

Editor:

Ririn Widyastuti Wulaningsih,
S.E., M.M., M.Ak., CSRS



AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK



Penulis:

1. Yeni Alfiana, S.E., M.Sc.
2. Erita Oktasari, S.E.,M.M.,M.Ak
3. Dwi Yanti.,S.E.M.Si.

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Penulis:

1. Yeni Alfiana, S.E., M.Sc.
2. Erita Oktasari, S.E.,M.M.,M.Ak
3. Dwi Yanti.,S.E.M.Si.

Editor: Ririn Widyastuti Wulaningsih, S.E., M.M., M.Ak., CSRS



PT. Mustika Sri Rosadi

AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Penulis:

1. Yeni Alfiana, S.E., M.Sc.
2. Erita Oktasari, S.E.,M.M.,M.Ak
3. Dwi Yanti.,S.E.M.Si.

Editor: Ririn Widyastuti Wulaningsih, S.E., M.M., M.Ak., CSRS

Layout: Tim PT. Mustika Sri Rosadi

Desain Sampul: Tim PT. Mustika Sri Rosadi

ISBN: 978-634-7775-47-4

Cetakan Pertama: 27 Juli 2026

Hak Cipta 2026

Hak Cipta Dilindungi Oleh Undang-Undang

Dilarang memperbanyak karya tulis ini dalam bentuk dan dengan cara apapun tanpa izin tertulis dari penerbit.

Diterbitkan oleh **Penerbit Mustika Sri Rosadi**

Anggota IKAPI No. 544/JBA/2026

Alamat:

Citra Indah City, Bukit Heliconia, Kec. Jonggol, Kab. Bogor.

Email: mars.mustikasrirosadi@gmail.com

Website: mustikamars.com

KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmanirrahim

Buku ini hadir ke hadapan pembaca, khususnya para mahasiswa, akademisi, dan praktisi akuntansi sebagai peta navigasi komprehensif untuk memahami ekosistem sektor publik yang sangat unik, kompleks, dan multidimensional. Berbeda dengan sektor swasta yang bergerak linear demi maksimisasi laba, sektor publik beroperasi di bawah tekanan variabel eksternal yang saling berkelindan secara dinamis; mulai dari turbulensi politik, batasan hukum positif yang ketat, isu inklusi sosial, hingga komitmen global terhadap krisis ekologi dan Tujuan Pembangunan Berkelanjutan (SDGs). Penulis menyadari bahwa karya ini tidak akan dapat diselesaikan tanpa dukungan, bimbingan, dan doa dari berbagai pihak. Oleh karena itu, penulis menyampaikan rasa terima kasih dan apresiasi yang setinggi-tingginya kepada segenap sejawat akademisi, institusi tempat mengabdikan, serta para pakar yang pemikirannya turut mewarnai literatur di dalam buku ini.

Akhir kata, tiada gading yang tak retak. Penulis dengan terbuka menerima segala kritik, saran, dan masukan konstruktif demi penyempurnaan buku ini di masa mendatang. Semoga buku ini dapat memberikan kontribusi nyata dalam membangun paradigma akademik yang tepat, sekaligus menjadi sumbangsih

kecil bagi perbaikan tata kelola keuangan publik yang lebih transparan, akuntabel, dan berorientasi pada kemaslahatan publik di Indonesia.

Bogor, Juli 2026

Tim Penulis

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI.....	iv
DAFTAR GAMBAR	xi
DAFTAR TABEL	xii
BAB 1. KARAKTERISTIK DAN RUANG LINGKUP SEKTOR PUBLIK.....	1
A. Pendahuluan	1
B. Pengertian dan Ruang Lingkup Sektor Publik	2
C. Ruang Lingkup Sektor Publik.....	7
D. Sifat Dan Karakteristik Sektor Publik	8
E. Analisis Komparatif: Perbedaan Sektor Swasta Dan Sektor Publik	23
F. Sejarah Dan Perkembangan Akuntansi Sektor Publik	24
G. Soal Diskusi.....	30
BAB 2. AKUNTANSI MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK.....	33
A. Pendahuluan	33
B. Konsep Dan Peran Utama Akuntansi Manajemen Sektor Publik	34
C. Perkembangan Terkini: Digitalisasi dan Akuntansi Manajemen Sektor Publik	42
D. Akuntansi Manajemen Sebagai Alat Pengendalian Organisasi.....	43
E. Modifikasi <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) Publik	47

F. Tantangan Kontemporer dalam Pengendalian Sektor Publik	48
G. Peran Akuntansi Biaya Pada Organisasi Sektor Publik	49
H. Strategi Pengendalian Biaya Organisasi Sektor Publik	56
I. Hambatan Struktural Dalam Eksekusi Pengendalian Biaya	64
J. Soal Diskusi.....	65
BAB 3. SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK.....	68
A. Pendahuluan	68
B. Pengertian Dan Fungsi Sistem Pengendalian Manajemen Sektor Publik	69
C. Jenis-Jenis Pengendalian Manajemen Sektor Publik	77
D. Proses Pengendalian Sektor Publik.....	84
E. Bentuk Pertanggungjawaban Sistem Pengendalian Manajemen Sektor Publik	90
F. Tantangan Kontemporer Dan Arah Baru Spmsp .	95
G. Soal Diskusi.....	97
BAB 4. KONSEP PENGANGGARAN SEKTOR PUBLIK....	100
A. Pendahuluan	100
B. Definisi Dan Konsep Anggaran Sektor Publik.....	101
C. Karakteristik Fondasional Anggaran Publik Vs Swasta.....	102

