

Penulis
Sarsiti



CV. GREEN
PUBLISHER

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK



UU No 28 tahun 2014 tentang Hak Cipta

Fungsi dan sifat hak cipta Pasal 4

Hak Cipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf a merupakan hak eksklusif yang terdiri atas hak moral dan hak ekonomi.

Pembatasan Pelindungan Pasal 26

Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23, Pasal 24, dan Pasal 25 tidak berlaku terhadap:

1. Penggunaan kutipan singkat Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait untuk pelaporan peristiwa aktual yang ditujukan hanya untuk keperluan penyediaan informasi aktual;
2. Penggandaan Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait hanya untuk kepentingan Karya Ilmiah ilmu pengetahuan;
3. Penggandaan Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait hanya untuk keperluan pengajaran, kecuali pertunjukan dan Fonogram yang telah dilakukan Pengumuman sebagai bahan ajar; dan
4. Penggunaan untuk kepentingan pendidikan dan pengembangan ilmu pengetahuan yang memungkinkan suatu Ciptaan dan/atau produk Hak Terkait dapat digunakan tanpa izin Pelaku Pertunjukan, Produser Fonogram, atau Lembaga Penyiaran.

Sanksi Pelanggaran Pasal 113

1. Setiap Orang yang dengan tanpa hak melakukan pelanggaran hak ekonomi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf i untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp100.000.000 (seratus juta rupiah).
2. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).



AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Penulis

Sarsiti

Penerbit

CV. GREEN PUBLISHER INDONESIA



CV. GREEN
PUBLISHER

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Diterbitkan oleh:

CV. Green Publisher Indonesia
PENERBIT CV. GREEN PUBLISHER INDONESIA
(Grup Publikasi CV. Green Publisher Indonesia)

Anggota IKAPI : 443/JBA/2022

Alamat Redaksi:

Jl. Pangeran Cakrabuana Greenland Sendang
Blok F02 Sumber Cirebon, 45611
Telp. 083824629864
Email: greenpublisher.id@gmail.com
Isi diluar tanggung jawab percetakan

Hak Cipta Dilindungi Undang-undang
Dilarang memperbanyak karya tulis dalam bentuk dan dengan
cara apapun, tanpa ijin tertulis dari penerbit.

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

ISBN:

978-623-8254-92-7

Penulis:

Sarsiti

Editor:

Komarudin

Vika Fransisca

Rendi Brahma Fahrezi

Penyunting:

Komarudin

Agis

Desain sampul dan tata letak:

Radin Surya

Tahun Terbit:

September 2020

Penerbit:



CV. GREEN
PUBLISHER

CV. Green Publisher Indonesia

KATA PENGANTAR

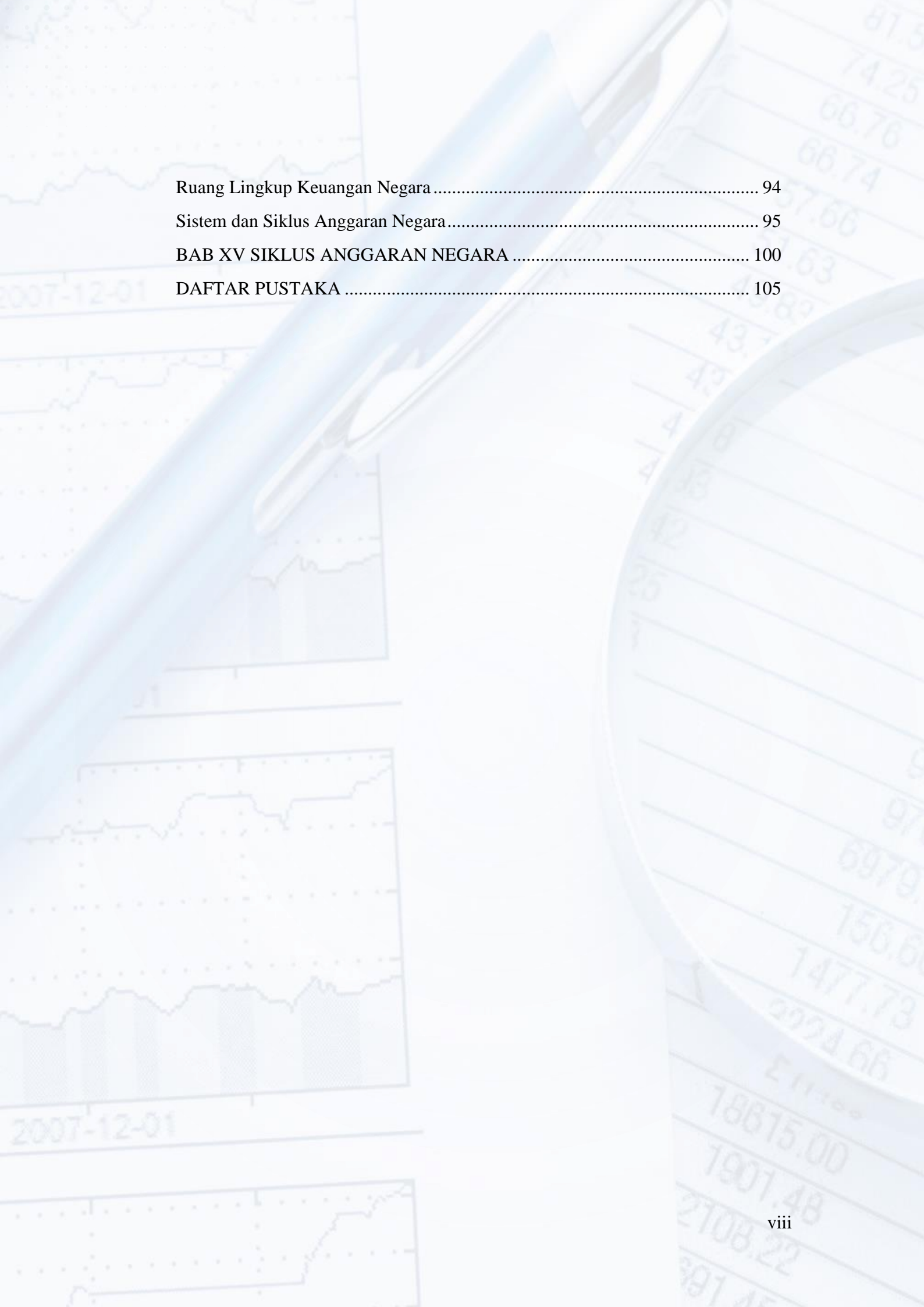
Puji syukur kami panjatkan ke hadirat Allah SWT atas segala rahmat dan karunia-Nya sehingga buku Akuntansi Sektor Publik ini dapat tersusun. Tersusunnya buku Akuntansi Sektor Publik ini diharapkan dapat meningkatkan efektivitas proses belajar-mengajar bagi mahasiswa dan dosen. Buku Akuntansi Sektor Publik ini terdiri dari beberapa Bab yang dirancang sedemikian rupa agar sesuai topik-topik bahasan dalam mata kuliah Akuntansi Sektor Publik. Dengan demikian mahasiswa akan terbantu dalam mempelajari konsep dan teknik Akuntansi Sektor Publik dengan cara yang lebih menyenangkan dan terstruktur.

Kami menyadari keterbatasan dan kekurangan dalam menyusun buku Akuntansi Sektor Publik, sehingga saran dan masukan masih kami perlukan demi kesempurnaan di waktu yang akan datang. Akhirnya dengan ini kami berharap buku Akuntansi Sektor Publik ini dapat memberikan manfaat dan dapat digunakan dengan sebaik-baiknya

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	v
DAFTAR ISI	vi
BAB I KARAKTERISTIK DAN LINGKUNGAN SEKTOR PUBLIK.....	1
Sifat dan Karakteristik Akuntansi Sektor Publik	1
BAB II LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK DAN ELEMENNYA....	7
Tujuan dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik	7
Perbedaan Laporan Keuangan Sektor Publik dan Laporan Keuangan Sektor Swasta	7
Perbedaan antara Laporan Keuangan dan Pelaporan Keuangan.....	8
Bentuk-bentuk laporan keuangan sektor publik.....	9
BAB III PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK	22
Definisi Kinerja dan Pengukuran Kinerja	22
Elemen Pokok Pengukuran Kinerja	23
Fokus Pengukuran Kinerja Sektor Publik	25
Aspek-aspek Pengukuran Kinerja Sektor Publik	26
Manfaat Pengukuran Kinerja Sektor Publik	27
Perbedaan Pengukuran Kinerja Sektor Publik dan Sektor Bisnis	28
Pengukuran Kinerja dan Peningkatan Kinerja	28
Pengukuran Kinerja Sebagai Subsistem Pengendalian Manajemen	29
Sistem Pengukuran Kinerja.....	31
BAB IV AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK.....	43
BAB V SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK	46
Struktur Pengendalian Manajemen	46
Proses Perencanaan Manajemen Sektor Publik	48
BAB VI PENGENDALIAN SEKTOR PUBLIK	51
Pengertian Pengendalian Internal.....	51
Organisasi dan Struktur Pengendalian	52
BAB VII PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK.....	53

Proses Penyusunan Anggaran Sektor Publik	55
Prinsip-Prinsip Pokok dalam Sektor Anggaran.....	56
BAB VIII ANALISIS INVESTASI PUBLIK	60
Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Investasi Publik.....	60
Teknik Dasar Penilaian Investasi Publik.....	62
Analisis Biaya dan Manfaat	63
BAB IX PENENTUAN HARGA PELAYANAN PUBLIK	65
Prinsip dan Praktik Pembebanan.....	65
Kegunaan Pembebanan dalam Praktik.....	65
Penetapan Harga Pelayanan	66
Kompleksitas Strategi Harga.....	68
Pengukuran Kinerja Sektor Publik.....	68
BAB X TEKNIK AKUNTANSI KEUANGAN SEKTOR PUBLIK.....	72
Teori Akuntansi Keuangan Sektor Publik	72
BAB XI SISTEM PEMBUKUAN KEUANGAN NEGARA	73
Buku Kas Umum.....	73
Buku Bank/Buku Giro Pos.....	74
Hubungan antara Buku Kas Umum dan Buku Bank	74
Pembukuan Uang Muka.....	76
BAB XII PRINSIP-PRINSIP AKUNTANSI PEMERINTAHAN.....	77
Ketaatan Terhadap Ketentuan Hukum	77
Perencanaan dan Pengawasan Budgeter	77
Dana dan Kelompok Rekening	77
Aktiva Tetap dan Depresiasi	79
BAB XII PERSAMAAN AKUNTANSI UNTUK DANA BELANJA DAN DANA BUKAN BELANJA	80
BAB XIII AKUNTANSI DANA UMUM DAN DANA PENDAPATAN KHUSUS.....	82
BAB XIV ANGGARAN	87
Klasifikasi Anggaran.....	88



Ruang Lingkup Keuangan Negara	94
Sistem dan Siklus Anggaran Negara.....	95
BAB XV SIKLUS ANGGARAN NEGARA	100
DAFTAR PUSTAKA	105

BAB I

KARAKTERISTIK DAN LINGKUNGAN SEKTOR PUBLIK

Sektor Publik mempunyai peran penting dalam kemajuan dan kinerja suatu bangsa. Karena kegagalan dalam sektor publik akan memicu kondisi krisis suatu bangsa, kegagalan yang dimaksud misalnya, kelumpuhan birokrasi, mafia hukum, kekacauan politik, perang, terorisme. Bentuk dari organisasi menurut Mahmudi;2016; 2 dapat dikategorikan menjadi tiga sektor, yaitu: sektor bisnis, sektor publik dan sektor sosial.

Sektor bisnis (*swasta/privat*) adalah organisasi yang bergerak dalam bidang bisnis komersial (usaha perseorangan/*proprietorship*), persekutuan (*partnership*), perseroan (*corporation*). Sektor publik adalah organisasi yang bergerak dalam pelayanan publik dan penyelenggaraan negara dalam rangka kontitusi negara (organisasi yang berhubungan dengan dengan keuangan negara). Sektor sosial adalah organisasi yang bergerak dalam bidang pelayanan sosial, kemasyarakatan, dan kemanusiaan (organisasi massa, organisasi sosial dan politik, organisasi keagamaan, panti asuhan, pondok pesantren, organisasi relawan atau kemanusiaan).

SIFAT DAN KARAKTERISTIK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Ada beberapa faktor yang perlu diperhatikan dalam organisasi sektor publik. Menurut Mardiasmo, 2002 yaitu faktor ekonomi, politik, kultur dan demografi.

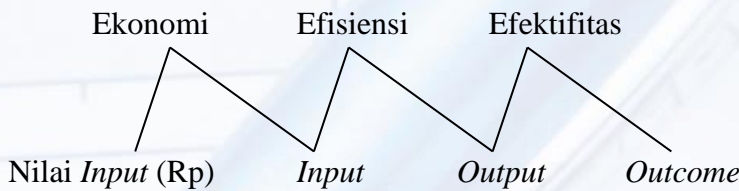
- a. Faktor Ekonomi antara lain pertumbuhan ekonomi;Tingkat inflasi; Pertumbuhan pendapatan perkapita (GNP/GDP); Arus modal; Tenaga kerja; Cadangan devisa dsb.
- b. Faktor Politik antara lain Hubungan negara dan masyarakat; Legitimasi pemerintahan; Tipe rezim yang berkuasa; Ideologi negara; Elit politik dan massa; Jaringan Internasional; Kelembagaan.
- c. Faktor Kultural antara lain keragaman suku, ras, agama, bahasa dan budaya; Sistem nilai di masyarakat; Historis; Karakteristik masyarakat; Tingkat pendidikan.
- d. Faktor Demografi (Migrasi)

VALUE FOR MONEY

Menurut Mardiasmo; 2002 bahwa ada tiga elemen utama konsep pengelolaan organisasi sektor publik yaitu:

1. Ekonomi. Ekonomi merupakan sumber daya;
2. Efisiensi. Efisiensi merupakan perbandingan output/input yang di kaitkan dengan standar kinerja/target yang telah di tetapkan;
3. Efektifitas. Perbandingan *outcome* dengan *output* menurut pendapar lain perlu di tambah, ditambah dengan:
4. Keadilan (*Egiuty*) kesempatan sosial yang untuk dapat pelayanan publik yang berkualitas dan kesejahteraan ekonomi;
5. Kesetaraan distribusi yang merata artinya uang publik hendaknya tidak terkonsentrasi pada kelompok tertentu.

Skematis, *value of money* :



Input adalah Sumberdaya untuk pelaksanaan kebijakan program dan aktifitas.

Output adalah Hasil/nilai tambah yang di capai oleh kebijakan program dan aktifitas.

Sasaran antara (*Throughput*)

Karena tidak tersedianya data yang lengkap terutama data *output*, organisasi sektor publik menggunakan *output* antara (*Intermediate Output*) atau indikator kinerja sebagai alat ukur *output*. Contoh: Jumlah operasi yang dilaksanakan rumah sakit merupakan *throughput* bukan *output*. *Output* yang hendak dicapai rumah sakit adalah memperbaiki kesehatan masyarakat

OUTCOME

Dampak yang ditimbulkan dari suatu aktivitas tertentu. Penetapan dan pengukuran terhadap *outcome* seringkali lebih sulit dibanding penetapan dan pengukuran terhadap input maupun *output*. Ada beberapa hal yang menyebabkan *outcome* sulit ditetapkan dan diukur disebabkan karena: *outcome* sulit disederhanakan untuk pengukurannya, adanya masalah politik untuk menetapkannya dan mempertimbangkan dimensi kualitas. Kampanye Implementasi konsep *value for money* pada organisasi sektor publik akuntabilitas publik dan pelaksanaan *good governance*. Implementasi *Value For Money* (VFM) adalah memperbaiki akuntabilitas sektor publik dan kinerjanya.

Manfaat Implementasi konsep VFM :

1. Meningkatkan efektivitas pelayanan publik
2. Meningkatkan mutu pelayanan publik
3. Menurunkan biaya pelayanan publik karena hilangnya efisiensi dan terjadinya penghematan dari penggunaan input.
4. Alokasi belanja yang lebih berorientasi pada kepentingan publik
5. Meningkatkan kesadaran akan uang publik akuntabilitas publik.

Perbedaan sektor publik dan swasta :

Perbedaan	Sektor Publik	Sektor swasta
1. Penjualan	Nonprofit motif	Profit motif
2. Sumber Pendanaan	Pajak, retribusi, utang, obligasi	Pembiayaan internal (LYD, Modal sendiri) Pemb. Eksternal (utang, obligasi, penerbitan saham)
3. Pertanggungjawaban	Kepada masyarakat	Kepada pemegang saham dan kredit
4. Stuktur Organisasi	Birokrasi, baku, hirarkis	Fleksibel, data
5. Karakteristik anggaran	Terbuka dan publik	Tertutup untuk publik
6. Sistem akuntansi	Rask accounting	Accrual accounting

Persamaan sektor publik dan swasta, yaitu:

1. Kedua sektor merupakan bagian integral dari sistem ekonomi dan kedua sektor menggunakan sumber daya yang sama untuk capai tujuan organisasi.
2. Keduanya menghadapi masalah yang sama yaitu kelangkaan sumber daya sehingga dituntut untuk menggunakan sumber daya organisasi secara ekonomis, efisien dan efektif.
3. Proses pengendalian manajemen, termasuk manajemen keuangan pada dasarnya sama.
4. Pada beberapa hal, kedua sektor menghasilkan produk yang sama. Misalnya: transportasi, pendidikan, kesehatan
5. Kedua sektor terikat pada peraturan perundangan dan ketentuan hukum lain yang disyaratkan.

Tujuan akuntansi sektor publik:

American Accounting Association (1970) dalam Mardiasmo, 2002

Tujuan akuntansi pada sektor publik adalah:

1. Memberi informasi yang di perlukan untuk mengelola secara tepat, efisiensi dan ekonomis atas operasi dan alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi tujuan ini terkait dengan pengendalian manajemen.
2. Memberi informasi bagi manajer untuk melaksanakan tanggungjawab mengelola secara tepat dan efektif program dan pengguna sumber daya yang menjadi wewenangnya dan memungkinkan bagi pegawai pemerintah untuk melaporkan kepada publik atas operasi pemerintah dan pengguna dana publik. Tujuan ini terkait dengan akuntabilitas.

Perkembangan Akuntansi Sektor Publik

Untuk memperbaiki kinerja sektor publik, perlu di adopsi beberapa praktis dan tehnik manajemen yang di terapkan di sektor swasta ke sektor publik seperti pengadopsian mekanisme pasar, kompetensi tender dan privatisasi perusahaan – perusahaan publik.

Perubahan yang terjadi di sektor publik yaitu adanya perubahan sistem akuntansi dari sistem cash ke akrual ini di lab di New Zealand tahun 1991 yang di anggap paling sukses dan mutu, yang kondisi diikuti oleh Eropa dan Itali.

Tujuan menerapkan ini untuk membantu meningkatkan transparan dan memperbaiki efisiensi dan efektifitas sektor publik. Sehingga ini (dua dasawarsa) terakhir sektor publik telah terjadi perkembangan pesat antara lain akuntabilitas publik, *value for money*, *privatisasi*, *good publik governance*.

GOOD GOVERNANCE

Governance adalah cara mengelola urusan-urusan publik

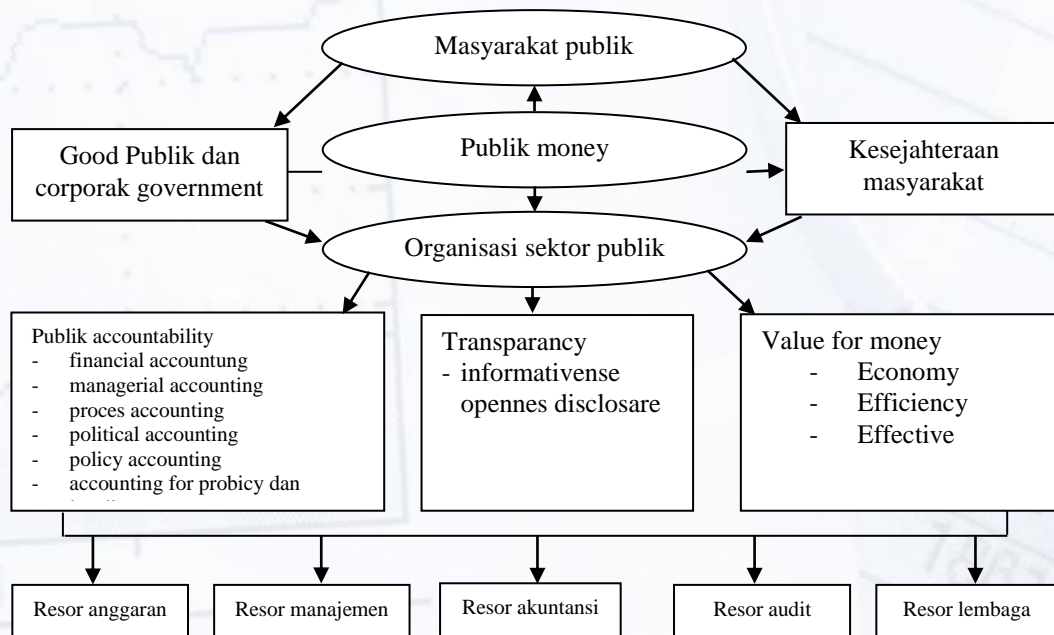
World bank adalah cara memerintah mengelola sumber data dan ekonomi untuk kepentingan kekuasaan negara yang di gunakan untuk manajemen masyarakat ekonomi dan sumber daya sosial untuk perkembangan sosial. UNDP (*United Nation Development Program*) menekankan pada aspek politik, ekonomi, dan administrasi dalam pengelolaan negara. *Political governance* yaitu pembuatan kebijakan.

Economic governance yaitu pembuatan keputusan di bidang ekonomi untuk pemerataan, penurunan kemiskinan dan kualitas hidup. Ada *governance* implementasi kebijakan. *Good governance* adalah arah ke pemerintahan yang baik. *Word bank good governance* sebagai penyelenggaraan pembuatan yang solid dan bertanggungjawab sesuai prinsip demokrasi dan pasar efisiensi, penghindaran alokasi dana investasi dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administrasi, menjalankan disiplin serta menciptakan *legal dan politikal framework* bagi timbulnya aktifitas usaha.

Karakteristik *Good Governance* menurut UNDP dalam Mardiasmo, 2002:

1. *Participan* yaitu partisipasi masyarakat baik langsung maupun tidak melalui wakil yang menyalurkan antisipasinya
2. *Rule of law* yaitu hukum yang tidak pandang bulu.
3. *Transparency* yaitu transparansi di bangun di atas kebebasan untuk memperoleh informasi-informasi yang berkaitan dengan kepentingan publik secara langsung dapat di percaya bagi mereka yang butuh
4. *Responsiveness* yaitu lembaga-lembaga publik yang cepat dan tanggap dalam melayani *stakeholder*.
5. *Consensus orientation* yaitu berorientasi kepada kepentingan masyarakat luas
6. *Equity* = masyarakat punya kesempatan yang sama untuk memperoleh kesejahteraan dan keadilan
7. *Efficiency dan effectiveness* yaitu sumber daya di kelola secara berdaya guna (efisiensi) dan berhasil guna (efektif)
8. *Accuontabilitas* yaitu pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktifitas yang dilaksanakan.
9. *Stategic vision* yaitu penyelenggaraan pemerintah dan masyarakat harus memiliki visi jauh ke depan.

Gambar rerangka reformasi sektor publik



AKUNTABILITAS PUBLIK

Akuntabilitas publik adalah kewajiban pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, penyajian, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan pemberi amanah (prinsipal) yang memiliki hak dan kewajiban untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

Ada 2 akuntabilitas

1. Akuntabilitas vertical yaitu kepada otoritas yang lebih tinggi
Misal: pemerintah daerah ke pusat
2. Horizontal yaitu kepada masyarakat luas

Akuntabilitas merupakan konsep yang lebih luas *stewardship* mengacu pada pengelolaan atas suatu aktifitas secara ekonomis dan efisiensi tanpa ada kewajiban untuk melaporkan, sedang *accountability* pertanggungjawaban oleh seorang *steward* kepada pemberi tanggungjawab.

Menurut Ellwad 1993 dalam Mardiasmo (2002) akuntabilitas sektor publik harus memenuhi empat dimensi yaitu :

1. Akuntabilitas kejujuran dan hukum (*accountability for probity and legality*)
Akuntansi kejujuran adalah penghindaran penyalahgunaan jabatan hukum jaminan adanya keputusan hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dari penggunaan sumber dana publik.
2. Akuntabilitas proses
Terkait dengan prosedur yang digunakan dari melaksanakan tugas baik dalam kecukupan SIA, SIM dan prosedur administrasi.
Pengawasan terhadap akuntabilitas proses dapat dilaksanakan dengan menerima ada tidaknya *mark up* dan pungutan-pungutan lain di luar yang di tetapkan. Proses ini digunakan untuk pelayanan publik yang cepat, responsif dan murah biaya.
3. Akuntansi Program
Terkait dengan tercapai tidaknya tujuan dan pertimbangan alternatif program yang memberi hasil yang optimal dan biaya yang minimal.
4. Akuntabilitas kebijakan
Pertanggungjawaban pemerintah tidak pusat maupun daerah terhadap DPR/ DPRD dan masyarakat luas.

PRIVATISASI

Perusahaan publik tidak luput dari sebagai sarang korupsi, kolusi, nepotisme, inefisiensi dan sumber pemborosan negara, di Indonesia masih banyak perusahaan milik negara (BUMN dan BUMD) yang di jalankan secara tidak efisiensi. Ketidakefisiensi BUMN/BUMD karena adanya intervensi politik, sentralisasi, *rent selling behavious* dan manajemen yang buruk. Di era globalisasi BUMN dan BUMD menghadapi tekanan dan tuntutan, yaitu:

1. *Regulation dan political presture*
BUMD/BUMN di tuntutan untuk memberi bagian laba kepada pemerintah
2. *Sosial pressure*
BUMN/BUMD menghadapi tekanan untuk memproduksi produk yang murah dan berkualitas tinggi

3. *Rent selling behavious*

BUMN/BUMD akan menghadapi orang-orang (oknum) yang metode melaksanakan *rent selling*, korupsi, nepotisme

4. *Economic dan efficiency*

Di sisi internal BUMN/BUMD harus lebih efisiensi agar tangguh dan profesional sehingga bisa memiliki daya saing. Untuk itu perlu di adakan restrukturisasi, privatisasi dan *rightsizing (downsizing)* serta rekrutmen SDM yang berkualitas dan memiliki integritas yang tinggi. Privatisasi adalah upaya reformasi perusahaan publik untuk meningkat ke efisiensi dan efektifitas perusahaan-perusahaan publik. Privatisasi berarti pelibatan modal swasta dalam struktur modal perusahaan publik sehingga kinerja finansial dapat di pengaruhi secara langsung untuk investor melalui mekanisme pasar uang.

Fungsi privatisasi:

1. Mengurangi beban belanja publik
2. Menaikan pendapat negara
3. Mendorong perkembangan sektor swasta

BAB II

LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK DAN ELEMENNYA

TUJUAN DAN FUNGSI LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

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

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

Tujuan Pembuatan laporan keuangan sektor publik (Moh. Mahsun, Firma sulistiyowati, heribertus andre Purwanegara; 2011) adalah:

1. Kepatuhan dan pengelolaan
2. Akuntabilitas dan pelaporan retrospektif
3. Perencanaan dan informasi otorisasi
4. Kelangsungan organisasi
5. Hubungan masyarakat
6. Sumber fakta dan gambaran

PERBEDAAN LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK DAN LAPORAN KEUANGAN SEKTOR SWASTA

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

1. Fokus dan lingkup keuangan. Laporan keuangan pemerintah berfokus pada masalah finansial dan politik, sehingga kinerja pemerintah diukur berdasarkan aspek finansial dan nonfinansial. Sedangkan laporan keuangan sektor swasta menitikberatkan kinerjanya pada aspek finansial. Lingkup laporan keuangan pemerintah pada bagian organisasi, sedangkan laporan keuangan sektor swasta melingkupi organisasi secara keseluruhan.
2. Akuntabilitas. Pertanggungjawaban laporan keuangan pemerintah ditujukan pada pihak legislatif/parlemen dan masyarakat. Sedangkan pertanggungjawaban laporan keuangan sektor swasta ditujukan kepada para pemegang saham dan kreditor.
3. Orientasi laporan keuangan. Laporan keuangan pemerintah lebih berorientasi pada jangka panjang karena terkait dengan konsep politik dan kenegaraan,

sedangkan laporan keuangan sektor swasta orientasi jangka panjang tidak dapat dilakukan secara mendetail karena dibatasi oleh adanya ketidakpastian pasar.

4. Aturan pelaporan. Aturan pelaporan dalam laporan keuangan pemerintah ditentukan oleh standar akuntansi pemerintah (SAP). Sedangkan dalam laporan keuangan sektor swasta ditentukan oleh standar akuntansi keuangan, pasar modal dan praktek akuntansi.
5. Pihak pemeriksa. Laporan keuangan pemerintah diperiksa oleh BPK sedangkan laporan keuangan sektor swasta diperiksa oleh pihak auditor independen.
6. Penggunaan dasar akuntansi. Penggunaan dasar akuntansi akrual di sektor swasta telah berjalan lama, sedangkan di sektor pemerintah, sebagian masih menggunakan dasar akuntansi kas.

