangka pencapaian tujuan bernegara sebagaimana tercantum dalam alinea IV Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 dan menjalankan berbagai fungsi pemerintahan dalam berbagai bidang Pembentukan pemerintahan negara tersebut menimbulkan hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang yang perlu dikelola dalam suatu sistem pengelolaan keuangan negara.

2.2 Ruang Lingkup Keuangan Negara

Salah satu ruang lingkup dari keuangan negara adalah Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) di samping barang-barang inventaris kekayaan negara dan Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Baik APBN maupun barang-barang inventaris kekayaan negara dikelola secara langsung oleh negara, sehingga keduanya merupakan unsur penting dalam keuangan negara. Sedangkan, pada tingkat pemerintah daerah terdapat ruang lingkup yang serupa dengan keuangan negara, yaitu Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Barang-barang inventaris kekayaan daerah, dan badan usaha milik daerah (BUMD) Seperti halnya negara. APBD dan barang-barang inventaris kekayaan daerah juga dikelola secara langsung oleh daerah. Keduanya merupakan unsur penting keuangan daerah.

Hal-hal baru dan/atau perubahan mendasar dalam ketentuan pengelolaan keuangan negara yang diatur dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 meliputi pengertian dan ruang lingkup keuangan negara, asas-asas umum pengelolaan keuangan negara, kedudukan Presiden sebagai kekuasaan pengelolaan keuangan negara, pendelegasian kekuasaan Presiden kepada Menteri Keuangan dan Menteri/pimpinan susunan APBN dan APBD, ketentuan mengenai penyusunan dan penetapan APBN dan APBD, pengaturan hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan bank sentral, pemerintah daerah dan pemerintah/lembaga asing, pengaturan hubungan keuangan antara pemerintah dengan perusahaan negara, perusahaan dan perusahaan swasta, dan badan pengelola dana masyarakat, serta penetapan bentuk dan batas waktu

penyampaian laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN dan APBD.

Menurut UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, pendekatan yang digunakan dalam merumuskan keuangan negara adalah dari sisi objek, subjek, proses, dan tujuan, adalah sebagai berikut.

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

Ruang lingkup keuangan negara dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu dikelola langsung oleh pemerintah dan dipisahkan pengurusannya. Keuangan negara yang dikelola langsung oleh pemerintah pusat adalah komponen keuangan negara yang mencakup seluruh penerimaan dan pengeluarannya, yaitu anggaran pendapatan dan belanja negara yang tercantum dalam UU APBN dan barang-barang inventaris kekayaan milik negara. Keuangan Negara yang dikelola langsung ini melibatkan pemerintah pusat dan instansi-instansi di bawahnya, yakni lembaga tertinggi negara, lembaga tinggi negara, departemen, lembaga nondepartemen serta bagian anggaran pembiayaan dan perhitungan. Keuangan negara yang dipisahkan pengurusannya adalah komponen keuangan negara yang pengurusannya dipisahkan dan cara pengelolaannya berdasarkan hukum publik atau hukum perdata. Keuangan negara yang dipisahkan ini melibatkan BUMN yang dapat berbentuk perusahaan jawatan, perusahaan umum, perusahaan perseroan, bank pemerintah, dan lembaga keuangan pemerintah.

2.3 Asas Umum Pengelolaan Keuangan Negara

Terdapat beberapa asas umum dalam penyelenggaraan pengelolaan keuangan Negara yaitu asas tahunan, asas universalitas, asas kesatuan, asas spesialisasi, akuntabilitas berorientasi pada hasil, profesionalitas, proporsionalitas, keterbukaan dalam pengelolaan keuangan negara, pemeriksaan keuangan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri. Penyelenggaraan pengelolaan keuangan Negara berlandaskan asas umum tersebut demi mewujudkan *good governance* dalam penyelenggaraan Negara. Dengan dianutnya asas-asas tersebut dalam

Undang-Undang tentang Keuangan Negara, pelaksanaan undang-undang ini menjadi acuan dalam reformasi manajemen keuangan Negara serta untuk memperkuat landasan pelaksanaan desentralisasi dan otonomi daerah di Negara Indonesia.

2.4 Pelaksanaan APBN dan APBD serta Pertanggungjawaban Pengelolaannya

Anggaran adalah alat akuntabilitas, manajemen, dan kebijakan ekonomi. Dalam hal kebijakan ekonomi, anggaran berfungsi untuk mewujudkan pertumbuhan dan stabilitas perekonomian serta pemerataan pendapatan dalam rangka mencapai tujuan Negara. Anggaran Negara adalah rencana pengeluaran/ belanja dan penerimaan/ pembiayaan belanja dalam suatu Negara selama periode tertentu. Anggaran Negara memiliki pemaknaan secara sempit dan luas. Secara sempit, pemaknaan anggaran Negara berarti rencana pengeluaran dan penerimaa hanya dalam kurun waktu satu tahun. Sedangkan pemaknaan secara luas, anggaran Negara adalah jangka waktu perencanaan, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban anggaran atau sebagai suatu siklus anggaran. Rangkuman dari fungsi anggaran Negara meliputi:

- a. Sebagai pedoman bagi pemerintah untuk mengelola Negara pada periode mendatang,
- b. Sebagai alat pengawas bagi masyarakat terhadap kebijaksanaan yang telah dipilih pemerintah. Hal tersebut karena anggaran harus mendapatkan persetujuan DPR terlebih dahulu sebelum anggaran tersebut dijalankan,

- c. Sebagai alat pengawas bagi masyarakat terhadap kemampuan pemerintah melaksanakan kebijakan yang telah dipilihnya, karena pada akhirnya anggaran harus dipertanggungjawabkan pelaksanaannya kepada DPR.

Dalam kaitannya dengan pemaknaan anggaran secara luas yang disebutkan sebelumnya sebagai suatu siklus anggaran, dengan proses sebagai berikut: (UU nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara)

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

- h. Dalam membahas dan menetapkan anggaran, Undang-Undang Susunan dan Kedudukan mengatur kewenangan panitia anggaran dan komisi-komisi sektoral pada lembaga legislatif.

Perkembangan dinamis dalam penyelenggaraan pemerintahan membutuhkan sistem perencanaan fiskal yang terdiri atas system penyusunan anggaran tahunan yang dilaksanakan sesuai Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah. Anggaran belanja pemerintah yang digolongkan menjadi anggaran belanja rutin dan anggaran belanja pembangunan memberikan peluang terjadinya duplikasi/ pembebanan ganda, penumpukan yang pada akhirnya menyebabkan munculnya penyimpangan anggaran.

Selanjutnya mengenai Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Pengurusan keuangan di tingkat pemerintah daerah dipisahkan menjadi pengurusan umum yaitu mengenai APBD, serta pengurusan khusus yaitu mengenai kekayaan daerah yang dipisahkan. Bentuk dan susunan APBD beberapa kali mengalami perubahan mulai dari orde lama, pra-reformasi (sekitar tahun 1975), perubahan klasifikasi anggaran pada tahun 1998, kemudian perubahan pada masa reformasi. Era reformasi keuangan daerah menuntut laporan keuangan semakin informatif. Bentuk APBD mengalami perubahan mendasar yang dilandasai Keputusan Menteri Dalam Negeri nomor 29 tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah, serta Tata Cara Penyusunan Anggaran dan Pendapatan dan belanja Daerah. Saat ini bentuk / format APBD yang digunakan berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri (PERMENDAGRI) nomor 77 Tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah yang statusnya mencabut Permendagri

nomor 21 tahun 2011 tentang perubahan kedua atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

Bentuk APBD terbaru terbagi atas 3 (tiga) pos yaitu pendapatan, belanja, pembiayaan. Pos pembiayaan sebagai tambahan pos pada bentuk baru mencerminkan usaha agar APBD semakin informatif melalui pemisahan pos antara pinjaman dan pendapatan daerah. Pos Pembiayaan merupakan alokasi surplus atau sumber penutupan defisit anggaran yang menyajikan penerimaan dan pengeluaran pembiayaan. Pos pendapatan, belanja dan pembiayaan selanjutnya akan dibagi lagi menjadi beberapa sub-pos di bawahnya, yang dapat dipaparkan sebagai berikut:

- a. Pendapatan, terdiri atas tiga kategori yaitu Pendapatan Asli Daerah (PAD), Pendapatan Transfer, dan pendapatan lain-lain Pendapatan Daerah yang Sah.
- b. Belanja dibedakan menjadi dua bagian yaitu
 - a) Belanja langsung yaitu belanja yang berhubungan langsung dengan program dan kegiatan pemerintah daerah. Belanja langsung mencakup belanja pegawai (honorarium dan penghasilan terkait langsung dengan pelaksanaan aktivitas, belanja barang dan jasa, dan belanja modal.
 - b) Belanja tidak langsung adalah belanja yang tidak berkaitan langsung dengan program serta kegiatan pemerintah daerah. Belanja tidak langsung meliputi belanja pegawai (gaji dan tunjangan pejabat dan PNS daerah), belanja subsidi, belanja bunga, belanja hibah, belanja bagi hasil, belanja bantuan sosial, belanja bantuan keuangan, dan belanja tidak terduga.

- c. Pembiayaan terbagi menjadi sumber penerimaan dan pengeluaran daerah. Penerimaan daerah mencakup sisa lebih anggaran tahun sebelumnya, penerimaan pinjaman, dan obligasi, hasil penjualan asset daerah yang dipisahkan dan ditransfer dari dana cadangan. Kemudian pengeluaran daerah meliputi pembayaran utang pokok yang telah jatuh tempo, penyerahan modal, transfer ke dana cadangan, dan sisa lebih anggaran tahun yang sedang berlangsung.

Dalam pelaksanaan anggaran, setelah APBN ditetapkan secara terperinci dengan Undang-Undang, maka pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan keputusan presiden sebagai pedoman bagi kementerian Negara/ lembaga. Pengaturan dalam keputusan presiden tersebut terutama dalam hal-hal yang belum diperinci di dalam Undang-Undang APBN, seperti alokasi anggaran untuk kantor pusat dan kantor daerah kementerian negara/ lembaga, pembayan gaji dalam belanja pegawai, pembayaran untuk tunggakan yang menjadi beban kementerian negara/ lembaga, dan alokasi dana perimbangan untuk provinsi/kabupaten/kota dan alokasi subsidi sesuai dengan keperluan perusahaan/badan yang menerima.

Pemerintah pusat dan pemerintah daerah menyampaikan laporan realisasi semester pertama kepada DPR/DPRD pada akhir Juli tahun anggaran yang bersangkutan untuk memberikan informasi mengenai perkembangan pelaksanaan APBN/APBD. Laporan realisasi tersebut menjadi bahan evaluasi pelaksanaan APBN/APBD semester pertama dan penyesuaian/perubahan APBN/APBD pada semester berikutnya. Ketentuan mengenai pengelolaan keuangan negara dalam rangka pelaksanaan APBN/APBD ditetapkan tersendiri dalam undang-undang

yang mengatur perbendaharaan negara mengingat lebih banyak menyangkut hubungan administratif antara kementerian negara/lembaga di lingkungan pemerintah.

Dalam hal pertanggungjawaban pengelolaan keuangan Negara, penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip - prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintah yang diterima secara umum merupakan upaya konkret untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara. UU Nomor 17 Tahun 2003 menetapkan bahwa laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disampaikan berupa laporan keuangan yang setidaknya dibagi menjadi laporan pelaksanaan anggaran, terdiri atas laporan anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih serta laporan finansial. Laporan finansial yang dimaksud adalah berupa neraca, laporan operasional, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan yang disusun dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Laporan keuangan tersebut, setelah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan harus diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat / Dewan Perwakilan Rakyat Daerah selambat-lambatnya enam bulan setelah berakhirnya tahun anggaran yang bersangkutan.

Pada umumnya pengelolaan serta pencatatan uang dan barang milik negara daerah dilakukan secara terpisah. Unit pengurus uang hanya melakukan pencatatan penerimaan dan pengeluaran uang, sedangkan unit pengurus barang sering kali tidak mendapatkan informasi keuangan sehingga tidak ada mekanisme *checks and balances* dan tidak ada sinkronisasi pengelolaan uang dan barang. Demikian untuk pertanggungjawaban uang dan barang secara terpadu,

maka terdapat kewajiban membuat neraca yang menyajikan posisi keuangan yang mencakup aset, kewajiban, dan kekayaan neto (ekuitas) suatu entitas akuntansi. Adanya kewajiban menyusun neraca, pemerintah harus menyajikan seluruh aset/kekayaan baik yang berbentuk uang maupun barang dan aset lainnya, serta kewajiban yang ada sehingga diketahui kekayaan neto suatu entitas.

