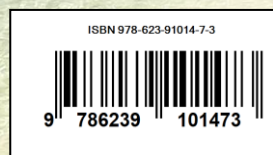




AKUNTANSI
SEKTOR PUBLIK

Penulis :

DR. ANIK YUESTI, SE.,MM
NI LUH PUTU SANDRYA DEWI, SE.,MSi
I GUSTI AYU ASRI PRAMESTI, SE.,MSi



ISBN: 978-623-91014-7-3

C.V. NOAH ALETHEIA

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

CV. NOAH AETHEA

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK



CV. NOAH ALETHEIA

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Cetakan Pertama Juni 2020

22 x 30 cm, ix + 143

ISBN: 978-623-91014-7-3

Penulis

Dr. Anik Yuesti, SE.,MM
Ni Luh Putu Sandrya Dewi, SE.,MSi
I Gusti Ayu Asri Pramesti, SE.,MSi

Editor

Dr. Ni Wayan Rustiarini, SE.,M.Si.,Ak.,CA

Cover

Anik Yuesti

Sampul diambil oleh www.pexel.com

Diterbitkan Oleh

CV. Noah Aletheia



Dicetak oleh:
CV. Noah Aletheia

Jl. Tegalsari Gg. Koyon. No. 25 D. Banjar Tegalgundul
Desa Tibubeneng, Kec. Kuta Utara, Kab. Badung Bali Indonesia.



Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang
Dilarang memperbanyak seluruh atau sebagian buku ini

KATA PENGANTAR

Puji Syukur kepada kehadiran Tuhan Yang Maha Esa atas berkat dan rahmatNya, penulis dapat menyelesaikan penulisan buku dengan judul “AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK”. Penulisan buku ini adalah persiapan untuk mengajar mata kuliah akuntansi sektor publik di Program Studi Akuntansi S1 di Universitas Mahasaraswati Denpasar. Buku ini bertujuan untuk memberikan pedoman bagi mahasiswa tentang gambaran umum akuntansi sektor publik, standar akuntansi sektor publik, laporan keuangan sektor publik, akuntansi manajemen dan sistem pengendalian manajemen sektor publik, anggaran dalam organisasi sektor publik, penilaian kinerja sektor publik, serta audit sektor publik.

Terimakasih dan penghargaan penulis haturkan kepada Civitas Akademika Universitas Mahasaraswati Denpasar. Semoga buku ini dapat bermanfaat bagi dunia pendidikan, serta membantu mahasiswa dalam proses belajar mengajar. Kritik dan saran yang membangun selalu kami tunggu untuk menyempurnakan buku ini. Terimakasih.

Denpasar, Juni 2020

Penulis

DAFTAR ISI

BAB 1 GAMBARAN UMUM AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	1
A. Pendahuluan	1
B. Karakteristik Organisasi Sektor Publik	3
C. Perbandingan Akuntansi Sektor Publik dan Swasta	4
D. Tujuan dan Perkembangan Akuntansi Sektor Publik	4
E. Bidang-bidang Terapan Akuntansi Sektor Publik	7
F. Ringkasan	8
BAB 2 AKUNTANSI KEUANGAN SEKTOR PUBLIK	9
A. Pendahuluan	9
B. <i>International Public Sector Accounting</i>	10
C. Standar Akuntansi Pemerintah	11
D. Teknik-teknik Akuntansi Keuangan Sektor Publik	12
E. Ringkasan	15
BAB 3 PELAPORAN KEUANGAN ORGANISASI NIRLABA	17
A. Pendahuluan	17
B. Pelaporan Keuangan Organisasi Nirlaba	18
C. Definisi Sumbangan Terikat dan Tidak Terikat	23
D. Teknik-teknik Organisasi Nirlaba	24
E. Ringkasan	25
BAB 4 LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK	26
A. Pendahuluan	26
B. Tujuan dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik	26
C. Tujuan Laporan Keuangan Menurut SFAC No.4	27
D. Perbedaan Laporan Keuangan Sektor Publik dengan Sektor Swasta	28
E. Ringkasan	29

BAB 5 AKUNTANSI MANAJEMEN DAN SISTEM PENGENDALIAN	
MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK	30
A. Pendahuluan	30
B. Akuntansi Manajemen dan Ruang Lingkup Akuntansi Manajemen Sektor Publik	30
C. Struktur Akuntansi Manajemen Sektor Publik	31
D. Ringkasan	36
BAB 6 TEKNIK AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK DALAM PELAYANAN PUBLIK	37
A. Pendahuluan	37
B. Teknik Akuntansi Manajemen Sektor Publik dalam Pelayanan Publik	37
C. Akuntansi Komitmen	38
D. Ringkasan	39
BAB 7 ANGGARAN DALAM ORGANISASI SEKTOR PUBLIK	41
A. Pendahuluan	41
B. Pengertian Anggaran Sektor Publik	42
C. Fungsi Anggaran Sektor Publik	42
D. Siklus Anggaran	44
E. Ringkasan	45
BAB 8 ANGGARAN KINERJA DAN PENGUKURAN	46
A. Perkembangan Anggaran Sektor Publik	46
B. Anggaran Tradisional	46
C. Anggaran Publik dengan Pendekatan NPM	47
D. Anggaran Kinerja	47
E. Ringkasan	48
BAB 9 APBN DAN APBD	50
A. Pendahuluan	50
B. Pengertian APBN dan APBD	50
C. Sistematika APBN dan APBD	52
D. Proses Penyusunan APBN dan APBD	53

E.	Pelaksanaan APBN dan APBD	54
F.	Pertanggungjawaban APBN dan APBD	55
G.	Ringkasan	55
 BAB 10 STRATEGI PEMBELAJARAN DAN INVESTASI SEKTOR PUBLIK		57
A.	Pendahuluan	57
B.	Penentuan Kebutuhan Investasi Publik	58
C.	Aspek Kelayakan Investasi	59
D.	Faktor-faktor yang Mempengaruhi Investasi Publik	59
E.	Teknik Dasar Penilaian Investasi Publik	64
F.	Ringkasan	
 BAB 11 PENILAIAN KINERJA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK		65
A.	Pendahuluan	65
B.	Penilaian Kinerja berdasarkan <i>Value For Money Audit</i>	65
C.	<i>Balanced Scorecard</i> di Sektor Publik	75
D.	Ringkasan	88
 BAB 12 RASIO-RASIKO KEUANGAN BAGI ORGANISASI SEKTOR PUBLIK		90
A.	Pendahuluan	90
B.	Rasio-rasio Keuangan bagi Sektor Publik	90
C.	Tujuan Rasio	92
D.	Ringkasan	94
 BAB 13 AUDIT SEKTOR PUBLIK		95
A.	Pendahuluan	95
B.	Definisi Audit Sektor Publik	95
C.	Regulasi dalam Audit Sektor Publik	96
D.	Audit Sektor Publik dan Audit Sektor Swasta	96
E.	Jenis-jenis Audit Sektor Publik	96
F.	Audit Keuangan Sektor Publik	97
G.	Sistem Keuangan Audit Sektor Publik	97
H.	Siklus Keuangan Sektor Publik	99
I.	Teknik Audit Keuangan Sektor Publik	100

J. Contoh Praktek Audit Sektor Publik di Organisasi Sektor Publik	103
K. Ringkasan	103
BAB 14 PROSES AUDIT KINERJA	105
A. Pendahuluan	105
B. Struktur Audit Kerja	105
C. Tahap Pengenalan dan Perencanaan	105
D. Kriteria Pengendalian untuk Hasil-hasil Program Penilaian Ekonomi dan Efisiensi	106
E. Tahap Audit	107
F. Tahap Pelaporan	107
G. Tahap Penindaklanjutan	108
H. Ringkasan	109
DAFTAR PUSTAKA	

BAB 1 GAMBARAN UMUM AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Saat ini terdapat perhatian yang lebih besar terhadap akuntansi yang dilakukan oleh lembaga pemerintah, perusahaan milik negara atau daerah dan berbagai organisasi publik lainnya, dibandingkan dengan masa-masa sebelumnya. Terdapat tuntutan yang lebih besar dari masyarakat untuk dilakukan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik.

Organisasi sektor publik saat ini tengah mengalami tekanan untuk lebih efisien, memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial, serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukan. Berbagai tuntutan tersebut menyebabkan akuntansi dapat dengan cepat diterima dan diakui sebagai ilmu yang dibutuhkan untuk mengelola urusan publik. Akuntansi sektor publik awalnya merupakan aktivitas yang terspesialisasi dari suatu profesi yang relatif kecil. Namun, saat ini akuntansi sektor publik sedang mengalami proses untuk menjadi disiplin ilmu.

Istilah “sektor publik” sendiri memiliki pengertian yang bermacam-macam. Hal tersebut merupakan konsekuensi dari luasnya wilayah publik, sehingga setiap disiplin ilmu (ekonomi, politik, hukum dan sosial) memiliki cara pandang dan definisi yang berbeda-beda. Dari sudut pandang ilmu ekonomi, sektor publik dapat dipahami sebagai suatu entitas yang aktivitasnya berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik.

B. Karakteristik Organisasi Sektor Publik

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. Dalam beberapa hal, akuntansi sektor publik berbeda dengan akuntansi pada sektor swasta. Perbedaan karakteristik akuntansi disebabkan karena adanya perbedaan lingkungan yang mempengaruhi.

Organisasi sektor publik bergerak dalam lingkungan yang sangat kompleks dan *turbulence*. Komponen lingkungan yang mempengaruhi organisasi sektor publik meliputi faktor ekonomi, politik, kultur, dan demografi.

a. Faktor Ekonomi

Faktor ekonomi yang mempengaruhi organisasi sektor publik antara lain:

- Pertumbuhan ekonomi
- Tingkat inflasi
- Pertumbuhan pendapatan per kapita (GNP/GDP)
- Struktur produksi
- Tenaga kerja
- Arus modal dalam negeri
- Cadangan devisa
- Nilai tukar mata uang
- Utang dan bantuan luar negeri
- Infrastruktur

- Teknologi
 - Kemiskinan dan kesenjangan ekonomi
 - Sektor informal
- b. Faktor Politik
- Faktor politik yang mempengaruhi sektor publik antara lain:
- Hubungan negara dan masyarakat
 - Legitimasi pemerintah
 - Tipe rezim yang berkuasa
 - Ideologi negara
 - Elit politik dan masa
 - Jaringan internasional
 - Kelembagaan
- c. Faktor Kultural
- Faktor kultural yang mempengaruhi organisasi sektor publik antara lain:
- Keragaman suku, ras, agama, bahasa, dan budaya
 - Sistem nilai di masyarakat
 - Historis
 - Sosiologi masyarakat
 - Karakteristik masyarakat
 - Tingkat pendidikan
- d. Faktor Demografi
- Pertumbuhan penduduk
 - Struktur usia penduduk
 - Migrasi
 - Tingkat kesehatan

C. Perbandingan Akuntansi Sektor Publik dan Swasta

a. Perbedaan Sektor Publik dan Sektor Swasta

Perbedaan karakteristik sektor publik dengan sektor swasta dapat dilihat dengan membandingkan beberapa hal, yaitu:

Perbedaan	Sektor Publik	Sektor Swasta
Tujuan organisasi	Non profit motive	Profit motive
Sumber pembiayaan	Pajak, retribusi, utang, obligasi pemerintah, laba BUMN/BUMD, penjualan aset negara, dsb.	Pembiayaan internal: modal sendiri, laba ditahan, penjualan aktiva Pembiayaan eksternal: utang bank, obligasi, penerbitan saham
Pertanggungjawaban	Pertanggungjawaban kepada masyarakat (publik) dan parlemen (DPR/DPRD)	Pertanggungjawaban kepada pemegang saham dan kreditor
Struktur organisasi	Birokrasi, kaku, dan hierarkis	Fleksibel: datar, pyramid, lintas fungsional, dsb.
Karakteristik anggaran	Terbuka untuk publik	Tertutup untuk publik
Sistem akuntansi	Cash accounting	Accrual accounting

1. Tujuan organisasi
Dilihat dari tujuannya, organisasi sektor publik berbeda dengan sektor swasta. Perbedaan yang menonjol terletak pada tujuan untuk memperoleh laba. Pada sektor swasta terdapat semangat untuk memaksimalkan laba (*profit motive*), sedangkan pada sektor publik tujuan utama organisasi bukan untuk memaksimalkan laba tetapi memberikan pelayanan publik (*publik service*).
2. Sumber pembiayaan
Struktur pembiayaan sektor publik berbeda dengan sektor swasta dalam hal bentuk, jenis, dan risiko. Pada sektor publik sumber pendanaan berasal dari pajak dan retribusi, *charging for services*, laba perusahaan milik negara, pinjaman pemerintahan berupa utang luar negeri dan obligasi pemerintah, serta pendapatan yang sah yang tidak bertentangan dengan peraturan perundangan yang telah ditetapkan. Pada sektor swasta sumber pembiayaan dipisah menjadi sumber pembiayaan internal dan sumber pembiayaan eksternal. Sumber pembiayaan internal terdiri atas bagian laba yang diinvestasikan kembali ke perusahaan (*retained earnings*) dan modal pemilik. Sedangkan sumber pembiayaan eksternal misalnya utang bank, penerbit obligasi, dan penerbitan saham baru untuk mendapatkan dana dari publik.
3. Pola pertanggungjawaban
Pertanggungjawaban manajemen sektor publik berbeda dengan sektor swasta. Manajemen sektor swasta bertanggungjawab kepada pemilik perusahaan (pemegang saham) dan kreditor atas dana yang diberikan. Pada sektor publik manajemen bertanggung jawab kepada masyarakat karena sumber dana yang digunakan organisasi sektor publik dalam rangka pemberian pelayanan publik yang berasal dari masyarakat (*publik funds*).
4. Struktur organisasi
Secara kelembagaan, organisasi sektor publik juga berbeda dengan sektor swasta. Struktur organisasi pada sektor publik bersifat birokratis, kaku, dan hierarkis, sedangkan struktur organisasi sektor swasta lebih fleksibel.
5. Karakteristik anggaran dan *stakeholder*
Jika dilihat dari karakteristik anggaran, pada sektor publik rencana anggaran dipublikasikan kepada masyarakat secara terbuka untuk dikritik dan didiskusikan. Anggaran bukan sebagai rahasia negara. Sementara itu, anggaran pada sektor swasta bersifat tertutup bagi publik karena anggaran merupakan rahasia perusahaan. Perbedaan *stakeholder* sektor publik dan sektor swasta dapat dilihat dari stakeholder eksternal maupun internal dari sektor publik maupun sektor swasta. Stakeholder eksternal sektor publik yaitu masyarakat pengguna jasa publik, masyarakat pembayar pajak, bank sebagai kreditor pemerintah dan sebagainya, sedangkan stakeholder eksternal sektor swasta yaitu bank sebagai kreditor, serikat buruh, pasar modal dan sebagainya. Selanjutnya perbedaan stakeholder internal sektor publik yang terdiri dari lembaga negara, kelompok politik, manajer publik dan pegawai pemerintah, sedangkan stakeholder internal sektor swasta yaitu manajemen, karyawan, dan pemegang saham.
6. Sistem akuntansi

Perbedaan lain adalah sistem akuntansi yang digunakan. Sistem akuntansi yang biasa digunakan sektor swasta adalah akuntansi berbasis akrual (*accrual accounting*), sedangkan pada sektor publik lebih banyak menggunakan sistem akuntansi berbasis kas (*cash accounting*).

b. **Persamaan Sektor Publik dan Sektor Swasta**

Meskipun sektor publik memiliki karakteristik yang berbeda dengan sektor swasta, akan tetapi dalam beberapa hal terdapat persamaan, yaitu:

1. Kedua sektor, baik sektor publik maupun sektor swasta merupakan bagian integral dari sistem ekonomi di suatu negara dan keduanya menggunakan sumber daya yang sama untuk mencapai tujuan organisasi.
2. Keduanya menghadapi masalah yang sama, yaitu masalah kelangkaan sumber daya (*scarcity of resources*), sehingga baik sektor publik maupun sektor swasta dituntut untuk menggunakan sumber daya organisasi secara ekonomis, efisien, dan efektif.
3. Proses pengendalian manajemen, termasuk manajemen keuangan, pada dasarnya sama di kedua sektor. Kedua sektor sama-sama membutuhkan informasi yang handal dan relevan untuk melaksanakan fungsi manajemen, yaitu: perencanaan, pengorganisasian, dan pengendalian.
4. Pada beberapa hal, kedua sektor menghasilkan produk yang sama, misalnya: baik pemerintah maupun swasta sama-sama bergerak di bidang transportasi massa, pendidikan, kesehatan, penyediaan energi, dan sebagainya.
5. Kedua sektor terikat pada peraturan perundangan dan ketentuan hukum lain yang disyaratkan.

D. Tujuan dan Perkembangan Akuntansi Sektor Publik

a. **Tujuan Akuntansi Sektor Publik**

American Accounting Association (1970) dalam Glynn (1993) menyatakan bahwa tujuan akuntansi pada organisasi sektor publik adalah untuk:

1. Memberikan informasi yang diperlukan untuk mengelola secara tepat, efisien, dan ekonomis atas suatu operasi dan alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi. Tujuan ini terkait dengan pengendalian manajemen (*management control*).
2. Memberikan informasi yang memungkinkan bagi manajer untuk melaporkan pelaksanaan tanggung jawab mengelola secara tepat dan efektif program dan penggunaan sumber daya yang menjadi wewenangnya dan memungkinkan bagi pegawai pemerintah untuk melaporkan kepada publik atas hasil operasi pemerintah dan penggunaan dana publik. Tujuan ini terkait dengan akuntabilitas (*accountability*).

Akuntansi sektor publik merupakan alat informasi bagi pemerintah sebagai manajemen maupun alat informasi bagi publik. Bagi pemerintah, informasi akuntansi digunakan dalam proses pengendalian manajemen mulai dari perencanaan strategik, pembuatan program, penganggaran, evaluasi kinerja, dan pelaporan kinerja.

Informasi akuntansi bermanfaat untuk pengambilan keputusan, terutama membantu manajer dalam melakukan alokasi sumber daya. Informasi akuntansi dapat digunakan untuk menentukan biaya suatu program, proyek, atau aktivitas serta kelayakannya baik secara

ekonomis maupun teknis. Dengan informasi akuntansi, pemerintah dapat menentukan biaya pelayanan (*cost of services*) yang diberikan kepada publik, menetapkan biaya standar, dan harga yang akan dibebankan kepada publik atas suatu pelayanan (*charging for services*). Sebagai contoh, untuk dapat menetapkan SPP per siswa, pemerintah harus dapat menghitung biaya pendidikan per siswa untuk tingkat pendidikan tertentu.

Selain itu, informasi akuntansi dapat digunakan untuk membantu dalam pemilihan program yang efektif dan ekonomis. Pemilihan program yang tepat sasaran, efektif, dan ekonomis akan sangat membantu dalam proses penganggaran. Pada sektor publik, penganggaran merupakan tahap yang membutuhkan keahlian khusus karena penganggaran pada sektor publik merupakan proses politik, sehingga manajer sektor publik dituntut untuk memiliki *political skill* disamping pemahaman teknis akuntansi.

Informasi akuntansi terutama untuk menentukan indikator kinerja (*performance indicator*) sebagai dasar penilaian kinerja yang dilakukan oleh pemerintah. Manajemen akan kesulitan untuk melakukan pengukuran kinerja apabila tidak ada indikator kinerja yang memadai. Indikator kinerja tersebut bisa bersifat finansial maupun non finansial. Informasi akuntansi memiliki peran utama dalam menentukan indikator kinerja sektor publik.

Tahap akhir dari proses pengendalian manajemen ini, akuntansi dibutuhkan dalam pembuatan laporan keuangan sektor publik berupa laporan surplus atau defisit pada pemerintahan. Laporan laba/rugi dan aliran kas pada BUMN atau BUMD, laporan pelaksanaan anggaran, laporan alokasi sumber dana, dan neraca. Laporan keuangan sektor publik merupakan bagian penting dari proses akuntabilitas publik. Akuntabilitas publik hendaknya dipahami bukan sekedar akuntabilitas finansial saja, akan tetapi juga akuntabilitas *value for money*, akuntabilitas manajerial, akuntabilitas hukum, dan akuntabilitas politik.

b. Perkembangan Akuntansi Sektor Publik

Berbagai kritik mengenai peran organisasi sektor publik dalam pembangunan telah mengalami perubahan yang dramatis. Pada tahun 1959-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. Pada waktu itu, sektor publik sering dikatakan sebagai bagian dari manajemen ekonomi makro yang terkait dengan pembangunan dan lembaga pelaksanaan pembangunan.

Kritikan dan serangan pada tahun 1970-an dari pendukung teori pembangunan radikal menunjukkan kesan ingin mempertanyakan kembali peran sektor publik dalam pembangunan. Berbagai kritik muncul terhadap sektor publik yang keberadaannya dianggap tidak efisien dan jauh tertinggal dengan kemajuan dan perkembangan yang terjadi di sektor swasta. Sektor publik dianggap lebih rendah kedudukannya dibandingkan dengan sektor swasta dan bahkan dianggap mengganggu pembangunan ekonomi dan sosial itu sendiri dengan alasan sektor publik sering dijadikan sarang pemborosan dan inefisiensi ekonomi. Kedudukan sektor publik bertambah lemah karena orientasi pembangunan lebih diarahkan pada pembangunan sektor swasta dan cenderung mengabaikan pembangunan sektor publik.

Baru 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 Publik 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 lebih baik dibandingkan pada 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.

Hal itu juga dapat membawa 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 akuntansi berbasis akrual merupakan bagian penting dari proses reformasi sektor publik dari 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 oleh Jepang, Italia, dan negara-negara Eropa lainnya, meskipun di Italia sistem tersebut kurang efektif dan kurang sukses. Tujuan memperkenalkan sistem akuntansi akrual adalah untuk membantu meningkatkan transparansi dan memperbaiki efisiensi dan efektivitas sektor publik.

Anggapan bahwa lembaga sektor publik telah mengalami kebangkrutan di banyak negara terutama negara-negara berkembang, tidak sepenuhnya benar. Memang tidak dapat disangkal bahwa kinerja sektor publik dinilai buruk, akan tetapi hal tersebut tidak dialami oleh semua negara berkembang. 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.

Lembaga sektor publik masih memiliki kesempatan yang luas untuk memperbaiki kinerjanya dan memanfaatkan sumber daya secara ekonomis, efisien, dan efektif. Memperbaiki sektor publik memang bukan sekedar masalah teknis belaka, akan tetapi akuntansi sektor publik sebagai alat untuk menciptakan *good public and corporate governance* memiliki peranan yang sangat vital dan signifikan. Akuntansi sektor publik akan terus berkembang seiring dengan meningkatnya tuntutan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik.

E. Bidang-Bidang Terapan Akuntansi Sektor Publik

a. Akuntansi Pemerintah Pusat

Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP) adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai dengan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan Pemerintah Pusat.

Sistem Akuntansi Pemerintahan Pusat (SAPP) bertujuan untuk :

1. Menjaga aset Pemerintah Pusat dan instansi-instansinya melalui pencatatan, pemrosesan dan pelaporan transaksi keuangan yang konsisten sesuai dengan standar dan praktek akuntansi yang diterima secara umum.

2. Menyediakan informasi yang akurat dan tepat waktu tentang anggaran dan kegiatan keuangan Pemerintah Pusat, baik secara nasional maupun instansi yang berguna sebagai dasar penilaian kinerja, untuk menentukan ketaatan terhadap otorisasi anggaran dan untuk tujuan akuntabilitas;
 3. Menyediakan informasi yang dapat dipercaya tentang posisi keuangan suatu instansi dan Pemerintah Pusat secara keseluruhan.
 4. Menyediakan informasi keuangan yang berguna untuk perencanaan, pengelolaan dan pengendalian kegiatan dan keuangan pemerintah secara efisien.
- b. Akuntansi Pemerintah Daerah
- Akuntansi Keuangan Daerah adalah proses mencatat, menilai, dan mengidentifikasi semua transaksi bisnis yang terjadi pada entitas Pemerintah Daerah, seperti provinsi, kota, atau kabupaten. Output berupa laporan keuangan dari Akuntansi Keuangan Daerah ditujukan kepada pihak-pihak seperti Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD), Badan Pengawas Keuangan (BPK), kreditor, investor, donatur, dan pihak berkepentingan lainnya.
- c. Akuntansi Parpol dan LSM
- Laporan keuangan yang dibuat oleh Partai Politik adalah laporan keuangan tahunan dan laporan dana kampanye. Penyusunan Laporan Keuangan Tahunan Partai Politik mengacu pada PSAK (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan) No. 45 tentang akuntansi untuk organisasi nirlaba, yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.
- Perlakuan akuntansi dan pelaporan keuangan LSM mengacu pada PSAK Nomor 45 tentang Standar Akuntansi untuk Entitas Nirlaba seperti halnya pada Akuntansi Partai Politik. LSM menyelenggarakan pembukuan terpadu berdasarkan peraturan tata buku yang berlaku. Pembukuan keuangan LSM diperiksa oleh peninjau organisasi dan pemberi dana. Sementara itu, kewenangan penerimaan, penyimpanan, dan penggunaan dana serta pembukuan keuangan LSM diselenggarakan oleh pelaku organisasi LSM ditentukan oleh badan penyanggah dana berdasarkan status LSM yang dimaksud. Rencana anggaran LSM, setelah disepakati oleh personil LSM, diusulkan kepada lembaga donor untuk disetujui menjadi sebuah program atau proyek LSM.
- d. Akuntansi Yayasan
- Tujuan utama laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang relevan untuk memenuhi kepentingan para penyumbang, anggota pengelola, kreditor, dan pihak lain yang menyediakan sumber daya bagi yayasan.
- e. Akuntansi Pendidikan dan Kesehatan
- Akuntansi ini juga meliputi pengolahan data transaksi keuangan dan penyajian laporan keuangan pada lembaga-lembaga pendidikan. Fungsinya adalah untuk pengelolaan pembiayaan lembaga pendidikan agar kegiatan operasional dan aktivitas belajar-mengajar tetap berjalan dengan baik dan lancar.
- Akuntansi Kesehatan merupakan aktivitas yang tidak dapat dipindahkan dengan rangkaian pengelolaan kegiatan, baik dalam bentuk akuntansi yang lengkap maupun sederhana. Tujuan akuntansi kesehatan dalam organisasi kesehatan adalah :
1. Memberikan informasi yang diperlukan untuk mengelola organisasi secara tepat, efisien, dan ekonomis.
 2. Memberikan informasi yang memungkinkan pengelolaan organisasi untuk melaporkan pelaksanaan tanggung jawab.

f. Akuntansi Tempat Peribadatan

Akuntansi tempat peribadatan merupakan proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi-transaksi keuangan yang dilakukan oleh sebuah organisasi sebagai bentuk pertanggungjawabannya dalam mengelola sumber daya tempat peribadatan. Pencatatan dilakukan sesuai dengan prinsip keadilan, kebenaran, dan pertanggungjawaban.

F. Ringkasan

Sektor publik dapat dipahami sebagai suatu entitas yang aktivitasnya berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik. Komponen lingkungan yang mempengaruhi organisasi sektor publik meliputi faktor ekonomi, politik, kultur, dan demografi.

Perbedaan karakteristik sektor publik dengan sektor swasta dapat dilihat dengan membandingkan tujuan organisasi, sumber pembiayaan, pola pertanggungjawaban, struktur organisasi, karakteristik anggaran dan stakeholder, sistem akuntansi yang digunakan. Sektor publik dan sektor swasta mengalami masalah yang sama, yaitu masalah kelangkaan sumber daya (*scarcity of resources*), sehingga baik sektor publik maupun sektor swasta dituntut untuk menggunakan sumber daya organisasi secara ekonomis, efisien, dan efektif.

Akuntansi sektor publik merupakan alat informasi bagi pemerintah sebagai manajemen maupun alat informasi bagi publik. Akuntansi sektor publik akan terus berkembang seiring dengan meningkatnya tuntutan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik.

BAB 2 AKUNTANSI KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Dalam waktu yang relatif singkat akuntansi sektor publik telah mengalami perkembangan yang sangat pesat. Saat ini terdapat perhatian yang lebih besar terhadap praktik akuntansi yang dilakukan oleh lembaga pemerintah, perusahaan milik Negara/daerah, dan berbagai organisasi publik lainnya dibandingkan dengan pada masa sebelumnya.

Organisasi sektor publik saat ini tengah menghadapi tekanan untuk lebih efisien, memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial, serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukan. Akuntansi sektor publik memiliki kaitan yang erat dengan penerapan dan perlakuan akuntansi pada domain publik. Domain publik sendiri memiliki wilayah yang lebih luas dan kompleks dibandingkan dengan sektor swasta. Keluasan wilayah publik tidak hanya disebabkan luasnya jenis dan bentuk organisasi yang berada di dalamnya, akan tetapi karena kompleksnya lingkungan yang mempengaruhi lembaga-lembaga publik tersebut.

Istilah “sektor publik” memiliki pengertian yang bermacam. Hal tersebut merupakan konsekuensi dari luasnya wilayah publik, sehingga setiap disiplin ilmu memiliki cara pandang dan definisi yang berbeda-beda. Dari sudut pandang ilmu ekonomi, sektor publik dapat dipahami

sebagai suatu entitas yang aktivitasnya berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik.

Beberapa tugas dan fungsi sektor publik sebenarnya dapat juga dilakukan oleh sektor swasta, misalnya tugas untuk menghasilkan beberapa jenis pelayanan publik, seperti layanan komunikasi, penarikan pajak, pendidikan, transportasi publik, dan sebagainya. Akan tetapi untuk tugas tertentu keberadaan sektor publik tidak dapat digantikan oleh sektor swasta, misalnya fungsi birokrasi pemerintahan. Sebagai konsekuensinya, akuntansi sektor publik dalam beberapa kali berbeda dengan akuntansi pada sektor swasta.

Meskipun terdapat perbedaan di antara kedua vektor tersebut, yang perlu ditekankan bukan pada mencari perbedaan dan mempertentangkan antara sektor publik dengan sektor swasta. Fokus perhatian hendaknya lebih ditekankan pada upaya untuk memajukan sektor publik yang dianggap kurang efisien dan kurang menarik agar tidak tertinggal jauh dengan swasta yang dipandang lebih maju dan efisien.

Sistem akuntansi yang dirancang dan dijadikan secara baik akan menjamin dilakukannya prinsip *stewardship* dan *accountability* dengan baik pula. Pemerintah atau unit kerja pemerintah perlu memiliki sistem akuntansi yang tidak saja berfungsi sebagai alat pengendalian transaksi keuangan, akan tetapi sistem akuntansi tersebut hendaknya mendukung pencapaian tujuan organisasi.

Dalam materi ini akan dibahas mengenai teori akuntansi sektor publik dan teknik-teknik akuntansi yang terdiri atas akuntansi anggaran (*budgetary accounting*), dan akuntansi komitmen (*commitment accounting*), akuntansi dana (*fund accounting*), akuntansi kas (*cash accounting*), dan akuntansi akrual (*accrual accounting*).

B. International Public Sector Accounting

International Public Sektor Accounting sebagai standar internasional akuntansi sektor publik, diharapkan memainkan peran untuk merealisasikan manfaat tersebut. Tujuannya untuk improvisasi kualitas pelaporan keuangan untuk tujuan umum oleh entitas sektor publik, yang mengarah ke penilaian informasi yang lebih baik dari alokasi sumber daya keputusan yang dibuat Pemerintah, sehingga meningkatkan akuntabilitas dan transparansi.

Pengembangan akuntansi sektor publik dilakukan untuk memperbaiki praktek yang saat ini dilakukan. Hal ini dilakukan dengan upaya untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan sektor publik, yaitu laporan keuangan yang mampu menyajikan informasi keuangan yang relevan dan dapat diandalkan. Untuk menghasilkan laporan keuangan yang relevan dan dapat diandalkan, terdapat beberapa kendala (*constraint*) yang dihadapi akuntansi sektor publik. Hambatan tersebut adalah :

1. Objektivitas
2. Konsistensi
3. Daya banding
4. Tepat waktu
5. Ekonomis dalam penyajian laporan
6. Materialitas

1. Objektivitas

Objektivitas adalah kendala utama dalam menghasilkan laporan keuangan yang relevan. Laporan keuangan disajikan oleh manajemen untuk melaporkan kinerja yang telah dicapai oleh manajemen selama periode waktu tertentu kepada pihak eksternal yang menjadi *stakeholder* organisasi.

Sering kali terdapat masalah objektivitas laporan kinerja disebabkan oleh adanya benturan kepentingan antara kepentingan manajemen dengan kepentingan *stakeholder*. Manajemen tidak selalu bertindak untuk kepentingan *stakeholder*, namun seringkali ia bertindak untuk memaksimalkan kesejahteraan mereka dan mengamankan posisi mereka tanpa memandang bahaya yang ditimbulkan terhadap *stakeholder* yang lain.

Manajemen memiliki dorongan untuk memilih dan menerapkan teknik akuntansi yang bisa menginformasikan laporan keuangan secara lebih baik sebagai ukuran kinerja organisasi. Manajemen menggunakan variabel artifisial misalkan dengan pemilihan teknik akuntansi yang bisa menunjukkan kinerja yang lebih baik dan menggunakan variabel riil yang dilakukan dengan cara melakukan manipulasi transaksi. Oleh karena itu, teknik akuntansi yang digunakan manajemen harus memiliki derajat objektivitas yang dapat diterima semua pihak yang menjadi *stakeholder*.

2. Konsistensi

Konsistensi mengacu pada penggunaan metode atau teknik akuntansi yang sama untuk menghasilkan laporan keuangan organisasi selama beberapa periode waktu secara berturut-turut. Tujuannya adalah agar laporan keuangan dapat diperbandingkan kinerjanya dari tahun ke tahun. Konsistensi penerapan akuntansi adalah hal yang sangat penting karena organisasi memiliki orientasi jangka panjang (*going concern*), sedangkan laporan keuangan hanya melaporkan kinerja selama satu periode. Oleh karena itu, agar tidak terjadi keterputusan proses evaluasi kinerja organisasi oleh pihak eksternal, maka organisasi perlu konsistensi dalam menerapkan metode akuntansinya.

3. Daya Banding

Laporan keuangan sektor publik hendaknya dapat diperbandingkan antara periode waktu dan dengan instansi lain yang sejenis. Dengan demikian, daya banding berarti bahwa laporan keuangan dapat digunakan untuk membandingkan kinerja organisasi dengan organisasi lain yang sejenis. Kendala daya banding terkait dengan objektivitas karena semakin objektif suatu laporan keuangan maka akan semakin tinggi daya banding karena dengan dasar yang sama akan dapat dihasilkan laporan yang berbeda. Selain itu, daya banding juga terkait dengan konsistensi. Adanya beberapa alternatif penggunaan metode akuntansi juga dapat menyulitkan tercapainya daya banding.

4. Tepat waktu

Laporan keuangan harus disajikan tepat waktu agar dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan ekonomi, sosial dan politik serta untuk menghindari tertundanya pengambilan keputusan tersebut. kendala ketepatan waktu penyajian laporan terkait dengan lama waktu yang dibutuhkan oleh organisasi untuk menghasilkan laporan keuangan. Semakin cepat waktu penyajian laporan keuangan, maka akan semakin baik untuk pengambilan keputusan. Permasalahannya adalah semakin banyak kebutuhan informasi, maka semakin banyak pula waktu yang dibutuhkan untuk menghasilkan berbagai informasi tersebut. laporan keuangan mungkin

disajikan tidak tepat waktu sehingga tidak relevan untuk pengambilan keputusan meskipun disajikan lebih awal.

5. Ekonomis dalam Penyajian Laporan

Pelaporan laporan keuangan membutuhkan biaya. Semakin banyak informasi yang dibutuhkan semakin besar pula biaya yang dibutuhkan. Kendala ekonomis dalam penyajian laporan keuangan bisa berarti bahwa manfaat yang diperoleh harus lebih besar dari biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan laporan tersebut

6. Materialitas

Suatu informasi dianggap material apabila mempengaruhi keputusan, atau jika informasi tersebut dihilangkan akan menghasilkan keputusan yang berbeda. Penentuan materialitas memang bersifat pertimbangan subyektif, namun pertimbangan tersebut tidak dapat dilakukan menurut selera pribadi. Pertimbangan yang digunakan merupakan *professional judgement* yang mendasarkan pada teknik tertentu.

C. Standar Akuntansi Pemerintah

Standar Akuntansi Pemerintah adalah prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan, serta peningkatan kualitas. Pemerintah menerapkan SAP basis akrual yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang dan ekuitas dalam pelaporan finansial.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah, SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). SAP harus digunakan sebagai acuan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah, baik Pemerintah Pusat maupun Daerah. Adapun basis penerapan akuntansi pemerintah adalah:

a) *SAP Berbasis Kas*

Basis akuntansi yang digunakan dengan laporan keuangan pemerintah adalah Basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam Neraca. Basis kas untuk Laporan Realisasi Anggaran berarti pendapatan diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/ Daerah atau oleh entitas pelaporan dan belanja diakui pada saat kas dikeluarkan dari rekening kas umum Negara/daerah.

b) *SAP berbasis Akrual*

SAP berbasis akrual, yaitu SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang dan ekuitas dalam laporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD. Basis akrual untuk neraca berarti bahwa aset, kewajiban, dan ekuitas dana diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. SAP berbasis akrual diterapkan dalam lingkungan pemerintah pusat, daerah dan satuan organisasi di lingkungan pusat/daerah.

