

BAB II

STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN

II.1. Akuntansi Sektor Publik

Orde reformasi ditandai dengan tuntutan pemerintahan yang bersih dan bebas korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) serta diberlakukannya Undang-undang No. 22 Tahun 1999 tentang Otonomi Daerah yang kemudian direvisi menjadi UU No. 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah. Pertimbangan yang mendasari perlunya diselenggarakan otonomi daerah adalah bahwa masyarakat semakin menghendaki adanya keterbukaan dan kemandirian (desentralisasi) dari pemerintah. Otonomi daerah diharapkan dapat berhasil dengan menampung aspirasi semua warga, serta berkembangnya partisipasi masyarakat dalam proses pertanggungjawaban eksplorasi sumber daya yang ada dan pengembangan sumber-sumber pembiayaan.

Akuntansi pemerintahan atau disebut juga keuangan daerah merupakan salah satu jenis akuntansi, maka di dalam akuntansi keuangan daerah juga terdapat proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi-transaksi ekonomi yang terjadi di pemerintahan daerah. Dengan pengelolaan daerah yang demokratis, transparansi, dan akuntabilitas maka upaya dalam mewujudkan pengelolaan pemerintah yang baik (*good government governance*) dapat terwujud. Akuntansi pemerintahan merupakan sarana yang dapat digunakan untuk mewujudkan akuntabilitas keuangan negara yang handal. Dengan adanya tuntutan transparansi sebagai hasil reformasi tahun 1998, pemerintah harus

mampu menyediakan pertanggungjawaban keuangan negara yang semakin memadai.

Orientasi pembangunan sektor publik adalah untuk menciptakan *good governance*. Untuk mewujudkan *good governance*, maka diperlukan serangkaian reformasi di sektor publik. Perubahan yang dilakukan tidak hanya pada perubahan format lembaga, melainkan juga pembaharuan alat-alat yang digunakan untuk mendukung berjalannya lembaga-lembaga publik tersebut secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel.

II.1.1. Perkembangan Akuntansi Sektor Publik Dalam Negeri

Dalam dua tahun terakhir ini, masyarakat Indonesia mengalami perubahan yang cukup mendasar dan besar, yang ditandai dengan meningkatnya keinginan akan akuntabilitas dan transparansi kinerja terhadap pengelolaan sektor publik. Perlawanan terhadap budaya manipulasi baru saja dimulai dengan berakhirnya era pemerintahan yang mengutamakan stabilitas. Istilah reformasi merupakan cetusan untuk mendudukkan kembali keseimbangan antara pembangunan fisik dan pembangunan nilai. Akibatnya, reformasi menjadi lebih menekankan pembangunan nilai yang diungkap dalam *good governance* (Bastian, 2005: 20).

Pada tahun 1950-an dan 1960-an sektor publik memainkan peran utama sebagai pembuat dan pelaksana strategi pembangunan. Istilah sektor publik mulai dipakai pertama kali pada tahun 1952. Berbagai kritikan muncul terhadap sektor publik yang keberadaannya dianggap tidak efisien dan jauh tertinggal dengan

kemajuan dan perkembangan yang terjadi di sektor swasta (Mardiasmo, 2002: 15).

Perkembangan akuntansi sektor publik atau akuntansi pemerintahan tidaklah secepat akuntansi bisnis. Salah satu penyebabnya adalah karakteristiknya yang tidak banyak mengalami perubahan. Namun, akhir-akhir ini tuntutan masyarakat menjadikan akuntansi pemerintahan penting. Semakin besar dana yang dikelola oleh pemerintah, semakin besar pula tuntutan akuntabilitas keuangan yang semakin baik. Dengan adanya tuntutan transparansi sebagai hasil reformasi tahun 1998, pemerintah harus mampu menyediakan pertanggungjawaban keuangan negara yang memadai (Arif, 2002: 2).

Keseimbangan peranan perencanaan dan pertanggungjawaban akan menjadi ciri pengelolaan organisasi sektor publik di era reformasi. Sebaiknya kejelasan konsep pertanggungjawaban harus dijabarkan secara terbuka sebelum pekerjaan dimulai. Berbagai indikator keuangan dan nonkeuangan harus dirumuskan, sehingga bisa menjawab berbagai keraguan tentang optimalitas manfaat laporan keuangan. Faktor akuntabilitas sangat penting dalam pengelolaan dana masyarakat. Praktik pemilihan program dengan dana masyarakat perlu dikembangkan dalam konteks visi kesejahteraan masyarakat. Sangat menentukan perkembangan Akuntansi Sektor Publik (ASP) (Bastian, 2005: 26).

