

AKUNTANSI

SEKTOR PUBLIK

Johan Arifin, SE, M.Si, Ph.D

Penerbit:



**UNIVERSITAS
ISLAM
INDONESIA**

KATALOG DALAM TERBITAN (KDT)

ARIFIN, Johan

Akuntansi Sektor Publik / Johan Arifin.

-- Yogyakarta: Universitas Islam
Indonesia, 2017.

--230 hlm. ; 17,5 x 25 cm

ISBN 978-602-450-113-6

e-ISBN 978-602-450-114-3

© 2017 Johan Arifin

Hak cipta dilindungi undang-undang.

Dilarang memperbanyak atau memindahkan seluruh atau sebagian isi buku ini dalam bentuk apapun, baik secara elektronik ataupun mekanik termasuk memfotokopi, tanpa izin tertulis dari Penulis.

Akuntansi Sektor Publik

Penulis :

Johan Arifin, SE, M.Si, Ph.D

Cetakan I

Juni 2017 M / Ramadhan 1438 H

Penerbit:



**UNIVERSITAS
ISLAM
INDONESIA**

Kampus Terpadu UII, Jl. Kaliurang Km 14,5,
Yogyakarta 55584, INDONESIA
Tel. (0274) 896 447 Ext. 1301; Fax. (0274) 896 445
<http://www.uii.ac.id>; e-mail: perpustakaan@uii.ac.id

KATA PENGANTAR

Dalam kesempatan ini, penulis menyampaikan puji syukur atas selesainya penulisan buku ini. Allah SWT merupakan satu-satunya Dzat yang menjadi luapan ungkapan syukur atas selesainya buku ini, karena berkat Dialah yang telah memberi kesehatan, kesempatan, dan motivasi penulis untuk menyelesaikan buku ini.

Akuntansi Sektor Publik merupakan salah satu bidang ilmu yang sangat pesat perkembangannya dalam beberapa tahun terakhir ini. Tuntutan akuntabilitas dan transparansi yang dihadapi oleh organisasi publik terutama sektor pemerintahan menjadikan akuntansi sektor publik sebuah kebutuhan yang tidak terelakkan lagi.

Buku ini adalah buku pengantar yang berisi berbagai konsep dasar dalam akuntansi sektor publik. Penulis berharap, terbitnya buku ini dapat membantu para mahasiswa khususnya maupun para pembaca dari berbagai lapisan masyarakat yang ingin mempelajari dan memperluas pengetahuannya dalam bidang akuntansi sektor publik. Untuk mencapai keinginan tersebut, penulis mencoba melakukan perpaduan dan kajian pemikiran para ahli yang terdiri dari berbagai kalangan akademisi maupun praktisi dan peneliti dalam bidang manajemen dan akuntansi sektor publik.

Buku ini terdiri atas 11 Bab yang mencakup pembahasan materi utama akuntansi sektor publik yang meliputi Akuntansi Manajemen Sektor Publik, Akuntansi Keuangan Sektor Publik, dan Auditing Sektor Publik. Ketiga materi utama tersebut terbagi atas beberapa bab yang ditampilkan secara sederhana guna mempermudah pemahaman dan pendalamannya.

Dalam kesempatan ini penulis mengucapkan banyak terimakasih kepada semua pihak yang telah memberikan bantuan dan motivasi kepada penulis untuk menyelesaikan buku ini terutama Program Studi Akuntansi dan Program Pasca Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia serta semua pihak yang tidak bisa kami sebut satu persatu.

Akhirnya kami sangat menunggu masukan, saran, tanggapan, dan kritik dari para pembaca. Buku ini tidak terlepas dari kekurangan, namun kami tetap berharap buku ini bermanfaat untuk pengembangan akuntansi sektor publik khususnya di Indonesia.

Yogyakarta, 2017

Penulis,

Johan Arifin, SE, M.Si, Ph.D

DAFTAR ISI

Kata Pengantar

Daftar isi

Daftar Tabel

Daftar Gambar

BAB I

PENGERTIAN DAN RUANG LINGKUP AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	1
Persamaan Dan Perbedaan Sektor Publik Dan Swasta	4
Akuntansi Pada Lembaga Sektor Publik	8
Akuntansi Sektor Publik Versus Akuntansi Pemerintahan	9
Akuntansi Sektor Publik Sebagai Alat Perencanaan dan Pengendalian- Keuangan Publik	10
Evolusi Pendidikan Akuntansi Sektor Publik Di Indonesia	14

BAB II

PERENCANAAN STRATEGIK DI LEMBAGA SEKTOR PUBLIK	17
Manfaat Perencanaan Strategik	19
Komponen Perencanaan Strategik	20
Dimana Kita berada Sekarang?	20
Dimana Kita Ingin Berada Di Masa Yang Akan Datang?	21
Bagaimana Kita Mencapai Sasaran dan Tujuan?	22
Bagaimana Kita Mengukur Kemajuan?	22
Bagaimana Kita Menelusuri?	22
Proses Perencanaan Strategik	22
Karateristik Keberhasilan Proses Perencanaan Strategik	26

Fisi, Misi, dan Faktor-Faktor Kunci Keberhasilan	27
Tujuan Penetapan Visi Organisasi	27
Proses Penetapan Visi Organisasi	28
Perumusan Visi	29
Faktor-Faktor Kunci Keberhasilan	31
Tujuan Penetapan Faktor-Faktor Kunci Keberhasilan	31
Proses Penetapan Faktor-Faktor Kunci Keberhasilan	32
Perumusan Sasaran	33
Cara Mencapai Tujuan dan Sasaran	33

BAB III

ANGGARAN SEKTOR PUBLIK	35
Pengertian Anggaran	35
Penganggaran	36
Fungsi Anggaran Sektor Publik	38
Prinsip-Prinsip Anggaran Sektor Publik	40
Karakteristik Anggaran Sektor Publik	41
Klasifikasi Anggaran	41
Model Anggaran Sektor Publik	43
Penganggaran Tradisional	43
Line Item Budgeting	43
Incremental Budgeting	45
Performance Budgeting	46
Zero-Base Budgeting	47
Planning, Programing, and Budgeting Systems	52
Beberapa Permasalahan Penganggaran	56

BAB IV	
SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK	59
Tipe Pengendalian Manajemen	61
Kerangka Konseptual Perancangan Sistem Pengendalian	61
Pemilihan Pengendalian yang Efektif	62
Perkembangan Konsep Pengendalian	63
Karakteristik Sistem Pengendalian Manajemen yang Baik	64
Perancangan Pengendalian Manajemen Sektor Publik	65
Perencanaan Strategik	67
BAB V	
PENILIAN INVESTASI PADA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK	73
Konsep Dasar Pelaksanaan Penilaian Investasi	73
Aspek-Aspek Penilaian Investasi	76
Jenis-Jenis Investasi	77
BAB VI	
PENGUKURAN KINERJA PADA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK	123
Pentingnya Pengukuran Kinerja	123
Tahap-tahap Pengukuran Kinerja	127
Implikasi Pengukuran Kinerja Pada Sektor Publik	135
Mekanisme Pengukuran Dan Evaluasi Kinerja Di Lembaga Sektor Publik	136
Evaluasi Kinerja Kegiatan	143
Evaluasi Kinerja Program	144
Evaluasi Kinerja Kebijakan	146

BAB VII	
TEORI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	149
Basis Akuntansi	153
Basis AkruaI Penuh	155
Pelaporan Keuangan Sektor Publik	157
BAB VIII	
TEKNIK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK	161
Akuntansi Dana	161
Akuntansi Anggaran	167
Akuntansi Komitmen	169
Akuntansi Kas	173
Akuntansi AkruaI	173
BAB IX	175
LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK	
Tujuan Dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik	175
Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik	177
Perbedaan Laporan Keuangan Sektor Publik Dan Laporan Keuangan Sektor Swasta	179
Perbedaan Antara Laporan Keuangan (<i>Financial Statement</i>) Dan Pelaporan Keuangan (<i>Financial Reporting</i>)	180
Bentuk-Bentuk Laporan Keuangan Sektor Publik	181
BAB X	
AUDIT KINERJA	187
Pendahuluan	187
Struktur Audit Kinerja	187
Tahapan Pengenalan dan Perencanaan	189

Tahapan Audit	195
Tahap Pelaporan	198
Tahap Penindaklanjutan	200

BAB XI

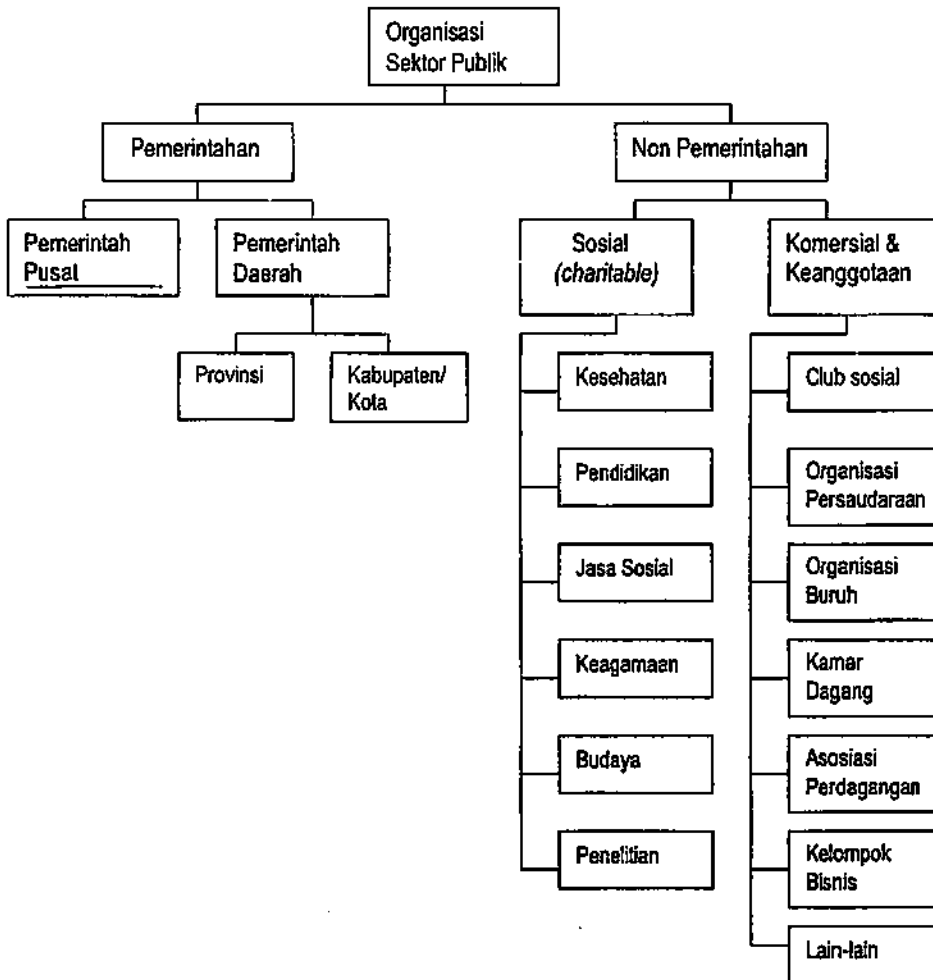
STUDI TERHADAP KUALITAS AUDIT SEKTOR SWASTA DAN SEKTOR PUBLIK SERTA UPAYA-UPAYA PENINGKATANNYA	205
Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit	207
Kualitas Audit Sektor Swasta	209
Kualitas Audit Sektor Publik	210
Perbandingan Kualitas Audit Sektor Swasta Dan Sektor Publik	212
Hubungan Kualitas Audit Dengan Ukuran Auditor	214
Upaya-Upaya Untuk Meningkatkan Kualitas Audit	216