D. Fungsi Dan Prinsip Penganggaran Sektor Publik	104
E. Jenis-Jenis Anggaran Secara Umum.....	109
F. Proses Dan Siklus Penyusunan Anggaran Sektor Publik	113
G. Perkembangan Terkini: Digitalisasi Fiskal Dan Akuntabilitas Publik	117
H. Soal Diskusi.....	123
BAB 5. ANALISIS TEORETIS DAN PENDEKATAN SISTEM ANGGARAN SEKTOR PUBLIK	126
A. Pendahuluan	126
B. Sistem Anggaran Tradisional: Incrementalism Dan Line Item Budgeting	128
C. Kelemahan Dan Keterbatasan Anggaran Tradisional.....	134
D. Konsep Reinventing Government Dalam Sektor Publik	139
E. Anggaran Pendekatan New Public Management (Npm): Zero Based Budgeting (Zbb) Dan Planning, Programming, And Budgeting System (Ppbs)	147
F. Analisis Kelemahan Anggaran Pendekatan Npm.....	157
G. Soal Diskusi.....	165
BAB 6. ANALISIS INVESTASI PUBLIK.....	168
A. Pendahuluan	168
B. Penggolongan Dan Jenis Investasi Publik	170
C. Aspek-Aspek Kelayakan Investasi Publik	173

D. Evaluasi Kelayakan Investasi Publik.....	177
E. Teknik-Teknik Dasar Penilaian Investasi Publik..	180
F. Dimensi Sosial Dan Akuntabilitas Investasi Publik	186
G. Soal Diskusi.....	189
BAB 7. PENENTUAN HARGA PELAYANAN PUBLIK (<i>PUBLIC PRICING</i>).....	192
A. Pendahuluan	192
B. Justifikasi Dan Alasan Pembebanan Tarif Layanan Publik	194
C. Prinsip-Prinsip Dasar Pembebanan Tarif.....	198
D. METODE PENETAPAN HARGA PELAYANAN	202
E. Kompleksitas Strategi Penentuan Harga Pelayanan Publik	206
F. Reformasi Tata Kelola Dan Solusi Integratif	209
G. Soal Diskusi.....	211
BAB 8. PENGUKURAN KINERJA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK.....	214
A. Pendahuluan	214
B. Sistem Dan Konsep Umum Pengukuran Kinerja Publik	217
C. Manfaat Pengukuran Kinerja Sektor Publik	219
D. Peranan Indikator Kinerja Dalam Organisasi	223
E. Implementasi Konsep <i>Value For Money</i>	225
F. Kompleksitas, Tantangan, Dan Patologi Perilaku Implementasi.....	229

G. Menuju Pada Pendekatan <i>Hybrid Performance Measurement</i>	231
H. Soal Diskusi.....	234
BAB 9. TEORI DAN TEKNIK AKUNTANSI KEUANGAN SEKTOR PUBLIK.....	237
A. Pendahuluan	237
B. Tantangan Dan Hambatan Menghasilkan Laporan Keuangan Yang Relevan Dan Andal	239
C. Ragam Teknik Akuntansi Keuangan Sektor Publik	243
D. Analisis Komparatif Teknik Akuntansi Keuangan.....	247
E. Reformasi Menuju Sistem Hybrid: Akuntansi Kas Menuju Akrua (Cta).....	250
F. Dimensi Akuntabilitas Dan Keadilan Antargenerasi.....	251
G. Soal Diskusi.....	254
BAB 10. LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK DAN PELAPORAN PEMERINTAH	257
A. Pendahuluan	257
B. Tujuan Dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik	259
C. Tujuan Laporan Keuangan Organisasi Non-Bisnis Menurut Sfac No. 4.....	263
D. Identifikasi Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik Dan Kepentingannya	265

E. Perbandingan Laporan Keuangan Pemerintah Vs Sektor Swasta.....	268
F. Dimensi Reformasi Dan Akuntabilitas Digital Pelaporan Pemerintah	272
G. Soal Diskusi.....	275
BAB 11. RERANGKA KERJA AUDIT SEKTOR PUBLIK.....	278
A. Pendahuluan	278
B. Konsep Dasar Rerangka Audit Sektor Publik	280
C. Tipologi Audit Sektor Publik: Keuangan, Kinerja, Dan Investigasi	283
D. Audit Ekonomi, Efisiensi, Dan Audit Terhadap Program (3Es AUDIT).....	287
E. Tinjauan Peraturan Perundang-Undangan Keuangan Sektor Publik Di Indonesia.....	290
F. Reformasi Digital Dan Tantangan Audit Sektor Publik Kontemporer	293
G. Soal Diskusi.....	296
BAB 12. KARAKTERISTIK DAN PRAKTIK AUDIT SEKTOR PUBLIK.....	299
A. Pendahuluan	299
B. Karakteristik Dan Keunikan Audit Sektor Publik	301
C. Tujuan Pelaksanaan Audit Sektor Publik.....	304
D. Jenis-Jenis Audit Sektor Publik.....	307
E. Konsep Keuangan Negara, Kerugian Negara, Dan Kerugian Keuangan Negara.....	311
F. Reformasi Digital Dan Akuntansi Forensik Dalam Praktik Audit Kontemporer	317