D. Teknik-teknik Akuntansi Keuangan Sektor Publik

Terdapat beberapa teknik akuntansi keuangan yang dapat diadopsi oleh sektor publik, yaitu:

1. Akuntansi Anggaran
2. Akuntansi Komitmen
3. Akuntansi Dana
4. Akuntansi Kas
5. Akuntansi Akrua

Pada dasarnya kelima teknik akuntansi tersebut tidak bersifat *mutually exclusive*. Artinya, penggunaan salah satu teknik akuntansi tersebut tidak berarti menolak penggunaan teknik yang lain. Dengan demikian, suatu organisasi dapat menggunakan teknik akuntansi yang berbeda-beda, bahkan dapat menggunakan kelima teknik tersebut secara bersama-sama.

Akuntansi kas, akuntansi akrual, dan akuntansi komitmen berbeda satu dengan lainnya karena adanya perbedaan waktu pengakuan pendapatan dan biaya. Dalam hal pengakuan pendapatan, pada dasarnya terdapat dua langkah yang mempengaruhi pencatatan, yaitu pada saat barang dikirim dan faktur dikeluarkan, dan pada saat barang dikirim dan faktur dibayar.

1. Akuntansi Anggaran

Teknik akuntansi anggaran adalah teknik akuntansi yang menyajikan jumlah yang dianggarkan dengan jumlah aktual dan dicatat secara berpasangan (*double entry*). Akuntansi anggaran merupakan praktik akuntansi yang banyak digunakan organisasi sektor publik, khususnya pemerintahan, yang mencatat dan menyajikan akun operasi dalam format yang sama dengan anggarannya. Jumlah belanja yang dianggarkan dikreditkan terhadap akun yang sesuai kemudian apabila akun tersebut direalisasikan, maka akun tersebut di debit kembali. Saldo yang ada dengan demikian menunjukkan jumlah anggaran yang belum dibelanjakan. Teknik akuntansi anggaran dapat membandingkan secara sistematis dan kontinyu jumlah anggaran dengan realisasi anggaran. Tujuan utama teknik ini adalah untuk menekankan peran anggaran dalam siklus perencanaan, pengendalian dan akuntabilitas.

Alasan yang melatarbelakangi teknik akuntansi anggaran adalah bahwa anggaran dan realisasi harus selalu dibandingkan sehingga dapat dilakukan tindakan koreksi apabila terdapat varians (selisih). Namun, akuntansi anggaran lebih menekankan pada bentuk akun-akun keuangan bukan isi (*content*) dari akun itu sendiri. Salah satu kelemahan teknik akuntansi anggaran adalah bahwa teknik ini sangat kompleks. Akan lebih mudah dan lebih komprehensif apabila akun-akun yang ada menunjukkan pendapatan dan biaya aktual, dan anggaran menunjukkan pendapatan dan biaya dianggarkan.

2. Akuntansi Komitmen

Akuntansi komitmen adalah sistem akuntansi yang mengakui transaksi dan pencatatannya pada saat order dikeluarkan. Sistem akuntansi akrual mengakui biaya pada saat faktur diterima dan mengakui pendapatan ketika faktur dikeluarkan. Akuntansi komitmen dapat digunakan bersama-sama dengan akuntansi kas atau akuntansi akrual. Akuntansi komitmen terkadang hanya menjadi subsistem dari sistem akuntansi utama yang dipakai organisasi. Akuntansi komitmen mengakui transaksi ketika organisasi melakukan transaksi tersebut. Hal ini berarti bahwa transaksi tidak

diakui ketika kas telah dibayarkan atau diterima, tidak juga ketika faktur diterima atau dikeluarkan, akan tetapi pada waktu yang lebih awal, yaitu ketika order dikeluarkan atau diterima.

Tujuan utama akuntansi komitmen adalah untuk pengendalian anggaran. Agar manajer dapat mengendalikan anggaran, ia perlu mengetahui berapa besar anggaran yang telah dilaksanakan atau digunakan jika dihitung berdasarkan order yang telah dikeluarkan. Dengan menerima akun atas faktur yang diterima atau dibayarkan, ia dapat dengan mudah menghabiskan anggaran (*overcommit*). Tentu saja manajer yang teliti akan tahu bahwa akun-akun tidak memasukan order yang dikeluarkan yang mana faktur belum diterima dan oleh karena itu ia membuat catatan sendiri agar ia tidak melakukan pemborosan anggaran (*over commit the budget*).

Akuntansi komitmen berfokus pada order yang dikeluarkan. Order yang diterima terkait dengan pendapatan tidak akan dicatat sebelum faktur dikirimkan. Meskipun akuntansi komitmen dapat memperbaiki pengendalian terhadap anggaran, namun terdapat masalah dalam pengadopsian sistem tersebut ke dalam akun-akun keuangan. Akun yang dicatat hanya didukung oleh order yang dikeluarkan. Pada umumnya tidak ada kewajiban hukum (*legal liability*) untuk patuh terhadap order yang terjadi dan order tersebut dapat dengan mudah dibatalkan. Hal ini menjadikan sulit untuk mengakui biaya-biaya untuk periode akuntansi yang bersangkutan yang mana hanya mendasarkan pada order yang dikeluarkan.

3. Akuntansi Dana (*Fund Accounting*)

Pada organisasi sektor publik masalah utama yang dihadapi adalah pencarian sumber dana dan alokasi dana. Penggunaan dana dan peran anggaran sangat penting dalam organisasi sektor publik. Dalam tahap awal perkembangan akuntansi dana, pengertian “dana (*fund*)” dimaknai sebagai dana kas (*cash funds*). Tiap dana tersebut harus ditempatkan pada laci lain dan terpisah beberapa tagihan harus diambilkan dari satu laci dan tagihan lain di laci yang lainnya. Namun saat ini “dana” dimaknai sebagai entitas anggaran dan entitas akuntansi yang terpisah, termasuk sumber daya non kas dan utang diperhitungkan di dalamnya.

Teori akuntansi dana pada awalnya dikembangkan oleh Vatter (1947) untuk tujuan organisasi bisnis. Pada waktu itu ia melihat bahwa di antara perusahaan pribadi dengan perusahaan bada memiliki beberapa kelemahan. Kelemahan tersebut adalah, pertama : perusahaan perorangan (milik pribadi) kurang menguntungkan dibandingkan perusahaan yang dimiliki publik (perseroan terbatas) . kedua, adanya kesalahan dalam memahami makna entitas. Berdasarkan kedua hal tersebut Vater berpendapat bahwa *reporting unit* harus diperlakukan sebagai dana dan organisasi harus dilihat sebagai suatu rangkaian dana, maka laporan keuangan organisasi tersebut merupakan penggabungan (konsolidasi) dari laporan keuangan dana yang menjadi bagian organisasi.

Sistem akuntansi pemerintah yang menggunakan konsep dana, memperlakukan suatu unit kerja sebagai entitas akuntansi dan entitas anggaran yang berdiri sendiri. Penggunaan akuntansi dana merupakan salah satu perbedaan antara akuntansi pemerintah dengan akuntansi bisnis. Terdapat dua jenis dana yang dipergunakan pada organisasi sektor publik yaitu :

- a. Dana yang dapat dibelanjakan (*expendable fund*) digunakan untuk mencatat nilai aktiva, utang, perubahan aktiva bersih, dan saldo dana yang dapat dibelanjakan untuk kegiatan yang tidak bertujuan untuk mencari laba. Jenis akuntansi dana ini digunakan pada organisasi pemerintahan (*governmental fund*).

- b. Dana yang tidak dapat dibelanjakan (*nonexpendable fund*) untuk mencatat pendapatan, biaya, aktiva, utang dan modal untuk kegiatan yang sifatnya mencari laba. Jenis dana ini digunakan pada organisasi bisnis.

4. Akuntansi Kas

Penerapan akuntansi kas, pendapatan dicatat pada saat kas diterima, dan pengeluaran dicatat pada saat kas dikeluarkan. Kelebihan *cash basis* adalah mencerminkan pengeluaran yang aktual, riil dan obyektif. Namun demikian GAAP tidak menganjurkan pencatatan dengan menggunakan kas karena tidak dapat mencerminkan kinerja yang sesungguhnya. Dengan *cash basis*, tingkat efisiensi dan efektivitas suatu kegiatan, program atau aktivitas, tidak dapat diukur dengan baik. Sebagai contoh, penerimaan kas dari pinjaman akan dicatat sebagai pendapatan (*revenue*) bukan sebagai utang. Untuk mengoreksi hal tersebut, kebanyakan sistem akuntansi kas tidak hanya mengakui kas saja, akan tetapi juga aktiva dan utang yang timbul sebelum terjadi transaksi kas. Namun demikian, koreksi semacam ini tidak dapat mengubah kenyataan bahwa pada setiap waktu, obligasi yang beredar dalam bentuk kontrak atau order pembelian yang dikeluarkan tidak tampak dalam catatan akuntansi. Konsekuensinya adalah saldo yang tercatat akan dicatat lebih (*overstated*). Hal tersebut dapat menyebabkan pemborosan anggaran.

5. Akuntansi Akrua

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. Basis akrual diterapkan agak berbeda antara *proprietary funds (full accrual)* dengan *governmental fund (modified accrual)* karena biaya (*expense*) diukur dalam *proprietary fund* sedangkan *expenditure* difokuskan pada *general fund*. *Expense* adalah jumlah sumber daya yang dikonsumsi selama periode akuntansi. Karena *governmental fund* tidak memiliki catatan modal dan utang (dicatat/dikategorikan dalam aktiva tetap dan utang jangka panjang) *expenditure* yang diukur bukan *expense*.

Pengaplikasian *accrual basis* dalam akuntansi sektor publik pada dasarnya adalah untuk menentukan *cost of services* dan *charging for service*, yaitu untuk mengetahui besarnya biaya yang digunakan untuk menghasilkan pelayanan publik serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Hal ini berbeda dengan tujuan pengaplikasian *accrual basis* dalam sektor swasta yang digunakan untuk mengetahui dan membandingkan besarnya biaya terhadap pendapatan.

Akuntansi berbasis akrual membedakan antara pemerintah kas dan hak untuk mendapatkan kas, serta pengeluaran kas dan kewajiban untuk membayarkan kas. Oleh karena itu, dengan sistem akrual pendapatan dan biaya diakui pada saat diperoleh (*earned*) atau terjadi (*incurred*), tanpa memandang apakah kas sudah diterima atau dikeluarkan.

E. Ringkasan

Fokus akuntansi sektor publik adalah pemberian laporan keuangan kepada pihak eksternal organisasi. Dimensi kualitas laporan keuangan sektor publik menjadi sangat penting bagi pihak-pihak yang menjadikan laporan keuangan sebagai dasar untuk pembuatan keputusan ekonomi,

sosial dan politik. Namun demikian, untuk menghasilkan laporan keuangan sektor publik yang relevan dan handal terdapat beberapa kendala (*constraint*) yaitu:

1. Objektivitas
2. Konsistensi
3. Daya banding
4. Tepat waktu
5. Ekonomis dalam penyajian laporan
6. Materialitas

Pada dasarnya terdapat beberapa teknik akuntansi keuangan yang dapat diadopsi oleh organisasi sektor publik untuk memfasilitasi dihasilkan laporan keuangan. Teknik akuntansi keuangan itu adalah :

- a. Akuntansi anggaran
- b. Akuntansi komitmen
- c. Akuntansi kas
- d. Akuntansi akrual dan
- e. Akuntansi dana

Masing-masing teknik akuntansi tersebut memiliki kelebihan dan kekurangan, dan sebenarnya antara kelima teknik tersebut tidak bersifat *mutually exclusive*. Teknik akuntansi keuangan yang cukup mudah dan sederhana serta banyak digunakan adalah akuntansi kas. Akan tetapi seiring adanya reformasi sektor publik, terjadi pula pergeseran dari sistem akuntansi kas menjadi sistem akuntansi akrual atau akrual modifikasi.

BAB 3 PELAPORAN KEUANGAN ORGANISASI NIRLABA

A. PENDAHULUAN

Organisasi nirlaba atau lembaga non profit merupakan salah satu komponen dalam masyarakat perannya menjadi penting sejak era reformasi. Tanpa kita sadari bahwa sudah semakin banyak keterlibatan organisasi nirlaba pada kehidupan sehari-hari. Organisasi pada umumnya digunakan oleh orang-orang sebagai wadah di mana tempat orang-orang berkumpul, bekerja secara rasional, sistematis, terencana, terorganisasi, terpimpin dan terkendali dalam memanfaatkan sumber daya, sarana prasarana data yang digunakan secara efisien dan efektif untuk mencapai tujuan organisasi.

Karakteristik organisasi nirlaba berbeda dengan organisasi bisnis. Perbedaan mendasar terlihat dari memperoleh sumber daya dibutuhkan untuk melakukan aktivitas operasinya. Organisasi nirlaba memperoleh biaya dari sumbangan para anggota dan penyumbang lain yang tidak mengharapkan imbalan apapun dari organisasi tersebut. Sebagai akibat dari karakteristik tersebut, dalam organisasi nirlaba timbul transaksi tertentu yang jarang terjadi bahkan tidak pernah terjadi dalam organisasi bisnis.

Namun, dalam praktik organisasi nirlaba sering tampil dalam berbagai bentuk sehingga sering kali sulit dibedakan dengan organisasi bisnis pada umumnya. Beberapa organisasi nirlaba meskipun tidak ada kepemilikan, organisasi nirlaba mendanai kebutuhan modalnya dari hutang dan mendanai operasional dari pendapatan atas jasa yang diberikan kepada publik. Akibatnya, pengukuran jumlah aset, dan kepastian aliran pemasukan kas menjadi ukuran kinerja penting bagi para pengguna laporan keuangan organisasi nirlaba tersebut, seperti kreditur dan pemasok dana lainnya. organisasi semacam ini memiliki karakteristik yang tidak jauh berbeda dengan pebisnis pada umumnya.

Standar akuntansi yang digunakan dalam menyusun laporan keuangan organisasi nirlaba adalah Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.45 tentang pelaporan keuangan organisasi nirlaba. Standar pelaporan dibuat dengan tujuan agar laporan organisasi keuangan lebih mudah dipahami, memiliki relevansi dan memiliki daya banding tinggi. Laporan keuangan pada organisasi nirlaba meliputi:

1. Laporan posisi keuangan.
2. Laporan aktivitas
3. Laporan arus kas
4. Catatan atas laporan keuangan

Salah satu contoh organisasi nirlaba adalah yayasan. Yayasan sudah ada di Indonesia sejak zaman pra kemerdekaan. Yayasan bisa disebut sebagai organisasi yang tidak mencari laba semata. Walaupun dalam perjalannya yayasan membutuhkan dana yang cukup besar untuk operasionalnya yang diperoleh dari kegiatan bisnis. Namun, kegiatan bisnis hanya untuk memperoleh dana saja, bukan untuk kegiatan utama yayasan.

B. PELAPORAN KEUANGAN ORGANISASI NIRLABA

Organisasi nirlaba memiliki perbedaan yang cukup signifikan dengan organisasi yang berorientasi laba. Dalam menjalankan kegiatannya, organisasi nirlaba tidak semata-mata digerakkan oleh tujuan untuk mencari laba. Meskipun *not-for-profit* juga harus diartikan sebagai *not-for-loss*. Oleh karena itu, organisasi nirlaba selayaknya pun tidak mengalami defisit. Bila organisasi nirlaba memperoleh surplus, maka surplus tersebut akan dikontribusikan kembali untuk pemenuhan kepentingan publik, dan bukan untuk memperkaya pemilik organisasi nirlaba tersebut.

Kepemilikan pada organisasi nirlaba tidak dapat dijual, dialihkan, atau ditebus kembali sebagaimana pada organisasi bisnis. Selain itu, kedua jenis organisasi tersebut berbeda dalam hal pada cara organisasi memperoleh sumber daya yang dibutuhkan untuk melakukan berbagai aktivitas operasinya. Organisasi nirlaba umumnya memperoleh sumber daya dari sumbangan para anggota dan donatur lain, yang idealnya, tidak mengharapkan adanya pengembalian atas donasi yang mereka berikan.

Lebih lanjut, para donatur sebagai salah satu *stakeholder* utama organisasi nirlaba tentunya tidak mengharapkan pengembalian atas sumbangan yang mereka berikan. Para donatur ini, baik mempersyaratkan atau tidak, tentu tetap menginginkan pelaporan serta pertanggungjawaban yang transparan atas dana yang mereka berikan. Para donatur ingin mengetahui bagaimana dana yang mereka berikan dikelola dengan baik dan dipergunakan untuk memberi manfaat bagi kepentingan publik.

Untuk itu, organisasi nirlaba perlu menyusun laporan keuangan. Hal ini bagi sebagian organisasi nirlaba yang *scope*-nya masih kecil serta sumber daya-nya masih belum memadai, mungkin akan menjadi hal yang menantang untuk dilakukan. Terlebih karena organisasi nirlaba jenis ini umumnya lebih fokus pada pelaksanaan program ketimbang mengurus administrasi. Namun, hal tersebut tidak boleh dijadikan alasan karena organisasi nirlaba tidak boleh hanya mengandalkan pada kepercayaan yang diberikan para donaturnya. Akuntabilitas sangat diperlukan agar dapat dapat memberikan informasi yang relevan dan dapat diandalkan kepada donatur, regulator, penerima manfaat dan publik secara umum.

Menurut PSAK 45, organisasi nirlaba perlu menyusun setidaknya 4 jenis laporan keuangan sebagai berikut:

1. Laporan posisi keuangan (neraca) pada akhir periode laporan
2. Laporan aktivitas untuk suatu periode pelaporan
3. Laporan arus kas untuk suatu periode pelaporan
4. Catatan atas laporan keuangan

Jika dicermati secara seksama keempat jenis laporan tersebut, bahwa laporan keuangan organisasi nirlaba mirip dengan organisasi bisnis, kecuali pada 3 hal utama, yaitu:

- a) Komponen laporan posisi keuangan organisasi nirlaba memiliki beberapa keunikan bila dibandingkan dengan komponen laporan keuangan organisasi bisnis.
- b) Organisasi nirlaba tidak memiliki laporan laba rugi, namun laporan ini dapat dianalogikan dengan laporan aktivitas. Informasi sentral dalam laporan laba rugi umumnya terletak pada komponen laba atau rugi yang dihasilkan organisasi bisnis dalam satu periode. Sementara itu, informasi sentral dalam laporan aktivitas terletak pada perubahan aset neto yang dikelola oleh organisasi nirlaba.
- c) Organisasi nirlaba tidak memiliki laporan perubahan ekuitas sebagaimana layaknya organisasi bisnis. Hal ini disebabkan organisasi nirlaba tidak dimiliki oleh entitas manapun.

Ekuitas dalam organisasi nirlaba bisa dianalogikan dengan aset neto yang akan disajikan pada laporan aktivitas.

Meski PSAK 45 didedikasikan bagi organisasi nirlaba, namun standar ini juga dapat diterapkan oleh lembaga pemerintah, dan unit-unit sejenis lainnya. Namun perlu dicatat bahwa penerapan pada organisasi selain nirlaba tersebut hanya dapat dilakukan sepanjang tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

- Jenis dan Komponen Laporan Keuangan Organisasi Nirlaba

Laporan keuangan organisasi nirlaba meliputi:

1. Laporan Posisi Keuangan / Neraca

Laporan ini bertujuan untuk menyediakan informasi mengenai aset, kewajiban, dan aset bersih dan informasi mengenai hubungan di antara unsur-unsur tersebut pada waktu tertentu. Informasi ini dapat membantu para penyumbang, anggota organisasi, kreditur dan pihak-pihak lain untuk menilai:

- a) kemampuan organisasi untuk memberikan jasa secara berkelanjutan, dan
- b) likuiditas, fleksibilitas keuangan, kemampuan untuk memenuhi kewajibannya, serta kebutuhan pendanaan eksternal.

Lebih lanjut, komponen dalam laporan posisi keuangan mencakup:

Aset

- a. Kas dan setara kas;

Bila ada kas atau aset lain yang dibatasi penggunaannya oleh penyumbang, maka hal ini harus disajikan terpisah dari kas atau aset lain yang tidak terikat penggunaannya.

- b. Piutang (misalnya: piutang pasien, pelajar, anggota, dan penerima jasa yang lain);
- c. Persediaan;
- d. Sewa, asuransi, dan jasa lainnya yang dibayar di muka;
- e. Surat berharga/efek dan investasi jangka panjang;
- f. Tanah, gedung, peralatan, serta aset tetap lainnya yang digunakan untuk menghasilkan barang dan jasa, dan lain-lain.

Bila dilihat dari susunan tersebut, dapat dipahami bahwa penyajian aset pada laporan posisi keuangan suatu organisasi nirlaba juga diurutkan berdasarkan likuiditasnya – kemampuan suatu aset untuk dengan mudah dikonversi menjadi kas.

Liabilitas

- a. Utang dagang;
- b. Pendapatan diterima dimuka;
- c. Utang jangka panjang, dan lain-lain

Dalam penyajiannya, liabilitas tetap diurutkan berdasarkan masa jatuh temponya.

Contoh laporan posisi keuangan:

Entitas Nirlaba
Laporan Posisi Keuangan
31 Desember 20X2 dan 20X1
(dalam jutaan)

	20X2	20X1
Aset:		
Kas dan setara kas	Rp. 188	Rp. 1.150
Piutang bunga	5.325	4.175
Persediaan dan biaya dibayar di muka	1.525	2.500
Piutang lain-lain	7.562	6.750
Investasi Lancar	3.500	2.500
Properti investasi	13.025	11.400
Aset Tetap	154.250	158.975
Investasi jangka panjang	545.175	508.750
Jumlah Aset	Rp. 730.550	Rp.696.200
Liabilitas dan Aset Neto:		
Utang dagang	Rp. 6.425	Rp. 2.625
Pendapatan diterima di muka yang dapat dikembalikan		1.625
Utang Lain-Lain	2.187	3.250
Utang wesel		2.850
Kewajiban tahunan	4.213	4.250
Utang jangka panjang	13.750	16.250
Jumlah Liabilitas	Rp. 26.575	Rp. 30.850
Aset Neto:		
Tidak Terikat	Rp. 288.070	Rp. 259.175
Terikat temporer (Catatan B)	60.855	63.675
Terikat permanen (Catatan C)	355.055	342.500
Jumlah Aset Neto	703.975	665.350
Jumlah Liabilitas dan Aset Neto	Rp. 730.550	Rp.696.200

2. Laporan Aktivitas

Tujuan utama laporan aktivitas adalah menyediakan informasi mengenai pengaruh transaksi dan peristiwa lain yang mengubah jumlah dan sifat aset bersih, hubungan antara transaksi, dan peristiwa lain, dan bagaimana penggunaan sumber daya dalam pelaksanaan berbagai program atau jasa. Perubahan aset bersih dalam laporan aktivitas biasanya melibatkan 4 jenis transaksi, yaitu (1) pendapatan, (2) beban, (3) *gains and losses*, dan (4) reklasifikasi aset bersih. Seluruh perubahan aset bersih ini nantinya akan tercermin pada nilai akhir aset bersih yang disajikan dalam laporan posisi keuangan. Adapun informasi dalam laporan ini dapat membantu para *stakeholders* untuk:

- a. mengevaluasi kinerja organisasi nirlaba dalam suatu periode,
- b. menilai upaya, kemampuan, dan kesinambungan organisasi dan memberikan jasa, dan
- c. menilai pelaksanaan tanggung jawab dan kinerja manajer.

Secara umum, ketentuan dalam Laporan Aktivitas adalah sebagai berikut:

- 1) Pendapatan disajikan sebagai penambah aset bersih tidak terikat, kecuali jika penggunaannya dibatasi oleh penyumbang.
- 2) Beban disajikan sebagai pengurang aset bersih tidak terikat.

- 3) Sumbangan dapat disajikan sebagai penambah aset bersih tidak terikat, terikat permanen, atau terikat temporer, tergantung pada ada tidaknya pembatasan.
- 4) Jika ada sumbangan terikat temporer yang pembatasannya tidak berlaku lagi dalam periode yang sama, maka sumbangan tersebut dapat disajikan sebagai sumbangan tidak terikat sepanjang disajikan secara konsisten dan diungkapkan sebagai kebijakan akuntansi.
- 5) Keuntungan dan kerugian dari investasi dan aset (atau kewajiban) lain diakui sebagai penambah atau pengurang aset bersih tidak terikat, kecuali jika penggunaannya dibatasi.
- 6) Selain dari ketiga jenis aset bersih yang ada sebagaimana dijelaskan sebelumnya, organisasi nirlaba tetap berpeluang untuk menambah klasifikasi aset bersih sekiranya diperlukan. Klasifikasi ini bisa dilakukan menurut kelompok operasi atau non-operasi, dapat dibelanjakan atau tidak dapat dibelanjakan, telah terealisasi atau belum direalisasi, berulang atau tidak berulang, atau dengan cara lain yang sesuai dengan aktivitas organisasi.

Lebih lanjut, komponen dalam laporan aktivitas mencakup:

Pendapatan

- a) Sumbangan;
- b) Jasa layanan;
- c) Penghasilan investasi.

Semua pendapatan tersebut disajikan secara bruto. Namun, khusus untuk pendapatan investasi dapat disajikan secara neto dengan syarat beban-beban terkait, seperti beban penitipan dan beban penasihat investasi, diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan. Komponen lain yang juga disajikan dalam jumlah neto adalah keuntungan dan kerugian yang berasal dari transaksi insidental atau peristiwa lain yang berada di luar pengendalian organisasi dan manajemen. Misalnya, keuntungan atau kerugian penjualan tanah dan gedung yang tidak digunakan lagi.

Beban

- a) Beban terkait program pemberian jasa. Aktivitas terkait dengan beban jenis ini antara lain aktivitas untuk menyediakan barang dan jasa kepada para penerima manfaat, pelanggan, atau anggota dalam rangka mencapai tujuan atau misi organisasi.
- b) Beban terkait aktivitas pendukung (meliputi semua aktivitas selain program pemberian jasa). Umumnya, aktivitas pendukung mencakup:
 - Aktivitas manajemen dan umum, meliputi pengawasan, manajemen bisnis, pembukuan, penganggaran, pendanaan, dan aktivitas administratif lainnya.
 - Aktivitas pencarian dana, meliputi publikasi dan kampanye pencarian dana; pengadaan daftar alamat penyumbang; pelaksanaan acara khusus pencarian dana; pembuatan dan penyebaran manual, petunjuk, dan bahan lainnya; dan pelaksanaan aktivitas lain dalam rangka pencarian dana dari individu, yayasan, pemerintah dan lain-lain.
 - Aktivitas pengembangan anggota meliputi pencarian anggota baru dan pengumpulan iuran anggota, hubungan dan aktivitas sejenis.

Perlu dicermati bahwa laporan aktivitas atau catatan atas laporan keuangan harus menyajikan informasi mengenai beban menurut klasifikasi fungsional, seperti menurut kelompok program jasa utama dan aktivitas pendukung. Klasifikasi ini bermanfaat untuk membantu para *stakeholders* dalam menilai pemberian jasa dan penggunaan sumber daya. Disamping penyajian klasifikasi beban secara fungsional, organisasi nirlaba dianjurkan untuk menyajikan informasi tambahan mengenai beban menurut sifatnya. Misalnya, berdasarkan gaji, sewa, listrik, bunga, penyusutan.

Contoh laporan aktivitas:

ENTITAS NILABA Laporan Aktivitas Untuk tahun yang berakhir pada 31 Desember 20X2 (dalam Rp juta)				
	Tidak Terikat	Terikat Temporer	Terikat Permanen	Jumlah
PENDAPATAN				
Sumbangan	21.600	20.275	700	42.575
Jasa layanan	13.5			13.5
Penghasilan investasi jangka panjang (catatan E)	14	6.45	300	20.75
Penghasilan investasi lain (catatan E)	2.125			2.125
Penghasilan neto terealisasi dan belum terealisasi dari investasi jangka panjang (catatan E)	20.57	7.38	11.55	39.5
Lain-lain	375			
ASET NETO YANG BERAKHIR PEMBATASANNYA (Catatan D)				
Pemenuhan program pembatasan	29.975	-29.975		
Pemenuhan pembatasan pemerolehan peralatan	3.75	-3.75		
Berakhimnya pembatasan waktu	3.125	-3.125		
<i>Jumlah pendapatan</i>	<i>109.02</i>	<i>-2.745</i>	<i>12.55</i>	<i>118.45</i>
BEBAN				
Program A	32.75			32.75
Program B	21.35			21.35
Program C	14.4			14.4
Manajemen dan umum	6.05			6.05
Pencarian dana	5.375			5.375
Jumlah beban (catatan F)	79.925			79.925
Kerugian akibat kebakaran	200			200
Kerugian aktuarial dan kewajiban tahunan		75		75
<i>Jumlah beban</i>	<i>80.125</i>	<i>75</i>		<i>80.2</i>
PERUBAHAN ASET NETO	28.895	-2.82	12.55	38.625
ASET NETO AWAL TAHUN	259.175	63.675	342.5	665.35
ASET NETO AKHIR TAHUN	288.070	60.855	355.050	703.975

3. Laporan Arus Kas

Tujuan utama laporan arus kas adalah menyajikan informasi mengenai penerimaan dan pengeluaran kas dalam suatu periode. Adapun klasifikasi penerimaan dan pengeluaran kas pada laporan arus kas organisasi nirlaba, sama dengan yang ada pada organisasi bisnis, yaitu: arus kas dari aktivitas operasi, aktivitas investasi dan aktivitas pendanaan. Metode penyusunan laporan arus kas pun bisa menggunakan metode langsung (*direct method*) maupun metode tidak langsung (*indirect method*).

Arus kas dari aktivitas operasi umumnya berasal dari pendapatan jasa, sumbangan, dan dari perubahan atas aset lancar dan kewajiban lancar yang berdampak pada kas. Sementara itu, arus kas dari aktivitas investasi biasanya mencatat dampak perubahan aset tetap terhadap kas, misal karena pembelian peralatan, penjualan tanah, dsb. Lebih lanjut, arus kas dari aktivitas pendanaan berasal dari penerimaan kas dari penyumbang yang penggunaannya dibatasi untuk jangka panjang; penerimaan kas dari sumbangan dan penghasilan investasi yang penggunaannya dibatasi untuk perolehan, pembangunan dan pemeliharaan aset tetap, atau peningkatan dana abadi (*endowment*), atau dari hasil investasi yang dibatasi penggunaannya untuk jangka panjang.

Sementara itu, ada kalanya organisasi nirlaba melakukan transaksi yang mengakibatkan perubahan pada komponen posisi keuangan, namun perubahan tersebut tidak mengakibatkan kas. Misalnya, adanya pembelian kendaraan operasional dengan utang, sumbangan berupa bangunan atau aset investasi lainnya. Transaksi sejenis ini (yang tidak mengakibatkan adanya perubahan kas) harus diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan.

Contoh laporan arus kas menggunakan metode langsung:

CUNTOH LAPORAN ARUS KAS

Metode Langsung

ENTITAS NILABA	
Laporan Arus Kas	
Untuk tahun yang berakhir pada 31 Desember 20X2	
(dalam Rp juta)	
AKTIVITAS OPERASI	
Kas dari pendapatan jasa	13.050
Kas dari pemberi sumber daya	20.075
Kas dari piutang lain-lain	6.537
Bunga dan dividen yang diterima	21.425
Penerimaan lain-lain	375
Bunga yang dibayarkan	(955)
Kas yang dibayarkan kepada karyawan dan supplier	(39.520)
Utang lain-lain yang dilunasi	(1.063)
<i>Kas neto yang diterima (digunakan) untuk aktivitas operasi</i>	<i>(75)</i>
AKTIVITAS INVESTASI	
Janti rugi dari asuransi kebakaran	625
Pembelian peralatan	3.750
Penerimaan dari penjualan investasi	190.250
Pembelian investasi	187.250
<i>Kas neto yang diterima (digunakan) untuk aktivitas investasi</i>	<i>(125)</i>
AKTIVITAS PENDANAAN	
Penerimaan dari kontribusi terbatas dari:	
investasi dalam endowment	500
investasi dalam endowment berjangka	175
investasi bangunan	3.025
investasi perjanjian tahunan	500
	4.200
Aktivitas pendanaan lain:	
bunga dan dividen terbatas untuk reinvestasi	750
pembayaran kewajiban tahunan	(363)
pembayaran utang wesel	(2.850)
pembayaran liabilitas jangka panjang	(2.500)
	(4.962)
<i>Kas neto yang diterima (digunakan) untuk aktivitas pendanaan</i>	<i>(762)</i>
PERUBAHAN (PENURUNAN) NETO DALAM KAS DAN SETARA KAS	
KAS DAN SETARA KAS PADA AWAL TAHUN	1.150
KAS DAN SETARA KAS PADA AKHIR TAHUN	187

1	<i>lanjutan...</i>	
2	Rekonsiliasi perubahan dalam aset neto menjadi kas neto yang digunakan	
3	untuk aktivitas operasi:	
4	Perubahan dalam aset neto	38.625
5	Penyesuaian untuk rekonsiliasi perubahan dalam aset neto	
6	menjadi kas neto yang digunakan untuk aktivitas operasi:	
7	Depresiasi	8.000
8	Kerugian akibat kebakaran	200
9	Kerugian aktuarial pada kewajiban tahunan	75
10	Kenaikan piutang bunga	(1.150)
11	Penurunan dalam persediaan dan biaya dibayar dimuka	975
12	Kenaikan dalam piutang lain-lain	(812)
13	Kenaikan dalam hutang dagang	3.800
14	Penurunan dalam penerimaan dimuka yang dapat dikembalikan	(1.625)
15	Penurunan dalam hutang lain-lain	(1.062)
16	Sumbangan terikat untuk investasi jangka panjang	(6.850)
17	Bunga dan dividen terikat untuk investasi jangka panjang	(750)
18	Penghasilan neto terealisasi dan belum	
19	terrealisasikan dari investasi jangka panjang	(39.500)
20	<i>Kas neto diterima (digunakan) untuk aktivitas operasi</i>	<i>(75)</i>
21		
22	<i>Data tambahan untuk aktivitas investasi dan pendanaan nonkas:</i>	
23	Peralatan yang diterima sebagai hibah	350
24	Pembebasan premi asuransi kematian, nilai kas yang diserahkan	200
25		
26		
27		
28		
29		
30		
31		
32		
33		
34		
35		
36		

C. DEFINISI SUMBANGAN TERIKAT DAN TIDAK TERIKAT

Sumbangan tidak terikat adalah sumber daya yang penggunaannya tidak dibatasi untuk tujuan tertentu oleh penyumbang. Adapun bila sumbangan tersebut terikat, itu berarti sumbangan tersebut dibatasi penggunaannya oleh penyumbang untuk tujuan tertentu. Pembatasan tersebut dapat bersifat permanen atau temporer.

- a) Sumbangan terikat temporer adalah sumber daya yang pembatasan penggunaannya dipertahankan sampai dengan periode tertentu atau sampai dengan terpenuhinya keadaan tertentu. Pembatasan penggunaan ini bisa ditetapkan oleh donatur maupun oleh organisasi nirlaba itu sendiri (misal: untuk melakukan ekspansi, atau untuk membeli aset tertentu).
- b) Sumbangan terikat permanen adalah sumber daya yang pembatasan penggunaannya dipertahankan secara permanen. Meskipun, organisasi nirlaba diizinkan untuk

menggunakan sebagian atau semua penghasilan atau manfaat ekonomi lainnya yang berasal dari sumber daya tersebut. Contoh aset jenis ini adalah dana abadi, warisan, maupun wakaf.

D. TEKNIK-TEKNIK ORGANISASI NIRLABA

Berikut ini adalah teknik-teknik pada organisasi nirlaba:

- 1. Identifikasi dan temui para stakeholder.** Hal utama yang perlu kita ingat adalah para pemangku kepentingan (*stakeholder*) tidak hanya mempekerjakan kamu atau anggota lainnya untuk mengelola program organisasi nirlaba yang akan dilaksanakan, tetapi juga pihak yang akan menerima dampak dari berhasil atau tidaknya hasil dari program organisasi. Untuk itu, yang perlu kita lakukan adalah mengidentifikasi semua para pemangku kepentingan (*stakeholder*) baik dari karakter, personalitas, hingga etika kerja mereka, mengingat setiap *stakeholder* memiliki sifat yang berbeda-beda. Yakinkan agar para *stakeholder* ini tetap tertarik dan ikut berkontribusi sesuai perannya dalam keberhasilan program organisasi.
- 2. Tetapkan dan Prioritaskan Tujuan.** Langkah selanjutnya adalah menetapkan tujuan program. Mungkin semua kebutuhan dari para *stakeholder* terasa begitu penting bagi organisasi, namun pastikan dalam pelaksanaannya nanti kamu dapat kendalikan dengan baik. Diskusikan kembali dengan para *stakeholder* untuk menentukan kebutuhan mana yang harus diprioritaskan, bisa dinilai dari tingkat urgensi demi keberhasilan program yang akan dijalankan.
- 3. Buatlah Jadwal Kegiatan Program.** Berikutnya adalah pembuatan jadwal kegiatan program. Penjadwalan ini digunakan untuk menentukan tugas atau kegiatan apa yang harus segera diselesaikan. Jadwal kegiatan yang ideal sebaiknya mencantumkan jumlah waktu yang dibutuhkan, sumber daya yang diperlukan, dan siapa yang akan bertanggung jawab atas penyelesaiannya. Jangan lupa untuk selalu melibatkan tim dalam proses penjadwalan ini, karena hal ini dapat memberikan gambaran bagi anggota lainnya mengenai mekanisme dan efisiensi kerja yang ingin dicapai.
- 4. Mengidentifikasi Isu dan Melengkapi Analisis Resiko.** Tentu saja, tidak ada program yang bebas dari resiko, kita harus paham bahwa masalah dapat muncul dari mana saja dan keadaan darurat ini dapat sangat mempengaruhi program yang sedang kita jalankan. Keadaan-keadaan darurat seperti ini memerlukan penanganan yang tidak hanya cepat, namun juga tepat untuk menyelamatkan program dari ketidakberhasilan. Pertimbangkan langkah-langkah yang dapat kita lakukan bersama tim program organisasi untuk mencegah terjadinya risiko tertentu, atau membatasi dampak negatif yang mungkin muncul. Selanjutnya, yaitu melakukan analisis risiko, dimana analisis ini akan sangat berguna untuk mengembangkan strategi manajemen risiko. Misalnya, memindahkan tugas/kegiatan yang memiliki risiko tinggi untuk menghindari kerugian yang lebih besar.
- 5. Sampaikan Rencana Program kepada Para Stakeholder.** Seperti yang telah disampaikan sebelumnya, bahwa para *stakeholder* memiliki kebutuhan dan harapan yang besar terhadap keberhasilan program organisasi nirlaba kita. Oleh karena itu, jelaskan atau presentasikan bagaimana rencana yang telah kita buat dapat memenuhi harapan mereka sehingga menjadi lebih terarah dan jelas.