2.5 Perencanaan Penganggaran di Indonesia

Ratnawati (2009:348) menyatakan bahwa krisis ekonomi yang melanda Indonesia pada tahun 1998 memberikan dampak terhadap anggaran negara, terutama terhadap tiga pos Pengeluaran dalam APBN yang telah menyita 60 persen dari total belanja negara antara tahun 2005 sampai dengan tahun 2007. Ketiga pos Pengeluaran tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Peran strategis APBN dalam memberikan skema perlindungan sosial sangatlah penting sehingga dibutuhkan strategi alokasi yang komprehensif mengingat beban yang harus ditanggung APBN untuk menjalankan peran sebagai jaring pengaman sosial (*social security system*) menyita porsi yang relatif cukup besar.
- b. Kebijakan pemerintah untuk memberikan kewenangan yang relatif lebih luas kepada daerah dalam mengelola dana publik melalui desentralisasi fiskal sehingga porsi dana transfer pemerintah pusat kepada pemerintah daerah menunjukkan peningkatan yang cukup signifikan juga menyebablan peningkatan pengeluaran APBN.
- c. Beban biaya bunga atas penerbitan surat utang dalam rangka rekapitulasi perbankan sebagai dampak dari keputusan

pemerintah mem-bail-out perbankan dalam negeri pada masa puncak krisis ekonomi di masa yang lalu. Sehingga ketika ketiga pos Pengeluaran tersebut masih ditambah dengan kebutuhan pendanaan untuk membiayai gaji pegawai pemerintah yang besarnya sekitar 12 persen dan seluruh pengeluaran dalam APBN, dapat diperkirakan sangat terbatasnya fleksibilitas fiskal pemerintah dalam mengelola kebijakan anggaran.

Fleksibilitas fiskal bagi pemerintah sangat penting karena APBN juga harus berperan sebagai salah satu instrumen yang dapat memberikan stimulus pada perekonomian domestic melalui ekspansi permintaan/konsumsi pemerintah dan investasi pemerintah, baik secara langsung maupun tidak langsung dan juga dalam menjalankan peran pemerintah dalam menciptakan kondisi eksternal yang kondusif bagi sektor privat/swasta untuk menggerakkan roda perekonomian domestic. Kurangnya fleksibilitas anggaran tersebut, menjadikan proses alokasi sumber daya harus dilakukan dengan cermat karena sebelum keputusan alokasi dilakukan, *opportunity cost* yang hilang juga harus masuk dalam perhitungan sehingga efektivitas alokasi sumber daya tersebut merupakan alokasi yang paling optimal. Untuk menjamin proses alokasi yang paling efisien, dibutuhkan mekanisme perencanaan penganggaran yang handal dan tepat untuk dapat menjadi alat bantu paling efektif memberikan imbal hasil (*return*) yang paling optimal dari setiap unit sumber daya anggaran yang digunakan pemerintah.

Proses perencanaan penganggaran di Indonesia masih memiliki kelemahan yang sangat mendasar, yang dapat dipaparkan sebagai berikut:

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

Kelemahan pada proses perencanaan penganggaran tersebut menjadi latar belakang dilakukannya revolusi sistem perencanaan penganggaran di Indonesia. Melalui UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara Pemerintah Republik Indonesia berupaya mendesain sistem perencanaan anggaran relatif lebih efektif dalam pengalokasiannya, efisien dalam pelaksanaannya, akuntabel, transparan, dan lebih mengedepankan pencapaian target kebijakan yang terukur dalam melakukan pengeluaran anggaran. Selanjutnya undang-undang tersebut dijabarkan dalam PP Nomor 21 Tahun 2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja Anggaran Kementerian Negara/Lembaga yang mengamankan tiga pendekatan sebagai

referensi pemerintah dalam memformulasikan perencanaan dan mengimplementasikan kebijakan anggarannya. PP Nomor 21 Tahun 2004 ini selanjutnya dicabut dengan PP Nomor 90 Tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja Anggaran Kementerian Negara/Lembaga. Baik PP Nomor 21 Tahun 2004 maupun PP Nomor 90 Tahun 2010 menjabarkan tiga pendekatan dalam Menyusun Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian / Lembaga (RKA-K/L) sebagai berikut:

- a. Pendekatan Penganggaran Terpadu (*Unified Budget*) pada dasarnya memuat semua kegiatan instansi pemerintahan dalam APBN yang disusun secara terpadu, termasuk mengintegrasikan anggaran belanja rutin dan anggaran belanja pembangunan. Hal ini merupakan tahapan yang diperlukan sebagai bagian upaya jangka panjang untuk membawa penganggaran menjadi lebih transparan, dan memudahkan penyusunan dan pelaksanaan anggaran berorientasi kinerja. Untuk menghitung biaya input dan menaksir kinerja program, sangat penting untuk melihat secara bersama-sama biaya secara keseluruhan, baik yang bersifat investasi maupun biaya yang bersifat operasional. Perbedaan yang ada saat ini antara anggaran rutin dan anggaran pembangunan mengalihkan fokus dan kinerja secara keseluruhan. Pada saat kunci pengambilan keputusan dalam siklus penganggaran adalah hal penting untuk memadukan anggaran sebagai langkah memastikan bahwa investasi dan biaya operasional yang berulang dipertimbangkan secara simultan.
- b. Penganggaran Berbasis Kinerja (*Performance Based Budgeting*), pada dasarnya adalah memperjelas tujuan dan indikator kinerja sebagai bagian dari pengembangan sistem penganggaran

berdasarkan kinerja. Hal ini akan mendukung perbaikan efisiensi dan efektivitas dalam pemanfaatan sumber daya dan memperkuat proses pengambilan keputusan tentang kebijakan dalam kerangka jangka menengah.

- c. Pendekatan Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah/KPJM (*Medium Term Expenditure Framework-MTEF*), adalah pendekatan dengan perspektif jangka menengah memberikan kerangka yang menyeluruh meningkatkan keterkaitan antara proses perencanaan dan penganggaran mengembangkan disiplin fiskal, mengarahkan alokasi sumber daya agar lebih rasional dan startegis, dan meningkatkan kepercayaan masyarakat kepada pemerintah dengan pemberian pelayanan yang optimal dan lebih efisien. Proyeksi jangka menengah dapat mengurangi ketidakpastian pada masa yang akan datang dalam penyediaan dana untuk membiayai pelaksanaan berbagai inisiatif kebijakan baru dalam penganggaran tahunan tetap dimungkinkan, namun pada saat yang sama juga harus dihitung implikasi kebijakan baru tersebut dalam konteks berkelanjutan fiskal dalam jangka menengah (*medium term fiscal sustainability*).

2.6 Penerapan Akuntansi Sektor Publik di Indonesia

Sektor publik lebih mengarah pada organisasi pemerimahan Alasannya bahwa organisasi pemerintahan memiliki ruang lingkup dan domain yang paling luas dibandingkan jenis organisasi publik lainnya. Selain itu sering kali untuk organisasi yang tidak bertujuan utama mengejar laba dan pemerintahan disebut dengan organisasi nirlaba. Sehingga perkembangan akuntansi sektor publik sangat dipengaruhi

oleh perkembangan sistem politik dan sistem pemerintahan. Gerakan reformasi pada tahun 1998 yang berhasil menumbangkan masa kekuasaan orde baru telah mengubah system politik di Indonesia menjadi lebih demokratis dan sistem pemerintahan yang didasarkan pada otonomi daerah menuntut adanya transparansi publik dan akuntabilitas keuangan Negara yang semakin meningkat. Pemerintahan masa reformasi telah melakukan koreksi secara menyeluruh terhadap sistem keuangan Negara. (Dwi Ratna, 2010: 8) menjelaskan koreksi tersebut sebagai berikut:

- a. Koreksi pertama adalah meratakan anggaran negara yang tadinya dibagi dalam dua kelompok yaitu anggaran rutin dan anggaran pembangunan yang dikendalikan oleh dua lembaga negara yang berbeda yaitu Departemen Keuangan mengendalikan belanja rutin dan Bappenas mengendalikan belanja pembangunan.
- b. Koreksi kedua adalah meniadakan anggaran non-budgeter.
- c. Koreksi ketiga, adalah diterbitkannya paket ketiga undang-undang di bidang keuangan Negara antara tahun 2003-2004.
- d. Koreksi keempat adalah diberlakukannya PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berdampak pada perubahan kebijakan akuntansi yaitu dari yang berbasis kas menjadi *cash basis toward accrual* dan *double entry*. Selanjutnya, ketika PP Nomor 24 Tahun 2005 tidak berlaku lagi dan digantikan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 yang memuat SAP Berbasis Akrua.

Meskipun telah dilakukan koreksi secara menyeluruh, namun masih terdapat kendala yang dihadapi di dalam mereformasi pelaksanaan keuangan negara terutama pada pelaksanaan keuangan

daerah. Kendala yang dihadapi sampai dengan saat ini bersumber pada beberap faktor antara lain: (Dwi Ratna, 2010: 2)

- a. Kurangnya rasa saling percaya antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah.
- b. Perubahan yang terlalu drastis dan yang awalnya *top-down* ke *bottom-up*.
- c. Perubahan paradigma manajemen keuangan daerah dari paradigma penganggaran yang berdasarkan kontrol input menjadi paradigma penganggaran berdasarkan kinerja, yang memerlukan proses yang cukup sulit.
- d. Implementasi APBD masih kurang efisien dan efektif karena kurangnya sinergi antara Kebijakan Umum APBD (KUA) dengan prioritas pembangunan daerah.
- e. Proses perencanaan anggaran yang membutuhkan waktu cukup panjang.

Adanya koreksi dan kendala terhadap implementasi keuangan negara, sebagaimana diuraikan di atas, menunjukkan bahwa penerapan akuntansi sektor publik (dalam hal akuntansi pemeriahahan) sangat dipengaruhi oleh perubahan kebijakan negara melalui perubahan aturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara (termasuk keuangan daerah). Kebijakan negara tergantung pada perubahan sistem politik dan pemerintahan suatu Negara. Maka dari itu, jelas bahwa negara dan pemerintahan mempengaruhi perkembangan akuntansi sektor publik. Berangkat dari hal tersebut maka menjadikan negara dan pemerintah sebagai sasaran dan pertimbangan utama untuk menjawab tantangan akuntansi sektor publik di masa yang akan datang.

2.7 Soal Case Based

Jakarta, CNN Indonesia - Penyelewengan dana optimalisasi dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) di 15 kementerian dan lembaga disinyalir mencapai Rp 4,4 triliun. Jumlah tersebut setara dengan 16,32 persen dari total anggaran dana optimalisasi senilai Rp 26,96 triliun di 32 kementerian dan lembaga. Dugaan penyelewengan tersebut ditemukan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi 97 (KPK) yang bekerjasama dengan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) atas kajian regulasi dan implementasi dana optimalisasi. Wakil Ketua KPK Busryo Muqoddas mengatakan ada beberapa modus korupsi dalam dana optimalisasi pada penyusunan APBN. Kriteria tersebut, katanya, tidak sejalan dengan apa yang diusulkan dalam rencana strategis (Renstra) kementerian dan lembaga. Lebih lanjut lagi, modus kedua adalah adanya peningkatan defisit keuangan negara pada tambahan belanja negara. Busyro mengatakan ada peningkatan defisit dari Rp 154,2 triliun di Rancangan APBN 2014 menjadi Rp 175,35 triliun pada UU APBN 2014. "Hal tersebut mengingkari Pasal 15 ayat 3 UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara," kata dia. Dalam pasal tersebut dinyatakan nominal anggaran usulan DPR terkait tambahan belanja negara tidak boleh mengakibatkan defisit keuangan negara. Selain itu, pihaknya menemukan modus tidak adanya penetapan Rencana Kerja Pemerintah (RKP). Ketiadaan penetapan RKP membuat peluang terjadinya perubahan terus menerus sampai penetapan APBN dan menyebabkan ambiguitas RKP yang dijadikan acuan dalam evaluasi.

Soal – setelah membaca kasus yang disajikan di atas, selanjutnya lakukanlah analisis mengenai inti permasalahan, apa yang menjadi penyebab / latar belakang permasalahan, serta bagaimana cara mengatasinya!