BAB 1

PENGERTIAN DAN RUANG LINGKUP AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Dalam era gobalisasi ini batasan dunia semakin tidak jelas, hubungan antar organisasi tidak terbatas hanya dalam satu negara saja melainkan antar negara. Segala informasi dalam berbagai bentuk dibutuhkan secara cepat dan lengkap, antara lain informasi yang diperoleh dari laporan keuangan. Laporan keuangan menyajikan informasi yang dibutuhkan oleh berbagai pihak, seperti; pemerintah, rakyat, pemegang saham, penanam modal, kreditur, dan pihak lain untuk pengambilan keputusan yang harus dilakukan dengan cepat. Sehubungan dengan hal tersebut, baik sektor publik maupun sektor swasta dituntut untuk semakin meningkatkan kualitas informasi keuangan yang terkandung dalam laporan keuangannya dengan baik. Di lain sisi kegiatan sektor publik maupun sektor swasta semakin luas dan kompleks, terutama pada sektor publik yang harus melaksanakan berbagai macam program sesuai dengan tuntutan masyarakat. Hal ini lah yang menyebabkan organisasi sektor publik semakin sulit menyajikan informasi-informasi dalam laporan keuangan yang dapat memenuhi tuntutan masyarakat saat ini.

Istilah "*Sektor Publik*" mempunyai pengertian yang bermacam-macam. Secara umum sektor publik dapat dipahami sebagai sebuah entitas yang aktivitasnya berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan layanan publik dalam rangka memenuhi semua kebutuhan dan hak publik.



Gambar-1. Cakupan Organisasi Sektor Publik

Pengertian sektor publik yang lain adalah pemerintah dan unit-unit organisasinya, yaitu unit-unit yang dikelola pemerintah dan berkaitan dengan hajat hidup orang banyak atau pelayanan masyarakat seperti kesehatan, pendidikan, keamanan, dan lain-lain. Berdasarkan independensi, kompleksitas,

maupun pertimbangan lainnya, unit-unit organisasi pemerintah tertentu perlu membuat laporan keuangan agar pihak-pihak yang berkepentingan dapat menilai kondisi keuangan dan pengelolaan unit tersebut.

Tujuan laporan keuangan pada sektor swasta difokuskan untuk mengukur laba, sedangkan tujuan laporan keuangan pada sektor publik lebih rumit karena menyangkut masalah-masalah hukum, ekonomi, sosial, dan politik. Menurut GASB tujuan laporan keuangan pada organisasi sektor publik adalah:

- 1) mempertanggungjawabkan pelaksanaan fungsinya (*demonstrating accountability*)
- 2) melaporkan hasil operasi (*Reporting operating result*)
- 3) melaporkan kondisi keuangan (*Reporting financial condition*)
- 4) melaporkan sumber daya jangka panjang (*Reporting long live resources*)

Dengan demikian laporan keuangan sektor publik harus dapat memenuhi tujuan pertanggungjawaban disamping tujuan manajerial. Hal ini berarti beban yang ditanggung suatu laporan keuangan sektor publik lebih berat dan bervariasi daripada laporan keuangan sektor swasta karena banyak informasi yang dibutuhkan, baik untuk para manajemen pemerintah, politikus, dan rakyat.

Sektor publik memegang peranan utama dalam pemberian jasa dan pelayanan kepada masyarakat mempunyai lingkungan yang berbeda dengan sektor swasta. Hal tersebut menjadi pertimbangan dalam penyusunan laporan keuangan sektor publik. Beberapa hal dan fungsi sektor publik dapat juga dilakukan oleh sektor swasta, seperti; tugas untuk menghasilkan beberapa jenis pelayanan publik meliputi layanan komunikasi, penarikan pajak, pendidikan, transportasi publik, dan sebagainya. Untuk tugas tertentu keberadaan sektor publik tidak dapat digantikan oleh sektor swasta misalnya fungsi birokrasi pemerintahan.

Organisasi sektor publik bergerak dalam lingkungan yang sangat kompleks. Komponen-komponen lingkungan yang secara potensial dapat mempengaruhi

organisasi sektor publik meliputi; faktor ekonomi, politik, budaya, dan demografi.

Faktor Ekonomi

Faktor Ekonomi yang mempengaruhi organisasi sektor publik antara lain adalah tingkat inflasi; nilai tukar mata uang, pertumbuhan pendapatan perkapita; utang dan bantuan luar negeri; cadangan devisa; pertumbuhan ekonomi; arus modal dalam negeri; dan lain-lain.

Faktor Politik

Faktor Politik yang mempengaruhi sektor publik antara lain adalah ideologi negara; elit politik dan masa; hubungan negara dan masyarakat; legitimasi pemerintah; kelembagaan; dan jaringan internasional.

Faktor Budaya

Faktor Budaya yang mempengaruhi organisasi sektor publik antara lain adalah beragamnya suku, ras, agama, bahasa, dan budaya; sistem nilai di masyarakat; sosiologi masyarakat; dan karakteristik masyarakat.

Faktor Demografi

Faktor Demografi yang mempengaruhi sektor publik antara lain pertumbuhan penduduk; struktur usia penduduk; dan migrasi.

Persamaan Dan Perbedaan Sektor Publik Dan Swasta

Untuk lebih jauh mengenal organisasi sektor publik ataupun organisasi swasta, sebenarnya tidak terlepas dari pelayanan organisasi itu sendiri, yaitu pelayanan yang bersifat publik dan pelayanan yang bersifat swasta. Dooren, Bouckaert, and Halligan (2015) mendefinisikan pelayanan publik sebagai pelayanan yang

disediakan untuk publik, apakah disediakan untuk umum atau disediakan untuk kepentingan individu. Pada konteks ini pelayanan publik difokuskan pada tanggungjawab pemerintah, apakah itu secara sentral, regional, ataupun lokal. Dengan demikian pada konteks ini indikator utama terletak pada kontrol pemerintah atas pelayanan yang diberikan kepada publik, baik itu ditangani oleh pemerintah sendiri maupun oleh pihak swasta.

Mengenai perbedaan antara organisasi sektor publik dengan organisasi swasta ada beberapa teori yang dapat dipakai dalam usaha merumuskan perbedaan tersebut. Salah satu teori yang dikembangkan dalam buku ini adalah teori menurut Blumenthal (1983) yaitu seorang praktisi keorganisasian yang cukup berpengalaman. Dia mencoba melihat persamaan dan perbedaan antara manajemen publik dan manajemen swasta. Beberapa perbedaan dan persamaan Sektor Publik dan Swasta menurutnya adalah sebagai berikut:

a) **Perbedaan Sektor Publik dan Swasta**

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

1. **Tujuan organisasi**, pada sektor swasta tujuan organisasi difokuskan untuk mendapatkan laba yang optimal (*profit motive*), sedangkan pada sektor publik tujuan organisasi adalah untuk memberikan pelayanan publik (*publik service*). Meskipun demikian pada organisasi sektor publik juga memiliki tujuan finansial, akan tetapi hal ini berbeda baik secara filosofis, konseptual, dan operasionalnya dengan tujuan profitabilitas pada sektor swasta. Jika pada sektor swasta tujuan finansial diorientasikan pada optimalisasi laba untuk memaksimalkan kesejahteraan para pemegang saham, sedangkan pada sektor publik tujuan finansial diorientasikan untuk memaksimalkan pelayanan publik karena untuk memberikan pelayanan publik diperlukan dana.

2. **Struktur organisasi**, struktur organisasi pada sektor publik bersifat birokratis, kaku, dan hirarkis, sedangkan struktur organisasi pada sektor swasta lebih bersifat fleksibel.
3. **Sumber pembiayaan**, pada sektor publik sumber pendanaan berasal dari pajak dan retribusi, laba perusahaan milik negara, pinjaman pemerintah berupa utang luar negeri dan obligasi pemerintah, serta sumber dana lainnya sesuai dengan aturan yang berlaku. Pada sektor swasta lebih fleksibel dan lebih bervariasi. Pada sektor swasta sumber pembiayaan dibagi menjadi sumber pembiayaan internal yang terdiri atas bagian laba yang diinvestasikan kembali ke perusahaan dan modal pemilik, serta sumber pembiayaan eksternal, misalnya; utang bank, penerbitan obligasi, serta penerbitan saham baru.
4. **Karakteristik anggaran dan stakeholder**, pada sektor publik umumnya anggaran bersifat terbuka artinya tidak dirahasiakan, bahkan terbuka untuk dikritisi dan didiskusikan. Pada sektor swasta anggaran umumnya bersifat tertutup bagi publik karena anggaran merupakan rahasia perusahaan. Dalam kaitannya dengan "stakeholder" organisasi, sektor publik mempunyai cakupan yang lebih luas dibandingkan dengan sektor swasta, sehingga stakeholder dalam sektor publik lebih beragam.

Berikut disajikan tabel yang mencakup perbedaan stakeholder pada organisasi sektor publik dan organisasi sektor swasta (Cristensen and Laegreid, 2007).

Stakeholder Sektor Publik

Stakeholder Eksternal	Stakeholder Internal
<ol style="list-style-type: none">1. Masyarakat pemakai jasa publik2. Masyarakat pembayar pajak3. Perusahaan serta organisasi sosial pemakai layanan publik4. Bank sebagai kreditor pemerintah5. Badan/lembaga internasional6. Investor asing	<ol style="list-style-type: none">1. Lembaga negara2. Kelompok politik3. Manajer publik4. Pegawai pemerintah

Stakeholder Sektor Swasta

Stakeholder Eksternal	Stakeholder Internal
<ol style="list-style-type: none">1. Customer (pelanggan)2. Pasar modal3. Bank sebagai kreditor4. Suplier (pemasok)5. Publik (masyarakat)6. Distributor	<ol style="list-style-type: none">1. Pemegang saham2. Manajemen3. Karyawan

5. **Pola pertanggungjawaban**, manajemen pada sektor swasta bertanggung jawab kepada para pemegang saham (pemilik perusahaan) dan kreditor atas dana yang diberikan. Sedangkan pola pertanggungjawaban pada organisasi sektor publik bersifat vertikal yaitu kepada otoritas yang lebih tinggi, dan horisontal yaitu pertanggungjawaban kepada masyarakat luas (publik).
6. **Sistem akuntansi yang dipakai**, sistem akuntansi yang biasa digunakan di sektor swasta pada umumnya adalah akuntansi berbasis akrual, sedangkan pada sektor publik lebih banyak menggunakan sistem akuntansi berbasis kas.

b) **Persamaan Sektor Publik dan Sektor Swasta**

1. Kedua sektor merupakan bagian integral dari sistem ekonomi di sebuah negara dan menggunakan sumber daya yang sama untuk mencapai tujuan organisasi.
2. Keduanya memiliki kelangkaan sumber daya yang sama.
3. Proses pengendalian manajemen, termasuk manajemen keuangannya pada umumnya sama.
4. Pada beberapa hal, kedua sektor menghasilkan produk yang sama.
5. Kedua sektor terikat pada peraturan perundangan dan ketentuan hukum lain yang disyaratkan.

