PERAN AKUNTANSI PEMERINTAHAN DALAM RANGKA MEMBANGUN AKUNTABILITAS, TRANSPARANSI DAN PENGUKURAN KINERJA PEMERINTAH DAERAH

IRWAN SUGIARTO

Dosen Tetap Sekolah Tinggi Hukum Bandung

INDRA FIRMANSYAH BAGJANA

Dosen Luar Biasa Universitas Kristen Maranatha Bandung

Abstract

This paper aims to study more about the accountability of the government's financial performance, particularly the Local Government.

In order to carry out the mandate of Act 32 of 2004 on Regional Governance and Act No. 33 of 2004 concerning Financial Balance Between Central Government and Local Government, the rights and obligations arising from that region can be assessed with the money that needs to be managed in a system of financial management regions. So far, the government is often considered as a nest of inefficiency, waste, and source of leakage of funds. Emerging demands for Local Government consider value for money considering the inputs, outputs, and outcomes together, which is believed to improve public sector accountability and improving public sector performance by improving the effectiveness of public services, improve the quality of public services, lowering the cost of public services because the loss of inefficiency, and raise awareness of the use of public money.

With the publication of Government Regulation 24 of 2005 regarding Government Accounting Standards should be a milestone in the birth of transparency, participation and accountability of state in order to realize good governance. So that the necessary strategic steps that need to be pursued and implemented together in order implementation of Government Accounting Standards.

*Keywords: Government Accounting, Accountability, Transparency, Local Government
Performance Measurement*

Pendahuluan

Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah telah menjadi tonggak perubahan sistem pemerintahan, dari sentralistik menjadi desentralistik terbatas atau lebih dikenal dengan istilah otonomi daerah. Hal ini membawa angin segar bagi daerah untuk dapat memberdayakan potensi yang dimiliki untuk kepentingan daerah masing-masing.

Walaupun kedua Undang-Undang diatas telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, tetapi semangat otonomi daerah masih tetap kental dalam Undang-Undang penggantinya.

Salah satu konsekuensi diberlakukannya otonomi daerah adalah sistem dan mekanisme pengelolaan pemerintahan terutama pemerintah daerah dipastikan mengalami perubahan yang sangat mendasar, sehingga otonomi daerah benar-benar diterapkan secara optimal untuk kepentingan masyarakat, bukan lahan baru dalam korupsi, kolusi dan nepotisme. Dengan adanya otonomi daerah justru pemerintah daerah harus dapat memenuhi tuntutan masyarakat untuk menciptakan *good governance* atau pemerintahan yang baik, dimana Bank Dunia mendefinisikan sebagai berikut :

“suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan legal and *political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha.” (www.transparansi.or.id)

Artinya harus ada perubahan paradigma berpikir dilingkungan pemerintahan kearah yang lebih baik, yang berujung pada pelayanan prima kepada masyarakat. Pemerintah sebagai penyelenggara utama sektor publik di Indonesia, paling tidak harus memenuhi tiga hal yaitu :

1. menjadi lembaga yang efektif memberikan pelayanan kepada masyarakat ;
2. efisien dalam menggunakan sumber daya yang dimiliki ;
3. akuntabilitas kinerja keuangan yang baik.

Dalam makalah ini penulis ingin mencoba mengkaji lebih dalam mengenai akuntabilitas kinerja keuangan pemerintah, terutama pemerintah daerah (pemda). Terdapat sejumlah alasan mengapa kualitas informasi keuangan yang akurat dan akuntabel harus dimiliki pemerintah, yaitu :

1. Pemerintah memiliki fungsi mengumpulkan, mengatur dan membelanjakan dana masyarakat yang jumlahnya sangat besar. Jika pemerintah tidak secara bijak membelanjakan dana tersebut, maka dapat dipandang sebagai suatu kebocoran besar-besaran dan akan berdampak terhadap ekonomi secara makro.
2. Pemerintah adalah pihak yang dipercaya oleh rakyat untuk mengelola sumber daya ekonomi yang dimiliki negara. Dengan demikian masyarakat sangat berhak terhadap akses informasi yang menjadi tanggungjawab pemerintah atas penggunaan sumber daya ekonomi tersebut.
3. Sebuah negara demokrasi yang sehat membutuhkan warga negara yang percaya akan kredibilitas politisi dan pejabat serta masyarakat yang peduli akan proses politik. Kepercayaan masyarakat akan meningkat jika pemerintah secara konsisten memberikan informasi akuntabilitas keuangan yang transparan dan terpercaya yang pada akhirnya akan memperkuat dukungan masyarakat terhadap pemerintah.

Salah satu alat ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja keuangan pemerintah adalah akuntansi pemerintahan. Oleh karena itu, penulis tertarik untuk mencoba membahas mengenai peran akuntansi pemerintahan dalam rangka membangun akuntabilitas, transparansi dan pengukuran kinerja pemerintah, khususnya pemerintah daerah.