Soal – penyusunan dan penyelenggaraan APBN pada kasus di atas tidak sesuai dengan UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang keuangan negara, lakukan analisis di mana letak ketidaksesuaiannya serta bagaimana langkah untuk mengatasi ketidaksesuaian tersebut jika ditinjau dari penetapan Rencana Kerja Pemerintah berdasarkan PP Nomor 90 Tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja Anggaran Kementerian Negara/Lembaga yang mencabut PP No. 21 Tahun 2004?

BAGIAN 3

REGULASI TERKAIT DENGAN KEUANGAN NEGARA

Pendahuluan

Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban Negara yang dapat dinilai dengan uang, demikian pula segala sesuatu baik yang berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan milik Negara sehubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban dimaksud (Sugijanto dkk., 1995) dalam (Abdul Halim, Muhammad Syam Kusufi, 2012). Regulasi di sektor publik dibagi dalam dua bagian besar, yaitu Perkembangan Regulasi yang terkait dengan Organisasi Nirlaba dan Instansi Pemerintah. Kedua jenis perkembangan ini perlu dibedakan mengingat sifat regulasi di sektor publik bersifat spesifik untuk setiap jenis organisasi. Selain itu, di instansi pemerintah, regulasi yang digunakan juga cenderung lebih rumit dan detail dalam (Muhammad Yusra, 2016).

3.1 Kebutuhan Regulasi Dan Standar Pada Sektor Publik

Dalam aktifitas organisasi sektor publik mempengaruhi suatu hajat hidup orang banyak, maka dari itu untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan yang merugikan bagi masyarakat, suatu organisasi sektor publik perlu diatur dengan beberapa peraturan. Regulasi ini bersifat lebih detail dibandingkan dengan regulasi yang mengatur sektor komersial dikarenakan dapat mempengaruhi kepentingan orang banyak.

Di Indonesia, terdapat beberapa upaya untuk membuat sebuah standar yang relevan dengan praktik-praktik akuntansi di organisasi sektor publik yang telah dilakukan, baik yang dilakukan oleh Ikatan

Akuntan Indonesia (IAI) maupun oleh pemerintah sendiri. Standar Akuntansi merupakan Prinsip Akuntansi Berlaku Umum (PABU) atau *Generally Accepted Accounting Principle* (GAAP). Dengan berlakunya umum, maka bermakna bahwa laporan keuangan dalam suatu organisasi dapat dimengerti oleh siapapun dan dengan latar belakang apa pun.

Penjelasan tersebut terdapat dalam PSAK nomor 1 paragraf 9 dan 10 yang menyatakan bahwa laporan keuangan dibuat berdasarkan standar akuntansi akan tetapi tetap bisa memenuhi ke butuhan semua pengguna yaitu yang meliputi investor sekarang, investor potensial, karyawan, pemberi pinjaman, pemasok, kreditor lainnya, pemerintah dan lembaga-lembaga nya, serta masyarakat. PABU sangat penting karena jika tidak ada maka suatu entitas diharuskan untuk membuat laporan keuangan dalam banyak format, dikarenakan terlalu banyaknya pihak yang berkepentingan.

3.2 Dasar Hukum Keuangan Sektor Publik

Proses penyelenggaraan pemerintah ditujukan untuk mengkoordinasikan pelaksanaan hak dan kewajiban warga Negara dalam suatu sistem pengelolaan keuangan suatu Negara. Dalam pengelolaan keuangan Negara maupun keuangan daerah, sebagaimana yang dimaksud dalam Undang-Undang Dasar 1945 yaitu perlu dilaksanakan secara profesional, terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran masyarakat.

a. Dasar Hukum Negara

Dari wujud pelaksanaan keuangan Negara tersebut dapat diidentifikasi sebagai segala bentuk kekayaan, hak, dan

kewajiban Negara yang tercantum dalam APBN dan laporan pelaksanaannya.

<p>Hak-hak Negara yang dimaksud, mencakup antara lain :</p>	<p>Kewajiban negara adalah berupa pelaksanaan tugas-tugas pemerintah sesuai dengan pembukaan UUD 1945 yaitu:</p>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Hak monopoli mencetak dan mengedarkan uang 2. Hak untuk memungut sumber-sumber keuangan, seperti pajak, bea dan cukai 3. Hak untuk memproduksi barang dan jasa yang dapat dinikmati oleh khalayak umum, yang dalam hal ini pemerintah 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia 2. Memajukan kesejahteraan umum 3. Mencerdaskan kehidupan bangsa 4. Ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial dapat memperoleh (kontra prestasi) sebagai sumber penerima negara.

Untuk pelaksanaan kewajiban atau tugas-tugas pemerintah dapat berupa pengeluaran dan diakui sebagai belanja Negara. Dalam UUD 1945 Amandemen IV, secara umum dapat diatur mengenai keuangan Negara, yaitu terdapat pada BAB VIII pasal 23 yang berbunyi sebagai berikut:

1. Anggaran pendapatan dan belanja ditetapkan setiap tahun dengan diterapkannya undang-undang. Apabila Dewan Perwakilan Rakyat tidak menyetujui anggaran yang diusulkan pemerintah, maka pemerintah harus menjalankan anggaran tahun lalu.

2. Segala jenis dan harga mata uang ditetapkan oleh undang-undang.
3. Segala pajak untuk keperluan Negara berdasarkan undang-undang.
4. Hal yang bersangkutan dengan keuangan Negara selanjutnya akan diatur oleh undang-undang.
5. Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan Negara diadakan pada suatu badan pemeriksaan keuangan yang peraturannya ditetapkan dengan undang-undang, kemudian hasil dari pemeriksaan itu akan diberitahukan kepada DPR.

Berdasarkan ketentuan tersebut, ditetapkan undang-undang tentang APBN guna untuk tahun anggaran yang bersangkutan. Penyusunan APBN bukan hanya untuk memenuhi ketentuan konstitusional yang dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) UUD 1945, akan tetapi juga sebagai dasar rencana kerja yang dilaksanakan oleh pemerintah dalam tahun anggaran yang bersangkutan. Oleh karena itu, untuk penyusunannya didasarkan atas Rencana Strategi dalam UU propenas, dan pelaksanaannya dituangkan dalam UU yang harus dijalankan oleh Presiden atau Wakil Presiden dan menteri-mentri serta pimpinan lembaga Tinggi Negara Lainnya.

b. Dasar Hukum Keuangan Daerah

Berdasarkan pasal 18 UUD 1945, tujuan pembentukan otonom daerah adalah meningkatkan daya guna penyelenggaraan pemerintah untuk melayani masyarakat dan melaksanakan program pembangunan. Dalam rangka ini penyelenggaraan daerah

otonom, menurut penjelasan pasal 64 Undang-undang No. 5 pada tahun 1974, dengan fungsi penyusunan APBD adalah untuk:

1. Menentukan jumlah pajak yang dibebankan kepada masyarakat daerah yang bersangkutan.
2. Memberikan isi dan arti kepada tanggung jawab pemerintah daerah pada umumnya dan kepala daerah khususnya, karena anggaran pendapatan dan belanja daerah tersebut menggambarkan seluruh kebijakan pemerintah daerah.
3. Mewujudkan otonomi yang nyata dan bertanggung jawab.
4. Melaksanakan pengawasan terhadap pemerintah daerah dengan cara yang lebih mudah dan berhasil guna.
5. Merupakan suatu pemberian kuasa kepada kepala daerah guna melaksanakan penyelenggaraan keuangan daerah didalam batas-batas tertentu.

c. Dasar Hukum Keuangan Organisasi Lainnya

Di Indonesia, terdapat beberapa upaya untuk membuat standar yang relevan dengan praktek-praktek akuntansi di organisasi sektor publik yang telah dilakukan baik oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) maupun oleh pemerintah sendiri. Kemudian untuk organisasi nirlaba, IAI menerbitkan pernyataan standar Akuntansi Keuangan Nomor 45 (PSAK No.45) tentang organisasi nirlaba. PSAK ini berisi tentang akidah-akidah atau prinsip-prinsip yang harus diikuti oleh organisasi nirlaba dalam membuat laporan keuangan. Selain itu, juga lahir undang-undang no 16 tahun 2001 yaitu tentang yayasan yang mengatur masalah organisasi publik yang berbentuk yayasan. Dan juga terdapat regulasi publik

terkait dengan partai politik seperti undang-undang no. 2 tahun 2008 yaitu tentang bantuan keuangan kepada partai politik.

3.3 Perkembangan Regulasi Di Sektor Publik

Regulasi pada sektor publik dibagi dalam dua bagian besar, yaitu Terkait Perkembangan Regulasi yang berkaitan dengan Organisasi nirlaba dan Instansi Pemerintah. Kedua jenis perkembangan ini perlu di bedakan mengingat dengan sifat regulasi disektor publik yang bersifat spesifik untuk setiap jenis organisasi. Selain itu, di instansi pemerintah, regulasi yang digunakan cenderung lebih rumit dan detail.

a) Regulasi Tentang Yayasan

Yayasan merupakan badan hukum yang terdiri atas kekayaan yang dipisahkan dan diperuntukkan untuk mencapai tujuan tertentu pada bidang sosial, keagamaan, dan kemanusiaan yang tidak mempunyai anggota. Yayasan ini dapat melakukan kegiatan usaha untuk mencapai maksud dan tujuannya dengan mendirikan usaha dan ikut serta dalam suatu badan usaha dengan persyaratan-persyaratan tertentu.

Regulasi yang terkait dengan yayasan adalah undang-undang RI Nomor 16 pada tahun 2001 tentang yayasan. Undang-undang yang dimaksudkan ini yaitu menjamin kepastian dan ketertiban hukum agar yayasan dapat berfungsi sesuai dengan maksud dan tujuannya berdasarkan prinsip keterbukaan dan akuntabilitas kepada masyarakat. Terkait isi Undang-Undang No. 16/2001 yaitu:

1. Ketentuan umum yayasan yang meliputi pengertian yayasan beserta organ yang membentuknya, persyaratan kegiatan usaha yang dapat dilakukan, dan kekayaan yayasan.
2. Tata cara perubahan anggaran dasar yayasan.
3. Kekayaan yayasan.
4. Tatacara pendirian yayasan sejak pengajuan pendirian, pembuatannya, sampai dengan permohonan pengesahannya.
5. Kewajiban pengumuman akta pendirian yayasan dalam tambahan berita Negara Republik Indonesia.
6. Laporan tahunan yang disampaikan.
7. Organ yayasan yang terdiri dari Pembina, pengurus, dan pengawas.
8. Tata cara pemeriksaan dan pembubaran yayasan.

Peraturan pemerintah pada tahun 2008 tentang pelaksanaan Undang-Undang Yayasan, yang memberikan penjelasan yang lebih detail dan aplikatif dari ketentuan yang telah diatur, yaitu antara lain:

1. Pemakaian nama yayasan.
2. Tata cara pendirian yayasan oleh orang asing.
3. Tatacara perubahan anggaran dasar.
4. Kekayaan awal yayasan.
5. Syarat dan tatacara pemberian bantuan kepada yayasan.
6. Syarat dan tatacara penggabungan yayasan.
7. Syarat dan tatacara yayasan asing yang melakukan kegiatan di Indonesia.

b) Regulasi Tentang Partai Politik

Regulasi terkait tentang partai politik telah dikembangkan sejak lama, akan tetapi berkembangnya dengan pesat sejak era reformasi dengan sistem multi partainya. Undang-undang yang pertama adalah setelah era reformasi adalah undang-undang pada Nomor 12 tahun 1999 tentang partai politik. Seiring dengan perkembangan masyarakat dan perubahan sistem ketatanegaraan yang dinamis di awal-awal era reformasi, undang-undang ini diperbaharui dengan keluarnya Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2002 tentang Partai Politik.

Undang-undang Nomor 2 Tahun 2008 ini memberikan tatacara yang lebih terperinci guna untuk pembentukan partai politik serta mengenai keuangan partai politik. UU Nomor 31 Tahun 2002 belum memiliki ketentuan mengenai kewajiban partai politik untuk menyusun suatu laporan pertanggungjawaban keuangan, sedangkan UU Nomor 2 Tahun 2008 ini mengatur bahwa rekening kas umum partai politik dan kewajiban pengurus di setiap tingkatan organisasi untuk menyusun laporan pertanggungjawaban penerimaan dan pengeluaran keuangan setelah tahun anggaran berakhir serta bersifat terbuka untuk diketahui masyarakat. Hal ini sejalan dengan tingginya tuntutan akuntabilitas dan transparansi keuangan partai politik dari masyarakat.

c) Regulasi Tentang Badan Hukum Miliki Negara dan Badan Hukum Pendidikan

Badan Hukum Milik Negara (BHMN) merupakan salah satu bentuk badan hukum di Indonesia yang awalnya dibentuk guna

untuk mengakomodasi kebutuhan khusus dalam rangka “Privatisasi” lembaga pendidikan yang memiliki karakteristik tersendiri, khususnya sifat non-profit meski berstatus sebagai badan usaha.