II.1.2. Perkembangan Akuntansi Sektor Publik Luar Negeri

Pada tahun 1980-an reformasi sektor publik dilakukan di negara-negara industri maju sebagai jawaban atas berbagai kritikan yang ada. Berbagai perubahan dilakukan misalnya dengan mengadopsi pendekatan *New Public*

Management (NPM) dan *reinventing government* di banyak negara terutama negara *Anglo-Saxon*. NPM berakar dari teori manajemen yang pada dasarnya beranggapan bahwa praktik bisnis komersial dan manajemen sektor swasta adalah lebih baik dibandingkan dengan praktik dan manajemen pada sektor publik. Oleh karena itu, untuk memperbaiki kinerja sektor publik, perlu diadopsi beberapa praktik dan teknik manajemen yang diterapkan di sektor swasta ke dalam sektor publik, seperti pengadopsian mekanisme pasar, kompetisi tender (*Compulsory Competitive Tendering-CCT*), dan privatisasi perusahaan-perusahaan publik (Mardiasmo, 2002: 16).

Dengan adanya perubahan pada sektor publik tersebut, terjadi pula perubahan pada akuntansi sektor publik. Akuntansi sektor publik kemudian mengikuti dan menyesuaikan diri dengan perubahan-perubahan yang terjadi. Sebagai contoh adalah terjadinya perubahan sistem akuntansi dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis akrual. Perubahan akuntansi dari basis kas menjadi berbasis akrual merupakan bagian penting dari proses reformasi sektor publik di negara-negara *Anglo-Saxon*. Pemerintah New Zealand yang dianggap paling maju dan sukses dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual telah mengadopsi sistem akuntansi tersebut sejak tahun 1991 yang kemudian diikuti Jepang, Itali, dan negara-negara Eropa lainnya, meskipun di Itali sistem tersebut kurang efektif dan kurang sukses. Tujuan memperkenalkan sistem akuntansi akrual adalah untuk membantu meningkatkan transparansi dan memperbaiki efisiensi dan efektivitas sektor publik (Mardiasmo, 2002: 16).

Di era 1980-1998, pengalaman Inggris dapat dijadikan sebagai acuan dalam mempelajari perkembangan administrasi publik yang berkembang seiring dengan tuntutan untuk penyelenggaraan pemerintahan yang lebih akuntabel. Selain itu, pemerintah Amerika Serikat juga melakukan beberapa upaya dalam mendorong tercapainya administrasi publik yang lebih baik karena adanya kegagalan reformasi institusional di tahun 1970-an seperti yang diilhami oleh pemikiran Gaebler dan Ted (Bastian, 2005: 24).

Anggapan bahwa lembaga sektor publik telah mengalami kebangkrutan di banyak negara terutama negara-negara berkembang, tidak sepenuhnya benar. Negara seperti Korea Selatan, Taiwan, Malaysia, dan Thailand memiliki pelayanan publik dan perusahaan-perusahaan publik yang baik kinerjanya yang dapat memberikan kontribusi yang besar terhadap pembangunan nasional dan stabilitas politik. Dalam dua dasawarsa terakhir, telah terjadi perkembangan (akuntansi) sektor publik yang pesat. Istilah “akuntabilitas publik, *value for money*, reformasi sektor publik, privatisasi, *good governance*,” telah begitu cepat masuk ke dalam kamus sektor publik. Isu yang muncul dalam sektor publik merupakan suatu rangkaian yang akhirnya merupakan tuntutan diciptakannya *good public and corporate governance* (Mardiasmo, 2002: 16).

II.1.3. Perbedaan dan Persamaan Sektor Publik dengan Sektor Swasta

Secara konseptual, perbedaan akuntansi sektor publik dengan sektor swasta ini terletak pada tujuan yang akan dicapai. Di tahap perencanaan, organisasi sektor swasta menitikberatkan pada keuntungan usaha semaksimal

mungkin. Sementara, organisasi sektor publik lebih mengutamakan kesejahteraan masyarakat (Bastian, 2005: 75).

Akuntansi merupakan suatu aktivitas yang memiliki tujuan (*purposive activity*). Tujuan akuntansi diarahkan untuk mencapai hasil tertentu, dan hasil tersebut harus memiliki manfaat. Akuntansi digunakan baik pada sektor swasta maupun sektor publik untuk tujuan-tujuan yang berbeda. Ada beberapa perbedaan antara akuntansi sektor publik dengan akuntansi sektor swasta. Perbedaan sifat dan karakteristik akuntansi tersebut disebabkan karena adanya perbedaan lingkungan, dimana lingkungan yang kompleks dan *turbulence* sangat besar pengaruhnya (Mardiasmo, 2002: 2).