G. Soal Diskusi.....	320
BAB 13. AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH.....	323
A. Pendahuluan	323
B. Sistem Pencatatan Akuntansi Keuangan Daerah Di Indonesia	325
C. Dasar Pengakuan Akuntansi Keuangan Daerah: Basis Kas Dan Basis Akrua.....	329
D. Modifikasi Basis Akuntansi: Basis Kas Modifikasian Dan Basis Akrua Modifikasian.....	332
E. Implementasi Basis Kas Menuju Akrua (Cta) Hingga Akrua Penuh	335
F. Reformasi Digital Dan Tantangan Akuntansi Keuangan Daerah Kontemporer	338
G. Soal Diskusi.....	341
BAB 14. AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH.....	345
A. Pendahuluan	345
B. Karakteristik Dan Pengertian Organisasi Nonlaba.....	347
C. Prinsip-Prinsip Akuntansi Organisasi Nonlaba ...	349
D. Struktur Dan Komponen Laporan Keuangan Organisasi Nonlaba	352
E. Dimensi Akuntabilitas Digital Dan Transparansi Kontemporer Sektor Nonlaba.....	357
F. Soal Diskusi.....	361
DAFTAR PUSTAKA.....	364
BIOGRAFI PENULIS	367
SINOPSIS	371

DAFTAR GAMBAR

Gambar 3.1 Proses Pengendalian Sektor Publik. Sumber : Halim dan Kusufi (2020).....	85
Gambar 3.2 Lima Dimensi Akuntabilitas Publik. Sumber: Mardiasmo, 2021.....	92
Gambar 4.1 Multidimensi Fungsi Anggaran. Sumber: Mahmudi (2019)	104
Gambar 4.2 Siklus Tahunan Anggaran Publik.....	114
Gambar 4.3 Evolusi Paradigma Kendali Anggaran. Sumber: Baskerville & Grossi, 2019	120
Gambar 10.1 Komparasi Struktur Laporan Keuangan Antarsektor	268
Gambar 11.1 Alur Operasionalisasi AUDIT 3ES	287

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Analisis Komparatif Komprehensif Antara Sektor Publik Dan Sektor Swasta	23
Tabel 3.1 Contoh Analisis Selisih Kinerja Program pada Dinas Pekerjaan Umum	89
Tabel 4.1 Komparasi Karakteristik Anggaran Sektor Publik dan Sektor Swasta	103
Tabel 7.1 Matriks Prinsip Dasar Pembebanan Tarif Publik	199
Tabel 8.1 Matriks Manajerial Manfaat Pengukuran Kinerja	220
Tabel 8.2 Aplikasi Kalkulasi Indikator Value for Money (Studi Kasus Sektor Pendidikan)	229
Tabel 9.1 Matriks Analisis Komparatif Kontemporer Teknik Akuntansi Publik	247
Tabel 10.1 Tipologi Pemakai Laporan Keuangan Publik dan Kepentingan Spesifik	266
Tabel 11.1 Matriks Tipologi Utama Audit Sektor Publik	284
Tabel 12.1 Jenis-Jenis Audit Sektor Publik	307
Tabel 13.1 Matriks Karakteristik Empat Basis Akuntansi Keuangan Daerah	332
Tabel 14.1 Komponen Laporan Keuangan Organisasi Nonlaba Kontemporer	353

BAB 1

KARAKTERISTIK DAN RUANG LINGKUP SEKTOR PUBLIK

A. Pendahuluan

1. Tujuan Pembelajaran

Bab 1 ini disusun sebagai landasan berpikir (fondasi konseptual) bagi mahasiswa. Melalui pemahaman yang komprehensif mengenai pengertian dan ruang lingkup, sifat dan karakteristik yang melekat, analisis komparatif dengan sektor swasta, serta akar sejarah perkembangannya, mahasiswa diharapkan mampu membangun paradigma yang tepat. Paradigma inilah yang akan menjadi bekal utama untuk menelaah materi-materi spesifik pada bab-bab berikutnya dalam spektrum Akuntansi Sektor Publik.

2. Capaian Pembelajaran

Setelah mengikuti pembelajaran pada topik ini, mahasiswa diharapkan memiliki kompetensi secara kritis untuk:

- a. Menjelaskan definisi, batasan, serta ruang lingkup entitas yang bergerak di dalam sektor publik secara tepat.

- b. Mengidentifikasi dan menganalisis sifat serta karakteristik unik lingkungan sektor publik yang membedakannya dengan organisasi bisnis.
- c. Melakukan analisis komparatif secara kritis mengenai perbedaan mendasar antara sektor publik dan sektor swasta dari berbagai dimensi tata kelola.
- d. Menguraikan sejarah evolusi akuntansi sektor publik serta memahami dampak gerakan *New Public Management* (NPM) terhadap reformasi akuntansi pemerintahan saat ini.

B. Pengertian dan Ruang Lingkup Sektor Publik

Secara etimologis, istilah "publik" berasal dari bahasa Latin *publicus* yang berarti masyarakat, orang banyak, atau berkaitan dengan negara. Dalam konteks akuntansi dan manajemen, sektor publik didefinisikan sebagai suatu entitas kompleks yang aktivitas utamanya adalah menghasilkan barang dan pelayanan publik (*public goods and services*) guna memenuhi kebutuhan masyarakat demi mencapai kesejahteraan bersama (Mardiasmo, 2021).

Berbeda dengan sektor swasta yang digerakkan oleh kepemilikan pribadi (*private ownership*) dan mekanisme pasar, sektor publik bergerak atas dasar amanat rakyat (*public stewardship*). Berdasarkan teori

kontrak sosial, masyarakat menyerahkan sebagian hak dan sumber daya ekonominya (melalui pajak, retribusi, dan bentuk kontribusi lainnya) kepada negara, dan sebagai imbalannya, negara berkewajiban mengelola sumber daya tersebut untuk kepentingan umum.

1. Tipologi Organisasi Sektor Publik Berdasarkan Struktur Kepemilikan dan Pendanaan

Untuk memahami ruang lingkup sektor publik secara lebih terstruktur, para akademisi sering kali membagi entitas sektor publik ke dalam beberapa kuadran atau tipologi. Menurut Jones dan Pendlebury (2020), batasan sektor publik tidak lagi bersifat dikotomis (hanya pemerintah vs swasta), melainkan sebuah spektrum (*blurred boundaries*) karena munculnya organisasi hibrida.