Penetapan sebuah Universitas menjadi berstatus BHMN yang ditetapkan melalui peraturan pemerintah. Universitas yang bersatus BHMN memiliki beberapa ciri yang membedakannya dengan status universitas lain. Kemudian untuk ciri-ciri BHMN yaitu sebagai berikut: Memiliki Majelis Wali Amanat (MWA), Memiliki Manajemen Dana Dan Akademik, Memiliki Senat Akademik (SA).

Perkembangan baru pada dunia pendidikan tinggi di Indonesia ini terbukti dengan disahkannya UU tentang Badan Hukum Pendidikan (BHP). BHP merupakan badan hukum penyelenggaraan pendidikan formal dengan tujuan untuk memajukan satuan pendidikan. Berikut adalah 10 prinsip BHP yaitu:

1. Nirlaba, yang artinya suatu kegiatan yang berkaitan tidak memiliki tujuan untuk mencari laba, sehingga jika adanya kelebihan hasil usaha maka akan diinvestasikan kembali untuk meningkatkan mutu pendidikan.
2. Otonom, yang artinya kewenangan dan kemampuan untuk menjalankan suatu kegiatan secara mandiri dalam bidang akademik maupun non akademik.
3. Akuntabel, yang artinya kemampuan dan komitmen untuk mempertanggung jawabkan semua kegiatan yang dijalankan pada seluruh pihak yang berkepentingan.

4. Penjaminan mutu, yang artinya kegiatan sistematis dalam memberikan layanan pendidikan formal yang memenuhi standart dan meningkatkan mutu pelayanan pendidikan.
5. Transparan, yang artinya kemampuan untuk menyajikan suatu informasi yang relavan secara tepat waktu sesuai dengan peraturan perundangan dan standart yang berlaku.
6. Keberagaman, yang artinya kepekaan dan sikap akomodatif terhadap berbagai perbedaan pemangku kepentingan.
7. Pelayanan prima, yang artinya orientasi dan berkomitmen untuk memberikan layanan pendidikan formal yang terbaik bagi peserta didik.
8. Akses yang berkeadilan, yang artinya memberikan pelayanan pendidikan kepada calon peerta didik tanpa memandang latarbelakang, ras, agama,gender,status sosial, serta kemampuan ekonomi.
9. Partisipasi atas tanggung jawab Negara, yang artinya keterlibatan pemangku kepentingan dalam penyelenggaraan kepentingan pendidikan formal untuk mencerdaskan kehidupan bangsa dan Negara.
10. Keberlanjutan, yang artinya kemampuan untuk memberikan layanan kepada peserta didik secara terus menerus.

d) Regulasi tentang Badan Layanan Umum

Badan Layanan Umum (BLU) adalah instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan. Dalam melakukan kegiatannya BLU didasarkan pada prinsip efisiensi dan

produktifitas. Dalam tataran pengatur regulasi, BLU di atur oleh direktorat pembinaan pengelolaan Keuangan BLU yang ada dibawah Direktorat Jendral Perbendaharaan yang ada di departemen keuangan. Wacana tentang BLU dalam regulasi di level undang-undang disebut dalam undang-undang nomor 1 tahun 2004 tentang pembendaharaan negara. Level regulasi dibawahnya yang secara khusus menjelaskan tentang BLU adalah Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.

e) Regulasi Terkait dengan Akutansi Sektor Publik

Terkait adanya kebijakan desentralisasi telah merubah sifat hubungan antar pemerintah pusat terhadap pemerintah daerah maupun BUMN maka Pemerintah Pusat: pemerintah dengan masyarakat, saling berbagi entitas lainnya dengan pemerintah. Mengenai masalah laporan keuangan telah mengalami perubahan dari posisi administrasi semata menjadi akuntabilitas pada tahun 2000. Perubahan peran laporan keuangan bisa membuka peluang akutansi dengan adanya sektor publik, maka manajemen pemerintah serta organisasi lainnya. Tujuanya antara akutansi dengan sektor publik ialah memastikan antara kualitas laporan keuangan guna pertanggungjawaban publik.

Sebagai perspektif baru, berbagi prasarana akutansi sektor publik perlu dibangun, antara lain:

- a. Standart Akutansi Sektor Publik Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, dan organisasi sektor publik.
- b. *Account Code* untuk Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, organisasi sektor publik lainnya, maka review dengan

transaksi yang berkaitan bisa dilakukan terhadap konsolidasi dan audit.

- c. Jenis Buku Besar antara pusat pencatatan data primer terhadap semua transaksi keuangan pemerintah
- d. Manual system Akuntansi Pemerintah dan Organisasi lainnya berpedoman antara jenis-jenis transaksi terhadap perlakuan akuntansi.

Maka dari itu kelengkapan prasarana tersebut, petugas di bidang akuntansi bisa melakukan dengan hal pencatatan, peringkasan, dan pelaporan keuangan, baik secara manual maupun komputasi. Berakibat tidak tersedianya prasarana, muncul persepsi sebagai berikut:

- a. Akuntansi sebuah informasi yang menjelaskan kondisi keuangan dalam perusahaan
- b. Akuntansi dikerjakan oleh SDM yang berpendidikan dan mempunyai pengalaman yang efektif dan efisien

f) Regulasi dalam Siklus Akuntansi Sektor Publik

1) Regulasi Akuntansi Sektor publik di Era Pra Reformasi

Perjalanan akuntansi sektor publik di era pra reformasi didasari pada UU No.5 tahun 1971 tentang pokok-pokok Pemerintah di Daerah. Pengertian daerah dalam era pra reformasi adalah daerah tingkat I yang meliputi provinsi dan daerah tingkat II yang meliputi kota dan kabupaten. Ada peraturan pelaksanaan yang diturunkan dari perundang-undangan yaitu:

- a) Peraturan pemerintah No.5 Tahun 1975 tentang Pengurusan, Pertanggungjawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah
 - b) Pemerintah No.6 Tahun 1975 tentang Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah, dan Penyusunan Perhitungan APBD
 - c) Keputusan Menteri Dalam Negeri Negeri No. 900-099 Tahun 1980 tentang Manual Administrasi Keuangan Daerah
 - d) Peraturan Menteri Dalam Negeri No.2 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan APBD
 - e) Undang-Undang No.18 Tahun 1997 tentang pajak Daerah dan Retribusi daerah
 - f) Keputusan Mendagri No.3 tahun 1999 tentang Bentuk dan Susunan Perhitungan APBD
- 2) Regulasi Akuntansi Sektor Publik di era Reformasi

Reformasi Politik yang ada di Indonesia maka akan mengubah jaringan system terhadap kehidupan negara. Yang dilakukan *good governance* diterjemahkan antara terbebasnya dari Tindakan KKN. Pemisahan kekuasaan antar eksekutif dan legislative dilaksanakan. Partisipasi masyarakat akan mendorong terjadinya demokrasi terhadap pelaksanaan akutanbilitas publik secara jiwa otonomi daerah.

UU No.22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah dan UU No.25 Tahun 1999 tentang Pertimbangan Keuangan Pusat Daerah adalah salah satu undang-undang guna mewujudkan otonomi daerah dibidang administrasi terhadap

keuangan daerah, peraturan perundang-undangan lebih beroperasional di era reformasi yang telah diwujudkan.

3) Paradigma Baru Akutansi Sektor Publik di Era Reformasi

Paradigma baru dalam "Reformasi Manajemen Sektor Publik" adalah perwujudan akutansi dalam praktik pemerintah guna mewujudkan good governance. Landasan ini perwujudan terhadap pelaksanaan reformasi yang telah disiapkan oleh pemerintah dalam mengatur UU Bidang keuangan negara yang terdiri UU Keuangan Negara, UU perbendaharaan Negara, dan UU pemeriksaan tanggung jawab keuangan Negara yang telah diwujudkan oleh DPR.

3.4 Etika Pengelolaan Keuangan Publik

Etika bisnis adalah tindakan yang dilakukan dalam kegiatan bisnis dengan tindakan menyalahi aturan organisasi dan masyarakat. Dalam etika bisnis setiap ada kegiatan harus dalam keadaan wajar dan sesuai dengan norma dan etika yang berlaku. Berikut beberapa pemikiran dari filsafat mengenai etika :

a) Socrates

Mengenai pemahaman dari seseorang sebetulnya memiliki sifat baik dan menjunjung nilai kebijakan. Tanpa adanya dukungan pengetahuan, seseorang tidak terjadi perbuatan yang berbudi luhur.

b) Hume

Seseorang memiliki etika dan moral sebenarnya mempunyai nilai kualitas karakter dan kepribadian yang memiliki manfaat dan diterima baik orang maupun diri sendiri.

c) John

Memiliki sikap etis dan moral sangatlah banyak dimiliki pada diri seseorang sejak lahir akan tetapi mengemukakan bahwa hukum merupakan sebuah kriteria guna memutuskan suatu perilaku atau perbuatan baik buruk.

d) Kant

Adanya standart formal sebagai salah satu pedoman untuk menilai perilaku pada diri seseorang. Akan tetapi tidak setuju apabila perilaku etis dibentuk dari suatu tekanan (hukuman).

Dalam menyikapi pro-kontra dalam suatu perbuatan, pengkategorian perilaku etis perlu adanya pedoman pada etika umum, antara lain : pengetahuan (*knowledge*), kesadaran akan hidup bermasyarakat, respek terhadap *divine law* (hukuman berkaitan ketuhanan), memahami perilaku dan tanggung jawab perlu diterapkan dalam sebuah pekerjaan yang sesuai dan efektif.

3.5 Perkembangan Standar Di Sektor Publik

Di Indonesia, beberapa tindakan yang dilakukan sebuah standar yang relevan dengan praktik-praktik akutansi di organisasi sektor publik memiliki ikatan Akutan Indonesia (IAI) maupun oleh pemerintah sendiri. Suatu organisasi nirlaba (yang dimiliki perorangan/swasta), IAI telah menentukan Pernyataan Standar Akutansi Keuangan (PSAK) Nomor 45 tentang “organisasi nirlaba”. PSAK berisi mengenai kaidah-kaidah yang perlu dilakukan guna membuat laporan keuangan.

Pada lingkup internasional, telah mendapatkan standar akutansi terhadap organisasi sektor publik disusun oleh IFAC (*International*

Federation of Accountants). Standar itu disebut standar internasional akutan sektor publik/IPSAS (*International Public Sektor Accounting Standards*).

a) Standar Internasional Akuntansi Sektor Publik/IPSAS (International Publik Sektor Accounting Standards)

The Publik Sektor Comitte bertugas merancang sebuah stadar akuntansi bagi organisasi sektor publik berlaku secara internasional kemudian disebut *International Public Sektor Accounting Standards* (IPSAS). Mengenai hal ini perlu adanya pemograman yang sistematis untuk mendorong aplikasi IPSAS entitas publik di seluruh dunia.

Untuk mendukung sebuah komite mengacu pada standatt akuntansi ienternasional (*Internasional Accounting Standards- IAS*) sekarang dikenal dengan *International Finansial Reporting Standards* (IFRS), selain IAS komite juga menggunakan sumber lain sebagai pedoman, seperti peraturan perundang, asosiasi profesi dan berbagai organisasi lain bergerak dalam akuntansi secara publik.

IPSAS adalah standar akuntansi untuk entitas sektor publik yang dikembangkan oleh international publik sektor *Accounting Standards Board*. IPSAS bertujuan : (1) meningkatkan kualitas dari tujuan utama dalam melaporkan keuangan sektor publik; (2) memberikan informasi secara lebih jelas pembagian alokasi SDM yang dilakukan oleh sektor publik; (3) meningkatkan transparansi dan akuntabilitas entitas sektor publik.

Mengenai beberapa cakupan diatur IPSAS meliputi seluruh organisasi sektor publik, terdapat beberapa Lembaga pemerintah

daerah maupun pusat, regional (provinsi), pemerintah daerah (kabupaten/kota), maupun komponen kerjanya (dinas).