Pembahasan

Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi pemerintahan termasuk dalam salah satu bidang kekhususan akuntansi tersendiri, namun demikian ada juga pendapat yang mengatakan bahwa akuntansi pemerintahan termasuk dalam bidang akuntansi non profit.

Meskipun lembaga pemerintahan bukanlah organisasi yang memiliki tujuan menghasilkan laba, tetapi dalam aktivitasnya lembaga pemerintahan ternyata melakukan transaksi pengeluaran dan menerima pendapatan, maka dari itu lembaga pemerintahan juga memerlukan akuntansi untuk menghasilkan informasi keuangan yang digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Selama ini sebenarnya tidak ada standar yang mengatur tentang akuntansi pemerintahan, dan selama itu pula lembaga-lembaga pemerintahan di Indonesia melakukan pencatatan atas transaksi yang terjadi secara konvensional atau lebih dikenal dengan sistem akuntansi pencatatan tunggal (*single*

entry). Tetapi sejak tahun 2005 Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang mengharuskan melakukan pencatatan ganda (*double entry*), sehingga sistem akuntansi yang berlaku di lembaga pemerintahan hampir menyerupai akuntansi komersial.

Pengertian akuntansi pemerintahan sebenarnya tidak terlalu jauh berbeda dengan pengertian akuntansi komersial, bedanya dalam akuntansi pemerintahan sistem akuntansi diterapkan di lembaga-lembaga pemerintah.

BPKP (2002 : 39), berpendapat bahwa :

“Akuntansi pemerintahan adalah aktivitas pencatatan, pengklasifikasian, pengikhtisaran, pelaporan transaksi-transaksi keuangan pemerintah sebagai suatu kesatuan dari unit-unitnya, serta penafsiran atas hasil aktivitas ini.”

Sedangkan menurut PP Nomor 24 Tahun 2005 Pasal 1 ayat 4 Sistem Akuntansi Pemerintahan adalah serangkaian prosedur manual maupun terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran dan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pemerintah.

Dari 2 pengertian diatas penulis dapat menyimpulkan bahwa akuntansi pemerintahan adalah prosedur akuntansi yang diterapkan dalam lembaga pemerintahan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Akuntansi pemerintahan sendiri memiliki karakteristik yang khas dan sangat berbeda dengan akuntansi komersial, seperti yang dikemukakan oleh Baswir (1995), yaitu :

1. Tidak mengejar laba, oleh karena itu tidak perlu dilakukan penghitungannya.
2. Lembaga pemerintah bukan milik pribadi, oleh karena itu tidak perlu dilakukan pencatatan kepemilikan pribadi ;
3. Sistem akuntansi pemerintahan akan berbeda antara satu negara dengan negara lainnya.
4. akuntansi pemerintahan tidak bisa dipisahkan dari mekanisme pengurusan keuangan dan sistem anggaran negara.

Selanjutnya, jika melihat fungsi akuntansi dalam bidang apapun adalah sama yaitu menyajikan informasi bagi berbagai pihak tentang kejadian-kejadian ekonomi sebagai dasar pengambilan keputusan. Namun selain fungsi umum, menurut Kusnadi, dkk (1999) akuntansi pemerintahan memiliki fungsi khusus, yaitu :

1. Menghitung layanan yang dicapai oleh pemerintah.
2. Membantu mengamankan dan mengawasi semua hak dan kewajiban pemerintah khususnya dari segi ukuran finansial.
3. Memberikan informasi yang sangat berguna kepada para pihak yang berkepentingan.
4. Mengukur efektifitas dan efisiensi kinerja eksekutif di dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya.

Pendapat lain dikemukakan oleh BPKP (2002), yang menyebutkan bahwa fungsi dari akuntansi pemerintahan adalah :

1. Pertanggungjawaban
Akuntansi pemerintahan bertujuan memberikan informasi keuangan yang lengkap, cermat dalam bentuk dan waktu yang tepat, yang berguna bagi pihak yang bertanggungjawab yang berkaitan dengan unit-unit pemerintahan.
2. Manajerial
Akuntansi pemerintahan juga harus menyediakan informasi keuangan yang diperlukan untuk perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, pemantauan, pengendalian anggaran, perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan serta penilaian kinerja pemerintah.
3. Pengawasan
Akuntansi pemerintahan harus memungkinkan terselenggaranya pemeriksaan oleh aparat pengawasan fungsional secara efektif dan efisien.

Keuangan Negara

Keuangan negara, anggaran negara dan akuntansi pemerintahan bagaikan saudara kembar yang tidak dapat dipisahkan, karena kedua hal tersebut memang berhubungan erat, dimana yang menjadi objek utama akuntansi pemerintahan adalah keuangan negara.