Secara umum, ruang lingkup entitas dalam sektor publik dapat diklasifikasikan menjadi tiga kategori utama:

- a. Entitas Publik Murni (*Pure Public Goods Providers*): Organisasi yang didanai sepenuhnya melalui instrumen pemajakan dan menyalurkan layanannya tanpa menarik biaya langsung dari konsumen. Contohnya adalah kementerian pertahanan, kepolisian, dan lembaga peradilan.

- b. Entitas Publik Semi-Komersial (*Quasi-Public Goods Providers*): Entitas yang menyediakan barang atau jasa publik, namun menarik sebagian biaya operasionalnya dari pengguna (tarif/retribusi), meski tetap mendapatkan subsidi dari negara. Contohnya adalah rumah sakit umum daerah dan universitas negeri.
 - c. Organisasi Hibrida (*Hybrid Organizations*): Entitas yang memiliki karakteristik kepemilikan publik (sahamnya dimiliki oleh negara) namun beroperasi dengan logika pasar/swasta demi mengejar profitabilitas, seperti Badan Usaha Milik Negara (BUMN) sektor perbankan atau energi (Baskerville & Grossi, 2019).
2. Konteks Regulasi dan Struktur Sektor Publik di Indonesia

Dalam konteks domestik Indonesia, ruang lingkup sektor publik secara formal diatur dan ditegaskan melalui berbagai regulasi penatausahaan keuangan negara. Berdasarkan Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, ruang lingkup keuangan sektor publik (pemerintah) yang dikelola mencakup:

a. Hubungan Keuangan Pusat-Daerah

Hak negara untuk memungut pajak serta mengalokasikan Dana Alokasi Umum (DAU) dan Dana Alokasi Khusus (DAK) kepada Pemerintah Daerah.

b. Kekayaan Negara yang Dipisahkan

Komponen modal negara yang ditanamkan pada BUMN/BUMD. Berdasarkan hukum positif Indonesia, kekayaan BUMN tetap merupakan bagian dari kekayaan publik yang dipisahkan, sehingga pengawasannya tunduk pada pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) (Mardiasmo, 2021).

c. Badan Layanan Umum (BLU/BLUD)

Instansi pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan, dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas (Mahmudi, 2019). Contoh BLU adalah RS Bhayangkara, RSUP, dan Universitas Negeri.

3. Teori Barang Publik (*Public Goods Theory*) sebagai Dasar Ruang Lingkup

Mengapa sektor publik harus mengambil peran dalam menyediakan barang dan jasa

tertentu? Mengapa tidak menyerahkannya sepenuhnya pada mekanisme pasar swasta? Jawabannya dijelaskan melalui *Public Goods Theory* yang dipelopori oleh Samuelson.

Sektor publik mengambil peran pada area di mana terjadi Kegagalan Pasar (*Market Failure*) (Halim & Kusufi, 2020). Jika pengelolaan jalan raya, pertahanan negara, atau penanggulangan wabah penyakit diserahkan kepada pihak swasta, maka penyediaannya tidak akan pernah optimal karena pihak swasta tidak dapat melarang orang yang tidak membayar untuk menikmati fasilitas tersebut (*free-rider problem*). Oleh karena itu, ruang lingkup akuntansi sektor publik melekat pada entitas-entitas yang bertugas mengatasi kegagalan pasar ini demi menjaga stabilitas sosial dan ekonomi.

4. Akuntabilitas Publik sebagai Benang Merah Ruang Lingkup

Meskipun bentuk organisasinya bervariasi mulai dari kementerian pusat yang kaku hingga LSM nirlaba yang fleksibel seluruh entitas ini disatukan oleh satu benang merah ruang lingkup, yaitu kewajiban menyampaikan Akuntabilitas Publik (Pratama, 2023).

Menurut Cordery dan Sim (2022), karena dana yang digunakan oleh entitas-entitas ini

bersumber dari kontribusi masyarakat (baik lewat pajak, donasi, maupun hibah), maka ruang lingkup pelaporan akuntansinya tidak sekadar menyajikan laporan laba rugi, melainkan melaporkan bagaimana dana tersebut dibelanjakan secara etis dan efisien untuk kepentingan publik (*public accountability reporting*).

C. Ruang Lingkup Sektor Publik

Di Indonesia dan secara global, ruang lingkup sektor publik sangat luas dan tidak terbatas pada lembaga birokrasi pemerintahan semata. Entitas yang masuk dalam ruang lingkup ini meliputi:

1. Pemerintah Pusat (Kementerian, Lembaga Pemerintah Non-Kementerian (LPNK), dan lembaga tinggi negara).
2. Pemerintah Daerah (Pemerintah Provinsi, Pemerintah Kabupaten/Kota, hingga pemerintahan tingkat Desa).
3. Badan Usaha Milik Negara/Daerah (BUMN/BUMD) Khususnya yang menjalankan fungsi pelayanan publik (*Public Service Obligation*) seperti PT PLN, PDAM, dan Perum Damri.
4. Organisasi Non-Pemerintah dan Nonlaba: Yayasan, Lembaga Swadaya Masyarakat

(LSM), institusi pendidikan swasta, rumah sakit swasta nonlaba, serta tempat peribadatan (Mahmudi, 2019).