Akuntansi Pada Lembaga Sektor Publik

Pemakaian istilah sektor publik sudah dimulai sejak tahun 1952, sedangkan reformasi sektor publik baru berkembang pesat mulai tahun 1980-an, dimana berbagai macam pendekatan mulai diterapkan pada masa tersebut. Seiring dengan adanya perubahan-perubahan pada organisasi sektor publik, terjadi pula perubahan pada akuntansi sektor publik, misalnya terjadinya perubahan sistem akuntansi dari *cash basis* menjadi *accrual basis*. Perubahan akuntansi dari *cash basis* menjadi *accrual basis* ini merupakan proses penting dari reformasi sektor publik pada saat itu. Semenjak itu akuntansi sektor publik terus berkembang seiring dengan meningkatnya tuntutan dilakukannya transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik.

Perkembangan akuntansi sektor publik saat ini kita rasakan sekali. Banyak istilah-istilah baru yang berkaitan dengan sektor publik bermunculan, seperti; *value for money*, akuntabilitas publik, privatisasi, *good governance*, *publik money*, dan lain-lain. Isu-isu yang muncul dalam sektor publik merupakan suatu rangkaian yang akhirnya merupakan tuntutan diciptakannya *good corporate governance*. Munculnya isu-isu tersebut menuntut dilakukannya reformasi dalam bidang akuntansi, auditing, sistem informasi, sistem

manajemen keuangan publik, privatisasi perusahaan-perusahaan publik, dan bidang-bidang akuntansi lain untuk sektor publik. Selanjutnya akan dilakukan pembahasan tentang akuntansi sektor publik dan akuntansi pemerintahan. Hal ini penting karena masih banyak orang menyalahartikan keduanya. Seringkali akuntansi pemerintahan disamakan pengertiannya dengan akuntansi sektor publik.

Akuntansi Sektor Publik Versus Akuntansi Pemerintahan

Di kalangan akademisi sering terjadi salah pengertian mengenai istilah akuntansi sektor publik dengan akuntansi pemerintahan. Pada pengajaran akuntansi pemerintahan selalu dimulai dari batasan pemerintahan yang bersih (*clean government*) maupun masyarakat individu yang jujur dan bebas dari penyalahgunaan wewenang. Definisi uang dalam pemerintahan yang bersih tersebut melibatkan hubungan antara eksekutif dengan legislatif serta hal-hal yang berhubungan dengan penganggaran. Pada umumnya sektor publik digambarkan sebagai institusi pemerintah atau pemerintah yang sedang berkuasa, industri nasional yang meliputi perusahaan publik, badan hukum, dan badan usaha milik pemerintah.

Tanpa mengabaikan pentingnya pemahaman teknik-teknik akuntansi di organisasi pemerintahan, pengajaran akuntansi sektor publik diajarkan dalam kondisi yang berbeda-beda, meliputi: *Pertama*, pada tahun 1952 sektor publik untuk pertama kalinya diajarkan di dunia akademisi. Pada waktu itu ada tiga kelompok sistem ekonomi yaitu; kelompok Amerika Serikat yang menerapkan ekonomi liberal, kelompok Uni Sovyet yang mengadopsi ekonomi terpusat, serta kelompok Inggris dan Perancis yang menerapkan "kebebasan ekonomi barat secara tradisional". *Kedua*, karakter organisasi sektor publik menunjukkan variasi sosial, ekonomi, politik, dan karakteristik menurut undang-undang. Masing-masing mempunyai perbedaan tanggungjawab, tujuan, dan kekuatan. Perbedaan itu menunjukkan variasi organisasi sektor publik yang berkembang sesuai dengan tekanan yang disebabkan oleh latar belakang sejarah yang

dimiliki dan keterbatasan sumberdayanya. *Ketiga*, aktivitas pada organisasi sektor publik amat beraneka ragam. Salah satu contoh: diperbolehkannya organisasi sektor publik berkompetisi dalam mekanisme pasar sehingga saat ini muncul istilah "*privatisasi*". *Keempat*, kondisi organisasi sektor publik amat mandiri, atau mampu lepas dari mekanisme pasar. *Kelima*, inti kesuksesan penyelenggaraan aktivitas publik adalah kompetensi manajemen. Akuntansi merupakan alat pengendali diri manajer yang memunculkan konsistensi seorang manajer bertanggungjawab tidak hanya untuk aktivitas utama saja tetapi juga untuk manajemen keuangan dan pengendalian anggaran. *Keenam*, kondisi proses pertanggungjawaban yang dilakukan oleh setiap badan sektor publik masih bersifat umum. Kompetensi khusus dialihkan ke wakil rakyat sebagai penentu kualitas pertanggungjawaban manajemen organisasi sektor publik.

Berdasarkan alasan-alasan tersebut, pengembangan konsep pengajaran dari akuntansi pemerintahan ke akuntansi sektor publik memang diperlukan. Akuntansi sektor publik merupakan tempat pengajaran dasar-dasar penyelenggaraan sektor publik dari perspektif akuntansi. Konsep aktivitas dan manajemen sektor publik dikembangkan dalam logika organisasi dengan penekanan mekanisme akuntabilitas yang lebih menonjol. Dengan demikian analisis kebijakan sistem dan analisis akuntansi lebih mendapat porsi yang lebih besar. Sedangkan dari sisi teknik pencatatan yang selama ini ditekankan pada akuntansi pemerintahan diletakkan sebagai pilihan bagi yang ingin memperdalam praktek akuntansi di organisasi sektor publik.

Akuntansi Sektor Publik Sebagai Alat Perencanaan Dan Pengendalian Keuangan Publik

Peran utama akuntansi sektor publik adalah memberikan informasi akuntansi yang relevan, handal, dan dapat dipercaya kepada pihak-pihak yang membutuhkan informasi tersebut untuk keperluan pengambilan keputusan.

Sedangkan tujuan akuntansi sektor publik menurut *American Accounting Association* meliputi hal-hal berikut ini:

- a) Memberikan informasi yang diperlukan untuk mengelola secara tepat, cepat, efisien, dan ekonomis suatu operasi dan alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi (dari sisi pengendalian manajemen).
- b) Memberikan informasi yang memungkinkan bagi manajer untuk melaporkan pelaksanaan tanggungjawab mengelola secara tepat dan efektif program dan penggunaan sumber daya yang menjadi wewenangnya (dari sisi akuntabilitas).

Informasi akuntansi diperlukan untuk melakukan perencanaan keuangan, menghitung biaya program, serta penganggaran. Anggaran merupakan alat perencanaan sekaligus alat pengendalian organisasi maupun lembaga pemerintah. Sebagai alat perencanaan, anggaran mengindikasikan target yang harus dicapai oleh pemerintah, sedangkan sebagai alat pengendalian organisasi anggaran mengindikasikan alokasi sumberdaya publik yang telah disetujui oleh lembaga legislative untuk dibelanjakan.

Dalam menyusun anggaran dibutuhkan pertimbangan-pertimbangan teknis akuntansi yang matang, terutama untuk mengestimasi biaya program dan kegiatan, serta dalam memprediksi kondisi ekonomi pemerintah dan perubahan-perubahan yang akan terjadi. Informasi akuntansi akan sangat membantu dalam pemilihan program yang efektif sesuai dengan kemampuan ekonomi pemerintah.

Berkaitan dengan penyelenggaraan manajemen keuangan daerah, akuntansi sektor publik berperan dalam hal:

- 1) Perencanaan strategik
- 2) Pemberian informasi biaya
- 3) Penilaian investasi publik
- 4) Penganggaran
- 5) Evaluasi kinerja

Untuk melakukan pengukuran kinerja diperlukan informasi akuntansi terutama dalam rangka menentukan indikator kinerja sebagai dasar penilaian kinerja. Pihak manajemen kemungkinan akan mengalami kesulitan apabila tidak ada indikator kinerja yang memadai. Indikator kinerja dapat bersifat finansial maupun non finansial. Informasi akuntansi sektor publik mempunyai peran untuk menentukan indikator kinerja sektor publik.

Perencanaan Strategik

Akuntansi sektor publik telah dibutuhkan semenjak tahap perencanaan. Pada tahap perencanaan strategic pemerintah daerah membuat alternative program yang dapat mendukung strategi organisasi. Peran akuntansi sektor publik adalah memberikan informasi untuk menentukan besarnya biaya program (*cost of program*), berapa biaya suatu aktivitas (*cost of activity*), serta evaluasi kinerja periode sebelumnya. Untuk memberikan jaminan dialokasikannya sumber daya input secara ekonomis, efisien dan efektif diperlukan informasi akuntansi manajemen yang akurat, relevan, dan handal untuk menghitung besarnya biaya program, aktivitas, maupun proyek.

Pemberian Informasi Biaya

Akuntansi manajemen sektor publik memiliki peran yang strategis dalam perencanaan keuangan publik terkait dengan identifikasi seluruh biaya yang terjadi. Di sini akuntansi manajemen sektor publik membutuhkan *cost accounting* untuk pengambilan keputusan biaya. Akuntansi biaya pada sektor publik berperan untuk memberikan informasi mengenai pembelanjaan publik yang dapat digunakan oleh pihak internal yaitu pemerintah dan pihak eksternal yaitu masyarakat, LSM, universitas, dan lainnya untuk perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Peran akuntansi manajemen dalam pemberian informasi biaya meliputi penentuan klasifikasi biaya serta penentuan jenis biaya yang masuk kategori biaya rutin, biaya modal, biaya tetap dan variable, dan lainnya.

Penilaian Investasi

Akuntansi manajemen juga dibutuhkan ketika suatu organisasi sektor publik hendak melakukan investasi, yaitu untuk menilai kelayakan investasi secara ekonomis dan finansial. Untuk menilai sebuah investasi dibutuhkan identifikasi biaya, resiko, serta manfaat dari investasi tersebut. Hal ini sangat penting untuk menghindari dilakukannya investasi yang sebenarnya tidak layak dilakukan. Dalam menilai suatu investasi yang perlu diperhatikan adalah tingkat diskonto, tingkat inflasi, tingkat resiko dan ketidakpastian, serta sumber dananya.

Penilaian investasi pada lembaga sektor swasta berbeda dengan sektor publik karena pada sektor publik tujuan utama investasi bukan untuk mengejar keuntungan, disamping itu sulit untuk mengukur output yang dihasilkan. Hal inilah yang menyebabkan teknik-teknik penilaian investasi yang sering dipakai pada sektor swasta seperti *Net Present Value*, *Internal Rate of Return*, *Accounting Rate of Return*, dan *Payback Period* tidak sepenuhnya dapat diterapkan pada organisasi sektor publik. Penilaian investasi pada organisasi publik dilakukan dengan menggunakan analisis biaya-manfaat (*cost and benefit analysis*).