PERBEDAAN ANTARA LAPORAN KEUANGAN (*FINANCIAL STATEMENT*) DAN PELAPORAN KEUANGAN (*FINANCIAL REPORTING*)

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

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

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

BENTUK-BENTUK LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

1. Laporan Realisasi Anggaran

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

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

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

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

Gambar 7.1
Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintahan Provinsi

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

No	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
4	Pendapatan Retribusi Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX
6	Lain-lain PAD yang sah	XXX	XXX	XX	XXX
7	<i>Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s.d. 6)</i>	XXX	XXX	XX	XXX
8					
9	PENDAPATAN TRANSFER				
10	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT – DANA PERIMBANGAN				
11	Dana Bagi hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
12	Dana Bagi Hasil Sumberdaya Alam	XXX	XXX	XX	XXX
13	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX	XX	XXX
14	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
15	<i>Jml Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s.d. 14)</i>	XXX	XXX	XX	XXX
16					
17	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT – LAINNYA				
18	Dana Otonoi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
19	Dana Penyesuaian	XXX	XXX	XX	XXX
20	<i>Jumlah Pendapatan transfer Lainnya (18 s.d. 19)</i>	XXX	XXX	XX	XXX
21	Total Pendapatan Tranfer (15 s.d. 20)	XXX	XXX	XX	XXX
22					
23	LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH				
24	Pendapatan Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
25	Pendapatan Dana Darurat	XXX	XXX	XX	XXX
26	Pendapatan lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
27	<i>Jumlah pendapatan lain-lain yang sah (24 s.d. 26)</i>	XXX	XXX	XX	XXX
28	JUMLAH PENDAPATAN (7 + 21 + 27)	XXX	XXX	XX	XXX
29	BELANJA				
30	BELANJA OPERASI				
31	Belanja Pegawai	XXX	XXX	XX	XXX
32	Belanja Barang	XXX	XXX	XX	XXX
33	Bunga	XXX	XXX	XX	XXX
34	Subsidi	XXX	XXX	XX	XXX
35	Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
36	Bantuan Sosial	XXX	XXX	XX	XXX
37	<i>Jumlah Belanja Operasi (31 s.d. 36)</i>	XXX	XXX	XX	XXX
38					
39	BELANJA MODAL				
40	Belanja Tanah	XXX	XXX	XX	XXX
41	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX	XX	XXX
42	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX	XX	XXX
43	Belanja Jalan, irigasi dan Jaringan	XXX	XXX	XX	XXX
44	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
45	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
46	<i>Jumlah Belanja Modal (40 s.d. 45)</i>	XXX	XXX	XX	XXX
47					
48	BELANJA TAK TERDUGA				
49	Belanja Tak Terduga	XXX	XXX	XX	XXX
50	<i>Jumlah Belanja Tak Terduga (49)</i>	XXX	XXX	XX	XXX
51	<i>Jumlah Belanja (37 + 46 + 50)</i>	XXX	XXX	XX	XXX
52					
53	TRANSFER				
54	TRANSFER BAGI HASIL PENDAPATAN KE KAB/KOTA				
55	Bagi Hasil Pajak ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX	XX	XXX
56	Bagi Hasil Retribusi ke Kabupaten/Kota	XXX	XXX	XX	XXX
57	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya ke Kabupaten/kota	XXX	XXX	XX	XXX
58	<i>Jumlah Transfer Bagi Hasil Pendapatan ke Kab/Kota (55 s.d. 57)</i>	XXX	XXX	XX	XXX
59	JUMLAH BELANJA DAN TRANSFER (51 + 58)	XXX	XXX	XX	XXX
60					
61	SURPLUS/DEFISIT (29 – 59)	XXX	XXX	XX	XXX

62					
63	PEMBIAYAAN				
64					
65	PENERIMAAN PEMBIAYAAN				
66	Penggunaan SiLPA	XXX	XXX	XX	XXX
67	Pencairan Dana Cadangan	XXX	XXX	XX	XXX
68	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX
69	Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Pusat	XXX	XXX	XX	XXX
70	Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
71	Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
72	Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
73	Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX	XX	XXX
74	Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
75	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX	XX	XXX
76	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
77	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
78	Jumlah Penerimaan (66 s.d. 77)	XXX	XXX	XX	XXX
79					
80	PENGELUARAN PEMBIAYAAN				
81	Pembentukan Dana Cadangan	XXX	XXX	XX	XXX
82	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
83	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Pemerintah Pusat	XXX	XXX	XX	XXX
84	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
85	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
86	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Lembaga Keuangan Bkn Bank	XXX	XXX	XX	XXX
87	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Obligasi	XXX	XXX	XX	XXX
88	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
89	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX	XX	XXX
90	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
91	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
92	Jumlah Pengeluaran (81 s.d. 91)	XXX	XXX	XX	XXX
93	PEMBIAYAAN NETO (78 – 92)	XXX	XXX	XX	XXX
94					
95	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (61 + 93)	XXX	XXX	XX	XXX

Gambar 7.2
Contoh Format Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Kabupaten/Kota

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

No.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	PENDAPATAN				
2	PENDAPATAN ASLI DAERAH				
3	Pendapatan Pajak Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
4	Pendapatan Retribusi Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX
6	Lain-lain PAD yang sah	XXX	XXX	XX	XXX
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s.d. 6)	XXX	XXX	XX	XXX
8					
9	PENDAPATAN TRANSFER				
10	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT – DANA PEMBANGUNAN				
11	Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
12	Dana Bagi Hasil Sumberdaya Alam	XXX	XXX	XX	XXX
13	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX	XX	XXX
14	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
15	Jml Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s.d. 14)	XXX	XXX	XX	XXX
16					
17	TRANSFER PEMERINTAH PUSAT – LAINNYA				
18	Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX	XX	XXX
19	Dana Penyesuaian	XXX	XXX	XX	XXX
20	Jml Pendptan Transfr Pemerintah Pusat – Lainnya (18 s.d. 19)	XXX	XXX	XX	XXX
21					
22	TRANSFER PEMERINTAH PROVINSI				
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
25	Jml Transfer Pemerintah Provinsi (23 s.d. 24)	XXX	XXX	XX	XXX

26	Total Pendapatan Transfer (15 + 20 + 25)	XXX	XXX	XX	XXX
27					
28	LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH				
29	Pendapatan Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
30	Pendapatan Dana Darurat	XXX	XXX	XX	XXX
31	Pendapatan Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
32	Jumlah Lain-lain Pendapatan yang sah (29 s.d. 31)	XXX	XXX	XX	XXX
33	JUMLAH PENDAPATAN (7 + 26 + 32)	XXX	XXX	XX	XXX
34					
35	BELANJA				
36	BELANJA OPERASI				
37	Belanja Pegawai	XXX	XXX	XX	XXX
38	Belanja Barang	XXX	XXX	XX	XXX
39	Bunga	XXX	XXX	XX	XXX
40	Subsidi	XXX	XXX	XX	XXX
41	Hibah	XXX	XXX	XX	XXX
42	Bantuan Sosial	XXX	XXX	XX	XXX
43	Jumlah Belanja Operasi (37 s.d. 42)	XXX	XXX	XX	XXX
44					
45	BELANJA MODAL				
46	Belanja Tanah	XXX	XXX	XX	XXX
47	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX	XX	XXX
48	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX	XX	XXX
49	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX	XX	XXX
50	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
51	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
52	Jumlah Belanja Modal (46 s.d. 51)	XXX	XXX	XX	XXX
53					
54	BELANJA TAK TERDUGA				
55	Belanja Tak Terduga	XXX	XXX	XX	XXX
56	Jumlah Belanja Tak Terduga (55)	XXX	XXX	XX	XXX
57	JUMLAH BELANJA (43 + 52 + 56)	XXX	XXX	XX	XXX
58					
59	TRANSFER				
60	TRANSFER/BAGI HASIL KE DESA				
61	Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX	XX	XXX
62	Bagi Hasil retribusi	XXX	XXX	XX	XXX
63	Bagi Hasil Pendapatan Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
64	JML TRANSF/BAGI HASIL KE DESA (61 s.d. 63)	XXX	XXX	XX	XXX
65					
66	SURPLUS/DEFISIT (33 – 64)	XXX	XXX	XX	XXX
67					
68	PEMBIAYAAN				
69					
70	PENERIMAAN PEMBAYARAN				
71	Penggunaan SiLPA	XXX	XXX	XX	XXX
72	Pencairan Dana Cadangan	XXX	XXX	XX	XXX
73	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX	XX	XXX
74	Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Pusat	XXX	XXX	XX	XXX
75	Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
76	Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
77	Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
78	Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX	XX	XXX
79	Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
80	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX	XX	XXX
81	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
82	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
83	Jumlah Penerimaan (71 s.d. 82)	XXX	XXX	XX	XXX
84					
85	PENGELUARAN PEMBIAYAAN				
86	Pembentukan Dana Cadangan	XXX	XXX	XX	XXX
87	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
88	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Pemerintah Pusat	XXX	XXX	XX	XXX
89	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
90	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX	XX	XXX
91	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Lembaga Keuangan Bkn Bank	XXX	XXX	XX	XXX
92	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Obligasi	XXX	XXX	XX	XXX
93	Pembayaran Pkk Pinjaman Dlm Ngr – Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
94	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX	XX	XXX

95	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX	XX	XXX
96	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX	XX	XXX
97	Jumlah Pengeluaran (86 s.d. 96)	XXX	XXX	XX	XXX
98	PEMBIAYAAN NETO (83 – 97)	XXX	XXX	XX	XXX
99					
100	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (86 – 98)	XXX	XXX	XX	XXX

2. Neraca

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

Elemen-elemen yang terdapat di dalam neraca:

- a. Aset adalah sumberdaya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dari mana manfaat ekonomi/sosial dimasa depan yang diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumberdaya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan untuk pemeliharaan sumber-sumberdaya karena alasan sejarah dan budaya. Aset diklasifikasikan ke dalam aset lancar dan aset nonlancar. Aset lancar meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang dan persediaan. Sedangkan aset nonlancar meliputi investasi jangka panjang, aset tetap, dana cadangan dan aset lainnya.
- b. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya diharapkan mengakibatkan terjadinya pengorbanan sumberdaya ekonomi di masa yang akan datang. Kewajiban dikelompokkan dalam kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang. Kewajiban jangka pendek merupakan kewajiban yang diselesaikan dalam jangka waktu kurang dari dua belas bulan setelah tanggal pelaporan. Sedangkan kewajiban jangka panjang merupakan kewajiban yang diselesaikan setelah dua belas bulan sejak tanggal pelaporan.
- c. Ekuitas dana adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.

Gambar 7.3
Contoh Neraca Kementerian/Lembaga

Neraca
Departemen XYZ
Per 1 Januari 2005

Uraian		
1	ASET	
2		
3	ASET LANCAR	
4	Kas di Bendahara Pengeluaran	10.000.000
5	Kas di Bendahara Perencanaan	1.500.000
6	Piutang Penerimaan Negara Bukan Pajak	5.000.000
7	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	450.000
8	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi	500.000
9	Persediaan	2.000.000
10	Jumlah Aset Lancar (4 s.d. 9)	19.450.000
11		
12	ASET TETAP	
13	Tanah	800.000.000
14	Peralatan dan Mesin	450.000.000
15	Gedung dan Bangunan	925.000.000
16	Jasa, Irigasi dan Jaringan	675.000.000
17	Aset Tetap Lainnya	200.000.000
18	Konstruksi dalam Pengerjaan	100.000.000
19	Jumlah Aset Tetap (13 s.d. 18)	3.150.000.000
20		
21	ASET LAINNYA	
22	Tagihan Penjualan Angsuran	9.000.000
23	Tuntutan Ganti Rugi	1.000.000
24	Kemitraan dengan pihak Ketiga	100.000.000
25	Aset Tak Terwujud	150.000.000
26	Aset Lainnya	2.500.000
27	Jumlah Aset Lainnya (22 s.d. 26)	262.500.000
28		
29	JUMLAH ASET (10 + 19 + 27)	3.431.950.000
30		
31	KEWAJIBAN	
32		
33	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	
34	Uang Muka dan KUM	10.000.000
35	Pendapatan yang Ditangguhkan	1.500.000
36	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (34 s.d. 35)	11.500.000
37	JUMLAH KEWAJIBAN (36)	11.500.000
38		
39	EKUITAS DANA	
40		
41	EKUITAS DANA LANCAR	
42	Cadangan Piutang	5.950.000
43	Cadangan Persediaan	2.000.000
44	Jumlah Ekuitas Dana Lancar (42 s.d. 43)	7.950.000
45		
46	EKUITAS DANA INVESTASI	
47	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	3.150.000.000
48	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	262.500.000
49	Jumlah Ekuitas Dana Investasi (47 s.d. 48)	3.412.500.000
50	JUMLAH EKUITAS DANA (44 + 49)	3.420.450.000
51		
52	JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (37 + 50)	3.451.050.000

Gambar 7.4
Contoh Format Neraca Pemerintah Pusat

No.	Uraian	20X1	20X0
1	ASET		
2	ASET LANCAR		
3	Kas di Bank Indonesia	XXX	XXX
4	Kas di Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara	XXX	XXX
5	Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	XXX
6	Kas di Bandara Penerimaan	XXX	XXX
7	Investasi Jangka Pendek	XXX	XXX
8	Piutang Pajak	XXX	XXX
9	Piutang Penerimaan Negara Bukan Pajak	XXX	XXX
10	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
11	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
12	Bagian Lancar Pinjaman kepada Lembaga Internasional	XXX	XXX
13	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	XXX
14	Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan	XXX	XXX
15	Bagian Lancar Tuntutan Ganti Rugi	XXX	XXX
16	Piutang Lainnya	XXX	XXX
17	Persediaan	XXX	XXX
18	Jumlah Aset Lancar (3 s.d. 17)	XXX	XXX
19	INVESTASI JANGKA PANJANG		
20	Investasi Nonpermanen		
21	Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
22	Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
23	Pinjaman kepada Lembaga Internasional	XXX	XXX
24	Dana Bergulir	XXX	XXX
25	Investasi dalam Obligasi	XXX	XXX
26	Investasi dalam Proyek Pembangunan	XXX	XXX
27	Investasi Nonpermanen Lainnya	XXX	XXX
28	Jumlah Investasi Nonpermanen (21 s.d. 27)	XXX	XXX
29	Investasi Permanen		
30	Penyertaan Modal Pemerintah	XXX	XXX
31	Investasi Permanen lainnya	XXX	XXX
32	Jumlah Investasi Permanen (30 s.d. 31)	XXX	XXX
33	Jumlah Investasi Jangka Panjang (28 + 32)	XXX	XXX
34	ASET TETAP		
35	Tanah	XXX	XXX
36	Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
37	Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
38	Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
39	Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
40	Konstruksi dalam Pengerjaan	XXX	XXX
41	Akumulasi Penyusutan	XXX	XXX
42	Jumlah Aset Tetap (35 s.d. 41)	XXX	XXX
43	ASET LAINNYA		
44	Tagihan Penjualan Angsuran	XXX	XXX
45	Tuntutan Perbendaharaan	XXX	XXX
46	Tuntutan Ganti Rugi	XXX	XXX
47	Kemitraan dengan pihak Ketiga	XXX	XXX
48	Aset Tak Terwujud	XXX	XXX
49	Aset Lain-lain	XXX	XXX
50	Jumlah Aset Lainnya (44 s.d. 49)	XXX	XXX
51	JUMLAH ASET (18 + 33 + 50)	XXX	XXX
52			
53	KEWAJIBAN		
54	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK		
55	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
56	Utang Bunga	XXX	XXX
57	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	XXX	XXX
58	Utang Jangka Pendek Lainnya	XXX	XXX
59	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (55 s.d. 58)	XXX	XXX
60	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG		
61	Utang Luar Negeri	XXX	XXX
62	Utang Dalam Negeri – Sektor Perbankan	XXX	XXX
63	Utang Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX
64	Utang Jangka Panjang Lainnya	XXX	XXX
65	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (61 s.d. 64)	XXX	XXX

66	JUMLAH KEWAJIBAN (59 + 65)	XXX	XXX
67			
68	EKUITAS DANA		
69	EKUITAS DANA LANCAR		
70	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA)	XXX	XXX
71	Pendapatan yang Ditangguhkan	XXX	XXX
72	Cadangan Piutang	XXX	XXX
73	Cadangan Persediaan	XXX	XXX
74	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	XXX	XXX
75	Jumlah Ekuitas Dana Lancar	XXX	XXX
76	EKUITAS DANA INVESTASI		
77	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang	XXX	XXX
78	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	XXX	XXX
79	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	XXX	XXX
80	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	XXX	XXX
81	Jumlah Ekuitas Dana Investasi (77 s.d. 80)	XXX	XXX
82	JUMLAH EKUITAS DANA (75 + 81)	XXX	XXX
83	JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (81 + 82)	XXX	XXX

Gambar 7.5
Format Neraca Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota

NERACA
Pemerintah Kabupaten "PQR"
Per 1 Januari 2005

No.	URAIAN	
1	ASET	
2		
3	ASET LANCAR	
4	Kas di Kas Daerah	100.000.000
5	Kas di Bendahara Pengeluaran	6.333.000
6	Kas di Bendahara Penerimaan	2.000.000
7	Investasi Jangka Pendek	5.000.000
8	Piutang Pajak	8.909.000
9	Piutang Retribusi	340.000
10	Bagian Lancar Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	5.000.000
11	Bagian Lancar Tagihan Penjualan Angsuran	700.000
12	Bagian Lancar Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi	800.000
13	Piutang Lainnya	1.005.000.000
14	Persediaan	7.500.000
15	Jumlah Aset Lancar (4 s.d. 14)	1.141.582.000
16		
17	INVESTASI JANGKA PANJANG	
18	Investasi Nonpermanen	
19	Investasi dalam Obligasi/Surat Utang Negara	22.000.000
20	Penyertaan Modal dalam Proyek Pembangunan	1.000.000
21	Investasi Nonpermanen Lainnya	500.000
22	Jumlah Investasi Nonpermanen (19 s.d. 21)	23.500.000
23	Investasi Permanen	
24	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	75.000.000
25	Investasi Permanen lainnya	5.000.000
26	Jumlah Investasi Permanen (24 s.d. 25)	80.000.000
27	Jumlah Investasi Jangka Panjang (22 + 26)	103.500.000
28		
29	ASET TETAP	
30	Tanah	200.000.000
31	Peralatan dan Mesin	400.000.000
32	Gedung dan Bangunan	350.000.000
33	Jalan, Irigasi dan Jaringan	270.000.000
34	Aset Tetap Lainnya	176.000.000
35	Konstruksi dalam Pengerjaan	50.000.000
36	Jumlah Aset Tetap (30 s.d. 35)	1.446.000.000
37		
38	DANA CADANGAN	
39	Dana Cadangan	100.000.000
40	Jumlah Dana Cadangan	100.000.000
41	ASET LAINNYA	
42	Tagihan Penjualan Angsuran	7.000.000
43	Tuntutan Perbendaharaan/Tuntutan Ganti Rugi	76.800.000

44	Kemitraan dengan pihak Ketiga	87.600.000
45	Aset Tak Terwujud	50.000.000
46	Aset Lain-lain	7.650.980
47		
48	Jumlah Aset Lainnya (42 s.d. 46)	229.050.980
49		
50	JUMLAH ASET (15 + 27 + 36 + 40 + 48)	3.020.132.000
51		
52	KEWAJIBAN	
53		
54	KEWAJIBAN JANGKA PENDEK	
55	Utang Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	4.000.000
56	Utang Bunga	1.250.000
57	Bagian Lancar Utang Jangka Panjang	10.000.000
58	Utang Jangka Pendek Lainnya	5.000.000
59	Jumlah Kewajiban Jangka Pendek (55 s.d. 58)	22.250.000
60		
61	KEWAJIBAN JANGKA PANJANG	
62	Utang kepada Pemerintah Pusat	80.000.000
63	Jumlah Kewajiban Jangka Panjang (62)	80.000.000
64	JUMLAH KEWAJIBAN (59 + 63)	100.250.000
65		
66	EKUITAS DANA	
67		
68	EKUITAS DANA LANCAR	
69	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA)	102.333.000
70	Pendapatan yang Ditangguhkan	2.000.000
71	Cadangan Piutang	1.020.749.000
72	Cadangan Persediaan	7.500.000
73	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Pendek	5.000.000
74	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Pendek	(16.250.000)
75	Jumlah Ekuitas Dana Lancar (69 s.d. 74)	1.121.332.000
76		
77	EKUITAS DANA INVESTASI	
78	Diinvestasikan dalam Investasi Jangka Panjang	103.500.000
79	Diinvestasikan dalam Aset Tetap	1.446.000.000
80	Diinvestasikan dalam Aset Lainnya	229.050.980
81	Dana yang Harus Disediakan untuk Pembayaran Utang Jangka Panjang	(80.000.000)
82	Jumlah Ekuitas Dana Investasi (78 s.d. 81)	1.698.550.980
83		
84	EKUITAS DANA CADANGAN	
85	Diinvestasikan dalam Dana Cadangan	100.000.000
86	Jumlah Ekuitas Dana Cadangan (85)	100.000.000
87	JUMLAH EKUITAS DANA (75 + 82 + 86)	2.919.882.980
88		
89	JUMLAH KEWAJIBAN DAN EKUITAS DANA (64 + 87)	3.020.132.980

3. Laporan Arus Kas

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

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

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

Gambar 7.6
Contoh Format Laporan Arus Kas Pemerintah Pusat
LAPORAN ARUS KAS
Pemerintah Pusat
Untuk Tahun yang Berakhir s.d. 31 Desember 20X1 dan 20X0
Metode Langsung

Uraian		20X1	20X0
1	Arus Kas dari Aktivitas Operasi		
2	Arus Masuk Kas		
3	Pendapatan Pajak Penghasilan	XXX	XXX
4	Pendapatan Pajak Pertumbuhan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	XXX	XXX
5	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	XXX	XXX
6	Pendapatan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan	XXX	XXX
7	Pendapatan Cukai	XXX	XXX
8	Pendapatan Bea Masuk	XXX	XXX
9	Pendapatan Pajak Ekspor	XXX	XXX
10	Pendapatan Pajak Lainnya	XXX	XXX
11	Pendapatan Sumberdaya Alam	XXX	XXX
12	Pendapatan Bagian Pemerintah Atas Laba	XXX	XXX
13	Pendapatan Negara bukan Pajak Lainnya	XXX	XXX
14	Pendapatan Hibah	XXX	XXX
15	Jumlah Arus Masuk Kas (3 s.d. 14)	XXX	XXX
16	Arus Keluar Kas		
17	Belanja Pegawai	XXX	XXX
18	Belanja Barang	XXX	XXX
19	Bunga	XXX	XXX
20	Subsidi	XXX	XXX
21	Hibah	XXX	XXX
22	Bantuan Sosial	XXX	XXX
23	Belanja Lain-lain	XXX	XXX
24	Dana Bagi Hasil Pajak	XXX	XXX
25	Dana Bagi Hasil Sumberdaya Alam	XXX	XXX
26	Dana Alokasi Umum	XXX	XXX
27	Dana Alokasi Khusus	XXX	XXX
28	Dana Otonomi Khusus	XXX	XXX
29	Dana Penyesuaian	XXX	XXX
30	Jumlah Arus Keluar Kas (17 s.d. 29)	XXX	XXX
31	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Operasi (15 – 30)	XXX	XXX
32	Arus Kas dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan		
33	Arus Masuk Kas		
34	Pendapatan Penjualan atas Tanah	XXX	XXX
35	Pendapatan Penjualan atas Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
36	Pendapatan Penjualan atas Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
37	Pendapatan Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
38	Pendapatan Penjualan Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
39	Pendapatan Penjualan Aset Lainnya	XXX	XXX
40	Jumlah Arus Masuk Kas (34 s.d. 39)	XXX	XXX
41	Arus Keluar Kas		
42	Belanja Tanah	XXX	XXX
43	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
44	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
45	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
46	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
47	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX
48	Jumlah Arus Keluar Kas (42 s.d. 47)	XXX	XXX
49	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan (40 – 48)	XXX	XXX
50	Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan		
51	Arus Masuk Kas		
52	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Sektor Perbankan	XXX	XXX
53	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX
54	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX
55	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
56	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
57	Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	XXX	XXX
58	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Lembaga Internasional	XXX	XXX
60	Jumlah Arus Masuk Kas (52 s.d. 58)	XXX	XXX

61	Arus Keluar Kas		
62	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Sektor Perbankan	XXX	XXX
63	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX
64	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX
65	Pengeluaran Penyertaan Modal Pemerintah (PMP)	XXX	XXX
66	Pembayaran Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
67	Pembayaran Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
68	Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	XXX	XXX
69	pemberitaan Pinjaman kepada Lembaga Internasional	XXX	XXX
70	Jumlah Arus Keluar Kas (62 s.d. 69)	XXX	XXX
71	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pembayaran (60 – 70)	XXX	XXX
72	Arus Kas dari Aktivitas Nonkeuangan		
73	Arus Masuk Kas		
74	Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
75	Kiriman Uang Masuk	XXX	XXX
76	Jumlah Arus Masuk Kas (74 s.d. 75)	XXX	XXX
77	Arus Keluar Kas		
78	Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
79	Kiriman Uang Keluar	XXX	XXX
80	Jumlah Arus Keluar Kas (78 s.d. 79)	XXX	XXX
81	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Nonkeuangan (76 – 80)	XXX	XXX
82	Kenaikan/Penurunan Kas (31 + 49 + 71 + 81)	XXX	XXX
83	Saldo Awal Kas di BUN	XXX	XXX
84	Saldo Akhir Kas di BUN (82 + 83)	XXX	XXX
85	Saldo Akhir Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	XXX
86	Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	XXX
87	Saldo Akhir Kas (84 + 85 + 86)	XXX	XXX

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

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

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

34	Pendapatan Penjualan atas Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
35	Pendapatan Penjualan atas Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
36	Pendapatan Penjualan Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
37	Pendapatan Penjualan Aset Lainnya	XXX	XXX
38	Jumlah Arus Masuk Kas (32 s.d. 37)	XXX	XXX
39	Arus Keluar Kas		
40	Belanja Tanah	XXX	XXX
41	Belanja Peralatan dan Mesin	XXX	XXX
42	Belanja Gedung dan Bangunan	XXX	XXX
43	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXX	XXX
44	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXX	XXX
45	Belanja Aset Lainnya	XXX	XXX
46	Jumlah Arus Keluar (40 s.d. 45)	XXX	XXX
47	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Investasi Aset Nonkeuangan (38 – 46)	XXX	XXX
48	Arus Kas dari Aktivitas Pembiayaan		
49	Arus Masuk Kas		
50	Pencairan Dana Cadangan	XXX	XXX
51	Hasil Penjualan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	XXX	XXX
52	Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Pusat	XXX	XXX
53	Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
54	Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX
55	Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX
56	Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX
57	Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX
58	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
59	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
60	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
61	Jumlah Arus Masuk Kas (50 s.d. 60)	XXX	XXX
62	Arus Keluar Kas		
63	Pembentukan dana Cadangan	XXX	XXX
64	Penyertaan Modal Pemerintah Daerah	XXX	XXX
65	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Pusat	XXX	XXX
66	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
67	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bank	XXX	XXX
68	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lembaga Keuangan Bukan Bank	XXX	XXX
69	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Obligasi	XXX	XXX
70	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXX	XXX
71	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXX	XXX
72	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXX	XXX
73	Pemberian Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Lainnya	XXX	XXX
74	Jumlah Arus Keluar Kas (63 s.d. 73)	XXX	XXX
75	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Pembayaran (61 – 74)	XXX	XXX
76	Arus Kas dari Aktivitas Nonanggaran		
77	Arus Kas Masuk		
78	Penerimaan Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
79	Jumlah Arus Masuk Kas (78)	XXX	XXX
80	Arus Keluar Kas		
81	Pengeluaran Perhitungan Pihak Ketiga (PFK)	XXX	XXX
82	Jumlah Arus Keluar Kas (81)	XXX	XXX
83	Arus Kas Bersih dari Aktivitas Nonanggaran (79 – 82)	XXX	XXX
84	Kenaikan/Penurunan Kas (29 + 47 + 75 + 83)	XXX	XXX
85	Saldo Awal Kas di BUD	XXX	XXX
86	Saldo Akhir Kas di BUD (84 – 85)	XXX	XXX
87	Saldo Akhir Kas di Bendahara Pengeluaran	XXX	XXX
88	Saldo Akhir Kas di Bendahara Penerimaan	XXX	XXX
89	Saldo Akhir Kas (86 + 87 + 88)	XXX	XXX

4. Catatan atas Laporan Keuangan

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

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

- a. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, serta kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
 - b. Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan.
 - c. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
 - d. Informasi yang diharuskan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam laporan keuangan.
 - e. Informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas.
 - f. Informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam laporan keuangan.
5. Laporan Kinerja Keuangan
Laporan kinerja keuangan adalah laporan realisasi pendapatan dan belanja yang disusun berdasarkan basis akrual. Dalam laporan tersebut disajikan informasi mengenai pendapatan operasional, belanja berdasarkan klasifikasi fungsional dan ekonomi, dan surplus atau defisit.
6. Laporan Perubahan Ekuitas
Laporan perubahan ekuitas adalah laporan yang menunjukkan kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

IKHTISAR

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

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

Tujuan pembuatan laporan keuangan adalah untuk melakukan kepatuhan dan pengelolaan, akuntabilitas dan pelaporan retrospektif, perencanaan, serta sumber fakta dan gambaran.

BAB III

PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK

DEFINISI KINERJA DAN PENGUKURAN KINERJA

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

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

Sementara menurut Lohman (2003) pengukuran kinerja merupakan suatu aktivitas penilaian pencapaian target-target tertentu yang diderivasi dari tujuan strategis organisasi. Whittaker (dalam BPKP, 2000) menjelaskan bahwa pengukuran kinerja merupakan suatu alat manajemen yang digunakan untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas. Simons (dalam BPKP, 2000) menyebutkan bahwa pengukuran kinerja membantu manajer dalam memonitor implementasi strategis bisnis dengan cara membandingkan antara hasil aktual dengan sasaran dan tujuan strategis. Jadi pengukuran kinerja adalah suatu metode atau alat yang digunakan untuk mencatat dan menilai pencapaian pelaksanaan kegiatan berdasarkan tujuan, sasaran, dan strategi sehingga dapat diketahui kemajuan organisasi serta meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas.

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

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

ELEMEN POKOK PENGUKURAN KINERJA

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

1. Menetapkan Tujuan, Sasaran dan Strategi Organisasi.

Tujuan adalah pernyataan secara umum (belum secara eksplisit) tentang apa yang ingin dicapai organisasi. Sasaran merupakan tujuan organisasi yang sudah dinyatakan secara eksplisit dengan disertai batasan waktu yang jelas. Strategi adalah cara atau teknik yang digunakan organisasi untuk mencapai tujuan dan sasaran. Tujuan, sasaran, dan strategi tersebut ditetapkan dengan berpedoman pada visi dan misi organisasi. Berdasarkan tujuan, sasaran dan strategi tersebut selanjutnya dapat ditentukan indikator dan ukuran kinerja secara tepat.

2. Merumuskan Indikator dan Ukuran Kinerja.

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

3. Mengukur Tingkat Ketercapaian Tujuan dan Sasaran-sasaran Organisasi.

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

4. Evaluasi Kinerja

Evaluasi kinerja akan memberikan gambaran kepada penerima informasi mengenai nilai kinerja yang berhasil dicapai organisasi. Capaian kinerja organisasi dapat dinilai dengan skala pengukuran tertentu. Informasi capaian

kinerja dapat dijadikan *feedback* dan *reward-punishment*, penilaian kemajuan organisasi dan dasar peningkatan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas.

a. *Feedback*

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

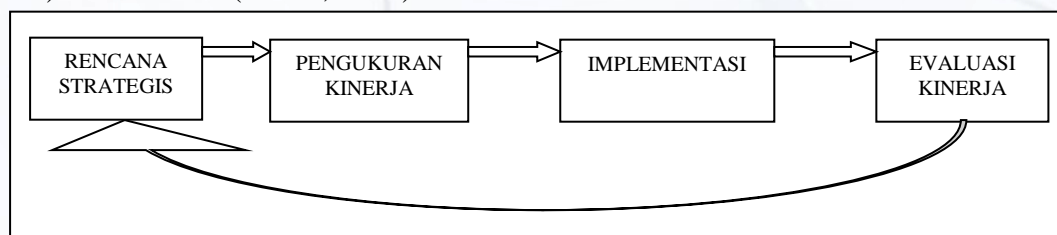
b. Penilaian Kemajuan Organisasi

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

c. Meningkatkan Kualitas Pengambilan Keputusan dan Akuntabilitas.

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

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



Skema Pengukuran Kinerja

Dengan memahami siklus manajemen strategik tersebut dapat diketahui bahwa pengukuran kinerja merupakan tahapan yang sangat vital bagi keberhasilan implementasi manajemen strategik. Rencana strategik yang telah ditetapkan oleh organisasi membutuhkan wahana untuk mewujudkannya dalam bentuk aktivitas keseharian organisasi. Implementasi rencana strategik akan dapat mencapai

kualitas yang diinginkan jika ditunjang oleh pola pengukuran kinerja yang berada dalam koridor manajemen strategis. Pengukuran kinerja yang dimulai dari penetapan indikator kinerja dan diikuti dengan implementasinya memerlukan adanya evaluasi mengenai kinerja organisasi dalam rangka perwujudan visi dan misi organisasi.