Basis akuntansi yang digunakan IPASA yaitu basis akrual, meskipun terdapat *Cash Basis* IPSAS dalam IPSAS yang merupakan acuan standar pelaporan keuangan untuk entitas sektor publik yang memilih menggunakan untuk menggunakan basis kas. hal ini dilakukan karena komite yang membuat IPSAS menyadari bahwa setiap pemerintah dan pihak yang berwenang menentukan standar di setiap Negara berhak untuk memilih basis akuntansi yang akan digunakan sehingga standard untuk basis kas tetap disediakan meskipun tidak sedetil basis akrual.

b) Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 45

PSAK 45 disusun dengan menggunakan pemikiran bahwa organisasi nirlaba memiliki karakter organisasi yang berbeda dengan organisasi bisnis. Dengan demikian perbedaan karakteristik tersebut, dalam organisasi nirlaba timbulah transaksi tertentu yang jarang atau bahkan tidak pernah terjadi organisasi bisnis. Akan tetapi dengan demikian, dalam praktiknya, organisasi nirlaba sering tampil dalam berbagai bentuk sehingga sering kali sulit dibedakan dengan organisasi bisnis pada umumnya. Maka dengan demikianlah, acuan yang jelas dibutuhkan agar pelaporan keuangan organisasi nirlaba diatur lebih mudah untuk dipahami, memiliki relevan dan daya banding yang tinggi. Berikut beberapa hal yang diatur dalam PSAK 45 yaitu:

1. Tujuan utama dalam laporan keuangan yaitu tujuan laporan keuangan bagi organisasi nirlaba adalah menyediakannya

informasi yang relevan, memenuhi kepentingan para penyumbang, anggota organisasi, kreditor, dan pihak lain yang menyediakan sumber daya bagi organisasi nirlaba, serta jenis-jenis laporan keuangan organisasi nirlaba.

2. Laporan keuangan organisasi nirlaba meliputi laporan posisi keuangan pada akhir periode tahunan, laporan aktivitas serta laporan arus kas yang digunakan untuk suatu periode pelaporan dan Catatan Atas Laporan Keuangan, sedangkan Laporan Perubahan Aset neto merupakan alternatif.
3. Contoh bentuk laporan keuangan organisasi nirlaba, sudah dijelaskan dalam PSAK 45 yang memberikan contoh format suatu laporan keuangan untuk organisasi nirlaba.

Pada awal tahun 2020 terdapat dua (2) isu penting dalam pelaporan keuangan entitas nonlaba yaitu mengenai pencabutan PSAK 45: Pelaporan Keuangan Entitas Nirlaba melalui Pernyataan Pencabutan Standar Akuntansi Keuangan (PPSK) 13. Pencabutan PSAK 45: Pelaporan Keuangan Entitas Nirlaba ini kemudian diikuti dengan pengesahan dan penerapan ISAK 35: Penyajian Laporan Keuangan Entitas Berorientasi Nonlaba.

Pembahasan mengenai ISAK 35: Penyajian Laporan Keuangan Entitas Berorientasi Nonlaba yang menggantikan PSAK 45: Pelaporan Keuangan Entitas Nirlaba akan dibahas lebih mendalam dalam buku ini yaitu pada **BAGIAN 9**.

c) Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Standar akuntansi pemerintah (SAP) diawali dengan pembentukan Komite Akuntansi Sektor Publik di IAI pada tanggal 8 Mei 2000. Penyusunan standar akuntansi keuangan

untuk berbagai unit kerja pemerintahan adalah salah satu program. Program SAP diluncurkan dikarenakan adanya keprihatinan akan situasi proses pelaporan keuangan sektor publik.

Hasil yang di keluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Sektor Publik-Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yaitu *Exposure Draft* Standar Akuntansi Sektor Publik, yang berupa enam exposure draft, yaitu : (1) Penyajian Laporan Keuangan, (2) Laporan Arus Kas, (3) Koreksi Surplus Defisit, Kesalahan Fundamental, dan Perubahan Kebijakan Akuntansi, (4) Dampak Perubahan Nilai Tukar Mata Uang Luar Negeri, (5) Kos Pinjaman, (6) Laporan Keuangan Konsolidasi dan Entitas Kendalian.

Hasil dari publikasi *Exposure Draft* Standar Akuntansi Sektor Publik adalah Menteri Keuangan RI telah menetapkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 308/KMK.012/2002 Tanggal 13 Juni 2002 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah (KSAP), kemudian beberapa kali berubah hingga di keluarkannya Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 379/KMK.012/2004 Tanggal 6 Agustus 2004. Adapun unsur yang terlibat pada komite tersebut terdiri dari unsur Departemen Keuangan, Departemen Dalam Negeri, dan unsur IAI.

Setelah dikeluarkan UU Nomor 1 Tahun 2004, penetapan Komite SAP dilakukan dengan Keputusan Presiden (Keppres) dengan diterbitkannya Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 84 Tahun 2004 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintahan pada tanggal 5 Oktober 2004. Yang mana

selanjutnya diubah dengan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2005 Tanggal 5 Januari 2005.

Standar akuntansi di sektor swasta lebih berkembang daripada sektor pemerintah. di Indonesia, pada tahun 2011 Standar Akuntansi Keuangan (SAK) untuk sektor swasta telah mengacu pada standar akuntansi internasional (IFRS), sedangkan sektor pemerintahnya masih baru. Standar ini merupakan patokan yang sangat penting mengatur akuntansi keuangan suatu negara. Menurut sinaga, standar akuntansi merupakan aturan utama yang harus diacu dalam penyajian laporan keuangan dalam kerangka prinsip akuntansi berlaku umum. Standar ini di bentuk dengan tujuan agar laporan keuangan lebih berguna, dapat dimengerti dan dapat diperbandingkan serta tidak menyesatkan. Hal ini lah menuntut pemerintah untuk segera meniadab tuntutan akan akuntabilitas dan transparansi publik.

Kemudian sebagai pengganti PP Nomor 24 Tahun 2005 di keluarkanya Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan untuk langsung berinvestasi dan membentuk iklim ekonomi yang sehat. Sektor publik dalam pengelolaan keuangannya menggunakan dualisme standa negara yang tidak dipisahkan. pengelolaan sektor publik di pemerintahan sebagai kekayaan oleh BUMN, BUMD atau pihak lain tetap menggunakan SAK demi menjaga peran pemerintah untuk langsung berinvestasi dan membentuk iklim ekonomi yang sehat.kekayaan negara yang dipisahkan yang dikelola Standar

Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 45 tentang Pelaporan Keuangan Organisasi.

SAP telah disusun dengan berorientasi pada IPSAS. Dalam penyusunannya, SAP diharmonisasikan dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan - Ikatan Akuntansi Indonesia.

Dalam menyusun SAP, KSAP menggunakan materi yang digunakan oleh KSAP dalam menyusun SAP, yaitu berasal dari *International Federation of Accountant, International Accounting Standards Committee, International Monetary Fund, Ikatan Akuntan Indonesia, Financial Accounting Standards Board, Governmental Accounting Standards Board*, Perundang-undangan dan peraturan pemerintah lain yang berlaku di Republik Indonesia, Organisasi profesional lainnya di berbagai negara yang membidangi pelaporan keuangan, akuntansi, dan audit pemerintahan.

Dalam proses pengembangan SAP, negara Indonesia mengacu pada praktik-praktik terbaik di tingkat internasional dengan tetap mempertimbangkan kondisi di Indonesia, baik peraturan perundangan dan praktik-praktik akuntansi yang berlaku, maupun kondisi sumber daya manusia. Untuk meningkatkan kualitas pelaporan keuangan pemerintahan, negara menerapkan strategi dimana pelaporan keuangandilakukan dengan proses transisi menuju basis akrual. Adapun pelaporan yang di catat berbasis akrual contohnya adalah aset, utang, dan ekuitas dana. Sedangkan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dicatat berbasis kas.

Informasi keuangan pemerintahan akan dapat menjadi dasar pengambilan keputusan di pemerintahan serta terwujudnya transparansi dan akuntabilitas. Untuk itulah maka SAP di lingkup pemerintahan, baik di pemerintah pusat dan departemen-departemennya maupun di pemerintah daerah dan dinas-dinasnya sehingga dapat meningkatkan kualitas pelaporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah.

Proses penyusunan SAP secara sistematis meliputi (1) Identifikasi topik, (2) Konsultasi topik kepada komite pengarah, (3) Pembentukan kelompok kerja, (4) Riset terbatas oleh kelompok kerja, (5) Draf awal dari kelompok kerja, (6) Pembahasan draf awal oleh komite kerja, (7) Pengambilan keputusan oleh komite kerja, (8) Pelaporan kepada komite pengarah dan persetujuan atas draf publikasian, (9) Peluncuran draf publikasian, (10) Dengar pendapat publik dan dengar pendapat terbatas, (11) Pembahasan tanggapan dan masukan atas draf publikasian dari dengar pendapat, (12) Permintaan pertimbangan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), (13) Pembahasan tanggapan BPK, (14) Finalisasi standar, (15) Pemberlakuan standar, (16) Sosialisasi awal standar.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang ditetapkan dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 terdiri atas Kerangka Konseptual (KK), Akuntansi Pemerintahan dan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). PSAP terdiri atas 12 (dua belas) pernyataan, yaitu : PSAP 01: Penyajian Laporan Keuangan; PSAP 02: Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Berbasis Kas; PSAP 03: Laporan Arus Kas; PSAP 04: Catatan

atas Laporan Keuangan; PSAP 05: Akuntansi Persediaan; PSAP 06: Akuntansi Investasi; PSAP 07: Akuntansi Aset Tetap; PSAP 08: Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan; PSAP 09: Akuntansi Kewajiban; Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan; PSAP 10 : Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi dan Operasi yang Tidak Dialnjutkan;PSAP 11 : Laporan Keungan Konsolidasian dan; PSAP 12: Laporan Operasional (LO).

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

Selain itu ada basis yang mengarah pada penggunaan basis akrual modifikasian, yaitu transaksi-transaksi tertentu dicatat dengan menggunakan basis kas dan untuk sebagian besar transaksi dicatat menggunakan basis akrual (Halim, 2008) yang mengakui pendapatan-LO, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan-LRA, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN atau APBD, yaitu basis kas. Maka dari itu SAP tidak menganut basis akrual secara penuh tetapi basis modifikasian, yaitu akrual modifikasian.

Pendapatan seperti ba pihak luar atau asing dalam bentuk jasa disajikan pula pada LO. Basis akrual untuk LO ini berarti bahwa pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan. Adapun beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan.

Dalam hal anggaran maka akan disusun dan dilaksanakan berdasar basis kas, yang berarti bahwa pendapatan dan penerimaan pembiayaan diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan, serta belanja, transfer, dan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

SAP Berbasis Akrual (modifikasian) dapat diterapkan secara bertahap dari penerapan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual menjadi SAP paling lambat sampai tahun anggaran 2014 dari tahun anggaran 2010. Apabila terdapat entitas yang belum siap menerapkan SAP Berbasis Akrual (Modifikasian) maka dapat menggunakan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual selama masa transisi. Ketentuan lebih lanjut terkait penerapan SAP Berbasis Rekening Kas Umum Negara/Daerah terdapat dalam permendagri (untuk pemerintah daerah).

Pada PP Nomor 71 Tahun 2010 terdapat hal baru dibandingkan PP Nomor 24 Tahun 2005 yaitu terdapat uraian mengenai entitas akuntansi, disamping entitas pelaporan. Entitas

akuntansi adalah unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakan. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri atas satu atau lebih entitas akuntansi yang menutut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan (menurut PP Nomor 71 Tahun 2010).

Pada pemerintah daerah yang menjadi entitas pelaporan adalah seluruh pemerintah provinsi dan seluruh pemerintah kabupaten dan kota, sehingga akan terdapat lebih dari 500 entitas pelaporan di Indonesia, yang semuanya akan menyusun laporan keuangan dan diaudit oleh BPK. Sedangkan pada pemerintah pusat yang merupakan entitas pelaporan adalah masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah pusat sendiri yang berbentuk laporan keuangan konsolidasian dari laporan keuangan seluruh kementerian/ lembaga yang ada di Kementerian Keuangan.

Pertanyaan yang sering muncul dalam penerapan Penyusunan Laporan Keuangan Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 yaitu bagaimana merancang sistem akuntansi yang dapat menghasilkan informasi sesuai dengan SAP dalam waktu yang relatif pendek, sedangkan SAP Berbasis Akrua (modifikasian) sudah harus diterapkan tuk penyusunan laporan keuangan tahun anggaran 2010.