Terdapat karakteristik akuntansi sektor publik yang dapat dilihat dengan membandingkan akuntansi sektor swasta, yaitu (Arif, 2002: 7):

1. Pemerintah tidak berorientasi laba sehingga di dalam akuntansi pemerintah tidak ada laporan laba (*income statement*) dan *treatment* akuntansi yang berkaitan dengannya. Sebagai contoh, pada akuntansi pemerintahan tidak ada biaya penyusutan (*depreciation expense*) dan prinsip “*matching cost against revenues*” seperti pada akuntansi bisnis.
2. Pemerintah membukukan anggaran ketika anggaran tersebut dibukukan. Anggaran merupakan hal yang penting bagi pemerintah karena menjadi dasar pelaksanaan kegiatan. Anggaran belanja merupakan batas tertinggi (*plafond*) dan tidak boleh ada pergeseran dari satu perkiraan ke perkiraan lainnya. Perubahan atas batas dan pergeseran harus mendapatkan persetujuan dari yang

berwenang. Sedangkan pada akuntansi bisnis, anggaran tidak dibukukan karena bukan merupakan bukti transaksi.

3. Di dalam akuntansi pemerintahan dimungkinkan mempergunakan lebih dari satu jenis dana. Volume transaksi dari satu jenis dana dalam akuntansi pemerintahan sangat banyak sehingga perlu dibentuk satu dana tersendiri. Pada akuntansi bisnis, volume transaksi relatif tidak begitu banyak, tetapi jenisnya yang banyak. Untuk itu, di akuntansi bisnis pada umumnya dilakukan dalam satu jenis dana.
4. Akuntansi pemerintah akan membukukan pengeluaran modal seperti untuk membangun gedung, dan mengadakan kendaraan dalam perkiraan neraca dan hasil operasional. Sedangkan di dalam akuntansi bisnis, pengeluaran modal hanya dicatat di perkiraan neraca.
5. Akuntansi pemerintahan bersifat kaku karena sangat bergantung pada peraturan perundang-undangan. Apabila ada pertentangan antara transaksi dan peraturan, maka akan didahulukan peraturannya.
6. Akuntansi pemerintah tidak mengenal perkiraan modal dan laba yang di tahan di neraca.

Beberapa persamaan antara akuntansi sektor publik dengan sektor swasta adalah sebagai berikut (Mardiasmo, 2002: 13):

1. Kedua sektor merupakan bagian integral dari sistem ekonomi di suatu negara dan menggunakan sumber daya yang sama untuk mencapai tujuan organisasi.

2. Kedua sektor menghadapi masalah kelangkaan sumber daya, sehingga dituntut untuk menggunakan sumber daya organisasi secara ekonomis, efisien dan efektif.
3. Kedua sektor membutuhkan informasi yang handal dan relevan untuk melaksanakan fungsi manajemen, yaitu perencanaan, pengorganisasian, dan pengendalian
4. Kedua sektor menghasilkan produk yang sama, misalnya: di bidang transportasi massa, pendidikan, kesehatan, dan sebagainya.
5. Kedua sektor terikat pada peraturan perundangan dan ketentuan hukum lain yang disyaratkan.

II.2. *New Public Management*

Anggaran sektor publik terdiri dari anggaran tradisional dan anggaran dengan pendekatan *New Public Management*. Anggaran tradisional ditandai dengan ciri utamanya yang bersifat *line-item* dan *incrementalism*, sedangkan anggaran dengan pendekatan *New Public Management* adalah anggaran yang berorientasi pada kinerja, yang terdiri atas *Planning Programming and Budgeting System* (PPBS), *Zero Based Budgeting* (ZBB), dan *Performance Budgeting* (Mardiasmo, 2002: 75).

Performance budgeting menuntut diterapkannya sistem administrasi publik modern, yang lebih dikenal "*the new public management*". Dalam membangun *performance budgeting*, elemen-elemen strategis dan elemen-elemen praktis perlu diperhatikan. Elemen-elemen strategis terdiri dari misi dan sasaran.

Sementara elemen-elemen praktis terdiri dari program, aktivitas, dan target aktivitas (Bastian, 2005: 174).

Sejak pertengahan tahun 1980-an telah terjadi perubahan manajemen sektor publik yang cukup drastis dari sistem manajemen tradisional yang terkesan kaku, birokratis, dan hierarkis menjadi model manajemen sektor publik yang fleksibel dan lebih mengakomodasi pasar. Perubahan tersebut bukan sekedar perubahan kecil dan sederhana. Perubahan tersebut telah mengubah peran pemerintah terutama dalam hal hubungan antara pemerintah dengan masyarakat. Paradigma baru yang muncul dalam manajemen sektor publik tersebut adalah pendekatan *New Public Management* (Mardiasmo, 2002: 78).