Dalam menerapkan metode *cost and benefit* ini terdapat kesulitan yaitu dalam menentukan biaya dan manfaat dari suatu investasi yang dilakukan. Biaya dan manfaat yang harus dianalisis tidak hanya dilihat dari sisi finansialnya saja akan tetapi harus mencakup biaya sosial dan manfaat sosial yang diperoleh dari investasi. Penentuan biaya dan manfaat sosial dalam moneter kenyataannya sangat sulit dilakukan. Oleh karena itu penilaian investasi dengan memakai analisis biaya-manfaat pada sektor publik sulit dilakukan. Untuk memudahkan analisis investasi pada sektor publik selanjutnya digunakan analisis efektivitas biaya (*cost-effectiveness analysis*) dimana dalam metode ini ditekankan seberapa besar dampak (*outcome*) yang dicapai dari suatu proyek dengan biaya tertentu.

Penganggaran

Pada organisasi sektor publik akuntansi manajemen berperan untuk memfasilitasi terciptanya anggaran publik yang efektif. Akuntansi manajemen juga merupakan alat penting untuk proses alokasi dan distribusi sumber dana publik secara ekonomis, efektif, efisien, adil dan merata.

Penentuan Biaya Pelayanan

Salah satu fungsi dari akuntansi manajemen adalah untuk menentukan berapa biaya yang dikeluarkan untuk memberikan pelayanan tertentu serta berapa tarif yang akan dibebankan kepada pemakai jasa layanan publik. Penentuan biaya pelayanan dan tarif pelayanan merupakan satu rangkaian yang keduanya membutuhkan informasi akuntansi. Contoh: berapa biaya untuk membangun stasiun kereta api yang aman, tertib, indah, serta berapa biaya operasionalnya. Berdasar informasi tersebut dapat ditentukan tarif pelayanan yang akan dibebankan kepada pemakai jasa layanan stasiun kereta api.

Penilaian Kinerja

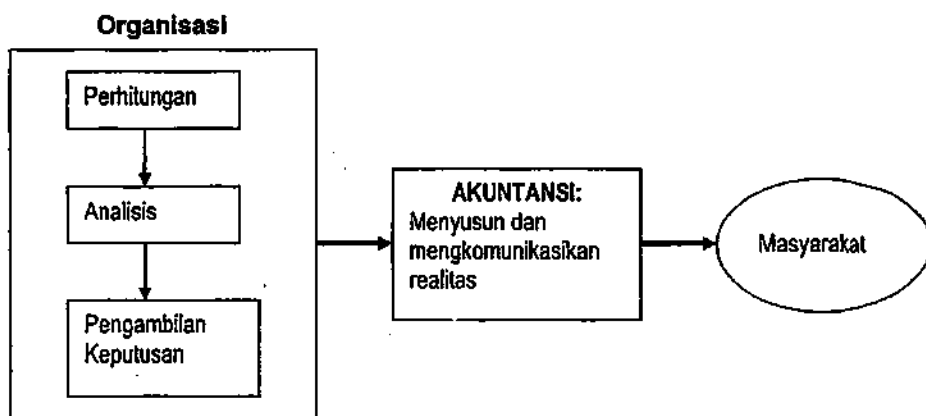
Salah satu bagian dari sistem pengendalian adalah penilaian kinerja. Tujuan penilaian kinerja adalah untuk mengetahui tingkat efektivitas dan efisiensi organisasi dalam mencapai tujuan yang ditetapkan. Dalam tahapan ini, akuntansi manajemen berperan dalam penentuan indikator kinerja serta satuan ukur untuk tiap-tiap aktivitas yang dilakukan.

Evolusi Pendidikan Akuntansi Sektor Publik Di Indonesia

Akuntansi sektor publik merupakan istilah yang belum lama dikenal oleh sebagian besar masyarakat Indonesia. Sebelumnya akuntansi sektor lebih dikenal sebagai akuntansi pemerintahan. Hal tersebut dapat dimaklumi karena orientasi pendidikan akuntansi di Indonesia lebih cenderung kepada Amerika Serikat (USA) yang kurang bahkan hampir tidak mengenal akuntansi

sektor publik. Di Amerika, perekonomiannya lebih menekankan pada sektor privat atau swasta sehingga peranan negara dalam kancah perekonomian sangat minimal. Pemerintah membatasi diri berkaitan dengan program-program yang dijelankannya. Hal ini mengakibatkan peran akuntansi dibatasi ruang geraknya terutama di sektor pemerintahan. Oleh karena itu akuntansi di Amerika Serikat lebih dikenal dengan istilah akuntansi pemerintahan.

Perkembangan bidang studi akuntansi sektor publik pada awalnya dimulai di negara-negara Eropa. Sebagai bidang studi yang mulai dikembangkan di negara-negara lain, studi tentang akuntansi sektor publik pada saat ini memiliki tantangan seperti halnya bidang studi lain yang diajarkan di Indonesia. Tantangan-tantangan tersebut antara lain meliputi; *Pertama, para ahli di bidang akuntansi sektor publik harus memahami filosofi dan dasar pemikiran bidang akuntansi sektor publik sehingga transfer pengetahuan yang dilakukan dapat meminimumkan dampak negatif yang kemungkinan muncul pada organisasi sektor publik, khususnya di Indonesia. Kedua, studi di bidang akuntansi sektor publik harus mulai diperkaya dengan pemikiran dan realitas alam dan budaya Indonesia. Diharapkan dengan melalui dua tahap ini bidang studi akuntansi sektor publik dapat mencerminkan keadaan yang sesuai dengan realita di Indonesia sehingga berguna untuk perbaikan dan pengembangan kehidupan masyarakat.*



Gambar-2. Peranan Akuntansi di Lembaga Sektor Publik

Melihat sejarah perkembangan studi akuntansi sektor publik, setidaknya ada dua tahap yang perlu dikembangkan di masa yang akan datang, yaitu; *Pertama*, membuat konsensus tentang orientasi studi ini serta tata cara revisi pengembangannya. *Kedua*, pembahasan muatan kurikulum perlu dielaborasi secara luas yang berkaitan dengan segala persoalan di organisasi sektor publik Indonesia.

BAB 2

PERENCANAAN STRATEGIK DI LEMBAGA SEKTOR PUBLIK

Perencanaan strategik merupakan proses secara sistematis yang berkelanjutan dari pembuatan keputusan yang beresiko, dengan memanfaatkan sebanyak-banyaknya pengetahuan antisipatif, mengorganisasi secara sistematis usaha-usaha melaksanakan keputusan tersebut dan mengukur hasilnya melalui umpan balik yang terorganisasi dan sistematis.

Perencanaan strategik merupakan integrasi antara keahlian sumber daya manusia dan sumber daya lain agar mampu menjawab tuntutan perkembangan lingkungan strategik, nasional, dan global. Untuk mampu meningkatkan efisiensi dan efektivitas programnya, serta agar selalu eksis dan unggul dalam persaingan yang semakin ketat dalam lingkungan yang berubah sangat cepat, maka suatu organisasi sektor publik harus terus menerus melakukan perubahan ke arah perbaikan. Perubahan tersebut harus disusun dalam suatu tahapan yang konsisten dan berkelanjutan, sehingga dapat meningkatkan akuntabilitas dan kinerja yang berorientasi pada pencapaian hasil. Perubahan yang dapat dilakukan antara lain mencakup *reengineering, restructuring, quality program, mergers and acquisition, strategic change, dan cultural change*. Dalam konsisi yang penuh ketidakpastian, setiap organisasi perlu menyusun perencanaan strategik.

Suatu pernyataan strategi menggambarkan bagaimana setiap isu strategik akan dipecahkan. Suatu strategi mencakup sejumlah langkah atau taktik yang dirancang untuk mencapai setiap stretgi yang telah dipersiapkan dengan matang, termasuk pemberian tanggungjawab, jadual, serta sumberdaya-sumberdayanya. Dalam kaitan ini strategi merupakan komitmen organisasi secara keseluruhan terhadap sekelompok nilai-nilai, filosofi-filosofi operasional, serta berbagai prioritas.

Perwujudan suatu strategi dari suatu organisasi membentuk suatu rencana induk yang komprehensif yang menyatakan bagaimana suatu organisasi akan mencapai misi dan tujuannya. Strategi tersebut memaksimalkan keunggulan kompetitif dan meminimalkan kelemahan kompetitif.

Pengembangan strategi dan implementasinya yang efektif sangatlah penting untuk kelangsungan hidup organisasi. Pimpinan suatu organisasi harus memastikan bahwa strategi yang dilakukannya telah sesuai untuk organisasinya dan sesuai dengan waktunya. Banyak contoh organisasi yang semula besar dan kuat, akan tetapi kemudian tidak mampu menjawab tantangan jaman. Organisasi seperti ini merupakan organisasi yang tidak mampu mengembangkan strategi yang tepat atau tidak mampu menjalankan strateginya secara efektif.

Apa yang ingin dicapai oleh organisasi untuk keberhasilan dapat tetap tidak berubah selama bertahun-tahun. Akan tetapi bagaimana organisasi tersebut mencapai apa yang diinginkan dapat berubah setiap saat. Suatu strategi dapat berubah sebagai usaha para manajer atau pimpinan yang terus-menerus memperbaiki proses dan hasil. Organisasi harus mengenali dan menghadapi secara efektif perubahan lingkungan yang terjadi secara terus-menerus.

Kepemimpinan yang strategik merupakan sebuah elemen kunci yang sangat efektif dalam manajemen strategik. Seorang pemimpin memfokuskan organisasi mereka pada arah strategik. Dia menciptakan suatu agenda untuk perubahan strategik. Para pemimpin strategik dalam organisasi sektor publik modern memberdayakan para manajer dan karyawan mereka untuk membuat keputusan yang berkaitan dengan peningkatan kinerja pelayanan publik. Berhubungan dengan hal tersebut, para pemimpin dalam berbagai organisasi sektor publik membutuhkan desain sistem perencanaan strategik yang tepat bagi organisasi yang mereka pimpin.

Manfaat Perencanaan Strategik

Apabila perencanaan strategik dijalankan dengan baik dan sistematis, akan memberikan banyak kegunaan dalam pengelolaan organisasi. Berikut ini dijelaskan beberapa manfaat perencanaan strategik menurut Bryson (2011) meliputi:

- 1) Berguna untuk pengelolaan hasil (*results*). Perencanaan strategik merupakan suatu proses dari diagnosis, penetapan tujuan, serta pembangunan strategi yang merupakan bagian penting dari manajemen yang berorientasi pada hasil.
- 2) Berguna untuk mengelola keberhasilan. Perencanaan strategik akan menuntun diagnosa organisasi terhadap pencapaian hasil yang diinginkan secara obyektif. Dengan perencanaan strategik yang matang organisasi dapat membangun strateginya sebagai bagian penting organisasi yang berorientasi pada hasil. Kapabilitas dan sumber daya difokuskan secara optimal untuk mencapai hasil yang diinginkan.
- 3) Berguna bagi perencanaan untuk perubahan dalam lingkungan dinamik yang kompleks. Perencanaan strategik adalah proaktif, sehingga organisasi sektor publik disarankan untuk proaktif mencari dan melakukan perubahan, dan bukannya bersikap reaktif terhadap situasi. Dengan sifat yang proaktif ini organisasi akan berjalan dinamis dalam mengikuti segala perubahan dan perkembangan yang terjadi.
- 4) Perencanaan strategik merupakan suatu alat manajerial yang penting. Organisasi sektor publik diharapkan memfokuskan perhatiannya pada pencapaian dan peningkatan *outcomes* setiap tahun. Hasil-hasil yang dicapai sebaiknya mulai difokuskan pada efisiensi dan efektivitas operasional kegiatan organisasi.
- 5) Perencanaan strategik berorientasi masa depan. Perencanaan strategik melibatkan suatu usaha yang disiplin untuk membantu membentuk dan membimbing pada apa yang diharapkan oleh manajemen, apa yang harus dilakukan, dan mengapa itu dilakukan. Perencanaan strategik membutuhkan pengumpulan informasi berskala makro, sebuah eksplorasi alternatif, dan merupakan suatu landasan bagi implikasi masa depan dari keputusan sekarang.