Untuk itulah maka dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 menerapkan Ketentuan lebih lanjut penerapan SAP Berbasis

Akrual secara bertahap. SAP Berbasis Akrual (modifikasian) menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 dapat diterapkan secara bertahap dari SAP Berbasis Kas Menuju Akrual menjadi penerapan SAP Berbasis Akrual (modifikasian). Ketentuan ini akan diatur melalui peraturan menteri keuangan dan peraturan menteri dalam negeri. Apabila diperlukan perubahan terhadap SAP perubahan tersebut akan diatur dengan pamenkeu setelah mendapat pertimbangan dan BPK dengan tetap melalui proses baku penyusunan (*due process*).

SAP mengatur mengenai informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan bagaimana menetapkan, mengukur, dan melaporkannya. Oleh karena itu SAP mengatur penyajian pos-pos yang harus disajikan dalam laporan keuangan seperti pos kas, piutang, aset tetap, dan seterusnya. Laporan keuangan pokok yang wajib disusun dan disajikan entitas pelaporan menurut PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan serta PP Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan Dan Kinerja Instansi Pemerintah yaitu sebagai berikut.

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
2. Neraca
3. Laporan Arus Kas (LAK)
4. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Sedangkan, SAP Berbasis Akrual (modifikasian) menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan mewajibkan entitas pelaporan menyusun dan menyajikan tujuh laporan keuangan pokok yang terbagi ke dalam dua jenis pelaporan, yaitu pelaporan finansial berbasis akrual,

pelaporan pelaksanaan anggaran berbasis kas, dan CaLK. Pelaporan finansial terdiri atas: Neraca; Laporan Operasional (LO); Laporan Arus Kas; Laporan Perubahan Ekuitas (LPE). Sedangkan, pelaporan pelaksanaan anggaran terdiri atas: LRA berbasis kas; dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL)

Selanjutnya pelaporan finansial dan pelaksanaan anggaran di atas ditambah dengan CALK yang merupakan laporan yang tidak terpisahkan dari kedua pelaporan tersebut, didalamnya berisi laporan yang memerinci atau metode lebih lanjut atas pos-pos dalam laporan pelaksanaan anggaran maupun laporan finansial.

d) Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang telah mengembangkan sebuah standar penting yang akan menjadi panduan dalam proses audit di Indonesia. Standar tersebut adalah Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Standar tersebut hanya menjadi acuan bagi auditor pemerintah dalam melaksanakan tugas sebagai pemeriksa. SPKN tersebut hanya mengatur mengenai hal-hal yang belum diatur oleh Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang merupakan standar audit bagi perusahaan. Aturan-aturan tambahan tersebut diperlukan karena mengingat karakteristik organisasi pemerintah yang berbeda dengan organisasi lainnya. Namun, dalam banyak hal, SPKN tetap mengacu pada SPAP sebagai acuan dan panduan bagi auditor dalam melaksanakan pemeriksaan/audit.

SPKN memuat persyaratan profesional yang harus dipenuhi oleh setiap auditor. mutu pelaksanaan audit, dan persyaratan laporan pemeriksaan yang profesional. Dengan mendasarkan pelaksanaan audit kepada SPKN, kredibilitas informasi dilaporkan oleh entitas yang diperiksa. SPKN ini berlaku untuk:

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

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

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

7. *Standards for Professional Practice of Internal Auditing* (SPPI), IIA, 2005.

Sebagai acuan audit di sektor pemerintahan, SPKN memberikan kerangka dasar yang menerapkan secara efektif standar pekerjaan lapangan dan pelaporan audit. SPKN memberikan suatu standar umum yang berkaitan dengan persyaratan kemampuan/keahlian staf, independen organisasi pemeriksaan secara individual, pelaksanaan kemahiran profesional secara cermat dan saksama, serta pengendalian mutu hasil pekerjaan. SPKN membagi audit/pemeriksaan menjadi tiga jenis.

1. Pemeriksaan keuangan

Pemeriksaan ini bertujuan memberikan keyakinan yang memadai mengenai kewajaran dari penyajian suatu laporan keuangan dalam segala hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

2. Pemeriksaan kinerja

Pemeriksaan kinerja merupakan pemeriksaan yang dilakukan secara objektif untuk dapat memberikan penilaian secara independen atas kinerja suatu entitas. Pemeriksaan kinerja ini menghasilkan informasi yang berguna untuk meningkatkan entitas dan memudahkan pengambilan keputusan bagi pihak yang berwenang.

3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat bersifat pemeriksaan, penelaahan, dan prosedur yang disepakati untuk menghasilkan suatu kesimpulan tentang keandalan suatu

asersi entitas yang diperiksa. Sasaran pemeriksaan ini dapat mencakup pemeriksaan di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian internal pemerintah.

Standar umum SPKN memberikan kerangka dasar yang penting untuk menerapkan standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan secara efektif. Oleh karena itu, standar umum SPKN harus diikuti oleh semua auditor dan organisasi pemeriksa, baik pemerintahan maupun non-pemerintahan, yang melakukan audit. Standar umum SPKN ini dijelaskan secara sekilas sebagai berikut :

1) Standar Kemampuan/Keahlian

Standar umum pertama SPKN mengharuskan audit dilakukan oleh staf yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan audit. Mereka harus memiliki pengetahuan yang mendalam tentang pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Mereka juga harus memiliki pengetahuan tentang keadaan khas dari entitas yang diperiksa karena berkaitan dengan sifat dan jenis pemeriksaan yang dilaksanakan.

2) Pemeriksaan Independensi

Standar umum kedua SPKN mengatur tentang independensi auditor. Standar ini mengharuskan organisasi pemeriksaan dan para pemeriksanya untuk mempertahankan independensinya sehingga pendapat, kesimpulan,

pertimbangan dan rekomendasi dari hasil pemeriksaan tidak memihak.

3) Penggunaan Kemahiran Profesional secara Cermat dan Seksama

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

4) Pengendalian Mutu

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

3.6 Soal Case Based

KOTA BEKASI - Badan Pemeriksa Keuangan menemukan kejanggalan terhadap penggunaan anggaran Bantuan Partai Politik (Banparpol) oleh Partai Persatuan Pembangunan (PPP) Kota Bekasi yang bersumber dari APBD Kota Bekasi tahun anggaran 2019. Ketua Umum LSM Kompi (Komite Masyarakat Peduli Indonesia) Ergat Bustomy menjelaskan bahwa hal tersebut termaktub dalam surat

BPK Perwakilan Provinsi Jawa Barat No 26B/S-BP/XVIII BDG/04/2020 tertanggal 1 April 2020.

Adapun kesimpulan dari Hasil Audit BPK LPJ Banparpol Partai Persatuan Pembangunan (PPP) Kota Bekasi di bawah kepemimpinan Sholihin sebagai Ketua DPC yang bersumber APBD Kota Bekasi TA 2019, menunjukkan bahwa bukti pertanggungjawaban tidak lengkap senilai Rp24.000.000. Melihat temuan BPK tahun 2019, terindikasi adanya penggunaan anggaran yang diduga tidak sesuai dengan peruntukannya, dan meminta kepada kejaksaan negeri untuk segera memeriksa pimpinan partai persatuan pembangunan kota Bekasi.

Sebagai informasi, anggaran Banparpol sebesar Rp117.348.500 yang diterima oleh PPP yang bersumber pada APBD merupakan angka yang harus dilaporkan secara terperinci dan benar penggunaannya. Sehingga tidak ada penggunaan anggaran yang fiktif.

Soal – setelah mengkaji kasus yang disajikan di atas, saudara diminta untuk menganalisis bagaimana eksistensi regulasi keuangan Negara dapat menjalankan peran dalam upaya preventif maupun kuratif terhadap dugaan kasus tersebut!

Soal – Jelaskan bagaimanakah prosedur penyusunan laporan pertanggungjawaban bantuan keuangan dari APBN/APBD sesuai UU Nomor 2 Tahun 2008!

BAGIAN 4

AKUNTANSI ANGGARAN BERBASIS KAS VS BERBASIS AKRUAL

Pendahuluan

Good government governance adalah hal penting yang harus dilaksanakan demi *sustainability* suatu organisasi. *Good government governance* menjadi cara untuk memuhi tuntutan masyarakat mengenai pengelolaan Negara diselenggarakan secara akuntabel dan transparan. Keberadaan lembaga – lembaga internasional seperti *Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)*, *The International Monetary Fund (IMF)*, serta *world bank* mendorong Negara-negara di dunia untuk turut serta bermigrasi dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis akrual. Dorongan untuk bermigrasi tersebut membawa dampak pada system akuntansi pemerintahan di Indonesia. Sebagai buktinya adalah pada tahun 2010 Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) menerbitkan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual yang penetapannya melalui Peraturan Pemerintah (PP) nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menggantikan PP nomor 24 tahun 2005 yang menggunakan basis kas menuju basis akrual (*cash toward accrual*).

Pada masa transisi muncul beberapa basis akuntansi yang meliputi basis kas modifikasian, akrual modifikasian, kas menuju akrual. Demikian muncul karena untuk memberikan opsi kemudahan bagi organisasi dalam melakukan pencatatan akuntansi (pelaporan anggaran). Perbedaan basis kas dan basis akrual terletak pada penentuan kapan dan bagaimana mencatat transaksi ekonomi pada akun. Pada akuntansi berbasis kas, transaksi tidak diakui / dicatat sampai transaksi tersebut benar-benar diterima/ dikeluarkan.

Pada akuntansi berbasis kas hanya akan dicatat jika mempengaruhi perubahan / mutasi kas. Akuntansi berbasis kas menjadi tidak relevan, karena pada kenyataan tidak semua transaksi yang terjadi akan mempengaruhi kas (bisa jadi mempengaruhi akun yang lain). Demikian akan berakibat pada informasi laporan pertanggungjawaban menjadi tidak informatif. Laporan pertanggungjawaban yang tidak informatif akan menghambat transparansi dan akuntabilitas pemerintahan, sehingga *good governance* sulit tercipta.

Akuntansi berbasis akrual mengakui dan mencatat transaksi dan peristiwa lainnya pada saat terjadinya. Akuntansi berbasis akrual diyakini memberikan manfaat untuk organisasi sektor publik, yaitu menyajikan gambaran operasional pemerintah/ organisasi secara lebih transparan (Boothe, 2007). Di sisi lain, penerapan akuntansi berbasis akrual menghadapi hambatan diantaranya membutuhkan dana yang besar, serta jangka waktu yang panjang. Maka dari itu penerapan akuntansi akrual memerlukan komitmen dan dukungan politik dari pengambil kebijakan publik (Ritonga, 2010).

4.1. Reformasi Akuntansi Keuangan Pemerintah Indonesia

Perjalanan panjang penerapan akuntansi pemerintahan di Indonesia tidak bisa lepas dari perkembangan sosial politik yang mempengaruhi perubahan sistem politik dan pemerintahan di Indonesia. Perubahan sistem politik dan pemerintahan tersebut berdampak pada perubahan aturan perundang-undangan yang mengatur pengelolaan keuangan negara, termasuk akuntansinya. Demikian menjadikan penerapan sistem akuntansi pemerintahan dari

suatu negara sangat bergantung pada peraturan perundang undangan yang berlaku pada negara yang bersangkutan (Dwi Ratna, 2010).

Ritonga (2010) membagi masa akuntansi keuangan pemerintah di Indonesia menjadi beberapa tahap, yaitu dari mulai tahun 1974 sampai dengan saat ini. Tahap pertama merupakan tahap prareformasi yaitu mulai tahun 1974 sampai dengan tahun 1999 sebagai masa akuntansi tradisional. Regulasi yang menjadi acuan pada tahap pertama perkembangan reformasi adalah UU Nomor 5 Tahun 1974 tentang Pokok-pokok Pemerintahan di Daerah, PP Nomor 5 Tahun 1975 dan PP Nomor 6 Tahun 1975. Pada masa ini pemerintah daerah menggunakan Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA) yang diberlakukan sejak tahun 1981, sebagai panduan dan pedoman kerja untuk pengelolaan keuangan daerah. Sistem pencatatan yang dilakukan masih sangat sederhana yaitu menggunakan sistem tata buku tunggal berbasis kas. Sehingga disebut juga periode sistem akuntansi tradisional yang lebih berbentuk kegiatan pembukuan bukan kegiatan akuntansi". Selain itu juga kegiatan perbendaharaan, seperti mengadministrasikan penerimaan dan pengeluaran, lebih diutamakan dibandingkan pembukuan. Tata buku kas juga disebut dengan tata buku anggaran (*stelsel kameral*). Menurut sistem pembukuan ini, penyusunan anggaran dan pembukuan saling berhubungan dan mempengaruhi. Hal tersebut menyebabkan perhitungan anggaran menjadi sangat lama, bahkan membutuhkan waktu dua tahun untuk menyajikan Laporan Perhitungan Anggaran pada periode praereformasi. Sehingga menurut Ritonga (2010), Laporan Perhitungan Anggaran menjadi

tidak relevan lagi sebagai instrumen untuk mengevaluasi kinerja pemerintah daerah pada saat itu.