Hadi dalam Sabeni & Ghazali (1993), berpendapat :

“Keuangan negara adalah semua hak dan semua kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, demikian pula segala sesuatu baik berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan milik negara yang berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban. Pendapat lain mengatakan bahwa keuangan negara.”

Sedangkan Baswir (1995 : 13) berpendapat bahwa “keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara, serta segala sesuatu yang berkaitan dengan hak dan kewajiban tersebut, yang dapat dinilai dengan uang”.

Dari dua pengertian diatas, setidaknya dapat diambil pokok pengertian sebagai berikut :

1. Keuangan negara adalah hak dan kewajiban pemerintah yang dapat dinilai dengan uang ;
2. Keuangan negara adalah segala sesuatu yang berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban pemerintah yang dapat dinilai dengan uang.

Keuangan negara sendiri terdiri dari tiga komponen, yaitu : Badan Usaha Milik Negara/Daerah (BUMN/D), Anggaran Pendapatan dan belanja Negara/Daerah (APBN/D), dan barang-barang milik negara/daerah. Dari ketiga komponen tersebut BUMN/D dikelola selayaknya perusahaan swasta yang bertujuan mencari laba termasuk akuntansinya, jadi hanya APBN/D dan barang milik negara/daerah saja yang menjadi objek akuntansi pemerintahan, adapun BUMN/D merupakan objek dari akuntansi perusahaan atau akuntansi komersial.

Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah

Sebagai sebuah organisasi pemerintahan membutuhkan sebuah pengelolaan yang memadai dalam berbagai aspek untuk mencapai tujuannya secara optimal, yang dalam keseharian lebih dikenal dengan istilah manajemen. Dalam organisasi komersial manajemen bertujuan untuk mengoptimalkan laba, sedang dalam organisasi pemerintahan manajemen bertujuan pelayanan yang optimal untuk masyarakat. Salah satu aspek yang sangat penting untuk dikelola dengan baik adalah aspek keuangan pemerintah.

Dalam rangka melaksanakan amanat Undang-Undang 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, maka timbul hak dan kewajiban daerah yang dapat dinilai dengan uang sehingga perlu dikelola dalam suatu sistem pengelolaan keuangan daerah. Menurut PP 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, pengelolaan keuangan daerah adalah sub sistem dari pengelolaan keuangan negara dan merupakan elemen pokok dari penyelenggaraan pemerintahan daerah.

Pengelolaan keuangan daerah sendiri diatur oleh Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah yang merupakan aturan pelaksanaan dari PP Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

Menurut PP Nomor 58 Tahun 2005 Pasal 2, ruang lingkup keuangan daerah meliputi :

1. Hak daerah untuk memungut pajak daerah dan retribusi daerah serta melakukan pinjaman ;
2. Kewajiban daerah untuk menyelenggarakan urusan pemerintahan daerah dan membayar tagihan pihak ketiga ;
3. Penerimaan daerah ;
4. Pengeluaran daerah ;
5. Kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan daerah ; dan
6. Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah daerah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan daerah dan/atau kepentingan umum.

Ruang lingkup keuangan daerah tersebut diatas juga diadopsi sepenuhnya oleh Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

Asas Umum Pengelolaan Keuangan Daerah

Sesuai PP Nomor 58 Tahun 2005 Pasal 4, asas umum pengelolaan keuangan daerah adalah :

1. Keuangan daerah dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggungjawab, dengan memperhatikan asas keadilan, kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat ;
2. Pengelolaan keuangan daerah dilaksanakan dalam suatu sistem yang terintegrasi yang diwujudkan dalam APBD yang setiap tahun ditetapkan dengan peraturan daerah.

Dalam Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, dijabarkan pengertian tentang asas-asas tersebut, yaitu :

1. Tertib adalah bahwa keuangan daerah dikelola secara tepat waktu dan tepat guna yang didukung dengan bukti-bukti administrasi yang dapat dipertanggungjawabkan ;
2. Taat pada peraturan perundang-undangan adalah bahwa pengelolaan keuangan daerah harus berpedoman pada peraturan perundang-undangan ;
3. Efektif adalah pencapaian hasil program dengan target yang telah ditetapkan, yaitu dengan cara membandingkan keluaran dan hasil ;
4. Efisien adalah pencapaian keluaran yang maksimum dengan masukan tertentu atau penggunaan masukan terendah untuk mencapai keluaran tertentu ;
5. Ekonomis adalah pemerolehan masukan dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada tingkat harga yang terendah ;
6. Transparan adalah merupakan prinsip keterbukaan yang memungkinkan masyarakat untuk mengetahui dan mendapatkan akses informasi seluas-luasnya tentang keuangan daerah ;
7. Bertanggungjawab adalah perwujudan kewajiban seseorang untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan ;
8. Keadilan adalah keseimbangan distribusi hak dan kewajiban berdasarkan pertimbangan yang objektif ;
9. Kepatuhan adalah tindakan atau suatu sikan yang dilakukan dengan wajar dan proporsional ;
10. Manfaat untuk masyarakat adalah bahwa keuangan daerah diutamakan untuk pemenuhan kebutuhan masyarakat.