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

FOKUS PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK

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

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

Pandangan tradisional terhadap pengukuran kinerja organisasi sering hanya menekankan pada minimisasi biaya (*input*), misalnya dengan penghematan biaya

operasional, dan keberhasilan memproduksi sejumlah *output* tertentu. Sistem pengukuran kinerja modern selain menilai *input* dan *output* juga menilai tingkat fleksibilitas organisasi melayani pelanggan. Jadi, pengukuran kinerja menjadi lebih luas cakupannya karena mempertimbangkan kepuasan pelanggan (*customer satisfactions*). Dalam melakukan pengukuran kinerja pada sektor publik sudah selayaknya meninggalkan pandangan tradisonal di atas dan beralih pada pandangan modern. Hal ini karena semua jasa dan produk yang dihasilkan organisasi sektor publik ditujukan untuk memenuhi harapan dan keinginan pelanggan (masyarakat).

Pada dasarnya memang ada perbedaan antara fokus mengukur kinerja sektor swasta komersial dengan organisasi layanan publik. Sektor swasta komersial berfokus pada perspektif finansial dan organisasi layanan publik berfokus pada pelanggan.

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

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

Produk baru dan modifikasian (kemampuan menciptakan produk baru atau memodifikasi). Organisasi komersial saja harus mempertimbangkan perspektif pelanggan dalam pengukuran kinerja, apalagi organisasi sektor publik. Pertanyaan ini cukup beralasan karena tujuan utama organisasi sektor publik adalah pemenuhan kebutuhan dan keinginan publik (masyarakat) sebagai pengguna/pelanggan atas jasa layanan atau produk yang dihasilkan. Dengan demikian fokus pengukuran kinerja sektor publik justru terletak pada *outcome* (hasil) dan bukan pada *input* dan proses. *Outcome* yang mampu memenuhi harapan dan kebutuhan masyarakat menjadi tolok ukur keberhasilan organisasi publik.

ASPEK-ASPEK PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK

Oleh karena sifat dan karakteristiknya yang unik, maka organisasi sektor publik memerlukan ukuran penilaian kinerja yang lebih luas, tidak hanya tingkat laba, tidak hanya efisiensi dan juga tidak hanya ukuran finansial. Pengukuran kinerja organisasi sektor publik meliputi aspek-aspek antara lain:

1. Kelompok masukan (*input*) adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan untuk menghasilkan keluaran.
2. Kelompok proses (*process*) adalah ukuran kegiatan, baik dari segi kecepatan, ketepatan, maupun tingkat akurasi pelaksanaan kegiatan tersebut.

3. Kelompok keluaran (*output*) adalah sesuatu yang diharapkan langsung dapat dicapai dari suatu kegiatan yang dapat berwujud (*tangible*) maupun tidak berwujud (*intangible*).
4. Kelompok hasil (*outcome*) adalah segala sesuatu yang mencerminkan berfungsinya keluaran kegiatan pada jangka menengah yang mempunyai efek langsung.
5. Kelompok manfaat (*benefit*) adalah sesuatu yang terkait dengan tujuan akhir dari pelaksanaan kegiatan.
6. Kelompok dampak (*impact*) adalah pengaruh yang ditimbulkan baik positif maupun negatif.

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

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

MANFAAT PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK

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

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

6. Mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.
7. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah.
8. Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.
9. Menunjukkan peningkatan yang perlu dilakukan.
10. Mengungkapkan permasalahan yang terjadi.

PERBEDAAN PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK DAN SEKTOR BISNIS

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

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

PENGUKURAN KINERJA DAN PENINGKATAN KINERJA

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

1. Bagaimana kemajuan atas sasaran yang telah ditetapkan;
2. Membantu dalam mengenali area-area kekuatan dan kelemahan;

3. Menentukan tindakan yang tepat untuk meningkatkan kinerja;
4. Menunjukkan bagaimana kegiatan mendukung tujuan organisasi;
5. Membantu dalam membuat keputusan-keputusan dengan langkah inisiatif
6. Mengutamakan alokasi sumberdaya; dan
7. Meningkatkan produk-produk dan jasa-jasa kepada pelanggan.

PENGUKURAN KINERJA SEBAGAI SUBSISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN

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

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

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

Tipe pengendalian manajemen dapat diklasifikasi menjadi tiga yaitu: (1) pengendalian preventif, (2) pengendalian operasional, dan (3) pengendalian kinerja. Pengendalian preventif berkaitan dengan perumusan strategi dan

perencanaan strategik yang dijabarkan dalam bentuk program-program. Pengendalian operasional berhubungan dengan pengawasan pelaksanaan program yang telah ditetapkan melalui anggaran. Sedangkan pengendalian kinerja terkait dengan evaluasi kinerja berdasarkan tolok ukur kinerja yang telah ditetapkan.

1. Struktur Pengendalian Manajemen

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

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

2. Hubungan Antara Pusat Pertanggungjawaban dengan Pengendalian Anggaran Organisasi sektor publik seperti pemerintah daerah dapat dianggap sebagai pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban besar ini dapat dipecah-pecah lagi menjadi pusat-pusat pertanggungjawaban yang lebih kecil hingga pada level pelayanan atau program misalnya dinas-dinas atau subdinas-subdinas. Manajer pusat pertanggungjawaban sebagai *budget holder* memiliki tanggung jawab untuk melaksanakan anggaran.

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

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

3. Proses Pengendalian Manajemen

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

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

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

Selanjutnya adalah tahap penganggaran. Tahap ini dalam proses pengendalian manajemen sektor publik merupakan tahap yang dominan. Proses penganggaran ini memiliki karakteristik yang agak berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta. Perbedaan tersebut terutama adalah adanya pengaruh politik dalam proses penganggaran.

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

SISTEM PENGUKURAN KINERJA

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

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

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

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

1. Perencanaan Strategis

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

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

Menurut Bryson (1995) terdapat 10 tahap dalam proses perencanaan strategi:

- a. Menginisiasi dan menyetujui suatu proses perencanaan strategis.
- b. Mengidentifikasi kewajiban-kewajiban organisasional.
- c. Menjelaskan nilai-nilai dan misi organisasi.

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

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

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

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

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

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

setahun, produktivitas panen padi meningkat minimal 80% dalam 1 tahun, dan sebagainya.

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

2. Penyusunan Program (*programming*)

Penyusunan program adalah proses pembuatan keputusan mengenai program-program yang akan dilaksanakan organisasi dan taksiran jumlah sumber-sumber yang akan dialokasikan untuk setiap program tersebut. Program sendiri merupakan kegiatan pokok yang akan dilaksanakan organisasi untuk melaksanakan strategi yang telah ditetapkan dalam perencanaan strategi. Penyusunan program ini pada umumnya mencakup rencana kegiatan jangka panjang misalnya 5 atau 10 tahun dan sering berhubungan dengan proyek-proyek tertentu sehingga sering juga disebut sebagai perencanaan proyek. Penyusunan program meliputi tiga kegiatan utama, yaitu:

a. Analisis Usulan Program Baru\

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

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

Usulan program yang diusulkan oleh semua elemen organisasi baik oleh pimpinan organisasi maupun unit-unit kerja organisasi akan diuji kelayakannya. Beberapa pertimbangan kelayakan duatu usulan program antara lain biaya-manfaat, analisis biaya-keefektivan. Analisis biaya-manfaat (*benefit-cost analysis*) mengidentifikasi apakah biaya yang

dikeluarkan untuk implementasi program lebih besar atau lebih kecil dibandingkan dengan manfaat program itu sendiri. Program dianggap layak jika bisa memberikan manfaat yang lebih besar daripada biayanya. Analisis biaya-keefektivan (*cost-effectiveness analysis*) mengidentifikasi perbandingan biaya dengan pencapaian tujuan organisasi.

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

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

Zero based review menganalisis kesesuaian program berjalan dengan didasarkan pada kondisi mula-mula (basis nol) pada saat dilakukan *review* program dan tidak semata-mata berdasar pada program atau anggaran periode sebelumnya. Jadi dalam telaah program berjalan ini, *zero based review* mungkin menambah, mengurangi, menghapus, atau memunculkan program baru dan tidak harus menambah atau mengurangi *input* dengan program tetap sebagaimana *incremental review*. *Zero based review* juga menelaah program unit kerja atau pusat pertanggungjawaban yang antara input dan outputnya tidak bisa dibandingkan secara langsung atau dikenal dengan istilah pusat biaya kebijakan (*discretionary cost centers*).

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

1. Program dibagi ke dalam kegiatan-kegiatan yang tepat sehingga dapat ditentukan kegiatan mana yang harus didahulukan, kapan kegiatan

tersebut dimulai, berapa biaya atas kegiatan tersebut, tanda selesainya kegiatan tersebut.

2. Kegiatan dapat dimulai dan diselesaikan secara independen satu sama lain.
3. Semua kegiatan dapat digolongkan menjadi dua yaitu kegiatan yang harus dilakukan secara bersama-sama dan kegiatan yang harus dilakukan berurutan. Dengan demikian program tersebut dapat disusun dalam bentuk suatu jalur urutan.

c. **Penyusunan Sistem Pengkoordinasian Program Formal**

Berbagai program yang disusun bagian-bagian organisasi (unit-unit kerja) bisa saling berhubungan dan *overlapping* (tumpang tindih). Untuk tercapainya sinergi dan keharmonisan antarprogram unit kerja diperlukan sistem pengkoordinasian program formal yang ditetapkan setelah pembuatan keputusan atas usulan program dan *review* program berjalan. Sistem pengkoordinasian program formal ini sangat bermanfaat untuk dasar penyusunan anggaran karena adanya keseimbangan rencana kegiatan secara komprehensif antarbagian. Anggaran induk (*master budget*) yang terdiri atas anggaran operasi, anggaran kas, dan anggaran pengeluaran modal untuk setiap bagian organisasi diproyeksikan dengan berdasarkan pada sistem pengkoordinasian program ini.

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

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

1. **Pembenahan Penyelenggaraan Pemerintahan**

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

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

2. Pembinaan Pendidikan

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

3. Pembinaan Bidang Kesehatan

KONDISI YANG DIHARAPKAN	PROGRAM	INDIKATOR
Meningkatnya pelayanan kesehatan yang bermutu secara adil dan merata melalui upaya promotif dan preventif yang didukung oleh upaya kuratif dan rehabilitatif.	Penyuluhan dan Pelayanan Kesehatan Masyarakat.	Indeks Mutu Hidup (IMH) menjadi 77 pada tahun 2005.
Meningkatnya upaya kesehatan yang didukung oleh penerapan berbagai kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi serta penerapan nilai-nilai moral dan etika, melalui tenaga kesehatan yang profesional sesuai standar kompetensi bagi tenaga kesehatan, akreditasi dan legislasi serta kegiatan meningkatkan kualitas lainnya.	Peningkatan Sarana dan Prasarana Kesehatan.	Angka Harapan Hidup (AHH) menjadi 65 pada tahun 2005.
Semakin mantapnya kemandirian masyarakat dalam hidup sehat dengan menggalang peran serta masyarakat yang seluas-luasnya termasuk dalam	Pemberdayaan masyarakat terhadap penyehatan lingkungan	Lingkungan Pemukiman menjadi semakin

pembiayaan kesehatan (konsep Jaminan Pemeliharaan Kesehatan Masyarakat/JPKM)	dan pemukiman Desa-desk Kawasan Industri.	bersih dan sehat.
Meningkatnya upaya perbaikan gizi, pencegahan penyakit menular, meningkatnya perilaku hidup sehat, kesehatan lingkungan, kesehatan keluarga, kesehatan reproduksi dan keluarga berencana serta kesehatan/keselamatan kerja.	Peningkatan pelayanan PUSKESMAS, Penanganan dan Pemberantasan Penyakit Menular, dan Penanggulangan dan Peningkatan Gizi.	Angka Kematian Bayi (AKB) menurun menjadi 75/1000 pada tahun 2005 serta menurunnya jumlah penderita penyakit menular.

4. Pembenahan Bidang Ekonomi

KONDISI YANG DIHARAPKAN	PROGRAM	INDIKATOR
Pulihnya dampak pasca krisis ekonomi melalui pengembangan perekonomian daerah yang berorientasi global dan penerapan kemajuan iptek berdasarkan keunggulan komparatif dan kompetitif sesuai kompetensi dan produk unggulan daerah (perwilayahan) di sektor-sektor potensial.	Pemulihan Ekonomi Masyarakat melalui Peningkatan Kesempatan dan Keterampilan Kerja bagi Masyarakat dan Tenaga Kerja.	PDRB (harga konstan) menjadi RP5,8 triliun pada tahun 2005.
Meningkatnya pendapatan dan daya beli masyarakat, khususnya melalui pengembangan usaha di bidang jasa dan perdagangan, agribisnis dan agro-industri, pariwisata, industri, agroindustri, pertanian dalam arti luas (termasuk perikanan, peternakan, kehutanan, dan kelautan), dan lain-lain.	Peningkatan Investasi melalui Penggalan dan Pembinaan Kemitraan antara stakeholders untuk pengembangan kegiatan pembangunan dan ekonomi.	Indeks tingkat daya beli masyarakat menjadi 45 pada tahun 2005

Sumber: Propeda Kab. Serang dimodifikasi.

5. Penyusunan Anggaran

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

Dalam konteks anggaran organisasi sektor publik, anggaran ini mencakup rencana-rencana tentang:

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

Tahap penyusunan anggaran ini merupakan tahap yang sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja justru bisa menggagalkan program-program yang telah disusun sebelumnya. Sering dijumpai dalam praktek, penyusunan anggaran ini seolah-olah merupakan bagian yang terpisah dengan perumusan dan perencanaan strategik sehingga keberhasilan penerapan anggaran tidak sejalan dengan keberhasilan program dan tujuan organisasi. Penganggaran seperti ini tidak bisa menghasilkan anggaran yang efektif sebagai alat manajemen untuk menjembatani

pencapaian tujuan organisasi. Anggaran sektor publik yang efektif harus mencakup aspek perencanaan, pengendalian, dan aspek akuntabilitas publik.

6. Peran Pengukuran Kinerja

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

CRITICAL SUCCESS FACTORS (CSF)

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

Identifikasi terhadap CSF dapat dilakukan terhadap berbagai faktor misalnya, potensi yang dimiliki organisasi, kesempatan, keunggulan, tantangan, kapasitas sumberdaya, dana, sarana-prasarana, regulasi atau kebijakan organisasi, dan sebagainya. Untuk memperoleh CSF yang tepat dan relevan, CSF harus secara konsisten mengikuti perubahan yang terjadi dalam organisasi. Setiap organisasi mempunyai CSF yang berbeda-beda karena sangat tergantung pada unsur-unsur apa dari organisasi yang dapat menentukan keberhasilan atau kegagalan dalam pencapaian tujuan. Contoh CSF penyelenggaraan pemerintahan daerah, misalnya Aspek Kesejahteraan Masyarakat, meliputi:

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

KEY PERFORMANCE INDICATOR (KPI)

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

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

1. Dapat menjadi sarana perusahaan mengkomunikasikan strategi (*ability of the organization to communicate their strategy for measures*).
2. Terkait secara langsung dengan strategi yang dipilih perusahaan (*the selected measure adequately focuses on the strategic issue*).

3. Indikator tersebut bersifat kuantitatif, memiliki formula tertentu dalam penghitungannya (*quantifiable, can be evaluated objectively*).
4. Indikator tersebut dapat dihitung (*the measure are quantifiable, reliabled and repeatable*).
5. Frekuensi pemutakhirannya bermanfaat (*the frequency of update are meaningful*).
6. Penetapan target untuk perbaikan dapat dilakukan (*meaningful targets for improvement are established*).
7. Kemungkinan perbandingan dengan perusahaan lain dapat dilakukan (*external benchmarking is feasible and/or desirable*).
8. Pengukurannya masih valid (*validity of measures – not old unvalid measures*).
9. Data dan sumberdaya tersedia (*availability of data and resources*).
10. Biaya pengukurannya tidak melebihi manfaatnya (*cost of measures not more than benefit of measures*).

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

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

AKUNTABILITAS KINERJA

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

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

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

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

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

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

IKHTISAR

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

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

Pengukuran kinerja bukanlah tujuan akhir melainkan merupakan alat agar dihasilkan manajemen yang lebih efisien dan terjadi peningkatan kinerja. Sistem pengukuran kinerja merupakan suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan



nonfinansial. Sistem pengukuran kinerja komprehensif dirancang untuk bisa memberikan manfaat jangka panjang (*sustainable*).

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

BAB IV AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

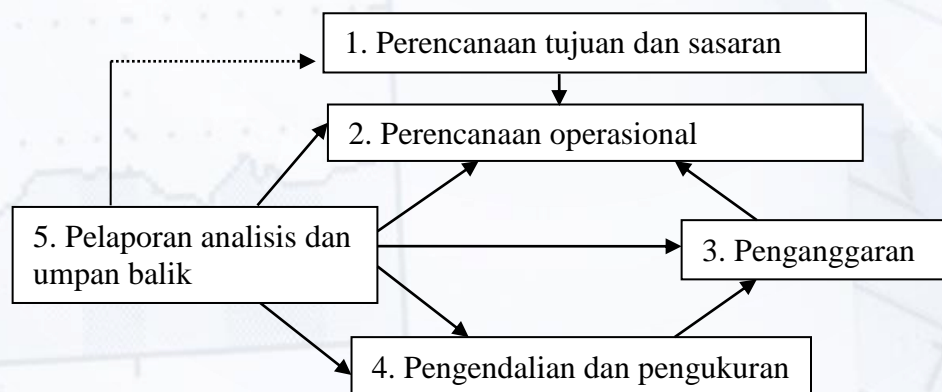
Akuntansi dalam organisasi sektor publik menurut Mahmudi, 2016 ada tiga aspek, yaitu Akuntansi manajemen, akuntansi keuangan dan auditing sektor publik. Akuntansi sektor publik memiliki peran strategis dalam perencanaan dan pengendalian organisasi. Tantangan organisasi sektor publik yang kompleks dan dinamis membutuhkan respon strategis dari akuntansi manajemen sektor publik. Secara mendasar, akuntansi manajemen di susun menurut 4 Pondasi yaitu : organisasi, perilaku, akuntansi dan psikologi.

Definisi akuntansi manajemen menurut *chartered institute of management accountant* (1994, hal 30 dalam Mardiasmo, 2002) yaitu penyatuan bagian manajemen yang mencakup identifikasi, penyajian dan penafsiran informasi yang di gunakan untuk perumusan strategi, aktivitas perencanaan dan pengendalian, pembuatan keputusan, optimalisasi penggunaan sumber daya, pengungkapan kepada pemilik dan pihak luar, pengungkapan kepada pemilik dan pihak luar, pengungkapan kepada pekerja, pengamanan asset.

AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

Peran utama akuntansi manajemen sektor publik adalah menyediakan informasi akuntansi yang di gunakan untuk manajemen publik dalam melaksanakan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Definisi akuntansi manajemen menurut *institute of management accountants* kumulasian, penganalisan, penyiapan, penginterpretasian dan pengkomunikasian informasi finansial yang digunakan untuk manajemen untuk perencanaan, evaluasi dan pengendalian organisasi untuk manajemen bahwa sumber daya di gunakan secara tepat dan akuntabilitas.

Akuntabilitas manajemen sektor swasta dan publik pada dasarnya sama yang membedakan adalah sifat dan karakteristik dari swasta dan publik. Akuntansi manajemen berbeda dengan akuntansi keuangan. Akuntansi manajemen memberi informasi kepada intern dan sifatnya prospektif yaitu untuk perencanaan di masa mendatang. Akuntansi manajemen untuk ekstern dan sifat informasi ada laporan historis dan prospektif mengenai kinerja masa lalu.



Sumber: Mardiasmo, 2002

Peran akuntansi manajemen sektor publik, meliputi :

1. Perencanaan strategik

Pada tahap ini manajemen membuat alternatif-alternatif program untuk mendukung strategi organisasi adalah peran akuntansi disini adalah untuk menentukan berapa biaya program dan berapa biaya suatu aktivitas sehingga informasi akuntansi dapat menentukan anggaran yang di butuhkan dikaitkan dengan sumber daya yang di miliki

Untuk dapat menentukan bahwa program tersebut adalah efektif dan dapat meningkatkan kualitas pelayanan publik, organisasi publik dapat menerapkan tehnik akuntansi manajemen seperti ABC, *Job casting* sebagai alat untuk menentukan biaya produk/pelayanan.

2. Pemberian informasi biaya

Ada 3 kategori biaya dalam organisasi publik :

- a. Biaya input adalah sumber daya yang di korbankan untuk memberikan pelayanan (BBB, BTK)
- b. Biaya *output* adalah biaya yang di dikeluarkan untuk mengantar produk ke tangan pelanggan
- c. Biaya proses adalah biaya yang dipisahkan berdasarkan fungsi organisasi.

Misal: biaya departemen produksi, personalia.

Peran akuntansi manajemen dalam pemberian informasi biaya meliputi penentuan klasifikasi biaya, biaya apa saja yang dapat di kategori biaya rutin (*recurrent expenditure*) dan apa yang masuk ke kategori biaya modal (*capital expenditure*), controllable dan uncontrollable, biaya tetap dan variable dsb.

Proses penentuan biaya meliputi 5 aktivitas,

- *Cost Finding* dimana pemerintah mengakumulasikan data mengenai biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk/jasa pelayanan
- *Cost recording* yaitu kegiatan pencatatan data ke sistem akuntansi organisasi
- *Cost analyzing* yaitu mengidentifikasi jenis dan perilaku biaya, perubahan biaya dan volume kegiatan.
- *Strategic cost management* (penentuan strategi penghematan biaya agar mencapai *value for money*). Tahap ini manajemen memberi informasi biaya secara lengkap kepada pimpinan dalam bentuk internal report yang kemudian diintegrasikan ke dalam laporan yang nanti di sampaikan ke pihak eksternal

3. Penilaian investasi

Penilaian investasi pada sektor publik lebih rumit di banding dengan sektor swasta, namun organisasi sektor publik juga dapat menerapkan tehnik-tehnik penilaian investasi sektor swasta. Misal: NPV, IRR dsb. Tetapi tidak semua tehnik penilaian invest sektor swasta tsb dapat di pakai oleh sektor publik.

Kemudian untuk memudahkan tehnik penilaian invest, sektor publik menggunakan analisis efektifitas biaya (*cost effectiiveness analysis*). Tehnik penilaian ini menekankan sebagian besar dampak (*outcome*) yang di capai untuk suatu proyek/invest dengan biaya tertentu.

4. Penganggaran

Akuntansi manajemen membahas tentang perencanaan dan pengendalian sedangkan salah satu fungsi anggaran adalah perencanaan dan pengendalian akuntansi manajemen berperan untuk memfasilitasi tercipta anggaran publik yang efektif. 3 Fungsi anggaran: alat alokasi sumber daya, alat distribusi dan stabilisasi agar alokasi dan distribusi sumber dana publik efisiensi, efektif, andal dan merata diperlukan akuntansi manajemen

5. Penentuan biaya pelayanan dan penentuan tarif pelayanan akuntansi manajemen di gunakan untuk menentukan berapa biaya yang di keluarkan untuk memberikan pelayanan tertentu dan berapa tarif yang akan di bebaskan kepada pemakai jasa termasuk subsidi

6. Penilaian kinerja

Penilai kinerja merupakan bagian dari sistem pengendalian akuntansi manajemen dari penilaian kerja berperan dalam pembuatan indikator kinerja kunci dan saham ukur untuk masing-masing.

BAB V

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

Sistem Pengendalian Manajemen (SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN) digunakan oleh organisasi untuk menjamin bahwa strategi organisasi dilaksanakan secara efektif dan efisiensi sehingga tujuan organisasi tercapai. Pengendalian manajemen meliputi beberapa aktivitas:

1. Perencanaan
2. Koordinasi
3. Komunikasi
4. Pengambilan keputusan
5. Memotifasi
6. Pengendalian
7. Penilaian kerja

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN dalam mencapai/mewujudkan tujuan organisasi harus di dukung dengan perangkat lain, yaitu:

1. Struktur organisasi yang sesuai/tipe struktur organisasi sebagai pusat pertanggungjawaban
2. Manajemen sumber daya manusia sebagai proses seleksi dan rekrutment, training, pemberhentian
3. Lingkungan (politik, ekonomi, sosial, keamanan)

Tipe pengendalian manajemen dapat dikategorikan ke 3 kelompok:

1. Pengendalian preventif, yaitu perumusan strategi dan perencanaan yang di jabarkan ke dalam bentuk program.
2. Pengendalian operasional, yaitu pengawasan pelaksanaan program melalui anggaran. Anggaran di gunakan untuk menghubungi perencanaan dengan pengendalian.
3. Pengendalian kinerja, yaitu analisis evaluasi kinerja berdasarkan tolok ukur kinerja yang telah ditetapkan.

STRUKTUR PENGENDALIAN MANAJEMEN

Termanifestasi dalam bentuk pusat pertanggungjawaban (*responsibility centers*) pusat pertanggungjawaban adalah unit organisasi yang dipimpin oleh manajer yang bertanggungjawab terhadap aktifitas pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya.

Tujuan dibuatnya pusat-pusat pertanggungjawaban adalah:

1. Sebagai basis perencanaan, pengendalian dan pengendalian kinerja manajer dan unit organisasi yang di pimpinnya.
2. Untuk memudahkan mencapai tujuan organisasi.
3. Memfasilitasi terbentuknya *good congruence*.
4. Mendelegasi tugas dan wewenang ke unit-unit yang memiliki kompetensi sehingga mengurangi beban tugas manajer pusat.
5. Mendorong kreatifitas dan daya inovasi bawahan.
6. Sebagai alat untuk melaksanakan strategi organisasi secara efisiensi dan efektif.
7. Sebagai pusat pengendalian anggaran.

Tanggungjawab pusat pertanggungjawaban adalah menciptakan hubungan yang optimal antara sumber daya *input* yang digunakan dengan *output* yang di hasilkan yang dikaitkan dengan target kinerja.

Ada 4 jenis pusat pertanggungjawaban, yaitu:

1. Pusat biaya (*expenxe center*)
Dinilai berdasarkan biaya yang telah dikeluarkan.
Contoh: Departemen produksi adalah pusat biaya, yaitu dinas sosial dan DPU
2. Pusat pendapatan
Dinilai berdasarkan yang dihasilkan.
Contoh: Dinas pendapatan daerah dan departemen pemasaran.
3. Pusat laba
Pusat pertanggungjawaban yang menandingkan *input* (*expense*) dengan *output* (*revenue*) dalam satuan moneter.
Kinerja dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan.
Contoh: BUMN dan BUMD, obyek pariwisata milik pemda, bandara dan pelabuhan.
4. Pusat Investasi
Dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan dikaitkan dengan investasi yang ditanamkan pada pusat pertanggungjawaban yang di pimpinnya.
Contoh: Depart riset dan pengembangan dan balitbang.

Pengendalian manajemen berfokus pada pusat pertanggungjawaban, karena pusat pertanggungjawaban merupakan alat untuk melaksanakan strategi dan program-program yang telah di seleksi melalui proses perencanaan strategi

Pusat pertanggungjawaban untuk mengukur kinerjanya/mengevaluasi kinerjanya butuh laporan data mengenai belanja (pengeluaran) dan *output* yang dihasilkan selama masa anggaran kemudian data ini di bandingkan dengan anggaran.

Dalam laporan/informasi yang disajikan oleh pusat pertanggungjawaban terdapat 2 jenis biaya:

1. Biaya yang dapat dikendalikan langsung (*countrollable*)
Untuk dapat mengendalikan biaya perlu ditetapkan standard penetapan standar dapat menggunakan standar *spending assesmen*/standar analisa belanja (SAB)
2. Biaya yang tidak dapat di kendalikan (*uncontrollable*)
Biaya ini biasanya berupa *discretionary expense*.
Expense distreonary ada biaya tetap yang berasal dari keputusan tahunan masing-masing untuk di belanjakan dalam bidang-bidang biaya tetap tertentu.
Biaya yang bersifat jangka pendek, dalam keadaan tersebut dapat dipotong.
Contoh: biaya, Biaya riset dan pengembangan
Untuk mengendalikan biaya yang sifatnya *uncontrolable* melalui perencanaan anggaran yang ketat (*hard budget*)

Untuk dapat memecahkan masalah mengenai evaluasi kinerja pusat pertanggungjawaban maka perlu ditetapkan tolok ukur kinerjanya.

Pusat pertanggungjawaban berfungsi sebagai jawaban untuk dilaksanakan *bottom-up budgeting/participative budgeting* (*budget holder*)/melaksanakan anggaran. Sebagai pelaksanaan anggaran maka pusat pertanggungjawaban perlu menyiapkan dan pengendalian anggaran.

PROSES PERENCANAAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

Proses pengendalian manajemen sektor publik dapat dilaksanakan menggunakan saluran komunikasi formal maupun informal.

Saluran komunikasi formal meliputi:

1. Perumusan strategi (*strategi formulation*)
2. Perencanaan strategi (*strategi planing*)
3. Penganggaran
4. Operasional/pelaksanaan anggaran
5. Evaluasi kinerja

Saluran komunikasi informal bisa melalui komunikasi langsung, pertemuan informal, diskusi atau melalui metode *management* bagi *walking around*.

Sistem Pengendalian Manajemen dirancang untuk mempengaruhi orang-orang agar berperilaku sesuai dengan tujuan organisasi. Untuk menyikapi hal tersebut perlu jembatan untuk mengatur organisasi mencapai tujuan yaitu tercapainya kesalahan antara *individual good* dengan organisasi good (*good congruence*). Jembatan ini adalah Sistem Pengendalian Manajemen.

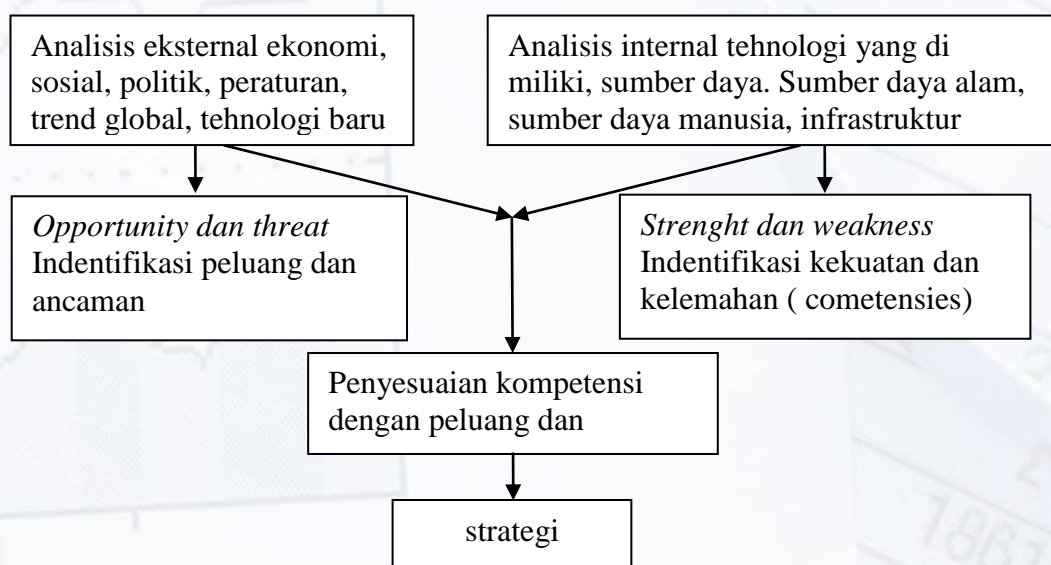
1. Perumusan strategi

Merupakan proses penentuan visi, misi, tujuan, sasaran, target (*outcome*), arah dan kebijakan serta strategi perencanaan. Perumusan strategi merupakan tugas dan tanggungjawab manajemen puncak/dewan legislatif yaitu GBHN. Hasil perumusan strategi lebih bersifat permanen dan berjangka panjang bisa 4, 5 bahkan 20 th.