5. Organisasi Politik: Partai politik yang mengelola dana publik dan bantuan pemerintah.

D. Sifat Dan Karakteristik Sektor Publik

Sektor publik memiliki lingkungan pengoperasian yang sangat dipengaruhi oleh faktor-faktor eksternal yang dinamis dan saling berkelindan. Menurut Halim dan Kusufi (2020), sifat dan karakteristik utama sektor publik dapat diuraikan melalui dimensi berikut:

1. Dimensi Ekonomi dan Lingkungan Sektor Publik

Dalam lanskap akuntansi dan manajemen, sektor publik beroperasi pada ruang lingkup yang sangat dipengaruhi oleh ekosistem ekonomi makro serta tatanan lingkungan sekitarnya. Berbeda dengan korporasi swasta yang pergerakannya dipandu oleh sinyal harga pasar dan efisiensi biaya demi keuntungan, entitas sektor publik justru hadir untuk merespons wilayah-wilayah yang tidak tersentuh oleh modal swasta.

Berikut adalah bedah tuntas mengenai elemen-elemen kunci dalam dimensi ekonomi dan lingkungan yang melekat pada sektor publik:

a. Reorientasi Motif: Nilai Sosial di Atas Profitabilitas (*Non-Profit Motive*)

Karakteristik paling mendasar dari dimensi ekonomi sektor publik adalah tidak digunakannya laba finansial sebagai tolok ukur utama keberhasilan organisasi. Konsep kelayakan ekonomi di sektor ini mengalami pergeseran makna dari *financial return* (pengembalian modal) menjadi *social return* (manfaat sosial) (Mardiasmo, 2021).

Secara ekonomis, entitas publik tetap dituntut untuk mengelola sumber daya secara hemat dan berdaya guna. Namun, alokasi anggaran yang dikeluarkan tidak ditujukan untuk memperbesar ekuitas pemilik, melainkan untuk memperluas jangkauan dan mutu pelayanan kepada masyarakat. Van der Kolk (2021) dalam penelitiannya mengenai sistem pengendalian manajemen menegaskan bahwa ketiadaan indikator laba bersih inilah yang membuat sistem pengendalian internal di sektor publik menjadi jauh lebih kompleks. Akuntan sektor publik tidak bisa hanya menyajikan angka surplus di laporan keuangan, tetapi wajib menerjemahkan angka tersebut ke dalam pencapaian indikator kinerja riil di lapangan.

b. Ketergantungan Struktur Fiskal dan Sumber Pendanaan Non-Pasar

Dari sudut pandang aliran kas, ekosistem ekonomi sektor publik bersifat non-pasar. Sektor swasta memperoleh aliran dana secara sukarela melalui transaksi jual-beli komersial, sedangkan sektor publik mengandalkan otoritas legal-memaksa milik negara untuk menghimpun pendapatan fiskal, seperti pajak, bea cukai, retribusi, dan penerbitan obligasi negara.

Kondisi lingkungan ekonomi makro seperti inflasi, pertumbuhan ekonomi, dan stabilitas nilai tukar memiliki dampak instan yang sangat sensitif terhadap postur anggaran sektor publik. Adiputra dan Utama (2021) mengemukakan bahwa volatilitas pendapatan negara inilah yang mendorong diterapkannya manajemen risiko fiskal yang ketat dalam akuntansi sektor publik. Ketika perekonomian lesu, pendapatan pajak menurun, namun di sisi lain, beban pengeluaran jaring pengaman sosial justru melonjak. Ketergantungan yang tinggi pada sektor non-pasar ini menuntut fleksibilitas sekaligus ketahanan infrastruktur akuntansi keuangan negara dalam mendeteksi turbulensi ekonomi sejak dini.

c. Penyediaan Barang Publik untuk Mengatasi Kegagalan Pasar (*Market Failure*)

Dilihat dari sisi lingkungan operasionalnya, sektor publik memegang peran vital sebagai penyedia barang publik (*public goods*) yang memiliki dua sifat khas: *non-rivalry* (penggunaan oleh satu individu tidak mengurangi hak orang lain) dan *non-excludable* (tidak ada batasan bagi siapapun untuk menikmatinya). Contoh nyatanya adalah pembangunan jaringan jalan raya, sistem pertahanan, lampu penerangan jalan, hingga layanan kesehatan mendasar.

Jika penyediaan fasilitas-fasilitas tersebut diserahkan sepenuhnya kepada sektor swasta, maka akan terjadi kegagalan pasar (*market failure*). Pihak swasta enggan berinvestasi pada sektor yang tidak menjanjikan keuntungan komersial langsung atau yang rawan menghadapi kendala konsumen gratisan (*free-rider problem*). Oleh sebab itu, fungsi alokasi ekonomi diambil alih oleh tata kelola publik. Halim dan Kusufi (2020) menambahkan bahwa kehadiran akuntansi sektor publik di sini adalah untuk memastikan bahwa biaya operasional yang dikeluarkan dalam memproduksi barang publik tersebut

dapat dipertanggungjawabkan secara rasional dan adil demi menjaga keseimbangan sosiokultural masyarakat.

d. Dorongan Kelembagaan Global dan Tantangan Lingkungan Hidup

Lingkungan ekonomi sektor publik saat ini tidak lagi dibatasi oleh batas-batas geografis negara domestik.

Fenomena *glocalization* (glokalisasi)

membawa pengaruh besar dari lembaga-lembaga donor dan regulator internasional (seperti IMF, World Bank, dan IFAC) terhadap tata cara pengelolaan keuangan di tingkat lokal (Baskerville & Grossi, 2019). Pemerintah di berbagai belahan dunia mendapatkan desakan kuat untuk menciptakan standardisasi pelaporan keuangan yang transparan dan dapat diperbandingkan di level global.