Akuntansi Keuangan Daerah

Seperti halnya pemerintah pusat yang diwajibkan melakukan pengakuntansian terhadap semua transaksinya, demikian juga dalam pengelolaan keuangan daerah, pemerintah daerah (pemda) diwajibkan melakukan pengakuntansian terhadap semua transaksi yang terjadi.

Dalam Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 disebutkan bahwa :

“sistem akuntansi pemerintahan daerah adalah kegiatan yang meliputi serangkaian prosedur mulai dari proses pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan keuangan dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang dapat dilakukan secara manual atau menggunakan aplikasi komputer.”

Sistem akuntansi pemerintahan daerah sendiri sekurang-kurangnya meliputi : prosedur akuntansi penerimaan kas, prosedur akuntansi pengeluaran kas, prosedur akuntansi aset tetap atau barang milik daerah, dan prosedur akuntansi selain kas. Sistem akuntansi pemerintah daerah juga harus berpedoman pada peraturan pemerintah yang mengatur tentang pengendalian internal dan Peraturan Pemerintah tentang standar akuntansi pemerintahan.

Membangun Akuntabilitas, Transparansi dan Pengukuran Kinerja Pemda

Fenomena yang terjadi dalam perkembangan sektor publik di Indonesia dewasa ini adalah menguatnya tuntutan akuntabilitas atas lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun daerah.

Akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik.

Pada dasarnya, akuntabilitas adalah pemberian informasi dan pengungkapan (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja finansial kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Pemerintah, baik pusat maupun daerah, harus dapat menjadi subyek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik yaitu hak untuk tahu, hak untuk diberi informasi, dan hak untuk didengar aspirasinya.

Dimensi akuntabilitas publik meliputi akuntabilitas hukum dan kejujuran, akuntabilitas manajerial, akuntabilitas program, akuntabilitas kebijakan, dan akuntabilitas finansial. Akuntabilitas manajerial merupakan bagian terpenting untuk menciptakan kredibilitas manajemen pemerintah daerah. Tidak dipenuhinya prinsip pertanggungjawaban dapat menimbulkan implikasi yang luas. Jika masyarakat menilai pemerintah daerah tidak *accountable*, masyarakat dapat menuntut pergantian pemerintahan, penggantian pejabat, dan sebagainya. Rendahnya tingkat akuntabilitas juga meningkatkan risiko berinvestasi dan mengurangi kemampuan untuk berkompetisi serta melakukan efisiensi.

Manajemen bertanggungjawab kepada masyarakat karena dana yang digunakan dalam penyediaan layanan berasal dari masyarakat baik secara langsung (diperoleh dengan mendayagunakan potensi keuangan daerah sendiri), maupun tidak langsung (melalui mekanisme perimbangan keuangan). Pola pertanggungjawaban pemerintah daerah sekarang ini lebih bersifat horisontal di mana pemerintah daerah bertanggung jawab baik terhadap DPRD maupun pada masyarakat luas (*dual horizontal accountability*). Namun demikian, pada kenyataannya sebagian besar pemerintah daerah lebih menitikberatkan pertanggungjawabannya kepada DPRD daripada masyarakat luas (Mardiasmo, 2006).

Governmental Accounting Standards Board (GASB) menyatakan bahwa akuntabilitas merupakan dasar pelaporan keuangan di pemerintahan yang didasari oleh adanya hak masyarakat untuk mengetahui dan menerima penjelasan atas pengumpulan sumber daya dan penggunaannya. Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa akuntabilitas memungkinkan masyarakat untuk menilai pertanggungjawaban pemerintah atas semua aktivitas yang dilakukan. *Concepts Statement No. 1* menekankan pula bahwa laporan keuangan pemerintah harus dapat membantu pemakai dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, dan politik dengan membandingkan kinerja keuangan aktual dengan yang dianggarkan, menilai kondisi keuangan dan hasil-hasil operasi, membantu menentukan tingkat kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang terkait dengan masalah keuangan dan ketentuan lainnya, serta membantu dalam mengevaluasi tingkat efisiensi dan efektivitas.

Pembuatan laporan keuangan adalah suatu bentuk kebutuhan transparansi yang merupakan syarat pendukung adanya akuntabilitas yang berupa keterbukaan (*openness*) pemerintah atas aktivitas pengelolaan sumber daya publik. Transparansi informasi terutama informasi keuangan dan fiskal harus dilakukan dalam bentuk yang relevan dan mudah dipahami. Transparansi dapat dilakukan apabila ada kejelasan tugas dan kewenangan, ketersediaan informasi kepada publik, proses penganggaran yang terbuka, dan jaminan integritas dari pihak independen mengenai prakiraan fiskal, informasi, dan penjabarannya. Saat ini, Indonesia sudah mempunyai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menjadi pedoman dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan, yaitu PP Nomor 24 Tahun 2005.