Salah satu model pemerintahan di era *New Public Management* adalah model pemerintahan yang diajukan oleh Osborne dan Gaebler (1992) yang tertuang dalam pandangannya yang dikenal dengan konsep "*reinventing government*". Perspektif pemerintah menurut Osborne dan Gaebler tersebut adalah (Mardiasmo, 2002: 79):

1. Pemerintah kapitalis, yaitu pemerintah fokus pada pemberian pengarahan bukan produksi pelayanan publik.
2. Pemerintah milik masyarakat, yaitu pemerintah memberikan wewenang kepada masyarakat.
3. Pemerintah yang kompetitif, yaitu pemerintah menyuntikkan semangat kompetisi dalam pemberian pelayanan publik.
4. Pemerintah yang digerakkan oleh misi, yaitu pemerintah digerakkan oleh misi bukan peraturan.

5. Pemerintah berorientasi hasil, yaitu pemerintah berusaha mengubah bentuk penghargaan dan insentif dengan membiayai hasil bukan masukan.
6. Pemerintah berorientasi pada pelanggan, yaitu pemerintah memenuhi kebutuhan pelanggan bukan birokrasi.
7. Pemerintah wirausaha, yaitu pemerintah harus mampu menciptakan pendapatan dan tidak sekedar membelanjakan.
8. Pemerintah antisipatif, yaitu pemerintah berupaya mencegah daripada mengobati.
9. Pemerintah desentralisasi, yaitu pengambilan keputusan digeser ke tangan masyarakat, asosiasi-asosiasi, pelanggan, dan lembaga swadaya masyarakat.
10. Pemerintah berorientasi pada (mekanisme) pasar, yaitu mengadakan perubahan dengan mekanisme pasar (sistem insentif) dan bukan dengan mekanisme administratif (sistem prosedur dan pemaksaan).

II.2.1. Perubahan Pendekatan Anggaran

Reformasi sektor publik yang salah satunya ditandai dengan munculnya era *New Public Management* telah mendorong usaha mengembangkan pendekatan yang lebih sistematis dalam perencanaan anggaran sektor publik. Seiring dengan perkembangan tersebut, muncul beberapa teknik penganggaran sektor publik, misalnya adalah teknik anggaran kinerja (*performance budgeting*), *Zero Based Budgeting* (ZBB), dan *Planning, Programming, and Budgeting System* (PPBS) (Mardiasmo, 2002: 83).

Pendekatan baru dalam sistem anggaran publik tersebut cenderung memiliki karakteristik umum sebagai berikut (Mardiasmo, 2002: 83):

1. Komprehensif atau komparatif.
2. Terintegrasi dan lintas departemen.
3. Proses pengambilan keputusan yang rasional.
4. Berjangka panjang.
5. Spesifikasi tujuan dan perangkaian prioritas.
6. Analisis total *cost* dan *benefit* (termasuk *opportunity cost*).
7. Berarti *input*, *output*, dan *outcome*, bukan sekedar input.
8. Adanya pengawasan kinerja.

II.2.2. Prinsip-prinsip Penganggaran

Selain prinsip fundamental yang lebih dikenal dengan "*the 3Es*", yaitu efisiensi, efektivitas, serta ekonomis yang relatif tinggi. Adapula keenam prinsip-prinsip penganggaran yaitu (Bastian, 2005: 178):

1. Prinsip pertama yaitu demokratis, mengandung makna bahwa anggaran negara (di pemerintah Pusat maupun di pemerintah Daerah), baik yang berkaitan dengan pendapatan maupun yang berkaitan dengan pengeluaran, harus ditetapkan melalui suatu proses yang mengikutsertakan sebanyak mungkin unsur masyarakat, selain harus dibahas dan mendapatkan persetujuan dari lembaga perwakilan rakyat.
2. Prinsip kedua yaitu adil, berarti bahwa anggaran negara haruslah diarahkan secara optimum bagi kepentingan orang banyak dan secara proporsional,

dialokasikan bagi semua kelompok dalam masyarakat sesuai dengan kebutuhannya.

3. Prinsip ketiga yaitu transparan, maksudnya adalah proses perencanaan, pelaksanaan, serta pertanggungjawaban anggaran negara harus diketahui tidak saja oleh wakil rakyat, tetapi juga oleh masyarakat umum.
4. Prinsip keempat yaitu bermoral tinggi, berarti bahwa pengelolaan anggaran negara harus berpegang pada peraturan perundangan yang berlaku, dan juga senantiasa mengacu pada etika dan moral yang tinggi.
5. Prinsip kelima yaitu berhati-hati, berarti bahwa pengelolaan anggaran negara harus dilakukan secara berhati-hati, karena jumlah sumber daya yang terbatas dan mahal harganya. Hal ini semakin terasa penting jika dikaitkan dengan unsur hutang negara.
6. Prinsip keenam yaitu akuntabel, berarti bahwa pengelolaan keuangan negara haruslah dapat dipertanggungjawabkan setiap saat secara intern maupun ekstern kepada rakyat.