- 6) Perencanaan strategik sangat penting untuk mendukung pelanggan. Perencanaan strategik menetapkan hal-hal yang dapat dilakukan oleh organisasi untuk memenuhi ekspektasi pelanggan. Agen-agen pemerintahan harus mengakui bahwa mereka mempunyai pelanggan dan pihak-pihak yang berkepentingan (*stakeholders*).
- 7) Perencanaan strategik memudahkan komunikasi dan partisipasi, mengakomodasikan keinginan dan nilai-nilai yang berbeda, membantu pembuatan keputusan yang teratur, dan menjamin keberhasilan dan implementasi sasaran dan tujuan.

Komponen Perencanaan Strategik

Selanjutnya dalam rangka penyusunan suatu perencanaan strategik harus diperhatikan lima pilar utama, agar perencanaan strategik yang disusun dapat berjalan sebagaimana yang diharapkan. Kelima pilar utama perencanaan strategik tersebut meliputi:

- 1) Mengetahui dimana posisi kita pada saat ini melalui identifikasi customer dan *stakeholders*, serta kajian terhadap lingkungan baik internal maupun eksternal.
- 2) Mengetahui kemana kita akan menuju melalui perumusan visi, misi, dan tujuan organisasi dimasa yang akan datang.
- 3) Bagaimana kita mencapai tujuan yakni melalui penetapan program, sasaran program, serta alokasi sumber daya manusia.
- 4) Bagaimana kita mengukur kemajuan. Organisasi harus memonitor serta mengevaluasi visi dan misi yang telah ditetapkan dengan pengukuran kinerja dan memantau keberhasilan program.
- 5) Bagaimana kita menelusuri hasil yang dicapai. Organisasi harus mempunyai sistem yang tepat untuk mamantau kemajuan yang dicapai.

Di mana Kita Berada Sekarang?

Perencanaan strategik membantu menentukan status dari suatu organisasi publik pada saat sekarang dan mengevaluasi kondisi lingkungannya. Hal ini membantu mendefinisikan tingkat pelayanan publik beserta pelanggan dan stakeholders dari pelayanan publik tersebut. Ada dua hal penting yang dilakukan di sini meliputi:

- a) Penilaian internal/eksternal, merupakan suatu analisis dan evaluasi data mengenai kondisi internal dan eksternal beserta semua kekuatan yang mempengaruhi organisasi publik tersebut.
- b) Identifikasi pelanggan dan *stakeholders*, merupakan definisi formal dari mereka yang secara langsung maupun tidak langsung menggunakan pelayanan publik atau yang mereka secara langsung dan tidak langsung terpengaruh oleh tindakan-tindakan atau berbagai kebijakan publik.

Penilaian Internal (Internal Assessment)	Penilaian internal merupakan suatu evaluasi dari posisi organisasi, kinerja, masalah, serta potensi yang ada.
Penilaian eksternal (External Assessment)	Penilaian eksternal merupakan suatu analisis dari elemen-elemen kunci eksternal atau kekuatan-kekuatan yang mempengaruhi lingkungan dimana organisasi publik itu berada.
Pelanggan (Customer)	Setiap orang yang hasrat utamanya dilayani oleh, atau mereka yang menerima atau menggunakan produk (barang/jasa) dari organisasi publik.
Stakeholder (External Assessment)	Setiap orang atau kelompok orang yang mempunyai hasrat pribadi atau ekspektasi terhadap suatu tingkat kinerja atau pemenuhan tertentu dari suatu organisasi, program, atau sub-program. Dengan kata lain semua pihak yang berkepentingan dengan suatu program dari suatu organisasi.

Dimana Kita Ingin Berada di Masa Mendatang?

Dengan menggunakan hasil-hasil dari analisis internal dan eksternal beserta identifikasi pelanggan, selanjutnya sebuah organisasi perlu merumuskan visi, misi, prinsip-prinsip, sasaran-sasaran, serta tujuan organisasi.

Visi	Gambaran konseptual (<i>conceptual image</i>) dari keinginan di masa yang akan datang
Misi	Suatu pernyataan singkat dan menyeluruh tentang manfaat dan organisasi, program, atau sub-program
Prinsip	Nilai inti dan filosofi yang menggambarkan bagaimana suatu organisasi melaksanakan fungsinya
Sasaran	Hasil akhir yang diharapkan, umumnya setelah melebihi jangka waktu 3 tahun
Tujuan	Target-terget khusus (spesifik) dan dapat diukur untuk mencapai sasaran yang telah ditentukan

Bagaimana Kita Mencapai Sasaran dan Tujuan?

Perencanaan strategik akan membantu sebuah organisasi sektor publik untuk memahami bagaimana mencapai sasaran dan tujuan, serta sumber-sumber daya yang akan diperlukan untuk menerapkan aktivitas perencanaan tersebut.

Rencana Tindakan	Sebuah deskripsi yang lengkap dari strategi-strategi dan langkah-langkah yang dipakai untuk menerapkan rencana strategik
Alokasi Sumber Daya	Penentuan dan penjatahan dari semua sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan semua strategi dan pencapaian tujuan organisasi dalam sebuah kerangka kerja prioritas (<i>priority framework</i>)

Bagaimana Kita Mengukur Kemajuan?

Perencanaan strategik membangun suatu pertanggungjawaban (akuntabilitas) ke dalam sebuah proses. Ukuran-ukuran kinerja atau lazim disebut sebagai indikator kinerja digunakan untuk mengukur hasil-hasil serta menjamin pertanggungjawaban.

Bagaimana Kita Menelusuri?

Pada akhirnya suatu organisasi sektor publik harus memantau implementasi dari berbagai sasaran dan tujuan serta menggunakan hasil-hasil untuk mengevaluasi kemajuan secara periodik. Organisasi sektor publik harus mengembangkan suatu sistem penelusuran untuk memantau kemajuan yang dicapai, mengumpulkan informasi manajemen, serta menjaga agar sasaran berada pada lintasan yang tepat.

Proses Perencanaan Strategik

Berikut ini disajikan langkah-langkah yang dapat dilakukan dalam merumuskan perencanaan strategik organisasi. Adapun langkah-langkah untuk menjawab pertanyaan dapat dimodifikasi sesuai dengan sifat organisasi.

Langkah ke-1

Jenis pertanyaan: Dimana kita berada saat ini?

Langkah-langkah untuk menjawab pertanyaan, sebagai berikut:

- Melakukan identifikasi pelanggan dan atau stakeholder yang secara langsung maupun tidak langsung memakai pelayanan publik.
- Melakukan penilaian internal dan eksternal, hal ini dapat dilakukan dengan cara inventarisasi situasi dan kondisi organisasi serta scanning terhadap lingkungan organisasi.

Langkah ke-2

Jenis Pertanyaan: Dimana kita ingin berada di masa mendatang?

Langkah-langkah untuk menjawab pertanyaan, sebagai berikut:

- Mengembangkan *visi*, yang merupakan gambaran konseptual keinginan di masa yang akan datang.
- Mengembangkan *misi*, yang merupakan pernyataan singkat dan menyeluruh tentang manfaat organisasi.
- Mengembangkan *prinsip-prinsip organisasi*, yang merupakan nilai-nilai inti dari organisasi.
- Mengembangkan *sasaran-sasaran*, yang mewakili hasil akhir yang diinginkan setelah periode waktu tertentu
- Mengembangkan *tujuan-tujuan*, merupakan berbagai target yang spesifik dan dapat diukur untuk mencapai sasaran

Langkah ke-3

Jenis pertanyaan: Bagaimanakah kita mengukur kemajuan?

Langkah-langkah untuk menjawab pertanyaan, meliputi:

- Mengembangkan berbagai ukuran kinerja. Ukuran kinerja yang dikembangkan harus dapat mengukur hasil-hasil, menjamin pertanggungjawaban, mendukung penggunaan target-target yang terkait dengan peningkatan yang berkesinambungan, serta memungkinkan dilakukannya benchmarking terhadap organisasi yang terbaik.

Langkah ke-4

Jenis pertanyaan: Bagaimana kita mencapai sasaran-sasaran dan tujuan?

Langkah-langkah untuk menjawab pertanyaan, meliputi:

- Mengembangkan rencana-rencana tindakan, mencakup semua strategi dan langkah untuk menerapkan suatu rencana strategik dan mengarahkan pada alokasi sumber-sumber daya.

Langkah ke-5

Jenis pertanyaan: Bagaimana kita menelusuri kemajuan?

Langkah-langkah untuk menjawab pertanyaan, antara lain:

- Mengembangkan suatu sistem penelusuran, yang mengukur semua kemajuan serta mengumpulkan segala informasi manajemen.

Hal-hal yang harus dilakukan oleh sebuah organisasi dalam merumuskan dan mempersiapkan perencanaan strategik adalah sebagai berikut:

- 1) Menentukan visi, misi, tujuan, dan sasaran yang akan dicapai. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa perencanaan strategik merupakan keputusan dasar yang dinyatakan secara garis besar sebagai acuan operasional kegiatan organisasi terutama dalam pencapaian tujuan akhir dari organisasi.
- 2) Mengenali lingkungan dimana organisasi mengimplementasikan interaksinya, terutama suasana layanan yang wajib diselenggarakan oleh organisasi kepada masyarakat/publik.
- 3) Melakukan berbagai analisis yang bermanfaat dalam positioning organisasi dalam percuturan memperebutkan pelanggan.
- 4) Mempersiapkan semua faktor pendukung yang diperlukan terutama dalam rangka mencapai keberhasilan operasional organisasi.

- 5) Menciptakan sistem umpan balik untuk mengetahui efektifitas pencapaian implementasi perencanaan strategik.

Setiap organisasi sektor publik diharapkan dapat mengembangkan langkah-langkah strategik untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat sehingga tercipta sebuah pelayanan yang berkualitas. Selanjutnya melalui suatu laporan akuntabilitas kinerja, semua pihak yang berkepentingan (*stakeholders*) akan mengetahui keberhasilan maupun kegagalan organisasi sektor publik yang bersangkutan dalam memberikan pelayanannya kepada masyarakat.