Setelah suatu sistem pengelolaan keuangan terbentuk, perlu disiapkan suatu alat untuk mengukur kinerja dan mengendalikan pemerintahan agar tercipta kepastian hukum dan stabilitas politik, kejelasan arah kebijakan pembangunan dan tidak terjadi Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN).

Pengukuran kinerja memiliki kaitan erat dengan akuntabilitas. Untuk memantapkan mekanisme akuntabilitas, diperlukan manajemen kinerja yang didalamnya terdapat indikator kinerja dan target kinerja, pelaporan kinerja, dan mekanisme *reward and punishment*. Indikator pengukuran kinerja yang baik mempunyai karakteristik *relevant, unambiguous, cost-effective, dan simple* serta

berfungsi sebagai sinyal atau alarm yang menunjukkan bahwa terdapat masalah yang memerlukan tindakan manajemen dan investigasi lebih lanjut.

Fokus pengukuran kinerja terdiri dari tiga hal yaitu produk, proses, dan orang (pegawai dan masyarakat) yang dibandingkan dengan standar yang ditetapkan dengan wajar (*benchmarking*) yang dapat berupa anggaran atau target, atau adanya pembandingan dari luar. Hasil pembandingan digunakan untuk mengambil keputusan mengenai kemajuan daerah, perlunya mengambil tindakan alternatif, perlunya mengubah rencana dan target yang sudah ditetapkan apabila terjadi perubahan lingkungan.

Selama ini, Pemda sering dinilai sebagai sarang inefisiensi, pemborosan, dan sumber kebocoran dana. Tuntutan baru muncul agar Pemda memperhatikan *value for money* yang mempertimbangkan *input*, *output*, dan *outcome* secara bersama-sama. Menurut Mardiasmo (2006) dalam pengukuran kinerja *value for money*, efisiensi dapat dibagi menjadi dua, yaitu: efisiensi alokasi (efisiensi 1), dan efisiensi teknis atau manajerial (efisiensi 2). Efisiensi alokasi terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya *input* pada tingkat kapasitas optimal. Efisiensi teknis terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya *input* pada tingkat *output* tertentu (dapat dilihat pada Gambar 1). Kedua efisiensi tersebut merupakan alat untuk mencapai kesejahteraan masyarakat apabila dilaksanakan atas pertimbangan keadilan dan keberpihakan terhadap rakyat.

Kampanye implementasi konsep *value for money* pada organisasi sektor publik perlu gencar dilakukan seiring dengan meningkatnya tuntutan akuntabilitas publik dan pelaksanaan *good governance*. Implementasi konsep tersebut diyakini dapat memperbaiki akuntabilitas sektor publik dan memperbaiki kinerja sektor publik dengan meningkatkan efektivitas layanan publik, meningkatkan mutu layanan publik, menurunkan biaya layanan publik karena hilangnya inefisiensi, dan meningkatkan kesadaran akan penggunaan uang publik (*public costs awareness*).

Akuntansi Pemerintahan terkait dengan tujuan dihasilkannya laporan keuangan eksternal. Tujuan penyajian laporan keuangan adalah memberikan informasi yang digunakan dalam pengambilan keputusan, bukti pertanggungjawaban dan pengelolaan, dan evaluasi kinerja manajerial dan organisasional.

Isu yang muncul dan menjadi perdebatan dalam reformasi akuntansi sektor publik di Indonesia adalah perubahan *single entry* menjadi *double entry bookkeeping* dan perubahan teknik atau sistem akuntansi berbasis kas menjadi berbasis *accrual*. *Single entry* pada awalnya digunakan sebagai dasar pembukuan dengan alasan utama demi kemudahan dan kepraktisan. Seiring dengan semakin tingginya tuntutan pewujudan *good public governance*, perubahan tersebut dipandang sebagai solusi yang mendesak untuk diterapkan karena pengaplikasian *double entry* dapat menghasilkan laporan keuangan yang *auditable*.

Cash basis mempunyai kelebihan antara lain mencerminkan informasi yang riil dan obyektif. Sedangkan kelemahannya antara lain kurang mencerminkan kinerja yang sesungguhnya. Teknik akuntansi berbasis *accrual* dinilai dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih komprehensif dan relevan untuk pengambilan keputusan. Pengaplikasian *accrual basis* lebih ditujukan pada penentuan biaya layanan dan harga yang dibebankan kepada publik, sehingga memungkinkan pemerintah menyediakan layanan publik yang optimal dan *sustainable*.