II.3. Laporan Pertanggungjawaban

Pemberlakuan UU No. 22 tahun 1999 tentang otonomi daerah yang kemudian direvisi menjadi UU No. 32 Tahun 2004 jelas akan membawa dampak perubahan dalam pola pengelolaan (manajemen) keuangan di sektor publik termasuk pemerintahan. Otonomi daerah merupakan kewenangan daerah otonom untuk mengatur dan mengurus kepentingan masyarakat setempat menurut prakarsa sendiri sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Dengan kata lain

pemerintah ingin melaksanakan pasal 18 UUD 1945, yaitu dengan melaksanakan otonomi yang luas, nyata, dan bertanggungjawab (Bastian, 2005: 338).

Dalam pelaksanaan otonomi daerah, pemerintah dituntut untuk mampu memberikan informasi keuangan kepada publik terkait dengan *good government governance*. Transparansi dan akuntabilitas dalam hal pemberian informasi keuangan kepada publik sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah yang mewajibkan setiap pemerintah daerah untuk mempertanggungjawabkan keuangan daerahnya dalam bentuk laporan keuangan. Supaya pengelolaan keuangan daerah dapat akuntabel dan transparan maka dikeluarkanlah Kepmendagri No. 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.

II.3.1. Akuntabilitas dan Transparansi

Akuntabilitas merupakan konsep yang lebih luas dari *stewardship*. *Stewardship* mengacu pada pengelolaan atas suatu aktivitas secara ekonomi dan efisien tanpa dibebani kewajiban untuk melaporkan, sedangkan *accountability* mengacu pada pertanggungjawaban oleh seorang *steward* kepada pemberi tanggung jawab. Terwujudnya akuntabilitas merupakan tujuan utama dari reformasi sektor publik. Tuntutan yang kemudian muncul adalah perlunya dibuat laporan keuangan eksternal yang dapat menggambarkan kinerja lembaga sektor publik (Mardiasmo, 2002: 21).

Akuntabilitas publik terdiri dari dua macam, yaitu (Mardiasmo, 2002: 21):

1. Akuntabilitas vertikal (*vertical accountability*) adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR.
2. Akuntabilitas horisontal (*horizontal accountability*) adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

Diantara perbedaan antara akuntansi sektor publik dan akuntansi sektor swasta, adapula persamaan diantara keduanya, yaitu (Mardiasmo, 2002: 22):

1. Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum.

Akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan, sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

2. Akuntabilitas proses

Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi. Akuntabilitas proses termanifestasikan melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif, dan murah biaya.

3. Akuntabilitas program

Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.

4. Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas program terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

II.3.2. Teknik-teknik Akuntansi Keuangan Sektor Publik

Terdapat beberapa teknik akuntansi keuangan yang dapat diadopsi oleh sektor publik, yaitu (Mardiasmo, 2002: 150):

1. Akuntansi Anggaran

Teknik akuntansi anggaran merupakan teknik akuntansi yang menyajikan jumlah aktual dan dicatat secara berpasangan (*double entry*). Tujuan utama teknik ini adalah untuk menekankan peran anggaran dalam siklus perencanaan, pengendalian, dan akuntabilitas. Salah satu kelemahan teknik akuntansi anggaran adalah bahwa teknik ini sangat kompleks.

2. Akuntansi Komitmen

Akuntansi komitmen adalah sistem akuntansi yang mengakui transaksi dan mencatatnya pada saat order dikeluarkan. Sistem akuntansi akrual mengakui biaya pada saat faktur diterima dan mengakui pendapatan ketika faktur

dikeluarkan. Tujuan utama akuntansi komitmen adalah untuk pengendalian anggaran.

3. Akuntansi Dana (*Fund Accounting*)

Pada organisasi sektor publik masalah utama yang dihadapi adalah pencarian sumber dana dan alokasi dana. Teori akuntansi dana pada awalnya dikembangkan oleh Vatter (1947) untuk tujuan organisasi bisnis. Sistem akuntansi dana adalah metoda akuntansi yang menekankan pada pelaporan pemanfaatan dana, bukan pelaporan organisasi itu sendiri.

4. Akuntansi Kas

Pada penerapan akuntansi kas, pendapatan dicatat pada saat kas diterima, dan pengeluaran dicatat ketika kas dikeluarkan.

5. Akuntansi Akrual

Akuntansi akrual dianggap lebih baik daripada akuntansi kas. Teknik akuntansi berbasis akrual diyakini dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih dapat dipercaya, lebih akurat, komprehensif, dan relevan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik.