Karakteristik Keberhasilan Proses Perencanaan Strategik

Suatu proses perencanaan strategik yang berhasil (sukses) pada umumnya mempunyai beberapa karakteristik sebagai berikut:

- 1) Memiliki dukungan penuh dari manajemen puncak.
- 2) Sesuai dengan kebutuhan organisasi dan mudah dipahami.
- 3) Melibatkan eksekutif, manajer, supervisor dan karyawan pada semua tingkat organisasi serta menerapkan manajemen partisipatif.
- 4) Mendefinisikan tanggungjawab dan periode waktu yang jelas. Hal ini berkaitan dengan pelaksanaan tugas oleh mereka yang memiliki tanggungjawab pribadi untuk mencapai tujuan.
- 5) Memberikan pemahaman dan tujuan bersama serta menyeluruh dari organisasi.
- 6) Mempunyai kesadaran terhadap lingkungan dimana perencanaan strategik tersebut berfungsi. Perencanaan strategik mengidentifikasi semua *stakeholders* dan mempunyai perspektif dari banyak tingkat dan sumber daya, baik yang berada di dalam maupun di luar organisasi.
- 7) Mempunyai *outcomes* dan sumber-sumber daya yang realistis.
- 8) Mengembangkan dan menggunakan bukti-bukti untuk pembuatan rekomendasi. Perencanaan strategik harus meyakinkan dan menggunakan strategi-strategi komunikasi yang inovatif.
- 9) Mengarah kepada keputusan-keputusan pengalokasian sumberdaya.

VISI, MISI, DAN FAKTOR-FAKTOR KUNCI KEBERHASILAN

Tujuan Penetapan Visi Organisasi

Secara esensi membangun visi organisasi adalah menggali gambaran bersama mengenai masa depan berupa komitmen murni tanpa adanya perasaan terpaksa. Sebuah visi merupakan mental model masa depan sehingga harus dimiliki bersama dan diyakini seluruh anggota organisasi. Visi memainkan peran yang cukup menentukan dalam dinamika perubahan lingkungan sehingga organisasi secara umum dapat bergerak maju secara progresif menuju masa depan yang lebih baik.

Suatu visi yang baik akan mampu menjadi pendorong kegiatan sebuah organisasi, termasuk perancangan perencanaan strategik secara keseluruhan, pengelolaan sumber daya, pengembangan indikator kinerja, cara pengukuran kinerja, serta evaluasi pengukuran kinerja yang akan diintegrasikan menjadi sinergi yang dibutuhkan oleh organisasi.

Menurut Senge *et al.* (2014), sebuah organisasi mempunyai beberapa tujuan dalam menetapkan suatu visi organisasi, meliputi:

- 1) Mencerminkan apa yang ingin dicapai oleh organisasi
- 2) Memberikan arah dan fokus strategi yang jelas
- 3) Menjadi perekat dan menyatukan berbagai gagasan strategik
- 4) Mempunyai orientasi terhadap masa depan
- 5) Menumbuhkan komitmen seluruh jajaran dalam organisasi
- 6) Menjamin kesinambungan kepemimpinan organisasi

Untuk mendapatkan sebuah visi yang berkualitas, visi yang dibangun haruslah mampu memenuhi beberapa hal sebagai berikut:

- 1) Menarik komitmen dan menggerakkan anggota organisasi
- 2) Memberikan makna bagi kehidupan anggota organisasi
- 3) Membentuk sebuah standar keunggulan
- 4) Menjembatani keadaan sekarang dan keadaan masa depan

Proses Penetapan Visi Organisasi

Dalam rangka membentuk visi organisasi (visi bersama), sebuah organisasi perlu secara terus-menerus mendorong seluruh anggotanya untuk mengembangkan visi individu mereka. Ketiadaan visi individual hanya akan menghasilkan "persetujuan" terhadap visi orang lain dan hasilnya sekedar "kepatuhan" bukan sebuah komitmen. Apabila hal ini terjadi semua anggota akan taat kepada visi, mereka mengetahui apa yang mereka harapkan, mereka mendukung visi sesuai dengan konteksnya, namun mereka tidak menjadi anggota yang sebenarnya. Visi individu merupakan gambaran yang dibawa dalam diri seseorang, sedangkan visi bersama mencerminkan gambaran yang dibawa oleh orang-orang dalam sebuah organisasi. Visi bersama ini muncul dari sisi individu sehingga memunculkan energi dan komitmen dari setiap anggota organisasi serta terbentuk berdasarkan adanya aspirasi bersama.

Pada umumnya banyak terdapat visi yang tidak pernah berakar dan menyebar luas ke seluruh organisasi. Penyebaran dan pengembangan visi dalam suatu organisasi merupakan tugas utama dan tujuan yang sesungguhnya dari kepemimpinan. Visi bersama secara umum mempunyai sifat ekstrinsik. Visi ini memberikan fokus pada pencapaian sesuatu dan membandingkan dengan pihak luar misalnya pesaing (*kompetitor*).

Sebuah visi bukan merupakan jawaban dari suatu masalah, akan tetapi lebih kepada sarana pemecahan masalah sehari-hari yang dihadapi suatu organisasi. Visi yang tidak konsisten dengan nilai-nilai yang mendasari kehidupan sehari-hari akan gagal dalam membangkitkan *antusiasme* bahkan dapat menimbulkan *sinisme*. Untuk itu seyogyanya ada evaluasi atau kajian untuk melihat keburukan dan kekurangan visi yang ada pada suatu organisasi. Selain itu hendaklah visi dirumuskan dengan harapan setinggi-tingginya atau dengan kata lain seideal mungkin dari capaian organisasi yang diharapkan.

Dari pembahasan di muka dapatlah diambil suatu rumusan visi yang antara lain mencakup:

- 1) Gambaran aspirasi di masa depan
- 2) Pencapaian pada hasil
- 3) Inspirasi untuk mendapatkan yang paling baik
- 4) Komunikasi pernyataan visi dan persuasif pimpinan
- 5) Memperjelas arah yang akan dicapai oleh manajemen

Kita sadari bahwa sebenarnya suatu visi merupakan sebuah impian, namun demikian sebuah visi harus memenuhi beberapa syarat sebagai berikut:

- 1) Dapat dikomunikasikan dan dimengerti oleh setiap level dalam organisasi
- 2) Berwawasan jangka panjang dan tidak mengabaikan perkembangan zaman
- 3) Dapat dibayangkan oleh setiap jajaran organisasi
- 4) Memungkinkan untuk dicapai
- 5) Difokuskan pada permasalahan utama organisasi agar dapat beroperasi secara ekonomi, efisiensi, dan efektif

Contoh Perumusan Visi

Berikut ini contoh sebuah visi di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP): *"Menjadi Institusi Pembaharuan Manajemen Pemerintahan Modern Melalui Pengendalian dan Pengawasan yang Profesional"*.

Perumusan Misi

Perumusan misi merupakan hal yang sangat penting untuk mengarahkan operasionalisasi organisasi sehingga dapat terus eksis serta mengikuti irama perubahan zaman. Misi merupakan sesuatu yang harus dilaksanakan oleh organisasi agar tujuan organisasi dapat tercapai dengan baik. Dengan pernyataan misi, diharapkan semua pegawai dan pihak-pihak yang berkepentingan dapat mengenal organisasi dan mengetahui peran serta program-programnya dan hasil yang akan diperoleh dimasa mendatang.

Dalam merumuskan misi organisasi harus diperhatikan berbagai masukan dari semua pihak yang berkepentingan (*stakeholders*), serta memberikan peluang untuk perubahan sesuai dengan tuntutan lingkungan. Pendefinisian misi harus dilakukan dengan mencoba memperoleh informasi yang sebanyak-banyaknya tentang apa yang akan dicapai oleh organisasi. Berkaitan dengan hal tersebut, perumusan misi dilakukan dengan cara;

- 1) Melibatkan semua pihak yang berkepentingan yang mencakup para pegawai, masyarakat yang akan dilayani, mitra kerja, birokrasi, serta para akademisi;
- 2) Mengadakan penilaian lingkungan yang sangat berguna untuk menentukan apakah misi organisasi tidak bertentangan secara internal maupun eksternal dengan kebijakan umum organisasi dan regulasi pemerintah;
- 3) Menyelaraskan kegiatan, proses utama, dan sumber daya untuk memungkinkan organisasi melaksanakan kegiatannya secara lebih baik dan dengan biaya yang lebih minimal;

Disamping hal-hal tersebut, ada beberapa hal yang harus dipertimbangkan dalam merumuskan misi, yaitu:

- 1) Tugas pokok dan fungsi organisasi
- 2) Pelanggan dan semua pihak yang berkepentingan
- 3) Permasalahan yang harus ditangani

Contoh Perumusan Misi:

Berikut sebuah contoh perumusan Misi pada sebuah instansi pemerintah yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP): *"Memberikan kontribusi nyata dalam pembangunan aparatur negara melalui pelayanan informasi, kajian kebijakan, penelitian, serta konsultasi dan pelatihan dalam bidang ilmu administrasi negara yang dilakukan secara interdisipliner sesuai peran dan tanggungjawab aparatur dalam pemerintahan."*

Faktor-Faktor Kunci Keberhasilan

Faktor-faktor kunci keberhasilan berfungsi untuk lebih memfokuskan organisasi dalam menjembatani misi dan tujuan organisasi secara efektif dan efisien. Uraian tentang faktor-faktor kunci keberhasilan dapat dimulai dengan melakukan identifikasi indikator yang dapat menunjukkan tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Faktor-faktor kunci tersebut diantaranya adalah peluang, kekuatan, kelemahan, tantangan, dan kendala yang dihadapi, sumber daya, sarana dan prasarana, peraturan perundangan, kebijaksanaan dan dana yang dibutuhkan.

Penetapan Tujuan

Suatu pernyataan misi secara eksplisit menyatakan apa yang seharusnya dicapai oleh sebuah organisasi serta kegiatan spesifik apa yang harus dilakukan dalam pencapaian hal tersebut, sedangkan tujuan merupakan penjabaran atau implementasi dari pernyataan misi. Tujuan adalah sesuatu yang akan dicapai atau dihasilkan dalam jangka waktu satu sampai dengan lima tahun. Tujuan mempunyai berbagai karakteristik meliputi:

- 1) Bersifat idealistik yang berarti mengandung nilai-nilai keluhuran dan keinginan kuat untuk menjadi lebih baik.
- 2) Jangkauan waktu yang jauh kedepan dengan kriteria 5 tahun atau lebih sebagaimana ditetapkan organisasi.

Tujuan Penetapan Faktor-Faktor Kunci Keberhasilan

Fungsi dari faktor-faktor kunci keberhasilan adalah untuk lebih memfokuskan strategi organisasi dalam rangka mencapai tujuan dan misi organisasi secara efektif dan efisien. Faktor-faktor kunci keberhasilan tersebut antara lain berupa potensi, peluang, kekuatan, tantangan, kendala, dan kelemahan yang dihadapi termasuk sumber daya, dana, sarana dan prasarana, serta peraturan perundang-undangan dan kebijaksanaan yang digunakan organisasi dalam semua kegiatannya.

Proses Penetapan Faktor-Faktor Kunci Keberhasilan

Dari berbagai hasil penelitian dikatakan bahwa sebuah organisasi yang mempunyai kekuatan dalam faktor-faktor kunci keberhasilannya cenderung mempunyai kinerja yang berkualitas. Faktor-faktor kunci keberhasilan merupakan hasil pengembangan informasi yang diperoleh dari unsur perencanaan strategik sebelumnya. Untuk itu analisis internal dan eksternal yang dilakukan menjadi landasan kritis dalam merancang strategi. Hal tersebut dapat dilakukan dengan menggunakan metode analisis *Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats* atau dikenal dengan analisis SWOT.