Visi, misi dan tujuan jarang berubah, yang berubah adalah strategi karena strategi dipengaruhi oleh faktor lingkungan (politik, ekonomi, sosial dan budaya)

Salah satu metode penentuan strategi adalah analisis SWOT (*Strenght, Weakness, Opportunity, Threat*)

Proses perumusan strategi



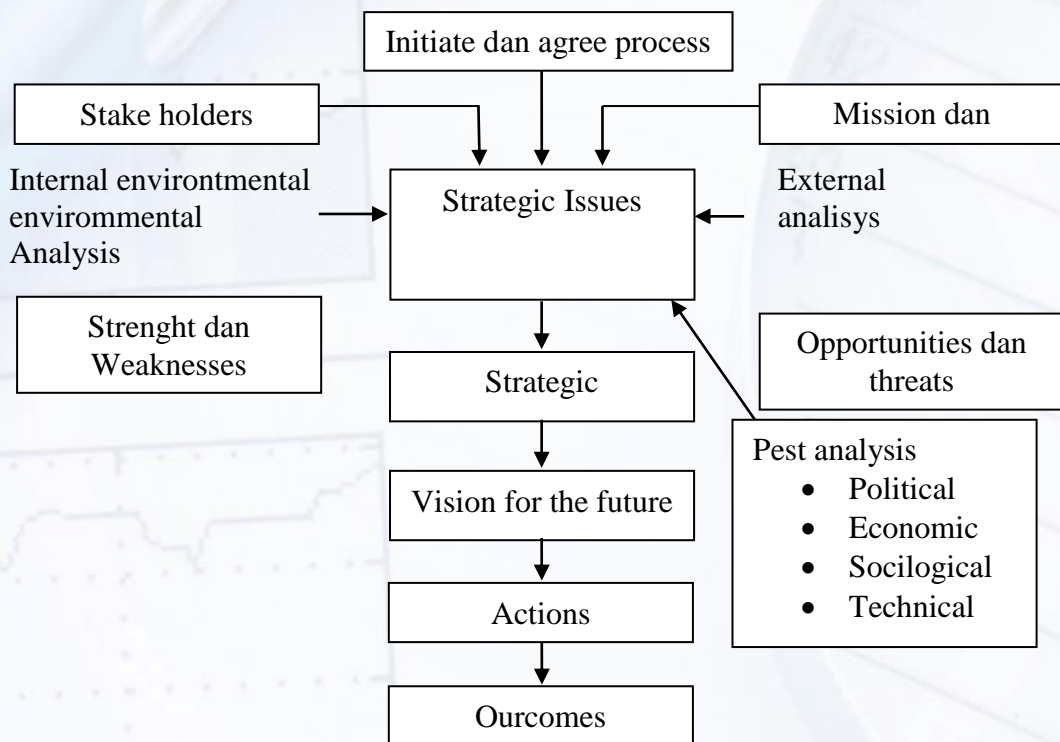
sumber: Mardiasmo, 2002

Proses perumusan strategi pada organisasi sektor publik

Banyak dipengaruhi oleh perkembangan sektor swasta. Olsen dan Eade (1982) proses perumusan strategi terdiri 5 konsep dasar, yaitu:

- Pernyataan misi dan tujuan umum organisasi oleh manajemen eksekutif dan memberi rerangka pengembangan strategi serta target yang akan dicapai
- Analisis atau *scanning* lingkungan, terdiri dari pengidentifikasian dan pengukur faktor-faktor eksternal yang sedang dan akan terjadi
- Proses internal dan audit sumber daya, yang mengidentifikasi dan mengevaluasi kekuatan dan kelemahan organisasi
- Perumusan, evaluasi dan pemilihan strategi
- Implementasi dan pengendalian, rencana strategik

Model perumusan strategi pada organisasi sektor publik.

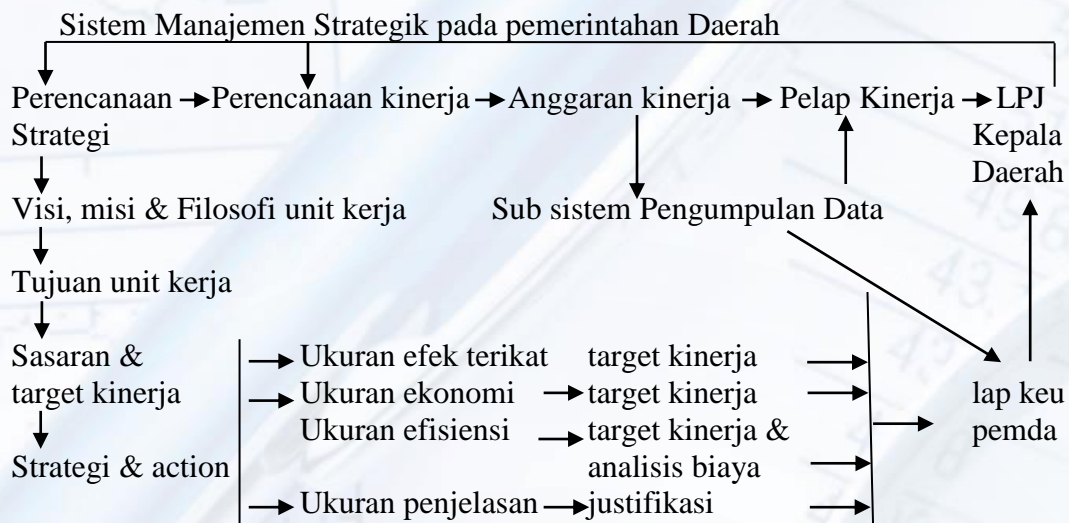


Sumber = Bryson J.M (1995) dalam Mardiasmo, 2002)

2. Perencanaan strategik (*strategic planing*)

Sistem Pengendalian Manajemen diawali dengan perencanaan strategik. Perencanaan strategik adalah proses penentuan program-program, aktivitas/proyek yang akan dilaksanakan oleh suatu organisasi dan penentuan jumlah alokasi sumber daya yang akan dibutuhkan.

Perumusan strategi adalah manajemen memutuskan visi, misi dan tujuan organisasi serta strategi. Sedangkan Perencanaan strategi adalah proses menurunkan strategi dalam bentuk program-program sistem manajemen strategik pada pemerintah daerah.



Sumber: *government accounting standar board (2000) performance measurment for government*

Orientasi dilaksanakan manajemen strategik pada organisasi sektor publik menuntut adanya *strategik vision, strategik think-up, strategi leadership, strategik organization*.

Manfaat perencanaan *strategik organization* antara lain:

- a. Sebagai sarana untuk memfasilitasi terciptanya anggaran yang efektif
- b. Sebagai sarana untuk memfokuskan manajer pada pelaksanaan strategis yang telah ditetapkan
- c. Sebagai sarana untuk memfasilitasi di alokasinya sumber daya yang optimal
- d. rerangka pelaksanaan tindakan jangka pendek
- e. Sarana bagi manajemen untuk memahami strategi organisasai secara lebih jelas
- f. Alat untuk memperkecil rentang alternatif strategi

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

3. Penganggaran

Ini dari sektor publik adalah tahap yang dominan, penganggaran dari sektor publik dan swasta berbeda, terutama dan pengaruh politik dari proses penganggaran

4. Penilaian kinerja

Dapat digunakan untuk alat pengendalian. Pengendalian manajemen melalui penilaian kinerja dapat dilaksanakan dengan cara menciptakan mekanisme *reward* (penghargaan) dan *punishment* (hukuman) mekanisme *reward and punishment* agar dapat mencapai tujuan harus didukung dengan kompensasi yang memadai

- pemberian *reward* (imbalan) bisa berupa finansial dan nonfinansial
 Finansial (kenaikan gaji, bonus dan tunjangan); Non Finansial (Promosi jabatan, penambahan tanggungjawab dan kepercayaan)
- orientasi penilaian kinerja lebih diarahkan pada pemberian penghargaan

BAB VI

PENGENDALIAN SEKTOR PUBLIK

PENGERTIAN PENGENDALIAN INTERNAL

Pengendalian Internal sama dengan Struktur pengendalian intern yang meliputi kebijakan dan prosedur yang di tetapkan untuk memberikan jaminan bahwa menjadi khusus organisasi dapat di capai. Sistem pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Komponen pengendalian menurut COSO dalam Mardiasmo, (2002) dapat dikelompokkan:

1. Lingkungan pengendalian = berfungsinya dewan komisaris
2. Penilaian risiko
3. Aktifitas pengendalian
4. Informasi dan komunikasi
5. Memonitor

Tujuan pengendalian

1. Melindungi harta/aktiva organisasi dan pencatatan pemb
2. Mengecek kecermatan, keandalan data aktiva
3. Meningkatkan efisiensi usaha
4. Mendorong di taatinya kebijakan manajemen yang telah di tetapkan

Definisi pengendalian sektor publik

Pengendalian sebagai proses sebagai alat manajemen dari proses pelaksanaan keputusan. Pengendalian sebagai pengarah intervensi pada proses pengambilan keputusan. Karakteristik sistem pengendalian sektor publik yang baik

Kriteria untuk mengukur kualitas pengendalian manajemen, dapat dilihat dari terpenuhi tidaknya hal-hal berikut: sistem, tujuan, kerangka pengelolaan keuangan, harus efektif dan terintegrasi.

Organisasi Pengendalian sektor publik

Karakteristik organisasi sektor publik (Anthony, 1994 dalam Mardiasmo (2002):

1. Keuntungan bukan ukuran utama
2. Pertimbangan pajak dan hukum yang berbeda dalam penerapannya
3. Umumnya organisasi pelayanan publik
4. Hambatan yang lebih besar dalam pencapaian target dan tujuan strategis
5. Kurangnya ketergantungan keuangan pada konsumen
6. Dominasi para profesional
7. Dominasi pengaruh politik

KONTROVERSI

1. Perencanaan lawan dari pengendalian

- Swasta perencanaan ke profit
 - Publik perencanaan ke kesejahteraan masyarakat
 - Pengendalian swasta ke keuntungan yang dicapai
 - Pengendalian Publik ke tidak efektifitas dana masyarakat
 - Untuk pada organisasi sektor publik mempunyai hubungan erat
 - Tujuan perencanaan vs pengendalian adalah kesejahteraan masyarakat
 - Proses perencanaan pada konsensus politik
 - Fokus perencanaan pada kondisi masyarakat
 - Pengendalian yaitu penggunaan dana masyarakat
2. Birokrasi lawan dari fleksikotes
organisasi sektor publik masih terjerat birokrasi tradisional yaitu pengendalian jasa

ORGANISASI DAN STRUKTUR PENGENDALIAN

Konsep Birokrasi Max Weber (sosiologi) menggambarkan birokrasi sebagai tipe ideal dari pejabat/orang yang mempunyai kedudukan dalam masyarakat

Ada tiga klaim legitimasi dan birokrasi:

1. Klaim rasional yang diperoleh berdasarkan peraturan dan hukum yang berlaku umum = presiden
2. Klaim tradisional yang mengerahkan kekuatan untuk pengakuan keadaan politik dari raja dan pangeran
3. Klaim karismatik yaitu kekuatan karakter untuk mempengaruhi Individu sebagai pemimpin sebuah negara/tokoh agama

Proses manajemen publik melibatkan hubungan antara atasan dan bawahan dan dilaksanakan dari tingkat atas ke tingkat bawah.

BAB VII PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Anggaran merupakan instrumen perencanaan dan pengendalian manajemen yang berperan penting dalam organisasi sektor publik. Anggaran sektor publik bersifat terbuka tidak seperti disektor swasta yang bersifat tertutup. Anggaran sektor publik bersifat blue print oraganisasi tentang program dan kegiatan yang akan dilaksanakan serta masa depan yang akan diwujudkan. Secara konsep anggaran sektor publik bahwa ada perbedaan antara anggaran dan penganggaran. Yang mana Anggaran adalah pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak di capai periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial sedangkan Penganggaran adalah proses/metode untuk mempersiapkan suatu anggaran.

Anggaran merupakan *managerial plan for action* untuk memfasilitasi tercapainya tujuan organiswasi

Aspek-aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik, meliputi:

1. Aspek perencanaan yang berisi rencana-rencana pengeluaran dan pendapatan
2. Aspek pengendalian berupa kebijakan fiskal
3. Aspek akuntabilitas publik adalah tanggungjawab pemerintah kepada masyarakat

Pengertian anggaran sektor publik

Anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan:

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

Pentingnya anggaran sektor publik

1. Anggaran sektor publik di buat untuk menentukan tugas kebutuhan masyarakat. Seperti listrik, air bersih, kualitas kesehatan, pendidikan agar terjamin secara layak.
2. Memberi pedoman dan peraturan bekerja bagi akuntan publik agar mereka dapat melaksanakan tugas dengan hati-hati, independen, dan dapat mengabdikan keahliannya dan kejujurannya melalui penyusunan laporan akuntan setelah melalui pemeriksaan akuntan.
3. Memberikan "*data base*" kepada pemerintah tentang berbagai informasi yang dianggap penting dalam perhitungan pajak, peraturan tentang perusahaan, perencanaan dan pengaturan ekonomi, dan peningkatan efisiensi ekonomi dan tujuan-tujuan makro lainnya.
4. Dapat menarik perhatian para ahli dan praktisi di bidang teori dan standar akuntansi. Semakin banyak standar yang dikeluarkan semakin banyak kontroversi dan semakin bergairah untuk berdebat, berpolemik, dan melakukan penelitian.

Dalam negara demokrasi yang mana pemerintah mewakili kepentingan rakyat, yang mana, uang yang dimiliki pemerintah adalah uang. Anggaran merupakan *blue print* keberadaan sebuah negara dan merupakan arahan di masa yang akan datang.

Blue Print artinya kondisi negara yang tercetak dalam sebuah kertas yang bertulis tinta biru.

Anggaran Berfungsi Sebagai Pengendali Yang Berupa Kebijakan Fiskal

Kebijakan fiskal adalah usaha yang dilaksanakan pemerintah untuk mempengaruhi keadaan ekonomi melalui sistem pengeluaran/perpajakan untuk mencapai tujuan tertentu. Alat utama kebijakan fiskal adalah anggaran. Karena anggaran merupakan alat ekonomi terpenting yang di miliki pemerintah untuk mengarahkan perkembangan sosial, ekonomi, menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.

Untuk itu anggaran sektor publik harus memenuhi kriteria sebagai berikut:

- a. Merefleksikan perubahan prioritas kebutuhan dan keinginan masyarakat
- b. Menentukan penerimaan dan pengeluaran departemen pemerintah (daerah/ propinsi)

Anggaran sektor publik penting karena:

- a. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial, ekonomi, menjalankan kesinambungan dan kualitas hidup masyarakat.
- b. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas.
- c. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat.

Fungsi Anggaran:

1. Anggaran sebagai alat perancang (*Planning Tool*)
Anggaran digunakan manajemen untuk mencapai tujuan.
Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilaksanakan pemerintah, berapa bab yang dibuat dan berapa hasil yang diperoleh.
2. Anggaran sebagai alat pengendali (*control tool*):
 - Anggaran sebagai instrumen pengendalian digunakan untuk menghindari adanya *overspending*, *underspending* dan salah sasaran (*aprociation*) dalam pengalokasian bidang lain yang bukan prioritasnya.
 - Anggaran sebagai alat untuk memonitor kondisi keuangan pemerintah dan pelaksanaan operasional program atau bagian pemerintah.
 - Sebagai pengendalian managerial, anggaran sektor publik digunakan untuk meyakinkan bahwa pemerintah punya uang cukup untuk memenuhi kewajibannya dan untuk memberi informasi dan meyakinkan legislatif bahwa pemerintah bekerja secara efisien, tanpa ada korupsi dan pemborosan.
3. Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal (*Fiscal Tool*)
Sebagai alat kebijakan fiskal anggaran digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi dengan anggaran tersebut dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintahan, sehingga dapat dilaksanakan prediksi-prediksi dan estimasi ekonomi.
4. Anggaran sebagai alat politik (*Political Tool*)
Pada sektor publik, anggaran merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik

untuk kepentingan tersebut. Karena dari menyusun anggaran publik dibuat *political skill, kondition building* (kemampuan berkoalisi), keahlian bernegoisasi dan pemahaman tentang prinsip manajemen keuangan publik.

5. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi (*coordination dan communication tool*) artinya anggaran harus disusun dengan baik agar mampu mendeteksi terjadinya inkonsistensi dan anggaran harus dikomunikasikan ke seluruh bagian untuk dilaksanakan.
6. Anggaran sebagai alat penilaian kinerja (*performance measurement tool*) Anggaran merupakan wujud komitmen dari *budget holder* (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislatif). Kinerja eksekutif dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisien belakng kinerja manajemen publik dinilai berdasarkan berapa yang berhasil dicapai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan.
7. Anggaran sebagai alat motivasi (*Motivation Tool*) Anggaran dapat di gunakan untuk memotivasi manajerdan staf agar bekerja secara ekonomis, efektif dan efisiensi dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah di tetapkan.
8. Anggaran sebagai alat untuk menciptakan ruang politik (publik sphere) Anggaran publik tidak boleh diabaikan untuk kabinet, birokrat dan DPR/DPRD, masyarakat, LSM, Perguruan tinggi dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran publik. Kelompok masyarakat yang terorganisir mencoba mempengaruhi anggaran pemerintahan untuk kepentingan mereka sedangkan yang kurang terorganisir akan mempercayakan melalui proses politik yang ada.

Jenis anggaran sektor publik ada dua, yaitu;

1. Anggaran operasional (rutin)
Digunakan untuk merencanakan kebutuhan sehari-hari dalam menjalankan ke pemerintahan.
2. Anggaran modal/investasi
Rencana jangka panjang dan pembelanjaan atas aktiva tetap seperti gedung, peralatan, kendaraan, perabot.

PROSES PENYUSUNAN ANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Ada empat tujuan dari proses penyusunan anggaran:

1. Membantu pemerintahan mencapai tujuan fiskal dan koordinasi antar bagian dalam lingkungan pemerintahan
2. Membantu menciptakan efisiensi dan keadilan dalam menjadikan barang dan jasa publik melalui proses pemrioritasan
3. Memungkinkan bagi pemerintah untuk memenuhi prioritas belanja
4. Transparansi dan tanggungjawab pemerintahan kepada DPR/DPRD dan masyarakat luas

Faktor dominan yang terdapat dalam proses penganggaran adalah :

1. Tujuan dan target yang hendak dicapai
2. Ketersediaan sumber daya
3. Waktu dibutuhkan untuk mencapai tujuan dan target

4. Faktor lain seperti munculnya PP yang baru, fluktuasi pasar, perubahan sosial dan politik, bencana alam.

PRINSIP-PRINSIP POKOK DALAM SEKTOR ANGGARAN

Menurut Richard Musgrave dikutip Coe (1989) dalam Mardiasmo (2002). Beberapa hal yang perlu dipertimbangkan oleh pemerintah dalam bisnis pengadaan barang dan jasa bagi masyarakat yaitu stabilitas ekonomi, berdistribusi pendapat dan alokasi sumber daya. Beberapa hal ini perlu karena pada umumnya sektor swasta hanya menyediakan *marketgoods* sedang pemerintahan punya kewajiban menyediakan “*pure publik goods*” dan “*parsial publik goods*”.

Siklus anggaran meliputi 4 tahap:

1. Tahap persiapan anggaran (*preparation*)

Tahap ini dilaksanakan taksiran peengeluaran atas dasar taksiran pendapat yang tersedia. Untuk itu perlu diperhatikan faktor ketidakpastian yang cukup tinggi. Maka manajer keuangan publik harus memahami besarnya suatu mata anggaran. Besarnya mata anggaran tergantung pada sistem anggaran.

Sistem anggaran ada 3:

- a. *Line item budgeting* (tradisional)
Titik beratnya pada segi pelaksanaan dan pengawasan pelaksanaan. Pelaksanaan yaitu besarnya hak tiap-tiap lembaga sesuai dengan obyek pengeluarannya masing-masing.
- b. *Input-output budgeting*
Menitikberatkan pada pengendalian anggaran serta efisiensi pelaksanaan setiap kegiatan. Si pelaksana dikaitkan dengan sistem akuntansi terutama akuntansi biaya.
- c. *Program budgeting (zero based budgeting)*
Titik beratnya di segi persiapan.
Pada tahap persiapan implikasi positif dan negatif harus di pertimbangkan secara sehingga rencana dan program yang tersusun merupakan rencana dan program yang baik.

Di Indonesia, dengan paradigma baru perencanaan APBD menekankan pada pendekatan *bottom-up planning* yang tetap mengacu pada kebijakan pembangunan pemerintahan pusat. Arah kebijakan pembangunan pemerintahan pusat tertuang dalam dokumen perencanaan yaitu GBHN, Program pembangunan Nasional (Propenas), Rencana strategis (RENSTRA) dan Rencana pembangunan tahunan (REPETA)

2. Tahap retifikasi anggaran.

Tahap ini melibatkan proses politik yang cukup rumit dan berat.

Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki *management skill*, namun juga harus mempunyai “*Political Skill*” *salesmanship* dan *coalition building* yang memadai karena pada tahap ini pimpinan eksekutif harus mampu menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan dan bahan dari pihak legislatif

3. Tahap pelaksanaan anggaran (*budget implementation*)

Setelah disetujui legislatif anggaran dilaksanakan tahap pelaksanaan manajer keuangan harus memiliki sistem informasi akuntansi dan sistem pengendalian manajemen memadai dan handal untuk perencanaan dan pengendalian

anggaran yang telah disepakati dan bahkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya.

4. Tahap pelaporan dan evaluasi anggaran

Tahap persiapan dan implementasi terkait dengan aspek operasional anggaran sedang tahap pelaporan dan evaluasi terkait dengan aspek akuntabilitas. Tahap ini tidak akan menemui masalah jika pada tahap merupakan di dukung dengan sistem informasi akuntansi dan Sistem Pengendalian Manajemen yang baik. Sistem Pengendalian Manajemen dirancang untuk mempengaruhi organisasi agar berperilaku sesuai dengan tujuan organisasi dan struktur organisasi. Sistem Pengendalian Manajemen merupakan pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban merupakan basis pengukuran kinerja yaitu perbandingan antara apa yang telah dicapai organisasi dengan anggaran yang telah ditetapkan

JENIS-JENIS ANGGARAN

Ada dua jenis anggaran:

- a. Anggaran Tradisional
- b. Anggaran dengan pendekatan *new publik management*
 - anggaran kinerja
 - anggaran ZBB
 - PPBS

1. Anggaran Tradisional

Ada dua ciri utama:

- a. Penyusunan anggaran didasarkan atas pendekatan *incrementalism*
Incrementalism artinya anggaran hanya menambah dan mengurangi MIPR pada item-item anggaran yang sudah ada sebelumnya dengan menggunakan data tahun sebelumnya sebagai dasar penyesuaian tanpa dilaksanakan kajian yang mendalam.
Masalah utama anggaran tradisional tidak pernah mengkaitkan dengan konsep VFM (ekonomi, efisiensi dan efektifitas). Dengan tidak adanya kaitan VFM seringkali pada akhir tahun jika ada kelebihan anggaran akan dialokasikan pada kegiatan-kegiatan yang tidak perlu yang maksudnya untuk sisa anggaran. Anggaran tradisional yang bersifat *incrementalism* cenderung menerima konsep harga pokok pelayanan historis tanpa memperhatikan pertanyaan:
 - Apakah pelayanan tertentu yang dibiayai dengan pengeluaran pemerintah masih dibutuhkan/masih jadi prioritas?
 - Apakah pelayanan terdistribusi secara adil dan merata di masyarakat?
 - Apakah pelayanan diberikan secara ekonomis dan efisien?
 - Apakah pelayanan yang diberikan mempengaruhi pola kebutuhan publik?
- b. *Line-item* artinya struktur anggaran bersifat *line-item* yang didasarkan atas dasar sifat (*nature*) dari penerimaan dan pengeluaran artinya tidak memungkinkan untuk menghilangkan *item-item* penerimaan/pengeluaran yang telah ada distruktur anggaran walaupun secara riil item tersebut sudah tidak selera lagi untuk percode sekarang alasan yang mendasari

struktur *line-item* adalah anggaran yang disusun dimaksudkan untuk mengontrol pengeluaran

Kelemahan sistem anggaran tradisional:

- Hubungan yang tidak memadai antara anggaran tahun dengan rencana pembangunan jangka panjang
- Pendekatan incrementalism menyebabkan secara besar pengeluaran tidak pernah di teliti secara menyeluruh efektifitasnya
- Lebih berorientasi pada input daripada output
- Sifat-sifat antar departemen yang kalau membuat tujuan nasional secara keseluruhan sulit dicapai dll.

- c. Anggaran publik dengan pendekatan NPM (*New Publik Management*) adalah berorientasi pada kinerja kebijakan bukan kebijakan model “NPM mulai dikenal tahun 1980an dan populer tahun 1990an yang mengalami beberapa bentuk inkarnasi, misalnya konsep managerialism (Ponit, 1993), *market based publik administration* (Lan, zhiyong dan Rosenbloom, 1992), *Post-bureaucratic* paradigma (Barzelay, 1992) dan *enterpeneurial government* (Osborne dan Gaebler, 1992).

Munculnya paradigma NPM tersebut menimbulkan beberapa konsekuensi bagi pemerintah diantaranya tuntunan untuk melaksanakan efisiensi, pemangkasan biaya (*cost outling*) dan kompetisi tender.

Salah satu model pemerintahan di NPM adalah model pemerintahan yang diajukan oleh Osborne dan Gaebler (1992) yaitu “*reinventing government*” perspektif adalah:

- Pemerintahan katalis adalah fokus pemberian pengarahan bukan produksi pelayanan publik. Pemerintahan harus menyediakan beragam pelayanan publik, tetapi tidak harus terlibat langsung dengan proses produksinya, pemerintah berfokus pada pemberian arahan sedangkan produksi pelayanan diserahkan pada pihak swasta/ketiga (LSM dan nonprofit lainnya)
Contoh: penagihan pajak dan restribusi sudah di kelola oleh pihak non pemerintahan
- Pemerintahan milik masyarakat memberdayakan masyarakat daripada melayani pemerintahan sebaiknya memberikan wewenang kepada masyarakat sehingga mereka mampu menjadi masyarakat yang dapat menolong dirinya sendiri (*self-helf community*)
Contoh: keselamatan merupakan tanggungjawab masyarakat tidak hanya kepolisian tidak hanya memperbanyak polisi tetapi yang membantu warga memecahkan masalah yang menyebabkan timbulnya tindak kriminal.
- Pemerintah yang kompetitif yaitu menyatukkan semangat kompetisi dalam pemberian pelayanan publik
Misal: pelayanan pos negara akibat kompetisi pelayanan titipan kilat semakin cepat daripada kualitas dimasa lalu
- Pemerintah yang di gerakan oleh misi : mengubah organisasi yang di gerakkan oleh peraturan menjadi organisasi yang di gerakkan oleh misi.

- Pemerintah yang berorganisasi hasil dan membiayai hasil bukan masukan. Pemerintah tradisional akan mengalokasikan dana berdasarkan banyak/kompleksitas masalah yang dihadapi. Pemerintah wirausaha akan mengalokasikan dana/mengukur kinerja dari unit kerja tersebut.
- Pemerintah berorientasi pada pelanggan yang memenuhi kebutuhan pelanggan bukan birokrasi, Pelanggan adalah masyarakat, birokrasi yaitu dewan legislatif tetapi bukan berarti pemerintah tidak bertanggungjawab kepada dewan legislatif tetapi sebaliknya ia menciptakan sistem pertanggungjawaban ganda (masyarakat, dewan)
- Pemerintah wirausaha yaitu mampu menciptakan pendapat dan tidak sekedar membelanjakan
Pemerintah tradisional cenderung tidak berbicara tentang upaya untuk mengusulkan pendapat dari aktivitasnya. Pemerintah wirausaha dapat mengembangkan beberapa pusat pendapat.
Misal: BPS dan Bappeda yang dapat jual informasi tentang daerahnya kepada pusat-pusat penelitian.
- Pemerintah antisipatik adalah berupaya mencegah daripada mengobati
Pemerintah tradisional adalah bersifat reaktif
Pemerintah wirausaha adalah bersifat proaktif
- Pemerintah desentralisasi yaitu dari hierarki menuju partisipatif dan tim kerja lima puluh tahun yang di lalui, pemerintah sentralisasi dan hierarki sangat di butuhkan karena pada masa itu teknologi informasi masih primitif, komunikasi antar berbagai lokasi lamban dan aparatur belum terdidik tetapi sehingga sebaliknya maka pengambilan keputusan harus di geser ke tangna masyarakat, asosiasi pelanggan dan lembaga swadaya masyarakat.
- Pemerintah berorientasi pada mekanisme pasar: mengadakan perubahan dengan mekanisme pasar (sistem insentif) dan bukan dengan mekanisme administration (sistem prosedur dan pemaksaan)

Zero Based Budgeting (ZBB)

Proses anggaran di mulai dari hal yang baru tidak mendasarkan pada anggaran sebelumnya bahkan item anggaran yang tidak relevan dan tidak mendukung pencapaian tujuan organisasi dapat hilang dan muncul item baru dilanjutkan nanti

BAB VIII ANALISIS INVESTASI PUBLIK

Belanja/anggaran pemerintahan terdiri atas:

- belanja rutin
- belanja modal

Ada tiga cara untuk menggolongkan usul-usul investasi:

1. Investasi penggantian
2. Investasi penambahan kapasitas
3. Investasi invest baru

Untuk penggantian barang modal mengikuti pola umur manfaat barang modal bila umur ekonomi barang modal telah habis perlu pemb barang modal baru untuk menggantinya

Penilaian invest publik perlu mempertimbangkan umur ekonomi dan umur teknis.

Umur ekonomi yaitu waktu efektif barang modal memberi manfaat

Umur teknis yaitu kemampuan barang modal dari memberi manfaat hingga tidak mampu lagi memberikan manfaat. Bila barang telah hilang dan tidak mampu lagi memberi manfaat berarti umur teknis telah habis

- Untuk penambahan kapasitas ditentukan oleh produktifitas.

Produktifitas yaitu rasio antara input dengan *output* yang dihasilkan

- Untuk investasi baru perlu mempertimbangkan dan mengevaluasi beberapa aspek di antaranya aspek teknis, ekonomi, sosial-budaya, aspek distribusi.

Aspek-aspek ini menunjukkan keuntungan/manfaat yang dipercayakan akibat adanya suatu investasi tertentu.

Aspek sosial dan budaya adalah pendistribusian pelayanan secara adil dan merata sehingga mampu memberikan manfaat yang besar bagi masyarakat dan aspek ini juga dikaitkan dengan aspek legalitas dan dampak lingkungan yang merugikan. Aspek ekonomi yaitu kontribusi yang nyata terhadap pembangunan ekonomi. Aspek finansial yaitu berkaitan dengan efisiensi proyek secara finansial, solvabilitas dan likuiditas. Aspek distribusi yaitu keadilan dan persamaan kesempatan untuk mendapatkan pelayanan publik

FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI INVESTASI PUBLIK

Beberapa faktor yang mempengaruhi investasi di sektor publik, yaitu:

1. Tingkat diskonto yang digunakan
2. Tingkat inflasi
3. Risiko dan ketidakpastian
4. Capital rationing

Tingkat diskonto yaitu menggambarkan tingkat keuntungan (*rate of return*) yang dipercayakan dari suatu proyek dengan tingkat risiko tertentu

Untuk memahami konsep ini, akan dijelaskan.