E. RINGKASAN

Menurut PSAK 45, organisasi nirlaba perlu menyusun setidaknya 4 jenis laporan keuangan sebagai berikut:

- a. Laporan posisi keuangan (neraca) pada akhir periode laporan. Komponen dalam laporan posisi keuangan mencakup:
 - Asset
 - Liabilitas
- b. Laporan aktivitas untuk suatu periode pelaporan. Komponen dalam laporan aktivitas mencakup:
 - Pendapatan
 - Beban
- c. Laporan arus kas untuk suatu periode pelaporan

Arus kas dari aktivitas operasi umumnya berasal dari pendapatan jasa, sumbangan, dan dari perubahan atas aset lancar dan kewajiban lancar yang berdampak pada kas. Sementara itu, arus kas dari aktivitas investasi biasanya mencatat dampak perubahan aset tetap terhadap kas, misal karena pembelian peralatan, penjualan tanah, dsb. Lebih lanjut, arus kas dari aktivitas pendanaan berasal dari penerimaan kas dari penyumbang yang penggunaannya dibatasi untuk jangka panjang; penerimaan kas dari sumbangan dan penghasilan investasi yang penggunaannya dibatasi untuk perolehan, pembangunan dan pemeliharaan aset tetap, atau peningkatan dana abadi (*endowment*), atau dari hasil investasi yang dibatasi penggunaannya untuk jangka panjang.
- d. Catatan atas laporan keuangan
- e. Sumbangan tidak terikat dan terikat
 - Sumbangan tidak terikat adalah sumber daya yang penggunaannya tidak dibatasi untuk tujuan tertentu oleh penyumbang.
 - Adapun bila sumbangan tersebut terikat, itu berarti sumbangan tersebut dibatasi penggunaannya oleh penyumbang untuk tujuan tertentu. Pembatasan tersebut dapat bersifat permanen atau temporer.
- f. Teknik-Teknik Organisasi Nirlaba
 - Identifikasi dan temui para *stakeholder*
 - Tetapkan dan Prioritaskan Tujuan
 - Buatlah Jadwal Kegiatan Program
 - Mengidentifikasi Isu dan Melengkapi Analisis Resiko
 - Sampaikan Rencana Program kepada Para *Stakeholder*.

BAB 4 LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Sektor publik merupakan organisasi yang kompleks dan heterogen. Kompleksitas sektor publik tersebut menyebabkan kebutuhan informasi untuk perencanaan dan pengendalian

manajemen lebih bervariasi. Demikian juga bagi *stakeholder* sektor publik, mereka membutuhkan informasi yang lebih bervariasi, handal, dan relevan untuk pengambilan keputusan. Tugas dan tanggung jawab akuntan sektor publik adalah menyediakan informasi baik untuk memenuhi kebutuhan internal organisasi maupun kebutuhan pihak eksternal.

Akuntansi sektor publik memiliki peran utama untuk menyediakan laporan keuangan sebagai salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas publik. Akuntansi dan laporan keuangan mengandung pengertian sebagai suatu proses pengumpulan, pengolahan, dan pengkomunikasian informasi yang bermanfaat untuk pembuatan keputusan dan untuk menilai kinerja organisasi. Oleh karena itu, kebutuhan informasi di sektor publik lebih bervariasi, informasi tidak terbatas pada informasi keuangan yang dihasilkan dari sistem akuntansi organisasi. Informasi non-moneter seperti ukuran output pelayanan harus juga dipertimbangkan dalam pembuatan keputusan.

Organisasi sektor publik dituntut dapat membuat laporan keuangan eksternal yang meliputi laporan keuangan formal, seperti Laporan Defisit, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Laba/Rugi, Laporan Aliran Kas, Neraca, Serta Laporan Kinerja yang dinyatakan dalam ukuran finansial dan nonfinansial. Bentuk Laporan keuangan sektor publik pada dasarnya dapat diadaptasikan dari laporan keuangan sektor swasta yang disesuaikan dengan sifat dan karakteristik sektor publik serta mengakomodasi kebutuhan pemakai laporan keuangan sektor publik. Namun, laporan keuangan sektor publik tidak dapat begitu saja disamakan dengan laporan keuangan di sektor swasta baik formal maupun elemennya. Hal ini disebabkan organisasi sektor publik memiliki batasan-batasan berupa pertimbangan non-moneter, seperti pertimbangan sosial dan politik.

B. Tujuan dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik

Tujuan:

Dalam konteks akuntansi sektor publik, jenis informasi yang diberikan untuk pengambilan keputusan adalah terbatas pada informasi yang bersifat *finansial* saja. Informasi *financial* disini adalah informasi yang dapat diukur dengan satuan manometer. Secara rinci tujuan akuntansi dan laporan keuangan organisasi pemerintah adalah:

1. Menentukan dan memprediksi aliran kas, saldo neraca, dan kebutuhan sumber daya finansial jangka pendek unit pemerintah.
2. Menentukan dan memprediksi kondisi ekonomi suatu unit pemerintah dan perubahan – perubahan yang terjadi di dalamnya.
3. Memonitor kinerja, kesesuaiannya dengan peraturan perundang – undangan, kontrak yang telah disepakati, dan ketentuan lain yang disyaratkan.
4. Memberikan informasi untuk perencanaan dan penganggaran, serta untuk memprediksi pengaruh akuisisi dan alokasi sumber daya terhadap pencapaian tujuan operasional.
5. Memberikan informasi untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.
6. Memberikan informasi guna pembuatan keputusan ekonomi, sosial dan politik serta sebagai bukti pertanggungjawaban dan pengelolaan.
7. Memberikan informasi guna mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.

Fungsi

1. Kepatuhan dan Pengelolaan (*compliance and stewardship*)

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

2. Akuntabilitas dan Pelaporan Retrospektif (*accountability and retrospective reporting*)
Laporan keuangan digunakan untuk memonitor kinerja dan mengevaluasi manajemen, memberikan dasar untuk mengamati trend antar kurun waktu, pencapaian atas tujuan yang 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 datang, juga 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 mendatang.
5. Hubungan Masyarakat (*publik relation*)
Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan kesempatan kepada organisasi untuk mengemukakan pernyataan atas prestasi yang dicapai kepada pemakai yang dipengaruhi karyawan dan masyarakat, juga sebagai alat komunikasi antara publik dan pihak yang berkepentingan.

C. Tujuan Laporan Keuangan Menurut SFAC NO 4

Sebagai bagian dari usaha untuk membuat kerangka konseptual, *Financial Accounting Standards Board* (FASB, 1980) mengeluarkan *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4* (SFAC 4) mengenai tujuan laporan keuangan untuk organisasi non bisnis/nirlaba (*objectives of financial reporting by nonbusiness organizations*). Tujuan laporan keuangan organisasi nirlaba dalam SFAC 4 tersebut adalah :

1. Memberikan informasi yang bermanfaat bagi penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam pembuatan keputusan yang rasional mengenai alokasi sumber daya organisasi.
2. Memberikan informasi untuk membantu para penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam menilai pelayanan serta kemampuan untuk melanjutkan memberi pelayanan tersebut.
3. Memberikan informasi yang bermanfaat bagi penyedia dan calon penyedia sumber daya, serta pemakai dan calon pemakai lainnya dalam menilai kinerja manajer organisasi non bisnis atas pelaksanaan tanggung jawab pengelolaan serta aspek kinerja lainnya.
4. Memberikan informasi mengenai sumber daya ekonomi, kewajiban, dan kekayaan bersih organisasi, serta pengaruh dari transaksi, peristiwa dan kejadian ekonomi yang mengubah sumber daya dan kepentingan sumber daya tersebut.
5. Memberikan informasi mengenai kinerja organisasi selama satu periode.
6. Memberikan informasi bagaimana memperoleh dan membelanjakan kas.
7. Memberikan penjelasan dan interpretasi untuk membantu pemakai dalam memahami informasi keuangan yang diberikan.

D. Perbedaan Laporan Keuangan Sektor Publik dengan Sektor Swasta

Adapun perbedaan dari laporan keuangan sektor publik dengan laporan keuangan sektor swasta, yaitu:

Laporan Keuangan Sektor Publik:

1. Fokus finansial dan politik
2. Kinerja diukur secara finansial dan nonfinansial
3. Pertanggungjawaban kepada parlemen dan masyarakat luas
4. Berfokus pada organisasi
5. Melihat ke masa depan secara detail
6. Aturan pelaporan ditentukan oleh departemen keuangan
7. Laporan diperiksa oleh *treasury*
8. *Cash accounting*

Sedangkan, Laporan Keuangan Sektor Swasta adalah:

1. Fokus finansial
2. Sebagian besar kinerja diukur secara finansial
3. Pertanggungjawaban kepada pemegang saham dan kreditur
4. Berfokus pada organisasi secara keseluruhan
5. Aturan pelaporan ditentukan oleh undang-undang, standar akuntansi, pasar modal, dan praktik akuntansi
6. Laporan keuangan diperiksa oleh auditor independen
7. *Accrual Accounting*

Laporan keuangan lembaga pemerintah tidak berfokus pada organisasi secara keseluruhan, akan tetapi berfokus pada unit kerja pemerintah sebagai suatu bagian organisasi. Unit-unit kerja pemerintah tersebut merupakan entitas akuntansi (*accounting entity*) dan entitas anggaran (*budgetary entitas*) yang otonom. Laporan keuangan pemerintah lebih berorientasi pada jangka panjang karena terkait dengan konsep politik dan kenegaraan. Pada sektor swasta fokus jangka Panjang secara detail tidak dapat dilakukan karena dibatasi oleh adanya ketidakpastian pasar.

Laporan keuangan pada sektor swasta perlu diaudit oleh auditor independen untuk memberikan jaminan kualitas bahwa laporan keuangan yang dibuat manajemen tersebut terbebas dari salah saji yang material dan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum. Laporan keuangan sektor publik juga perlu di audit, namun pengauditan untuk sektor publik tersebut lebih luas, tidak sekedar audit keuangan dan kepatuhan saja, akan tetapi harus dilakukan juga audit *value for money*. Dewan legislatif dapat menunjuk auditor independen, seperti Badan Pemeriksa Keuangan atau Kantor akuntan publik untuk mengaudit pemerintah.

E. Ringkasan

Akuntansi sektor publik memiliki peran utama untuk menyiapkan laporan keuangan sebagai salah satu bentuk pelaksanaan akuntabilitas publik. Dilihat dari sisi internal organisasi, laporan keuangan sektor publik merupakan alat pengendalian dan evaluasi kinerja manajerial dan organisasi. Sedangkan dari sisi eksternal, laporan keuangan merupakan alat pertanggungjawaban kepada publik dan sebagai dasar untuk mengambil keputusan. Akuntansi sektor publik bertujuan untuk memberikan informasi yang bertujuan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial,

politik, dan sebagai bukti pertanggungjawaban dan pengelolaan serta untuk memberi informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.

BAB 5 AKUNTANSI MANAJEMEN DAN SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

A. PENDAHULUAN

Peran utama akuntansi manajemen sektor publik adalah menyediakan informasi akuntansi yang digunakan manajer publik dalam melakukan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Akuntansi manajemen merupakan bagian dari suatu sistem pengendalian manajemen yang integral. *Institute of Management Accountants* (1981) mendefinisikan akuntansi manajemen adalah suatu proses pengidentifikasian, pengukuran, pengakumulasian, pengendalian, penyiapan, penginterpretasian, dan juga pengkomunikasian informasi finansial yang digunakan manajemen untuk perencanaan, evaluasi, dan pengendalian organisasi serta untuk menjamin bahwa sumber daya digunakan secara tepat dan akuntabel. Akuntansi manajemen berbeda dengan akuntansi keuangan. Akuntansi manajemen sektor publik terkait dengan pemberian informasi kepada pihak intern organisasi, sedangkan akuntansi keuangan terkait dengan pelaporan dan pengkomunikasian laporan keuangan terhadap pihak eksternal organisasi.

Chartered Institute of Management Accountants mendefinisikan akuntansi manajemen sebagai suatu bagian integral dari manajemen yang terkait dengan pengisentifikan, penyajian, dan penginterpretasian informasi yang digunakan untuk:

- a. Perumusan strategi
- b. Perencanaan dan pengendalian aktivitas
- c. Pengambilan keputusan
- d. Pengoptimalan penggunaan sumber daya
- e. Pengungkapan kepada stakeholder dan pihak luar organisasi
- f. Pengungkapan kepada karyawan
- g. Perlindungan aset

B. Akuntansi Manajemen dan Ruang Lingkup Akuntansi Manajemen Sektor Publik

Prinsip dasar akuntansi manajemen sektor publik tidak banyak berbeda dengan prinsip akuntansi manajemen yang diterapkan pada sektor swasta. Akan tetapi harus diingat bahwa sektor publik memiliki perbedaan sifat dan karakteristik dengan sektor swasta, sehingga penerapan teknik akuntansi manajemen sektor swasta tidak dapat diadopsi secara langsung tanpa modifikasi. Akuntansi manajemen sektor publik berbeda dengan akuntansi keuangan. Akuntansi manajemen cenderung memberikan laporan yang sifatnya prospektif yang digunakan untuk perencanaan di masa yang akan datang, sedangkan akuntansi keuangan memberikan informasi yang bersifat laporan historis dan retrospektif, yaitu berupa laporan kinerja masa lalu.

Secara umum, elemen-elemen perencanaan di sektor publik dapat dirinci sebagai berikut:

1. Strategi akuntansi sebagai alat perencanaan

Perencanaan merupakan cara organisasi menetapkan tujuan dan sasaran organisasi. Perencanaan meliputi aktivitas yang sifatnya strategis, taktis, dan melibatkan aspek operasional. Dalam hal perencanaan organisasi, akuntansi manajemen berperan dalam pemberian informasi historis dan prospektif untuk memfasilitasi perencanaan. Proses perencanaan juga melibatkan aspek perilaku, yaitu: partisipasi dalam pengembangan sistem perencanaan, penetapan tujuan, dan pemilihan alat yang paling tepat untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan. Di dalam akuntansi sektor publik, lingkungan yang paling mempengaruhi adalah faktor ekonomi dan politik yang sangat dominan. Tingkat ketidakpastian yang dihadapi sektor publik di masa mendatang akan semakin tinggi karena adanya pengaruh pesatnya teknologi informasi yang merambah ke seluruh sektor, termasuk sektor publik. Informasi sebagai alat perencanaan pada dasarnya dibedakan menjadi 3 kelompok, antara lain:

- Informasi yang sifatnya rutin atau *ad hoc*
- Informasi kuantitatif atau kualitatif
- Informasi yang disampaikan melalui saluran formal maupun informal

Organisasi sektor publik seringkali menghadapi masalah yang sifatnya temporer dan membutuhkan informasi segera maka dari itu diperlukan informasi yang *ad hoc*. Pada

organisasi sektor publik, saluran informasi lebih banyak bersifat formal, sedangkan mekanisme informal relatif jarang dilakukan.

2. Strategi akuntansi sebagai alat pengendalian

Strategi ini digunakan untuk mencapai tujuan organisasi dijalankan secara ekonomis, efisien, dan efektif. Suatu sistem pengendalian yang efektif sangat diperlukan setiap organisasi. Pola pengendalian tiap organisasi berbeda-beda tergantung pada jenis dan karakteristik organisasinya. Pengendalian manajemen untuk level bawah lebih bersifat tegas dan memaksa, sedangkan untuk manajemen level atas lebih bersifat normatif. Untuk organisasi sektor publik karena sifatnya nirlaba atau tidak mencari laba serta adanya pengaruh unsur politik yang besar, maka alat pengendalinya lebih banyak berupa peraturan birokrasi. Akuntansi manajemen memiliki peran utama dalam pengendalian, yaitu mengkuantifikasi keseluruhan kinerja terutama dalam ukuran moneter.

Domain akuntansi manajemen sektor publik antara lain meliputi badan-badan pemerintahan (pemerintah pusat dan pemerintah daerah serta unit kerja pemerintah), perusahaan milik Negara dan daerah (BUMN dan BUMD), yayasan, universitas, organisasi politik dan organisasi massa, serta Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM), dan organisasi nirlaba lainnya. Jika dilihat dari variabel lingkungan, hal tersebut dipengaruhi oleh banyak faktor tidak hanya faktor ekonomi semata, akan tetapi faktor politik, sosial, budaya, dan historis juga berpengaruh.

C. Struktur Akuntansi Manajemen Sektor Publik

Struktur organisasi pada sektor publik bersifat birokratis, kaku, dan hierarkis. Berbeda dengan struktur organisasi pada sektor swasta yang sifatnya fleksibel. Faktor utama yang mempengaruhi perbedaan tersebut yaitu adanya pengaruh politik yang sangat tinggi pada organisasi sektor publik. Tipologi pemimpin, termasuk pilihan dan orientasi kebijakan politik, akan sangat berpengaruh terhadap pilihan struktur birokrasi pada sektor publik. Sektor publik memiliki fungsi yang lebih kompleks dibandingkan dengan sektor swasta. Kompleksitas organisasi akan berpengaruh terhadap struktur organisasi.

Struktur pengendalian manajemen harus didukung dengan struktur organisasi yang baik. Struktur organisasi bermanifestasi dalam bentuk struktur pusat pertanggungjawaban yang dipimpin oleh manajer yang bertanggung jawab terhadap aktivitas pusat pertanggungjawaban yang dipimpinya. Organisasi merupakan kumpulan dari berbagai pusat pertanggungjawaban. Pada dasarnya terdapat 4 jenis pusat pertanggungjawaban, yaitu;

- a) Pusat biaya (*expense center*): Pusat pertanggungjawaban yang menilai prestasi manajer dari penggunaan biaya yang telah dikeluarkan. Ukuran kinerja yang dinilai, yaitu dari biaya yang telah digunakan, bukan nilai rupiah output yang dihasilkan.
- b) Pusat pendapatan (*revenue center*): Pusat pertanggungjawaban yang menilai prestasi manajernya berdasarkan pada pendapatan yang telah dihasilkan.
- c) Pusat laba (*profit center*): Pusat pertanggungjawaban yang menandingkan nilai input dengan output dalam satuan moneter. Kinerja manajer dinilai dari laba yang dihasilkan.
- d) Pusat investasi (*investment center*): Pusat pertanggungjawaban yang menilai prestasi manajernya berdasarkan laba yang diperoleh dan dikaitkan dengan investasi yang ditanamkan pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinya.

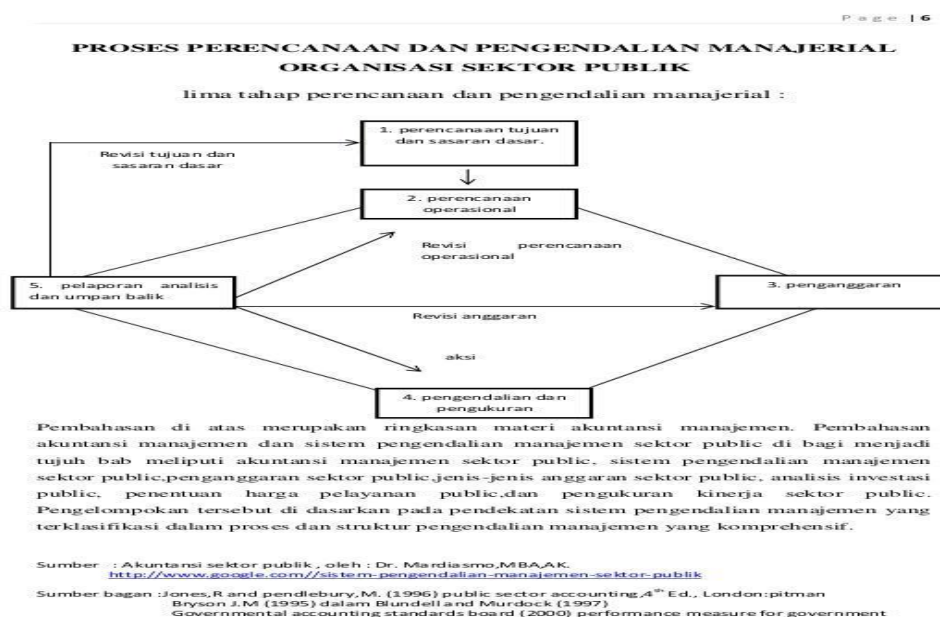
Pusat pertanggungjawaban memperoleh sumber daya input berupa tenaga kerja, material, dan lain-lain yang diharapkan dapat menghasilkan output dalam bentuk barang atau pelayanan pada tingkat kualitas dan kuantitas tertentu yang mempunyai peranan penting dalam melakukan perencanaan dan pengendalian anggaran.

Melalui pusat pertanggungjawaban tersebut anggaran dibuat dan jika disahkan anggaran akan dikomunikasikan kepada manajemen level menengah, dan bawah untuk dilaksanakan. Perencanaan dan pengendalian merupakan suatu proses yang membentuk suatu siklus, sehingga satu tahap akan terkait dengan tahap lainnya dan terintegrasi dalam satu organisasi. Dalam melaksanakan pengendalian manajemen sektor publik, proses perencanaan dan pengendaliannya harus sama-sama dipertimbangkan. Tanpa pengendalian, perencanaan tidak akan berarti karena tidak ada tindak lanjut (*follow up*) untuk mengidentifikasi pencapaian dari suatu rencana organisasi.

Menurut Jones dan Pendlebury (1996) proses perencanaan dan pengendalian manajerial dalam organisasi sektor publik dibagi menjadi lima tahapan yaitu:

1. Perencanaan tujuan dan sasaran dasar;
2. Perencanaan operasional;
3. Penganggaran;
4. Pengendalian dan pengukuran;
5. Pelaporan, analisis dan umpan balik.

Proses perencanaan dan pengendalian manajerial organisasi sektor publik



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

1. Perencanaan strategik
2. Pemberian informasi biaya
3. Penilaian investasi
4. Penganggaran
5. Penentuan biaya pelayanan (*cost of service*) dan penentuan tarif pelayanan (*charging for service*)
6. Penilaian kinerja

Perencanaan strategik

Tahapan pada perencanaan strategik, manajemen organisasi membuat alternatif program-program yang sesuai dengan skala prioritas dan sumber daya yang dimiliki dan tentu saja mendukung strategi organisasi tersebut. Dalam menjalankan program yang sudah disetujui, bisa saja terdapat beberapa permasalahan utama misalkan masalah efisiensi biaya, kualitas produk dan pelayanan. Peran manajer organisasi sektor publik sangat penting dalam mengendalikan biaya, karena sebagian besar biaya yang terjadi dalam sektor publik bersifat *discretionary costs*. Wajib diketahui bahwa akuntansi sektor publik sangat erat kaitannya dengan proses pemilihan program, penentuan biaya dan manfaat program serta penganggaran. Akuntansi sektor publik juga berfungsi untuk memfasilitasi dihasilkannya anggaran sektor publik yang efektif, efisien dan ekonomis (*value for money budget*).

Pemberian informasi biaya

Biaya dalam organisasi sektor publik dibagi menjadi tiga, yaitu:

1. Biaya Input, sumber daya yang dikorbankan untuk memberikan pelayanan.
2. Biaya Output, biaya yang dikeluarkan untuk mengantarkan produk hingga sampai ke tangan pelanggan. Cara pengukurannya tergantung pada pelayanan yang dihasilkan.
3. Biaya Proses, dapat dipisahkan berdasarkan fungsi organisasi dan diukur dengan mempertimbangkan fungsi organisasi.

Akuntansi biaya pada sektor publik berperan dalam memberikan informasi mengenai pengeluaran publik yang dapat digunakan oleh pihak internal (pemerintah) dan pihak eksternal untuk perencanaan pengendalian dan pengambilan keputusan. Informasi akuntansi manajemen diharapkan dapat membantu manajer publik dalam menentukan dan melaporkan biaya.

Proses penentuan biaya meliputi lima aktivitas, yaitu:

1. **Cost finding.** Tahapan pemerintah mengakumulasi data mengenai biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan produk/jasa pelayanan.
2. **Cost recording.** Setelah berhasil melakukan *cost finding*, maka dilakukan tahapan *cost recording* yang meliputi kegiatan pencatatan data ke dalam sistem akuntansi organisasi.

3. **Cost analyzing.** Tahap melakukan analisis biaya yang mengidentifikasi jenis dan perilaku biaya, perubahan biaya, dan volume kegiatan. Manajemen organisasi harus dapat menentukan pemicu biaya (*cost drive*) agar dapat dilakukan strategi efisiensi biaya.
4. **Strategic cost management.** Menentukan strategi penghematan biaya agar tercapai *value of money*. Pendekatan strategik dalam pengurangan biaya (manajemen biaya strategik) memiliki karakteristik sebagai berikut:
 - Berjangka panjang. Manajemen strategik merupakan usaha jangka panjang yang membentuk kultur organisasi agar penurunan biaya menjadi budaya yang mampu bertahan lama.
 - Berdasarkan kultur perbaikan berkelanjutan (*continuous improvement*) dan berfokus pada pelayanan masyarakat. Manajemen biaya strategik harus dilandasi oleh semangat untuk melakukan perbaikan secara berkelanjutan atas kinerja organisasi sektor publik dalam melakukan pelayanan publik.
 - Manajemen harus bersifat proaktif dalam melakukan penghematan biaya.
 - Keseriusan manajemen puncak (*top manager*) merupakan penentuan efektivitas program pengurangan biaya karena pada dasarnya manajemen biaya strategik merupakan *tone from the top*.
5. **Cost reporting.** Tahapan memberikan informasi biaya secara lengkap kepada pimpinan dalam bentuk internal report yang kemudian diintegrasikan ke dalam satu laporan yang akan disampaikan kepada pihak eksternal. Informasi akuntansi manajemen hendaknya dapat mendeteksi sumber pemborosan yang masih berpotensi untuk diefisienkan serta mencari metode atau teknik terbaik untuk menghemat biaya. Akuntansi manajemen hendaknya dapat mendukung dan memperkuat pelaksanaan prinsip *value for money* dan *public accountability* organisasi sektor publik.

Penilaian Investasi

Akuntansi manajemen dibutuhkan saat organisasi sektor publik hendak melakukan investasi yaitu untuk menilai kelayakan investasi secara ekonomi dan finansial. Penilaian investasi dalam organisasi publik dilakukan dengan menggunakan analisis biaya-manfaat (*cost benefit analysis*). Namun analisis tersebut sulit digunakan karena biaya dan manfaatnya harus mencakup biaya sosial dan manfaat sosial yang diperoleh dari investasi yang diajukan. Untuk memudahkan, maka digunakan analisis efektivitas biaya (*cost-effectiveness analysis*) yang menekankan besarnya dampak pencapaian suatu proyek atau investasi dengan biaya tertentu.

Penganggaran

Akuntansi manajemen berperan untuk memfasilitasi terciptanya anggaran publik yang efektif. Terkait dengan tiga jenis anggaran yaitu sebagai alat alokasi sumber daya publik, alat distribusi dan stabilisasi maka akuntansi manajemen merupakan alat yang vital untuk proses mengalokasikan dan mendistribusikan sumber dana publik secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata. Untuk mencapai itu harus didukung dengan manajemen sumber daya manusia yang handal, jika tidak akuntansi manajemen tidak akan banyak bermanfaat, karena akuntansi manajemen hanya alat manajemen (*management tool*) untuk perencanaan dan pengendalian.

Penentuan Biaya Pelayanan (*Cost Of Services*) dan Penentuan Tarif Pelayanan (*Charging for Services*)

Akuntansi manajemen digunakan untuk menentukan beberapa biaya yang dikeluarkan untuk memberikan pelayanan tertentu dan beberapa tarif yang akan dibebankan kepada pemakai jasa pelayanan publik, termasuk menghitung subsidi yang diberikan. Tuntutan agar pemerintah meningkatkan mutu pelayanan dan keluhan masyarakat akan besarnya biaya pelayanan merupakan suatu indikasi perlunya perbaikan sistem akuntansi manajemen di sektor publik. Masyarakat menghendaki pemerintah memberikan pelayanan yang cepat, berkualitas dan murah.

Penentuan Biaya Pelayanan (*Cost Of Services*) dan Penentuan Tarif Pelayanan (*Charging for Services*) merupakan suatu rangkaian yang keduanya sama-sama membutuhkan informasi akuntansi. Sebagai contoh, Pemerintah daerah harus dapat menentukan berapa biaya untuk membangun terminal bus atau stasiun kereta api yang tertib, nyaman, dan aman serta biaya operasionalnya. Berdasarkan informasi biaya tersebut, pemerintah setempat dapat menentukan berapa tarif pelayanan yang akan dibebankan kepada pemakai jasa pelayanan terminal maupun stadium kereta api tersebut. Dengan akuntansi manajemen, sumber-sumber inefisiensi di organisasi dapat dideteksi dan dihilangkan.

Penilaian kinerja

Penilaian kinerja dilakukan untuk mengetahui tingkat efisiensi dan efektivitas organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Dalam tahap penilaian kinerja, akuntansi manajemen berperan dalam pembuatan indikator kinerja kunci dan satuan ukur masing-masing aktivitas yang dilakukan.

Ringkasan

Peran utama akuntansi manajemen sektor publik adalah menyediakan informasi akuntansi yang digunakan manajer publik dalam melakukan fungsi perencanaan dan pengendalian organisasi. Pada dasarnya akuntansi manajemen sektor publik berbeda dengan akuntansi keuangan. Akuntansi manajemen cenderung memberikan laporan yang sifatnya prospektif yang digunakan untuk perencanaan di masa yang akan datang. Sedangkan, akuntansi keuangan memberikan informasi yang bersifat laporan historis dan retrospektif, yaitu berupa laporan kinerja masa lalu. Secara umum, elemen-elemen perencanaan di sektor publik dapat dibagi menjadi strategi akuntansi sebagai alat perencanaan dan strategi akuntansi sebagai alat pengendalian. Domain akuntansi manajemen sektor publik antara lain meliputi badan-badan pemerintahan (pemerintah pusat dan pemerintah daerah serta unit kerja pemerintah), perusahaan milik Negara dan daerah (BUMN dan BUMD), yayasan, universitas, organisasi politik dan organisasi massa, serta Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM), dan organisasi nirlaba lainnya.

Struktur organisasi pada sektor publik bersifat birokratis, kaku, dan hierarkis karena ada pengaruh politik yang sangat tinggi pada organisasi sektor publik. Struktur pengendalian manajemen harus didukung dengan struktur organisasi yang baik dan juga pertanggungjawaban yang baik pula. Pada dasarnya terdapat empat jenis pusat pertanggungjawaban, yaitu pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi.

Menurut Jones dan Pendlebury (1996), proses perencanaan dan pengendalian manajerial dalam organisasi sektor publik dibagi menjadi lima tahapan, yaitu: Perencanaan tujuan dan sasaran dasar,

Perencanaan operasional, Penganggaran, Pengendalian dan pengukuran, Pelaporan analisis dan umpan balik. Peran akuntansi manajemen dalam organisasi sektor publik meliputi Perencanaan strategis, Pemberian informasi biaya, Penilaian investasi, Penganggaran, Penentuan Biaya Pelayanan (*cost of service*) dan penentuan tarif pelayanan (*charging for service*), Penilaian kinerja.

BAB 6 TEKNIK AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK DALAM PELAYANAN PUBLIK

A. Pendahuluan

Sistem akuntansi yang dirancang dan dijalankan secara baik akan menjamin dilakukannya prinsip *stewardship* dan *accountability* dengan baik pula. Pemerintah atau unit kerja pemerintah perlu memiliki sistem akuntansi yang tidak saja berfungsi sebagai alat pengendalian transaksi keuangan, akan tetapi sistem akuntansi tersebut hendaknya mendukung pencapaian tujuan organisasi.

Dalam materi ini membahas mengenai teori teknik-teknik akuntansi sektor publik yang terdiri atas akuntansi anggaran (*budgetary accounting*), akuntansi komitmen (*commitment accounting*), akuntansi dana (*fund accounting*), akuntansi kas (*cash accounting*), dan akuntansi akrual (*accrual accounting*).

Lebih lanjut lagi Mardiasmo (2009:150) menegaskan bahwa pada dasarnya kelima teknik akuntansi tersebut tidak bersifat *mutually exclusive*. Artinya, penggunaan salah satu teknik akuntansi tersebut tidak berarti menolak penggunaan teknik yang lain. Dengan demikian, suatu organisasi dapat menggunakan teknik akuntansi yang berbeda-beda, bahwa dapat menggunakan kelima teknik tersebut secara bersama-sama.

Akuntansi kas, akuntansi akrual, dan akuntansi komitmen berbeda satu dengan lainnya karena adanya perbedaan waktu pengakuan pendapatan dan biaya. Dalam hal pengakuan pendapatan, pada dasarnya terdapat dua langkah yang mempengaruhi pencatatan, yaitu pada saat barang dikirim dan faktur dikeluarkan, dan pada saat barang dikirim dan faktur dibayar.

B. Teknik Akuntansi Manajemen Sektor Publik dalam Pelayanan Publik

Terdapat beberapa teknik dalam akuntansi manajemen sektor publik yang dapat diadopsi oleh sektor publik, yaitu sebagai berikut:

1. Akuntansi Anggaran
2. Akuntansi Komitmen
3. Akuntansi Dana
4. Akuntansi Kas
5. Akuntansi Akrual

Akuntansi Anggaran

Akuntansi anggaran merupakan teknik akuntansi yang banyak digunakan di organisasi sektor publik, terutama pemerintah. Akuntansi anggaran mencatat dan menyajikan akun operasinya sejajar dengan anggarannya. Teknik akuntansi anggaran dapat membandingkan secara sistematis dan kontinu jumlah anggaran dengan relasi anggaran. Tujuan utama teknik ini adalah untuk menekankan peran anggaran dalam siklus perencanaan, pengendalian, dan akuntabilitas (Mardiasmo, 2009: 150; dan Ritonga, 2010: 15). Salah satu kelemahan teknik akuntansi anggaran adalah bahwa teknik ini sangat kompleks. Akan lebih mudah dan lebih komprehensif apabila akun-

akun yang ada menunjukkan pendapatan dan biaya aktual, anggaran menunjukkan pendapatan dan biaya-biaya dianggarkan.

Namun, ada yang menyatakan bahwa akuntansi anggaran tidak sama dengan dan bukan akuntansi keuangan. Akuntansi anggaran cenderung pada perencanaan, sedangkan akuntansi keuangan atau akuntansi pemerintah lebih memfokuskan pada pelaporan (Firdaus dkk, 2006: 74). Selain itu juga, akuntansi anggaran, meskipun memiliki nama akuntansi, berbeda sekali dengan keuangan karena tidak memenuhi konsep akuntansi sebagai pelaporan. Akuntansi anggaran merupakan bagian dari disiplin administrasi publik dan bukan termasuk keluarga besar ilmu akuntansi (Firdaus dkk., 2006: 74).

C. Akuntansi Komitmen

Akuntansi komitmen adalah sistem akuntansi yang mengakui transaksi dan pencatatannya pada saat order dikeluarkan. Sistem akuntansi akrual mengakui biaya pada saat faktur diterima dan mengakui pendapatan ketika faktur dikeluarkan. Akuntansi komitmen dapat digunakan bersama-sama dengan akuntansi kas atau akuntansi akrual. Akuntansi komitmen terkadang hanya menjadi subsistem dari sistem akuntansi utama yang dipakai organisasi. Akuntansi komitmen mengakui transaksi ketika organisasi melakukan transaksi tersebut. Hal ini berarti bahwa transaksi tidak diakui ketika kas telah dibayarkan atau diterima, tidak juga ketika faktur diterima atau dikeluarkan, akan tetapi pada waktu yang lebih awal, yaitu ketika order dikeluarkan atau diterima.