Pada dasarnya analisis SWOT dapat dikelompokkan ke dalam empat kelompok strategi, meliputi:

- 1) Strategi mengoptimalkan kekuatan untuk memanfaatkan peluang
- 2) Strategi menggunakan kekuatan untuk mencegah dan mengatasi ancaman
- 3) Strategi mengurangi kelemahan untuk memanfaatkan peluang
- 4) Strategi mengurangi kelemahan untuk mencegah dan mengatasi ancaman

Pada dasarnya faktor-faktor kunci keberhasilan merupakan beberapa hal yang harus berjalan baik jika suatu organisasi menginginkan sebuah keberhasilan. Setiap faktor yang ada cenderung menjadi faktor strategik bagi organisasi. Agar faktor-faktor kunci keberhasilan optimal, ada beberapa kriteria yang seharusnya dipenuhi, yaitu:

- 1) Dapat diukur dan dikendalikan oleh organisasi
- 2) Dapat diterapkan diberbagai organisasi sejenis engan tujuan dan strategi yang sama
- 3) Dinyatakan sebagai sesuatu yang harus dilaksanakan
- 4) Bersifat hirarkis, yaitu beberapa faktor berlaku untuk keseluruhan organisasi namun beberapa faktor lainnya hanya berfokus pada satu fungsi tertentu.

Contoh Faktor-Faktor Kunci Keberhasilan

Berikut ini beberapa contoh faktor-faktor kunci keberhasilan pada suatu organisasi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP):

- 1) Adanya produk atau jasa andalan yang membuat organisasi ini menjadi organisasi yang profesional dan berbeda dengan organisasi sejenis lainnya.
- 2) Adanya komunikasi dan pelaporan pengawasan yang efektif, baik untuk keperluan internal maupun eksternal.
- 3) Adanya standar-standar praktek manajemen pemerintahan dan pelayanan masyarakat yang baik.

Perumusan Sasaran

Sasaran organisasi merupakan bagian integral dalam proses perencanaan strategis pada sebuah organisasi. Fokus utama penentuan sasaran adalah tindakan dan alokasi sumber daya organisasi dalam kegiatan atau operasional organisasi. Untuk mendapatkan sasaran yang efektif, sasaran harus bersifat spesifik, dapat dinilai, dapat diukur, menantang namun dapat dicapai, berorientasi pada hasil, serta dapat dicapai dalam suatu periode tertentu.

Sasaran operasional tahunan adalah pernyataan tentang hal-hal yang diharapkan oleh setiap unit organisasi dalam peranannya terhadap pencapaian visi dan misi organisasi yang telah ditetapkan. Agar mampu memberikan peranan positif bagi keberhasilan organisasi secara keseluruhan, maka penetapan sasaran tahunan perlu mempertimbangkan hal-hal berikut:

- 1) Ciri-ciri sasaran tahunan terutama yang berkaitan dengan tujuan
- 2) Konsistensi dalam sasaran tahunan yang tercermin pada adanya tolok ukur dan skala prioritas yang jelas serta dinyatakan secara terfokus
- 3) Berbagai manfaat yang dapat dipetik karena adanya sasaran tahunan

Cara Mencapai Tujuan dan Sasaran

Walaupun suatu organisasi telah menentukan sasaran tahunannya dengan jelas dan terdapat keterkaitan yang nyata dengan tujuan jangka panjang,

kemungkinan masih sulit bagi organisasi tersebut untuk dapat sukses melaksanakan dan mencapai visi dan misi yang telah ditetapkan.

Setelah ditentukan apa dan kapan akan dicapai, langkah penting berikutnya adalah menetapkan bagaimana caranya hal tersebut akan dicapai (*how*). Cara mencapai tujuan dan sasaran ini meliputi kebijaksanaan, program, dan kegiatan organisasi. *Kebijaksanaan* merupakan ketentuan-ketentuan yang telah disepakati oleh pihak-pihak yang terkait dan ditetapkan oleh yang berwenang untuk dijadikan pedoman dan petunjuk bagi setiap langkah dalam mencapai sasaran, tujuan, visi, dan misi organisasi. *Program* merupakan kumpulan kegiatan-kegiatan nyata, sistematis, dan terpadu yang dilaksanakan oleh suatu organisasi dalam rangka mencapai tujuan dan sasaran yang diharapkan. Sedangkan *kegiatan* merupakan tindakan nyata dalam jangka waktu tertentu yang dilakukan oleh sebuah organisasi dengan memanfaatkan sumber daya yang dimiliki untuk mencapai sasaran dan tujuan sesuai dengan kebijaksanaan dan program yang telah ditetapkan. Ketiga hal tersebut harus dirumuskan secara tepat dan dilaksanakan secara selaras untuk menggapai tujuan organisasi secara efektif dan efisien.

BAB 3

ANGGARAN SEKTOR PUBLIK

Anggaran merupakan artikulasi dari hasil perumusan strategi, kebijakan, dan perencanaan strategik yang dibuat suatu organisasi. Dalam organisasi bisnis maupun organisasi sektor publik, anggaran merupakan bagian aktivitas penting yang harus dilakukan secara rutin untuk mencapai tujuan organisasi. Tahap-tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang telah disusun. Dalam bab ini akan dibahas beberapa hal penting berkaitan dengan anggaran pada lembaga sektor publik, meliputi pengertian, fungsi, karakteristik, dan model anggaran.

Pengertian Anggaran

Dari beberapa literature yang berbeda telah banyak dibahas pengertian anggaran. Kata “anggaran” merupakan terjemahan dari kata “*budget*” dalam bahasa Inggris yang sebenarnya jika ditelusuri kata tersebut pada mulanya berasal dari bahasa Perancis “*bougette*” yang berarti “sebuah tas kecil”.

Menurut sejarah, kata tersebut pertama kali dipakai pada tahun 1733 ketika pada masa itu Menteri Keuangan Inggris membawa satu tas kulit yang di dalam tas tersebut terdapat proposal keuangan pemerintah yang akan disampaikan kepada parlemen. Selanjutnya menteri tersebut berkata “open the budget”, dan semenjak itu kata *budget* sering dipakai sebagai istilah pengganti kata proposal keuangan atau perencanaan keuangan (Granof, 2001).

Selanjutnya pengertian anggaran terus berkembang, Jones dan Pendlebury (2010) memberikan definisi anggaran sebagai sebuah rencana kegiatan keuangan yang mencerminkan kebijakan (*policy*) yang dipilih oleh pihak manajemen. Menurutnya suatu anggaran berisi harapan atau keinginan penyusun anggaran, sehingga suatu anggaran diharapkan dapat terpenuhi

ketika diimplementasikan, karena jika tidak terpenuhi akan mematahkan harapan atau keinginan pihak penyusun anggaran (manajemen). Sementara itu *The National Committee on Governmental Accounting United States of America* memberikan definisi anggaran sebagai sebuah rencana kegiatan yang berisi perkiraan belanja yang diusulkan dalam satu periode dan sumber pendapatan yang diusulkan untuk membiayai belanja tersebut.

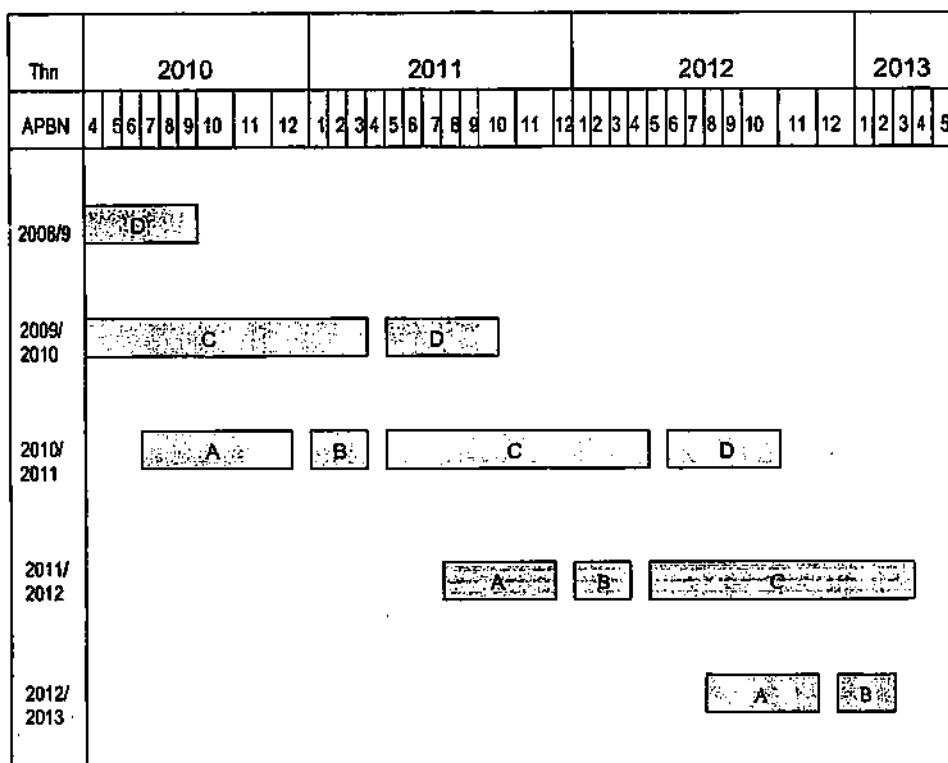
Sementara itu Klein (2016) menyatakan bahwa anggaran bukanlah sebuah kompas karena tidak ada seorangpun yang mengetahui sesuatu secara pasti di masa depan, sehingga perlu dicari informasi lainnya yang menggambarkan kenyataan dari alokasi sumber daya. Dengan demikian analisis alokasi dan strategi pembangunan seyogyanya tidak hanya mendasarkan pada anggaran, tetapi juga memperhatikan bagaimana realisasi anggaran tersebut.

Anggaran sektor publik pada umumnya berisi tentang rencana pendapatan dan belanja dalam satuan moneter, dengan kata lain anggaran menggambarkan estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi dimasa yang akan datang. Tidak semua aspek kehidupan masyarakat tercakup oleh anggaran sektor publik. Anggaran sektor publik disusun untuk membantu menentukan tingkat kebutuhan masyarakat, misalnya kebutuhan akan kualitas pendidikan, kesehatan, makanan, dan sebagainya agar masyarakat dapat hidup dengan layak. Tingkat kesejahteraan masyarakat sangat dipengaruhi oleh kebijaksanaan yang diambil oleh pemerintahnya melalui anggaran negara yang mereka buat.