Ada 2 sumber pendanaan untuk sektor swasta:

1. Pembiayaan modal yaitu investor (*equity finance*) akan memperoleh *Gain/dividen*
2. Pembiayaan utang yaitu kreditur (*debt finance*) akan memperoleh pembayaran bunga

Pembiayaan dengan hutang resikonya lebih kecil maka tingkat kembalian juga rendah karena pembayaran bunga merupakan biaya untuk mengurangi pajak. Pembiayaan dengan modal resikonya berbanding lurus dengan return investasi. Biaya modal (*cost of equity*) dapat di hitung dari bentuk biaya modal rata-rata tertimbang.

Rumusnya:

$$K_o = k_e (E/V) + K_D (I - t) (D/V)$$

K_o = biaya modal total

k_e = biaya modal (tingkat keuntungan yang disyaratkan atas invest modal)

k_d = biaya utang (tingkat keuntungan yang disyaratkan atas invest utang)

T = tingkat pajak

E = HARGA PASAR SAHAM

D = HARGA PASAR SURAT BERHARGA UTANG

$V = E + D$ = nilai pasar perusahaan secara keseluruhan

Kenapa kita perlu memperhitungkan biaya diskonto?

Karena untuk melaksanakan suatu kegiatan kita perlu memperhitungkan biaya dan manfaat sedangkan biaya dan manfaat tersebut terjadi pada titik waktu yang berbeda, sehingga nilai tersebut perlu didiskontokan untuk beberapa periode waktu sebelum berbagai alternatif investasi diperbandingkan Untuk menganalisis biaya manfaat dalam invest publik, perlu di gunakan tingkat diskonto sosial (*social discount rate*). *Social discount rate* didasarkan pada *rate of return* pada hutang pemerintah.

Inflasi

Inflasi akan menggambarkan nilai riil keuntungan di masa depan. Inflasi yang tinggi akan menyebabkan *required rate of return* (tingkat keuntungan yang di inginkan) semakin tinggi

Risiko dan ketidakpastian

Required rate or return akan jika risiko invest ketidakpastian terjadi karena faktor ekonomi, kekacauan sosial-politik, tidak adanya jaminan keanakan dan kebijakan yang tidak konsisten

Capital Rationing

Capital Rationing adalah keadaan ketika organisasi menghadapi masalah ketersediaan dana untuk melaksanakan pengeluaran invest untuk mengatasi ini dapat dilaksanakan dengan investasi. Perang dapat dilaksanakan dengan menggunakan rasio manfaat/biaya atau dengan model pemrograman linear. Selain empat faktor tersebut di atas ada faktor-faktor lain yang harus pemerintah perhatikan dari penilaian investasi publik

1. Tingkat utang pemerintah = jumlah yang harus dibayarkan pemerintah sehubungan dengan perolehan sumber pembiayaan di luar pajak, seperti utang luar negeri dan obligasi pemerintah
2. Tingkat kesempatan sosial yang di korbakan (*social opportunity cost rate*) = tingkat keuntungan yang harus diperoleh dari invest publik jika invest tersebut dilaksanakan pada proyek swasta
3. *Social time preference rate* = menyebarkan tingkat keuntungan yang disyaratkan oleh masyarakat jika menunda konsumsi saat ini untuk kepentingan masa depan

TEKNIK DASAR PENILAIAN INVESTASI PUBLIK

Ada empat langkah utama dari mengevaluasi suatu proyek invest:

1. Identifikasi kebutuhan investasi yang mungkin dilaksanakan keterkaitan antara satu proyek dengan proyek yang lain perlu di pertimbangkan untuk mengetahui sejauh mana penerimaan/penolakan suatu invest akan mempengaruhi invest yang lain
2. Menentukan semua manfaat dan biaya dari proyek yang akan dilaksanakan. Analisis biaya manfaat sosial
3. Menghitung manfaat dan biaya dalam rupiah
4. Memilih proyek yang memiliki manfaat terbesar dan efektifitas biaya yang tinggi

Terdapat dua metode dalam mengevaluasi investasi:

1. Metode penilaian invest tradisional
Biasa yang dipakai adalah tingkat pengembalian modal yang diinvestasikan (*accounting rate of return on capital employed* – ROCE) dan *payback period* (PP)

$$\text{Roce} = \frac{\text{Laba akt}}{\text{Mode yang di investasikan}}$$

$$\text{Payback period} = \frac{\text{Invest awal}}{\text{Keuntungan}}$$

Ada dua masalah dari penggunaan ROCE:

- a. Penghitungan angka akt didasarkan pada konsep akt aktual dan memasukkan item-item bukan kas, seperti depre dan cadangan kerugian piutang
 - b. ROCE hanya mengukur periode tunggal dan tidak memperhitungkan nilai waktu ulang (*time value of money*)
2. Metode penilaian *invest* dengan menggunakan *discounted cash flow* = NPV dan IRR

NPV menggambarkan biaya kesempatan model (*opportunity cash of capital*)

$$\text{NPV} = \sum_{t=1}^N \frac{\text{ket CF : cash flow}}{(1 + I)^t} - I$$

I : tk diskonto
N : 1,50 (umur proyek)

Atau :

$$\text{NPV} = (\text{Cash flow} \times \text{present value factor}) - \text{investasi}$$
$$= (\text{CF} \times \text{PVF}) - I \rightarrow \text{gross present value}$$

Net present benefit

Nilai bersih suatu proyek setelah di kurangi seluruh biaya pada satu tahun tertentu dari keuntungan/manfaat yang diterima pada tahun yang bersangkutan 7 didiskonto pada tahun bunga yang berlaku.

NPB (Net Present Benefit) nilai bersih, manfaat di kurangi biaya pada tahun ke-n

T = tingkat bunga

n = umur proyek (1,50 tahun)

m = manfaat

c = biaya

Proyek yang dipilih adalah jenis proyek yang memiliki nilai NPB tertinggi

ANALISIS BIAYA DAN MANFAAT (*Cost benefit analysis*)

merupakan cara mengevaluasi suatu proyek dengan membandingkan nilai sekarang (*present value*) dari seluruh manfaat/keuntungan yang dipercaya dengan nilai sekarang dari seluruh barang proyek tersebut.

Bentuk dari analisis biaya manfaat harus memastikan keuntungan sosial dan biaya sosial

Analisis *benefit-cost ratio* =

$$M = M_0 + \frac{M_1}{(1+i)} + \frac{M_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{M_n}{(1+i)^n}$$

$$C = C_0 + \frac{C_1}{(1+t)} + \frac{C_2}{(1+t)^2} + \dots + \frac{C_n}{(1+t)^n}$$

Proyek akan dilaksanakan bila $(m/c) > 1$

Metode ini konsisten dengan metode Net Present Benefit apabila $B/C > 1$

Benefit / cost ratio =

$$\text{Gross present value} = \frac{\text{Benefit/cost ratio}}{\text{Investasi}}$$

Contoh pemerintah memiliki 2 proposal proyek yang membutuhkan invest 16 juta dan memberikan aliran kas masuk RP 9.200.000,- satu tahun dari sekarang. Proyek 2 butuh invest 24 juta, memberikan aliran kas Rp 7.200.000/th selama 5 tahun. Jangka keuntungan yang disyaratkan 10 %, maka perhitungan *benefit/cost ratio* adalah sbb:

Berdasarkan *benefit/cost ratio*, maka proyek ini lebih layak diterima

Keputusan investasi sektor publik lebih difokuskan pada penilaian masyarakat secara keseluruhan dengan manfaat sosial. Untuk menentukan manfaat sosial bersih tidak hanya di perhitungkan manfaat tangibletetapi juga termasuk manfaat yang intangible seperti bebas polusi, hidup dengan lingkungan yang aman dsb.

Menurut Dixon (1994) dalam Mardiasmo. (2002), Analisis biaya manfaat pada dasarnya harus dapat mengukur manfaat sosial bersih (*net social benefit*)

Manfaat sosial bersih dapat di nyatakan sebagai berikut:

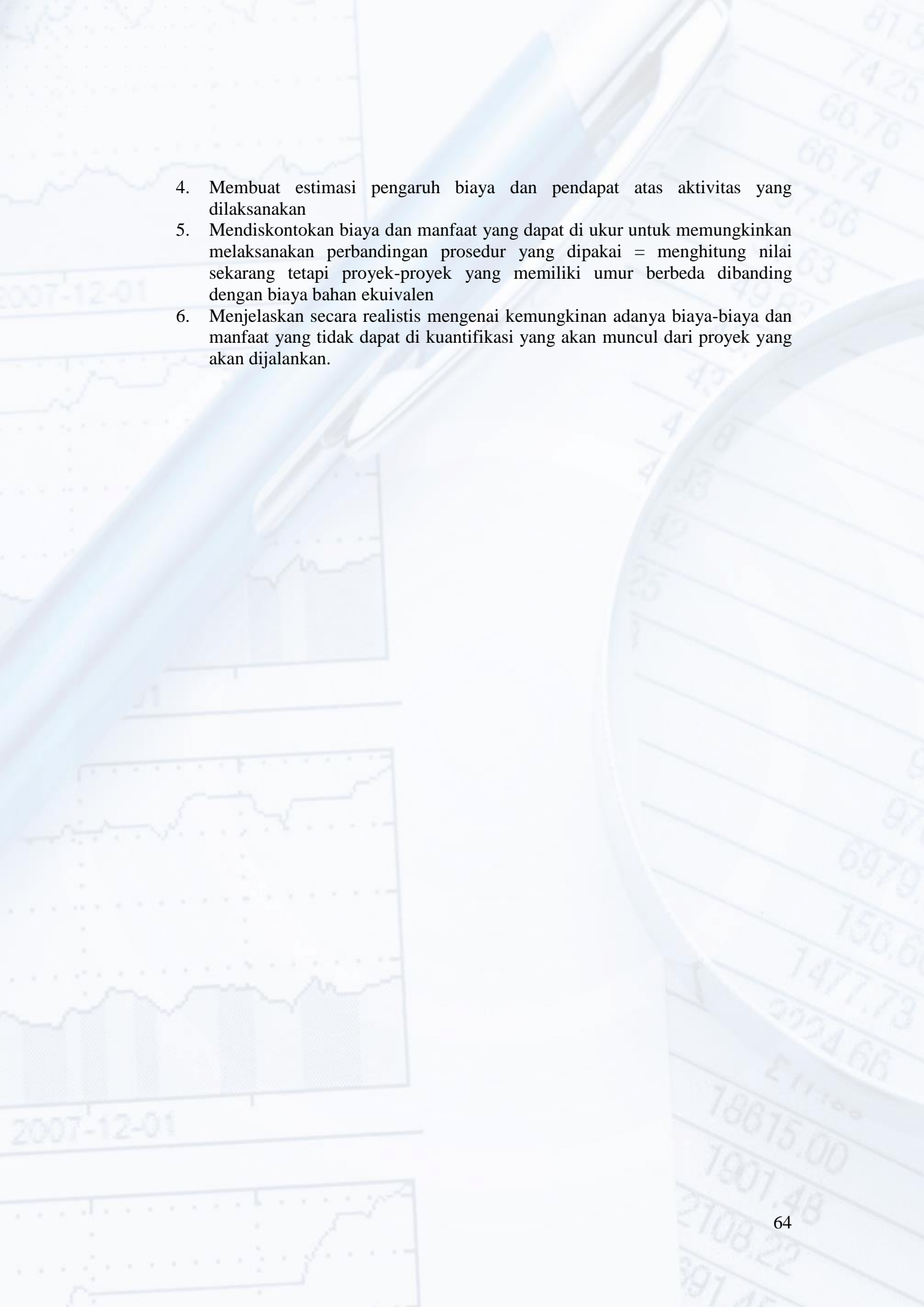
Dixon menerangkan bahwa ada 3 langkah dalam melaksanakan analisa biaya dan manfaat, yaitu:

1. Memutuskan biaya dan manfaat apa saja yang akan dimasukkan hal ini untuk menghindari terjadinya *double counting*
2. Mengukur dan mengevaluasi biaya dan manfaat. Manfaat dan biaya yang berwajib (*tangible*) lebih mudah untuk dihitung, tetapi tidak berwujud (*intangible*) relatif sulit untuk dihitung.
3. Timing dan aliran biaya dan manfaat digunakan tingkat diskonto (*discount rate*)

Analisis efektifitas biaya (*cost-effectiveness Analysis*)

Langkah:

1. Menentukan jumlah dan waktu atas semua biaya modal
2. Membuat estimasi biaya yang akan Selama umur yang diharapkan dari suatu
3. Membuat estimasi *output* terukur selama umur yang diharapkan dari suatu proyek

- 
4. Membuat estimasi pengaruh biaya dan pendapat atas aktivitas yang dilaksanakan
 5. Mendiskontokan biaya dan manfaat yang dapat di ukur untuk memungkinkan melaksanakan perbandingan prosedur yang dipakai = menghitung nilai sekarang tetapi proyek-proyek yang memiliki umur berbeda dibanding dengan biaya bahan ekuivalen
 6. Menjelaskan secara realistis mengenai kemungkinan adanya biaya-biaya dan manfaat yang tidak dapat di kuantifikasi yang akan muncul dari proyek yang akan dijalankan.

BAB IX

PENENTUAN HARGA PELAYANAN PUBLIK **(CHARGING FOR SERVICE)**

ARGUMEN TERHADAP PEMBEBANAN TARIF PELAYANAN

Pembebanan langsung (*direct charging*) di tentukan karena alasan-alasan sbb:

- a. Suatu jasa, baik merupakan barang publik maupun barang privat, mungkin tidak dapat diberikan kepada setiap orang, sehingga tidak adil bila biayanya dibebankan kepada semua masyarakat melalui pajak, sementara mereka tidak menikmati jasa tersebut.
- b. Suatu pelayanan mungkin membutuhkan sumber daya yang mahal atau langka sehingga konsumsi publik harus disiplinkan (hemat) air dan obat-obatan medis.
- c. Terdapat variasi dalam konsumsi individual yang lebih berhubungan dengan pilihan daripada kebutuhan, misal penggunaan fasilitas rekreasi
- d. Suatu jasa mungkin digunakan untuk operasi komersial yang menguntungkan dan untuk memenuhi kebutuhan domestik secara individual maupun industrial, misal air, listrik.
- e. Pembebanan dapat digunakan untuk mengetahui arah dan skala permintaan publik atas suatu jasa.

Tidak dapat ditentukan secara tegas

Terlepas dari kasus yang merupakan barang publik murni, terdapat argumen yang menentang pembebanan tarif pelayanan, yaitu:

1. Terdapat kesulitan administrasi dalam menghitung biaya pelayanan
2. Yang miskin tidak mampu untuk membayar

PRINSIP DAN PRAKTIK PEMBEBANAN

Pembebanan tarif lebih didasarkan pada permasalahan administrasi dan pertimbangan sosial dan politik serta karena barang tersebut merupakan barang privat

KEGUNAAN PEMBEBANAN DALAM PRAKTIK

Pembebanan (penelitian harga untuk pelayanan publik/*charging for service*) merupakan salah satu sumber penerimaan bagi pemerintah daerah tertentu selain penerimaan itu ada beberapa sumber lain:

1. Pajak
2. Laba BUMN / BUMD
3. Penjualan aset milik pemerintah
4. Utang
5. Pembiayaan defisit anggaran (mencetak uang).

PENETAPAN HARGA PELAYANAN

Penetapan harga pelayanan adalah berapa harga yang harus dibebankan untuk pembebanan harga pelayanan tersebut dengan cara menghitung total biaya untuk menyediakan pelayanan tersebut:

1. Kesulitan untuk tahu secara tepat berapa biaya total untuk menyediakan pelayanan tersebut
 2. Sulit untuk mengukur jumlah yang di konsumsi karena jumlah biaya untuk melayani satu orang dengan orang lain berbeda-beda, maka diperlukan perbedaan pembebanan tarif pelayanan
 3. Pembebanan tidak memperhitungkan kemampuan masyarakat untuk membayar
 4. Biaya apa saja yang harus di perhitungkan
- Untuk memperhitungkan biaya apa saja yang harus diperhitungkan, biasanya dipakai konsep/prinsip *marginal cost pricing*
Marginal cost pricing artinya tarif yang dipungut seharusnya sama dengan biaya untuk melayani konsumen tambahan
 Penetapan harga pelayanan publik dengan menggunakan *marginal cost pricing* setidaknya harus memperhitungkan:
- a. Biaya operasi variabel
 - b. Biaya penggantian atas aset modal yang di gunakan dalam penyediaan pelayanan
 - c. Biaya penambahan aset modal yang di gunakan untuk memenuhi tambahan permintaan

- I. Pemberian pelayanan publik pada dasarnya dapat dibiayai melalui dua sumber:
 1. Pajak
 2. Pembebanan langsung kepada masyarakat sebagai konsumen jasa publik (*charging for service*)

Pembebanan tarif pelayanan publik kepada konsumen dapat dibenarkan karena:

1. Adanya barang privat dan barang publik
2. Efisiensi ekonomi
3. Prinsip keuntungan

II. Adanya barang privat dan barang publik

Ada 3 jenis barang yang menjadi kebutuhan masyarakat, yaitu:

- a. Barang privat adalah barang-barang yang manfaatnya hanya dinikmati oleh yang membelinya. Contoh: makanan
- b. Barang Publik adalah barang-barang yang manfaat dapat dinikmati oleh seluruh masyarakat. Contoh: pertahanan nas, pengendalian penyakit, jasa polisi
- c. Barang campuran antara publik dan masyarakat = merit good adalah barang-barang yang dibutuhkan oleh semua orang tetapi tidak semua orang dapat mendapatkan barang/jasa tersebut. Contoh = pendidikan, pelayanan kesehatan, air bersih.

Penyedia pelayanan publik, ada beberapa hal yang perlu diperhatikan

- a. Identifikasi barang/jasa menjadi kebutuhan masyarakat
- b. Dapatkah penyedia pelayanan publik tersebut diserahkan kepada sektor swasta dan sektor ke

- c. Pelayanan publik apa saja yang tidak harus dilaksanakan oleh pemerintah namun dapat ditangani oleh swasta

III. Efisiensi Ekonomi

Pada saat setiap orang bebas untuk menentukan berapa banyak barang / jasa yang merupakan ingin konsumsi, mekanisme harga memiliki peran penting mengalokasikan sumber daya melalui :

1. Pendistribusian permintaan. Siapa yang mendapat manfaat paling banyak, maka akan bayar lebih banyak pula.
2. Pemberian insentif untuk menghindari pemborosan
3. Pemberian insentif pada suplier berkaitan dengan skala produksi
4. Penyedia sumber daya pada suplier untuk memperhatikan dan meningkatkan persediaan jasa

Tanpa adanya suatu mekanisme harga, permintaan dan penawaran tidak mungkin menuju titik keseimbangan sehingga alokasi sumber daya tidak efisien. Seperti: penyediaan air, obat-obatan dsb.

IV. Prinsip Keuntungan

Ketika pelayanan tidak di nikmati oleh semua orang, pembebanan langsung kepada mereka yang menerima jasa tersebut dianggap wajar bila didasarkan prinsip bahwa yang tidak menikmati manfaat tidak perlu membayar.

PERMASALAHAN *MARGINAL COST PRICING*

Permasalahan *marginal cost pricing* terjadi karena:

1. Sulit untuk memperhitungkan secara tepat *marginal cost* untuk jasa tertentu, dalam praktik, kadang biaya rata-rata digunakan sebagai pengganti. Walau ini menyimpang dari syarat ekonomis dan efisiensi.
2. Apakah harga seharusnya didasarkan pada biaya marginal jangka pendek atau biaya marginal jangka panjang.
3. *Marginal cost pricing* bukan berarti *full cost recovery historic capital cost* tidak mungkin dipulihkan demikian juga *full operating cost*.
Ketika sumber daya terbatas, kegagalan untuk menutup biaya menimbulkan adanya penghematan yang dikorbankan (*opportunity cost*) dalam pemakaian alternatif sumber daya tersebut.
4. Konsep kewajaran digunakan untuk menunjukkan:
 - a. Hanya mereka yang menerima manfaat untuk menunjukkan
 - b. Semua kons membayar sama tanpa memandang perbedaan biaya dalam menyediakan pelayanan tersebut
5. Eksternalitas konsumsi, seperti manfaat kesehatan umum dari air bersih untuk minum dan mandi secara signifikan merubah “efisiensi harga” yang ditentukan oleh marginal cost.
6. Pertimbangan ekuitas mensyaratkan yang kaya membayar lebih, paling tidak untuk jasa seperti air, di mana terdapat beberapa macam bentuk diskriminasi harga (seperti tarif progresif) yang mungkin digunakan.

KOMPLEKSITAS STRATEGI HARGA

Ada beberapa metode strategi harga yang dapat diterapkan untuk harga pelayanan, antara lain:

- a. *Two-part tariffs* adalah banyak kepentingan publik (seperti listrik) dipungut dengan *two-part tariffs* yaitu *fixed charge* untuk menutupi biaya *overhead* atau biaya infrastruktur dan variabel *charge* yang didasarkan atas besarnya konsumsi.
- b. *Peak-Load Tariffs*: pelayanan publik dipungut berdasarkan tarif tertinggi. Permasalahannya adalah beban tertinggi, membutuhkan tambahan kapasitas yang disediakan, tarif tertinggi, membutuhkan tambahan kapasitas, tarif tertinggi untuk periode puncak *higher marginal cost* (seperti telepon dan transportasi umum).
- c. Diskriminasi harga. Hal ini adalah salah satu cara untuk mengakomodasikan pertimbangan keadilan (*equity*) melalui kebijakan penetapan harga. Jika kelompok dengan pendapat berbeda dapat diasumsikan memiliki pola permintaan yang berbeda, pelayanan yang diberikan kepada kelompok yang berpendapat rendah dapat disubsidi silang dengan kelompok dengan pendapat tinggi.
- d. *Full cost recovery*. Harga pelayanan didasarkan pada biaya penuh atau total untuk menghasilkan pelayanan. Penetapan harga berdasarkan biaya penuh atas pelayanan publik perlu mempertimbangkan keadilan (*equity*) dan kemampuan publik untuk membayar.
- e. Harga di atas marginal cost beberapa kasus, sengaja ditetapkan harga di atas *marginal cost*, seperti tarif parkir mobil, adanya beberapa biaya perijinan/*license fee*.

TAKSIRAN BIAYA

Untuk menentukan harga pelayan publik ada beberapa hal yang perlu diperhatikan yaitu: Perlengkapan, Modal, Pasar, Inflasi, individu

PENGUKURAN KINERJA SEKTOR PUBLIK

Ukuran kinerja di gunakan untuk menentukan kelayakan biaya pelayanan (*cost of service*) yang dibebankan kepada masyarakat pengguna jasa pelayanan publik.

Tujuan sistem pengukuran kinerja

- a. untuk mengkomunikasikan strategi secara lebih baik (*top down and bottom up*)
- b. untuk mengukur kinerja finansial dan non finansial secara berimbang sehingga dapat di telusur perkembangan pencapaian strategi
- c. untuk mengakomodasi penulisan kepentingan manajer level menengah dan bawah serta memotivasi untuk mencapai good congruence
- d. sebagai alat untuk mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individu dan kemampuan kolektif yang rasional.

Manfaat pengukuran kinerja:

- a. Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang di gunakan untuk menilai kinerja manajer
- b. Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan
- c. Untuk memonitor dan mengevaluasi pencapaian kinerja dan membandingkan dengan target kinerja serta melaksanakan tindakan korektif untuk memperbaiki kinerja

Ada dua informasi yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja

1. Informasi *finansial*

Dengan menganalisis varians antara kinerja aktual dan yang dianggarkan berfokus pada:

- a. varians pendapatan
- b. varians pengeluaran
- c. varians belanja rutin
- d. varians belanja investasi/individu

2. Informasi nonfinansial

Tehnik yang di gunakan adalah *banced scorecard*

Balance Scorecard melibatkan empat aspek, yaitu :

- a. Perspektif finansial (*finansial perspective*)
- b. Perspektif kepuasan pelanggan (*customer perspective*)
- c. Perspektif efisiensi proses internal (*internal process efisiensi perspective*)
- d. Perspektif pembayaran dan pertumbuhan (*learning*)

Jenis informasi nonfinansial dinyatakan dalam bentuk variabel kunci

Contoh

DLLAJ

Pekerja umum

Rumah sakit dan hotel

Klinik kesehatan

Variabel kunci

Jumlah alat angkut umum

Paid seats/capacity seats

panjang yang dibangun/diperbaiki

Panjang yang dicapai/dibersihkan

tingkat hunian kamar/kamar yang dipakai

Jumlah total kamar yang tersedia

jumlah pelanggan (masyarakat) yang diyakini perhari

Peranan indikator kinerja dalam pengukuran kinerja

Ada 2 bentuk indikator kinerja:

1. Faktor keberhasilan utama adalah suatu area yang mengindikasikan kesuksesan kinerja unit kerja organisasi

2. Indikator kinerja kunci

- Sekumpulan indikator yang dapat dianggap sebagai ukuran kinerja kunci baik yang bersifat finansial maupun nonfinansial untuk melaksanakan operasi dan kinerja unit bisnis.

- Untuk menentukan indikator kinerja perlu mempertimbangkan komponen berikut:

- a. biaya pelayanan (*cost of service*)
- b. penggunaan (*utilization*)
- c. kualitas dan standar pelayanan (*quality and standards*)
- d. cakupan pelayanan (*coverage*)
- e. kepuasan (*satisfacion*)

Mekanisme untuk menentukan indikator kinerja hal-hal sebagai berikut:

1. Sistem perencanaan dan pengendalian

Meliputi proses, prosedur dan struktur yang memberi jaminan bahwa tujuan organisasi telah di jelaskan dan di komunikasikan keseluruhan bagian organisasi dengan menggunakan rantai komando yang jelas yang di dasarkan pada spesifikasi tugas pokok dan fungsi, kewenangan serta tanggung jawab.

2. Spesifikasi teknis dan standarisasi
Penggunaan teknis tertentu sebagai dasar penilaian
3. Kompetensi teknis dan profesionalisme
Dalam melaksanakan penilaian kinerja perlu personel yang memiliki kompetensi teknis dan profesional dalam bekerja
4. Mekanisme ekonomi dan mekanisme pasar
Mekanisme ekonomi terkait dengan pemberian penghargaan dan hukuman bersifat finansial.
Mekanisme pasar adalah sumber daya yang menjamin terpenuhinya *value for money*. Ukuran kinerja digunakan sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman
5. Mekanisme sumber daya manusia
Pemerintah perlu menggunakan beberapa mekanisme untuk memotivasi stafnya untuk memperbaiki kinerja personel dan organisasi.
Peran indikator kinerja bagi pemerintah antar lain :
 - a. untuk membantu memperjelas tujuan organisasi
 - b. untuk mengevaluasi target akhir (*final outcome*) yang dihasilkan
 - c. sebagai masukan untuk menentukan skema insentif manajerial
 - d. untuk menunjukkan standard kinerja
 - e. untuk menunjukkan efektifitas
 - f. untuk membantu menentukan aktivitas yang memiliki efektifitas biaya yang paling baik untuk mencapai target sasaran
 - g. untuk menunjukkan wilayah, bagian/proses yang masih potensial untuk dilaksanakan penghematan biaya
 - h. memungkinkan bagi pemakai jasa layanan pemerintah untuk melaksanakan pilihan.

Masalah teknis yang dihadapi dalam pengukuran *value for money* adalah bagaimana membandingkan *input* dengan *output* untuk menghasilkan ukuran efisiensi yang memuaskan jika *output* yang dihasilkan tidak dapat dinilai dengan harga pasar

Solusinya adalah harga biaya unit (*unit cost statistic*)

Unit cost statistic tersebut misalnya:

Untuk tiap pelayanan

1. biaya pelayanan per 1000 penduduk
2. tenaga kerja per 1000 penduduk

Pendidikan

1. Rasio guru/murid atau dosen/mahasiswa
2. Biaya persiswa
3. Subsidi persiswa/mahasiswa per semester/tahun

Langkah-langkah pengukuran *Value For Money*:

1. Pengukuran ekonomi merupakan pengukuran relatif sehubungan dengan pengukuran ekonomi adalah:
 - a. apakah biaya organisasi lebih besar dari yang dianggap?
 - b. Apakah biaya organisasi lebih besar daripada biaya organisasi lain yang sejenis yang dapat dibandingkan?
 - c. Apakah organisasi telah menggunakan sumber daya finansial secara optimal?
2. Efisiensi = $\frac{\text{output}}{\text{Input}}$
3. Menurunkan input pada tingkat output yang sama
4. Menurunkan *input* dari proporsi yang lebih besar daripada proporsi penurunan *output*

Pengukuran *outcome* adalah dampak suatu program/kegiatan terhadap masyarakat
Ada dua peran dari *outcome*, yaitu:

1. peran restrospektif yaitu kinerja masa lalu
2. peran prospektif yaitu kinerja di masa yang akan datang.

Akuntansi sektor publik jika dikaitkan dengan bangunan dari suatu ilmu (*body of knowledge*) dikatakan memiliki teori yang mapan apabila terpenuhi beberapa persyaratan. Bangunan ilmu terdiri dari:

- a. konsep dasar yaitu landasan ilmu tersebut (*philosophical foundation*)
- b. postulat, teori, konsep, prinsip, standar dan praktik aplikasi akuntansi sektor publik merupakan salah satu cabang dari ilmu akuntansi untuk menghasilkan laporan keuangan.

BAB X

TEKNIK AKUNTANSI KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

Sistem akuntansi dirancang dan disahkan secara baik untuk menjamin dilaksanakan prinsip *stewardship and accountability* dengan baik pula.

TEORI AKUNTANSI KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

Teori akuntansi memiliki kaitan yang erat dengan akuntansi keuangan terutama pelaporan keuangan kepada pihak eksternal

Teori harus memiliki tiga karakteristik dasar:

1. kemampuan untuk menerangkan/menjelaskan fenomena yang ada (*the ability to explain*)
2. kemampuan untuk memprediksi (*the ability to predict*)
3. kemampuan mengendalikan fenomena (*the ability to control given phenomena*)

Tujuan mempelajari TA (Teori Akuntansi):

1. untuk memahami praktik yang saat ini ada
2. mempelajari kelemahan dan kekurangan dari praktik akuntansi yang saat ini dilaksanakan.
3. memperbaiki praktik akuntansi di masa datang

Suatu disiplin ilmu dapat dikelompokkan dari lima kelompok:

1. Ilmu murni (*abstrak/abstract sciences*)
Matematika, ilmu logika dan metafisika
2. Ilmu deskriptif (*general descriptive sciences*)
Mendasarkan pada pengetahuannya melalui observasi dan pendiskripsian suatu fenomena aktual (ilmu kimia, biologi dan sosiologi)
3. Ilmu derivatif (*special derivatife sciences*)
Ilmu turunan dari ilmu lain = botani, zoologi, menerologi dan etnologi
4. Ilmu sinopsis (*synoptic sciences*) adalah turunan dari *devivative special science* yang merupakan gabungan dari beberapa disiplin ilmu.
Contoh: auditing, geologi dan geografi
5. Ilmu terapan (*applical sciences*) adalah disiplin ilmu yang terpisah dari disiplin ilmu lain, namun bisa juga kombinasi dari berbagai prinsip yang diambil dari disiplin ilmu lain yang disesuaikan dengan kebutuhan praktis ilmu tersebut.

Contoh: ilmu akuntansi

BAB XI

SISTEM PEMBUKUAN KEUANGAN NEGARA

Sistem pembukuan keuangan negara dapat diuraikan sebagai berikut:

I. BUKU KAS UMUM (BKU)

Digunakan untuk mencatat semua penerimaan dan pengeluaran

Buku kas umum adalah uang tunai (termasuk kertas-kertas berharga) dan uang yang ada di bank)

Di samping BKU, dibuat pula Buku Kepala (BKP) perjenis kegiatan. Pencatatan kegiatan ke dalam BKP dilaksanakan setelah dibukukan/dicatat ke dalam BKU.