Pengaplikasian *accrual basis* memberikan gambaran kondisi keuangan secara menyeluruh (*full picture*), yang meliputi manajemen sumber daya (*resource management*) dan manajemen utang (*liability management*), dan menyediakan indikasi kekuatan fiskal jangka panjang dalam reformasi manajemen keuangan dan reformasi manajemen lainnya.

Beberapa negara telah mereformasi akuntansi sektor publik mereka, terutama perubahan dari *cash basis* menjadi *accrual basis*. New Zealand merupakan contoh sukses dalam menerapkannya. Namun, beberapa kasus menunjukkan bahwa perubahan yang dilakukan tidak seluruhnya menjamin keberhasilan. Kasus di Italia menunjukkan bahwa perubahan tersebut tidak memberikan kontribusi signifikan terhadap transparansi, efisiensi, dan efektivitas organisasi. Oleh karena itu, dalam mereformasi suatu sistem perlu dilakukan analisis mendalam terhadap faktor lingkungan, salah satunya adalah faktor sosiologi masyarakat (Yamamoto dalam Mardiasmo 2006).

Dalam PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang menyatakan bahwa laporan keuangan untuk tujuan umum disusun dan disajikan dengan basis kas untuk pengakuan pos-pos pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan, serta basis akrual untuk pengakuan pos-pos aset, kewajiban, dan ekuitas dana.

Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Pemberian otonomi daerah berarti pemberian kewenangan dan keleluasaan (diskresi) kepada daerah untuk mengelola dan memanfaatkan sumber daya daerah secara optimal. Agar tidak terjadi penyimpangan dan penyelewengan, pemberian wewenang dan keleluasaan harus diikuti dengan pengawasan dan pengendalian yang kuat, serta pemeriksaan yang efektif. Pengawasan dilakukan oleh pihak luar eksekutif (dalam hal ini DPRD dan masyarakat); pengendalian, yang berupa pengendalian internal dan pengendalian manajemen, berada di bawah kendali eksekutif (pemerintah daerah) dan dilakukan untuk memastikan strategi dijalankan dengan baik sehingga tujuan tercapai; sedangkan pemeriksaan (audit) dilakukan oleh badan yang memiliki kompetensi dan independensi, yang sampai saat ini di Indonesia hanya boleh dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Penguatan fungsi pengawasan dapat dilakukan melalui optimalisasi peran DPRD sebagai kekuatan penyeimbang antara eksekutif dengan masyarakat, baik secara langsung maupun tidak langsung. Perlu dipahami oleh anggota DPRD bahwa pengawasan terhadap eksekutif adalah pengawasan terhadap pelaksanaan kebijakan yang telah digariskan, bukan pemeriksaan (audit). Pemeriksaan tetap harus dilakukan oleh badan atau lembaga yang memiliki otoritas dan keahlian profesional, seperti BPK, BPKP, atau Kantor Akuntan Publik (KAP) yang selama ini menjalankan fungsinya lebih pada sektor swasta sehingga fungsinya pada sektor publik perlu ditingkatkan.

Harus disadari bahwa saat ini masih terdapat beberapa kelemahan dalam melakukan audit pemerintah di Indonesia. Kelemahan pertama bersifat *inherent* sedangkan kelemahan kedua bersifat struktural. Kelemahan pertama adalah tidak tersedianya indikator kinerja yang memadai sebagai dasar mengukur kinerja pemerintah. Kelemahan kedua adalah masalah kelembagaan *audit* Pemerintah Pusat dan Daerah yang tumpang tindih satu dengan lainnya, sehingga pelaksanaan pengauditan tidak efektif dan efisien.

Namun demikian, walau bagaimanapun pelaksanaan audit tetap diperlukan sebagai jaminan kepada masyarakat bahwa penyelenggaraan pemerintahan berjalan dengan baik. Untuk memberikan penilaian terhadap laporan keuangan pemda, maka BPK sebagai auditor akan memberikan opini yang terdiri dari 4 jenis, yaitu :

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*), adalah opini audit yang akan diterbitkan jika laporan keuangan dianggap memberikan informasi yang bebas dari salah saji material. Jika laporan keuangan diberikan opini jenis ini, artinya auditor meyakini berdasarkan bukti-bukti audit yang dikumpulkan, perusahaan/pemerintah dianggap telah menyajikan laporan keuangan yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan tidak terdapat salah saji material, yang dapat mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan.
2. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*), adalah opini audit yang diterbitkan jika sebagian besar informasi dalam laporan keuangan bebas dari salah saji material, kecuali untuk rekening atau item tertentu yang menjadi pengecualian. Sebagian akuntan memberikan julukan *little adverse* (ketidakwajaran yang kecil) terhadap opini jenis ini, untuk menunjukkan adanya ketidakwajaran dalam item tertentu, namun demikian ketidakwajaran tersebut tidak mempengaruhi kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Jika opini ini diberikan, maka auditor harus menjelaskan alasan pengecualian dalam laporan auditnya.
3. Opini Tidak Wajar (*Adverse Opinion*), adalah opini audit yang diterbitkan jika laporan keuangan mengandung salah saji material, atau dengan kata lain laporan keuangan tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Jika laporan keuangan mendapatkan opini jenis ini, berarti auditor meyakini laporan keuangan perusahaan/pemerintah tidak disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, sehingga bisa menyesatkan pengguna laporan keuangan.