Selain itu, dalam lima tahun terakhir, dimensi lingkungan hidup (ekologi) semakin terintegrasi ke dalam dimensi ekonomi sektor publik. Isu perubahan iklim dan pencapaian Tujuan Pembangunan Berkelanjutan (*Sustainable Development Goals* / SDGs) menuntut sistem akuntansi sektor publik tidak hanya berfokus pada pelaporan realisasi fisik anggaran keuangan saja. Pratama (2023)

menunjukkan adanya tren global di mana publik menuntut transparansi anggaran yang ramah lingkungan (*green budgeting*) serta akuntabilitas sosial atas dampak lingkungan yang ditimbulkan oleh proyek-proyek infrastruktur pemerintah.

2. Dimensi Politik dan Hukum Sektor Publik

Jika dimensi ekonomi menentukan bagaimana sumber daya sektor publik dikelola, maka Dimensi Politik dan Hukum adalah nakhoda yang menentukan ke mana arah sumber daya tersebut akan dialokasikan. Di sektor swasta, keputusan manajerial diambil berdasarkan kalkulasi pasar yang rasional dan fleksibel. Sebaliknya, setiap jengkal aktivitas dalam organisasi sektor publik terutama instansi pemerintahan selalu berada di bawah bayang-bayang negosiasi politik dan jerat regulasi hukum yang mengikat.

Berikut adalah bedah tuntas mengenai karakteristik unik dimensi politik dan hukum yang membentuk ekosistem akuntansi sektor publik:

a. Struktur Kekuasaan dan Dominasi Intervensi Politik

Sektor publik secara inheren bersifat politis karena para pemimpin puncaknya

(seperti Presiden, Gubernur, Bupati, hingga anggota parlemen) dipilih melalui proses politik kedewanan atau pemilu langsung. Konsekuensinya, arah kebijakan, prioritas pembangunan, hingga penyusunan porsi anggaran tidak pernah bebas dari kepentingan politik (Mardiasmo, 2021).

Kondisi ini menciptakan apa yang dalam teori kelembagaan disebut sebagai hubungan keagenan yang multi-layer (*multi-level principal-agent relations*). Van der Kolk (2021) menjelaskan bahwa akuntan sektor publik menghadapi tantangan besar karena mereka tidak sekadar memuaskan satu kelompok pemilik modal seperti di sektor swasta, melainkan harus menyeimbangkan tuntutan berbagai kelompok kepentingan (*constituents*). Tarik-menarik kepentingan antara pihak eksekutif (pemerintah) dan legislatif (parlemen) dalam menentukan prioritas belanja sering kali memicu kompromi politik yang mengorbankan efisiensi ekonomi demi pemenuhan janji-janji kampanye.

b. Anggaran Publik sebagai Dokumen Politik
Kebijakan Fiskal

Dalam akuntansi sektor publik, anggaran (*budget*) bukan sekadar draf estimasi

pendapatan dan belanja internal manajemen. Anggaran di sektor ini merupakan sebuah pernyataan kebijakan publik dan komitmen politik resmi (Halim & Kusufi, 2020).

Proses pengesahan anggaran harus melewati mekanisme sidang parlemen yang panjang dan sarat perdebatan. Ketika anggaran tersebut disahkan menjadi Undang-Undang (APBN) atau Peraturan Daerah (APBD), anggaran tersebut berubah status menjadi dokumen hukum yang mengikat secara legal. Kegagalan mengeksekusi anggaran sesuai dengan pagu yang ditetapkan tidak hanya dianggap sebagai kegagalan performa kerja, tetapi dapat berimplikasi pada pelanggaran hukum tata negara. Kebergantungan pada persetujuan politik inilah yang membuat proses penganggaran sektor publik menjadi rigid, memakan waktu lama, dan kurang adaptif terhadap perubahan lingkungan yang mendadak jika dibandingkan dengan sektor bisnis.

c. Aspek Legalistik yang Ketat (*Legalistic Approach*) dan Rule of Law

Karakteristik hukum yang paling mendominasi sektor publik adalah kepatuhan mutlak pada asas legalitas. Di dunia bisnis

swasta, manajemen diperbolehkan melakukan manuver apa pun selama tindakan tersebut tidak dilarang oleh hukum (segala sesuatu diperbolehkan kecuali yang dilarang). Kebalikannya, di sektor publik, instansi pemerintah hanya boleh bergerak jika ada payung hukum jelas yang memerintahkannya (segala sesuatu dilarang kecuali yang diizinkan) (Mahmudi, 2019).

Setiap pengeluaran kas negara wajib didasarkan pada dokumen pelaksanaan anggaran yang sah dan memiliki cantolan regulasi yang hierarkis (dari Undang-Undang hingga Peraturan Kepala Daerah). Pratama (2023) dalam studinya mengenai transparansi fiskal menyebutkan bahwa pendekatan legalistik yang sangat kaku ini sering kali memicu fenomena ketakutan mengambil keputusan di kalangan birokrat (*risk-averse culture*). Dampak akuntansinya sangat jelas: pencatatan dan pelaporan keuangan pemerintah dituntut untuk menyajikan tingkat kepatuhan yang sempurna terhadap regulasi (*compliance reporting*) demi menghindari tuduhan penyelewengan atau kerugian keuangan negara.

d. Akuntabilitas Hukum dan Pengawasan Publik Multidimensi

Dampak dari ketatnya dimensi hukum ini melahirkan sistem pengawasan dan akuntabilitas yang bersifat multidimensi dan berlapis. Pelaporan keuangan sektor publik dipantau langsung oleh lembaga audit eksternal independen negara (seperti Badan Pemeriksa Keuangan di Indonesia), aparat pengawas internal (Inspektorat), lembaga penegak hukum, hingga masyarakat sipil (LSM dan media).