Akuntansi Dana (*Fund Accounting*)

Vetter merupakan pemikir akuntansi yang pertama kali mengembangkan teori akuntansi dana untuk tujuan bisnis (Mardiasmo, 209: 152). Kemudian, akuntansi dana diadopsi oleh organisasi non profit yang mempunyai arti dana kas. Dana dalam pengertian dana kas bersifat sempit, karena pengertian dana mencakup (Sabeni dan Ghozali, 2008;10):

1. Kesatuan fiskal dan kesatuan akuntansi yang berdiri sendiri;
2. Terdapat sekumpulan rekening untuk mencatat mutasi kas dan/atau sumber-sumber lainnya yang bersifat saling berimbang;
3. Mempunyai tujuan penggunaan tertentu;
4. Ada ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai pembentukan dana dan penggunaannya serta pembatas-pembatasnya.

Terdapat dua macam dana yang bisa digunakan oleh suatu organisasi nonprofit, adalah sebagai berikut (mardiasmo, 2009: 153).

1. Dana yang dapat dibelanjakan (*expendable fund*): digunakan untuk mencatat nilai aset, utang, perubahan aset neto, dan saldo dana yang dapat dibelanjakan untuk kegiatan yang tidak bertujuan mencari laba. Jenis akuntansi dana ini digunakan pada organisasi pemerintahan (*governmental funds*).
2. Dana yang tidak dapat dibelanjakan (*nonexpendable fund*): untuk mencatat pendapatan, biaya, aset, utang, dan modal untuk kegiatan yang sifatnya mencari laba. Jenis dana ini digunakan pada organisasi bisnis (*proprietary funds*).

Akuntansi Kas

Akuntansi kas diterapkan dengan cara mencatat pendapatan pada saat kas diterima dan pengeluaran dicatat pada saat kas dikeluarkan. GAAP tidak menganjurkan pencatatan dengan dasar kas karena tidak dapat mencerminkan kinerja yang sesungguhnya. Kelebihan *cash basis* adalah mencerminkan pengeluaran yang aktual, riil dan objektif. Dengan adanya cash basis ini dapat mempermudah dan mengukur secara baik efisiensi dan efektivitas suatu kegiatan, program atau aktivitas. Sebagai contoh penerimaan kas dari pinjaman akan dicatat sebagai pendapatan (*revenue*) bukan sebagai hutang. Untuk mengoreksi hal tersebut, kebanyakan sistem akuntansi kas tidak hanya mengakui kas saja, namun juga mengakui aset dan utang yang timbul sebelum terjadi transaksi kas. Namun koreksi tersebut tidak dapat mengubah kenyataan bahwa setiap waktu obligasi yang beredar dalam bentuk kontrak ataupun order pembelian yang dikeluarkan tidak tampak dalam catatan akuntansi. Konsekuensinya adalah saldo yang tercatat akan tercatat lebih (*overstated*). Hal tersebut dapat menyebabkan pemborosan anggaran (*unwise expenditure* atau *overspending*).

Akuntansi Akrua

Penerapan basis akrual sedikit berbeda antara *proprietary fund (full accrual)* dengan *governmental fund (modified accrual)* karena biasanya (*expense*) diukur dalam *proprietary fund*, sedangkan *expenditure* difokuskan pada *general fund*. *Expense* adalah jumlah sumber daya yang dikonsumsi selama periode akuntansi. *Expenditure* adalah jumlah kas yang dikeluarkan atau akan dikeluarkan selama periode akuntansi. Pengaplikasian *accrual basis* dalam akuntansi sektor publik dapat dasarnya adalah untuk menentukan *cost of service* dan *charging for service*, yaitu untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik, serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik.

Perbedaan antara akuntansi berbasis kas dengan akuntansi berbasis akrual :

1. Basis Kas : Penerimaan kas – Pengeluaran kas = Perubahan kas.
2. Basis Akrua : Pendapatan (*Income*) Biaya – biaya = Rugi/laba (*surplus/deficit*)
3. Pendapatan (*income*) : Penerimaan kas selama satu periode akuntansi = saldo awal piutang + saldo akhir piutang.
4. Biaya : Kas yang dibayarkan selama satu periode akuntansi – saldo awal utang + saldo akhir utang.

Akuntansi berbasis akrual membedakan antara penerima kas dan hak untuk mendapatkan kas, serta pengeluaran kas dan kewajiban untuk membayarkan kas. Oleh karena itu, dengan sistem akrual pendapatan dan biaya diakui pada saat diperoleh atau terjadi (*Incurred*), tanpa memandang apakah kas sudah diterima atau dikeluarkan.

D. Ringkasan

Teknik-teknik pada akuntansi sektor publik terdiri dari beberapa teknik yaitu:

1. Akuntansi Anggaran
2. Akuntansi Komitmen
3. Akuntansi Dana
4. Akuntansi Kas

5. Akuntansi AkruaI

Pada dasarnya terdapat beberapa teknik akuntansi keuangan yang dapat diadopsi oleh organisasi sektor publik untuk memfasilitasi dihasilkannya laporan keuangan. Masing-masing teknik akuntansi tersebut memiliki kelebihan dan kekurangan, dan sebenarnya diantara kelima teknik tersebut tidak bersifat mutually exclusive. Teknik akuntansi keuangan yang cukup mudah dan sederhana serta banyak digunakan adalah akuntansi kas. Akan tetapi, seiring dengan adanya reformasi sektor publik, terjadi pula pergeseran dari sistem akuntansi kas menjadi sistem akuntansi akrual atau akrual modifikasi. Bahkan merekomendasikan untuk tidak lagi menggunakan akuntansi kas dan menggantinya dengan sistem akuntansi dana.

BAB 7 ANGGARAN DALAM ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah suatu proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi. Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politik. Hal tersebut berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta yang relatif kecil nuansa politisnya. Pada sektor swasta, anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan, dan diberi masukan. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dan publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang politik.

Penganggaran sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter. Proses penganggaran organisasi sektor publik dimulai ketika perumusan strategi dan perencanaan strategik yang telah dibuat. Tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang sudah disusun. Anggaran merupakan *managerial plan for action* untuk memfasilitasi tercapainya tujuan organisasi. Aspek – aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik meliputi :

1. Aspek perencanaan
2. Aspek pengendalian, dan
3. Aspek akuntabilitas publik

Penganggaran sektor publik harus diawasi mulai tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Proses penganggaran akan lebih efektif jika diawasi oleh lembaga pengawas khusus yang bertugas mengontrol proses perencanaan dan pengendalian anggaran. Tujuan bab ini adalah memperkenalkan konsep penganggaran sektor publik dan masalah mendasar yang berhubungan dengan penentuan kebijakan, prioritas, rencana strategis, dan penentuan program.

B. Pengertian Anggaran Sektor Publik

Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapat dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapat, belanja, dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi dimasa yang akan datang. Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang.

Secara singkat dapat dinyatakan bahwa anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan:

1. Berapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja), dan

2. Berapa banyak dan bagaimana caranya memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (pendapatan).

C. Fungsi Anggaran Sektor Publik

Anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama, yaitu :

1. Anggaran Sebagai Alat Perencanaan (*Planning Tool*)

Anggaran merupakan alat perencanaan manajemen untuk mencapai tujuan organisasi. Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan , berapa hasil yang diperoleh dari belanja pemerintah tersebut.

Anggaran sebagai alat perencanaan digunakan untuk :

- a. Merumuskan tujuan serta sasaran kebijakan agar sesuai dengan visi dan misi yang ditetapkan.
 - b. Merencanakan berbagai program dan kegiatan untuk mencapai tujuan organisasi serta merencanakan alternatif sumber pembiayaannya.
 - c. Mengalokasikan dana pada berbagai program dan kegiatan yang telah disusun , dan
 - d. Menentukan indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategi.
- ### 2. Anggaran Sebagai Alat Pengendalian (*Control Tool*)

Sebagai alat pengendalian, anggaran memberikan rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran pemerintah agar pembelanjaan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik. Tanpa anggaran, pemerintah tidak dapat mengendalikan pemborosan-pemborosan pengeluaran. Bahkan tidak berlebihan jika dikatakan bahwa presiden, menteri, gubernur, bupati, dan manajer publik lainnya dapat dikendalikan melalui anggaran. Anggaran sektor publik dapat digunakan untuk mengendalikan (membatasi kekuasaan) eksekutif.

Anggaran sebagai instrumen pengendalian digunakan untuk menghindari adanya *overspending*, *underspending* dan salah sasaran (*misappropriation*) dalam pengalokasian anggaran pada bidang lain yang bukan merupakan prioritas. Anggaran merupakan alat untuk memonitor kondisi keuangan dan pelaksanaan operasional program atau kegiatan pemerintah.

Sebagai alat pengendalian manajerial, anggaran sektor publik digunakan untuk meyakinkan bahwa pemerintah mempunyai uang yang cukup untuk memenuhi kewajibannya. Selain itu, anggaran digunakan untuk memberi informasi dan meyakinkan legislatif bahwa pemerintah bekerja secara efisien tanpa ada korupsi dan pemborosan.

Pengendalian anggaran publik dapat dilakukan melalui empat cara, yaitu:

- a) Membandingkan kinerja aktual dengan kinerja yang dianggarkan;
 - b) Menghitung selisih anggaran (*favorable* dan *unfavorable variances*);
 - c) Menemukan penyebab yang dapat dikendalikan (*controllable*) dan tidak dapat dikendalikan (*uncontrollable*) atas suatu varians;
 - d) Merevisi standar biaya atau target anggaran untuk tahun berikutnya.
- ### 3. Anggaran Sebagai Alat Kebijakan Fiskal (*Fiscal Tool*)

Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal pemerintah digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. Melalui anggaran publik tersebut dapat

diketahui arahan kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat dilakukan prediksi-prediksi dan estimasi ekonomi. Anggaran dapat digunakan untuk mendorong, memfasilitasi, dan mengkoordinasikan kegiatan ekonomi masyarakat sehingga dapat mempercepat pertumbuhan ekonomi.

4. **Anggaran Sebagai Alat Politik (*Political Tool*)**

Anggaran digunakan untuk memutuskan prioritas-prioritas dan kebutuhan keuangan terhadap prioritas tersebut. Pada sektor publik, anggaran merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu. Anggaran bukan sekedar masalah teknis akan tetapi lebih merupakan alat politik (*political tool*). Oleh karena itu, pembuatan anggaran publik membutuhkan *political skill*, *coalition building*, keahlian bernegosiasi, dan pemahaman tentang prinsip manajemen keuangan publik oleh para manajer publik. Manajer publik harus sadar sepenuhnya bahwa kegagalan dalam melaksanakan anggaran yang telah disetujui dapat menjatuhkan kepemimpinannya, atau paling tidak menurunkan kredibilitas pemerintah.

5. **Anggaran Sebagai Alat Koordinasi Dan Komunikasi (*Coordination And Communication Tool*)**

Setiap unit kerja pemerintahan terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Anggaran publik merupakan alat koordinasi antar bagian dalam pemerintahan. Anggaran publik yang disusun dengan baik akan mampu mendeteksi terjadinya inkonsistensi suatu unit kerja dalam pencapaian tujuan organisasi. Disamping itu, anggaran publik juga berfungsi sebagai alat berkomunikasi antar unit kerja dalam lingkungan eksekutif. Anggaran harus dikomunikasikan ke seluruh bagian organisasi 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 akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja manajemen publik dinilai berdasarkan beberapa yang berhasil ia capai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan. Anggaran merupakan alat yang efektif untuk pengendalian dan penilaian kinerja.

7. **Anggaran Sebagai Alat Motivasi (*Motivation Tool*)**

Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk memotivasi manajer dan stafnya agar bekerja secara ekonomis, efektif, efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang ditetapkan. Agar dapat memotivasi pegawai, anggaran hendaknya bersifat *challenging but attainable* atau *demanding but achievable* maksudnya adalah target anggaran hendaknya jangan terlalu tinggi sehingga tidak dapat dipenuhi, namun juga jangan terlalu rendah sehingga terlalu mudah untuk dicapai.

8. **Anggaran Sebagai Alat Untuk Menciptakan Ruang Publik (*Public Sphere*)**

Anggaran publik tidak boleh diabaikan oleh kabinet, birokrat, dan DPR atau DPRD. Masyarakat, LSM, Perguruan Tinggi, dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran publik. Kelompok masyarakat yang terorganisir akan mencoba mempengaruhi anggaran pemerintah untuk kepentingan mereka. Kelompok lain dari masyarakat yang kurang terorganisir akan mempercayakan aspirasinya melalui proses politik yang ada. Pengangguran, tuna wisma dan kelompok lain yang tak terorganisir akan

dengan mudah dan tidak berdaya mengikuti tindakan pemerintah. Jika tidak ada alat untuk menyampaikan suara mereka, maka mereka akan mengambil tindakan dengan jalan lain seperti dengan tindakan massa, melakukan boikot, vandalisme, dan sebagainya.

D. Siklus Anggaran

Prinsip-prinsip pokok siklus anggaran perlu diketahui dan dikuasai dengan baik oleh penyelenggara pemerintahan. Pada dasarnya prinsip-prinsip dan mekanisme penganggaran relatif tidak berbeda antara sektor swasta dengan sektor publik. Siklus anggaran (*budget cycle*) pada sektor publik adalah masa atau jangka waktu mulai saat anggaran (APBN) disusun sampai dengan saat perhitungan anggaran disahkan dengan undang-undang. Siklus anggaran meliputi empat tahap yang terdiri atas :

- a) Tahap persiapan anggaran (*preparation*)
- b) Tahap ratifikasi (*approval/ratification*)
- c) Tahap implementasi (*implementation*) dan,
- d) Tahap pelaporan dan evaluasi (*reporting & evaluation*).

1. Tahap Persiapan Anggaran (*Budget Preparation*)

Tahap persiapan anggaran ini dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapat yang tersedia. Yang perlu diperhatikan adalah sebelum menyetujui taksiran pengeluaran, terlebih dahulu harus dilakukan penaksiran pendapatan secara lebih akurat. Dalam persoalan estimasi, yang perlu mendapat perhatian adalah terdapatnya factor “*uncertainty*” (tingkat ketidakpastian) yang cukup tinggi. Oleh sebab itu, manajer keuangan publik harus memahami betul dalam menentukan besarnya suatu mata anggaran.

2. Tahap Ratifikasi Anggaran (*Budget Ratification*)

Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan cukup berat. Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki managerial skill tetapi juga harus mempunyai *political skill*, *salesmanship* dan *coalition building* yang memadai. Integritas dan kesiapan mental yang tinggi dari eksekutif sangat penting dalam tahap ini.

3. Tahap Pelaksanaan Anggaran (*Budget Implementation*)

Sistem informasi akuntansi dan sistem pengendalian manajemen sangat diperlukan untuk mendukung pelaksanaan anggaran. Manajer keuangan publik dalam hal ini bertanggung jawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati, dan bahkan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya.

4. Tahap Pelaporan dan Evaluasi Anggaran (*Budget Reporting and Evaluation*)

Tahap terakhir dari siklus anggaran adalah pelaporan dan evaluasi anggaran. Tahap persiapan, ratifikasi dan implementasi anggaran terkait dengan aspek operasional anggaran. Sedangkan, tahap pelaporan dan evaluasi terkait dengan aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik, maka diharapkan tahap budget reporting and evaluation tidak akan menemui banyak masalah.

E. Ringkasan

Penganggaran sektor publik merupakan proses yang sangat vital bagi organisasi sektor publik. Anggaran publik penting sebab anggaran membantu menentukan tingkat kebutuhan masyarakat. Anggaran merupakan instrumen kebijakan fiskal pemerintah untuk mempengaruhi keadaan ekonomi melalui kebijakan pengeluaran dan perpajakan dengan anggaran, pemerintah dapat mengalokasikan sumber daya yang langka untuk menggerakkan pembangunan sosial ekonomi, menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Penting diingat bahwa anggaran merupakan sarana untuk menunjukkan akuntabilitas pemerintah kepada publik. Agar penganggaran sektor publik dapat tercapai maka diperlukan sebuah siklus anggaran sektor publik yang terdiri dari empat tahapan yaitu, tahap persiapan penganggaran, tahap ratifikasi anggaran, tahap implementasi anggaran dimana, ketiga tahap ini terkait dengan aspek operasional anggaran dan yang terakhir adalah tahap pelaporan dan evaluasi anggaran yang terkait dengan aspek akuntabilitas.

BAB 8 ANGGARAN KINERJA DAN PENGUKURAN

A. Perkembangan Anggaran Sektor Publik

Anggaran sebagai alat perencanaan kegiatan publik yang dinyatakan dalam satuan moneter sekaligus dapat digunakan sebagai alat pengendalian. Agar fungsi perencanaan dan pengawasan dapat berjalan dengan baik, maka sistem anggaran serta pencatatan atas penerimaan dan pengeluaran harus dilakukan dengan cermat dan sistematis.

Pada dasarnya terdapat beberapa jenis pendekatan dalam perencanaan dan penyusunan anggaran sektor publik. Secara garis besar terdapat dua pendekatan utama yang memiliki perbedaan mendasar. Kedua pendekatan tersebut adalah:

1. Anggaran tradisional atau anggaran konvensional; dan
2. Pendekatan baru yang sering dikenal dengan pendekatan *New Publik Management*.

B. Anggaran Tradisional

Anggaran tradisional merupakan pendekatan yang banyak digunakan di negara berkembang dewasa ini. Terdapat dua ciri utama dalam pendekatan ini, yaitu; (a) cara penyusunan anggaran yang didasarkan atas pendekatan *incrementalism* dan (b) struktur dan susunan anggaran yang bersifat *line-item*.

Ciri lain yang melekat pada pendekatan anggaran tradisional tersebut adalah; (c) cenderung sentralistik; (d) bersifat spesifikasi; (e) tahunan; dan (f) menggunakan prinsip anggaran bruto. Maka dari itu, pendekatan anggaran tradisional tidak mampu mengungkapkan besarnya dana yang dikeluarkan untuk setiap kegiatan dan anggaran tradisional gagal dalam memberikan informasi tentang besarnya rencana kegiatan.

Incrementalism

Anggaran tradisional bersifat *Incrementalism*, yaitu hanya menambah atau mengurangi jumlah rupiah pada item-item anggaran yang sudah ada sebelumnya dengan menggunakan data tahun sebelumnya sebagai dasar untuk menyesuaikan besarnya penambahan atau pengurangan tanpa dilakukan kajian yang mendalam. Masalah utama anggaran tradisional adalah terkait dengan tidak adanya perhatian terhadap konsep *value of money*. Konsep ekonomi, efisiensi dan efektivitas seringkali tidak dijadikan pertimbangan dalam penyusunan anggaran tradisional. Dengan tidak adanya perhatian terhadap konsep *value of money* ini, seringkali pada akhir tahun anggaran terjadi kelebihan anggaran yang pengalokasiannya kemudian dipaksakan pada aktivitas-aktivitas yang sebenarnya kurang penting untuk dilakukan. Anggaran tradisional cenderung menggunakan konsep *historical cost of service*, akibatnya suatu item, program, atau kegiatan akan muncul lagi dalam anggaran tahun berikutnya meskipun sebenarnya item tersebut sudah tidak diperlukan.

Line-Item

Ciri lain anggaran tradisional adalah struktur anggaran bersifat *line-item* yang didasarkan atas dasar sifat (*nature*) dari penerimaan dan pengeluaran. Penyusunan anggaran dengan menggunakan struktur *line-item* dilandasi alasan adanya orientasi sistem anggaran yang dimaksudkan untuk mengontrol pengeluaran.

Kelemahan Anggaran Tradisional

Metode penganggaran tradisional memiliki beberapa kelemahan, antara lain:

- a) Hubungan tidak memadai (terputus) antara anggaran tahunan dengan rencana pembangunan jangka panjang.
- b) Pendekatan incremental menyebabkan sejumlah besar pengeluaran tidak pernah diteliti secara menyeluruh efektivitasnya.
- c) Lebih berorientasi pada input daripada output.
- d) Sekat-sekat antara departemen yang kaku membuat tujuan nasional secara keseluruhan sulit dicapai.
- e) Proses anggaran terpisah untuk pengeluaran rutin dan pengeluaran modal/investasi.
- f) Anggaran tradisional bersifat tahunan. Anggaran tahunan tersebut sebenarnya terlalu pendek, terutama untuk proyek modal dan hal tersebut dapat mendorong praktik-praktik yang tidak diinginkan (korupsi dan kolusi).
- g) Sentralisasi penyiapan anggaran, ditambah dengan informasi yang tidak memadai menyebabkan lemahnya perencanaan anggaran. Akibatnya, munculnya *budget padding* atau *budgetary slack*.
- h) Persetujuan anggaran yang terlambat, sehingga gagal memberikan mekanisme pengendalian untuk pengeluaran yang sesuai, seperti seringnya dilakukan revisi anggaran dan manipulasi anggaran.
- i) Aliran informasi (sistem informasi finansial) yang tidak memadai yang menjadi dasar mekanisme pengendalian rutin, mengidentifikasi masalah dan tindakan.

C. Anggaran Publik Dengan Pendekatan NPM

Era *New Publik Management*

Sejak pertengahan tahun 1980-an telah terjadi perubahan manajemen sektor publik yang cukup drastis dari sistem manajemen tradisional yang terkesan kaku, birokrasi dan hierarki menjadi model manajemen sektor publik yang fleksibel dan lebih mengakomodasi pasar.

Model *New Publik Management* mulai dikenal tahun 1980-an dan kembali populer tahun 1990-an yang mengalami beberapa bentuk inkarnasi, misalnya munculnya konsep “*managerialism*” (Pollit, 1993); “*market based public administration*” (Lan, Zhiyong, and Rosenbloom, 1992); “*Post-bureaucratic paradigm*” (Barzelay, 1992) dan “*Entrepreneurial government*” (Osborne and Gaebler). *New Publik Management* berfokus pada manajemen sektor publik yang berorientasi pada kinerja, bukan berorientasi kebijakan.

D. Anggaran Kinerja

Sistem penganggaran yang berbasis kinerja (*Performance Based Budgeting*) merupakan sistem yang saat ini berkembang pesat dan banyak dipakai oleh negara-negara maju di dunia sebagai pengganti sistem penganggaran lama yaitu sistem *Line Item Budgeting*.

Pendekatan kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik.

Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan pada konsep *value for money* dan pengawasan atas kinerja output.

Anggaran kinerja didasarkan pada tujuan dan sasaran kinerja. Oleh karena itu, anggaran digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan. Penilaian kinerja didasarkan pada pelaksanaan *value for money* dan efektivitas anggaran. Pendekatan ini cenderung menolak pandangan anggaran tradisional yang menganggap bahwa tanpa adanya arahan dan campur tangan, pemerintah akan menyalahgunakan kedudukan mereka dan cenderung boros (*overspending*).

Karakteristik *Performance-Based Budgeting* Ada 4 Jenis, yaitu:

- a. *Performance-based budgeting* menetapkan tujuan atau sekumpulan tujuan yang akan dikaitkan dengan atau yang digunakan untuk mengalokasikan pengeluaran uang.
- b. *Performance-based budgeting* menyediakan informasi dan data mengenai kinerja dan hasil yang telah dicapai, sehingga memungkinkan dilakukan perbandingan antara kemajuan yang aktual dengan yang direncanakan.
- c. Dalam penyusunan anggaran penyesuaian terhadap program dilakukan untuk menutup setiap perbedaan yang terjadi antara target kinerja dan kinerja aktual.
- d. *Performance-based budgeting* memberi peluang untuk dilakukannya evaluasi kinerja secara reguler atau *ad hoc* yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan.

Penganggaran berbasis kinerja (*performance-based budgeting*) hanya dapat berhasil jika setiap satuan kerja yang melakukan pengeluaran anggaran (*spending agency*) diharuskan untuk:

- Secara eksplisit, mendefinisikan *outcome* yang pelayanannya diberikan kepada masyarakat, dan
- Menyediakan indikator kinerja kunci untuk mengukur efektifitas dan efisiensi pelayanannya untuk menteri keuangan dan pembuat keputusan politik kunci selama proses penyusunan anggaran.

E. Ringkasan

Sistem anggaran tradisional (*Traditional Budgeting System*) adalah suatu cara menyusun anggaran yang tidak didasarkan atas pemikiran dan analisa rangkaian kegiatan yang harus dilakukan untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan. Beberapa kelemahan Anggaran Tradisional antara lain:

- Hubungan yang tidak memadai (terputus) antara anggaran tahunan dengan rencana pembangunan jangka panjang.
- Pendekatan *incremental* menyebabkan sejumlah besar pengeluaran tidak pernah diteliti secara menyeluruh efektivitasnya.
- Persetujuan anggaran yang terlambat, sehingga gagal memberikan mekanisme pengendalian untuk pengeluaran yang sesuai, seperti seringnya dilakukan revisi anggaran dan manipulasi anggaran.
- Aliran informasi (sistem informasi finansial) yang tidak memadai yang menjadi dasar mekanisme pengendalian rutin, mengidentifikasi masalah dan tindakan.

Anggaran publik dengan pendekatan *New Publik Management* (NPM) mulai dikenal sejak tahun 1980-an yang mulai merubah sistem anggaran tradisional yang terkesan kaku, birokratis, dan hierarkis menjadi lebih fleksibel dan mementingkan pasar.

Sistem penganggaran yang berbasis kinerja (*Performance Based Budgeting*) merupakan sistem yang saat ini berkembang pesat dan banyak dipakai oleh negara-negara maju di dunia sebagai pengganti sistem penganggaran lama yaitu sistem *Line Item Budgeting*.

BAB 9 APBN DAN APBD

A. Pendahuluan

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) merupakan sebuah alat utama pemerintah untuk mensejahterakan rakyat, dan sekaligus sebagai alat pemerintah untuk mengelola perekonomian negara. Sebagai alat pemerintah, APBN dan APBD bukan hanya menyangkut keputusan ekonomi, namun juga menyangkut keputusan politik. Dalam hal ini, DPR/DPRD dengan hak legislasi, penganggaran, dan pengawasan yang dimilikinya perlu lebih berperan dalam mengawal APBN dan APBD sehingga benar-benar dapat secara efektif menjadi instrumen untuk mensejahterakan rakyat dan mengelola perekonomian negara dengan baik.

APBD adalah rencana keuangan tahunan pemerintah daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD yang ditetapkan dengan peraturan daerah. APBN adalah rencana keuangan tahunan pemerintah pusat yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah pusat dan DPR RI. APBN dan APBD wajib dipertanggungjawabkan di akhir masa berlaku.

Penyusunan anggaran pendapatan ialah suatu rencana yang disusun secara sistematis, yang seluruh kegiatan pemerintah dan instansi yang dinyatakan dalam unit moneter untuk jangka waktu tertentu yang akan datang. Untuk menghasilkan penyelenggaraan yang efektif dan efisien, tahap persiapan atau perencanaan anggaran merupakan salah satu faktor yang harus diperhatikan. Namun demikian, tahap persiapan dan penyusunan anggaran harus diakui memang hanyalah salah satu tahap penting dalam keseluruhan siklus atau proses anggaran tersebut.

B. Pengertian APBN dan APBD

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) adalah daftar yang memuat rincian penerimaan negara dan pengeluaran/belanja negara selama satu tahun yang ditetapkan dengan undang-undang untuk masa satu tahun, mulai dari tanggal 1 Januari sampai dengan tanggal 31 Desember (disebut tahun fiskal). APBN terdiri atas anggaran pendapatan, anggaran belanja, dan pembiayaan. Pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah. Pendapatan negara adalah hak pemerintahan pusat yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih. Belanja negara adalah kewajiban pemerintah pusat yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih. Belanja Negara ini dipergunakan untuk keperluan penyelenggaraan tugas pemerintahan pusat dan pelaksanaan perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah.

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

APBN disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan negara dan kemampuan dalam menghimpun pendapatan negara. Dalam menyusun APBN dimaksud,

diupayakan agar belanja operasional tidak melampaui pendapatan dalam tahun anggaran yang bersangkutan. Penyusunan Rancangan APBN berpedoman kepada rencana kerja pemerintah (RKP) dalam rangka mewujudkan tercapainya tujuan bernegara.

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

Adapun faktor yang mempengaruhi pendapatan negara yaitu sebagai berikut :

- a) Kualitas Sumber Daya Manusia, negara yang memiliki sumber daya manusia (SDM) yang berkualitas tinggi tentu akan memiliki pendapatan nasional yang tinggi pula. Jepang dikenal sebagai negara yang memiliki kualitas SDM yang tinggi. Ciri-ciri SDM yang memiliki kualitas tinggi adalah memiliki bekal ilmu pengetahuan yang tinggi; memiliki etos kerja yang baik (rajin, disiplin, jujur, tepat waktu, dan lain lain); memiliki tingkat keterampilan yang baik; menguasai teknologi dan informasi (seperti teknologi komputer, internet, dan bioteknologi), menyukai tantangan dan perubahan.
- b) Potensi Sumber Daya Alam, negara yang memiliki potensi sumber daya alam yang melimpah jika dikelola dengan baik akan menghasilkan pendapatan nasional yang tinggi.
- c) Jumlah Modal yang digunakan, jika suatu negara memiliki modal yang cukup untuk mengolah sumber daya alam yang tersedia, tentu pendapatan nasional negara tersebut akan meningkat. Sebaliknya, jika suatu negara kekurangan modal maka pendapatan nasional negara tersebut tidak optimal.
- d) Tingkat Teknologi yang digunakan, dengan teknologi modern, jumlah barang dan jasa yang dihasilkan tentu lebih banyak. Dengan demikian, penggunaan teknologi yang lebih modern akan meningkatkan perolehan pendapatan nasional.
- e) Stabilitas Keamanan, Stabilitas keamanan yang buruk akan sangat berpengaruh terhadap pencapaian pendapatan nasional suatu negara.
- f) Kebijakan Pemerintah, sangat berpengaruh terhadap pencapaian pendapatan nasional. Jika suatu negara memiliki pemerintahan yang bersih, berwibawa, dan berkualitas maka pemerintah negara tersebut pasti akan membuat kebijakan-kebijakan yang tepat, baik kebijakan di bidang politik maupun ekonomi. Kebijakan-kebijakan yang tepat dan disertai pelaksanaan yang bertanggung jawab tentu akan berpengaruh pada naiknya pendapatan nasional.
- g) Keadaan Geografis dan Geologis, suatu negara dengan letak geografis dan geologis tertentu, berisiko mengalami bencana alam yang berulang setiap tahunnya. Bencana alam seperti gempa bumi, topan, dan banjir, yang terjadi berulang-ulang akan merusak sarana dan prasarana yang ada. Kerusakan tersebut tentu berdampak pada berkurangnya pencapaian pendapatan nasional.
- h) Konsumsi, Tabungan dan Investasi, berdasarkan pendekatan pengeluaran khusus, untuk perekonomian tertutup sederhana, yaitu perekonomian yang belum melibatkan hubungan dengan luar negeri (ekspor dan impor) dan belum melibatkan kegiatan pemerintah, pendapatan nasional hanya terdiri dari konsumsi (C) dan tabungan (S). Hal itu berarti, pendapatan nasional yang diterima masyarakat hanya digunakan untuk konsumsi dan menabung.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah daftar yang memuat rincian penerimaan daerah dan pengeluaran/belanja daerah selama satu tahun yang ditetapkan dengan

peraturan daerah (Perda) untuk masa satu tahun, mulai dari tanggal 1 Januari sampai dengan tanggal 31 Desember. APBD terdiri atas anggaran pendapatan, anggaran belanja, dan pembiayaan. Pendapatan daerah berasal dari pendapatan asli daerah, dana pertimbangan, dan lain-lain pendapatan yang sah. Pendapatan daerah merupakan hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambahan nilai kekayaan bersih. Belanja daerah dirinci menurut organisasi, fungsi, dan jenis belanja. Belanja daerah merupakan kewajiban pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

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

APBN disusun sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan dan kemampuan pendapatan daerah. Dalam menyusun APBD dimaksud, diupayakan agar belanja operasional tidak melampaui pendapatan dalam tahun anggaran yang bersangkutan. Penyusunan rancangan APBD berpedoman kepada rencana kerja pemerintah daerah (RKPD) dalam rangka mewujudkan tercapainya tujuan bernegara.

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

C. Sistematika APBN dan APBD

1. Sistematika APBN

Struktur Anggaran Pendapatan Belanja Negara terdiri dari :

1) Pendapatan Negara, terdiri dari:

- a. Penerimaan Pajak, yang meliputi pajak penghasilan (PPh), pajak pertambahan nilai (PPn), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), Cukai, dan Pajak Lainnya, serta Pajak Perdagangan (bea masuk dan pajak/pungutan ekspor).
- b. Penerimaan Bukan Pajak, yang meliputi penerimaan dari sumber daya alam, setoran laba BUMN, dan penerimaan bukan pajak lainnya. Hibah, merupakan penerimaan Negara yang berasal dari bantuan.

2) Belanja Negara, terdiri dari :

- a. Belanja Pemerintah Pusat, adalah belanja yang digunakan untuk membiayai kegiatan pembangunan Pemerintah Pusat, baik yang dilaksanakan di pusat maupun di daerah (dekonsentrasi dan tugas pembantuan). Biaya Pemerintah Pusat dapat dikelompokkan menjadi Belanja Pegawai, Belanja Barang, Belanja Modal, Pembiayaan Bunga Utang, Subsidi BBM dan Subsidi Non BBM, Belanja Hibah, Belanja Sosial (termasuk penanggulangan bencana), dan Belanja Lainnya.

- b. Belanja Daerah, adalah belanja yang dibagi-bagi ke Pemerintah Daerah yang akan masuk ke dalam pendapatan APBD daerah yang bersangkutan. Belanja Daerah meliputi : Dana Bagi Hasil, Dana Alokasi Umum, Dana Alokasi Khusus, dan Dana Otonomi Khusus.
- 3) Pembiayaan meliputi :
- a. Pembiayaan Dalam Negeri, yang meliputi : Pembiayaan Perbankan, Privatisasi, Surat Utang Negara, (SUN), serta Penyertaan Modal Negara.
 - b. Pembiayaan Luar Negeri, yang meliputi :
 - 1) Penarikan Pinjaman Luar Negeri yang meliputi : Pinjaman Program dan Pinjaman Proyek.
 - 2) Pembayaran cicilan pokok utang Luar Negeri yang terdiri atas jatuh tempo dan moratorium.
2. Sistematika APBD
- Struktur Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) terdiri dari :
- a) Pendapatan, terdiri dari: Pendapatan Asli Daerah (PAD), Dana Pertimbangan, dan Lain-lain Pendapatan Daerah yang sah.
 - b) Belanja, terdiri dari : Belanja Aparatur Daerah, Belanja Pelayanan Publik, Belanja Bagi hasil dan Bantuan keuangan, Belanja tak terduga.
 - c) Pembiayaan meliputi Penerimaan Daerah dan Pengeluaran Daerah.

D. Proses Penyusunan APBN dan APBD

1. Proses Penyusunan APBN
- a) Pemerintah menyusun rancangan anggaran pendapatan dan belanja negara, RAPBN disusun pemerintah atas dasar usulan anggaran yang dibuat oleh setiap departemen atau lembaga negara yang diusulkan kepada pemerintah dalam bentuk DUK (daftar usulan kegiatan) dan DUP (daftar usulan proyek). DUK itu diusulkan untuk membiayai pembangunan.
 - b) Pemerintah mengajukan RAPBN kepada DPR untuk kemudian dibahas.
 - c) DPR membahas RAPBN dengan tujuan diterima atau ditolak.
 - d) Jika diterima, RAPBN akan disahkan menjadi APBN dan disampaikan kepada pemerintah untuk dilaksanakan. Namun, jika ditolak maka pemerintah diharuskan untuk menggunakan APBN sebelumnya.
2. Proses Penyusunan APBD
- a) Pemerintah daerah mengajukan rancangan peraturan daerah tentang APBD yang telah disertai penjelasan dan dokumen pendukungnya kepada DPRD pada minggu pertama bulan oktober tahun sebelumnya.
 - b) Setelah disetujui oleh DPRD, APBD kemudian ditetapkan menjadi APBD melalui peraturan daerah. Apabila DPRD tidak menyetujui rancangan peraturan daerah yang diajukan, maka untuk membiayai keperluan setiap bulan, pemerintah dapat melaksanakan pengeluaran setinggi-tingginya sebesar angka APBD tahun anggaran sebelumnya.
 - c) Setelah APBD ditetapkan dengan peraturan daerah, pelaksanaannya dituangkan lebih lanjut dengan keputusan gubernur/bupati/walikota.

E. Pelaksanaan APBN dan APBD

1. Pelaksanaan APBN

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

Penyesuaian APBN dengan perkembangan dan/ atau perubahan keadaan dibahas bersama DPR dengan Pemerintah Pusat dalam rangka penyusunan prakiraan perubahan atas APBN tahun anggaran yang bersangkutan, penyesuaian APBN dilaksanakan jika terjadi:

- a) Perkembangan ekonomi makro yang tidak sesuai dengan asumsi yang digunakan dalam APBN.
- b) Perubahan pokok-pokok kebijakan fiskal.
- c) Keadaan yang menyebabkan harus dilakukan pergeseran anggaran antar unit organisasi, antar kegiatan, dan antar jenis belanja.
- d) Keadaan yang menyebabkan saldo anggaran lebih tahun sebelumnya harus digunakan untuk pembiayaan anggaran yang berjalan.
- e) Dalam keadaan darurat Pemerintah Dapat melakukan pengeluaran yang belum tersedia anggarannya, yang selanjutnya diusulkan dalam rancangan perubahan APBN dan /atau disampaikan dalam Laporan Realisasi Anggaran. Pemerintah Pusat mengajukan rancangan undang-undang tentang Perubahan APBN tahun anggaran yang bersangkutan berdasarkan perubahan untuk mendapatkan persetujuan DPR sebelum tahun anggaran yang bersangkutan berakhir.