BKP (Buku Kepala) dibuat untuk:

Mengetahui realisasi keuangan dari masing-masing kegiatan dan berfungsi sebagai alat kontrol terhadap BKU dan Saldo total dalam BKP harus sama jumlahnya dengan saldo BKU pada saat yang sama

BKUT (Buku Kas Umum Tabelaris) = sebagai pengganti dari buku kepala (BKP) dan BKU. BKUT digunakan bila jumlah kegiatan permata anggaran tidak banyak sehingga BKP yang ada dapat dirangkum ke dalam BKUT
Keuntungan menggunakan BKUT adalah sebagai berikut:

- a. Semua penerimaan/pengeluaran dan saldo dana perkegiatan dapat dilihat sekaligus dalam BKUT
 - b. Tidak memerlukan buku-buku kepala sehingga lebih praktis dan efisien.
- Kerugian menggunakan BKUT adalah:
- a. sulit untuk mendapatkan BKUT yang jumlah kolom-kolomnya sesuai dengan jumlah yang di kehendaki
 - b. banyak meminta perhatian yang lebih teliti agar tidak terjadi kesalahan pembukuan ke dalam kolom-kolom yang bersangkutan

Untuk menjaga keamanan dan keabsahan catatan yang ada di dalam BKU, maka sesuai dengan SK Menteri keuangan, harus diperhatikan hal-hal sebagai berikut:

- a. Pada halaman pertama BKU oleh pemegang kas harus di catat jumlah halamannya yang kemudian di beri tanggal dan di tandatangani. Tiap halaman diberi nomor urut dan diparaf. Halaman terakhir digunakan untuk catatan penerimaan kas
- b. Dalam BKU, tidak diperbolehkan adanya:
 - Ruangan-ruangan/baris-baris yang kosong/tidak terisi
 - Tanda-tanda bekas hapusan/tindasan tulisan. Apabila terjadi kesalahan pencatatan, maka catatan yang salah tersebut di beri dua garis lurus linier di atasnya, sehingga tulisan/catatan yang salah masih dapat terbaca kemudian diparaf
- c. Sedikitnya sekali dalam sebulan, BKU ditotal dan ditutup serta kasnya di hitung.

II. PENGGUNAAN BUKU KAS UMUM

- a. penerimaan dibukukan di sebelah kiri (sisi debit), sedang pengeluaran di sebelah kanan (sisi kredit)

- b. rekening pertama (pos pertama) pada BKU sebelah debit adalah saldo lebih karena penutupan buku periode sebelumnya sedang pos pertama sebelah kreditnya adalah saldo kurang karena penutupan buku periode sebelumnya. Saldo lebih adalah kelebihan jumlah debit setelah dikurangi dengan jumlah kredit pada saat BKU di tutup pada akhir periode tertentu. Saldo kurang adalah kelebihan jumlah kredit dikurangi dengan jumlah debit pada saat BKU ditutup pada periode tertentu.
- c. Apabila BKU baru pertama kali digunakan (dibuku) maka rekening pertama (pos pertama) pada sisi debit adalah transaksi penerimaan yang pertama, sedangkan pos pertama pada sisi kredit adalah transaksi pengeluaran yang pertama dilakukan.
- d. Pada saat penutupan, jumlah pos-pos sebelah debit harus sama dengan jumlah pos-pos sebelah kredit. Agar jumlah saat penutupan sama/berimbang, maka saldo lebih/saldo kurang yang merupakan perbedaan antara sisi debit dan sisi kredit terlebih dahulu harus di catat pada sisi debit atau sisi kredit sebelum buku ditutup.
- e. Apabila pembukuana ke dalam BKU dilaksanakan dengan benar dan lengkap serta tepat pada waktunya, maka pada saat penutupan BKU tidak mungkin terjadi saldo kurang, kecuali bila di gunakan BKU untuk beberapa maka anggaran tertentu, tetapi saldo secara keseluruhan dalam BKU tabelaris harus merupakan saldo lebih. Saldo kurang hanya dapat terjadi pada penutupan buku-buku kepada yang di sebabkan adanya pergeseran-pergeseran penggunaan dana.

III. BUKU BANK/BUKU GIRO POS

Di dalam keputusan Presiden no 14 A tahun 1980, terdapat ketentuan-ketentuan:

- a. Pasal 16 ayat (3b)
Pembayaran sebagai beban sementara dapat dilakukan untuk pembelian barang/jasa yang nilainya Rp 5.000.000,-/kurang untuk tiap jenis barang/tiap tekanan.
- b. Pasal 17 ayat (3)
Pengajuan surat permintaan pembayaran rutin (SPPR)/surat perintah pembayaran pembangunan (SPPP), yang digunakan untuk pembayaran beban sementara diatur sebagai berikut:
 1. Untuk keperluan setinggi-tingginya satu bulan
 2. Untuk keperluan setinggi-tingginya tiga bulan apabila jumlah seluruhnya tidak lebih dari Rp 5.000.000,-

IV. HUBUNGAN ANTARA BUKU KAS UMUM DAN BUKU BANK

Saldo uang menurut Buku Bank harus sama dengan saldo menurut BKU. Tiap mutasi uang di bank harus di catat ke dalam BB dan setiap kali harus cocok dengan rekening koran bank. Jadi Buku Bank berfungsi sebagai alat pengawas (kontrol) terhadap BKU dalam hal transaksi keuangan yang berhubungan dengan bank.

Hubungan pembukuan antara BKU dan BB, pada pokoknya akan mengakibatkan 2 hal berikut, yaitu:

- a. Penerimaan/pengeluaran pada bank yang dapat mengubah keadaan saldo uang yang ada. Penerimaan bank jenis ini adalah semua penerimaan pada bank selain setoran dari kas kebank, dan pengeluaran bank jenis ini adalah semua pengeluaran bank selain penyetoran uang dari bank ke kas.
- b. Penerimaan/pengeluaran bank yang tidak mengubah keadaan saldo uang secara keseluruhan. Hal ini terjadi karena adanya penyetoran dari kas ke bank/sebaliknya. Misal uang di kas terlalu banyak sehingga sebagian harus di setor ke bank atau uang di kas terlalu sedikit sehingga perlu di isi dari bank.

Tata cara pembukuan untuk mencatat transaksi antara kas dan bank ada 2 cara:

- a. Pembukuan Langsung
 1. Untuk jenis transaksi penerimaan/pengeluaran pada bank yang dapat mengubah keadaan saldo uang yang ada, pembukuannya langsung di debit atau di kredit, pada BKU, pada BB dan buku-buku kepala.
 2. Untuk jenis transaksi penerimaan/pengeluaran bank yang tidak mengubah keadaan saldo uang secara keseluruhan, pembukuannya dilakukan sebagai berikut:
 - Apabila terjadi penyetoran uang tunai dari kas ke bank maka BB di debit sebagai penerimaan dan BKU di kredit sebagai penyetoran kas.
 - Apabila terjadi pengambilan uang dari bank untuk mengisi kas, maka pembukuannya adalah kebalikan dari penyetoran ke bank

- b. Pembukuan Tidak Langsung

Pada pembukuan jenis ini, penerimaan / pengeluaran bank tidak langsung dilakukan pembukuan dalam BKU.

Untuk jenis transaksi penerimaan bank yang dapat mengubah saldo uang, langkah-langkah pembukuannya sebagai berikut:

- Pertama-tama dianggap sebagai penerimaan kas. Pencatatannya adalah BKU dan buku kepala masing-masing maka anggaran di debit.
- Kemudian dari kas tersebut disetor ke bank. Pencatatan BB di debit, BKU di kredit dengan PU – Bank. Oleh karena saldo bank merupakan bagian dari saldo BKU, maka penerimaan bank akan dicatat pula dalam BKU dengan mendebit PU – Bank.

Untuk jenis transaksi pengeluaran bank yang dapat mengurangi saldo uang. Langkah-langkah pembukuan:

- Pertama-tama dianggap sebagai pengambilan uang dari bank untuk kas. BB di kredit dan BKU di debit dengan PU – Bank sebagai penerimaan kas.
- Kemudian kas yang diterima dari bank, dikeluarkan sebagai pembayaran. Pencatatannya adalah BKU dan buku-buku kepala di kredit sesuai dengan maka anggarannya masing-masing.

Untuk jenis transaksi penerimaan/pengeluaran bank yang tidak mengubah keadaan uang secara keseluruhan, maka cara pembukuannya adalah

- Untuk menyetorkan uang kas ke bank langkah-langkah pembukuannya sama dengan dalam pembukuan secara langsung.
- Untuk pengambilan uang dari bank ke kas, cara pembukuannya sama dengan cara pembukuan langsung

V. PEMBUKUAN UANG MUKA

Uang muka/persekot adalah pembayaran sejumlah uang terlebih dahulu/dipertanggungjawabkan kemudian. Contoh dari uang muka yang boleh diberikan adalah :

- a. Uang muka gaji yang diberikan kepada karyawan baru yang belum mendapat surat keputusan pengangkatan, sehingga kantor perbendaharaan negara belum dapat membayar gajinya.
- b. Uang muka perjalanan dinas
- c. Uang muka yang di berikan kepada pemborong/supplier
- d. Uang muka untuk keperluan rumah tangga instansi.

Prosedur pembukuan uang muka:

- a. Apabila terjadi pemberian uang muka, Buku Kas Umum dan Buku Uang Muka masing-masing dikredit, BKU di kredit sebagai pengeluaran
- b. Apabila uang muka tersebut dikembalikan, BKU di debit sebagai penerimaan kembali uang muka, demikian pula BUM di debit
- c. Apabila uang muka tersebut dipertanggungjawabkan dengan cara mengirim/dilampiri dengan bukti-bukti pengeluaran, pembukuannya melalui 2 tahap yaitu:
 1. Pertama, uang muka yang dipertanggungjawabkan tersebut sebagai uang muka yang dikembalikan sehingga BKU dan BUM didebit.
 2. Kedua, pengeluaran-pengeluaran yang telah dilampiri dengan bukti-buktinya tersebut, dikredit dalam BKU sebagai pengeluaran pasti.
- d. Apabila uang muka tersebut tidak seluruhnya dipertanggungjawabkan sebagai pengeluaran pasti, pembukuannya adalah :
 1. Pertama, uang muka tersebut dianggap dikembalikan semuanya sehingga BKU dan BUM di debit sebesar jumlah semula.
 2. Kedua, BKU dikredit sebesar uang muka yang dipertanggungjawabkan sebagai pengeluaran pasti
 3. Ketiga, sisa uang muka yang dipertanggungjawabkan dianggap sebagai pemberian uang muka yang baru, sehingga BKU dan BUM dikredit sebesar uang muka yang belum dipertanggungjawabkan.
- e. Apabila pada akhir periode pembukuan terdapat uang muka yang belum dikembalikan/dipertanggungjawabkan maka pada BUM kan terdapat rekening-rekening "sisa kurang".

BAB XII

PRINSIP-PRINSIP AKUNTANSI PEMERINTAHAN

A. KETAATAN TERHADAP KETENTUAN HUKUM

Bila terjadi perbedaan prinsip akuntansi yang di gunakan dengan apa yang diatur pemerintah, maka yang dipakai adalah aturan pemerintah.

Hal ini diatur di dalam dan prinsip pertama NCGA (*National Committee on Governmental Accounting*) yaitu:

Prinsip I. Ketentuan Hukum dan Pelaporan Keuangan

Sistem akuntansi suatu lembaga pemerintah harus :

- a. Menunjukkan bahwa semua ketentuan hukum dan perundang – undangan telah di penuhi.
 - b. Menentukan secara wajar dan dengan pengungkapan yang selengkapny atas posisi keuangan dan hasil operasi dana.
- II. Pertentangan antara prinsip akuntansi dengan akuntansi yang di gunakan dengan ketentuan hukum, maka yang di pakai adalah apa yang diatur dalam ketentuan hukum.

B. PERENCANAAN DAN PENGAWASAN BUDGETER

Diatur dalam prinsip 3 yaitu:

Prinsip III Anggaran dan Pembukuan Anggaran

Anggaran tahunan harus disusun oleh setiap unit pemerintah, apakah diatur oleh ketentuan hukum atau tidak dan sistem akuntansi yang dipakai harus memungkinkan pengawasan anggaran atas pendapatan dan pengeluaran pemerintah

C. DANA DAN KELOMPOK REKENING

Masalah dana dan kelompok rekening diatur dalam empat prinsip yang membahas mengenai:

- a. Perlunya akuntansi dana dan definisi istilah dana
- b. Jenis-jenis dana
- c. Perlunya pembatasan jumlah kesatuan dana yang digunakan untuk menghindari kerumitan
- d. Perlunya pertanggungjawaban aktiva tetap dan utang jangka panjang yang tidak dibukukan didalam kesatuan dana

Adapun keempat prinsip tersebut adalah merupakan prinsip keempat, lima, enam dan tujuh berikut ini:

Prinsip IV Akuntansi Dana

Sistem akuntansi pemerintah harus dirancang atas dasar dana. Dana adalah kesatuan fiskal dan akuntansi yang berdiri sendiri dengan satu perangkat rekening yang *self balancing*/saling berimbang untuk membukukan kas dan sumber lain bersama-sama dengan utang, kewajiban-kewajiban, cadangan dan hak milik yang disisihkan dengan maksud untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan tertentu sesuai dengan peraturan, restiksi dan imitasi.

Prinsip V Jenis dana

- a. Dana Umum (*general fund*): adalah dana yang dipakai untuk membukukan transaksi-transaksi keuangan yang tidak dapat ditampung dalam dana khusus.
- b. Dana pendapatan khusus (*special revenue fund*) adalah dana yang dipakai untuk membukukan penerimaan khusus dari sumber tertentu untuk membiayai aktivitas tertentu yang ditetapkan dengan undang-undang
- c. Dana pelunasan utang jangka panjang (*debt service fund*) adalah dana yang dibentuk untuk membukukan pembayaran bunga dan pokok pinjaman jangka panjang
- d. Dana proyek (*capital project fund*) adalah dana yang dibentuk untuk membukukan penerimaan dan pengeluaran uang yang dipergunakan untuk memperoleh fasilitas-fasilitas modal diluar yang telah dibiayai dan disediakan oleh dana pungutan khusus dan dana usaha/sumber lain yang akan digunakan untuk membiayai proyek pembangunan fasilitas modal, antara lain:
 - Pembangunan stadion olahraga
 - Pembangunan gedung kantor pemerintah
 - Pembangunan jalan dan jembatan
- e. Dana Usaha (*Enterprise fund*) adalah dana yang di bentuk untuk membukukan pembayaran-pembayaran dalam rangka memberikan pelayanan umum kepada masyarakat yang sumber pembiayaannya di pungut dari masyarakat itu juga.
- f. Dana perwalian (*trust and agency fund*) Adalah dana yang dibentuk untuk membukukan kekayaan yang dikuasakan kepada pemerintah, yang bertindak sebagai wali (*agency*) perseorangan organisasi swasta dan unit pemerintah lain.
- g. Dana jasa intern pemerintah (*intra governmental service fund*) Adalah dana yang dibentuk untuk membukukan pembiayaan-pembiayaan kegiatan tertentu/untuk memberi pelayanan jasa kepada unit pemerintah yang dilaksanakan oleh unit pemerintah lain.
- h. Dana pungutan khusus (*spesial assesment fund*) Adalah dana yang dibentuk untuk membukukan pungutan-pungutan yang dikarenakan kepada masyarakat untuk membiayai perbaikan khusus.

D. ISTILAH DANA

Setiap unit pemerintah, harus memiliki dana-dana di atas dan banyaknya dana yang harus dibentuk disesuaikan dengan ketentuan hukum dan kebutuhan.

E. REKENING-REKENING DANA (*FUNDS ACCOUNT*)

Prinsip VII Seperangkat rekening yang saling berimbang (*self balancing*) harus dibentuk untuk setiap jenis dana.

Diperlukan adanya perbedaan yang jelas antara rekening-rekening yang berhubungan dengan aktiva lancar dan utang lancar dan rekening-rekening yang berhubungan dengan aktiva tetap dan utang jangka panjang. Kecuali, untuk jenis dana jasa

intern pemerintah dana usaha dan dana perwalian, maka aktiva tetap tidak boleh dicatat dalam dana yang berhubungan dengan aktiva lancar, tetapi dicatat dalam rekening yang terpisah yang saling berimbang yang disebut kelompok rekening aktiva tetap umum.

F. AKTIVA TETAP DAN DEPRESIASI

Prinsip 8 mengatur tentang penggunaan konsep harga perolehan (*cost*) untuk penilaian aktiva tetap suatu unit pemerintah.

Prinsip VIII Penilaian Aktiva Tetap

Aktiva Tetap harus dicatat atas dasar harga perolehan (*cost*) atau harga taksirannya jika harga perolehan yang sebenarnya tidak tersedia.

Prinsip IX Depresiasi

Depresiasi aktiva tetap umum tidak dicatat didalam buku besar, artinya tidak dapat mempengaruhi debit / kredit, oleh karena penggunaan cash basis. Pembelian aktiva tetap dipandang sebagai pembelian jasa (kapasitas). Jadi depresiasi dihitung hanya untuk tujuan penentuan unit cost dan hanya dicatat dalam memo dan tidak tampak pada rekening dana.

G. DASAR AKUNTANSI

Prinsip X *Modified accrual basis* artinya semua pengeluaran kecuali *accrued interest on general longterm debt* diakui pada saat kewajiban itu timbul dan penghasilan/pendapatan diakui pada saat diterima fisik uangnya.

H. TERMINOLOGI DAN KLASIFIKASI REKENING

Prinsip XI Klasifikasi Rekening

Penerimaan pemerintah harus dikelompokkan atas dasar dana dan sumbernya, sedang pengeluaran harus di kelompokkan atas dasar dana, fungsi unit organisasi, kegiatan dan objek pengeluaran sesuai dengan standart pengelompokkan yang telah ditetapkan

Prinsip XII Terminologi dan Klasifikasi Umum

Terminologi dan klasifikasi umum yang dipakai harus digunakan secara konsisten untuk budget, rekening – rekening dan laporan keuangan.

BAB XII
PERSAMAAN AKUNTANSI UNTUK DANA BELANJA
DAN DANA BUKAN BELANJA

1. Dana Bukan Belanja

Merupakan dana yang digunakan untuk membukukan kegiatan-kegiatan yang sifatnya mandiri (*self supporting activities*) yaitu kegiatan yang mirip dengan perusahaan komersil, misalnya: dana usaha, dana jasa intern pemerintah.

Persamaan akuntansi

$$\text{AKTIVA} = \text{UTANG} + \text{MODAL} \text{ atau}$$

$$\text{AKTIVA} - \text{UTANG} = \text{MODAL}$$

Disimpulkan:

- a. Semua aktiva dan utang baik yang lancar maupun yang tidak lancar yang berhubungan dengan kegiatan dan bukan belanja dimasukkan dalam pembukuan.
- b. Pengakuan penghasilan dan biaya menggunakan dasar accrual (dasar himpun) sehingga di akui adanya piutang, utang, depresiasi dan amortisasi.
- c. Digunakannya istilah biaya bukan pengeluaran (*expenditure*).
- d. Diakuinya laba/rugi penjualan aktiva tetap.
- e. Seperti halnya perusahaan komersial, maka fokus utamanya adalah pemantauan laba/rugi bersih.
- f. Dipesahkannya modal disetor, dengan laba ditahan.
- g. Laporan yang dihasilkan sama seperti perusahaan komersial yaitu: neraca, laporan laba rugi dan laporan laba yang ditahan.

2. Dana belanja (*Expendable fund*)

Dana yang digunakan untuk membukukan aktiva utang dan saldo dana unit pemerintahan dan organisasi nonprofit yang tidak dibukukan dan dana bukan belanja.

Persamaan akuntansi

$$\text{AKTIVA} = \text{UTANG} + \text{SALDO DANA}$$

$$\text{AKTIVA} - \text{UTANG} + \text{SALDO DANA}$$

Beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam dana belanja:

- a. Saldo awal aktiva maupun utang yang di catat dalam dana belanja hanya yang lancar saja sedang aktiva tetap dan utang jangka panjang akan dicaytaat di dalam buku tersendiri yaitu di dalam nonfund account group. Aktiva tetap dicatat di *General Fived Asset Groups of Account* (GFAGA) sedang utang jangka panjang dicatat di *General Long Term Debt Groups of Account* (GLTDGA). Begitu juga dengan laba ditahan tidak diakui.
- b. Jasa pencatatan yang digunakan adalah dasar *accrual* yang dimodifikasikan (*modified accrual basis*) artinya semua pengeluaran kecuali *accrued interest* (bunga berjalan) atas utang jangka panjang diakui pada kewajiban itu timbul dan penghasilan/pendapatan diakui pada saat diterima fisik uangnya, kecuali untuk barang/pendapatan yang sudah tersedia yang harus di-*accrued* (misal pajak).

- c. Digunakannya istilah pengeluaran (*expenditure*) bukan biaya (*expense*) karena biaya operasi, pengeluaran modal dan pelunasan utang, semuanya mengurangi saldo dana belanjanya.
- d. Laba/rugi penjualan aktiva tetap. Pembebasan utang jangka panjang tidak boleh diakui, karena aktiva tetap dan utang jangka panjang dicatat di *General Fixed Assot Groups of Account* dan *General Long TERM Debt Groups of Account*, tetapi hasil penjualan mesin merupakan penerimaan sehingga menambah saldo dana.
- e. Tidak ada perbedaan antara modal yang disetor dengan laba yang ditahan, karena tidak ada penentuan laba bersih.
- f. Pembelian aktiva tetap dan pelunasan utang jangka panjang dicatat di *nonfund account group* sedang pembayarannya akan dicatat sebagai pengeluaran karena mengurangi saldo dana belanja.
- g. Laporan yang dihasilkan berbeda dibandingkan dengan perusahaan komersial.

Laporan terdiri dari neraca dan laporan perubahan saldo dana.

3. Kelompok Rekening Bukan Dana

Transaksi-transaksi yang dipertanggungjawabkan sebagai aktiva tetap umum dan utang jangka panjang yang tidak dicatat di dalam dana belanja maupun dana bukan belanja, akan dibukukan dengan prosedur "*list and offset*". Aktiva tetap umum akan dicatat sebesar harga perolehannya dengan mendebit rekening aktiva tetap umum dan rekening lawan investasi dalam aktiva tetap umum.

Jurnal ini akan dibalik pada saat aktiva tetap tersebut dijual. Begitu juga dengan kelompok utang jangka panjang, pada saat terjadinya utang akan dicatat dengan mengkredit rekening utang jangka panjang umum dan mendebit rekening jumlah yang disediakan untuk pelunasan utang jangka panjang (*amount to be provided for debt retirement*).

Langkah berikutnya adalah menyisihkan sebagian dari jumlah yang disediakan untuk pelunasan utang jangka panjang menjadi jumlah yang untuk pelunasan utang jangka panjang dimasa datang. Pada saat utang jangka panjang dilunasi, maka rekening jumlah yang disediakan untuk pelunasan utang jangka panjang dan rekening jumlah yang tersedia untuk pelunasan utang jangka panjang akan berkurang sebesar pelunasan utang jangka panjang.

BAB XIII

AKUNTANSI DANA UMUM DAN DANA PENDAPATAN KHUSUS

Dana pendapatan khusus digunakan untuk membukukan sumber dana yang dialokasikan menurut undang-undang atau perjanjian kontrak untuk tujuan khusus Dana Umum digunakan untuk membukukan semua penerimaan yang tidak dialokasikan untuk tujuan khusus.

Prinsip akuntansi untuk dana umum dan dana dana pendapatan khusus pada dasarnya adalah konsep aliran dana (*funds flow coccept*)

1. Siklus Akuntansi Dana Umum

Kegiatan dana umum suatu unit pemerintahan dimulai pada saat disetujuinya anggaran (*budget*). Rekening appropriasi (*budget* pengeluaran) dan rekening taksiran pendapatan sebagai dasar jurnal pertama untuk setiap awal tahun.

a.	<i>Estimated revenue</i>	Rp 431.000,-
	<i>Appropriation</i>	Rp 426.000,-
	<i>Fund balance</i>	Rp 5.000,-

Rekening buku besar didukung oleh rekening buku besar pembantu yang berisi rincian dari pendapatan dan *appropriation*. Rekening buku besar pembantu sebagai dasar pengawasan budgetair kegiatan unit pemerintah.

Pajak adalah merupakan penghasilan yang paling penting bagi dana umum suatu unit pemerintah. Pajak harus diakui pada saat ditetapkan oleh legislatif. Tanggal penetapan pajak merupakan saat diakuiinya piutang pajak dengan jurnal:

b.	<i>Taxes Receivable – Current</i>	Rp 300.000,-
	<i>Estimated uncollectable current taxes</i>	Rp 300.000,-
	<i>Revenues</i>	Rp 297.000,-

Taksiran pajak tak tertagih merupakan taksiran pajak yang diharapkan tidak akan dapat ditagih. Bila sudah diketahui dengan pasti jumlah pajak yang tidak akan dapat ditagih maka rekening *estimated uncollectible tax* di debit dan kreditnya *taxes receivable – current* (piutang pajak tahun berjalan).

Oleh karena pajak ini dijamin oleh kekayaan wajib pajak, maka tidak ada kerugian yang timbul bagi pemerintah sampai pemerintahan menyita dan menjual kekayaan wajib pajak.

Penghasilan lain yang diakui dan bukan dari pajak akan dijurnal misal penghasilan dari jasa yang dijual.

c.	<i>Account receivable</i>	Rp 36.000,-
	<i>Estimated uncollectible account receivable</i>	Rp 1.000,-
	<i>Revenues</i>	Rp 35.000,-

Untuk penghasilan lain yang tidak bisa di-*accrued* maka akan dijurnal *debit cash* dan kredit *revenues*.

Tujuan utama akuntansi pemerintahan adalah untuk mendorong administrasi dalam pengendalian pengeluaran termasuk di dalamnya pengendalian atas pengeluaran di atas yang sudah diappropriasi.

Biasanya dibuat cadangan/provisian untuk mencatat pengeluaran yang masih “di dalam proses” dengan menggunakan rekening *encumrances*

yang akan mengurangi *appropriation*. Pada saat pemerintahan memesan suatu barang, maka akan dicatat dengan jurnal debit *encumbrances* dan kredit *reserve for encumbrances*.

Perbandingan antara *appropriation* dengan pengeluaran dan *encumbrances* menunjukkan jumlah appropriasi yang masih tersedia untuk digunakan sebagai pengeluaran.

Misal: dalam tahun 19xx dibuat pesanan untuk bahan baku dan peralatan yang harganya ditaksir Rp 30.000,00 maka jurnal yang harus dibuat pada saat dibuat pesanan adalah sebagai berikut:

- | | | |
|----|--------------------------------------|-------------|
| d. | <i>Encumbrances</i> | Rp 30.000,- |
| | <i>Reserve for encumbrances</i> 19xx | Rp 30.000,- |
- Jika saat bahan baku dan peralatan serta faktur tagihannya diterima, ternyata harganya hanya Rp 29.900,00 maka akan dijurnal:
- | | | |
|----|--------------------------------------|-------------|
| e. | <i>Reserve for encumbrances</i> 19xx | Rp 30.000,- |
| | <i>Encumbrances</i> | Rp 30.000,- |
| f. | <i>Expenditure</i> | Rp 29.900,- |
| | <i>Voucher payable</i> | Rp 29.900,- |
- Misal: Gaji pada akhir periode pembayaran sebesar Rp 40.000,- maka jurnal yang harus dibuat pada saat gaji disetujui untuk dibayar adalah:
- | | | |
|----|------------------------|-------------|
| g. | <i>Expenditure</i> | Rp 40.000,- |
| | <i>Voucher payable</i> | Rp 40.000,- |
- Berikut ini adalah jurnal-jurnal tambahan sebagai ilustrasi dari operasi, dana umu suatu unit pemerintahan dalam tahun 19xx
- | | | |
|----|-----------------------------------|--------------|
| h. | <i>Cash</i> | Rp 245.000,- |
| | <i>Taxes receivable – current</i> | Rp 230.000,- |
| | <i>Account receivable</i> | Rp 15.000,- |
- (Untuk mencatat penerimaan dari piutang pajak tahun berjalan dan piutang lainnya)
- | | | |
|----|-----------------------------------|-------------|
| i. | <i>Taxes receivable deliquent</i> | Rp 70.000,- |
| | <i>Taxes receivable – current</i> | Rp 70.000,- |
- (Untuk memindahkan rekening piutang pajak tahun berjalan yang telah menunggak ke rekening piutang pajak yang menunggak)
- | | | |
|----|--|------------|
| j. | <i>Estimated uncollectible current taxes</i> | Rp 3.000,- |
| | <i>Estimated uncollectible deliquent taxes</i> | Rp 3.000,- |
- (Untuk memindahkan rekening taksiran cadangan kerugian piutang pajak tahun berjalan yang tak tertagih ke rekening taksiran cadangan kerugian piutang pajak menunggak)
- | | | |
|----|-----------------|--------------|
| k. | <i>Cash</i> | Rp 105.000,- |
| | <i>Revenues</i> | Rp 105.000 |
- (Untuk mencatat penerimaan dan penghasilan lain-lain yang tidak di-*accrued* lebih dulu)
- | | | |
|----|------------------------|-------------|
| l. | <i>Voucher payable</i> | Rp 40.000,- |
| | <i>Cash</i> | Rp 40.000,- |
- (Untuk mencatat pelunasan *voucher payable*)
- | | | |
|----|-----------------------------------|------------|
| m. | <i>Cash</i> | Rp 1.000,- |
| | <i>Taxes collected in advance</i> | Rp 1.000,- |

- (Untuk mencatat penerimaan dari pajak-pajak yang diterima di muka)
- n. *Encumbrances* Rp 20.000,-
Reserve for encumbrances 19xx Rp 20.000,-
 (Untuk mencatat pengurangan terhadap appropriasi sebesar taksiran pengeluaran dalam rangka order pembelian suatu bahan baku/peralatan)
- o. *Tax liens receivable* Rp 9.200,-
Taxes receivable – delinquent Rp 9.000,-
Interest and penalties receivable on taxes Rp 200,-
 (Untuk mencatat transaksi penyitaan kekayaan tertentu dari wajib pajak sekaligus pembebasan harga dan dendanya. Bagi pajak menunggak yang tidak dilunasi, maka pemerintah biasanya menyita kekayaan wajib pajak)
- p. *Tax liens receivable* Rp 100,-
Voucher payable Rp 100,-
 (Untuk mencatat biaya-biaya yang diperlukan dalam rangka melaksanakan pelelangan barang sitaan dari wajib pajak. Biaya itu biasanya berupa biaya iklan dalam rangka penjualan barang sitaan. Apabila hasil penjualan ulang lebih besar dari tagihan pajaknya, maka kelebihanannya akan dikembalikan kepada wajib pajak)
- q. *Estimated uncollectible delinquent taxes* Rp 2.000,-
Estimated uncollectible interest penalties receivable on taxes Rp 20,-
Estimated uncollectible tax lien Rp 2.020,-
 (Untuk mencatat pemindahan taksiran cadangan kerugian pajak penunggak tak tertagih, taksiran cadangan kerugian bunga dan denda pajak ke rekening taksiran cadangan kerugian piutang pajak sitaan tak tertagih)
- r. *Cash* Rp 3.000,-
Estimated uncollectible tax liens Rp 1.000,-
Tax liens receivable Rp 4.000,-
 (Untuk mencatat hasil penjualan barang sitaan sebesar Rp 3.000,- dan menghapuskan selisihnya yang tak tertagih)
- s. *Expenditures* Rp 30.000,-
Due to store fund Rp 30.000,-
 (Untuk mencatat *supplier* yang disediakan oleh dana jasa intern pemerintah)
- t. *Cash* Rp 50.200,-
Taxes receivable delinquent Rp 50.000,-
Revenues Rp 200,-
 (Untuk mencatat penerimaan dari tagihan pajak yang telah menunggak beserta dengan bunga, denda yang belum di-*accrued*)
- u. *Interest and penalties receivable on taxes* Rp 550,-
Estimated uncollectible interest and penalties Rp 50,-
Revenues Rp 500,-
 (Untuk mencatat bunga dan denda terhadap pajak menunggak yang masih beredar dan mencadangkan taksiran kerugiannya)
- v. *Expenditures* Rp 300.000,-
Voucher payable Rp 300.000,-

(Untuk mencatat pengeluaran tanpa melalui rekening *encumbrances*, misal pembayaran gaji dan upah)

- w. *Voucher payable* Rp 320.000,-
Cash Rp 320.000,-
 (Untuk mencatat pelunasan *voucher payable*)
- x. *Due to store fund* Rp 22.500,-
Cash Rp 22.500,-
 (Untuk mencatat sebagian pelunasan utang pada dana lain)
- y. *Cash* Rp 13.000,-
Account receivable Rp 13.000,-
 (Untuk mencatat penerimaan pelunasan piutang)

Berikut adalah neraca saldo dana setelah semua jurnal transaksi di atas dan jurnal transaksi yang tidak nampak dalam ilustrasi diposting ke buku besar masing-masing.