dalam pengambilan keputusan. Dalam hal ini, auditor wajib menjelaskan alasan pendukung pendapat tidak wajar, dan dampak utama yang disebabkan oleh ketidakwajaran tersebut

4. Tidak Memberikan Opini (*Disclaimer*), sebagian akuntan menganggap opini jenis ini bukanlah opini, dengan asumsi jika auditor menolak memberikan pendapat artinya tidak ada opini yang diberikan. Opini jenis ini diberikan jika auditor tidak bisa meyakini apakah laporan keuangan wajar atau tidak. Opini ini bisa diterbitkan jika auditor menganggap ada ruang lingkup audit yang dibatasi secara material oleh perusahaan/pemerintah yang diaudit, misalnya auditor tidak bisa memperoleh bukti-bukti audit yang dibutuhkan untuk bisa menyimpulkan dan menyatakan pendapat.

Jika kita harus memilih opini mana yang paling baik, tentu saja *Unqualified Opinion* yang paling baik, setelah itu baru *Qualified Opinion*. Sedikit terjadi perbedaan pendapat ketika menentukan mana yang lebih baik, apakah *Adverse Opinion* atau *Disclaimer*. Jika kita memandang dari sudut pandang masyarakat sebagai investor, penulis berpendapat sebenarnya *Adverse Opinion* masih lebih baik untuk digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan dari pada *disclaimer*, karena jika laporan keuangan mendapat *adverse opinion* sangatlah jelas keburukannya, artinya sebagai masyarakat kita bisa dengan cepat mengambil keputusan untuk menuntut pemda agar memperbaiki dirinya.

Kiat Mencapai *Unqualified Opinion* Untuk Pemda

Pada dasarnya, audit adalah suatu proses sistematis dan objektif dari penyediaan dan evaluasi bukti-bukti yang berkenaan dengan pernyataan (asersi) tentang kegiatan dan kejadian ekonomi guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara pernyataan tersebut dengan kriteria yang ada serta mengomunikasikan hasil yang diperoleh tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Dalam proses audit, kesiapan sebuah pemda begitu penting dan tidak dapat dipisahkan dengan persiapan proses audit. Pemda sebagai entitas yang diaudit harus menyiapkan bukti-bukti audit sebagai dasar yang cukup dan tepat untuk menentukan apakah laporan keuangannya telah menyajikan dengan benar dan wajar posisi keuangan, hasil operasi dan perubahan-perubahan lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Menyimpulkannya begitu mudah, tetapi proses menuju kesiapan itu tidak semudah mengatakannya, diperlukan koordinasi lintas sektoral yang kuat didalam internal pemda.

Terdapat kiat-kiat yang bisa dilakukan oleh pemda, untuk mencapai opini wajar tanpa pengecualian, yaitu :

1. Komitmen pimpinan puncak. Dukungan yang kuat dari pimpinan merupakan kunci keberhasilan dari suatu perubahan. Adanya paket peraturan yang berkaitan dengan keuangan negara, merupakan modal dasar bagi pemda untuk memperbaiki pengelolaan keuangannya, selanjutnya adalah bagaimana penerapan aturan tersebut ditingkat pemda.
2. Karena audit tidak dapat dipisahkan dari akuntansi, maka yang paling mendasar adalah pemda harus menyiapkan SDM bidang akuntansi dengan jumlah cukup. Jika dirata-ratakan, setiap unit kerja di pemda paling tidak memiliki SDM akuntansi sebanyak 3 – 5 orang. Hal ini penting, mengingat sampai saat ini tidak banyak pemda yang memiliki SDM akuntansi dalam jumlah yang memadai.
3. Memperkuat unit kerja pengawasan (inspektorat) dengan SDM yang berkualitas, anggaran yang memadai dan dukungan penuh dari pimpinan puncak. Hal ini penting, mengingat inspektorat dalam lingkungan pemda berfungsi sebagai auditor internal, yang biasanya menjadi mediator antara pemda dengan auditor eksternal (BPK). Inspektorat bisa difungsikan pada tindakan preventif, sehingga bila pada berjalannya tahun anggaran ada hal-hal yang perlu diluruskan, inspektorat bisa menjadi motornya.
4. Mengevaluasi dan memperbaiki sistem pengendalian internal (SPI). Analisa terhadap SPI biasanya adalah langkah pertama yang dilakukan auditor, sebelum melakukan proses audit lebih dalam. Apabila terdapat elemen pengendalian yang lemah atau bahkan hilang, maka auditor mungkin tidak mempunyai keyakinan memadai terhadap aspek lainnya.