Cordery dan Sim (2022) menegaskan bahwa evolusi hukum tata kelola publik di era modern menuntut pergeseran dari sekadar pertanggungjawaban formalitas di atas kertas menuju pertanggungjawaban materiil atas keadilan publik. Jika sebuah instansi pemerintah terbukti menyalahgunakan wewenang yurisdiksinya atau gagal menyajikan laporan keuangan yang andal, sanksi yang dihadapi bukan sekadar penurunan harga saham atau pemecatan oleh komisar, melainkan sanksi hukum pidana (seperti korupsi) serta runtuhnya legitimasi politik di mata publik internasional (Baskerville & Grossi, 2019).

3. Dimensi Sosial dan Akuntabilitas

Jika dimensi ekonomi, politik, dan hukum meletakkan aturan main serta batasan struktural bagi organisasi pemerintah, maka Dimensi Sosial dan Akuntabilitas adalah jantung moral yang menggerakkan seluruh aktivitas tersebut. Sektor swasta menilai keberhasilannya lewat angka-angka laba bersih dan kepuasan konsumen individual di pasar. Sebaliknya, organisasi sektor publik berdiri di atas mandat kolektif masyarakat. Di sektor ini, keberhasilan diukur dari seberapa jauh lembaga mampu merawat kepercayaan publik (*public trust*) dan memenuhi hak-institusional warga negara.

Berikut adalah pembahasan mendalam mengenai interaksi dinamis antara dimensi sosial dan tuntutan akuntabilitas dalam akuntansi sektor publik:

a. Kontrak Sosial dan Kepercayaan Publik (*Public Trust*)

Eksistensi sektor publik tidak dapat dipisahkan dari teori kontrak sosial, di mana masyarakat sepakat menyerahkan mandat, kedaulatan, dan sebagian sumber daya ekonominya (dalam bentuk pajak dan retribusi) kepada negara. Sebagai timbal baliknya, negara wajib mengelola sumber

daya tersebut untuk memproduksi barang publik serta menciptakan keadilan sosial.

Hubungan teoretis ini menempatkan masyarakat bukan sekadar sebagai konsumen pasif, melainkan sebagai pemilik modal yang sah (*the ultimate principal*). Oleh karena itu, akuntansi sektor publik memikul beban moral untuk menyajikan informasi yang jujur mengenai ke mana setiap rupiah uang rakyat dialokasikan. Pratama (2023) dalam penelitiannya menegaskan bahwa transparansi pelaporan keuangan memiliki korelasi langsung dan linier terhadap pembentukan kepercayaan publik kepada pemerintah (*citizen trust*). Ketika laporan keuangan disajikan secara kabur atau terlambat, masyarakat akan menangkapnya sebagai sinyal adanya penyimpangan, yang pada gilirannya dapat memicu krisis legitimasi sosial bagi rezim yang berkuasa.

b. Spektrum Akuntabilitas Multidimensi: Vertikal dan Horizontal

Dalam organisasi sektor publik, pola pertanggungjawaban tidak bersifat linear atau tunggal seperti pada korporasi swasta yang hanya tunduk pada rapat umum pemegang saham (RUPS). Akuntan publik harus

menavigasi dua jalur akuntabilitas yang berjalan secara simultan:

1) Akuntabilitas Vertikal

Pertanggungjawaban kepada otoritas yang lebih tinggi di dalam struktur hierarki kekuasaan negara, misalnya dari pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, atau dari kementerian kepada presiden (Halim & Kusufi, 2020).

2) Akuntabilitas Horizontal

Pertanggungjawaban secara luas kepada masyarakat umum, komunitas lokal, media massa, dan lembaga swadaya masyarakat (LSM) yang bertindak sebagai pengawas independen.

Cordery dan Sim (2022) mengingatkan bahwa di era modern, penekanan justru bergeser lebih kuat ke arah akuntabilitas horizontal. Struktur masyarakat yang kian terdidik dan terkoneksi secara digital menuntut institusi publik untuk membuka ruang penyusunan laporan yang ramah pengguna (*user-friendly reporting*), bukan sekadar laporan formalitas tebal yang hanya dipahami oleh auditor internal.

c. Sifat Produk Jasa dan Dilema Pengukuran Kinerja Sosial

Secara sosial, produk yang dihasilkan oleh sektor publik bersifat non-rivalry dan non-excludable seperti rasa aman dari kepolisian, edukasi dasar dari sekolah negeri, dan udara bersih dari taman kota. Karakteristik ini melahirkan tantangan tersendiri dalam ruang lingkup akuntansi manajemen.

Bagaimana cara menilai efektivitas biaya dari sebuah program pencegahan stunting atau program pengentasan kemiskinan? Di sinilah konsep *Value for Money* (VFM) diaplikasikan, di mana penilaian ditekankan pada aspek *Effectiveness* (efektivitas hasil/outcome) daripada sekadar efisiensi nominal biaya. Van der Kolk (2021) mengemukakan bahwa indikator kinerja sosial di sektor publik sering kali bersifat kualitatif dan baru bisa dirasakan dampaknya dalam jangka panjang. Akuntan sektor publik dituntut kreatif dalam mengintegrasikan data keuangan dengan indikator kinerja sosial makro (seperti Indeks Pembangunan Manusia atau Indeks Kepuasan Masyarakat) agar pelaporan pertanggungjawaban tidak bias dan

mencerminkan realitas sosial yang sesungguhnya.

d. Tuntutan Tata Kelola Global dan Inklusi Sosial

Lingkungan sosial sektor publik hari ini juga diwarnai oleh gerakan global yang menuntut inklusivitas, kesetaraan gender, serta pemenuhan Tujuan Pembangunan Berkelanjutan (*Sustainable Development Goals* / SDGs). Lembaga donor internasional maupun publik domestik mendesak pemerintah untuk menerapkan apa yang disebut sebagai *Social Accountability* (Akuntabilitas Sosial).