Selain itu penerapan sistem pencatatan *single entry* dan berbasis kas memiliki beberapa kelemahan, salah satunya adalah informasi yang dihasilkan tidak integral dan partial. Informasi yang tidak terintegrasi dan tidak komprehensif menjadikan informasi tersebut tidak dapat menjadi dasar pengambilan keputusan yang berguna bagi manajer publik dan pengguna eksternal laporan keuangan pemerintah daerah. Tidak adanya pencatatan keuangan yang mencatat belanja modal, mengakibatkan pemerintah daerah tidak dapat menyusun neraca daerah.

Tahap kedua, pada tahun 2000 sampai dengan tahun 2005. Tahap ini adalah tahap reformasi akuntansi pertama pada era otonomi daerah. Pada periode tahap kedua ini regulasi yang menjadi acuan adalah UU Nomor 22 Tahun 1999 dan UU Nomor 25 Tahun 1999, yang menjadi tonggak otonomi daerah. Aturan teknis yang mengatur implementasi akuntansi pemerintahan adalah PP Nomor 105 Tahun 2000 dan Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 tentang pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah, serta Tata Cara Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah, serta Penyusunan Perhitungan APBD. Perubahan mendasar yang terjadi pada masa ini adalah dilaksanakannya “akuntansi” dalam pengelolaan keuangan daerah dan bukan “pembukuan” sebagaimana yang dilaksanakan selama masa prareformasi.

Perubahan mendasar lainnya pada sistem akuntansi pemerintahan adalah adanya pergeseran dari sistem pencatatan *single*

entry dan berbasis kas menjadi *double entry* dan berbasis kas modifikasian. Pada periode ini telah timbul kesadaran bahwa akuntansi memiliki peranan penting dalam pengelolaan keuangan daerah dibandingkan sebelum reformasi yang lebih mementingkan kegiatan perbendaharaan, yaitu kegiatan administrasi penerimaan dan pengeluaran. Namun demikian, kegiatan akuntansi keuangan daerah pada masa ini masih bersifat sentralistik di tingkat Satuan Kerja Pengelolaan Keuangan Daerah (SKPKD), sehingga penyajian laporan keuangan masih hanya pada tingkat Pemerintah Daerah belum pada tingkat Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) (Ritonga, 2010). Pada masa ini juga belum ada standar akuntansi pemerintahan sehingga terjadi kebingungan dan ketidakseragaman pelaksanaan akuntansi pada tingkat pemerintah daerah. Pada masa prareformasi diterapkan sistem pencatatan *single entry* dengan alasan utama untuk kemudahan dan kepraktisan saja. Namun, seiring adanya tuntutan yang tinggi untuk lebih transparan dan akuntabel dalam pengelolaan keuangan pemerintah perubahan dari sistem *single entry* menjadi *double entry* dipandang sebagai solusi yang mendesak untuk diterapkan. Hal ini dikarenakan penggunaan *single entry* tidak dapat memberikan informasi yang komprehensif dan tidak mencerminkan kinerja yang sesungguhnya. Pencatatan transaksi dengan menggunakan sistem *double entry* dapat menghasilkan laporan keuangan yang *auditable* dan *traceable* (Herlanu, 2007).

Begitu juga dengan basis akuntansi yang digunakan mengalami pergeseran dari basis kas menjadi basis kas modifikasian. Pada dasarnya, basis akuntansi hanya ada dua yaitu basis kas dan basis akrual, sedangkan modifikasi di antara kedua basis tersebut

hanya merupakan transisi (Halim dan Kusufi, 2012). Pada masa ini sudah ada desakan untuk menerapkan akuntansi pemerintahan berbasis akrual penuh karena akuntansi akrual dianggap dapat memberikan hasil pelaporan keuangan yang lebih baik salah satunya adalah lebih teliti dan informatif. Akuntansi berbasis akrual meningkatkan transparansi dalam pengelolaan keuangan daerah. Namun karena pertimbangan kompleksitas dan belum siapnya aparatur negara / daerah untuk melaksanakan dasar akuntansi akrual, maka penerapan basis akrual belum dapat direalisasi secara penuh sampai dengan akhir tahun 2010.

Pada periode ini juga pemerintah daerah sudah harus menyajikan Laporan Perhitungan APBD, Neraca, Laporan Arus Kas dan Nota Perhitungan APBD. Adanya kewajiban untuk menyajikan neraca sebagai salah satu bentuk pertanggungjawaban kepala daerah, maka pada masa ini pemerintah daerah memulai suatu upaya yang revolusioner, yaitu melakukan inventarisasi aset sekaligus melakukan penilaian aset untuk menyajikan neraca pemerintah daerah untuk pertama kalinya (Ritonga, 2010).

Selanjutnya tahap ketiga adalah tahap reformasi akuntansi tahap lanjutan, yang dimulai tahun 2005 sampai dengan tahun 2010. Pada periode ketiga, regulasi yang menjadi acuan adalah PP Nomor 24 Tahun 2005 dan PP Nomor 58 Tahun 2005 yang merupakan penjabaran dari paket undang-undang pengelolaan keuangan negara, yaitu UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004, UU Nomor 32 Tahun 2004, dan UU Nomor 33 Tahun 2004. UU Nomor 17 Tahun 2003 mengamanatkan untuk membua standar akuntansi pemerintahan, maka pada tanggal 13 Juni 2005 pemerintah

menetapkan PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Peraturan Pemerintah ini menjadi acuan bagi penyusunan laporan keuangan, pemeriksa laporan keuangan, dan pengguna laporan keuangan daerah (Ritonga, 2010). Sedangkan pada APBN, dengan adanya peraturan pemerintah tersebut, menyebabkan pencatatan pembukuan berubah dari berbasis kas menjadi berangsur-angsur berbasis akrual.

Perubahan mendasar pada sistem akuntansi pemerintahan periode ini adalah perlunya penyusunan sistem akuntansi keuangan daerah yang mensyaratkan adanya standar akuntansi pemerintahan dan prosedur akuntansi keuangan daerah untuk menjamin konsistensi dalam pelaporan keuangan. Maka dari itu diterbitkan PP Nomor 24 Tahun 2005 dan PP. Nomor 58 Tahun 2005 untuk mengatur pengelolaan keuangan daerah. Pada periode ini pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan menggunakan basis *cash toward accrual*. *Cash toward accrual* adalah basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) adalah basis kas, sedangkan untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana yang disajikan dalam neraca menggunakan basis akrual. Tentu saja penerapan basis ini memiliki keunggulan dalam pengendalian kas dan lebih informatif (dibandingkan basis kas penuh atau kas modifikasian). Namun demikian masalahnya adalah antara anggaran dengan realisasinya tidak dapat diperbandingkan.

Konsekuensi dari diterbitkannya PP Nomor 24 Tahun 2005 dan PP Nomor 58 Tahun 2005 adalah pengelolaan keuangan daerah

bergeser dari sentralisasi ke desentralisasi atas proses pengelolaan keuangan daerah dan tanggung jawab pengelolaannya yang telah didelegasikan dari kepala daerah kepada masing-masing Kepala SKPD. Maka dari itu, SKPD menjadi entitas akuntansi yang harus melaksanakan akuntansi sebagai bagian dari entitas pelaporan.

Kemudian, pada tahap berikutnya yaitu mulai akhir tahun 2010, KSAP menerbitkan SAP Berbasis Akruwal sebagai pengganti PP Nomor 24 Tahun 2005 yang ditetapkan melalui PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP. PP Nomor 71 Tahun 2010 merupakan titik awal dimulainya tahap baru (tahap ke-4) dalam perkembangan akuntansi pemerintahan, yaitu tahap penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Penerapan akuntansi berbasis akrual ini masih dalam rangka memenuhi apa yang diamanatkan dalam Pasal 36 UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Meskipun, sebenarnya menurut undang-undang tersebut dinyatakan selambatnya lima tahun setelah undang-undang ditetapkan, entitas pemerintah sudah menerapkan akuntansi berbasis akrual. Ketentuan dalam Pasal 36 UU Nomor 17 Tahun 2003 dipertegas melalui pasal 70 ayat 2 UU nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yaitu *“ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya tahun anggaran 2008”*.

Berdasarkan kedua undang-undang tersebut, penerapan akuntansi berbasis akrual seharusnya sudah dapat diterapkan selambat-lambatnya tahun 2008. Namun baru pada tanggal 22 Oktober 2010, KSAP menerbitkan SAP Berbasis Akruwal yang ditetapkan melalui PP Nomor 71 Tahun 2010 dan dapat langsung

diterapkan untuk laporan keuangan pertanggungjawaban tahun anggaran 2010. Namun, apabila entitas pemerintah belum siap melaksanakan SAP Berbasis Akruai, dapat diperkenankan menerapkan SAP Berbasis Kas Menuju Akruai paling lama empat tahun setelah tahun anggaran 2010.

4.2. Konsep serta Implementasi Basis Kas dan Basis Akruai pada Akuntansi Anggaran

Sistem akuntansi kas adalah sistem pencatatan yang mencatat pendapatan dan beban di dalam periode terjadinya penerimaan dan pembayaran kas. Sementara sistem akuntansi akruai adalah sistem pencatatan yang mencatat pendapatan pada saat pendapatan tersebut diperoleh (*earned*), dengan kondisi kas diterima maupun tidak, dan beban dicatat pada saat beban tersebut terjadi (*incurred*), dengan kondisi kas dibayarkan atau tidak. Dengan kata lain, akuntansi berbasis kas adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas direnima atau dibayar, yang digunakan untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Sementara, akuntansi berbasis akruai berarti bahwa pendapatan belanja, pembiayaan, aset, kewajiban, dan ekuitas dana diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar (Ritonga 2010).

Dalam sistem basis akruai harus diterapkan sistem alokasi yang umumnya dilakukan secara subjektif arbitrer karena pembebanan biaya, pengakuan pendapatan, dan prinsip *matching*-nya

harus mematuhi prinsip *Time period*". Artinya, jika terdapat biaya yang digunakan untuk mendapatkan penghasilan pada periode tahun buku yang dilaporkan, maka walaupun belum dibayar harus diperhitungkan karena memang sudah merupakan hak atau kewajiban entitas. Jadi, dalam basis akrual yang menjadi dasar pencatatan transaksi adalah hak dan kewajiban tanpa melihat apakah sudah diterima atau dibayar melalui transaksi kas atau tidak. Dalam basis kas murni, pembelian aset tetap misalnya bangunan harus dianggap sebagai "beban" pada saat dikeluarkan sehingga tidak ada alokasi depresiasi selama sisa umur penggunaannya.

Melalui penjabaran di atas, dapat diketahui bahwa perbedaan mendasar antara dua dasar akuntansi tersebut adalah terkait dengan kapan waktu atau periode suatu transaksi dicatat. Misalnya, berdasarkan basis kas, pendapatan tidak akan dicatat sampai pendapatan tersebut benar-benar diterima secara kas. Sebaliknya, menurut basis akrual pendapatan dicatat ketika pendapatan tersebut diperoleh, meskipun apabila pendapatan tersebut tidak diterima secara kas sampai jauh di masa mendatang. Sama halnya dengan beban, menurut basis kas, beban tidak dicatat sampai benar-benar secara kas dibayarkan. Sebaliknya, menurut basis akrual, beban dicatat ketika beban tersebut terjadi, meskipun beban tersebut sebenarnya tidak atau belum dibayarkan sampai jauh di masa mendatang.