2. Pelaksanaan APBD

Setelah APBD ditetapkan dengan peraturan daerah, pelaksanaannya dituangkan lebih lanjut dengan Keputusan Gubernur/Bupati/Walikota. Pemerintah Daerah menyusun Realisasi Semester Pertama APBD dan Prognosis untuk 6(enam) bulan berikutnya. Laporan tersebut disampaikan kepada DPRD selambat lambatnya pada akhir Juli tahun anggaran yang bersangkutan, untuk dibahas bersama antara DPRD dan Pemerintah Daerah.

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

- a) Perkembangan yang tidak sesuai dengan asumsi kebijakan umum APBD.
- b) Keadaan yang menyebabkan harus dilakukan pergeseran anggaran antar unit organisasi, antar kegiatan, dan antar jenis belanja.
- c) Keadaan yang menyebabkan saldo anggaran lebih tahun sebelumnya harus digunakan untuk pembiayaan anggaran yang berjalan.
- d) Dalam keadaan darurat Pemerintah Daerah dapat melakukan pengeluaran yang belum tersedia anggarannya, yang selanjutnya diusulkan dalam rancangan perubahan APBD, dan/atau disampaikan dalam Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Daerah mengajukan Rancangan Peraturan Daerah tentang Perubahan APBD tahun anggaran yang bersangkutan berdasarkan perubahan untuk mendapatkan persetujuan DPRD sebelum tahun anggaran yang bersangkutan berakhir.

F. Pertanggungjawaban APBN dan APBD

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

Gubernur/Bupati/Walikota menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan, selambat lambatnya 6(enam)bulan setelah tahun anggaran berakhir. Laporan keuangan tersebut meliputi Laporan Realisasi APBD, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan daerah. Bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan dijadikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang disusun oleh suatu komite standar yang independen dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan.

G. Ringkasan

APBN/APBD merupakan upaya yang dilakukan pemerintah sebagai pedoman pengeluaran dan penerimaan Negara/daerah agar terjadi keseimbangan yang dinamis dalam rangka melaksanakan kegiatan-kegiatan kenegaraan demi tercapainya peningkatan produksi, peningkatan kesempatan kerja, pertumbuhan ekonomi yang cukup tinggi serta pada akhirnya ditujukan untuk tercapainya masyarakat adil dan makmur material maupun spiritual berdasarkan Pancasila dan UUD 1945.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) merupakan alat utama pemerintah untuk mensejahterakan rakyatnya dan sekaligus alat pemerintah untuk mengelola perekonomian negara. Sebagai alat pemerintah, APBN bukan hanya menyangkut keputusan ekonomi, namun juga menyangkut keputusan politik. Dalam hal ini, DPR dengan hak legislasi, penganggaran, dan pengawasan yang dimilikinya perlu lebih berperan dalam mengawal APBN. sehingga APBN benar-benar dapat secara efektif menjadi instrumen untuk mensejahterakan rakyat dan mengelola perekonomian negara dengan baik. APBN dan pertumbuhan ekonomi merupakan dua hal yang tidak bisa dipisahkan. Alokasi dana yang terdapat di dalam APBN digunakan untuk pembangunan. Dengan adanya pembangunan ekonomi akan tercipta pertumbuhan ekonomi.

BAB 10 STRATEGI PEMBELANJAAN DAN INVESTASI SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Dalam melaksanakan fungsi pelayanan masyarakat, pemerintah dihadapkan pada masalah pengambilan keputusan investasi publik. Hal tersebut diperlukan untuk mendukung pelaksanaan program, kegiatan, dan fungsi yang menjadi prioritas kebijakan. Pengeluaran untuk investasi publik harus mendapat perhatian yang lebih besar dibandingkan dengan pengeluaran rutin, karena pengeluaran investasi atau modal memiliki efek jangka panjang, sedangkan pengeluaran rutin lebih berdampak jangka pendek. Kesalahan dalam melakukan pengambilan keputusan investasi tidak saja akan berdampak pada anggaran tahun berjalan, namun juga akan membebani anggaran tahun-tahun berikutnya.

Investasi publik memiliki kaitan yang erat dengan penganggaran modal atau investasi. Penganggaran modal atau investasi merupakan proses untuk menganalisis proyek-proyek dan memutuskan apakah proyek tersebut dapat diakomodasi oleh anggaran modal atau investasi. Untuk memberikan mekanisme dalam mengatur proyek investasi publik secara lebih efisien dan efektif, maka perlu dilakukan analisis investasi secara mendalam. Analisis investasi berhubungan erat dengan penganggaran fungsional, alokasi sumber daya, dan praktik manajemen keuangan sektor publik. Selain itu, program investasi publik merupakan bentuk dari *dual budgeting*, yaitu pemisahan anggaran modal atau investasi dari anggaran rutin.

B. Penentuan Kebutuhan Investasi Publik

Penentuan kebutuhan investasi publik berkaitan dengan jumlah anggaran yang akan ditetapkan bagi masing-masing unit organisasi. Analisis yang mendalam sebelum dilakukan investasi sangat penting dilakukan karena investasi publik berkaitan erat dengan masalah transparansi dan kewajaran anggaran. Penentuan kebutuhan investasi publik terkait dengan dua kegiatan, yaitu peningkatan kuantitas dan peningkatan kualitas investasi. Ada beberapa cara dalam menggolongkan usul-usul investasi. Salah satu penggolongannya adalah :

1) **Investasi Penggantian**

Pengeluaran investasi untuk penggantian barang modal mengikuti pola umur manfaat barang modal. Bila umur ekonomi barang modal telah habis, maka perlu pembelian barang modal baru untuk menggantinya. Penilaian investasi publik perlu mempertimbangkan umur teknis dan umur ekonomis dari barang modal yang akan dibeli. Umur ekonomi terkait dengan perkiraan waktu efektif suatu barang modal dapat memberikan manfaat, sedangkan umur teknis terkait dengan kemampuan barang modal dalam memberikan manfaat hingga tidak mampu lagi memberikan manfaat. Jadi umur teknis suatu barang modal bisa lebih lama daripada umur

ekonomisnya. Bila barang modal telah usang dan tidak mampu lagi memberikan manfaat, berarti umur teknis barang modal tersebut telah habis.

2) **Investasi Penambah Kapasitas**

Investasi penambahan barang modal perlu dilakukan bila terjadi tuntutan peningkatan cakupan pelayanan. Jumlah penambahan unit barang modal ditentukan oleh produktivitas barang modal yang saat ini ada. Produktivitas barang modal diukur berdasarkan rasio antara input dengan output yang dihasilkan. Rasio ini pada dasarnya mencerminkan tingkat efisiensi barang modal yang bersangkutan. Jika suatu barang modal sudah kurang (tidak) efisien lagi, sementara terjadi kenaikan cakupan pelayanan yang harus dilakukan pemerintah, maka pemerintah harus mempertimbangkan untuk melakukan investasi penambahan kapasitas.

3) **Investasi Baru**

Investasi juga dapat berupa investasi baru yang belum ada sebelumnya. Untuk jenis investasi baru, maka pertimbangan mengenai aspek teknis, ekonomi, sosial-budaya, dan aspek distribusi harus mendapat perhatian lebih besar.

C. Aspek Kelayakan Investasi

Dalam perencanaan dan analisis investasi, harus mempertimbangkan beberapa aspek yang secara bersama-sama menunjukkan keuntungan atau manfaat yang diperoleh akibat adanya suatu investasi tertentu. Seluruh aspek harus dipertimbangkan dan dievaluasi dalam setiap tahap perencanaan anggaran dan siklus pelaksanaan, karena aspek-aspek tersebut satu sama lain saling berhubungan dan saling mempengaruhi.

1. **Aspek Teknis**

Aspek teknis merupakan bagian penting dari analisis investasi yang harus dipertimbangkan. Jika suatu usulan investasi sudah tidak layak dilihat dari aspek teknisnya, maka usulan tersebut menduduki prioritas pertama untuk ditolak.

2. **Aspek Sosial dan Budaya**

Untuk melaksanakan suatu proyek maka perlu mempertimbangkan implikasi sosial yang lebih luas dari investasi yang diusulkan. Aspek sosial-budaya ini menyangkut pertimbangan pendistribusian pelayanan secara adil dan merata, sehingga mampu memberikan manfaat yang besar bagi masyarakat. Aspek sosial budaya mencakup juga aspek legal dan lingkungan. Suatu proyek investasi yang akan dilakukan harus mempertimbangkan aspek legalitas dan dampak lingkungan yang merugikan.

3. **Aspek Ekonomi dan Finansial**

Pertimbangan aspek ekonomi meliputi kegiatan menganalisis apakah suatu proyek yang diusulkan akan memberikan kontribusi yang nyata terhadap pembangunan perekonomian secara keseluruhan dan apakah kontribusinya cukup besar dalam menentukan penggunaan sumber-sumber daya yang digunakan. Aspek finansial menerangkan pengaruh-pengaruh finansial dari suatu proyek yang diusulkan.

Berdasarkan perencanaan anggaran, keputusan-keputusan mengenai efisiensi proyek secara finansial, solvabilitas, dan likuiditas perlu dipertimbangkan.

4. Aspek Distribusi

Keputusan investasi merupakan keputusan yang perlu dikaitkan dengan masalah distribusi pelayanan publik secara adil dan merata. Untuk itu perlu diketahui siapa yang akan menerima manfaat atau keuntungan yang dihasilkan dari proyek investasi; dari mana mendapatkan modal untuk melaksanakan proyek, apakah dari *publik revenue* atau oleh individu; apakah terdapat pajak penghasilan atau tidak; apakah proyek dijalankan oleh *publik agencies* atau oleh individu. Aspek distribusi terkait dengan keadilan dan persamaan kesempatan untuk mendapatkan pelayanan publik.

D. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Investasi Publik

a. Tingkat Diskonto Yang Digunakan

Tingkat diskonto merefleksikan tingkat keuntungan (*rate of return*) yang diperoleh dari suatu proyek dengan tingkat risiko tertentu. Jika suatu proyek tidak memberikan keuntungan yang disyaratkan (*required rate of return*), maka proyek tersebut harus ditolak. Perhitungan tingkat diskonto merupakan bagian yang cukup kompleks dalam analisis investasi.

Pada sektor swasta terdapat dua sumber pendanaan, yaitu pembiayaan modal (*equity finance*) dan pembiayaan utang (*debt finance*). Keuntungan yang diperoleh para kreditor sebagai pemberi utang, berupa pembayaran bunga utang, sedangkan investor memperoleh keuntungan berupa deviden dan *gain* atas saham yang dimilikinya. Pembiayaan hutang memiliki risiko yang lebih rendah dibandingkan dengan pembiayaan modal, sehingga kreditor akan meminta tingkat kembalian (*rate of return*) yang lebih rendah dibandingkan dengan investor karena risiko investasi berbanding lurus dengan return investasi. Semakin tinggi risiko investasi, maka return yang diharapkan juga semakin tinggi. Disamping itu, pembiayaan utang memiliki biaya yang lebih kecil dibandingkan dengan pembiayaan modal. Biaya hutang (*cost of debt*) lebih murah dibandingkan dengan biaya modal sendiri (*cost of equity*), karena pembayaran bunga utang merupakan biaya yang mengurangi pajak.

b. Tingkat Inflasi

Penilaian investasi harus memperhitungkan perkiraan tingkat inflasi. Semakin tinggi tingkat inflasi, semakin rendah nilai riil keuntungan di masa depan yang diharapkan (*expected future returns*) sehingga semakin tinggi tingkat keuntungan yang disyaratkan. Inflasi yang tinggi menyebabkan *required rate of return* semakin tinggi.

c. Risiko dan Ketidakpastian

Required rate of return akan semakin tinggi jika risiko investasi naik. Ketidakpastian ekonomi dan hukum, kekacauan sosial-politik, tidak adanya jaminan keamanan, dan kebijakan yang tidak konsisten dapat meningkatkan risiko investasi. Faktor-faktor tersebut menyumbang risiko investasi suatu negara (*country risk*) yang jika sudah sangat parah dapat mengarah pada kategori *default country*. Terjaminnya keamanan berinvestasi, penegakan hukum dan demokrasi, terjaminnya *property right* dan *contract right* dapat menurunkan risiko investasi.

d. Capital Rationing

Capital rationing adalah keadaan ketika organisasi menghadapi masalah ketersediaan dana untuk melakukan pengeluaran investasi. Dalam keadaan seperti ini terdapat beberapa alternatif investasi yang dapat dilakukan, akan tetapi tidak tersedia cukup dana untuk membiayai investasi-investasi yang diajukan. Oleh karena itu harus dilakukan perangkingan investasi. Perangkingan dapat dilakukan dengan menggunakan rasio manfaat/biaya, atau dapat juga menggunakan model pemrograman linear.

Pada organisasi sektor publik, selain memperhatikan faktor-faktor di atas penilaian investasi publik juga harus memperhatikan tingkat utang pemerintah, yaitu jumlah yang harus dibayarkan pemerintah sehubungan dengan perolehan sumber pembiayaan diluar pajak, seperti utang luar negeri dan obligasi pemerintah yaitu berupa bunga dan pokok utang. Adapun tingkat kesempatan sosial yang dikorbankan, disebut juga *social opportunity cost rate* yang terkait dengan pengertian bahwa proyek pemerintah harus dapat menghasilkan tingkat keuntungan (*return*) yang minimal sama dengan tingkat keuntungan proyek sektor swasta dengan penggunaan dana yang sama. Sedangkan yang terakhir adalah *social time preference rate* dengan merefleksikan tingkat keuntungan yang disyaratkan oleh masyarakat jika menunda konsumsi saat ini untuk kepentingan konsumsi di masa depan.

E. Teknik Dasar Penilaian Investasi Publik

Pada dasarnya, prinsip penilaian investasi sangat sederhana. Terdapat empat langkah utama untuk mengevaluasi suatu proyek investasi, yaitu :

1. Identifikasi Kebutuhan Investasi Yang Mungkin Dilakukan

Organisasi sektor publik seringkali dihadapkan pada banyak alternatif investasi untuk mencapai tujuan organisasinya. Oleh karena itu perlu diidentifikasi alternatif-alternatif yang memungkinkan untuk dianalisis lebih lanjut. Keterkaitan antara satu proyek dengan proyek lain yang perlu dipertimbangkan untuk mengetahui sejauh mana penerimaan atau penolakan suatu investasi akan mempengaruhi investasi lain.

2. Menentukan Semua Manfaat Dan Biaya Dari Proyek Yang Akan Dilaksanakan (*cost/ benefit relationship*)

Perhitungan manfaat dan biaya harus pula memasukkan analisis manfaat dan biaya sosial (*social cost/benefit*) yang ditimbulkan dari investasi publik yang akan dilakukan.

Pada organisasi sektor publik biaya dan manfaat seringkali tidak dapat secara langsung diukur dengan satuan uang, sehingga teknik-teknik analisis biaya manfaat sangat cocok untuk diterapkan. Dalam analisis biaya-manfaat ini, *benefit* (manfaat) ditekankan pada semua keunggulan ekonomi dan sosial yang diperoleh, sedangkan untuk *cost* (biaya) ditekankan pada kelemahan-kelemahan proyek yang dikuantifikasikan dalam bentuk uang. Sebagai contoh, ketika suatu organisasi sektor publik merencanakan membuat sebuah jalan baru, maka akan muncul *monetary cost* untuk biaya konstruksi dan perawatan. Di samping itu juga akan timbul biaya-biaya sosial dari proyek tersebut, misal biaya yang muncul dalam bentuk kerusakan pemandangan, polusi udara, polusi suara, kemungkinan bertambahnya kecelakaan, dan lain sebagainya. Di lain pihak, manfaat-manfaat sosial juga akan diperoleh dari pembuatan jalan baru tersebut seperti pengurangan kemacetan lalu lintas, mempercepat perjalanan, mengurangi biaya pendistribusian barang, dan lain sebagainya.

3. Menghitung Manfaat dan Biaya Dalam Rupiah

Terkadang terdapat kesulitan dalam menghitung manfaat dan biaya dalam rupiah. Kesulitan yang dihadapi adalah apabila biaya dan manfaat dari suatu proyek tidak dapat diukur dalam bentuk rupiah, misalnya manfaat dan biaya sosial. Dalam kondisi tersebut, yang dapat dilakukan adalah menghitung nilai manfaat dari proyek secara tidak langsung, yaitu dengan menggunakan analisis efektivitas biaya (*cost-effectiveness analysis*).

4. Memilih Proyek Yang Memiliki Manfaat Terbesar dan Efektivitas Biaya Yang Tinggi

Rasio biaya dan manfaat atau efektivitas biaya merupakan titik awal penentuan penerimaan proyek, ada banyak ketidakpastian yang dapat mempengaruhi perhitungan. Tidak semua biaya dan manfaat sosial dapat dimasukkan dalam perhitungan, bahkan beberapa diantaranya tidak dapat dipakai dalam pengukuran yang objektif dalam bentuk moneter. Analisis moneter mungkin mengindikasikan bahwa proyek akan memberikan nilai uang terbaik, tetapi faktor-faktor politik, respon pemerintah, serta tekanan-tekanan sosial menyebabkan pertimbangan biaya manfaat diperlukan atas proyek tersebut.

Terdapat beberapa teknik untuk melakukan penilaian investasi. Teknik untuk mengevaluasi investasi dibedakan menjadi dua metode, yaitu : (1) metode penilaian investasi tradisional, dan (2) metode aliran kas yang didiskontokan (*discounted cash flow/ DCF*). Metode tradisional yang sering digunakan adalah tingkat pengembalian modal yang diinvestasikan (*accounting rate of return on capital employed*), secara sederhana dirumuskan :

Laba akuntansi

— Jumlah modal yang diinvestasikan

Informasi mengenai laba akuntansi diperoleh dari laporan laba/rugi organisasi, sedangkan informasi modal dapat diketahui dari neraca. Terdapat dua masalah dalam menggunakan metode ini. Pertama, penghitungan angka akuntansi didasarkan pada konsep akuntansi akrual dan memasukkan item-item bukan kas, seperti depresiasi dan cadangan

kerugian piutang. Kedua, metode ini hanya mengukur periode tunggal tanpa memperhitungkan nilai waktu uang (*time value of money*).

Untuk menganalisis usulan investasi publik, manajer publik dapat juga menggunakan alat analisis yang biasa digunakan untuk menilai kelayakan suatu proyek pada sektor swasta, diantaranya :

- ***Net Present Value***

Net Present Value dihitung dengan cara mendiskontokan aliran kas di masa datang (*future cash flow*) dengan faktor diskonto tertentu yang merefleksikan biaya kesempatan modal (*opportunity cost of capital*). *Net Present Value* diperoleh dengan cara mengurangkan pengeluaran investasi awal dengan aliran kas di masa depan yang di-*present valuekan*. Proyek yang memberikan nilai positif adalah proyek yang memiliki prioritas untuk diterima dan proyek yang dinilai negatif adalah proyek yang harus ditolak.

- ***Net Present Benefits***

Net Present Benefits merupakan nilai bersih suatu proyek setelah dikurangi seluruh biaya pada satu tahun tertentu dari keuntungan atau manfaat yang diterima pada tahun yang bersangkutan, dan didiskontokan dengan tingkat bunga yang berlaku.

- ***Analisis Payback Period***

Metode *payback period* digunakan untuk mengetahui jangka waktu pengembalian investasi, dengan rumus :

Investasi Awal

— Keuntungan Tahunan

Payback Period merupakan teknik analisis investasi yang relatif mudah dan sederhana , sehingga banyak digunakan. Namun demikian, *Payback Period* mengandung kelemahan, diantaranya; (1) mengabaikan penerimaan-penerimaan investasi yang diperoleh setelah tercapai, (2) mengabaikan nilai waktu uang, dan (3) tidak dapat digunakan untuk pengambilan keputusan investasi yang bersifat *mutually exclusive*.

- ***Analisis Biaya-Manfaat (Cost Benefits Analysis)***

Metode ini merupakan cara mengevaluasi suatu proyek dengan membandingkan nilai sekarang (*present value*) dari seluruh manfaat keuntungan yang diperoleh dengan nilai sekarang dari seluruh biaya proyek tersebut. Berdasarkan kriteria keputusan penerimaan proyek didasarkan pada proyek-proyek yang memberikan nilai keuntungan yang lebih besar dari biayanya. Keuntungan dalam analisis biaya manfaat harus pula memasukkan keuntungan sosial dan biaya sosial. Proyek yang diterima adalah proyek yang memiliki keuntungan sosial yang

didiskontokan (*discounted value of social benefits*) yang lebih besar dari nilai biaya sosial yang didiskontokan (*discounted value of social cost*). Namun, kelemahan metode ini adalah tidak adanya pedoman yang jelas mengenai hal-hal yang masuk sebagai perhitungan biaya dan manfaat. Di satu sisi dapat dimasukkan sebagai biaya, namun di sisi lain dapat dimasukkan sebagai manfaat, sehingga kemungkinan terjadi manipulasi besar. Secara umum, kelemahan ini disebabkan karena adanya kesulitan dalam penghitungan manfaat dan biaya. Biaya dianggap sebagai manfaat negatif. Dengan demikian metode ini dapat berpeluang memberikan hasil yang keliru dalam menentukan proyek.

Menurut **Dixon (1994)**, analisis biaya-manfaat pada dasarnya harus dapat mengukur manfaat sosial bersih (*net social benefit*). Ia juga menerangkan bahwa terdapat tiga langkah dalam melakukan analisis biaya-manfaat, diantaranya; (1) Memutuskan biaya dan manfaat apa saja yang akan dimasukkan, (2) Mengukur dan mengevaluasi biaya dan manfaat, serta (3) *Timing* dan aliran biaya-manfaat.

- **Analisis Efektivitas Biaya (*Cost-Effectiveness Analysis*)**

Analisis efektivitas biaya dilakukan karena terdapat kesulitan dalam menghitung biaya dan manfaat sosial secara kuantitatif. Metode ini meliputi penilaian terhadap biaya dan manfaat yang dapat dikuantifikasi, baik di masa sekarang maupun di masa yang akan datang atas suatu proyek dengan pengaruh atau dampak yang tidak dapat dikuantifikasikan, namun tidak dinilai. Dengan kata lain, analisis efektivitas biaya memusatkan pada pengukuran suatu yang dapat diukur. Adapun langkah-langkah dalam melakukan analisis efektivitas biaya, diantaranya; (1) Menentukan jumlah dan waktu atas semua biaya modal, (2) Membuat estimasi biaya yang akan terjadi (*running cost*) selama umur yang diharapkan dari suatu proyek, dan (3) Menjelaskan secara realistis mengenai kemungkinan adanya biaya-biaya dan manfaat yang tidak dapat dikuantifikasi yang akan muncul dari proyek yang akan dijalankan.

Dalam praktiknya, terdapat beberapa kesulitan dalam melakukan analisis efektivitas biaya. Kesulitan tersebut terjadi pada waktu membuat estimasi atau perkiraan mengenai waktu dan besarnya jumlah biaya dan manfaat di masa datang. Kesulitan juga dialami pada saat pemilihan tingkat diskonto yang tepat atau penyesuaian untuk tingkat risiko dan ketidakpastian, sebagai gambaran dalam seksi pendahuluan pada analisa *cost-benefit*.

F. Ringkasan

Pemerintah melakukan berbagai pengeluaran untuk melakukan pelayanan kepada publik. Pengeluaran tersebut tercantum dalam anggaran pendapatan dan belanja negara. Belanja pemerintah terdiri dari belanja rutin dan belanja modal. Investasi publik terkait

dengan belanja modal. Analisis investasi publik dilakukan untuk mengetahui apa yang menjadi kebutuhan publik dan apakah proyek investasi tersebut menguntungkan atau tidak dilihat dari segi finansial maupun non finansial. Usulan investasi harus memperhatikan kemampuan anggaran dan kelayakan investasi. Kelayakan investasi dapat ditinjau dari berbagai aspek, yaitu aspek kelayakan teknis, aspek sosial budaya, aspek ekonomi dan finansial, serta aspek distribusi.

Untuk menganalisis investasi publik dapat dilakukan dengan menggunakan teknik yang bisa digunakan pada sektor swasta. Metode evaluasi investasi yang bisa digunakan adalah metode *Net Present Value*, *Net present Benefits*, *Analisis Payback Period*, *Analisis Biaya-Manfaat*, dan *Analisis Efektivitas Biaya*. Hal-hal lain yang harus diperhatikan adalah tingkat diskonto yang harus digunakan, tingkat inflasi, risiko dan ketidakpastian, serta *capital rationing*.

BAB 11 PENILAIAN KINERJA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

A. PENDAHULUAN

Tahap setelah operasionalisasi anggaran adalah pengukuran kinerja untuk menilai prestasi manajer dan unit organisasi yang dipimpinya. Pengukuran kinerja sangat penting untuk menilai akuntabilitas organisasi dan manajer dalam menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik. Pada bagian ini dibahas konsep pengukuran kinerja *value for money*. Pengukuran kinerja *value for money* adalah pengukuran kinerja untuk mengukur ekonomi, efisiensi, dan efektivitas suatu kegiatan, program, dan organisasi. Pengukuran kinerja *value for money* merupakan bentuk pengukuran kinerja yang spesifik dan unik pada organisasi sektor publik. Karena pentingnya konsep tersebut, maka seringkali dikatakan bahwa inti pengukuran kinerja sektor publik adalah untuk mengukur ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Dimilikinya sistem pengukuran kinerja yang handal (reliable) merupakan salah satu faktor kunci suksesnya organisasi.

Pada bab ini juga diuraikan tentang konsep *Balanced Scorecard* dan penerapannya dalam organisasi sektor publik serta beberapa modifikasi yang dilakukan. *Balanced*

Scorecard merupakan konsep manajemen kinerja kontemporer yang mulai banyak diaplikasikan pada organisasi sektor publik, termasuk organisasi pemerintah. Pada awalnya *Balanced Scorecard* diterapkan pada organisasi bisnis, terutama perusahaan-perusahaan besar di Amerika Serikat. *Balanced Scorecard* dinilai cocok untuk organisasi sektor publik karena *Balanced Scorecard* tidak hanya menekankan pada aspek kuantitatif finansial, tetapi juga aspek kualitatif dan nonfinansial. Hal tersebut sejalan dengan sektor publik yang menempatkan laba bukan sebagai ukuran kinerja utama, namun pelayanan yang cenderung bersifat kualitatif dan nonkeuangan. Pengadopsian gaya dan teknik manajemen sektor swasta ke dalam sektor publik adalah sejalan dengan konsep *New Publik Management*. Pengadopsian *Balanced Scorecard* ke dalam organisasi sektor publik bertujuan untuk meningkatkan kinerja organisasi sektor publik, karena kasus di beberapa perusahaan besar yang menerapkan *Balanced Scorecard* menunjukkan bahwa *Balanced Scorecard* merupakan alat manajemen yang powerful untuk mendongkrak kinerja organisasi. Pengalaman sukses *Balanced Scorecard* tidak hanya dialami oleh perusahaan swasta, tetapi juga oleh beberapa pemerintah daerah, misalnya *City of Charlotte*, Amerika Serikat.

B. PENILAIAN KINERJA BERDASARKAN VALUE FOR MONEY AUDIT

Sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan nonfinansial. Sistem pengukuran kinerja dapat dijadikan sebagai alat pengendalian organisasi, karena pengukuran kinerja diperkuat dengan menetapkan *reward and punishment system*.

Pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk memenuhi tiga maksud. *Pertama*, pengukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk membantu memperbaiki kinerja pemerintah. Ukuran kinerja dimaksudkan untuk dapat membantu pemerintah berfokus pada tujuan dan sasaran program unit kerja. *Kedua*, ukuran kinerja sektor publik digunakan untuk pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan. *Ketiga*, ukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan.

Oleh pihak legislatif, ukuran kinerja digunakan untuk menentukan kelayakan biaya pelayanan (*cost of service*) yang dibebankan kepada masyarakat pengguna jasa publik. Kinerja sektor publik bersifat multidimensional sehingga tidak ada indikator tunggal yang dapat digunakan untuk menunjukkan kinerja secara komprehensif. Berbeda dengan sektor swasta, karena sifat output yang dihasilkan sektor publik lebih banyak bersifat *intangible output*, maka ukuran finansial saja tidak cukup untuk mengukur kinerja sektor publik.

Secara umum, tujuan sistem pengukuran kinerja adalah :

- a. Untuk mengkomunikasikan strategi secara lebih baik (*top down* dan *bottom up*);
- b. Untuk mengukur kinerja finansial dan nonfinansial secara berimbang sehingga dapat ditelusuri perkembangan pencapaian strategi;
- c. Untuk mengakomodasi pemahaman kepentingan manajer level menengah dan bawah serta memotivasi untuk mencapai *goal congruence*; dan
- d. Sebagai alat untuk mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individual dan kemampuan kolektif yang rasional.

Manfaat Pengukuran Kinerja yaitu :

- a. Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang digunakan untuk menilai kinerja manajemen;
- b. Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan;
- c. Untuk memonitor dan mengevaluasi pencapaian kinerja dan membandingkannya dengan target kinerja serta melakukan tindakan korektif untuk memperbaiki kinerja;
- d. Sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (*reward & punishment*) secara obyektif atas pencapaian prestasi yang diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang telah dipakai;
- e. Sebagai alat komunikasi antara bawahan dan pimpinan dalam rangka memperbaiki kinerja organisasi.

1. Informasi Yang Digunakan Untuk Pengukuran Kinerja

1.1 Informasi Finansial

Penilaian laporan kinerja finansial diukur berdasarkan pada anggaran yang telah dibuat. Penilaian tersebut dilakukan dengan menganalisis varians (selisih atau perbedaan) antara kinerja aktual dengan yang dianggarkan.

Analisis varians secara garis besar berfokus pada :

- a. Varians pendapatan (*revenue variance*);
- b. Varians pengeluaran (*revenue variance*) ada 2 yaitu :
 - Varians belanja rutin (*recurrent expenditure variance*).
 - Varians belanja investasi/modal (*capital expenditure variance*).

Penggunaan analisis varians saja belum cukup untuk mengukur kinerja, karena dalam analisis varians masih mengandung keterbatasan (*constraint*). Keterbatasan analisis varians di antaranya terkait dengan kesulitan menetapkan signifikansi besarnya varians.

1.2 Informasi Nonfinansial

Informasi nonfinansial dapat dijadikan sebagai tolak ukur lainnya. Informasi nonfinansial dapat menambah keyakinan terhadap kualitas proses pengendalian manajemen. Teknik pengukuran kinerja yang komprehensif yang banyak dikembangkan oleh berbagai organisasi dewasa ini adalah *Balanced Scorecard*. Dengan *Balanced Scorecard* kinerja organisasi diukur tidak hanya berdasarkan aspek finansialnya saja, akan tetapi juga aspek non finansial. Pengukuran dengan metode *Balanced Scorecard* melibatkan empat aspek, yaitu :

- a. Perspektif finansial (*financial perspective*);
- b. Perspektif kepuasan pelanggan (*customer perspective*);
- c. Perspektif efisiensi proses internal (*internal process efficiency*); dan
- d. Perspektif pembelajaran dan pertumbuhan (*learning and growth perspective*).

Jenis informasi non finansial dapat dinyatakan dalam bentuk variabel kunci (*key variable*) atau sering dinamakan sebagai *key success factor*, *key result factor*, atau *pulse point*. Variabel kunci adalah variabel yang mengindikasikan faktor-faktor yang menjadi sebab kesuksesan organisasi. Jika

terjadi perubahan yang tidak diinginkan, maka variabel ini harus segera diselesaikan. Suatu variabel kunci memiliki beberapa karakteristik, antara lain :

- a. Menjelaskan faktor pemicu keberhasilan dan kegagalan organisasi;
- b. Sangat volatile dan dapat berubah dengan cepat;
- c. Perubahannya tidak dapat diprediksi;
- d. Jika terjadi perubahan perlu diambil tindakan segera; dan
- e. Variabel tersebut dapat diukur, baik secara langsung maupun melalui ukuran antara (*surrogate*). Sebagai contoh, kepuasan masyarakat tidak dapat diukur secara langsung, namun dapat dibuat ukuran antaranya, misalnya jumlah aduan, tuntutan, dan demonstrasi dapat dijadikan variabel kunci.

2. Peranan Indikator Kinerja Dalam Pengukuran Kinerja

Untuk melakukan pengukuran kinerja, variabel kunci yang sudah teridentifikasi tersebut kemudian dikembangkan menjadi indikator kinerja untuk unit kerja yang bersangkutan. Untuk dapat diketahui tingkat capaian kinerja, indikator kinerja tersebut kemudian dibandingkan dengan target kinerja atau standar kinerja. Tahap terakhir adalah evaluasi kinerja yang hasilnya berupa *feedback*, *reward*, dan *punishment* kepada manajer pusat pertanggungjawaban.

Indikator Kinerja digunakan sebagai indikator pelaksanaan strategi yang telah ditetapkan. Indikator kinerja tersebut dapat berbentuk faktor-faktor keberhasilan utama organisasi (*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 merefleksikan preferensi manajerial dengan memperhatikan variabel-variabel kunci finansial dan nonfinansial pada kondisi waktu tertentu.

Indikator Kinerja Kunci merupakan sekumpulan indikator yang dapat dianggap sebagai ukuran kinerja kunci baik yang bersifat finansial maupun non finansial untuk melaksanakan operasi dan kinerja unit bisnis. Indikator ini dapat digunakan oleh manajer untuk mendeteksi dan memonitor capaian kinerja.

2.1 Pengembangan Indikator Kinerja

Penggunaan indikator kinerja sangat penting untuk mengetahui apakah suatu aktivitas atau program telah dilakukan secara efisien dan efektif. Indikator untuk tiap-tiap unit organisasi berbeda-beda tergantung pada tipe pelayanan yang dihasilkan. Penentuan 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*); dan
- e. Kepuasan (*satisfaction*).

Indikator biaya biasanya diukur dalam bentuk biaya unit (*unit cost*), misalnya biaya per unit pelayanan (*panjang jalan yang diperbaiki, jumlah ton sampah yang tersangkut, biaya per siswa*). Beberapa pelayanan mungkin tidak

dapat ditentukan biaya unitnya, karena output yang dihasilkan tidak dapat dikuantifikasi atau tidak ada keseragaman tipe pelayanan yang diberikan. Untuk kondisi tersebut dapat dibuat “indikator kinerja proksi” misalnya belanja per kapita (misalnya: belanja per 1000 penduduk).

Indikator penggunaan (*utilization*) pada dasarnya membandingkan antara jumlah pelayanan yang ditawarkan (*supply of service*) dengan permintaan publik (publik demand). Indikator ini harus mempertimbangkan preferensi publik, sedangkan pengukurannya biasanya berupa volume absolut atau persentase tertentu, misalnya persentase penggunaan kapasitas. Contoh lain adalah rata-rata jumlah penumpang per bus yang dioperasikan. Indikator kinerja ini digunakan untuk mengetahui frekuensi operasi atau kapasitas kendaraan yang digunakan pada tiap-tiap jalur.

Indikator kualitas dan standar pelayanan merupakan indikator yang paling sulit diukur, karena menyangkut pertimbangan dan sifatnya subjektif. Penggunaan indikator kualitas dan standar pelayanan harus dilakukan secara hati-hati karena kalau terlalu menekankan indikator ini justru dapat menyebabkan kontra produktif. Contoh indikator kualitas dan standar pelayanan misalnya perubahan jumlah komplain masyarakat atas pelayanan tertentu.

Indikator cakupan pelayanan perlu dipertimbangkan apabila terdapat kebijakan atau peraturan perundangan yang mensyaratkan untuk memberikan pelayanan dengan tingkat pelayanan minimal yang telah ditetapkan.

Indikator kepuasan biasanya diukur melalui metode jajak pendapat secara langsung. Bagi pemerintah daerah, metode penjarangan aspirasi masyarakat (*need assessment*) dapat juga digunakan untuk menetapkan indikator kepuasan. Namun demikian, dapat juga digunakan indikator proksi misalnya jumlah komplain. Pembuatan indikator kinerja tersebut memerlukan kerjasama antar unit kerja.

3. Indikator Kinerja Dan Pengukuran Value For Money

Value for money merupakan inti pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah. Kinerja pemerintah tidak dapat dinilai dari sisi output yang dihasilkan saja, akan tetapi harus mempertimbangkan input, output, dan outcome secara bersama-sama. Bahkan, untuk beberapa hal perlu ditambahkan pengukuran distribusi dan cakupan layanan (*equity & service coverage*).

Istilah “ukuran kinerja” pada dasarnya berbeda dengan istilah “indikator kinerja”. Ukuran kinerja mengacu pada penilaian kinerja secara langsung, sedangkan indikator kinerja mengacu pada penilaian kinerja secara tidak langsung, yaitu hal-hal yang sifatnya hanya merupakan indikasi-indikasi kinerja. Untuk dapat mengukur kinerja pemerintah, maka perlu diketahui indikator-indikator kinerja sebagai dasar penilaian kinerja. Mekanisme untuk menentukan indikator kinerja tersebut memerlukan hal-hal sebagai berikut :

3.1 Sistem Perencanaan dan Pengendalian

Sistem perencanaan dan pengendalian meliputi proses, prosedur, dan struktur yang memberi jaminan bahwa tujuan organisasi telah dijelaskan dan dikomunikasikan ke seluruh bagian organisasi dengan menggunakan rantai komando yang jelas yang didasarkan pada spesifikasi tugas pokok dan fungsi, kewenangan serta tanggung jawab.