Dampak akuntansinya terasa pada munculnya instrumen penganggaran baru, seperti Penganggaran Responsif Gender (*Gender-Responsive Budgeting*) dan Anggaran Hijau (*Green Budgeting*). Baskerville dan Grossi (2019) menjelaskan bahwa reformasi ini memaksa akuntansi sektor publik untuk keluar dari cangkang tradisionalnya yang murni berfokus pada aspek moneter. Akuntansi kini wajib bertindak sebagai alat evaluasi sosial yang memastikan bahwa alokasi anggaran negara tidak diskriminatif dan didistribusikan secara

berkeadilan demi mereduksi ketimpangan sosial di tengah masyarakat.

E. Analisis Komparatif: Perbedaan Sektor Swasta Dan Sektor Publik

Meskipun kedua sektor ini saat ini saling mengadopsi teknik manajemen (terutama melalui gerakan *New Public Management*), keduanya memiliki perbedaan fundamental yang berakar pada tujuan pendirian dan tata kelolanya.

Berikut adalah tabel analisis komparatif komprehensif antara sektor publik dan sektor swasta:

Tabel 1.1 Analisis Komparatif Komprehensif Antara Sektor Publik Dan Sektor Swasta

Dimensi Perbandingan	Sektor Publik	Sektor Swasta
Tujuan Organisasi	Mensejahterakan masyarakat melalui pelayanan publik (<i>social/public welfare</i>).	Memaksimalkan keuntungan dan kekayaan pemegang saham (<i>profit maximization</i>).
Sumber Pembiayaan	Pajak, retribusi, utang negara/obligasi publik, laba BUMN/BUMD, penjualan aset negara.	Modal pemilik, laba ditahan, utang bank, penerbitan saham di pasar modal.

Pola Pertanggungjawaban	Kepada masyarakat luas (<i>horizontal</i>) dan lembaga legislatif/parlemen (<i>vertikal</i>).	Kepada pemilik modal/pemegang saham (<i>shareholders</i>) melalui RUPS.
Struktur Organisasi	Birokrasi kaku, hierarkis, formal, dan multi-layer.	Fleksibel, datar (<i>flat</i>), fungsional, dan adaptif terhadap pasar.
Karakteristik Anggaran	Terbuka untuk publik, dibahas bersama legislatif, dan mengikat secara hukum.	Tertutup/rahasia bagi publik, ditetapkan internal manajemen/direksi.
Sistem Akuntansi	Berbasis kas menuju akrual atau akrual penuh, menggunakan akuntansi dana (<i>fund accounting</i>).	Berbasis akrual penuh (<i>full accrual</i>) yang standar secara universal (IFRS/SAK).

F. Sejarah Dan Perkembangan Akuntansi Sektor Publik

Akuntansi sektor publik bukanlah disiplin ilmu baru, melainkan praktik kuno yang berevolusi seiring dengan perkembangan peradaban manusia dan tuntutan tata kelola pemerintahan.

1. Era Pra-Modern (Klasik)

Praktik akuntansi sektor publik tercatat sejak ribuan tahun lalu, Mesir Kuno & Babilonia terjadi pencatatan hasil panen dan pemungutan pajak untuk firau dan raja dilakukan pada sabak tanah

liat dan papirus untuk mencegah korupsi internal kerajaan.

Yunani dan Romawi Kuno saat itu Pemerintahan Athena mengadopsi sistem pemeriksaan keuangan publik oleh dewan yang dipilih rakyat, memisahkan otoritas pemungut pajak dengan pengelola kas.

2. Era Akuntansi Pemerintahan Tradisional (Abad ke-19 hingga Akhir Abad ke-20)

Pada era ini, fokus akuntansi pemerintahan adalah akuntansi kas (*cash accounting*) dengan sistem pencatatan tunggal (*single entry*) atau berpasangan (*double entry*) yang sangat sederhana. Karakteristik utamanya adalah *incrementalism* dan fokus pada *line-item budgeting*. Tujuannya semata-mata adalah memastikan kepatuhan formal terhadap pagu anggaran yang diberikan (*compliance-oriented*), tanpa memedulikan efisiensi ataupun hasil riil pelayanan.

3. Era New Public Management (NPM) (Akhir 1980-an – Sekarang)

Kelemahan sistem birokrasi tradisional yang lambat, korup, dan tidak efisien memicu gelombang reformasi administrasi publik global yang dikenal sebagai New Public Management (NPM). NPM mengintroduksi prinsip-prinsip

manajemen sektor swasta ke dalam birokrasi publik dengan jargon "*Let the managers manage*" dan konsep *Reinventing Government* (mewirauahakan birokrasi).

Gerakan *New Public Management* (NPM) tidak hanya mengubah basis akuntansi dan sistem penganggaran, tetapi juga mereformasi secara struktural cara instansi publik beroperasi, diukur, dan diaudit, beberapa dampaknya:

- a. Pergeseran Fokus Audit: Dari Kepatuhan (*Compliance*) ke Kinerja (*Performance*)

Sebelum era NPM, audit sektor publik didominasi oleh audit kepatuhan (*compliance audit*) yang hanya memeriksa apakah pengeluaran dana telah sesuai dengan aspek hukum dan pagu anggaran formal. Di bawah pengaruh NPM, fokus penilai eksternal bergeser secara masif ke arah Audit Kinerja (*Performance Audit*).

Auditor kini tidak hanya melihat aspek "legalitas" dokumen, melainkan mengaudit apakah penggunaan dana publik telah memenuhi kriteria efektivitas ekonomi dan efisiensi pelayanannya. Menurut Cordery dan Sim (2022), reformasi ini menuntut akuntan sektor publik untuk mampu menyusun indikator kinerja non-keuangan yang terukur