Perbedaan antara dua sistem tersebut (basis kas dan akrual) akan menjadi jelas dengan memberikan contoh riil keduanya dalam konteks organisasi pemerintah. Sebagai conoh, pemerintah melakukan pembelian gedung perkantoran. Menurut basis kas

pembelian gedung tersebut dicatat sebagai beban secara penuh pada periode tahun di mana gedung tersebut dibeli. Sedangkan, menurut basis akrual, beban dari pembelian gedung tersebut dicatat sebagai beban depresiasi/ penyusutan yang dicatat setiap tahunnya selama masa manfaat ekonomi dari gedung tersebut. Di antara kedua sistem akuntansi tersebut memiliki karakteristik yang berbeda ketika diterapkan di sektor publik. Perbedaan karakteristik penerapan akuntansi berbasis kas dan berbasis akrual terangkum pada tabel sebagai berikut:

Tabel 4.1 Perbedaan Karakteristik Akuntansi Kas dan Akuntansi Akrual

Karakteristik	Akuntansi Kas	Akuntansi Akrual
Operasionalisasi	Relatif sederhana	Relatif kompleks
Hubungan dengan sistem pendapatan dan anggaran tradisional	Relatif kuat	Relatif lemah
Cakupan transaksi	Hanya mencatat transaksi yang menghasilkan pembayaran dan penerimaan kas	Mencatat transaksi nonkas yang diestimasi dengan baik.
Waktu	Hanya mencatat transaksi yang terjadi pada periode akuntansi yang relevan	Mencatat pengaruh estimasi di masa dating dari transaksi saat ini dan perubahan kebijakan

Audit dan pengendalian	Relatif sederhana	Harus dilakukan
------------------------	-------------------	-----------------

Sumber: Athukorala dan Reid (2003).

Karena sistem akuntansi kas relatif sederhana, maka relatif mudah untuk diimplementasikan dan dijalankan. Kelebihannya juga relatif mudah dalam audit dan pengendaliannya. Namun, sistem ini cakupannya hanya terbatas pada transaksi yang menghasilkan pembayaran atau penerimaan kas, dan sistem ini hanya mempertimbangkan transaksi yang terjadi pada periode akuntansi yang relevan. Sedangkan, sistem akuntansi akrual relatif rumit untuk diimplementasikan dan dijalankan dan keharusan untuk melakukan audit dan pengendalian. Meskipun demikian kelebihannya adalah mencakup pencatatan transaksi nonkas sebaik transaksi kas dan mengakui pengaruh di masa mendatang (*future effect*) dari transaksi dan perubahan kebijakan.

Mardiasmo (2009) menambahkan bahwa dengan basis kas, tingkat efisiensi dan efektivitas suatu kegiatan, program, atau aktivitas tidak dapat diukur dengan baik. Hal ini dikarenakan pembebanan pada suatu biaya ataupun pengakuan suatu pendapatan pada suatu periode tidak mencerminkan keadaan sebenarnya yang harus dibebankan pada periode tersebut. Jumlah beban dalam suatu periode tertentu tidak menggambarkan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan pada periode yang bersangkutan. Oleh karena itu laporan laba rugi (surplus-defisit) dan neraca yang dihasilkan bisa menjadi terlalu rendah (*understated*) atau terlalu tinggi (*overstated*) sehingga tidak dapat menggambarkan kondisi yang sebenarnya (Ahyani, 2007).

Pendapat yang sama juga diungkapkan oleh Tudor dan Mutiu (2007), bahwa keuntungan basis kas, yaitu paling mudah dilaksanakan, objektif, sedikit pilihan untuk dibuat (*few choices to make*). Sedangkan, kelemahannya adalah tidak ada usaha yang dilakukan untuk menandingkan suatu beban dengan pendapatan yang dihasilkan atas pengeluaran beban tersebut. Hal ini berarti bahwa laporan laba rugi (surplus-defisit) serta neraca bisa jadi tidak menggambarkan dengan baik aktivitas terkini serta kondisi aktivitas saat ini. Akuntansi *cash basis* dapat mengubah kebenaran operasi dari aktivitas dan menggambarkan pendapatan dengan tidak benar. Sehingga Ritonga (2010) menyimpulkan tiga kelemahan mendasar sistem akuntansi berbasis kas, yaitu:

- a) informasi yang lebih kompleks tidak dapat dihasilkan,
- b) hanya terfokus pada aliran kas dan mengabaikan aliran sumber daya lain,
- c) pertanggungjawaban kepada publik jadi terbatas hanya pada penggunaan kas dan tidak pada sumber daya lainnya.

Mardiasmo (2009) dan Ahyani (2007) menyatakan bahwa aplikasi akuntansi berbasis akrual dalam sektor publik pada dasarnya adalah untuk menentukan biaya pelayanan dan harga pelayanan publik. Selain itu juga untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan, untuk menghasilkan pelayanan public, serta menentukan harga pelayanan yang akan dibebankan kepada public. Penerapan dasar akrual memberikan hasil yang lebih baik dan memberikan keuntungan sebagai berikut (Ahyani. 2007: 35):

- a) Memberikan ketelitian dalam penyajian laporan keuangan pemerintah daerah dan memungkinkan untuk melakukan penilaian secara lengkap terhadap kinerja pemerintah.
- b) Lebih akurat dalam melaporkan nilai aset, kewajiban. maupun pembiayaan pemerintah.
- c) Memungkinkan dilakukan *cut off* (pemisahan suatu periode dengan periode yang lain secara lebih sempurna) dan menginformasikan nilai-nilai ekonomis yang terkandung dalam suara periode tertentu.
- d) Meningkatkan transparansi dalam pengelolaan keuangan pemerintah dalam rangka akuntabilitas publik.

Akuntansi anggaran merupakan teknik akuntansi yang paling berkembang dan banyak digunakan di organisasi sektor publik, terutama pemerintah. Akuntansi anggaran mencatat dan menyajikan akun operasinya sejajar dengan anggarannya. Jumlah rekening belanja yang dianggarkan dikreditkan terhadap rekening yang sesuai kemudian apabila belanja tersebut direalisasikan maka akun didebit kembali. Saldo yang ada dengan demikian menunjukkan jumlah anggaran yang belum dibelanjakan. Teknik akuntansi anggaran dapat membandingkan secara sistematis dan kontinyu jumlah anggaran dengan realisasi anggaran. Tujuan utama teknik ini adalah untuk menekankan peran anggaran dalam siklus perencanaan, pengendalian dan akuntabilitas (Mardiasmo, 2009 150, Ritonga, 2010-15).

Salah satu kelemahan teknik akuntansi anggaran adalah bahwa teknik ini sangat kompleks. Akan lebih mudah dan lebih komprehensif apabila akun-akun yang ada menunjukkan pendapatan dan biaya aktual, serta anggaran menunjukkan pendapatan dan biaya

dianggarkan. Alasan yang melatarbelakangi teknik akuntansi anggaran bahwa anggaran dan realisasi harus selalu dibandingkan sehingga dapat dilakukan tindakan koreksi apabila terdapat selisih. Hal ini mengindikasikan bahwa teknik akuntansi anggaran akan lebih mudah diterapkan jika menggunakan basis kas.

Bukan merupakan hal yang mudah untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual dalam sektor publik. Akuntansi anggaran mensyaratkan adanya pencatatan dan penyajian akun operasinya sejajar dengan anggarannya. Artinya, bahwa teknik akuntansi anggaran dapat membandingkan secara sistematis dan kontinu jumlah anggaran dengan realisasi anggaran. Oleh karena itu jika sistem akuntansinya berbasis akrual, maka sistem penganggarannya menuntut berbasis akrual juga. Dalam basis akrual, pendapatan pemerintah adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih, dan belanja pemerintah adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih. Apabila sistem penganggarannya masih berbasis kas, maka antara anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaan serta realisasinya tidak dapat diperbandingkan (Ritonga 2010). Penerapan penganggaran berbasis akrual inilah yang menjadi persyaratan berat dalam implementasi akuntansi berbasis akrual dalam organisasi pemerintahan.

Padahal sesuai dengan UU Nomor 17 Tahun 2003 Pasal 36: seharusnya sistem akuntansi berbasis akrual sudah diterapkan selambat-lambatnya lima tahun sejak undang-undang tersebut diterapkan di Indonesia. Itu artinya, pada tahun 2008 seluruh entitas akuntansi dan pelaporan pada organisasi pemerintahan di Indonesia

sudah menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual. Namun, baru pada Oktober 2010, KSAP menerbitkan SAP Berbasis Akrual yang ditetapkan melalui PP Nomor 71 Tahun 2010 sebagai pengganti dari PP Nomor 24 Tahun 2005.

4.3. Kendala Dalam Penerapan Basis Akrual

Sebagaimana dijelaskan di atas, bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual di dalam organisasi sektor publik, terutama pemerintahan, memiliki kelebihan dan kelemahan, sehingga memunculkan pro dan kontra. Menurut Ritonga (2010: 8) mengatakan bahwa untuk mendukung penerapan akuntansi pemerintahan (di Indonesia) berbasis akrual diperlukan kondisi-kondisi yang mendukung, sekaligus menjadi kendala yang dihadapi. Kendala yang dimaksud meliputi:

- a) Dukungan SDM yang berkompeten dan profesional dalam pengelolaan keuangan.
- b) Dukungan dari pemeriksa laporan keuangan, karena perubahan basis akuntansi akan mengubah cara pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa. Perubahan-perubahan yang terjadi harus melalui pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Untuk itu, proses baku penyusunan (*due process*) di dalam penyusunan suatu standar akuntansi, termasuk untuk menerapkan basis akuntansi harus dilaksanakan dengan baik dan melibatkan semua pihak yang berkepentingan, agar standar yang dihasilkan lebih berkualitas.

- c) Tersedianya sistem teknologi informasi yang mampu mengakomodasi persyaratan persyaratan dalam penerapan akuntansi berbasis akrual.
- d) Adanya sistem penganggaran berbasis akrual, karena jika anggaran pendapatan belanja, dan pembiayaannya masih berbasis kas sedangkan realisasinya berbasis akrual, maka antara anggaran dan realisasinya tidak dapat diperbandingkan.
- e) Dari kendala-kendala di atas memunculkan persyaratan, yaitu harus ada komitmen dan dukungan politik dari para pengambil keputusan dalam pemerintahan, karena upaya penerapan akuntansi berbasis akrual memerlukan dana yang besar dan waktu yang panjang, bahkan lebih panjang daripada masa periode jabatan presiden, gubernur, bupati, walikota, dan anggota DPR/DPRD

Pada poin 4 dinyatakan bahwa persyaratan untuk menerapkan akuntansi pemerintahan berbasis akrual adalah diterapkannya juga penganggaran berbasis akrual. Penganggaran berbasis akrual berarti mengakui dan mencatat anggaran dan realisasi pendapatan, belanja, dan pembiayaan pada saat kejadian, atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah daerah, tanpa memperhatikan pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Persyaratan ini merupakan persyaratan yang berat. Bahkan, berlakunya SAP Berbasis Akrual tidak mengatur penganggaran berbasis akrual tersebut. Sehingga, sebenarnya peraturan pemerintah tersebut tidak dapat dikatakan sebagai SAP berbasis Akrual, melainkan basis akrual modifikasian.

Alasan penganggaran berbasis akrual sulit untuk diterapkan menurut Blondal (2003) dalam Boothe (2007) adalah bahwa anggaran akrual diaykini berisiko dalam disiplin anggaran. Keputusan politis mengenai pembelanjaan uang sebaiknya ditandingkan dengan ketika belanja tersebut dilaporkan dalam anggaran. Namun, hal itu hanya basis kas yang mampu menyediakannya. Jika sebagian besar proyek belanja modal, dicatat dan dilaporkan pada beban penyusutan akan berakibat meningkatkan pengeluaran pada proyek tersebut. Kemudian, adanya resistensi dari lembaga legislauf untuk mengadopsi penganggaran akrual. Resistensi ini sering kali akibat dari begitu kompleksnya penganggaran akrual. Dalam konteks ini lembaga legislatif negara yang menerapkan penganggaran akrual pada umumnya akan memiliki peran yang lemah dalam proses penganggaran.

Alasan di atas sejalan dengan kondisi yang diungkapkan oleh Ritonga (2010) bahwa komitmen dan dukungan politik dari para pengambil kebijakan pemerintah dan anggota dewan sangat diperlukan. Selain itu, pembahasan konsep dan aplikasi penganggaran berbasis akrual sangat rumit dalam lingkungan pemerintahan juga diperlukan dukungan SDM yang banyak serta benar-benar berkompeten dan ahli (memahami) dalam pengelolaan keuangan pemerintahan.