Unit Pemerintahan Dana Umum
 Neraca Saldo Sebelum Tutup Buku
 31 Desember 19xx

Keterangan	Debit (Rp)	Kredit (Rp)
<i>Cash</i>	34.700	
<i>Taxes receivable – deliquent</i>	11.000	
<i>Estimated uncollectible deliquent taxes</i>		1.000
<i>Interest and penalties receivable on taxes</i>	350	
<i>Estimated uncollectible interest dan penalties</i>		30
<i>Tax liens receivable</i>	5300	
<i>Estimated uncollectible taxliens</i>		1.020
<i>Account receivable</i>	8000	
<i>Estimated uncollectible account receivable</i>		1.000
<i>Voucher payable</i>		10.000
<i>Due to store fund</i>		7.500
<i>Taxes collected in advance</i>		1.000
<i>Reserve for encumbrances 19xx</i>		20.000
<i>Fund balance</i>		5.000
<i>Estimated revenues</i>	431.000	
<i>Revenues</i>		437.700
<i>Appropriation</i>		426.000
<i>Expenditure</i>	399.900	
<i>Encumbrances</i>	20.000	
	910.250	910.250

Pada akhir tahun fiskal, unit pemerintah akan membuat jurnal penutup untuk menutup rekening taksiran pendapatan, appropriasi, pendapatan dan pengeluaran.

- a. Menutup rekening pendapatan (*Revenues*)

Jurnal untuk menutup rekening pendapatan adalah sebagai berikut:

- Revenues* Rp 437.000,-
Estimated revenues Rp 431.000,-
Fund balance Rp 6.700,-

- b. Menutup rekening pengeluaran

Penutupan rekening pengeluaran berikut ini menggunakan anggapan bahwa undang-undang/peraturan menyatakan:

1. *Unencumbered appropriation* dinyatakan hangus pada akhir tahun
2. *Encumbered appropriation* tidak hangus
3. Dan jurnal penutup harus menampakkan rekening *reserve for* barang yang telah di-*encumbered* pada tahun itu/appropriasi tahun-tahun mendatang.

Contoh Neraca saldo untuk tutup buku:

<i>Appropriation</i>	Rp 426.000,-	
<i>Expenditures</i>	<u>Rp 399.900,-</u>	
<i>Unexpended balance</i>	Rp 26.100	Sisa anggaran pengeluaran sebelum dibelanjakan
<i>Encumbrances</i>	<u>Rp 20.000,-</u>	-
<i>Unencumbered balance</i>	Rp 6.100	

Sisa anggaran bila dikurangi dengan pengeluaran yang telah dicadangkan (*encumbrances*) merupakan sisa akhir anggaran pengeluaran yang belum dibelanjakan. Maka menurut anggapan di atas yang hangus adalah Rp. 6.100,00 sedangkan *encumbrances* Rp. 20.000,00 tidak hangus sampai akhir tahun barang yang dipesan belum juga diterima.

Jurnal untuk menutup rekening pengeluaran dengan anggapan 4 akan nampak sbb:

<i>Appropriation</i>	Rp. 426.000,00
<i>Expenditures</i>	Rp. 399.900,00
<i>Encumbrances</i>	Rp. 20.000,00
<i>Fund Balance</i>	Rp.6.100.000,00

Jurnal di atas menunjukkan:

1. Membandingkan antara *Appropriation* dengan pengeluaran *encumbrances*.
2. Menutup rekening-rekening tersebut.
3. Memindahkan rekening *reserve for encumbrances 19xx* dari rekening memorandum ke *Fund balance*.
4. Menyesuaikan rekening *Fund Balance* dengan selisih antara anggaran dengan realisasi pengeluaran.

BAB XIV ANGGARAN

Anggaran pemerintah adalah jenis rencana yang menggambarkan rangkaian tindakan atau kegiatan yang dinyatakan dalam bentuk angka-angka rupiah untuk suatu jangka waktu tertentu. Anggaran pemerintah merupakan pedoman bagi segala tindakan yang akan dilaksanakan dan di dalam anggaran disajikan rencana-rencana penerimaan dan pengeluaran dalam satuan rupiah yang di susun menurut klasifikasinya secara sistematis. Tujuan anggaran pemerintah maupun anggaran organisasi yaitu:

Merencanakan dan mengatur berapa rupiah yang akan dikeluarkan dalam satu periode tahun anggaran.

SISTEM PENYUSUNAN ANGGARAN ada 3 yaitu:

1. *Traditional budget system* (Sistem Anggaran Tradisional)
Yaitu suatu cara menyusun anggaran yang tidak didasarkan atas pemikiran dan analisa rangkaian kegiatan yang harus dilakukan untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan.
Sistem ini ditekankan pada pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran secara akuntansi yang meliputi pelaksanaan anggaran, pengawasan anggaran dan penyusunan pembukuannya.
2. *Performance budget system*
Sistem ini berorientasi kepada pendayagunaan dana yang tersedia untuk mencapai hasil yang optimal dari kegiatan yang dilaksanakan, tidak hanya berorientasi pada jumlah uang yang dikeluarkan tetapi sudah dipikirkan mengenai rencana kegiatan, apa yang akan dicapai, proyek yang akan dikerjakan, dan bagaimana pengalokasian, biaya yang akan digunakan secara efektif dan efisien.
Tolak ukur keberhasilan system anggaran ini adalah *performance* atau prestasi dari tujuan atau hasil anggaran itu dengan menggunakan dana secara efisien.
3. *Planning, Programming, Budgeting system* (PPBS)
Sistem ini menekankan pada penyusunan rencana dan program. Rencana disusun sesuai tujuan yaitu untuk kesejahteraan rakyat karena pemerintah bertanggung jawab dalam produksi dan distribusi barang dan jasa dan alokasi sumber ekonomi lain.

Tahap proses penyusunan PPBS yaitu:

1. Menentukan tujuan yang hendak dicapai.
2. Mengkaji pengalaman-pengalaman di masa lalu.
3. Melihat prospek perkembangan yang akan datang.
4. Menyusun rencana yang bersifat umum mengenai apa yang akan dilaksanakan.

Setelah 4 tahap di atas selesai, selanjutnya memasuki tahap selanjutnya yaitu:

1. Menyusun program pelaksanaan rencana yang telah ditetapkan.
2. Berdasarkan program pelaksanaan ditentukan berapa jumlah dana yang diperlukan untuk melaksanakan program-program tersebut.

Beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam PPBS yaitu:

1. Untuk menetapkan sistem ini dituntut kemampuan dalam menyusun rencana dan program secara terpadu.
2. Dibutuhkan informasi yang lengkap , baik informasi masa lalu maupun informasi masa yang akan datang yang relevan dengan kebutuhan penyusunan rencana dan program tersebut.
3. Pengawasan mulai dilaksanakan sebelum pelaksanaan sampai selesainya pelaksanaan rencana dan program.

KLASIFIKASI ANGGARAN

Klasifikasi anggaran ada 6 jenis yaitu:

1. Klasifikasi organik
2. Klasifikasi obyek
3. klasifikasi fungsional
4. Klasifikasi ekonomis
5. Klasifikasi performance
6. Klasifikasi program

Tujuan dari klasifikasi anggaran yaitu:

1. Untuk mempermudah penyusunan anggaran sehingga mempermudah perumusan sasaran pembangunan.
2. Untuk mempermudah pelaksanaan anggaran sehingga mampu meningkatkan efektivitas pencapaian sasaran pembangunan.
3. Untuk mempermudah pemeriksaan realisasi anggaran sehingga pengawasan anggaran dapat ditingkatkan.

KLASIFIKASI ORGANIK, terdiri dari 3 tingkatan yaitu:

1. tingkat pertama yaitu Dept/Lembaga Negara yang menguasai anggaran Rencana anggaran disebut “bagian”.
2. Tingkat kedua yaitu unit Dept/Lembaga negara yang terdiri dari Sekretaris Jenderal/Direktorat Jenderal/Inspektorat Jenderal. Rincian anggaran disebut “pos”.
3. Tingkat ketiga yaitu unsur-unsur dari unit Departmen/Lembaga negara yang terdiri dari direktorat/Biro/Kantor Wilayah/Jawatan. Rincian anggaran disebut “ pasal”.

KLASIFIKASI OBYEK, menekankan pada rincian pengeluaran yang dikelompokkan berdasarkan jenis pengeluaran dan dari jenis-jenis pengeluaran ini dibagi ke dalam sub-sub jenis pengeluaran yang disebut dengan “mata anggaran”.

Pengeluaran Rutin terdiri dari:

1. Jenis belanja pegawai , terdiri dari:
 - 1.1 Tunjangan beras
 - 1.2 Gaji/pensiun
 - 1.3 Biaya makan/lauk pauk
 - 1.4 Lain-lain belanja pegawai dalam negeri
 - 1.5 Belanja pegawai luar negeri
2. Jenis belanja barang, dibagi ke dalam beberapa mata anggaran seperti:
 - 2.1 Belanja barang dalam negeri
 - 2.2 Belanja barang luar negeri

- Keباikkan klasifikasi obyek ini adalah untuk mempermudah perencanaan, pelaksanaan, pengeluaran, pengawasan dan mengadakan evaluasi pengeluaran, tiap-tiap mata anggaran.
- Kelemahan klasifikasi ini adalah tidak mempunyai kaitan yang erat antara biaya yang dikeluarkan dengan prestasi yang akan dicapai dalam rangka penyelesaian tugas dan fungsi suatu Dept/Lembaga Negara.

KLASIFIKASI FUNGSIONAL

Dalam klasifikasi ini, semua tugas pemerintah dikelompokkan ke dalam beberapa sektor dan dari sektor dibagi lagi ke dalam sub sektor, dan dari masing-masing sub sektor dibagi lagi ke dalam program.

Keباikkan klasifikasi fungsional:

- a. Menghilangkan terjadinya tumpah-tindih pengeluaran anggaran antara satu departemen yang lain.
- b. Mempermudah pengendalian dan pengevaluasian setiap pengeluaran pemerintah pada masing-masing sektor tertentu.
- c. Mengetahui dengan mudah berapa jumlah kebutuhan yang sebenarnya dari suatu fungsi pemerintah.

Kelemahan klasifikasi fungsional

- a. Sulit melakukan rincian jenis-jenis program yang tersebar pada tiap-tiap Departemen/Lembaga Negara untuk digolongkan menjadi sekelompok program.
- b. Departemen atau Lembaga Negara yang seharusnya melakukan fungsi aslinya tidak dapat memberikan hasil (*benefit*) yang memuaskan.

KLASIFIKASI EKONOMIS

Tujuan klasifikasi ini agar anggaran yang disusun dapat secara jelas kebijakan pemerintah dalam bidang ekonomi juga dilaksanakan semua rencana yang ada akan perekonomian karena terdapat alokasi biaya dan non ekonomis.

Keباikkan dari klasifikasi ekonomi, yaitu:

1. Mempermudah penentuan sasaran pembangunan.
2. Mempermudah penentuan prioritas pembangunan

Kelemahan dari klasifikasi ekonomis ini, yaitu:

1. Kadang terjadi kesulitan dalam menentukan alokasi biaya yang bersifat ekonomis dan non ekonomis.
2. Sering terjadi pemborosan biaya dalam pelaksanaan loka-karya, seminar dll.

KLASIFIKASI PERFORMANCE

Merupakan bentuk perwujudan sistem anggaran yang menitikberatkan dalam unsur pengendalian anggaran yang dilaksanakan secara efektif dan efisien serta telah ditetapkannya suatu standar untuk mempermudah penilaian hasil pelaksanaan pekerjaan. Keباikkan klasifikasi ini adalah: (1) Mempermudah evaluasi hasil pekerjaan suatu Departemen/Lembaga Negara, dilihat dari segi efektif dan efisien. (2) Mempermudah pengalokasian biaya secara lebih efisien untuk pengeluaran yang bersifat konsumtif, investasi dan pengeluaran yang bersifat sosial. Kelemahan klasifikasi ini adalah: Sulitnya penentuan standar keberhasilan suatu pekerjaan yang kadang berubah-ubah sesuai dengan perkembangan dan kondisi.

KLASIFIKASI PROGRAM

Merupakan alat untuk menghubungkan antara langkah-langkah yang akan ditempuh dengan tujuan yang hendak dicapai. Langkah-langkah dalam klasifikasi ini harus direncanakan secara matang dengan secara jelas, pragmatis, menyeluruh dan bersifat skala prioritas dalam menghadapi alternatif yang ada.

Kebaikan klasifikasi program ini:

1. Mempermudah penetapan prioritas pembangunan
2. Mempermudah pelaksanaan pembangunan sesuai dengan program-program yang telah ditetapkan

Kelemahan klasifikasi program ini:

1. Adanya prosedur pelaksanaan yang berbelit-belit
2. Pengesahan DIP dan DIK, membutuhkan waktu yang lama
3. Pelaksanaan anggaran tersebut harus segera.

AKUNTANSI PEMERINTAHAN

Pengertian dan Karakteristik Akuntansi Pemerintahan

Pengertian akuntansi:

Ada 2 pendekatan untuk mengartikan akuntansi:

1. dilihat dari segi proses
Akuntansi adalah suatu ketrampilan dalam mencatat, menggolongkan dan meringkas transaksi-transaksi keuangan yang dilakukan oleh suatu lembaga atau perusahaan serta melaporkan hasil-hasilnya di dalam suatu laporan yang disebut laporan keuangan.
2. dilihat dari segi fungsinya
Akuntansi adalah suatu kegiatan jasa yang berfungsi menyajikan informasi kuantitatif terutama yang bersifat keuangan, dari suatu lembaga atau perusahaan, yang diharapkan dapat digunakan sebagai dasar dalam mengambil keputusan ekonomi di antara berbagai alternatif tindakan.

Bidang-bidang Akuntansi:

Berdasarkan kedua pengertian akuntansi itu, kegiatan jasa yang dilakukan oleh akuntansi dalam menyajikan informasi keuangan, pasti selalu berkaitan erat dengan kegiatan suatu lembaga atau suatu perusahaan. Lembaga atau perusahaan ini dapat berbentuk makro maupun mikro. Dan berdasarkan ragam ukuran dan bentuk kelembagaan itu maka bidang akuntansi dapat dikelompokkan ke dalam 3 bidang utama

1. Akuntansi Perusahaan

Akuntansi untuk lembaga yang bertujuan mencari laba. Dan jika diklasifikasikan lebih lanjut akuntansi perusahaan dapat dibedakan menjadi akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Informasi yang disajikan oleh akuntansi keuangan lap neraca, laba rugi dan perubahan modal. Akuntansi manajemen adalah bagian dari akuntansi perusahaan bertujuan untuk menghasilkan informasi keuangan bagi pengelola perusahaan jadi informasi yang disajikan tergantung kebutuhan pemilik.

2. Akuntansi Nasional (akuntansi sosial atau makro)

Karena ini melayani perekonomian nasional. Ada 5 unsur tercakup dalam akuntansi nasional yaitu: rekening pendapatan dan produksi nasional,

rekening antar industri, rekening arus dana, rekening neraca pembayaran dan rekening neraca nasional.

3. Akuntansi Pemerintahan (termasuk untuk lembaga-lembaga yang tidak bertujuan mencari laba). Akuntansi pemerintahan adalah akuntansi untuk anggaran dan realisasinya, dalam akuntansi pemerintahan juga terdapat akuntansi keuangan dan manajemen (Jones, 1988).

Faktor-faktor yang mempengaruhi bentuk akuntansi pemerintahan.

1. Sifat lembaga pemerintahan

Sifat khas lembaga pemerintahan menurut Edwards S. Lyn (1974) adalah:

- a. Keinginan mengejar laba tidak inklusif (laba bukan tujuan utama)
- b. Tidak dimiliki oleh perorangan atau pribadi tetapi secara kolektif (seluruh warga negara) maka kepemilikannya tidak dapat dibuktikan dengan adanya saham.
- c. Dana diperoleh dari masyarakat seperti, pajak, dan masyarakat tidak secara langsung memperoleh jasa dari pemerintah.

2. Sistem pemerintahan suatu negara

Ini sangat berpengaruh terhadap bentuk akuntansi pemerintahan suatu negara. Misal, di Amerika sistem pemerintahannya adalah federasi maka sistem akuntansi pemerintahan AS bersifat desentralisasi, sedang di Indonesia sistem pemerintahannya adalah kesatuan maka sistem akuntansi bersifat sentralisasi. Dan oleh karena itu akuntansi pemerintahan di sini akan membahas akuntansi pemerintahan pusat.

3. Mekanisme pengurusan keuangan dan sistem anggaran negara.

Akuntansi pemerintahan berfungsi mencatat dan melaporkan realisasi pelaksanaan anggaran suatu negara, dan anggaran negara adalah unsur dari keuangan negara, maka akuntansi pemerintahan sebenarnya adalah penerapan akuntansi dalam mengelola keuangan negara. Dan dalam penyelenggaraan keuangan negara ada berbagai Undang-undang dan ketentuan yang mengaturnya dan ini dengan sendirinya mengikat pula bagi penyelenggaraan akuntansi pemerintahan di negara itu.

KARAKTERISTIK AKUNTANSI PEMERINTAHAN.

Ada 4 karakteristik:

1. karena mencari laba bukan tujuan utamanya maka dalam akuntansi pemerintahan tidak perlu mencatat laba-rugi.
2. karena lembaga pemerintahan tidak dimiliki secara pribadi, maka dalam akuntansi pemerintahan pencatatan pemilikan pribadi juga tidak diperlukan.
3. karena sistem akuntansi pemerintahan suatu negara sangat dipengaruhi oleh sistem pemerintahan negara ybs maka bentuk akuntansi pemerintahan akan berbeda-beda antara negara satu dengan negara lainnya tergantung pada sistem pemerintahannya.
4. karena fungsi akuntansi pemerintah adalah mencatat, menggolong-golongkan, meringkas dan melaporkan realisasi pelaksanaan anggaran suatu negara maka penyelenggaraan akuntansi pemerintahan tidak dapat dipisahkan dari mekanisme pengurusan keuangan dan sistem anggaran tiap-tiap negara.

Lembaga nonprofit mempunyai 2 sumber dana yaitu:

1. Dana belanja (*expendable fund*)
Dana yang digunakan untuk membukukan AL, utang dan perubahan dalam aktiva bersih yang dibelanjakan untuk kegiatan nonprofit (misal kegiatan pemadam kebakaran dan kegiatan kepolisian)
2. Dana bukan belanja
Dana yang digunakan untuk membukukan pendapatan, biaya, aktiva, utang dan modal kegiatan perusahaan komersial (misal sistem transportasi, sistem telekomunikasi, dsb). Dana untuk perusahaan komersial adalah bagian dari aktiva yang disisihkan untuk digunakan secara khusus dan bukan merupakan kesatuan yang terpisah sedang bagi perusahaan nonprofit dana adalah satu kesatuan akuntansi yang berdiri sendiri yang meliputi aktiva, utang, penerimaan, pengeluaran atau biaya dan saldo dana atau hak milik lain dengan buku besarnya masing-masing

Laporan keuangan nonprofit terdiri dari sejumlah neraca dan laporan operasi untuk setiap kesatuan dana yang terpisah. Tidak ada laporan konsolidasi dan tidak ada neraca dan laporan operasi yang berlaku untuk organisasi secara keseluruhan. Dalam akuntansi nonprofit menggunakan sistem pembukuan berpasangan atau *double entry system*. Langkah pembukuan juga sama dengan perusahaan profit yaitu dimulai dari dokumen, buku jurnal, buku besar dan buku besar pembantu, neraca saldo, penyesuaian juga ada, dibuat neraca dan laporan perubahan saldo dana.

Pengelolaan dan pengalokasian sumber dana didasarkan pada tujuan politik dan sosial serta batasan-batasan lainnya yang ada dan bukan atas dasar tingkat laba yang akan dicapai.

Persamaan akuntansi:

Perusahaan komersial (*single entity*)

Aktiva : utang + modal

Multiply entity (nonprofit)

Dana 1 $A = U + sd$	Dana 2 $A = U + SD$
Dana 3 $A = U + SD$	Dana 4 $A = U + SD$
Aktiva Tetap	Utang jangka Pjg

Keterangan

A = aktiva

U = utang

SD = saldo dana

.....= organisasi nonprofit secara keseluruhan

Dana atau keuangan yang ada dalam pemerintahan boleh digunakan hanya dalam batas yang telah diappropriasi (otorisasi). Appropriasi ini menunjukkan dari manakah pengeluaran itu dilakukan dan untuk apa.

AKUNTANSI PEMERINTAHAN DAN KEUANGAN NEGARA

Pengertian Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara serta segala sesuatu yang berkaitan dengan hak dan kewajiban tersebut, yang dapat dinilai dengan uang (Revrison, 1999). Berdasarkan definisi ini maka dapat diketahui bahwa keuangan negara terdiri dari hak-hak dan kewajiban-kewajiban negara.

Hak-hak negara tersebut diantaranya:

1. hak mencetak uang
2. hak mengadakan pinjaman
3. hak mengadakan pinjaman paksa (melakukan pemotongan nilai uang atau sanering). Ini dilakukan bila keadaan ekonomi dalam keadaan buruk
4. hak menarik pajak
5. hak menarik iuran dan pungutan. Berbeda dengan pajak yang tidak berhubungan secara langsung dengan barang dan jasa yang diterima masyarakat dari pemerintah, namun untuk penarikan ini berkaitan dengan langsung dengan barang dan jasa yang diterima oleh masyarakat, misalnya pungutan uang nikah, talak dan rujuk.

Kewajiban-kewajiban negara.

Ada 2 (dua) kelompok kewajiban: (a) kewajiban menyelenggarakan tugas-tugas negara dan (b) kewajiban membayar tagihan-tagihan yang datang dari pihak ketiga. Kewajiban menyelenggarakan tugas-tugas negara secara yuridis sepenuhnya didasarkan atas amanat yang terkandung dalam pembukaan Undang-undang Dasar 1945, yang meliputi hal-hal sbb:

- a) Melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia
- b) Memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa, dan
- c) Ikut serta melaksanakan ketertiban dunia

Kewajiban bentuk pertama ini dapat dibedakan atas kewajiban rutin dan kewajiban pembangunan. Kewajiban rutin berkaitan dengan pelaksanaan tugas sehari-hari dan kewajiban pembangunan berkaitan dengan peranan pemerintah sebagai salah satu pelaksanaan pembangunan. Sedangkan kewajiban membayar tagihan-tagihan yang datang dari pihak ketiga pada umumnya berkaitan dengan adanya pekerjaan, barang atau jasa yang diterimanya dalam kaitannya dengan pelaksanaan tugas sehari-hari pemerintah maupun dengan pelaksanaan pembangunan.

Kewajiban (fungsi) rutin itu meliputi:

1. negara sbg *political state* yaitu kewajiban atau fungsi pemerintah untuk mencegah atau mengurangi gangguan yang timbul dari dalam masyarakat sendiri dan mencegah adanya ancaman dari luar.
2. negara sbg *legal state* yaitu untuk mengatur tata kehidupan bernegara dan tata kehidupan bermasyarakat. Misal adanya konflik dimasyarakat maka kewajiban pemerintah untuk menyelesaikan menurut hukum yang berlaku. Apabila negara berdasarkan hukum maka kekuasaan tertinggi dalam tata kehidupan bermasyarakat dan bernegara adalah hukum.
3. negara sbg *administrative state* ini menitikberatkan pada azas demokrasi yaitu kekuasaan berada ditangan rakyat dan pemerintah hanyalah menerima delegasi kekuasaan dari rakyat melalui wakil-wakilnya. Dalam hal ini

pemerintah berkewajiban untuk memajukan kesejahteraan rakyatnya melalui kebijakan-kebijakan guna menaikkan taraf hidup rakyat secara merata di seluruh tanah air.

4. negara sebagai diplomatik bertujuan untuk menjalin persahabatan dan memelihara hubungan internasional dengan negara-negara lain.

Kewajiban pembangunan (fungsi *agent of development*). Peran pemerintah disini sebagai pendorong inisiatif atau pendorong motivasi rakyat dalam usahanya untuk mengadakan perubahan dan pembangunan masyarakat menuju kearah kehidupan yang lebih baik. Peran ini dapat berupa pemberian fasilitas fisik, kemudahan perizinan dan birokrasi serta bimbingan dan kebijakan yang diarahkan tercapainya pembangunan. Kewajiban pembangunan ini meliputi:

1. Pemerintah sebagai stabilisator artinya bahwa jika tidak ada ketidakstabilan dalam pembangunan bidang ekonomi, politik dan sosial budaya maka pemerintah punya kewajiban untuk menstabilkan. Bidang politik pemerintah harus menciptakan suasana politik yang aman dan tentram dan menghilangkan ancaman dan rongrongan dari pihak-pihak luar yang mengancam ideologi.

Kewajiban dalam bidang ekonomi ini bertujuan untuk menciptakan iklim perekonomian yang serasi dengan menggunakan berbagai kebijakan moneter untuk meningkatkan pendapatan dan produktivitas masyarakat secara keseluruhan.

Bidang sosial budaya, pemerintah harus mencegah pengaruh budaya baru yang tidak sesuai dengan perkembangan bangsa, dan menghilangkan atau mengganti kebudayaan yang sudah tidak sesuai dengan iklim pembangunan. Perubahan ini harus dsapat menciptakan norma budaya yang baru untuk mengarah pentingnya tujuan pembangunan.

2. pemerintah sebagai inovator artinya pemerintah harus dapat mengadakan penemuan baru dalam metode maupun sistem dalam rangka pembangunan masyarakat dan negara. Peran ini sangat diperlukan sebab dengan inovator inilah dapat diciptakan ide-ide baru, rencana-rencana baru, tehnik-tehnik baru dan kebijakan baru terutama dalam bidang pembangunan.

RUANG LINGKUP KEUANGAN NEGARA

Keuangan dilihat dari pengelolanya dibedakan jadi 2 yaitu:

1. pengelolaanya yang dipisahkan komponen keuangan negara yang pengelolaannya dipisahkan adalah komponen keuangan negara yang pengelolaannya diserahkan kepada badan-badan usaha milik negara dan lembaga-lembaga keuangan milik negara. Ada 3 bentuk BUMN, antara lain: Perusahaan Jawatan, Perusahaan Umum Negara, dan Perusahaan Perseroan Negara. Perjan sejak 1990 sudah tidak ada, Perum sejak tahun 1991 turun temurun dan 1992 tinggal 24. Penurunan ini karena adanya perubahan dari perum menjadi perseroan negara adalah perusahaan negara yang memiliki ciri-ciri sbb:

- mengejar keuntungan
- berstatus badan hukum dan berbentuk perseroan terbatas
- tidak terima subsidi dan fasilitas dari pemerintah

- seluruh atau sebagian modalnya dimiliki oleh pemerintah serta terbagi kedalam bentuk saham-saham dan sampai tahun 1992 jumlah yang tercatat sebanyak 164 perusahaan yang terdiri dari berbentuk persero tunggal sebanyak 143 perusahaan, persero patungan 18 perusahaan dan yang berbentuk PN, PT. lama serta status khusus masing-masing satu perusahaan.
2. pengelolaannya yang langsung oleh negara ada 2 komponen yang dikelola langsung oleh negara yaitu: Anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN) dan barang-barang milik negara. Penyelenggaraan APBN dilakukan dalam setiap tahun berdasar UU, dan ditetapkan dalam ketetapan presiden. Pelaksanaan secara terinci diatur oleh berbagai undang-undang dan peraturan lainnya seperti UU perbendaharaan RI, peraturan mengenai pengendalian penerimaan negara, dan UU pengurusan Tata Usaha. Barang-barang milik negara ini meliputi barang-barang tetap, barang-barang bergerak, hewan-hewan maupun barang-barang dalam bentuk sediaan. Pengurangan barang-barang ini untuk memperlancar pelaksanaan tugas negara serta sebagai sumber penerimaan negara. Hasil BUMN selain untuk keperluan departemennya juga dapat dijual. Hasil penjualan ini sebagai sumber penghasilan bagi negara.

HUBUNGAN AKUNTANSI PEMRINTAHAN DENGAN KEUANGAN NEGARA

Ada 3 komponen keuangan negara yaitu BUMN, APBN dan barang-barang milik negara. BUMN dikelola sebagaimana layaknya perusahaan swasta yang bertujuan mencari laba maka akuntansinya juga sama juga dengan perusahaan yang cari laba tsb. Jadi obyek akuntansi pemerintah adalah hanya APBN dan barang-barang milik negara.

SISTEM DAN SIKLUS ANGGARAN NEGARA

1. Pengertian Anggaran Negara

Anggaran negara menurut John F. Due (1975) adalah suatu pernyataan tentang perkiraan pengeluaran dan penerimaan yang diharapkan akan terjadi dalam suatu periode dimasa depan serta data dari pengeluaran dan penerimaan yang sungguh-sungguh terjadi di masa yang lalu.

Secara terinci anggaran dapat dinyatakan pula:

- a) Anggaran negara adalah gambaran dari kebijakan pemerintah yang dinyatakan dalam ukuran uang, yang meliputi kebijakan pengeluaran pemerintah untuk periode dimasa depan maupun kebijakan penerimaan pemerintah untuk menutup pengeluaran tsb.
- b) Untuk mengetahui realisasi pelaksanaan kebijakan pemerintah dimasa lalu.
- c) Anggaran negara dapat diketahui tercapai tidaknya kebijakan yang ditetapkan pemerintah dimasa yang lalu serta maju atau mundurnya kebijakan yang hendak dicapai pemerintah dimasa yang akan datang.

2. Fungsi Anggaran Negara

- a. Anggaran negara berfungsi sebagai pedoman bagi pemerintah dalam mengelola negara untuk satu periode di masa yang akan datang
- b. Anggaran negara berfungsi sbg alat pengawas bagi masyarakat terhadap kebijakan yang dipilih pemerintah.
- c. Anggaran negara berfungsi sbg alat pengawas bagi masyarakat terhadap kemampuan pemerintah dalam melaksanakan yang telah dipilihnya.