II.4. Definisi Laporan Keuangan

Laporan keuangan berbeda dengan pelaporan keuangan. Singkatnya pelaporan keuangan lebih luas daripada laporan keuangan. Laporan keuangan merupakan bagian dari pelaporan keuangan (Bastian, 2005: 97).

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan, laporan keuangan merupakan laporan yang

terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan.

Laporan keuangan adalah hasil akhir dari proses akuntansi, dimana laporan keuangan tersebut menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan oleh pihak yang berkepentingan. Laporan keuangan tersebut menggambarkan pencapaian kinerja dari program dan kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah, kemajuan realisasi pencapaian target pendapatan, realisasi penyerapan belanja, dan realisasi pembiayaan (Bastian, 2005: 18).

Menurut *Accounting Principles Board* (1970), akuntansi adalah suatu kegiatan jasa yang fungsinya menyediakan informasi kuantitatif, terutama yang bersifat keuangan tentang entitas ekonomi yang dimaksudkan agar berguna dalam pengambilan keputusan ekonomik dalam membuat pilihan-pilihan yang nalar di antara pelbagai alternatif arah tindakan.

Dilihat dari sisi manajemen perusahaan, laporan keuangan merupakan alat pengendalian dan evaluasi kinerja manajerial dan organisasi. Sedangkan dari sisi pemakai eksternal, laporan keuangan merupakan salah satu bentuk mekanisme pertanggungjawaban dan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan (Mardiasmo, 2002: 160).

II.4.1. Tujuan dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik

Secara umum, tujuan dan fungsi laporan keuangan sektor publik yaitu, (Mardiasmo, 2002: 161):

1. Keputusan dan Pengelolaan (*compliance and stewardship*):

Laporan keuangan digunakan untuk memberikan jaminan kepada pengguna laporan keuangan dan pihak otoritas penguasa bahwa pengelolaan sumber daya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum dan peraturan lain yang telah ditetapkan.

2. Akuntabilitas dan Pelaporan Retrospektif (*accountability and retrospective reporting*)

Laporan keuangan digunakan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik. Laporan keuangan digunakan untuk memonitor kinerja dan mengevaluasi manajemen, memberikan dasar untuk mengamati *trend* antar kurun waktu, pencapaian atas tujuan yang telah ditetapkan, dan membandingkannya dengan kinerja organisasi lain yang sejenis jika ada.

3. Perencanaan dan Informasi Otorisasi (*planning and authorization information*)

Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan dasar perencanaan kebijakan dan aktivitas di masa yang akan datang. Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan informasi pendukung mengenai otorisasi penggunaan dana.

4. Kelangsungan Organisasi (*viability*)

Laporan keuangan berfungsi untuk membantu pembaca dalam menentukan apakah suatu organisasi atau unit kerja dapat meneruskan menyediakan barang dan jasa (pelayanan) di masa yang akan datang.

5. Hubungan Masyarakat (*public relation*)

Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan kesempatan kepada organisasi untuk mengemukakan pernyataan atas prestasi yang telah dicapai kepada

pemakai yang dipangaruhi, karyawan, dan masyarakat. Laporan keuangan berfungsi sebagai alat komunikasi dengan publik dan pihak-pihak yang berkepentingan.

6. Sumber Fakta dan Gambaran (*source of facts and figures*)

Laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada berbagai kelompok kepentingan yang ingin mengetahui organisasi secara lebih dalam.

Menurut SFAC 4, tujuan laporan keuangan organisasi nirlaba adalah, yaitu (Mardiasmo, 2002: 167):

1. Laporan keuangan hendaknya bermanfaat bagi penyusunan keputusan yang rasional.
2. Laporan keuangan dapat membantu dalam menilai pelayanan.
3. Memberikan informasi untuk menilai kinerja manajer organisasi.
4. Memberi informasi tentang sumber daya ekonomi, kewajiban dan kekayaan.
5. Memberikan informasi mengenai kinerja organisasi selama satu periode.
6. Memberikan informasi mengenai bagaimana memperoleh dan membelanjakan kas.
7. Memberi penjelasan dan interpretasi untuk membantu pemakai dalam memahami informasi keuangan yang diberikan.

Laporan keuangan sektor publik mempunyai aspek prediktif dan prospektif dalam penggunaan uang. Prediksi kualitas dan ragam sumber daya yang disyaratkan untuk operasi berkelanjutan akan mempengaruhi berbagai resiko ketidakpastian dalam berasosiasi. Selain itu, laporan keuangan juga dapat menyediakan informasi, yaitu untuk (Bastian, 2005: 96):

1. Mengindikasikan apakah sumber daya yang ada dapat digunakan secara legal sesuai dengan anggaran yang disahkan (*legally adopted budget*).
2. Mengindikasikan apakah sumber daya yang ada dapat digunakan sesuai persyaratan legal dan kontraktual, termasuk kriteria keuangan yang telah ditetapkan otoritas legislatif (*appropriate*).