3.2 Spesifikasi Teknis dan Standardisasi

Kinerja suatu kegiatan, program, dan organisasi diukur dengan menggunakan spesifikasi teknis secara detail untuk memberikan jaminan bahwa spesifikasi teknis tersebut dijadikan sebagai standar penilaian.

3.3 Kompetensi Teknis dan Profesional

Untuk memberikan jaminan terpenuhinya spesifikasi teknis dan standarisasi yang ditetapkan, maka diperlukan personil yang memiliki kompetensi teknis dan profesional dalam bekerja.

3.4 Mekanisme Ekonomi dan Mekanisme Pasar

Mekanisme ekonomi terkait dengan pemberian penghargaan dan hukuman (reward & punishment) yang bersifat finansial, sedangkan mekanisme pasar terkait dengan penggunaan sumber daya yang menjamin terpenuhinya value for money. Ukuran kinerja digunakan sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (alat pembinaan).

3.5 Mekanisme Sumber Daya Manusia

Pemerintah perlu menggunakan beberapa mekanisme untuk memotivasi stafnya untuk memperbaiki kinerja personel dan organisasi). Peran indikator kinerja bagi pemerintah antara lain :

- a. Untuk membantu memperjelas tujuan organisasi;
- b. Untuk mengevaluasi target akhir (final outcome) yang dihasilkan;
- c. Memungkinkan bagi pemakai jasa layanan pemerintah untuk melakukan pilihan;
- d. Untuk menunjukkan efektivitas;
- e. Untuk membantu menentukan aktivitas yang memiliki efektivitas biaya yang paling baik untuk mencapai target sasaran; dan
- f. Untuk menunjukkan wilayah, bagian, atau proses yang masih potensial untuk dilakukan penghematan biaya.

Permasalahan teknis yang dihadapi pada saat pengukuran ekonomi, efisiensi, dan efektivitas (value for money) organisasi adalah bagaimana membandingkan input dengan output untuk menghasilkan ukuran efisiensi yang memuaskan jika output yang dihasilkan tidak dapat dinilai dengan harga pasar. Solusi praktis atas masalah tersebut adalah dengan cara membandingkan input finansial (biaya) dengan output nonfinansial, misalnya biaya unit (unit cost statistics). Unit cost statistics tersebut dapat digunakan sebagai benang merah untuk mengukur kinerja. Unit-unit kerja pemerintah diharapkan dapat menghasilkan sejumlah unit cost statistics yang spesifik untuk unit kerjanya. Unit cost statistics tersebut misalnya adalah:

Untuk setiap pelayanan :

- a. Biaya pelayanan per 1.000 penduduk

b. Tenaga kerja per 1.000 penduduk

Pendidikan :

a. Rasio guru/murid atau dosen/mahasiswa

b. Biaya per siswa

c. Subsidi per siswa/mahasiswa per semester/tahun

Jalan Umum :

a. Biaya pemeliharaan per kilometer/panjang jalan

b. Biaya pemeliharaan per kilometer/ukuran lain selain panjang jalan

Perumahan :

a. Biaya manajemen dan pemeliharaan per rumah

b. Biaya konstruksi per rumah

Angkutan kereta api :

a. Persentase keterlambatan waktu dari jadwal pemberangkatan

b. Persentase keterlambatan waktu sampai ditempat tujuan

c. Persentase kereta api yang batal diberangkatkan

d. Jumlah kecelakaan kereta api

Ukuran-ukuran statistik tersebut dapat digunakan oleh masyarakat pembaca anggaran dan laporan keuangan pemerintah yang bukan ahli di bidang manajemen keuangan publik sebagai dasar untuk menilai kinerja pemerintah dalam memberikan pelayanan publik.

Bagi pemerintah, angka-angka statistik tersebut dapat digunakan untuk membandingkan kinerja, menilai tingkat efisiensi dan efektivitas unit kerja serta untuk mengetahui sebab-sebab inefisiensi dan ketidakefektifan unit kerja yang bersangkutan. Indikator kinerja dapat juga digunakan untuk membandingkan kinerja unit kerja tertentu dengan kinerja rata-rata nasional atau regional untuk jenis pelayanan yang sama.

4. **Pengukuran Value For Money**

Kriteria pokok yang mendasari pelaksanaan manajemen publik adalah ekonomi, efisiensi, efektivitas, transparansi, dan akuntabilitas publik. Tujuan yang dikehendaki oleh masyarakat mencakup pertanggungjawaban mengenai pelaksanaan value for money, yaitu ekonomis (hemat cermat), dalam pengadaan alokasi sumber daya, efisiensi (berdaya guna) dalam penggunaan sumber daya dalam arti penggunaannya diminimalkan dan hasilnya dimaksimalkan (*maximizing benefits and minimizing cost*), serta efektif (berhasil guna) dalam mencapai tujuan dan sasaran.

Indikator kinerja yang ideal harus terkait pada efisiensi biaya dan kualitas pelayanan. Sementara itu, kualitas terkait dengan kesesuaian dengan maksud dan tujuan (*fitness for purposes*), konsistensi, dan kepuasan publik (*publik satisfaction*). Kepuasan masyarakat dalam konteks tersebut dapat dikaitkan dengan semakin rendahnya *komplain* dari masyarakat.

5. **Pengembangan Indikator Value For Money**

Peranan indikator kinerja adalah untuk menyediakan informasi sebagai pertimbangan untuk pembuatan keputusan. Hal ini tidak berarti bahwa suatu

indikator akan memberikan ukuran pencapaian program yang definitive. Indikator *value for money* dibagi menjadi dua bagian, yaitu: indikator alokasi biaya (ekonomi dan efisiensi) dan indikator kualitas pelayanan (efektivitas).

Indikator kinerja harus dapat dimanfaatkan oleh pihak internal dan pihak eksternal. Pihak internal dapat menggunakannya dalam rangka meningkatkan kuantitas dan kualitas pelayanan serta efisiensi biaya. Dengan kata lain, indikator kinerja berperan untuk menunjukkan, memberi indikasi atau memfokuskan perhatian pada bidang yang relevan dilakukan tindakan perbaikan. Pihak eksternal dapat menggunakan indikator kinerja sebagai kontrol dan sekaligus sebagai informasi dalam rangka mengukur tingkat akuntabilitas publik.

Selain itu, indikator kinerja juga membantu pemerintah dalam proses pengambilan keputusan anggaran dan dalam mengawasi kinerja anggaran. Indikator kinerja memudahkan bagi DPR/DPRD dalam mengkaji dan mengawasi alokasi dan penggunaan anggaran, khususnya melalui proses pembahasan pada sidang-sidang dewan.

5.1 Tiga Pokok Bahasan dalam Indikator Value for Money

Sebagaimana telah disebutkan tadi bahwa, *value for money* merupakan inti pengukuran kinerja pada unit-unit kerja pemerintah. Pengembangan indikator kinerja sebaiknya memusatkan perhatian pada pertanyaan mengenai ekonomi, efisiensi dan efektivitas program dan kegiatan. Berikut ini akan dijelaskan mengenai konsep *value for money* atau yang dikenal dengan 3E.

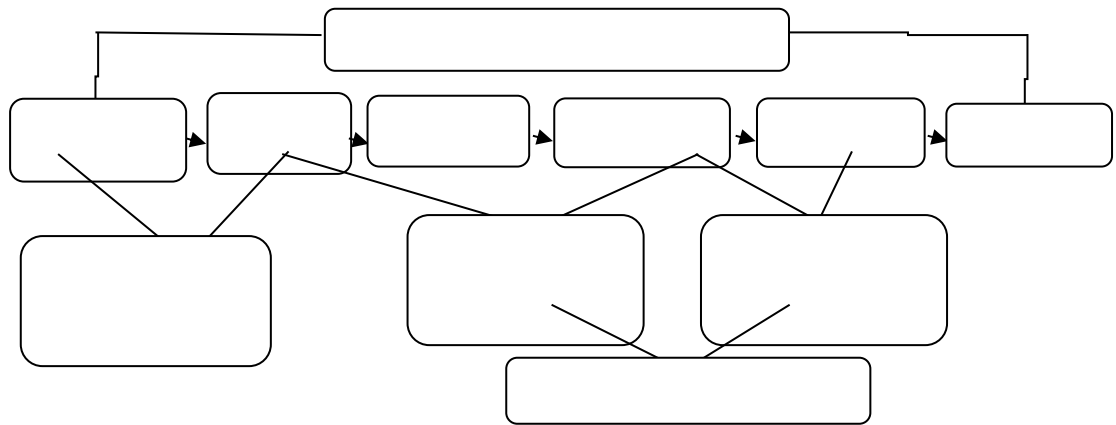
Ekonomi adalah praktik pembelian barang dan jasa input dengan tingkat kualitas tertentu pada harga terbaik yang dimungkinkan (*spending less*). Pengertian ekonomi (hemat/tepat guna) sering disebut kehematan yang mencakup juga pengelolaan secara hati-hati atau cermat (*prudency*) dan tidak ada pemborosan. Suatu kegiatan operasional dikatakan ekonomis bila dapat menghilangkan atau mengurangi biaya yang tidak perlu.

Efisiensi berhubungan erat dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output yang dihasilkan terhadap input yang digunakan (*cost of output*). Proses kegiatan operasional dapat dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya (*spending well*). Indikator efisiensi menggambarkan hubungan antara masukan sumber daya oleh suatu unit organisasi (misalnya: staf, upah, biaya administrasi) dan keluaran yang dihasilkan.

Efektivitas pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Efektivitas merupakan hubungan antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan (*spending wisely*). Indikator efektivitas menggambarkan jangkauan akibat dan dampak (*outcome*) dari keluaran (*output*) program dalam mencapai tujuan program.

Dari uraian diatas, jelaslah bahwa ketiga pokok bahasan dalam Value for money sangat terkait satu sama lainnya. Ekonomi membahas mengenai

masukan (input), efisiensi membahas masukan (input) dan keluaran (output), dan efektivitas membahas mengenai keluaran (output) dan dampak (outcome). Hubungan ini dapat digambarkan sebagai berikut.



5.2 Indikator Efektivitas Biaya (Cost-Effectiveness)

Indikator efisiensi dan efektivitas harus digunakan secara bersama-sama. Jika suatu program efektif dan efisien maka program tersebut dapat dikatakan *cost-effectiveness*. Indikator efektivitas biaya merupakan kombinasi informasi efisiensi dan efektivitas dan memberikan ukuran kinerja *bottom line* yang dalam sektor publik analog dengan pelayanan masyarakat.

6. Langkah - langkah Pengukuran Value For Money

6.1 Pengukuran Ekonomi

Pengukuran efektivitas hanya memperhatikan keluaran yang didapat, sedangkan pengukuran ekonomi hanya mempertimbangkan masukan yang dipergunakan. Ekonomi merupakan ukuran relatif.

6.2 Pengukuran Efisiensi

Efisiensi merupakan hal penting dari ketiga pokok bahasan *value for money*. Efisiensi diukur dengan rasio antara output dengan input. Semakin besar output dibanding input, maka semakin tinggi tingkat efisiensi suatu organisasi.

Rasio efisiensi dapat berbentuk absolute tetapi dalam bentuk relatif. Rasio efisiensi seringkali diukur dalam bentuk satuan mata uang. Pembilang atau output dapat diukur baik dalam jumlah uang ataupun satuan fisik. Dalam pengukuran kinerja value for money, efisiensi dapat dibagi menjadi dua yaitu: efisiensi alokasi dan efisiensi teknis atau manajerial. Efisiensi alokasi terkait dengan kemampuan untuk mendayagunakan sumber daya input pada tingkat kapasitas optimal. Efisiensi teknis terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya input pada tingkat output tertentu.

6.3 Pengukuran Efektivitas

Efektivitas adalah ukuran berhasil tidaknya suatu organisasi mencapai tujuannya. Apabila suatu organisasi berhasil mencapai tujuan, maka organisasi

tersebut dikatakan telah berjalan dengan efektif. Efektivitas hanya melihat apakah sebuah program atau kegiatan telah mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

6.4 Pengukuran Outcome

Outcome adalah dampak suatu program atau kegiatan terhadap masyarakat. Outcome lebih tinggi nilainya dibandingkan output, karena output hanya mengukur hasil tanpa mengukur dampak terhadap masyarakat, sedangkan outcome mengukur kualitas output dan dampak yang dihasilkan (Smith, 1996). Pengukuran outcome memiliki dua peran, yaitu peran retrospektif dan prospektif. Peran retrospektif terkait dengan penilaian kinerja masa lalu, sedangkan peran prospektif terkait dengan perencanaan kinerja di masa yang akan datang.

6.5 Estimasi Indikator Kinerja

Estimasi dapat dilakukan dengan menggunakan :

a. Kinerja Tahun Lalu

Kinerja tahun lalu dapat digunakan sebagai dasar untuk mengestimasi indikator kinerja. Hal tersebut merupakan perbandingan (benchmark) bagi unit tersebut untuk melihat seberapa besar kinerja yang telah dilakukan.

b. Expert Judgment

Expert judgment digunakan karena kinerja tahun lalu akan sangat berpengaruh terhadap kinerja berikutnya. Expert judgment biasanya digunakan untuk melakukan estimasi kinerja. Kelemahan dari expert judgment yaitu teknik ini sangat tergantung pada pandangan subyektif para pengambil keputusan.

c. Trend

Trend digunakan dalam mengestimasi indikator kinerja karena adanya pengaruh waktu dalam pencapaian kinerja unit kerja.

$$Y = a + bt$$

Dimana : Y = indikator kinerja,
 a = indikator kinerja autonomus,
 t = time long

d. Regresi

Regresi ini menggunakan rumus :

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + c$$

Hal ini dilakukan untuk menentukan seberapa besar pengaruh variable-variabel independen mampu mempengaruhi variabel dependen (kinerja unit).

6.6 Pertimbangan dalam Membuat Indikator Kinerja

Langkah pertama dalam membuat indikator kinerja ekonomi, efisien, dan efektivitas adalah memahami operasi dengan menganalisa kegiatan dan program yang akan dilaksanakan. Secara garis besar terdapat dua jenis tindakan kebijakan yaitu input dan proses yang mempunyai tujuan untuk mengatur alokasi sumber daya input untuk dikonversi menjadi output melalui satu atau beberapa proses konversi atau operasi.

Hasil kebijakan ada tiga jenis, yaitu: keluaran (output), akibat (tujuan fungsional), dan dampak (outcome/tujuan akhir), dan distribusi manfaat (distribution of benefits). Keluaran yang diproduksi diharapkan akan memberikan sejumlah akibat dan dampak positif terhadap tujuan program. Keluaran yang diproduksi diharapkan akan memberikan sejumlah akibat dan dampak positif (beberapa mungkin menghasilkan akibat dan dampak negatif) terhadap tujuan program.

C. BALANCED SCORECARD DI SEKTOR PUBLIK

1. Konsep Dan Perkembangan Balanced Scorecard

Salah satu teknik pengukuran kinerja yang *powerful* dewasa ini adalah teknik *Balanced Scorecard*. Pada awalnya *balanced scorecard* dikembangkan oleh Robert S. Kaplan dan David P. Norton sebagai alat pengukur kinerja yang digunakan untuk perusahaan-perusahaan bisnis komersial (Kaplan dan Norton, 1992). Namun pada perkembangannya *Balanced Scorecard* tidak hanya sekedar alat pengukuran kinerja, tetapi sebagai sistem manajemen strategik perusahaan yang digunakan untuk menterjemahkan misi, visi, tujuan, dan strategi ke dalam sasaran strategik dan inisiatif strategik yang komprehensif, koheren, dan terukur.

Balanced Scorecard telah mengalami evolusi sejak pertama kali lahir tahun 1990-an melalui kerja keras Robert S. Kaplan dan David P. Norton. Perkembangan *Balanced Scorecard* telah mengalami beberapa generasi. **Generasi pertama** adalah tahun 1990-1991 sebagai generasi awal munculnya konsep *Balanced Scorecard*. Pada generasi pertama ini *Balanced Scorecard* digunakan sebagai alat untuk melakukan pengukuran kinerja melalui pendekatan empat perspektif, yaitu: 1) perspektif pelanggan, 2) finansial, 3) proses bisnis internal, dan 4) pembelajaran dan pertumbuhan.

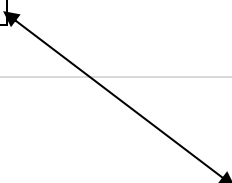
Gambar 11.1 menunjukkan model generasi pertama yang merupakan desain awal *Balanced Scorecard* yang dikembangkan Kaplan dan Norton. Pada waktu itu *Balanced Scorecard* digunakan sebagai alat pengukuran kinerja organisasi melalui empat perspektif ukuran kinerja. *Balanced Scorecard* memberikan jawaban terhadap empat pertanyaan dasar :

1. Bagaimana pelanggan melihat kita (perspektif pelanggan);
2. Keunggulan apa yang harus kita miliki (perspektif internal);
3. Dapatkah kita terus melakukan perbaikan dan menciptakan nilai (perspektif inovasi dan pembelajaran);
4. Bagaimanakah kita melihat pemegang saham (perspektif finansial).

Gambar 11.1

Generasi Pertama : BSC sebagai Alat Pengukuran Kinerja

Perspektif Keuangan	
Tujuan	Ukuran



--	--

How do customer see us?

How do we look to

shareholders?

Perspektif Pelanggan	
Tujuan	Ukuran

--

Perspektif Proses Internal	
Tujuan	Ukuran

Perspektif Pembelajaran Pertumbuhan	
Tujuan	Ukuran

Can we continue to improve and create value?

What must we excel at?

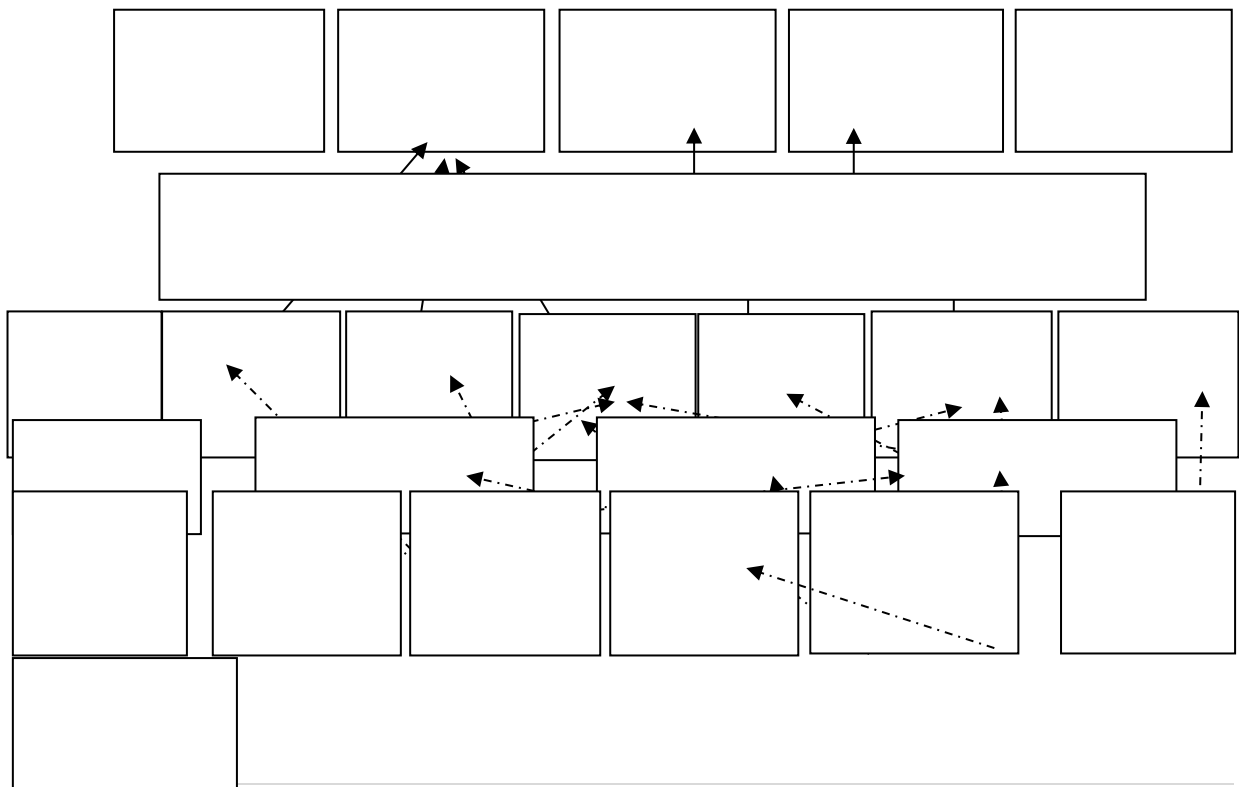
Dengan menggunakan kerangka *Balanced Scorecard* kinerja organisasi diukur melalui empat kartu skor yang berimbang. Kartu skor tersebut digunakan untuk mencatat skor hasil kerja dan rencana skor yang akan diwujudkan. Kartu skor untuk mengukur kinerja tersebut juga memiliki sifat berimbang. Artinya terdapat keseimbangan ukuran kinerja, yaitu antara ukuran finansial dan nonfinansial, antara ukuran internal dengan ukuran eksternal, dan antara kinerja jangka pendek dengan jangka panjang.

Model *Balanced Scorecard* generasi pertama menimbulkan kesulitan terutama terkait dengan pemilihan atau penentuan ukuran kinerja serta pengelompokan ukuran kinerja ke setiap perspektif dan terbatas pada pengelompokan ukuran kinerja ke dalam empat perspektif. **Generasi kedua** memperbaiki kekurangan tersebut dengan membuat hubungan sebab-akibat antara berbagai ukuran kinerja tersebut. dalam *Balanced Scorecard* generasi kedua mulai dikembangkan keterkaitan antara ukuran kinerja yang satu dengan ukuran kinerja yang lain. Dalam generasi kedua, *Balanced Scorecard* sebagai elemen utama sistem manajemen strategik digunakan untuk mengimplementasikan strategi.

Konsekuensi perubahan tersebut adalah perubahan metodologi pendesainan *Balanced Scorecard*. Upaya untuk membuat kaitan strategik antara berbagai ukuran kinerja dan dengan sasaran strategik menjadi penting. Model *Balanced Scorecard* yang membuat hubungan antara berbagai ukuran kinerja dengan sasaran strategik merupakan *mainstream pemikiran* desain *Balanced Scorecard* yang banyak digunakan sampai saat ini.

Gambar 11.2

Balanced Scorecard Generasi Kedua : Keterkaitan Antara Ukuran Kinerja



Model *Balanced Scorecard* generasi kedua telah membuat kaitan strategik sehingga manajemen dapat mengetahui bahwa adanya hubungan kausalitas yang menyebabkan ukuran kinerja satu akan mempengaruhi ukuran kinerja lain. Di samping itu *strategic objectives* dan *strategic linkage* telah ditentukan sehingga komunikasi strategi mudah dilakukan. *Balanced Scorecard* generasi kedua lebih komprehensif dibandingkan generasi pertama, tetapi model tersebut masih menimbulkan beberapa kesulitan terutama ketika organisasi harus menentukan model kaitan strategik antara ukuran kinerja dalam keempat perspektif. Manajemen mengalami kesulitan dalam menentukan prioritas tujuan strategik dan target yang mendukung pencapaian visi dan misi organisasi. Beberapa kelemahan mendorong terus dilakukannya penyempurnaan *Balanced Scorecard* sehingga muncul *Balanced Scorecard* generasi ketiga.

Generasi ketiga *Balanced Scorecard* merupakan perbaikan model dengan penekanan pada perbaikan fungsi dan lebih menekankan pada relevansi strategi. Pengembangan itu berakar pada masalah yang terkait dengan penentuan target dan validitas pemilihan sasaran strategik. Dalam generasi ini, *Balanced Scorecard* digunakan sebagai alat untuk pemfokus strategik (*strategy focused*). *Balanced Scorecard* dalam tahap ini sangat *powerful* dalam mengatasi masalah terjadinya keterputusan visi, misi, strategi, inisiatif strategi, ukuran kinerja, target kinerja, anggaran, dan pelaksanaan anggaran.

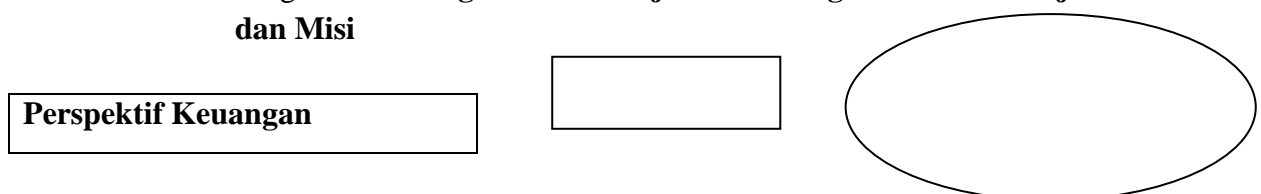
Setelah *Balanced Scorecard* digunakan sebagai alat pemfokus strategi, *Balanced Scorecard* kemudian digunakan sebagai alat untuk pemetaan strategi (*strategy mapping*). Bagi organisasi, pemetaan strategi merupakan hal yang sangat kritis dan krusial. Seberapa akurat, detail, dan aktual peta strategi akan mempengaruhi tingkat kesuksesan yang akan dicapai.

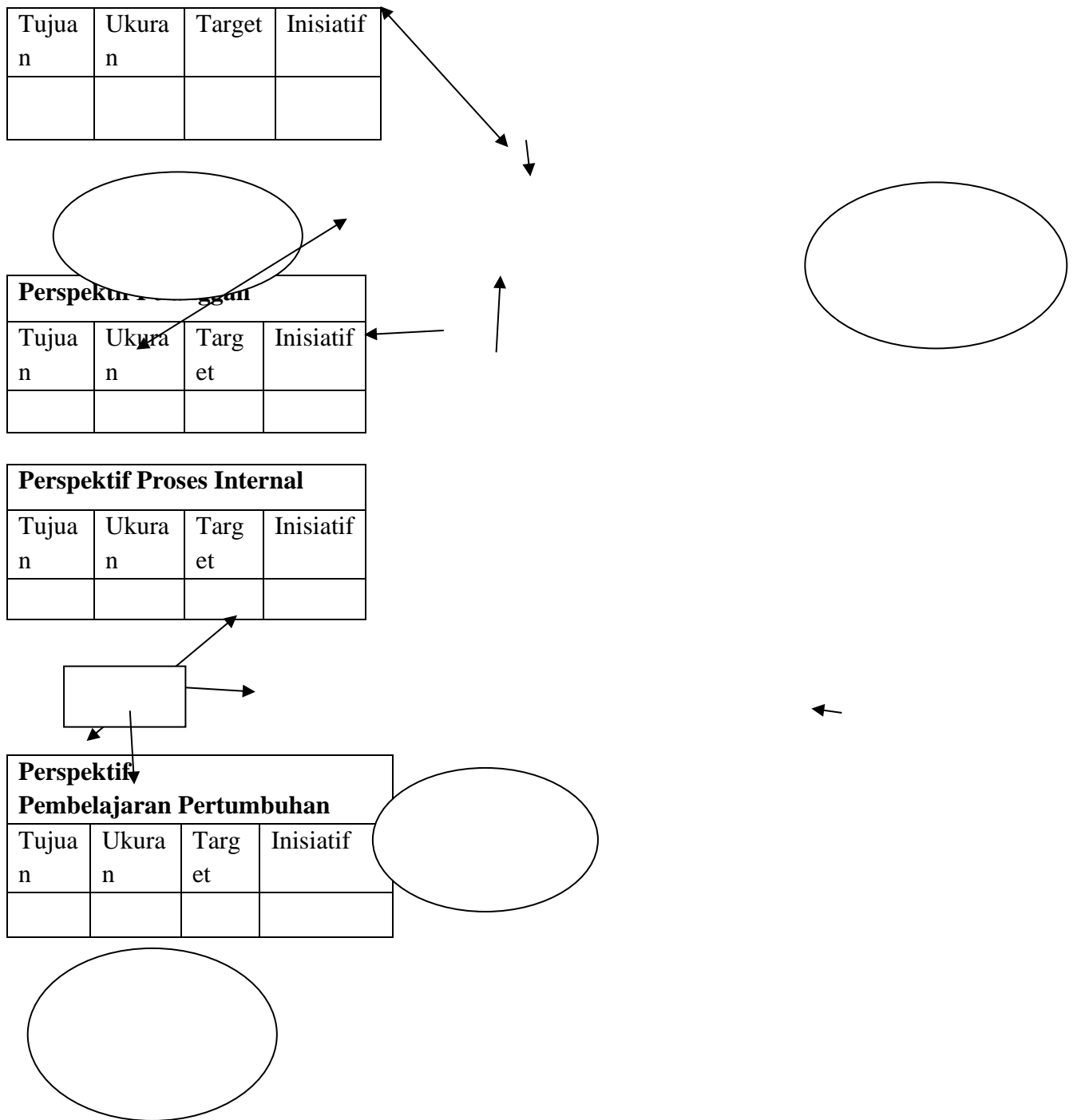
Penentuan target kinerja dan inisiatif strategi merupakan mata rantai untuk mengantarkan visi, misi, dan tujuan organisasi ke tahap implementasi. Setelah tujuan, ukuran kinerja, target kinerja, dan insentif kinerja ditetapkan, langkah berikutnya adalah membuat kaitan antara komponen-komponen dalam kartu skor yang mencakup empat perspektif.

Setelah dibuat sasaran strategi dan *strategic linkage*, organisasi harus menjabarkan sasaran strategik tersebut ke dalam ukuran kinerja, target kinerja, dan inisiatif strategik untuk masing-masing perspektif. Sasaran strategik adalah sasaran yang hendak dicapai organisasi yang merupakan terjemahan dari misi, visi, tujuan, dan strategi organisasi. Setelah ditentukan sasaran strategik, tahap berikutnya adalah menentukan ukuran kinerja. Ukuran kinerja tersebut digunakan untuk mengukur kesuksesan.

Gambar 11.3

Generasi Ketiga: BSC sebagai Alat Manajemen Strategik untuk Menerjemahkan Visi dan Misi





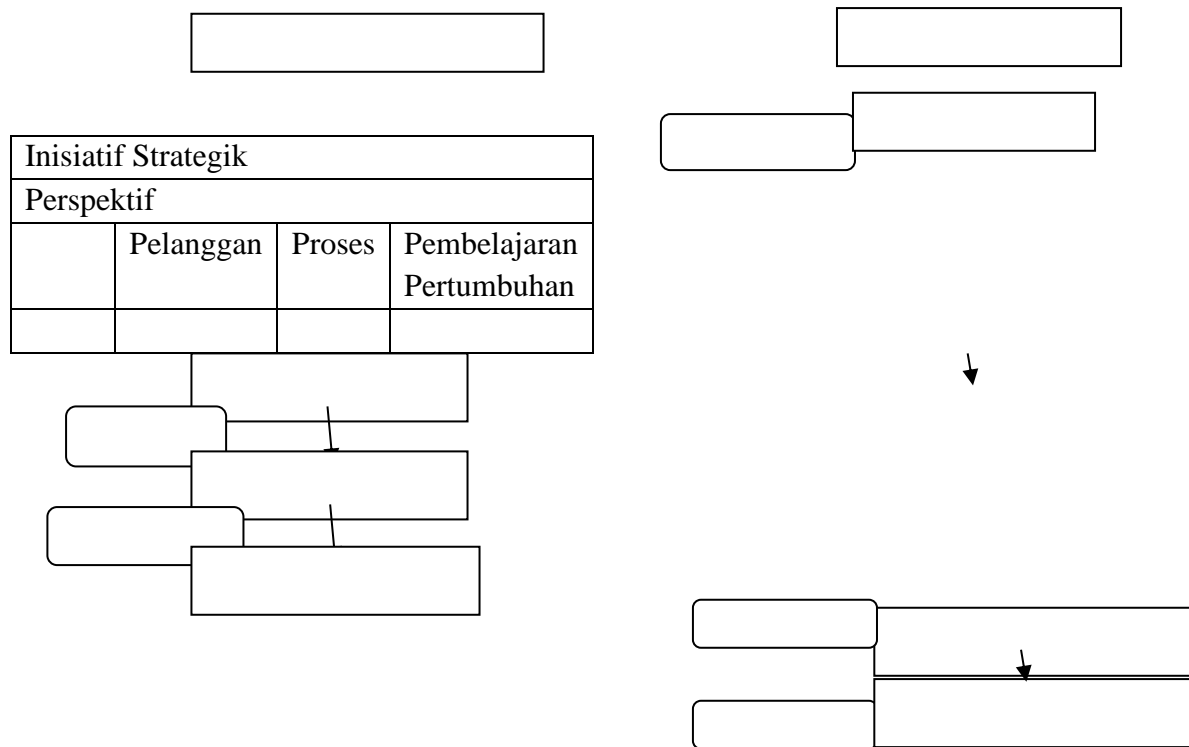
Manajemen kinerja sektor publik tidak berhenti pada pembuatan ukuran kinerja, manajemen harus menentukan target kinerja untuk masing-masing perspektif. Target kinerja tersebut dijabarkan dalam inisiatif strategis yang merupakan tindakan atau program yang akan dilakukan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Gambar 11.4
Penjabaran Sasaran Strategik dalam Balanced Scorecard

Perspektif			
Keuangan	- Pendapatan - Berkurangnya Biaya		- Peningkatan Efisiensi
Pelanggan	- Peningkatan Kepuasan Masyarakat - Kecepatan Layanan		- Rating Kepuasan Masyarakat (citizen survey rating) - Berkurangnya Masa Tunggu
Proses Internal	- Peningkatan Kualitas Proses Pelayanan - Peningkatan Kapasitas Infrastruktur - Pemutakhiran Teknologi		- Berkurangnya Service Customer - Peningkatan Investasi Peralatan Baru - Perbandingan Peralatan dengan Lama
Pembelajaran Pertumbuhan	- Peningkatan Keahlian Strategik (strategic skill) - Peningkatan Komitmen Pegawai		- Skill Coverage - Pendapatan Per Pegawai - Kepuasan Pegawai

Balanced Scorecard yang telah disusun sangat mempengaruhi proses pengendalian manajemen berikutnya, yaitu penyusunan anggaran. Dengan *Balanced Scorecard* tidak terjadi keterputusan antara visi, misi, dan tujuan organisasi dengan anggaran. Sangat mungkin terjadi anggaran yang disusun manajemen tidak terkait dengan pencapaian visi, misi, dan tujuan organisasi. Contoh Pemda memiliki visi “unggul di bidang agribisnis dan pariwisata alam” namun anggaran untuk pengembangan agribisnis dan pariwisata sangat rendah dibandingkan dengan anggaran untuk sektor yang lain. Keadaan tersebut terjadi karena dalam penyusunan anggaran tidak dikaitkan dengan pencapaian visi, misi, dan tujuan organisasi. Pengaplikasian *Balanced Scorecard* dapat mengatasi permasalahan keterbatasan tersebut karena *Balanced Scorecard* merupakan mata rantai atau penghubung antara visi misi dengan anggaran.

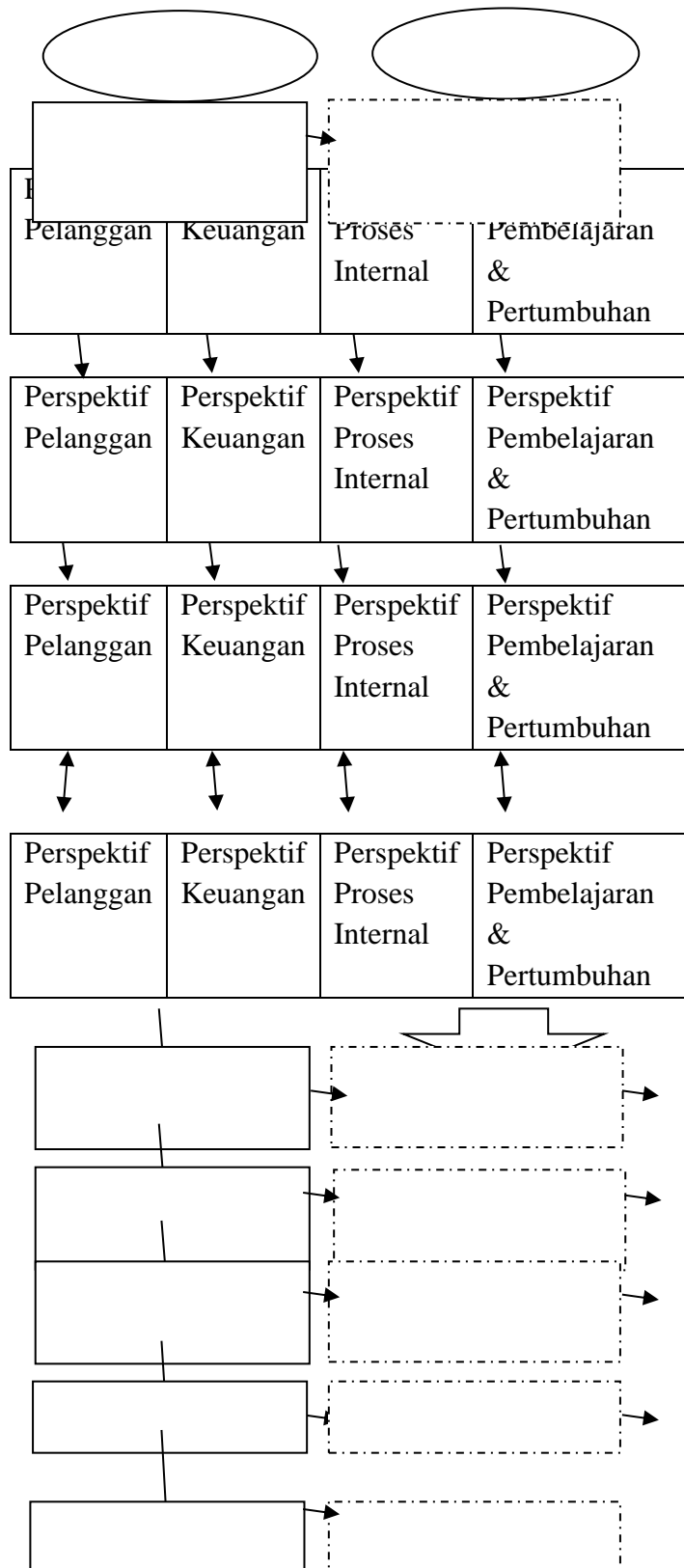
Gambar 11.5
Keterkaitan Balanced Scorecard dengan Penganggaran



Gambar 11.5 menunjukkan peran *Balanced Scorecard* sebagai penerjemah visi dan misi organisasi ke dalam sasaran strategik dan inisiatif strategik melalui empat perspektif yang kemudian dijabarkan dalam program dan anggaran.