3. Sistem-sistem Anggaran Negara

Ada 3 sistem anggaran negara:

- a. sistem tradisional (*line-item budgeting system*) atau sistem anggaran berdasarkan obyek pengeluaran. Titik berat sistem anggaran terletak pada segi pelaksanaan dan pengawasan pelaksanaan. Pada sistem tradisional pelaksanaan dipentingkan pada besarnya hak tiap-tiap lembaga negara sesuai dengan objek pengeluaran masing-masing. Pengeluaran negara ini diharapkan sesuai dengan peraturan dan prosedur yang berlaku. Sehingga bila pengeluaran tersebut sesuai dengan peraturan dan prosedur yang berlaku maka akan dibenarkan. Dilihat dari segi pengawasannya terpenting adalah pada kesalahan bukti transaksi dan kewajara laporan. Laporan yang dibuat berdasarkan metode tata tunggal yang bersifat dasar tunai. Sehingga yang terungkap melalui lap hanya sekedar realisasi pelaksanaan (pengeluaran) saja sedangkan prestasi diabaikan. Sehingga pada sistem ini ada kecenderungan untuk tiap departemen untuk membuat rencana pengeluaran yang sebesar-besarnya dan rencana penerimaan yang sekecil-kecilnya. Agar realisasinya tidak menjadi beban bagi departemen atau lembaga tersebut.

b. Sistem anggaran kinerja

Ini merupakan penyempurnaan sistem anggaran tradisional. Pertama diprakarsai AS serta mulai diterapkan 1951. Titik berat perhatiannya terletak pada manajemen anggaran yaitu dengan memperhatikan segi ekonomi dan keuangan pelaksanaan anggaran maupun hasil fisik yang dicapai. Orientasinya lebih dititik beratkan pada pengendalian anggaran serta efisiensi pelaksanaan setiap kegiatan. Efisiensi pelaksanaan dikaitkan dengan sistem akuntansinya, terutama sistem akuntansi biayanya. Jadi dengan karakteristik ini sasaran yang hendak dicapai dalam sistem anggaran kinerja, harus terlebih dahulu dirumuskan secara jelas dan setelah itu baru jumlah biayanya ditetapkan.

Namun penerapan sistem ini masih sangat terbatas, karena beberapa faktor yaitu:

- Terbatasnya tenaga ahli dalam bidang anggaran dan akuntansinya yang dimiliki oleh berbagai pemerintah.
- Kegiatan dan jasa pemerintahan pada umumnya tidak dapat segera diukur dalam pengertian per unit output atau biaya per unit
- Klasifikasi rek pemerintah pada umumnya dibuat berdasarkan klasifikasi anggaran, tidak berdasarkan klasifikasi akuntansi biaya. Hal ini yang menyebabkan proses pengolahan data jadi sulit atau bahkan tidak mungkin (Lyn, 1974).

c. Sistem anggaran program

Ini diprakarsai oleh AS th 1965. Sebagai penyempurnaan dari sistem anggaran kinerja namun tidak berarti anggaran program jauh lebih rumit. Anggaran ini terletak diantara keduanya yaitu sistem anggaran tradisional dan anggaran kinerja. Sistem anggaran ini menitikberatkan pada persiapan anggaran. Pada tahap persiapan implikasi positif dan negatif dari setiap kep telah dipertimbangkan secara matang sehingga rencana serta program yang di susun benar-benar merupakan rencana dan program yang paling baik. Sistem anggaran program ini meliputi:

- Perencanaan
- Penyusunan program
- Penyusunan anggaran dan
- Pengendalian yang meliputi pengawasan dan pengendalian, baik terhadap pelaksanaan program maupun pelaksanaan. Anggaran

Sistem anggaran program tidak memisahkan komp penerimaan dan pengeluaran, pemilahan ini dilaksanakan berdasarkan program. Sistem anggaran ini tidak hanya menutut diterapkannya sistem akt pemerintahan yang baik tetapi biaya-manfaat dan sistem informasi manag yang canggih. Seperti halnya sistem kinerja, sistem anggaran program masih terbatas penerapannya karena orientasi akt pemerintahan masihterbatas pada segi akt anggaran saja jadi belum dimaksudkan sbg keg menyajikan informasi.

4. Siklus APBN

Jika waktu siklus APBN 27 bulan secara keseluruhan, yaitu:

- 6 bln tahap penyusunan
- 3 bln tahap pengesahan
- 12 bln tahap pelaksanaan
- 6 bln tahap pertanggungjawaban

Dari segi prosesnya APBN meliputi 4 tahap kegiatan:

- a. penyusunan rancangan oleh pemerintah
- b. pengesahan rancangan anggaran menjadi anggaran oleh DPR
- c. pelaksanaan
- d. pertanggungjawaban pelaksanaan dihadapan DPR oleh pemerintah.

Jika waktu siklus APBN perlu dibedakan dengan jangka waktu th anggaran. Jika waktu th anggaran meliputi 12 bln tahap pelaksanaan APBN, yang hanya merupakan bagian dari jangka waktu daur APBN. Disamping itu, bila th anggaran saling berurutan tetapi siklus APBN saling berhimpitan satu sama lainnya. Artinya bahwa suatu siklus APBN selesai, siklus APBN th berikutnya sudah harus dimulai pula. Misal ketika APBN 96/97 baru berlangsung selama 3 bln (April, mei dan juni) maka selambat-lambatnya bulan juli APBN 97/98 mulai dilaksanakan maka APBN 96/97 memasuki tahap pertanggungjawaban.

a. penyusunan RAPBN

ini ditandai dengan dikeluarkannya Surat Edaran menteri keuangan yang ditujukan kepada para pemimpin departemen dan ketentuan lembaga negara yang berisi permintaan untuk memasukkan rancangan anggaran departemen atau lembaga negara yang bersangkutan. Karena sejak th 69 th anggaran Indonesia dimulai 1 April maka biasanya SE ini dikeluarkan

bulan Mei atau Juni tahun anggaran yang mendahuluinya. Tiap tiap pemimpin atau ketua lembaga negara diberi waktu kurang lebih enam bulan untuk mempersiapkan rancangan anggaran depart atau lembaganya. APBN menggunakan metode daftar isian. DIK untuk anggaran rutin dan DIP untuk pembangunan. Untuk itu tiap depart atau lembaga harus menggunakan DUK untuk anggaran rutin dan DUP untuk pembangunan. DUK diajukan untuk dibahas oleh Menkeu dan DUP diajukan untuk dibahas Menkeu dan Bappenas. Setelah mendapat persetujuan oleh Menkeu dan ketua BAPPENAS, DUK dan DUP akan dilak dan dihimpun menjadi RABN. Setelah RABN disusun, kemudian Menkeu menyerahkan pada presiden. Dan oleh presiden sekitar awal januari dl th anggaran yang mendahuluinya, RABN ini selanjutnya akan diajukan pada DPR untuk dapat pengesahan.

b. Pengesahan RAPBN menjadi APBN oleh DPR

Setelah DPR menerima RAPBN maka bersama-sama dengan pemerintah, DPR akan membahas lebih lanjut. Dalam pembahasan ini DPR dapat menolak atau menerima pengesahan RAPBN tsb. Seandainya ditolak DPR pemerintah dapat menggunakan APBN tahun sebelumnya (Pasal 18 UUD 1945). Apabila DPR menyetujui maka 1 April th ybs presiden akan menetapkan RUU APBN menjadi UU APBN. Disahkan RAPBN jadi APBN berarti DPR memberi kekuasaan sepenuhnya kepada pemerintah untuk melaksanakan kebijaksanaan sebagaimana tertuang di dalam APBN tersebut. Dan APBN siap dilaksanakan.

c. Pelaksanaan APBN

Setelah DUK dan DUP diserahkan kepada Menkeu dan Bappenas maka tugas tiap departemen dan lembaga negara adalah menunggu sampai disahkan DUK dan DUP menjadi DIP dan DIK. Setelah RAPBN disahkan jadi APBN maka DUK dan DUP oleh Menkeu dan ketua Bappenas segera disahkan jadi DIK dan DIP. Baru diserahkan ke masing-masing departemen dan ketua lembaga negara yang bersangkutan. Oleh departemen dan ketua lembaga negara DIK dan DIP diserahkan kepada bendaharawan yang berkepentingan untuk dipakai sebagai dasar dalam membuat Surat Permintaan Pembayaran (SSP). Sesuai kepress No. 16 1994 DIK di samping diserahkan pada masing-masing departemen atau ketua lembaga negara maka tembusan DIK juga diserahkan pada:

- Kantor KPKN sebagai pihak yang mengeluarkan Surat Perintah Membayar (SPM)
- BPK
- Unit pengawas pada departemen atau lembaga negara yang bersangkutan.

Tembusan DIP disampaikan kepada:

- KPKN
- Ketua Bappenas/menteri negara perencanaan pembangunan nasional,
- BPK
- Gubernur kepala DATI 1 sebagai koordinator pembangunan daerah

Pelaksanaan APBN diperlukan hal-hal sbb:

- UUAPBN
- Keppres mengenai pelaksanaan APBN
- DIK dan DIP sbg dasar penyaluran uang negara dalam tahun yang bersangkutan.

Sesuai keppres no. 16/94 dalam melaksanakan APBN juga diatur hal-hal sbb:

- a) Pelaksanaan pemasukan penerimaan-penerimaan negara
- b) Pelaksanaan penyaluran pengeluaran-pengeluaran negara
- c) Pelaksanaan pembukuan penerimaan dan pengeluaran negara

Pelaksanaan pembukuan penerimaan dan pengeluaran negara ini tidak lain adalah akuntansi pemerintahan, maka akuntansi pemerintahan merupakan bagian yang tak terpisahkan dari pelaksanaan APBN atau disebut juga akuntansi anggaran.

d. Pertanggungjawaban APBN

Pertanggungjawaban APBN adalah tahap akhir dari daur APBN. Dalam pertanggungjawaban ini bahan-bahan pertanggungjawaban tiap-tiap departemen dan lembaga negara dikumpulkan dan dijadikan sebagai dasar penyusunan Nota Perhitungan Anggaran Negara (Nota PAN). Setelah Nota PAN diperiksa BPK dan dibuatkan nota hasil pemeriksanaannya maka selanjutnya diserahkan kepada presiden kepada DPR sebagai laporan pertanggungjawaban pemerintah.

Bahan untuk menyusun Nota PAN:

- SKO (surat keputusan otorisasi) ini dikeluarkan oleh fungsi otorisator atau dokumen yang disamakan
- DIK/DIP
- Daftar P6 yaitu laporan realisasi penerimaan negara yang masuk ke rekening kas negara pada bank-bank pemerintah atau bank-bank lain yang ditunjuk sebagai bank persepsi dan giro pos.
- Daftar P8 yaitu laporan realisasi pengeluaran negara sesuai dengan Sistem Pengendalian Manajemen yang telah ditunaikan
- LKKAR/LKKAP dr kepala kantor satuan kerja dan pemimpin proyek
- LKKR/LKKP para bendaharawan
- Nota debet atau kredt dari bank indo sepanjang pengeluaran atau penerimaan itu mnegenai rek BUN
- LKKAR/LKKAP perwakilan luar negeri
- Surat perhitungan antar departemen dan lembaga

Penjelasan mengenai penyerahan Nota PAN kpd DPR dapat ditemukan dalam pasal 11 ayat 3 dan 6 keppres nomor 26 tahun 1968 “dalam enam bulan setelah tahun anggaran ditutup, direktorat jendral pengawasan keuangan negara menyiapkna laporan APBN dari tahun yang lalu kemudian pemerintah menyerahkan naskah tersebut kepada DPR setelah diteliti BPK”. Setelah Direktorat Pengawasan Keuangan Negara diubah menjadi BPKP maka diduga membuat laporan pertanggung jawaban pemerintah menjadi tanggung jawab Direktorat Jendral Anggaran, Departemen Keuangan.

BAB XV

SIKLUS ANGGARAN NEGARA

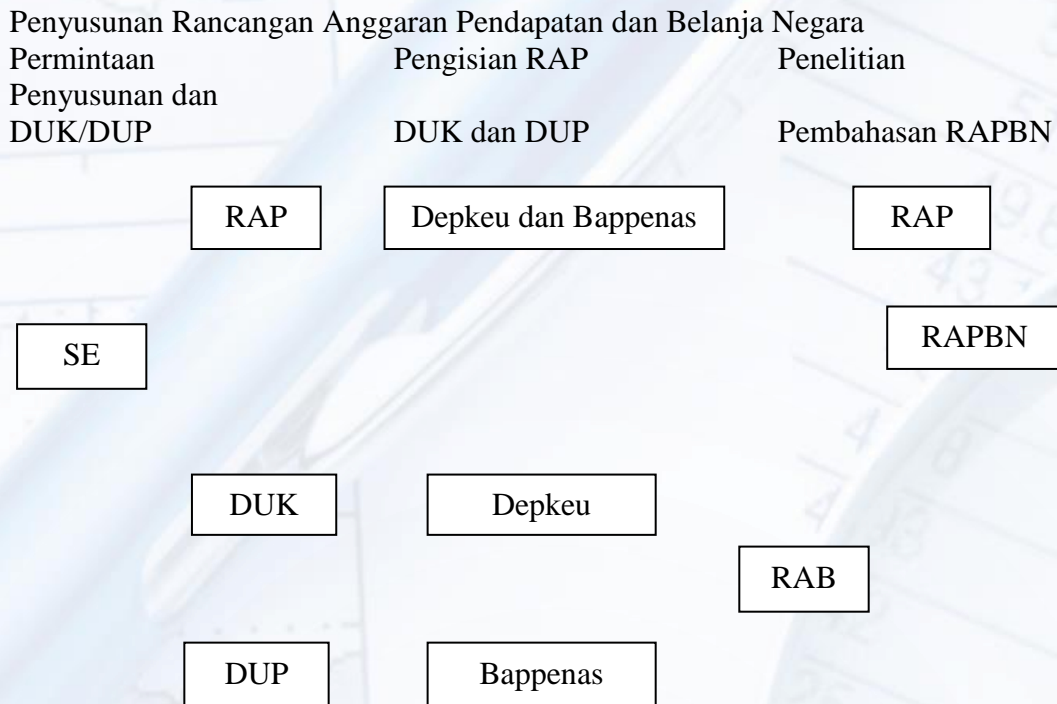
Siklus anggaran adalah masa atau jangka waktu mulai saat anggaran disusun sampai dengan saat perhitungan di sahkan dengan undang-undang. Tahun Anggaran adalah masa 1 tahun untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan anggaran itu dimana anggaran tersebut akan dipertanggungjawabkan. Siklus Anggaran bisa mencakup tahun anggaran dan waktunya lebih lama dari tahun anggaran.

Tahap-tahap dalam siklus anggaran:

A. Tahap Penyusunan Anggaran

Penyusunan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dimulai dengan penyusunan anggaran dari masing-masing Departemen/Lembaga Negara. Tahap penyusunan anggaran terdiri dari beberapa kegiatan pokok yaitu:

1. Pemerintah Daftar Usulan Kegiatan (DUK) dan Daftar Usulan Proyek Menteri Keuangan menyampaikan Surat Edaran minta sumbangan anggaran dari tiap Departemen/Lembaga Negara dengan cara menyampaikan DUK (untuk anggaran belanja rutin) dan DUP (untuk anggaran belanja pembangunan)
2. Penyampaian DUK dan DUP
Ketua Lembaga setelah menerima dan mempelajari surat edaran menteri keuangan, meminta kepada seluruh aparatnya untuk menyampaikan program masing-masing yang dilengkapi dengan komponen pembiayaannya. Selanjutnya sekjen dari Dept akan menyusun DUK dan DUP, setelah ditanda tangani oleh sekjen atas nama menteri/ketua lembaga DUK dan DUP yang telah disusun dikirim kepada Dep Keuangan.
3. Penelitian dan Pembahasan DUK dan DUP
Dirjen Anggaran, meneliti DUK dengan cara membandingkan dengan Daftar Isian Kegiatan (DIK) yang sedang berjalan, sbagai bahan pembahasan bersama dengan wakil-wakil dari Dept yang bersangkutan.
4. Penyusunan Rancangan APBN
Setelah DUK/DUP dibahas dan berubah menjadi berdasarkan DIK disusun Anggaran Belanja DIP disusun Anggaran Pembangunan



B. Tahap Pengesahan Anggaran

Tahap ini dimulai dengan pengolahan rancangan APBN dan nota keuangan di DPR dan diakhiri dengan pengesahan anggaran dengan undang-undang. Rancangan undang-undang APBN yang telah diajukan presiden beserta nota keuangan di DPR, dibahas melalui beberapa tahap pembicaraan yaitu:

1. Pembicaraan Tingkat Pertama (Rapat Paripurna)
2. Pembicaraan Tingkat Kedua (Rapat Paripurna)
 - a. Pandangan umum dalam Rapat Paripurna oleh para anggota DPR yang membawakan suara fraksinya terhadap RUU APBN beserta penjelasan.
 - b. Tanggapan pemerintah terhadap usul rancangan undang-undang/usul inisiatif beserta penjelasannya
 - c. Jawaban pemerintah terhadap pandangan umum para anggota.
 - d. Jawaban pengusul terhadap pandangan umum para anggota dan terhadap tanggapan pemerintah
3. Pembicaraan Tingkat Ketiga

Pembicaraan dalam komisi, gabungan komisi/panitia khusus yang dilakukan adalah:

 - a. Bersama-sama pemerintah membahas RUU yang berasal dari pemerintah
 - b. Bersama-sama para pengusul dan pemerintah membahas RUU usul inisiatif
4. Pembicaraan Tingkat Keempat (Rapat Paripurna)

Oleh anggotanya (bila perlu disertai dengan catatan pendirian fraksi) Terhadap pengambilan keputusan, pemerintah diberi kesempatan untuk menyampaikan sambutan

C. Tahap Pelaksanaan Anggaran

Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Negara

Pedoman pokok yang harus diperhatikan oleh semua Departemen/Lembaga Negara dalam mengelola pendapatan negara adalah sebagai berikut:

1. Penerimaan anggaran adalah penerimaan Departemen/Lembaga Negara baik yang terjadi didalam negeri maupun yang terjadi diluar negeri. Penerimaan tersebut tidak boleh digunakan langsung untuk pengeluaran, tetapi harus disetor dahulu sesuai ketentuan yang berlaku.
2. Departemen/Lembaga Negara, tidak diperkenankan untuk mengadakan pungutan/tambahan pungutan yang tidak tercakup dalam Anggaran Pendapatan Negara.
3. Departemen/Lembaga Negara menetapkan kebijakan untuk mengadakan pungutan dan atau menentukan besarnya pungutan setelah mendapatkan persetujuan dari menteri keuangan.

Penyetoran penerimaan Anggaran

Untuk penerimaan yang terjadi di luar negeri, Bendaharawan Penerimaan harus menyetorkan penerimannya kepada bank tertentu yang ditunjuk oleh pemerintah diluar negeri. Pada prinsipnya penyetoran harus dilakukan paling lambat sehari setelah tanggal penerimaannya, namun karena adanya berbagai pertimbangan tertentu, maka batas waktu tersebut dapat diubah paling lambat seminggu sekali/pada tiap akhir bulan

Pelaksanaan Anggaran Belanja Negara

Pedoman pokok yang perlu diperhatikan oleh semua Departemen/Negara dalam mengelola Anggaran Belanja Negara adalah sbb:

1. Tidak diperbolehkan untuk melakukan tindakan yang mempunyai bagi negara apabila:
 - a. Tidak tersedia dana/tidak cukup dana dalam Anggaran
 - b. Tidak sesuai dengan tujuan pengeluaran negara
2. Pengeluaran Anggaran Belanja Negara
 - a. Berdasarkan tanda bukti untuk
 - b. Surat keputusan Otorisasi

Kepres No 24 Tahun 1995, ditetapkan bahwa Menteri Keuangan wajib menyediakan dana untuk membiayai Anggaran Belanja Negara dengan rincian sebagai berikut:

- a. Anggaran Belanja Rutin akan dibiayai dari penerimaan Anggaran Belanja Rutin (ABR), baik yang dihimpun dalam negeri maupun yang ada di luar negeri
- b. Anggaran Belanja Pembangunan akan dibiayai dari tabungan pemerintah dan dana pembangunan yang berasal dari bantuan luar negeri yang disebut penerimaan pembangunan

Pelaksanaan Anggaran Belanja Rutin

Prosedur pelaksanaan Anggaran Belanja Rutin dapat dilakukan setelah tersedia DIK yang telah disahkan dan pejabat yang ditunjuk sebagai pengelola. Setelah kedua hal tersebut tersedia, barulah diikuti kegiatan rutin yang berupa:

1. Pengeluaran barang/jasa

2. Pengajuan Surat Perintah Pembangunan Rutin (SPPR) kepada kantor perbendaharaan dan kas Negara (KPKN)
3. Penerbitan Surat Perintah Membayar Rutin (SPMR)
4. Pengelolaan uang yang harus dipertanggungjawabkan (UYHP)
5. Pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Belanja Rutin (Surat Pertanggungjawaban Rutin)

Hal-hal yang perlu diperhatikan mengenai DIK adalah:

1. Konsep DIK disusun berdasarkan pembahasan DUK
2. DIK sebanyak 10 halaman (termasuk halaman catatan)
3. Konsep DIK ditandatangani oleh Menteri/Ketua Lembaga/Pejabat yang berwenang
4. Konsep DIK diajukan kepada Departemen Keuangan untuk memperoleh pengesahan
5. Di Depkeuangan, konsep DIK disahkan oleh Dirjen Anggaran menjadi DIK dalam surat pengesahan DIK

Pelaksanaan Anggaran Belanja Pembangunan

Pelaksanaan Anggaran Belanja Pembangunan dapat dilakukan setelah tersedia telah disahkan DIP yang telah disahkan berlaku (SKO). Setelah DIP disahkan barulah.

Aspek Filosofi sektor publik

- Kontribusi sektor publik yang berkembang sesuai dengan permasalahan yang di hadapi semakin besar tenaga kerja yang di serap bukan hanya jadi masalah, namun yang konsekuensi logis kebijakan publik. Kebijakan ini didasarkan pada pendekatan filosofi sektor publik seperti *customer approach*, *market concept*, *individualisme dan self science*, dll. Pilihan-pilihan akan filosofi akan menyebabkan perbedaan dalam kebijakan publik.

Contoh: perubahan dari era orde baru dan reformasi, dari sentralisasi ke desentralisasi, sosial ke pasar dan birokrasi ke penghargaan konsumen.

- Akuntansi sektor publik vs swasta.

Item	ASP	Swasta
Tujuan	Kesejahteraan masyarakat	
Organisasi	Sektor Publik	Swasta
Keuangan	Negara, Daerah dan masyarakat	Individual

Akuntansi Sektor Publik

- Definisi Akuntansi Sektor Publik:

Amerika Barat → akuntansi sektor publik: akuntansi pemerintah perkembangan terbaru di Selandia Baru.

Akuntansi sektor publik didefinisikan akuntansi dana masyarakat sehingga

Akuntansi Sektor Publik adalah: mekanisme teknik dan analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat di lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen di bawahnya, pemda, BUMN, BUMD, LSM dan yayasan sosial, maupun proyek-proyek kerjasama publik dan swasta.

- Profesi akuntansi sektor publik
Disiplin akuntansi mulai diakui sejak awal abad 19 di Inggris. Disiplin ini muncul dari dunia praktik dari lab sosial di universitas (Whittington, 1986). OKI, Profesi akuntan harus dipahami dari kondisi praktik akuntansi. Praktik akuntansi sektor publik (Pemeburf, 1992) di Indonesia punya 4 titik kritis sebagai berikut:
 1. Praktik pertanggungjawaban akuntansi yang layak prosedur penghasilan dan pembayaran dari pusat pertanggungjawaban organisasi sektor publik dapat dilaksanakan dengan pemenuhan otorisasi, baik dari DPR/DPRD atau komisar. Kadangkala proses otorisasi ini dihasilkan dari proses demokrasi/rating
 2. Prinsip Bruto
 3. Periodikasi
 4. Spesifikasi → pengeluaran untuk menjadi khusus harus dilandasi oleh persetujuan DPR/DPRD → aturan khusus.
- Bentuk penerapan ASP di Indonesia
Di BUMN → Sistem akuntansi di Telkom

Kontroversi Akuntansi

Akuntansi pemerintahan vs Akuntansi Sektor Publik

Akuntansi pemerintahan \neq Akuntansi Sektor Publik

1. Pemerintahan → RAPBN/BD
Akuntansi Sektor Publik adalah pemerintahan yang berkuasa, industri nasional (perusahaan milik pemerintahan, badan hukum publik, perusahaan publik)
Akuntansi pemerintahan → sistem pengukuran kinerja pemerintahan
Akuntansi pemerintahan → teknik-teknik akuntansi diorganisasikan pemerintahan
2. Karakter organisasi sektor publik yang bervariasi baik secara ekonomi, politik dan UU.
3. Aktifitas yang beranekaragam
4. Kondisi organisasi sektor publik amat mandiri/mampu lepas dari mekanisme murni pasar.
5. Fokus kesuksesan penyelenggara aktivitas publik adalah kompetensi manajemen.
6. Proses perorganisasian yang di laksanakan oleh badan-badan sektor publik masih bersifat umum.

Dengan 6 alasan tersebut konsep penjajaran dari pemerintahan ke Akuntansi Sektor Publik.

Akuntansi Sektor Publik → Tempat penjajaran dasar-dasar penyelenggaraan sektor publik dari perspektif akuntansi.

Pemerintahan → teknik pencatatan

- Keu Intervensi politik dari pengembangan Akuntansi Sektor Publik.
- Standar Akuntansi Sektor Publik harus sama dengan sektor privat (swasta) (Profesor Ronen dan schiff (1978)

DAFTAR PUSTAKA

- Accounting Principles Board (1970) APB statement No.4; Basic Concept and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises, New York: AICPA
- American Accounting Association (1996) *A Statement of Basic Accounting Theory*
- Bawasir, Revrison, Akuntansi Sektor Publik, BPFE, 2001
- Bastian, Indra (2006) *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Henley, D., et al., (1993), *Public Sector Assounting and Financial Control*, London: Chapman & Hall. <http://www.ifac.org/Public Sector/index.tmpl>.
- Hopwood, Anthony and Cyril Tomkins, (1984), *Issues in Public Sector Accounting*, Oxford: Philip Allan Publishers Limited.
- IFAC Public Sector Committee, Introduction to the Public Sector Committee of the International Federation of Accountants, (1996).
- Ikatan Akuntansi Indonesia (1998), Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No.45 Pelaporan Keuangan Organisasi Nirlaba, Jakarta: Ikatan Akuntansi Indonesia.
- Ikatan Akuntansi Indonesia (2010), Exposure Draf Pernyataan Standar Akuntansi keuangan No.45 Pelaporan Entitas Organisasi Nirlaba, Jakarta: Ikatan Akuntansi Indonesia
- Goodfrey, J., Hodgson, A., And Holmes, S., (1997), *Accounting Theory*, Queensland: John Wiley & Sons.
- Mardiasmo (2000) “ Reformasi Pengelolaan Keuangan Daerah. Implementasi Value For Money Audit sebagai Antisipasi terhadap Tuntutan Akuntabilitas Publik” Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia. JAAI Vol .4 No.1
- Mardiasmo, Akuntansi Sektor Publik, Andi Yogyakarta, 2002
- Mohamad Mahsun, (2006), Pengukuran Kinerja Sektor Publik, Yogyakarta; BPFE
- Mohamad Mahsun, Firma Sulistyowati, Heribertus Andre Purwanugraha, *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: BPFE, 2013.
- Mahmudi, (2005), Manajemen Kinerja Sektor Publik, Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Mahmudi (2016), Akuntansi Sektor Publik, Yogyakarta; UII PRESS
- Otley, D., (1999), Performance Management: A Framework for Management Control System Research, *Management Accounting Research*, Vol.10, pp. 363-382.
- Republik Indonesia, (2005), Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Siregar, Baldric (2001). Akuntansi Pemerintahan dengan Sistem Dana, Edisi ketiga, Yogyakarta; Bagian Penerbitan STIE YKPN.
- Sugijanto, Robet Gunadi H, dan Sonny Loho (1995), Akuntansi Pemerintahan dan Organisasi Nonlaba, Malang: PPA-FE Unibraw.
- Ulum MD, Ihyaul, (2005), Akuntansi Sektor Publik: Sebuah Pengantar, Edisi Pertama, Cetakan kedua, Malang: UMM Press.

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Sinopsis: "Akuntansi Sektor Publik: Membangun Keuangan yang Transparan dan Berkelanjutan" adalah sebuah karya penting yang membahas peran sentral akuntansi dalam sektor publik dan dampaknya pada stabilitas keuangan pemerintah dan kesejahteraan masyarakat secara keseluruhan. Buku ini menggambarkan bagaimana sistem akuntansi yang kuat dan transparan dapat berkontribusi secara signifikan dalam mengelola sumber daya pemerintah dengan lebih efisien, memungkinkan pengambilan keputusan yang lebih bijak, dan mempertahankan kepercayaan publik.

Selama perjalanan yang bersemangat melalui halaman-halaman buku ini, pembaca akan dibawa memahami berbagai aspek yang terkait dengan akuntansi sektor publik. Buku ini dimulai dengan menjelaskan pentingnya transparansi keuangan dalam konteks sektor publik. Transparansi ini adalah kunci untuk memungkinkan masyarakat dan pemangku kepentingan lainnya memahami dengan jelas bagaimana pemerintah menggunakan dana publik untuk kepentingan bersama.

Selanjutnya, buku ini membahas bagaimana teknik-teknik akuntansi yang tepat dapat membantu pemerintah mengelola keuangan mereka dengan lebih efisien. Dengan mengalokasikan sumber daya sesuai dengan prioritas publik dan menghindari pemborosan, pemerintah dapat lebih baik memenuhi tugas mereka dalam memberikan layanan kepada masyarakat.

Pertanggungjawaban dan akuntabilitas adalah elemen penting lainnya yang dibahas dalam buku ini. Pembaca akan memahami bagaimana akuntansi sektor publik membantu memastikan bahwa pemerintah bertanggung jawab atas penggunaan dana publik sesuai dengan hukum dan regulasi yang berlaku.

Selain itu, buku ini menggarisbawahi bagaimana data dan informasi akuntansi yang akurat dan tepat waktu memiliki peran kunci dalam mendukung pengambilan keputusan yang lebih baik oleh para pemimpin pemerintah. Hal ini membantu mereka merencanakan dan mengambil tindakan yang lebih berkelanjutan untuk masa depan.

Terakhir, "Akuntansi Sektor Publik" menjelaskan peran penting yang dimainkan oleh akuntan profesional dalam sektor publik dan pentingnya etika dalam melaksanakan tugas mereka.

Dengan bahasan yang mendalam dan ilustrasi yang praktis, buku ini mengajak pembaca untuk menjelajahi peran krusial akuntansi dalam menjaga stabilitas dan keberlanjutan keuangan sektor publik. Buku ini cocok untuk siapa saja yang tertarik dalam dunia akuntansi, pengelolaan keuangan pemerintah, atau ingin memahami bagaimana keuangan publik bekerja untuk kesejahteraan masyarakat secara keseluruhan.

Penerbit
CV. Green Publisher Indonesia
Greenland Sendang Residence, Blok F2
Jl. Pangeran Cakrabuana
Cirebon 45611

www.greenpublisher.id

ISBN 978-623-8254-92-7



9 786238 254927