Sedangkan bagi organisasi pemerintahan, tujuan akuntansi dan laporan keuangan adalah, yaitu (Mardiasmo, 2002: 162):

1. Untuk memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, dan politik serta sebagai bukti pertanggungjawaban (*accountability*) dan pengelolaan (*stewardship*).
2. Untuk memberikan informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.

II.5. Standar Pelaporan Keuangan Dalam Negeri

Paradigma baru dalam “Reformasi Manajemen Sektor Publik” adalah penerapan akuntansi dalam praktik pemerintah guna mewujudkan *good governance*. Landasan hukum pelaksanaan reformasi tersebut telah disiapkan oleh pemerintah dalam suatu Paket Undang-undang (UU) Bidang Keuangan Negara yang terdiri dari UU Keuangan negara, UU Perbendaharaan Negara, dan UU Pemeriksaan tanggung Jawab Keuangan Negara yang pada saat ini sudah disahkan oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Sebelum menjadi UU, Paket RUU Bidang Keuangan Negara diajukan oleh Pemerintah kepada DPR pada tanggal 29 September 2000 (Bastian, 2005: 53).

Pada tahun 1864 Indonesia menerapkan *Indische Comptabiliteitswet* (ICW) dalam pelaksanaan pengelolaan keuangan negara yang merupakan Undang-undang asli pemerintah Belanda. Undang-undang ini menjadi dasar pokok pengundangan pengelolaan anggaran pemerintah di Indonesia. Undang-undang tersebut mempunyai penjelasan yang sangat ringkas dan hanya cocok untuk pemerintahan kecil dengan tugas gugus yang sederhana (Bastian, 2005: 199).

Pada akhirnya pada tahun 2005, Pemerintah Pusat menerbitkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia. SAP sendiri di antaranya juga mengadaptasi dari *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountants* (IFAC).

II.5.1. *Indische Comptabiliteitswet* (ICW)

Sebagai landasan hukum pengelolaan keuangan negara tersebut, pada tanggal 5 April 2003 telah diundangkan Undang-undang nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dalam rangka pengelolaan dan pertanggungjawaban Keuangan Negara yang ditetapkan dalam APBN dan APBD. Kaidah-kaidah tersebut masih didasarkan atas Undang-undang Perbendaharaan Indonesia/ *Indische Comptabiliteitswet* (ICW) *Staatsblad* Tahun 1925 Nomor 448 sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-undang Nomor

9 Tahun 1968 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1968 Nomor 53, Tambahan Lembaran Negara Nomor 2860) (Bastian, 2005: 53).

Selanjutnya, sesuai dengan Pasal 23 tersebut diatur bahwa hal keuangan negara lainnya ditetapkan dalam Undang-undang dimaksud belum disetujui dan disahkan. Sejak zaman kemerdekaan sampai dengan saat ini keuangan negara Indonesia masih mengacu pada *Indische Comptabiliteitswet* (ICW) (Arif, 2002: 53).

II.5.2. Standar Akuntansi Pemerintahan

Sesuai dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Standar Akuntansi Pemerintahan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Setiap entitas pelaporan pemerintah pusat dan daerah wajib menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan. Selain itu, diharapkan juga adanya upaya pengharmonisan atas berbagai peraturan baik di pemerintah pusat maupun pemerintah daerah dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (Bastian, 2005: 135).

Standar akuntansi merupakan pedoman atau prinsip-prinsip yang mengatur perlakuan akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan untuk tujuan pelaporan kepada para pengguna laporan keuangan, sedangkan prosedur akuntansi merupakan praktik khusus yang digunakan untuk mengimplementasikan standar. Untuk memastikan diikutinya prosedur yang telah ditetapkan, sistem akuntansi sektor publik harus dilengkapi dengan sistem pengendalian intern atas penerimaan dan pengeluaran dana publik (Mardiasmo, 2002: 148).

II.5.3. Tujuan dan Manfaat Standar Akuntansi Pemerintahan

Tujuan dan manfaat Standar Akuntansi Pemerintahan adalah untuk menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah guna mewujudkan tata kelola yang baik (*good governance*), transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara. Usaha reformasi keuangan negara mencakup bidang peraturan perundang-undangan, kelembagaan, sistem, dan peningkatan kualitas sumber daya manusia.

II.5.4. Sistematika Standar Akuntansi Pemerintahan

SAP terdiri dari satu Kerangka Konseptual dan 11 PSAP. SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dan dilengkapi dengan Pengantar Standar Akuntansi Pemerintahan. KSAP mempunyai tugas untuk menyusun SAP dan KSAP juga berwenang menerbitkan berbagai publikasi lainnya, antara lain Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP) dan Buletin Teknis.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) terdiri dari:

1. PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan

Tujuan PSAP Nomor 01 adalah untuk mengatur penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas.

2. PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran

Tujuan PSAP Nomor 02 adalah untuk menetapkan dasar-dasar penyajian Laporan Realisasi Anggaran untuk pemerintah dalam rangka memenuhi tujuan akuntabilitas sebagaimana ditetapkan oleh perundang-undangan.

3. PSAP Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas

Tujuan PSAP Nomor 03 adalah untuk mengatur penyajian Laporan Arus Kas yang memberikan informasi historis mengenai perubahan kas dan setara kas suatu entitas pelaporan dengan mengklasifikasikan arus kas berdasarkan aktivitas operasi, investasi aset non keuangan, pembiayaan, dan nonanggaran selama satu periode akuntansi.

4. PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan

Tujuan PSAP Nomor 04 adalah untuk mengatur penyajian dan pengungkapan yang diperlukan pada Catatan atas Laporan Keuangan.

5. PSAP Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan

Tujuan PSAP Nomor 05 adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi untuk persediaan dan informasi lainnya yang dianggap perlu disajikan dalam laporan keuangan.

6. PSAP Nomor 06 tentang Akuntansi Investasi

Tujuan PSAP Nomor 06 adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi untuk investasi dan pengungkapan informasi penting lainnya yang harus disajikan dalam laporan Keuangan.

7. PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap

Tujuan PSAP Nomor 07 adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi untuk aset tetap.

8. PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Kontruksi dalam Pengerjaan

Tujuan PSAP Nomor 08 adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi untuk kontruksi dalam pengerjaan dengan metode nilai historis.

9. PSAP Nomor 09 tentang Akuntansi Kewajiban

Tujuan PSAP Nomor 09 adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi kewajiban meliputi saat pengakuan, penentuan nilai tercatat, amortisasi, dan biaya pinjaman yang dibebankan terhadap kewajiban tersebut.

10. PSAP Nomor 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa

Tujuan PSAP Nomor 10 adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi atas koreksi kesalahan, perubahan kebijakan akuntansi, dan peristiwa luar biasa.

11. PSAP Nomor 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian

Tujuan PSAP Nomor 11 adalah untuk mengatur penyusunan laporan keuangan konsolidasian pada unit-unit pemerintahan dalam rangka menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum demi meningkatkan kualitas dan kelengkapan laporan keuangan dimaksud.

II.6. Standar Pelaporan Keuangan Luar Negeri

Standar pelaporan keuangan luar negeri mulai dibentuk di Amerika Serikat yaitu dengan dibentuknya *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) yang selain menetapkan standar akuntansi juga mengatur penyusunan kebijakan akuntansi.

Pada perkembangannya *International Federation of Accountants* (IFAC) mengeluarkan *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) di Munich pada tahun 1977. *International Federation of Accountants* (IFAC) merupakan federasi dan organisasi akuntan Internasional.

II.6.1. *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*

Governmental Accounting Standards Board (GASB) dibentuk di Amerika Serikat pada tahun 1984 sebagai lembaga yang memiliki kewenangan menetapkan standar akuntansi untuk pemerintah negara bagian. Di Indonesia, belum dibentuk secara khusus lembaga seperti itu (Arif, 2002: 4).

Di Amerika Serikat *Governmental Accounting Standards Board (GASB)* merekomendasikan penerapan akuntansi yang tidak murni berdasarkan basis kas maupun basis akrual. GASB sangat memperhatikan fokus perhitungan akuntansi dan basis akrual (Bastian, 2005: 117).

II.6.2. *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) dikeluarkan oleh *International Federation of Accountants (IFAC)*. Sampai saat ini ada delapan standar akuntansi sektor publik yang telah dikeluarkan oleh IFAC, yaitu:

1. IPSAS 1: *Presentation of Financial Statements.*
2. IPSAS 2: *Cash Flow Statements.*
3. IPSAS 3: *Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies.*
4. IPSAS 4: *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.*
5. IPSAS 5: *Borrowing Costs.*
6. IPSAS 6: *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities.*
7. IPSAS 7: *Accounting for Investments in Associates.*
8. IPSAS 8: *Financial Reporting of Interests in Joint Venture.*

IPSAS ditetapkan sebagai standar akuntansi yang digunakan dalam penyajian dan pelaporan keuangan pada sektor publik, dengan salah satu tujuannya sebagai pedoman dalam transisi dari basis akuntansi kas menuju basis akuntansi akrual. IPSAS sendiri mulai dikenal di Indonesia pada tahun 2003 dan mulai diterapkan dalam bentuk sistem akuntansi berbasis IPSAS.