5. Selalu mematuhi hukum atau peraturan yang berlaku, karena proses audit memberikan nilai tambah bagi pemenuhan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan. Selain itu, pengelolaan keuangan pemda tidak dapat dipisahkan dari hukum dan peraturan yang menjadi dasar operasionalnya, dari mulai Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri, Peraturan Daerah, sampai dengan Peraturan Kepala Daerah.
6. Mengevaluasi apa yang menjadi kelemahan pada audit tahun-tahun sebelumnya. Kelemahan yang lalu tentu saja harus diperbaiki dan jangan sampai terulangi kesalahan yang sama. Sebelum melakukan audit, biasanya auditor juga menelaah ulang hasil audit sebelumnya, untuk kemudian dijadikan bahan perbandingan (*comparison*) dalam melakukan audit saat ini.

Kesimpulan dan Saran

Kesimpulan

Berdasarkan hasil pembahasan diatas, penulis mengambil kesimpulan sebagai berikut :

1. Pengelolaan keuangan negara harus dilakukan secara transparan dan akuntabel dengan memegang prinsip *value for money*, sehingga dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat.
2. Akuntansi Pemerintahan adalah salah satu alat ukur yang dapat mengukur kinerja pemerintah. Terbitnya PP 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan diharapkan dapat menjadi tonggak lahirnya transparansi, partisipasi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara guna mewujudkan pemerintahan yang baik (*good governance*). Sehingga diperlukan langkah-langkah strategis yang perlu segera diupayakan dan diwujudkan bersama dalam rangka implementasi Standar akuntansi Pemerintahan.
3. Untuk memastikan penyelenggaraan pemerintah daerah yang sesuai dengan aturan, maka setiap tahun dilakukan audit oleh Badan Pemeriksa Keuangan, yang merupakan auditor negara. Meskipun harus diakui bahwa dalam system audit pemerintahan masih terdapat kelemahan, tetapi pelaksanaan audit ini tetap penting untuk memberikan kepastian kepada masyarakat, karena dari pelaksanaan audit, dapat diterbitkan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah, yaitu wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, tidak wajar dan tidak memberikan opini.

Saran

Berdasarkan kesimpulan diatas, penulis memberikan beberapa rekomendasi sebagai berikut :

1. Pemda sebagai bagian dari entitas sektor publik, harus mengelola keuangan negara dengan sebaik-baiknya, yang berbasis pada konsep *value for money* dimana ada 3 unsur dasar didalamnya, yaitu Efektif, Efisien, Ekonomis (3E).
2. Mengimplementasikan akuntansi pemerintahan dengan mengoptimalkan sumber daya yang dimiliki, terutama sumber daya manusia yang kompeten. Untuk itu, Pemda perlu secara serius menyusun perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan. Termasuk di dalamnya memberikan sistem insentif dan remunerasi yang memadai untuk mencegah timbulnya praktik KKN oleh SDM yang terkait dengan akuntansi pemerintahan.
3. Memperbaiki sistem audit pemerintahan di Indonesia, sehingga dapat meminimalisir kelemahan, baik yang bersifat *inherent* maupun yang bersifat struktural. Dengan demikian diharapkan hasil audit berupa opini, akan mencerminkan kinerja Pemda yang sebenarnya.

Daftar Pustaka

- Baswir, Revrisond. (1995). Akuntansi Pemerintahan Indonesia. Yogyakarta : BPFE.
- Bagjana, Indra Firmansyah. (2008). Akuntansi Pemerintahan di Indonesia ; Suatu Tinjauan. Jurnal Ilmiah Akuntansi Universitas Maranatha Volume 7 Nomor 1, Mei 2008.

- Bagjana, Indra Firmansyah. (2009a). “Dua Jempol” Untuk BPK. Artikel Opini Harian Umum Pikiran Rakyat Edisi 13 Juni 2009.
- Bagjana, Indra Firmansyah. (2009b). Wajar Banyak Pengecualian. Artikel Opini Harian Umum Pikiran Rakyat Edisi 4 November 2009
- BPKP. (2002). Modul Pelatihan Dasar-Dasar Akuntansi 1. Jakarta : Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- Halim, Abdul. (2004). Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah. Yogyakarta : UPP AMP YKPN.
- Mardiasmo. (2006). Pewujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik : Suatu Sarana *Good Governance*. Jurnal Akuntansi Pemerintah Volume 2 Nomor 1, Mei 2006.
- Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- www.transparansi.or.id