Gambar 11.6

Balanced Scorecard sebagai Alat Sistem Manajemen Strategik



2. **Balanced Scorecard Untuk Organisasi Sektor Publik (Publik Sektor Scorecard)**

Balanced Scorecard merupakan konsep pengukuran kinerja yang *powerful* pada waktu itu. Banyak perusahaan yang mengadopsi konsep *Balanced Scorecard* mampu memperbaiki kinerja organisasi secara signifikan. Perusahaan yang menerapkan *Balanced Scorecard* menunjukkan banyak perubahan yang signifikan, antara lain: manajemen semakin berorientasi pada pelanggan, waktu respon terhadap pelanggan semakin cepat, perbaikan kualitas produk, penekanan pada kerja tim, waktu untuk *launching* produk baru berkurang, dan manajemen lebih berorientasi pada masa depan.

Meskipun pada awalnya didesain untuk organisasi bisnis yang bergerak di sektor swasta, namun pada perkembangannya *Balanced Scorecard* dapat diterapkan pada organisasi sektor publik dan organisasi nonprofit. Perbedaan utama organisasi sektor publik dengan sektor swasta terutama adalah pada tujuannya. Sektor swasta (bisnis/komersial) bertujuan untuk mencari laba (*profit maximization*) sedangkan sektor publik bersifat *non profit motive*. Manajer pada sektor swasta berfokus pada ukuran-ukuran kuantitatif-finansial, misalnya laba bersih (*net income*), laba per lembar saham, ROI, dan sebagainya.

Manajer dituntut dapat menggunakan berbagai indikator kinerja secara simultan dan tidak hanya berfokus pada satu indikator kinerja. *Balanced Scorecard* memberikan rerangka bagi manajer untuk melihat kinerja organisasi dari empat perspektif, yaitu: perspektif pelanggan, keuangan, proses internal, serta pembelajaran dan pertumbuhan. *Balanced Scorecard* membuat keseimbangan antara berbagai ukuran kinerja, yaitu keseimbangan antara ukuran kinerja keuangan dan nonkeuangan, ukuran kinerja masa lampau (*lag indicator*) dan masa depan (*lead indicator*), dan ukuran internal dan eksternal.

Beberapa perbedaan organisasi bisnis dengan organisasi sektor publik mengenai perspektif dalam *Balanced Scorecard* dapat dilihat pada Tabel 11.1

Tabel 11.1

Perbandingan Rerangka Balanced Scorecard Sektor Swasta dengan Sektor Publik

PERSPEKTIF	SEKTOR SWASTA	SEKTOR PUBLIK
Pelanggan	Bagaimana pelanggan melihat kita?	Bagaimana masyarakat pengguna pelayanan publik melihat kita?
Keuangan	Bagaimana kita melihat pemegang saham?	Bagaimana kita meningkatkan pendapatan dan mengurangi biaya? Bagaimana kita melihat pembayar pajak?
Proses Internal	Keunggulan apa yang harus kita miliki?	Bagaimana kita membangun keunggulan?

Pertumbuhan & Pembelajaran	Bagaimana kita terus memperbaiki dan menciptakan nilai?	Bagaimana kita terus melakukan perbaikan dan menambah nilai bagi pelanggan dan <i>stakeholder</i> ?
----------------------------	---	---

2.1 Perspektif Pelanggan

Tinjauan dari perspektif pelanggan antara sektor publik dengan sektor bisnis pada intinya sama, yaitu mengetahui pelanggan melihat organisasi. Perbedaannya terletak pada siapa yang menjadi pelanggannya. Pelanggan sektor publik yang utama adalah masyarakat pembayar pajak dan masyarakat pengguna layanan publik. Dalam perspektif pelanggan, organisasi sektor publik berfokus untuk memenuhi kepuasan masyarakat melalui penyediaan barang dan pelayanan publik yang berkualitas dengan harga yang terjangkau.

Perspektif pelanggan dalam organisasi sektor publik merupakan tumpuan utama, karena tujuan organisasi sektor publik secara makro adalah untuk menciptakan kesejahteraan masyarakat.

2.2 Perspektif Keuangan

Perspektif keuangan menjelaskan apa yang diharapkan oleh penyedia sumber daya terhadap kinerja keuangan organisasi. Dalam sektor publik penyedia sumber daya finansial yang utama adalah para pembayar pajak sehingga organisasi harus berfokus pada sesuatu yang diharapkan oleh pembayar pajak. Pembayar pajak mengharapkan uang yang telah dibayarkan digunakan secara ekonomi, efisien dan efektif (*value for money*) serta memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas publik.

Dalam konsep *Reinventing Government*, organisasi pemerintah diharapkan menghasilkan tidak sekadar membelanjakan (*earning rather than spending*). Dalam organisasi sektor publik seringkali timbul masalah suboptimasi. Suboptimasi merupakan fenomena yang terjadi di mana unit kerja mengejar target kinerja baik untuk unit kerja tersebut akan tetapi berdampak kurang baik bagi kinerja organisasi secara keseluruhan. Misalnya kenaikan pelayanan publik tertentu selalu diikuti dengan peningkatan biaya. Beberapa ukuran kinerja yang digunakan perspektif keuangan misalnya pertumbuhan ekonomi, pertumbuhan pajak, penghematan anggaran, dan indikator lain yang terkait dengan kinerja keuangan organisasi.

2.3 Perspektif Proses Internal

Perspektif proses internal pada organisasi bisnis dengan organisasi sektor publik pada dasarnya adalah sama, yaitu untuk membangun keunggulan organisasi melalui perbaikan proses internal organisasi secara berkelanjutan. Tujuan strategis dalam perspektif proses internal adalah mendukung perspektif keuangan dan perspektif pelanggan. Beberapa tujuan atau sasaran strategis pada perspektif proses internal misalnya peningkatan proses layanan, perbaikan siklus layanan, peningkatan kapasitas infrastruktur, pemutakhiran teknologi, dan pengintegrasian proses layanan pelanggan secara langsung akan mempengaruhi kepuasan pelanggan dan secara tidak langsung akan berdampak pada peningkatan kinerja keuangan.

Dalam rangka meningkatkan kinerja pada perspektif proses internal organisasi sektor publik harus mengidentifikasi proses utama pelayanan, mengidentifikasi teknologi utama yang perlu dimiliki dan mengetahui tahap yang menyebabkan pelayanan lambat dan proses yang tidak menambah nilai (*non-value added*).

2.4 Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan

Perspektif proses internal dan perspektif pelanggan dalam *Balanced Scorecard* mengidentifikasi parameter-parameter untuk membangun keunggulan organisasi. Target dan ukuran kesuksesan akan terus berubah seiring dengan perubahan waktu. Oleh karena itu, organisasi harus berinovasi, berkreasi, dan belajar. Organisasi perlu melakukan perbaikan secara terus-menerus dan menciptakan pertumbuhan secara berkelanjutan.

Sasaran dan tujuan strategik yang ditetapkan pada perspektif pembelajaran dan pertumbuhan akan berpengaruh terhadap perspektif lain, yaitu perspektif proses internal dan perspektif pelanggan. Beberapa sasaran strategik untuk perspektif pembelajaran dan pertumbuhan antara lain: peningkatan keahlian pegawai, peningkatan komitmen pegawai, peningkatan kemampuan membangun jaringan, dan peningkatan motivasi pegawai. Ukuran kinerja untuk perspektif pembelajaran dan pertumbuhan misalnya cakupan penguasaan keahlian, pendapatan pegawai, dan kepuasan pegawai.

3. **Balanced Scorecard Untuk Perumusan Strategi Sektor Publik**

Balanced Scorecard merupakan alat sistem manajemen strategik yang digunakan untuk mendukung sistem perumusan strategi, perencanaan strategik, dan pengukuran kinerja. Dalam sistem manajemen strategik, perumusan strategi merupakan langkah pertama yang harus dilakukan organisasi secara cermat, tepat, dan hati-hati. Perumusan strategi merupakan bagian dari pembangunan mental dan karakter personel dalam organisasi yang sangat penting untuk membangun kesuksesan organisasi. Output yang dihasilkan dari proses perumusan strategi adalah pernyataan visi, misi, tujuan, nilai dasar, dan strategi organisasi. Beberapa alat yang biasa digunakan organisasi dalam melakukan perumusan strategi, misalnya analisis SWOT (*Strength, Weakness, Opportunity, dan Threat*), analisis PEST (Politik, Ekonomi, Sosial, dan Teknologi), analisis lingkungan makro. Perumusan strategi sangat penting dilakukan organisasi sektor publik untuk mengantisipasi ketidakpastian masa depan. Perumusan strategi merupakan proses menepoh masa depan, yaitu melihat masa depan untuk menentukan langkah yang harus dilakukan sekarang dalam rangka mencapai masa depan.

Balanced Scorecard dalam tahap perumusan strategi dapat digunakan untuk menafsirkan hasil berbagai analisis SWOT, analisis PEST, dan analisis lingkungan makro ke dalam empat perspektif : pelanggan, keuangan, proses internal, serta pembelajaran dan pertumbuhan.

4. **Balanced Scorecard Untuk Perencanaan Strategik Sektor Publik**

Perencanaan strategik merupakan penerjemahan strategi ke dalam sasaran-sasaran strategik, ukuran kinerja, dan target kinerja serta penentuan inisiatif strategik untuk mewujudkan sasaran strategik (Mulyadi, 2001). Dengan menggunakan rerangka *Balanced Scorecard* tahapan dalam proses perencanaan strategik terdiri atas empat langkah, yaitu :

1. Penerjemahan strategi ke dalam berbagai sasaran strategik dalam empat perspektif : pelanggan, keuangan, proses internal , serta pembelajaran dan pertumbuhan.
 2. Penentuan ukuran kinerja. Ukuran kinerja tersebut berupa indikator kinerja yang terdiri atas ukuran hasil (*outcome measure*) dan ukuran pemacu kinerja (*performance driver measure*).
 3. Penentuan target kinerja, yaitu target kinerja yang hendak dicapai dalam rangka pencapaian sasaran strategik untuk jangka waktu tertentu.
 4. Perutusan inisiatif strategik, iaitu langkah strategik yang dipilih untuk mewujudkan sasaran strategik.
5. **Balanced Scorecard Untuk Penyusunan Program**

Penyusunan program merupakan aktivitas yang dilakukan setelah perencanaan strategik. Hasil dari perencanaan strategik adalah sasaran strategik, target kinerja, dan inisiatif strategik yang harus dijabarkan dalam bentuk program-program. Jika *output* tahap pemrograman harus kuantitatif, baik kuantitatif keuangan maupun maupun non keuangan.

Tahap penyusunan program dalam organisasi sektor publik, khususnya pemerintahan, dibagi menjadi dua tingkatan. Tingkat pertama adalah program makro yang dituangkan dalam bentuk Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional/Daerah (RPJM Nasional/Daerah). Tingkat kedua adalah program mikro,yaitu program pada masing-masing Kementerian/Lembaga/Satuan Kerja Perangkat Daerah yang dituangkan dalam Rencana Strategis (Renstra) dan Rencana Kerja (Renja) Instansi.

Tabel 11.2

Penyusunan Program dengan Rerangka Balanced Scorecard

Perspektif	Inisiatif Strategik	Program
Pelanggan	<ul style="list-style-type: none"> ● Pemantauan kepuasan masyarakat ● Pelayanan satu atap (terpadu) 	<ul style="list-style-type: none"> ● Program survei kepuasan pelanggan (masyarakat) ● Program Pelayanan Terpadu
Keuangan	<ul style="list-style-type: none"> ● Melakukan Studi Potensi Daerah ● Restrukturisasi organisasi 	<ul style="list-style-type: none"> ● Program Sosialisasi Pajak dan Retribusi Daerah ● Program Intensifikasi Pajak dan Retribusi Daerah ● Reorganisasi unit kerja pemungut PAD
Proses Internal	<ul style="list-style-type: none"> ● Penerapan e-government 	<ul style="list-style-type: none"> ● Program komputerisasi ● Program Instalasi Internet

	<ul style="list-style-type: none"> ● Menghilangkan aktivitas yang tidak menambah nilai ● Pemutakhiran peralatan secara berkelanjutan 	<ul style="list-style-type: none"> ● Program Penghapusan Aset Lama ● Program Peremajaan Aset
Pertumbuhan & Pembelajaran	<ul style="list-style-type: none"> ● Pendidikan Lanjutan dan Training Knowledge Library ● Peningkatan gaji pegawai 	<ul style="list-style-type: none"> ● Program Pendidikan dan Pelatihan Internet dan Jaringan ● Program Pendidikan dan Pelatihan Akuntansi Berkomputer

6. **Balanced Scorecard Dalam Tahap Penganggaran**

Tahap pembuatan program terkait dengan perencanaan keuangan jangka panjang, yaitu lebih dari satu tahun. Sementara, penganggaran merupakan perencanaan keuangan jangka pendek, yaitu satu tahun. Hubungan antara tahap pemrograman dengan penganggaran adalah program yang telah disetujui dalam tahap pemrograman akan digunakan sebagai dasar untuk penyusunan anggaran tahunan.

Dengan menggunakan rerangka *Balanced Scorecard*, program-program yang ditetapkan akan diterjemahkan dalam bentuk perencanaan keuangan jangka pendek (anggaran) yang terbagi dalam empat perspektif.

Tabel 11.3

Anggaran Tahunan Sebagai Penjabaran Program

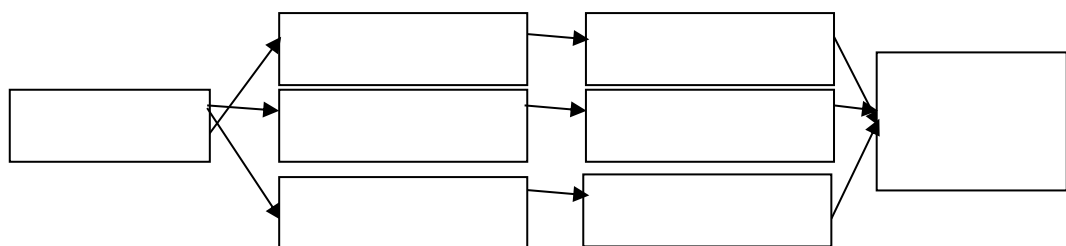
Program	Penjabaran Program dalam Anggaran				
	Anggaran Th.2015	Anggaran Th.2016	Anggaran Th.2017	Anggaran Th.2018	Anggaran Th.2019
Perspektif Pelanggan : <ul style="list-style-type: none"> a. Program survey kepuasan pelanggan b. Program pelayanan terpadu 					
Perspektif Keuangan : <ul style="list-style-type: none"> a. Program Sosialisasi Pajak dan Retribusi b. Program Intensifikasi Pajak dan Retribusi 					

c. Program peningkatan kinerja entitas pemungut PAD					
Perspektif Proses Internal : a. Program komputerisasi b. Program Instalasi Internet c. Program peremajaan aset					
Perspektif Pertumbuhan & Pembelajaran : a. Program Pendidikan dan Pelatihan Internet b. Program Pelatihan akuntansi Berkomputer c. Program Pendidikan S2 untuk pegawai					
Total Anggaran					

Dalam Tabel 11.3 anggaran masih bersifat garis besar, sedangkan anggaran secara detail dibuat secara terpisah. Untuk anggaran tahunan harus dibuat rincian masing-masing mata anggaran, baik anggaran penerimaan maupun anggaran belanjanya. Untuk anggaran belanja perlu dirinci jenis biaya yang dikeluarkan, meliputi belanja langsung dan belanja tidak langsung per kegiatan, biaya per unit kegiatan serta volume atau banyaknya unit kegiatan. Secara skematis hubungan antara program, kegiatan, dan anggaran tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:

Tabel 11.4

Hubungan Antara Program, Kegiatan, dan Anggaran



Tabel 11.4 menggambarkan biaya program (cost of program) dan biaya aktivitas masing – masing program (cost of activity) sehingga dapat diketahui jumlah anggaran yang dibutuhkan untuk biaya program tertentu.

D. RINGKASAN

Sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan nonfinansial. Sistem pengukuran kinerja dapat dijadikan sebagai alat pengendalian organisasi, karena pengukuran kinerja diperkuat dengan menetapkan *reward and punishment system*. Pengukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk memperbaiki kinerja pemerintah, memperbaiki pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan, serta untuk memfasilitasi terwujudnya akuntabilitas publik. Inti pengukuran kinerja pemerintah adalah pengukuran value for money. Konsep value for money sering dikenal dengan 3E yaitu ekonomi, efisiensi dan efektivitas. Kinerja pemerintah harus diukur dari sisi input, output dan outcome. Tujuan pengukuran value for money yaitu mengukur tingkat keekonomian dalam alokasi sumber daya, efisiensi dalam penggunaan sumber daya dan hasil yang maksimal, serta efektifitas dalam penggunaan sumber daya.

Salah satu teknik pengukuran kinerja yang *powerful* dewasa ini adalah teknik *Balanced Scorecard*. Pada awalnya *balanced scorecard* dikembangkan oleh Robert S. Kaplan dan David P. Norton sebagai alat pengukur kinerja yang digunakan untuk perusahaan – perusahaan bisnis komersial (Kaplan dan Norton, 1992). Namun pada perkembangannya *Balanced Scorecard* tidak hanya sekedar alat pengukuran kinerja, tetapi sebagai sistem manajemen strategik perusahaan yang digunakan untuk menterjemahkan misi, visi, tujuan, dan strategi ke dalam sasaran strategik dan inisiatif strategik yang komprehensif, koheren, dan terukur. Dalam manajemen kinerja sektor publik, *Balanced Scorecard* dapat digunakan sebagai alat ukur untuk melakukan kinerja melalui empat perspektif, yaitu yaitu: 1) perspektif pelanggan, 2) finansial, 3) proses bisnis internal, dan 4) pembelajaran dan pertumbuhan.

BAB 12 RASIO-RASIO KEUANGAN BAGI ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Organisasi secara umum dapat diartikan sebagai sekelompok orang yang berkumpul dan bekerja sama dengan cara yang terstruktur untuk mencapai tujuan atau sejumlah sasaran tertentu yang telah ditetapkan bersama-sama. Apabila dilihat dari tujuan dan sumber pendanaannya maka terdapat 2 tipe organisasi sektor publik (Mahsun, 2009) yaitu:

- Pure non profit organization, tujuan organisasi ini adalah menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud untuk melayani dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Sumber pendanaan organisasi ini berasal dari pajak, retribusi, dan penerimaan pemerintah lainnya.
- Quasi non profit organization, tujuan organisasi ini adalah menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud untuk melayani dan memperoleh keuntungan (surplus). Sumber pendanaan organisasi ini berasal dari investor pemerintah/swasta dan kreditor.

Dalam perkembangannya di setiap negara cakupan organisasi sektor publik sering tidak sama, sehingga tidak ada definisi yang secara komprehensif memformulasikan secara baku menyatakan cakupan organisasi sektor publik untuk semua sistem pemerintahan. Sehingga dalam suatu pemerintahan dimungkinkan terdiri dari berbagai macam organisasi sektor publik yang pendirian dan fungsinya memiliki misi tersendiri sesuai dengan kebutuhan masyarakat. Di Indonesia sendiri organisasi sektor publik yang bertujuan non profit contohnya adalah Badan Layanan Umum (BLU) dan yayasan sosial yang dibiayai pemerintah. Sedangkan organisasi sektor publik yang bertujuan mencari laba contohnya adalah BUMN/BUMD.

B. Rasio-rasio Keuangan Bagi Organisasi Sektor Publik

Analisis laporan keuangan berarti: "menguraikan pos-pos laporan keuangan menjadi unit informasi yang lebih kecil dan melihat hubungannya yang bersifat signifikan atau yang mempunyai makna antara satu dengan yang lain baik antara data kuantitatif maupun non kuantitatif dengan tujuan untuk mengetahui kondisi keuangan lebih dalam yang sangat penting dalam proses menghasilkan keputusan yang tepat." (Harahap, 1998). Bagi organisasi privat, analisis laporan keuangan pada umumnya meliputi :

- Rasio likuiditas adalah rasio yang menggambarkan kemampuan perusahaan untuk memenuhi kewajibannya dengan segera atau jangka pendek.
- Rasio leverage adalah rasio yang mengukur perbandingan dana yang disediakan oleh pemilik dengan dana yang dipinjam dari kreditor.
- Rasio aktivitas adalah rasio yang digunakan untuk mengukur efektif atau tidaknya perusahaan dalam menggunakan dan mengendalikan sumber yang dimiliki perusahaan.

- Rasio profitabilitas adalah rasio yang mengukur kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba.

Rasio-rasio tersebut perlu disusun untuk memberikan informasi kepada pihak yang berkepentingan dengan perusahaan, yaitu : 91 Analisis Rasio Keuangan Untuk Menilai Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Pemerintah Kota Surakarta).(Joko Pramono)

1. Kreditur, baik jangka pendek maupun jangka panjang, yaitu untuk menilai kemampuan perusahaan dalam memenuhi kewajibannya.
2. Pemegang saham atau pemilik perusahaan, yaitu untuk menganalisis kemampuan perusahaan membayar dividen atau memperoleh laba.
3. Pengelola, yaitu sebagai informasi yang dapat dipakai sebagai dasar dalam mengambil keputusan.

Analisis laporan keuangan pada dasarnya merupakan analisis yang dilakukan terhadap berbagai macam informasi yang tersaji dalam laporan keuangan. Perbedaan analisis laporan keuangan bisnis dan sektor publik terletak pada objeknya. Penggunaan analisis rasio keuangan pada sektor publik belum begitu banyak dilakukan, sehingga secara teori belum ada kesepakatan mengenai nama dan kaidah pengukurannya (Abdul Halim, 2007 : 231)

Analisis keuangan dapat diartikan sebagai usaha mengidentifikasi ciri-ciri keuangan berdasarkan laporan keuangan yang tersedia. Dalam mengadakan analisis keuangan diperlukan ukuran tertentu. Ukuran yang sering digunakan adalah rasio. Menurut Munawir (1995:64) rasio merupakan hubungan atau perimbangan antara satu jumlah tertentu dengan jumlah yang lain.

Bentuk dari analisis rasio keuangan adalah analisis aset, yang dapat diartikan :

- a. Membandingkan nilai tiap-tiap pos aset dalam neraca tahun sekarang dengan tahun sebelumnya (dua periode pelaporan)
- b. Menghitung proporsi dan persentase masing-masing kelompok aset dengan total aset
- c. Menghitung modal kerja (working capital) yang dimiliki pemerintah daerah
- d. Menghitung rasio keuangan terkait dengan aset
- e. Mengevaluasi hasil penghitungan, interpretasi dan prediksi

Sedangkan bentuk dari analisis aset meliputi :

- a. Analisis pertumbuhan
- b. Analisis proporsi
- c. Analisis proporsi
- d. Analisis rasio :
 - 1) Rasio likuiditas
 - 2) Rasio Solvabilitas
 - 3) Rasio leverage

C. Tujuan Rasio

Tujuan dari masing-masing rasio keuangan adalah :

- 1) Analisis pertumbuhan yaitu melakukan perbandingan nilai tiap-tiap pos aset dalam neraca dengan tujuan untuk mengetahui persentase perubahan posisi aset pemerintah daerah selama dua periode berurutan.
- 2) Analisis proporsi bermanfaat untuk melihat potret aset pemerintah daerah secara lebih komprehensif, yaitu apakah kelompok aset tertentu nilainya terlalu besar atau terlalu kecil dari nilai yang wajar.
- 3) Analisis modal kerja bermanfaat untuk menilai kecukupan keuangan pemerintah daerah dalam memenuhi kebutuhan pelaksanaan operasi rutin harian tanpa harus mencairkan investasi jangka pendek dan jangka panjang, menggunakan dana cadangan atau penggunaan pos pembiayaan lainnya.
- 4) Analisis rasio
 - Rasio likuiditas Rasio likuiditas menunjukkan apakah perusahaan memiliki aset yang cukup untuk melunasi utang yang jatuh tempo
 - Rasio solvabilitas merupakan rasio yang berfungsi Menilai Kinerja Keuangan Perusahaan. Rasio solvabilitas digunakan untuk melihat kemampuan manajerial dalam memenuhi seluruh kewajibannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang.

Rasio Likuiditas

Rasio likuiditas sangat penting terkait tingkat likuiditas dalam organisasi. Likuiditas rasio dibagi menjadi 5 yaitu :

- a. **Cash Ratio.** Merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur kemampuan organisasi dalam membayar kewajiban jangka pendek dengan kas yang tersedia dan yang disimpan di bank.
- b. **Cash Reserve Ratio.** Rasio ini mengukur kemampuan organisasi untuk menutupi biaya atau pengeluaran yang terjadi sepanjang tahun apabila tidak ada penerimaan(revenue) tambahan.
- c. **Current Ratio.** Current ratio mengukur kemampuan organisasi untuk membayar kewajiban jangka pendek dengan aktiva lancar yang dimiliki. Semakin besar rasio, semakin besar kemampuan organisasi untuk memenuhi kewajiban jangka pendeknya.
- d. **Asset Ratio.** Asset ratio menunjukkan berapa besarnya persentase aktiva lancar terhadap seluruh aktiva yang dimiliki organisasi. Semakin besar asset ratio, maka organisasi semakin likuid karena porsi aktiva lebih banyak untuk item-item yang bersifat lancar.
- e. **Target Liquidity Level.** Target liquidity level menunjukkan bagaimana organisasi mencapai target likuiditas yang diinginkan.

Funding Ratio

Rasio Pendanaan (*Funding Ratio*) merupakan rasio yang mengindikasikan ketergantungan pada pendanaan donasi (contribution ratio) sebagaimana pengakuan pada uang yang digunakan untuk aset keuangan (debt Ratio). Resiko merupakan fokus sentral dari rasio ini. Semakin besar nilainya, maka semakin besar resiko yang ada di dalam organisasi. Di Dalam sektor perusahaan, pengakuan pertama disebut dengan resiko operasi atau resiko bisnis. Rasio Pendanaan terdiri dari :

- a. **Contribution ratio** merupakan proyeksi donasi untuk organisasi non profit yang berpengaruh pada perencanaan keuangan dalam organisasi. Semakin kecil nilai contribution ratio semakin baik. Batas Contribution Ratio diatas 65% yang artinya organisasi tergantung pada pendapatan donasi.
- b. **Debt ratio** merupakan pengukuran besarnya pendanaan aset dari pinjaman/hutang daripada nilai ekuitas. Semakin kecil nilai debt ratio semakin baik. Organisasi lebih baik tidak sering melakukan pinjaman, karena dengan pinjaman organisasi harus membayar biaya bunga.

Operating Ratio

Rasio Operasi (Operating Ratio) merupakan rasio untuk melihat besarnya cost yang dapat dijangkau, komposisi biaya dan return on investment. Untuk organisasi non profit menggunakan Return Ratio, the net operating ratio, the net asset reserve ratio, the program expense ratio, the support service expense ratio dan net surplus level.

- a. **Return ratio.** Return ratio umumnya berdasarkan pengukuran efisiensi. Didalam Organisasi non profit mengukur kemampuan organisasi untuk meningkatkan pendapatan berdasarkan asetnya. Atau kata lainnya disebut dengan return on investment. Jika nilai ratio 1.25, organisasi menerima pendapatan \$1.25 setiap \$1 investasi asetnya.
- b. **Net surplus.** Net surplus adalah keuntungan operasi dalam beberapa periode. Didalam Organisasi bukan disebut dengan profit dan revenue. Jika organisasi mengalami surplus artinya pendapatan telah menjangkau seluruh biaya serta organisasi dapat mengatur organisasinya. Jika terjadi defisit maka organisasi tersebut dilihat kurang baik karena tidak dapat mengatur biaya dan sulit meningkatkan kinerja organisasinya.
- c. **Net operating ratio.** Memberikan informasi yang sama dengan net surplus, kecuali dalam jangka waktu yang relatif. Untuk seluruh organisasi rasio ini memberikan timbal balik atas jangkauan biaya dari seluruh pendapatan. Surplus atau defisit mengekspresikan per dollar dari pendapatan.
- d. **Net Asset reserve ratio** disebut dengan fund balance reserve ratio yang hampir sama dengan cash reserve ratio dalam likuiditas rasio. Perbedaannya terletak pada apa yang akan sama di ekuitas bisnis dan bagaimana membandingkan dengan expense selama setahun dalam jangka waktu yang relatif. Semakin besar net asset reserve ratio maka semakin kecil resiko operasi dalam organisasi.

D. Ringkasan

Rasio-rasio keuangan perlu disusun untuk memberikan informasi kepada pihak yang berkepentingan dengan perusahaan. Rasio dimaksud antara lain :

- Rasio likuiditas
- Rasio leverage
- Rasio aktivitas
- Rasio profitabilitas

Analisis keuangan dapat diartikan sebagai usaha mengidentifikasi ciri-ciri keuangan berdasarkan laporan keuangan yang tersedia. Analisis laporan keuangan pada dasarnya

merupakan analisis yang dilakukan terhadap berbagai macam informasi yang tersaji dalam laporan keuangan. Perbedaan analisis laporan keuangan bisnis dan sektor publik terletak pada objeknya. Tujuan dari masing-masing rasio keuangan adalah :

- Analisis pertumbuhan
- Analisis proporsi
- Analisis modal
- Analisis rasio

Rasio likuiditas Rasio likuiditas menunjukkan apakah perusahaan memiliki aset yang cukup untuk melunasi utang yang jatuh tempo yang terdiri dari : **Cash Ratio, Cash Reserve Ratio, Current Ratio, Asset Ratio, Target Liquidity Level.** Sedangkan Rasio Operasi (Operating Ratio) merupakan rasio untuk melihat besarnya cost yang dapat dijangkau, komposisi biaya dan return on investment yang terdiri dari : **Return ratio, Net surplus, Net operating ratio, Net Asset reserve ratio.**

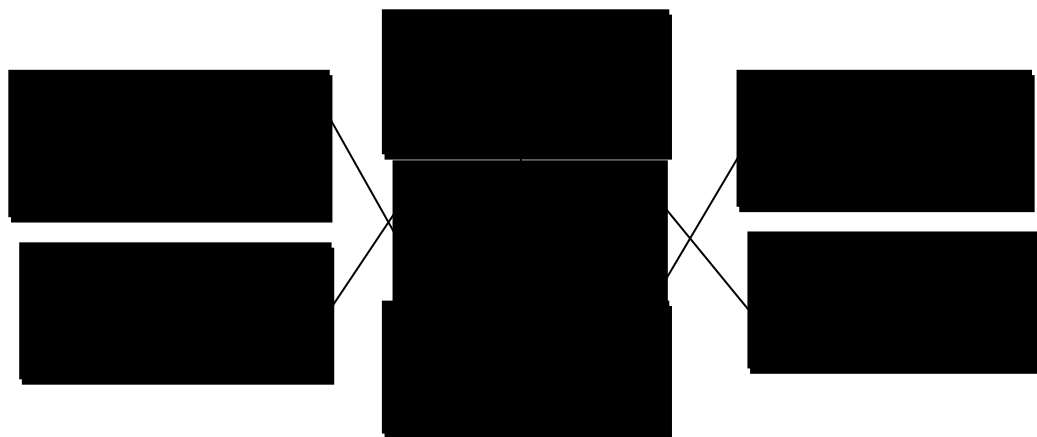
BAB 13 AUDIT SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

Untuk menjamin dilakukannya pertanggungjawaban publik oleh lembaga-lembaga pemerintah maka diperlukan perluasan sistem pemeriksaan, tidak sekedar *conventional audit*, namun perlu juga dilakukan *value for money audit (VFM audit)*. Dalam pemeriksaan konvensional, lingkup pemeriksaan hanya sebatas audit terhadap keuangan dan kepatuhan (*financial and compliance audit*), sedangkan dalam pendekatan baru ini kinerja selain audit keuangan dan kepatuhan juga perlu dilakukan audit (*performance audit*). Performance audit meliputi audit ekonomi, efisien, dan efektivitas.

B. Definisi Audit Sektor Publik

Secara umum Auditing didefinisikan sebagai suatu proses sistematis yang secara objektif terkait evaluasi bukti-bukti berkenaan dengan asersi tentang kegiatan dan kejadian ekonomi guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara asersi tersebut dengan kriteria yang ada, serta mengkomunikasikan hasil yang diperoleh kepada pihak-pihak yang berkepentingan.



- Proses Sistematis - Audit merupakan aktivitas terstruktur yang mengikuti suatu urutan yang logis.
- Subjektivitas – hal ini berkaitan dengan kualitas informasi yang disediakan serta kualitas orang yang melakukan audit. Secara esensial, objektivitas berarti bebas dari prasangka (freedom from bias).
- Penyediaan dan Evaluasi – hal ini berkaitan dengan pengujian yang mendasari dukungan terhadap asersi ataupun representasi.
- Asersi – proporsi yang secara esensial dapat dibuktikan atau tidak dapat dibuktikan.
- Derajat Hubungan Kriteria yang Ada – Audit memberikan kecocokan antara asersi dengan kriteria yang ada.
- Mengomunikasikan Hasil – Agar bermanfaat hasil audit perlu dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

C. Regulasi dalam Audit Sektor Publik

Regulasi dalam Audit Sektor Publik adalah peraturan, kaidah yang dibuat untuk mengatur, petunjuk yang dipakai untuk menata suatu aturan, ketentuan yang harus dijalankan dan di patuhi dalam melaksanakan audit sektor publik.

Untuk mendukung keberhasilan penyelenggaraan organisasi sektor publik, keuangan organisasi harus dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan serta kepatuhan.

Sebagai contoh, di organisasi pemerintahan di Indonesia, keuangan Negara wajib dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan serta kepatuhan. Oleh karena itu, untuk mewujudkan itu semua, Undang-undang No 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara ditetapkan.

D. Audit Sektor Publik dan Audit Sektor Swasta

Keterangan	Audit Sektor Publik	Audit Sektor Swasta
Subjek	Organisasi Pemerintahan yang bersifat nirlaba seperti sektor pemerintahan daerah (pemda), BUMN, BUMD, dan instansi lain yang berkaitan dengan pengelolaan aset kekayaan Negara.	Perusahaan milik swasta yang berorientasi laba.
Jenis-jenis Audit	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Audit keuangan (Financial Audit), ✓ Audit Kinerja (Performance Audit), ✓ Audit untuk Tujuan Tertentu. 	

E. Jenis-jenis Audit Sektor Publik

✓ Audit keuangan (Financial Audit)

Audit keuangan merupakan audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan kewajiban yang memadai, apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi umum yang berlaku di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi.

Audit Keuangan adalah audit yang menjamin bahwa sistem akuntansi dan pengendalian keuangan berjalan secara efisien dan tepat serta transaksi keuangan diotorisasi serta dicatat secara benar.

✓ Audit Kinerja (Performance Audit)

Audit Kinerja meliputi audit ekonomi, efisien, dan efektivitas, pada dasarnya merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya. Audit Kinerja merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan

mengevaluasi bukti secara objektif, agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut.

✓ **Audit untuk Tujuan Tertentu**

Audit untuk Tujuan Tertentu merupakan audit khusus diluar audit keuangan dan audit kinerja yang bertujuan untuk memberikan simpulan atas hal yang diaudit.

Audit untuk Tujuan Tertentu mencakup audit atas hal-hal lain di bidang keuangan, audit investigatif, dan audit atas sistem pengendalian internal.

F. Audit Keuangan Sektor Publik

Secara spesifikasi, pendefinisian audit keuangan dapat dikemukakan sebagai berikut:

Tujuan pengujian atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah ekspresi suatu opini secara jujur tentang posisi keuangan, hasil operasi, dan arus kas yang disesuaikan dengan prinsip-prinsip akuntansi yang diterima secara umum. Laporan auditor merupakan media yang mengekspresikan opini auditor atau dalam kondisi tertentu menyangkal suatu opini.

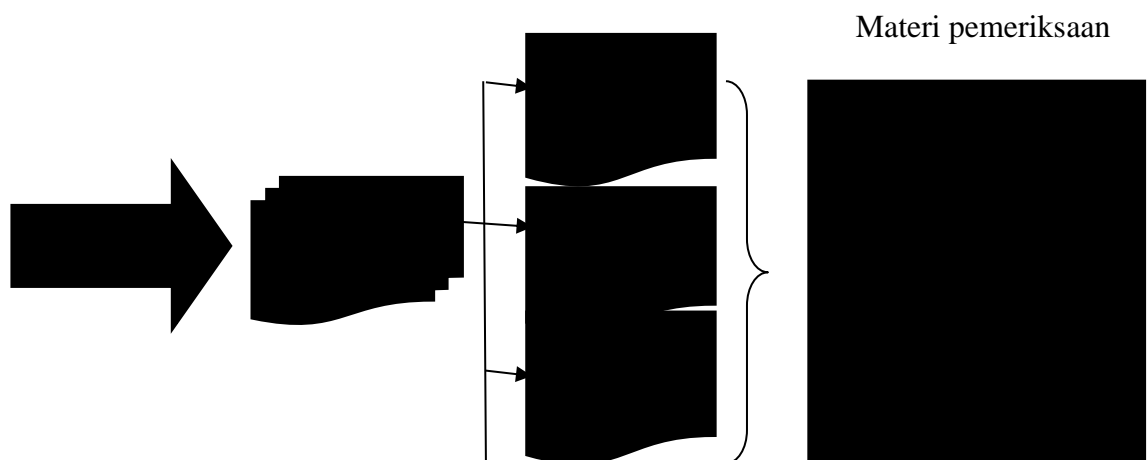
Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan meliputi unsur berikut ini:

- Segmen laporan keuangan.
- Pengendalian internal.
- Pengawasan internal atas penyusunan laporan keuangan.
- Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

G. Sistem Keuangan Audit Sektor Publik

1. Pemeriksaan siklus Pendapatan

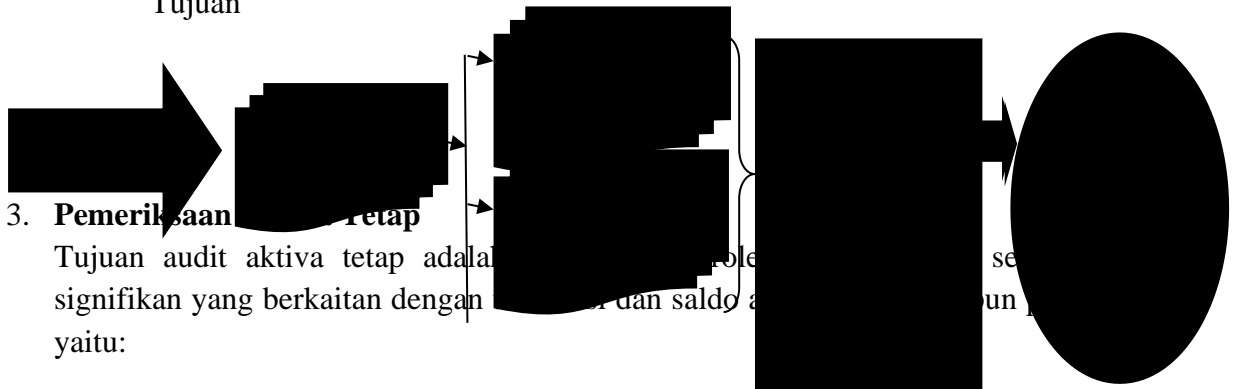
Tujuan dari audit siklus pendapatan adalah untuk mengungkapkan ada tidaknya salah saji yang material dalam pos Pendapatan daerah/Organisasi, Dana Perimbangan, dan Pendapatan Lain-lain yang Sah. Adapun peraganya yaitu:



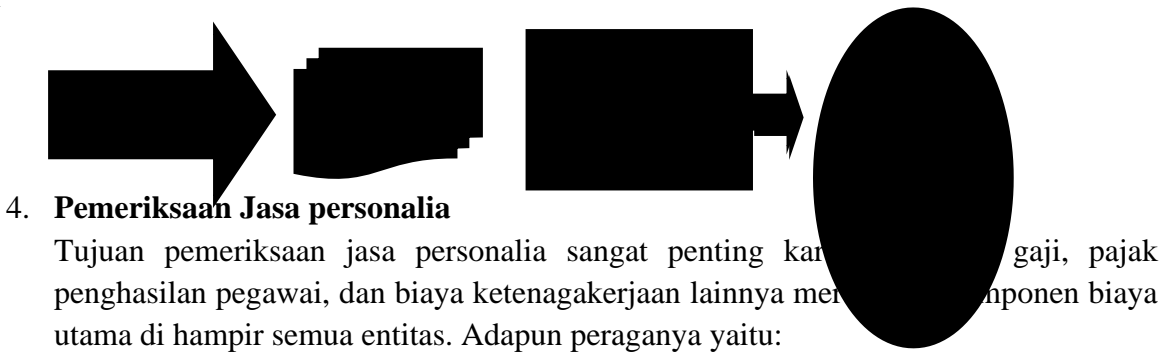
2. Pemeriksaan Siklus Belanja

Tujuan audit siklus belanja adalah untuk memperoleh bukti mengenai proses masing-masing asersi yang signifikan, yang berkaitan dengan transaksi dan saldo siklus belanja. Adapun peraganya yaitu:

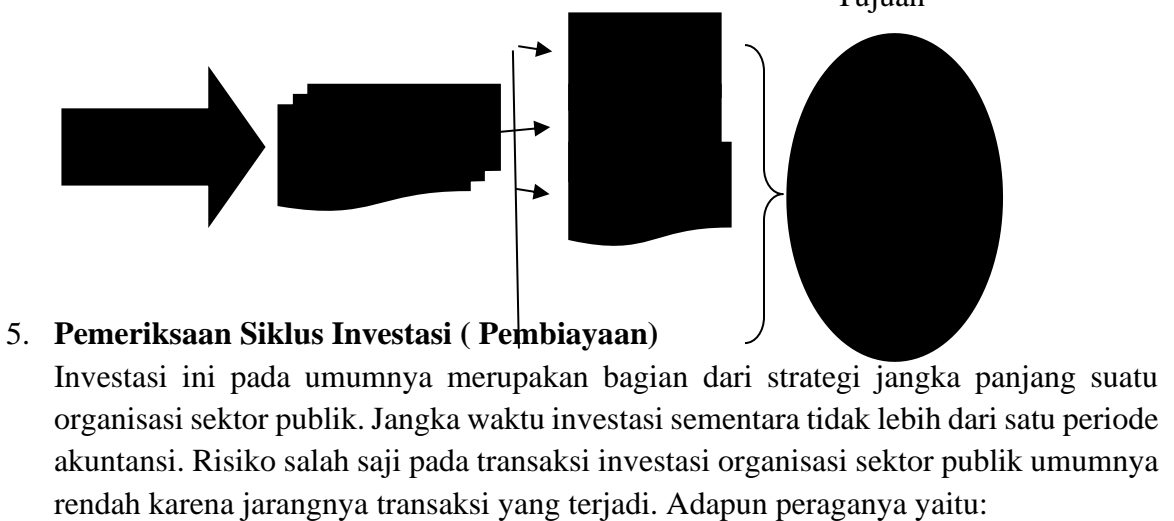
Tujuan



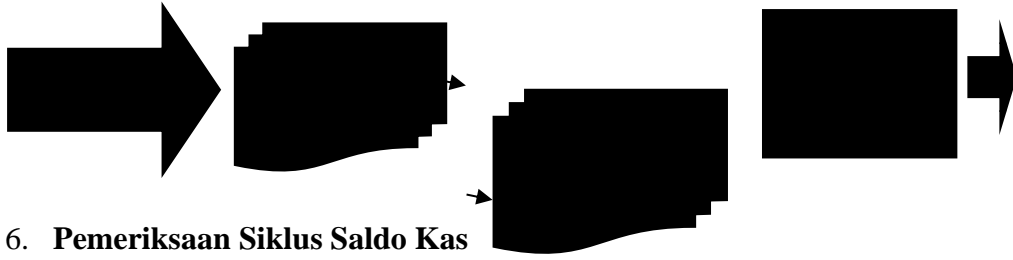
Tujuan



Tujuan

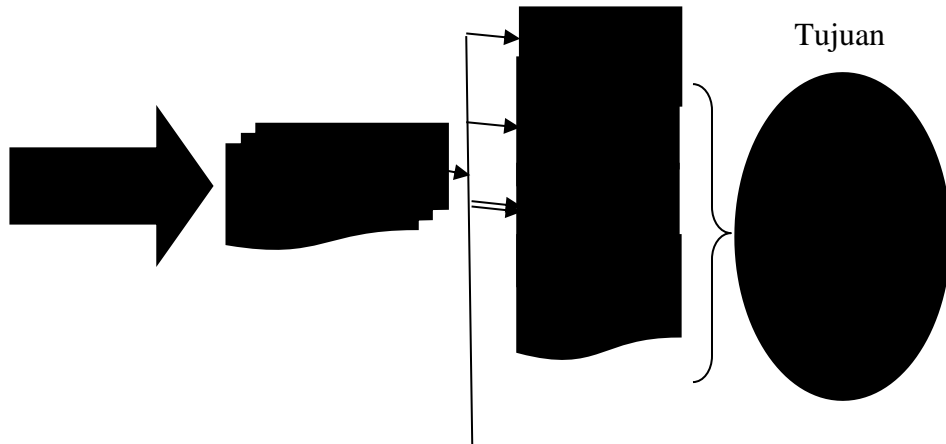


Tujuan



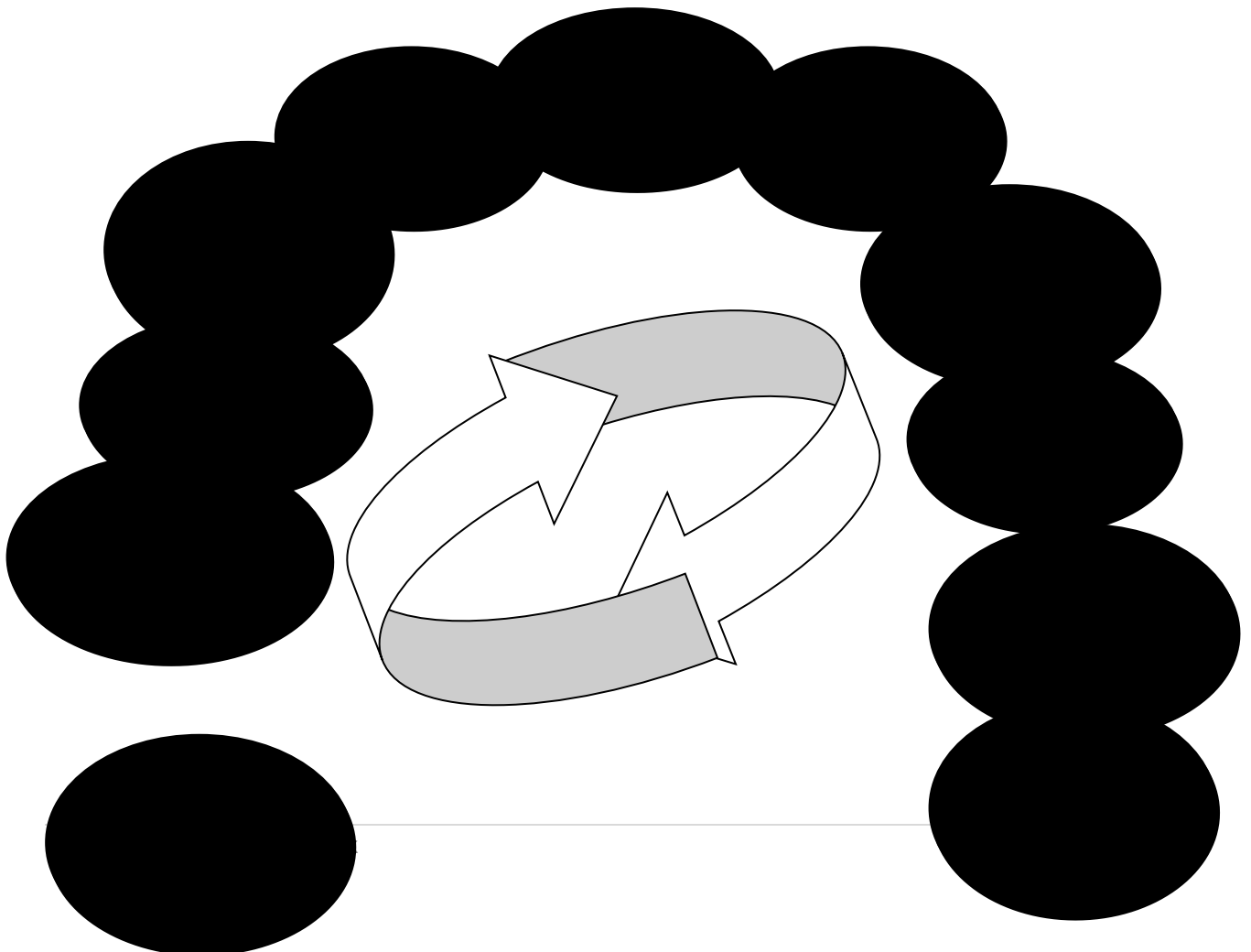
6. Pemeriksaan Siklus Saldo Kas

Saldo kas berasal dari pengaruh kumulatif siklus belanja, siklus investasi, dan siklus jasa personalia. Tujuan audit saldo kas adalah untuk memperoleh bukti tentang masing-masing asersi yang signifikan, yang berkaitan dengan transaksi dan saldo kas. Adapun peraganya yaitu:



H. Siklus Keuangan Sektor Publik

Siklus dalam audit keuangan sektor publik adalah sebagai berikut:





I. Teknik Audit Keuangan Sektor Publik

1. **Prosedur Analitis**

Prosedur analitis terdiri dari penelitian dan perbandingan hubungan di antara data. Prosedur ini meliputi perhitungan dan penggunaan rasio-rasio sederhana, analisis vertikal, atau laporan persentase, perbandingan jumlah yang sebenarnya dengan data historis atau anggaran, serta penggunaan model matematis dan statistik.

Contohnya adalah membandingkan item belanja menurut anggaran dan item realisasi anggaran. Hasil perbandingan itu akan menunjukkan ada tidaknya penyimpangan jumlah realisasi belanja dari jumlah yang dianggarkan sebelumnya.

2. **Inspeksi**

Inspeksi meliputi pemeriksaan yang rinci terhadap dokumen dan catatan serta pemeriksaan sumber daya berwujud. Prosedur ini digunakan secara luas dalam auditing. Inspeksi sering kali digunakan dalam mengumpulkan data dan mengevaluasi bukti-bukti.

Contohnya adalah pemeriksaan bukti-bukti transaksi seperti rekening bank, kwitansi atau tanda terima lainnya untuk mengevaluasi apakah transaksi yang dilakukan telah sesuai atau menyimpang dari rencana dan anggaran yang telah ditetapkan.

3. **Konfirmasi**

Konfirmasi adalah bentuk permintaan keterangan yang memungkinkan auditor memperoleh informasi secara langsung dari sumber independen di luar organisasi sektor publik yang diaudit.

Contohnya adalah meminta keterangan kepada bendahara pengeluaran terkait bukti-bukti transaksi pembelian atau pengalokasian anggaran yang telah dilakukannya.

4. **Permintaan Keterangan**

Kegiatan ini meliputi permintaan keterangan secara lisan atau tertulis oleh auditor. Permintaan keterangan tersebut biasanya ditujukan kepada manajemen atau

karyawan organisasi sektor publik. Auditor juga dapat secara langsung kepada pihak eksternal.

Contohnya adalah auditor meminta keterangan Bendahara Pengeluaran atas ketidaksesuaian jumlah pengeluaran dengan jumlah anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

5. **Penghitungan**

Dua aplikasi yang paling umum dari perhitungan yaitu (1) perhitungan fisik sumber daya berwujud, seperti jumlah kas dan persediaan yang ada, dan (2) akuntansi seluruh dokumen, dengan nomor urut yang telah dicetak.

Contohnya auditor menghitung aset yang telah dibeli bagian pengadaan berdasarkan bukti transaksi yang ada.

6. **Penelusuran**

Dalam penelusuran, auditor memilih dokumen yang dibuat pada saat transaksi dilaksanakan dan menentukan bahwa informasi yang diberikan oleh dokumen tersebut telah dicatat dengan benar dalam catatan akuntansi.

Contohnya adalah auditor membandingkan antara angka yang tertera dalam kwitansi transaksi yang telah dilakukan dan jumlah angka yang tertera dalam jurnal.

7. **Pemeriksaan Bukti Pendukung**

Pemeriksaan bukti pendukung meliputi pemilihan ayat jurnal dalam akuntansi dan mendapatkan serta memeriksa dokumen yang digunakan sebagai dasar ayat jurnal tersebut untuk menentukan validitas dan ketelitian pencatatan akuntansi.

Contohnya adalah auditor memilih ayat jurnal “pembelian ATK” di jurnal, kemudian membandingkannya dengan kwitansi “pembelian ATK” tersebut atau tanda terima lainnya.

8. **Pengamatan**

pengamatan berkaitan dengan memperhatikan dan menyaksikan pelaksanaan beberapa kegiatan atau proses. Kegiatannya dapat berupa pemrosesan rutin atas jenis transaksi tertentu seperti penerimaan kas.

Contohnya auditor mengamati kegiatan Bendahara Gaji dalam menjurnal ketika mengeluarkan gaji para pegawai.

9. **Pelaksanaan Ulang**

Dalam kegiatan ini auditor melakukan pelaksanaan ulang perhitungan dan rekonsiliasi yang dilakukan oleh organisasi sektor publik.

Contohnya adalah auditor menghitung ulang penyusutan kendaraan milik organisasi berdasarkan umur komuni yang sebenarnya, kemudian dibandingkan dengan pencatatan beban penyusutan kendaraan yang telah dilakukan.

10. **Teknik Audit Berbantuan Komputer**

Apabila catatan akuntansi organisasi sektor publik dilaksanakan melalui media elektronik, maka auditor dapat menggunakan teknik audit berbantuan komputer untuk membantu melaksanakan beberapa prosedur yang telah diuraikan sebelumnya.

Contohnya adalah auditor, dengan bantuan komputer, memeriksa angka-angka dalam file jurnal bendahara dan membandingkannya dengan kwitansi pembelian, kwitansi pendapatan, dan bukti-bukti transaksi lainnya.

11. Pengujian Pengendalian

Terdapat dua jenis pengujian pengendalian, yaitu:

- a. Pengujian pengendalian yang berkaitan langsung dengan keefektifan desain kebijakan atau prosedur dan apakah benar-benar digunakan dalam kegiatan organisasi
- b. Pengujian pengendalian yang berkaitan dengan keefektifan dan prosedur serta bagaimana pengaplikasiannya, konsistensinya dengan aplikasi terdahulu, dan oleh siapa aplikasi tersebut dilakukan selama periode audit.

Contohnya adalah auditor membandingkan dokumen petunjuk teknis pegawai, dan mengamati pelaksanaannya di lapangan.

12. Pengujian Substantif

Dua kategori umum pengujian substantif adalah

- a. Pengujian analitis yang merupakan prosedur dalam menyiapkan bukti-bukti tentang validitas.
- b. Pengujian yang terperinci atas transaksi atau neraca merupakan pengujian untuk menyediakan bukti-bukti tentang validitas.

Contohnya auditor memeriksa secara rinci angka dan jumlah transaksi yang telah terjadi, dimulai dari pemeriksaan seluruh bukti transaksi, catatan dalam jurnal, posting dalam buku besar, hingga laporan yang telah jadi. Dengan demikian, dapat ditemukan apakah ada kesalahan atau tidak.

J. Contoh praktek audit sektor publik di organisasi sektor publik

1. Pemerintahan Pusat

Audit atas pemerintah pusat ditujukan untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, apakah laporan keuangan menyajikan secara benar dan wajar pada posisi keuangan pemerintah pusat yang berasal dari operasi, perubahannya sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang diterima umum.

Sebagai contoh, audit terhadap siklus belanja pemerintah pusat yang terdiri dari audit terhadap belanja aparatur dan belanja pelayanan publik. Belanja aparatur dan belanja pelayanan publik terdiri dari belanja administrasi umum, belanja operasi dan pemeliharaan, serta belanja modal/pembangunan.

2. Pemerintahan Daerah

Audit yang diselenggarakan atas kegiatan pemerintah daerah dapat dibagi menjadi audit keuangan dan audit kinerja. Pada setiap audit, penetapan tujuan untuk menentukan jenis audit yang dilaksanakan serta standar audit yang harus diikuti oleh auditor merupakan langkah awal.

Sebagai contoh, pelaksanaan audit atas kontrak pemborongan pekerjaan atau atas bantuan pemerintah kepada yayasan atau badan hukum lainnya.

3. LSM

Ada dua jenis LSM di Indonesia. *Pertama*, LSM yang melakukan fungsi kontrol masyarakat sehingga LSM ini mengambil jarak dengan penguasa maupun lembaga yang dikontrolnya. *Kedua*, LSM yang melaksanakan program entitas.

Sebagai contoh, bank dunia yang mensyaratkan perlunya entitas bekerja sama dengan LSM dalam proyek yang akan dikurcikan dananya.

Ada dua jenis audit dalam organisasi LSM yaitu audit kinerja keuangan dan audit kinerja non keuangan.

4. Yayasan

Audit yang diselenggarakan atas semua kegiatan yang dilaksanakan yayasan dapat dibagi menjadi audit keuangan dan audit kinerja.

Sebagai contoh, pelaksanaan audit atas kontrak pemborongan pekerjaan atau atas bantuan pemerintah kepada yayasan atau badan hukum lainnya. Audit semacam ini umumnya disebut audit kontrak.

5. Partai Politik

Audit dalam organisasi partai politik juga dibedakan menjadi dua, yaitu audit kinerja keuangan dan audit kinerja non keuangan.

Sebagai contoh, pelaksanaan audit atas laporan dana kampanye peserta pemilu.

K. Ringkasan

Tujuan value for money audit adalah meningkatkan akuntabilitas lembaga sektor publik dan perbaikan kinerja pemerintah. Audit Kinerja yang meliputi audit ekonomi, efisien, dan efektivitas, pada dasarnya merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya. Salah satu hal yang membedakan VFM audit dengan conventional audit adalah dalam hal laporan audit. Dalam audit yang konvensional, hasil audit adalah berupa pendapat (opini) auditor secara independen dan obyektif tentang kewajaran laporan

keuangan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, tanpa pemberian rekomendasi perbaikan. Sedangkan dalam VFM audit tidak sekedar menyampaikan kesimpulan berdasarkan tahapan audit yang telah dilaksanakan, akan tetapi juga dilengkapi dengan rekomendasi untuk perbaikan di masa mendatang.

Audit ekonomi dan efisien terutama bertujuan untuk menentukan apakah suatu entitas telah memperoleh, melindungi dan menggunakan sumber dayanya (seperti karyawan, gedung, ruangan dan peralatan kantor) secara ekonomis atau tidak efisien, termasuk ketidakmampuan organisasi dalam mengelola sistem informasi, prosedur administrasi, dan struktur. Audit efektivitas (audit program) terutama bertujuan untuk menentukan tingkat pencapaian hasil atau manfaat yang diinginkan oleh suatu organisasi, kesesuaian hasil dengan tujuan yang ditetapkan sebelumnya, serta menentukan apakah entitas yang diaudit telah mempertimbangkan alternatif lain yang memberikan hasil yang sama dengan biaya yang lebih rendah

VMF audit juga penting untuk mendukung pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal karena dalam era otonomi daerah DPR/DPRD dan lembaga-lembaga pemerintahan, baik dipusat maupun didaerah, harus memberikan pertanggungjawaban dan demokrasi. Akuntabilitas sektor publik berarti lembaga-lembaga publik, seperti pemerintah pusat dan daerah, harus memberikan penjelasan kepada DPR/DPRD dan masyarakat luas atas aktivitas yang dilakukan sebagai konsekuensi dari amanat yang diembannya. Oleh karena itu perlu reposisi lembaga pemeriksa dengan adanya auditor internal dan eksternal untuk membedakan peran masing-masing. Reposisi akan efektif jika masing-masing menjalankan tugas dan fungsinya dengan baik.

BAB 14 PROSES AUDIT KINERJA

A. Pendahuluan

Pada dasarnya proses audit baik itu untuk audit keuangan, audit ketaatan, audit manajemen, audit program, dan audit jenis lainnya secara umum hampir sama. Perbedaan yang mendasar antara satu macam audit dengan audit lainnya terletak pada penentuan dan pelaksanaan tugas-tugas khusus (specific tasks) yang menggambarkan kekhasan dari masing-masing audit. Struktur kinerja terdiri atas :

- Tahap pengenalan dan perencanaan
- Tahap pengauditan
- Tahap pelaporan, dan
- Tahap penindaklanjutan

Masalah yang mendasar dalam audit kinerja adalah belum adanya indikator kinerja (kriteria audit) yang pasti bagi setiap organisasi. Proses audit kinerja pada akhirnya akan menghasilkan serangkaian rekomendasi untuk perbaikan kinerja suatu organisasi.

B. Struktur Audit Kinerja

Pada dasarnya, struktur audit baik audit keuangan, audit ketaatan, audit manajemen, audit program, dan audit jenis lainnya secara umum adalah sama. Hal yang membedakan antara satu macam audit dengan audit lainnya terletak pada tugas-tugas spesifikasinya (spesifik tasks) pada masing-masing tahapan audit yang menggambarkan kebutuhan dan masing-masing audit. Secara umum, struktur audit terdiri atas:

1. Tahap-tahap audit
2. Elemen masing-masing tahap audit
3. Tujuan masing-masing elemen, dan
4. Tugas-tugas tertentu yang diperlukan untuk mencapai setiap tujuan.

Audit kinerja pada dasarnya merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya. Berdasarkan kerangka umum struktur audit diatas, dapat dikembangkan struktur audit kinerja yang terdiri atas:

1. Tahap pengenalan dan perencanaan (familiarization and planning phase)
2. Tahap pengauditan (audit phase)
3. Tahap pelaporan (reporting phase)
4. Tahap penindaklanjutan (follow up phase)

C. Tahap Pengenalan Dan Perencanaan

Dalam perencanaan dan analisis investasi, harus mempertimbangkan beberapa aspek yang secara bersama-sama menunjukkan keuntungan atau manfaat yang diperoleh akibat adanya suatu investasi tertentu. Seluruh aspek harus dipertimbangkan dan dievaluasi dalam setiap tahap perencanaan anggaran dan siklus pelaksanaan, karena aspek-aspek tersebut satu sama lain saling berhubungan dan saling mempengaruhi.

Tahap pengenalan dan perencanaan terdiri dari dua elemen yaitu survei pendahuluan dan review sistem pengendalian manajemen.

a) **Survei pendahuluan(Preliminary survey)**

Pada tahap survei pendahuluan auditor akan berupaya untuk memperoleh gambaran yang akurat tentang lingkungan organisasi yang diaudit, terutama berkaitan dengan struktur dan operasi organisasi, lingkungan manajemen, kebijakan, standar prosedur kerja. Deskripsi yang akurat tentang lingkungan organisasi yang diaudit akan membantu auditor untuk menentukan tujuan audit dan rencana audit secara detail, memanfaatkan sumber daya yang ada untuk hal-hal sifatnya material, mendesain tugas secara efisien dan menghindari kesalahan.

b) **Review sistem pengendalian(control system review)**

Pada audit keuangan, auditor memulai pekerjaan dengan melakukan review dan evaluasi terhadap sistem pengendalian intern (SPI) terutama yang berkaitan dengan prosedur akuntansinya ; Sedangkan pada audit kinerja , auditor harus menelaah sistem pengendalian manajemen atau sistem pengendalian administratif dengan tujuan untuk menemukan kelemahan pengendalian yang signifikan agar menjadi perhatian manajemen dan memperhatikan luas, sifat dan waktu pekerjaan pemeriksaan berikutnya.

Sistem pengendalian manajemen memberikan gambaran tentang metode dan prosedur yang digunakan oleh organisasi untuk mengendalikan kinerjanya. Pengendalian manajemen sendiri bertujuan untuk memastikan bahwa tujuan organisasi dicapai secara ekonomis, efisien dan sesuai dengan hukum dan peraturan yang berlaku.

D. Kriteria Pengendalian Untuk Hasil-Hasil Program Penilaian Ekonomi dan Efisiensi

1) Pada sektor swasta terdapat dua sumber pendanaan, yaitu pembiayaan modal (*equity finance*) dan pembiayaan utang (*debt finance*). Keuntungan yang diperoleh para kreditor sebagai pemberi utang, berupa pembayaran bunga utang, sedangkan Proses pengumpulan, perhitungan dan pelaporan data.

- Prosedur yang ada didesain untuk memastikan fitness, dependabilitas, dan reliability ada
- Terdapat pengendalian dalam proses pengumpulan dan perhitungan data untuk memastikan integritas data
- Pengendalian yang telah ditetapkan sudah dijalankan
- Terdapat dokumentasi yang menandai untuk menentukan integritas data

2) Kecukupan pelaporan data

- Data yang dikumpulkan dihitung , dibuat dengan dasar yang konsisten dengan tahun sebelumnya
- Kewajaran dan reliabilitas data disajikan dengan kriteria tertentu

Pekerjaan audit pada tahap pengenalan dan perencanaan diharapkan mampu mempersiapkan dua buah dokumen yaitu:

1. Memorandum analisis (*analytical memorandum*), berisi identitas kelemahan yang material dalam sistem pengendalian manajemen dan pembuatan rekomendasi perbaikan atas kelemahan tersebut .
2. Memorandum perencanaan (*planning memorandum*), dibuat berdasarkan hasil reviu sistem pengendalian untuk menentukan sifat,luas dan waktu untuk pekerjaan audit berikutnya .

E. Tahap Audit

Tahapan dalam audit kinerja terdiri dari tiga elemen yaitu:

- 1) Telaah hasil-hasil program (program results review)
- 2) Telaah ekonomi dan efisiensi (economy and efficiency review)
- 3) Telaah kepatuhan (compliance review)

Secara lebih rinci, komponen audit terdiri dari :

- a. Identifikasi lingkungan manajemen
- b. Perencanaan dan tujuan
- c. Struktur organisasi
- d. Kebijakan dan praktik
- e. Sistem dan prosedur
- f. Pengendalian dan metode pengendalian
- g. Sumber daya manusia dan lingkungan fisik
- h. Praktik pengelolaan staf (staffing practices)
- i. Analisis fiskal
- j. Area khusus investigasi (special areas of investigation)

F. Tahap Pelaporan

Ada tiga langkah utama yang sangat penting dalam mengembangkan laporan audit secara tertulis,yaitu:

1. Persiapan (*preparation*). Pada tahap persiapan auditor mulai mengembangkan temuan-temuan audit menggabungkan temuan-temuan tersebut menjadi sebuah

- laporan yang koheren dan logis, serta menyimpan bukti-bukti pendukung dan dokumentasi yang diperlukan.
2. Penelaah (*review*). Merupakan tahap analisis kritis terhadap laporan tertulis yang dilakukan oleh staf audit, review dan komentar atas laporan diberikan oleh pihak manajemen atau audit.
 3. Pengiriman (*transmission*). Meliputi persiapan tertulis sebuah laporan yang permanen agar dapat dikirim ke lembaga yang memberikan tugas yang mengaudit dan kepala auditee.

Beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam penulisan laporan audit kinerja yaitu:

1. Laporan kerja harus ditulis secara objektif
2. Auditor tidak boleh terlalu *overstate*
3. Informasi yang disajikan harus disertai bukti yang kompeten
4. Auditor hendaknya menulis laporan secara konstruktif, memberikan pengakuan terhadap kinerja yang baik maupun yang buruk
5. Auditor hendaknya mengakomodasi usaha-usaha yang dilakukan oleh manajemen untuk memperbaiki kinerjanya.

Selain perpedoman pada hal-hal tersebut di atas, ada beberapa keahlian yang perlu dimiliki dan dikembangkan oleh auditor agar mampu memperoleh dan menghasilkan laporan yang efektif:

- Keahlian teknis (*technical skills*)
Keahlian yang dibutuhkan untuk pengorganisasian atau penyusunan informasi audit menjadi sebuah laporan yang koheren.
- Keahlian manajerial (*managerial skills*)
Keahlian yang dibutuhkan untuk merencanakan, mengorganisasikan, melaksanakan dan mengendalikan masing-masing tahap audit untuk memastikan hasil akhir yang berkualitas dan tepat waktu.
- Keahlian interpersonal (*interpersonal skills*)
Keahlian interpersonal adalah keahlian untuk menjaga hubungan baik dengan auditee, kemampuan untuk menyampaikan temuan-temuan negatif menjadi kesempatan-kesempatan positif sehingga mampu meyakinkan manajemen atas potensi-potensi yang ada.

G. Tahap Penindaklanjutan

Dari sisi auditor, hal-hal yang perlu diperhatikan dalam tahap penindaklanjutan antara lain:

1. Dasar pelaksanaan *follow-up*
Dasar untuk melakukan *follow-up* adalah perencanaan yang dilakukan oleh pihak manajemen
2. Pelaksanaan review *follow-up*

Perencanaan manajemen untuk memberikan dasar untuk review *follow-up*. Berdasarkan prosedur, hal pertama yang harus diputuskan dalam penjadwalan *follow-up*, yang mana hal ini sangat tergantung pada kompleksitas rekomendasi dan tingkat kesulitan implementasi.

3. Batasan *follow-up*

Pelaksanaan *follow-up* sebaiknya tidak terbatas pada penilaian pelaksanaan dan dampak rekomendasi yang diusulkan oleh auditor, namun sebaliknya juga dihindari dari terjadinya *follow-up* yang overload. Kegiatan *follow-up* yang dilakukan mampu menjelaskan peningkatan aktual yang telah dicapai setelah proses audit dilaksanakan pada proses tertentu.

4. Implementasi rekomendasi

Pada audit kinerja, auditor secara formal memberikan rekomendasi-rekomendasi yang didasarkan pada temuan-temuan selama proses audit.

- a. Implementasi oleh unit kerja
- b. Implementasi oleh eksekutif
- c. Peranan auditor dan pengimplementasian rekomendasi audit
- d. Peranan legislatif dalam mengimplementasikan rekomendasi audit
- e. Pemeriksaan kembali secara periodic

H. Ringkasan

Tujuan dilakukannya audit kinerja, agar bisa mengawasi kinerja dalam sektor pemerintah dan swasta, karena audit penting dilakukan buat bisa mengetahui apakah dalam suatu lembaga/organisasi kinerjanya sudah efisien apa belum dan disamping itu audit kinerja merupakan perluasan dari audit keuangan, audit manajemen, audit kepatuhan dan audit program. Jadi penting bagi auditor untuk mengaudit kinerja, dan review hasil-hasil dari program akan membantu auditor mengetahui apakah entitas telah melakukan sesuatu dengan benar (*doing the right thing*). Review ekonomis dan efisiensi akan mengarahkan auditor untuk mengetahui apakah entitas telah melakukan sesuatu dengan benar secara ekonomis dan efisien. Review kepatutan akan mengetahui entitas apakah sudah melakukan cara dengan benar, sesuai dengan peraturan dan hukum yang berlaku.

Dalam audit kinerja bisa menghasilkan efisiensi yang optimal, karena dalam mengaudit berarti permasalahan bisa dipecahkan agar suatu lembaga/organisasi yang kurang produktif bisa disembuhkan dengan mengaudit SDM dan operasional pendukung lainnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Halim & Muhammad Syam Kusufi., Akuntansi Sektor Publik, Edisi Kedua, Salemba Empat, Jakarta.
- Bastian Indra dan Gatot S, 2003, Sistem Akuntansi Sektor Publik- Konsep untuk Pemerintah Daerah, Salemba Empat, Jakarta.
- _____, (2006), Akuntansi Sektor Publik, Suatu Pengantar, Erlangga
- Binus. 2007. “ *Standar Akuntansi Pemerintah* “ Ikatan Akuntan Indonesia. (2010). *PSAK 45: Akuntansi Organisasi Nirlaba*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Halim Abdul, 2007. Akuntansi Sektor Publik : Akuntansi Keuangan Daerah, Edisi 3, Salemba Empat, Jakarta.
- Halim Abdul, et.al. 2012. Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik, Salemba Empat, Jakarta.
- Harahap Sofyan Syafri, 2006. Analitis Kritis atas Laporan Keuangan, Raja Grafindo, Jakarta
- Mardiasmo, (2002), “*Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Andi
- _____, (2009). “*Akuntansi Sektor Publik*”. Cetakan 1. Yogyakarta; Andi
- _____, (2018). “*Akuntansi Sektor Publik Edisi Terbaru*”. Edisi Terbaru. Yogyakarta; Andi
- Mahmudi.2005.*Penilaian Kinerja Sektor Publik*.Yogyakarta: STIE YKPN
- Moh. Mahsun, S E ., M.Si., Ak.,CA,CPA, Firman Sulistyowati, S E ., M.Si., QIA , Heribertus Andre Purwanugraha, SE., M.B.A. “ Akuntansi Sektor Publik” Edisi Ketiga .
- Ruppel, W. (2007). *Not-for-profit Accounting Made Easy*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Warsidi.2010.” *International publik sektor accounting*”
-