Penganggaran

Berbeda dengan pengertian anggaran (*budget*), penganggaran (*budgeting*) merupakan aktivitas pengalokasian sumber daya keuangan yang terbatas untuk pembiayaan belanja organisasi seperti negara atau pemerintah daerah yang cenderung tidak terbatas. Aktivitas dalam penganggaran berlangsung secara terus-menerus dimulai dari aktivitas perencanaan, penyusunan, pelaksanaan, pelaporan, dan pemeriksaan. Proses tersebut dikenal dengan

nama siklus anggaran. Siklus anggaran tidak berlangsung secara berantai (*estafet*) akan tetapi berjalan secara simultan. Terdapat kemungkinan ketika suatu anggaran masih dilaksanakan dan belum dibuat laporannya, sementara itu proses perencanaan dan penyusunan anggaran berikutnya telah dimulai. Di sini muncul problem dalam hal pemanfaatan pelaporan dan hasil pemeriksaan untuk dipakai sebagai dasar penyusunan anggaran berikutnya. Sebagai contohnya kita bisa melihat siklus Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara di Indonesia (APBN) yang pernah diterapkan di negara kita berikut ini:



- A : Tahap Penyusunan
- B : Tahap Pengesahan
- C : Tahap Pelaksanaan
- D : Tahap Pertanggungjawaban

Gambar 2.1. Gambaran Siklus APBN yang pernah diterapkan di Indonesia

Ada beberapa faktor yang perlu diperhatikan ketika sebuah lembaga sektor publik (misalnya: pemerintahan) melakukan proses penganggaran, yaitu:

1) Kondisi perekonomian negara.

Dalam menyusun anggaran sangat perlu mempertimbangkan faktor ini karena berkaitan dengan apakah anggaran yang disusun memungkinkan untuk mencapai target pendapatan yang akan dipakai untuk membiayai belanja yang akan dilakukan. Ekonomi yang tidak stabil seperti laju inflasi yang tidak terkendali, suku bunga yang tinggi, serta nilai mata uang yang bergejolak tidak menentu merupakan unsur-unsur yang mempengaruhi proses penganggaran.

2) Struktur Politik.

Struktur politik seperti sistem politik, tingkat korupsi, karakter dan kabinet pemerintahan, serta jumlah kelompok oposisi (*pressure groups*) perlu dipertimbangkan dalam proses penganggaran karena anggaran merupakan alat negosiasi politik.

3) Ketidakseimbangan antara Pendapatan dan Belanja

Faktor-faktor tersebut sangat penting diperhatikan karena sumberdaya yang dimiliki organisasi untuk memenuhi pendapatan sangat terbatas, sementara pengeluaran yang akan dilakukan bersifat tanpa batas. Untuk itu dalam proses penganggaran seyogyanya dilakukan proses "*peninjauan kembali*" anggaran oleh pihak yang mempunyai otoritas. Pihak tersebut mempunyai wewenang memangkaskan usulan anggaran dengan tujuan anggaran yang dihasilkan dapat lebih realistis dan dapat dicapai.

Fungsi Anggaran Sektor Publik

Di Amerika Serikat, *GASB Codification, Sec. 1100.109* menyatakan bahwa setiap unit pemerintahan harus membuat anggaran tahunan, dan sistem akuntansi harus didesain untuk memungkinkan pengendalian anggaran yang memadai. Disamping itu laporan yang membandingkan antara anggaran dan realisasinya harus dibuat untuk keperluan analisis pelaksanaan anggaran.

Ada beberapa fungsi anggaran bagi organisasi sektor publik, meliputi:

- 1) **Sebagai alat perencanaan.** Anggaran sektor publik disusun untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh organisasi, berapa biaya yang dibutuhkan, dari mana saja pendapatan dihasilkan, serta hasil apa yang diperoleh dari belanja tersebut.
- 2) **Sebagai alat pengendalian.** Anggaran digunakan untuk menghindari adanya *overspending*, *underspending*, dan *misappropriation* (salah sasaran) dalam pengalokasian anggaran pada bidang lain yang bukan merupakan program utama suatu organisasi sektor publik.
- 3) **Sebagai alat politik.** Anggaran merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu. Dengan kata lain anggaran bukan sekedar berhubungan dengan masalah teknis akan tetapi lebih merupakan alat politik, sehingga dalam menyusun anggaran dibutuhkan *political skill*, keahlian bernegosiasi, serta pemahaman yang baik mengenai prinsip-prinsip manajemen keuangan publik.
- 4) **Sebagai alat koordinasi dan komunikasi.** Anggaran sektor publik merupakan alat koordinasi antar bagian dalam suatu organisasi sektor publik. Anggaran publik yang disusun dengan baik akan mampu mendeteksi terjadinya ketidakkonsistenan suatu unit kerja dalam pencapaian tujuan organisasi. Anggaran sektor publik juga berfungsi sebagai alat komunikasi antar unit kerja dalam lingkungan eksekutif.
- 5) **Sebagai alat penilaian kinerja.** Kinerja eksekutif dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran serta efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja seorang manajer publik dinilai berdasarkan berapa yang berhasil ia capai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan untuk organisasinya.
- 6) **Sebagai alat memotivasi.** Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk memotivasi manajer dan stafnya agar bekerja secara ekonomis, efektif, dan efisien dalam mencapai tujuan organisasi. Untuk dapat memotivasi kinerja para pegawai anggaran target anggaran hendaknya jangan terlalu tinggi sehingga susah untuk dipenuhi, demikian sebaliknya jangan terlalu rendah sehingga terlalu mudah untuk dicapai.

Penganggaran sektor publik harus diawasi mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Proses penganggaran akan lebih efektif jika diawasi oleh lembaga pengawas khusus yang bertugas mengontrol proses perencanaan dan pengendalian anggaran.

Prinsip-Prinsip Anggaran Sektor Publik

Organisasi sektor publik mempunyai beberapa sifat yang berbeda dengan organisasi swasta. Organisasi sektor publik bersifat *public service oriented* dan bukan sekedar mengejar keuntungan. Keadaan ini mempengaruhi prinsip-prinsip yang diacu oleh anggaran sektor publik. Prinsip-prinsip tersebut meliputi:

- 1) *Berimbang dan dinamis*; penyusunan anggaran hendaknya mencerminkan keseimbangan antara penerimaan dan pengeluaran. Semua elemen-elemen anggaran pengeluaran harus didukung oleh semua elemen-elemen anggaran penerimaannya.
- 2) *Otorisasi oleh legislatif*; anggaran sektor publik selalu terkait dengan akuntabilitas legislatif. Pada praktiknya, pihak legislatif akan meminta daftar tahunan tentang pengeluaran dan pendapatan sekaligus dengan tujuan aktivitasnya. Sebelum pihak eksekutif membelanjakan anggarannya harus mendapat otorisasi dari legislatif terlebih dahulu.
- 3) *Komprehensif*; adalah semua penerimaan dan pengeluaran ditunjukkan dengan jelas. Setiap aktivitas yang berhubungan dengan pelaksanaan anggaran harus sesuai dengan anggarannya.
- 4) *Efisiensi dan efektifitas*; menyediakan pembiayaan dan penghematan yang terfokus pada skala prioritas.
- 5) *Mandiri*; mengupayakan sumber-sumber pendapatan sesuai dengan potensi dalam rangka mengurangi ketergantungan kepada organisasi lainnya.
- 6) *Tepat sasaran*; estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi (*hidden reserve*) yang dapat dijadikan sebagai kantong-kantong pemborosan dan inefisiensi anggaran.

- 7) *Mudah dipahami*; anggaran hendaknya disusun dalam format yang sederhana sehingga mudah dipahami oleh pengguna dan pihak-pihak yang berkaitan dengan anggaran.

Karakteristik Anggaran Sektor Publik

Karakteristik anggaran sektor publik pada awalnya terkait dengan keseragaman, keseluruhan transaksi, keteraturan penyerahan rancangan anggaran, akurasi, prakiraan pendapatan dan pengeluaran, serta publikasi. Terkait dengan hal-hal tersebut anggaran sektor publik mempunyai beberapa karakteristik, meliputi:

- 1) Anggaran dinyatakan dalam satuan keuangan.
- 2) Pada umumnya anggaran mencakup jangka waktu tertentu.
- 3) Anggaran berisi komitmen atau kesanggupan manajemen untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan.
- 4) Usulan anggaran disetujui oleh pihak berwenang yang kedudukannya lebih tinggi dari penyusun anggaran.
- 5) Anggaran hanya dapat diubah dalam kondisi tertentu sesuai ketentuan yang berlaku.

Klasifikasi Anggaran

Klasifikasi anggaran merupakan pengelompokan anggaran agar dapat memberikan gambaran yang lebih terperinci. Tujuan klasifikasi anggaran terutama untuk keperluan sebagai berikut:

- 1) Memudahkan proses perumusan sasaran berbagai program yang hendak dilaksanakan;
- 2) Memudahkan proses formulasi penerimaan dan pengeluaran secara kuantitatif;
- 3) Memudahkan pelaksanaan program;
- 4) Meningkatkan efektivitas pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan anggaran;
- 5) Memudahkan pemeriksaan terhadap realisasi anggaran;

- 6) Memudahkan pelaksanaan evaluasi terhadap pencapaian sasaran-sasaran yang telah ditentukan;
- 7) Memudahkan pelaksanaan analisa ekonomi.

Bentuk-bentuk pengklasifikasian anggaran secara garis besar dapat dibedakan berdasarkan beberapa pendekatan berikut ini:

- 1) **Klasifikasi Berdasarkan Obyek;** anggaran disusun berdasarkan jenis pendapatan dan belanja. Klasifikasi ini sering dipergunakan pada organisasi sektor publik terutama di lembaga pemerintahan karena relatif sangat mudah. Akan tetapi dalam klasifikasi ini tidak dapat diketahui pertanggungjawaban setiap unit (*responsibility centers*) dan tingkat prioritas belanja dalam keterbatasan sumber daya keuangan.
- 2) **Klasifikasi Berdasarkan Organisasi;** dalam klasifikasi ini anggaran dikelompokkan berdasarkan unit-unit yang ada dalam organisasi. Sebagai contoh dalam lembaga pemerintahan anggaran dikelompokkan dalam beberapa unit diantaranya departemen pertahanan, departemen pertanian, departemen luar negeri, dan seterusnya. Klasifikasi ini memungkinkan untuk melihat besarnya anggaran setiap unit, pencapaian, serta efisiensi dan efektifitasnya.
- 3) **Klasifikasi Berdasarkan Fungsi;** anggaran disusun berdasarkan fungsi belanja (pengeluaran), misalnya di lembaga pemerintahan terdapat sektor pendidikan, sektor sosial, dan seterusnya. Sektor pendidikan kemungkinan bisa terdapat di beberapa departemen, tidak hanya terdapat di departemen pendidikan saja.
- 4) **Klasifikasi Berdasarkan Sifat / Karakter;** anggaran disusun berdasarkan sifat (karakter) dari pendapatan dan belanjanya, misalnya pendapatan dan belanja rutin dan pendapatan dan belanja pembangunan (fisik).
- 5) **Klasifikasi Berdasarkan Tingkat Kehematan;** anggaran disusun berdasarkan skala ekonomisnya. Dari sisi belanja, prioritas belanja disusun berdasarkan tingkat kebutuhan sesuai dengan kebijakan manajemen organisasi.

Model Anggaran Sektor Publik

Dalam praktiknya, penganggaran di lingkungan sektor publik maupun bisnis selalu berkembang dari masa ke masa. Berbagai model penganggaran dikembangkan disesuaikan dengan kebutuhan, situasi, dan kondisi organisasi maupun tuntutan masyarakat. Terdapat dua jenis pendekatan dalam proses penganggaran yaitu pendekatan tradisional dan pendekatan New Public Manajemen. Berikut ini diuraikan kedua jenis pendekatan penganggaran tersebut beserta model penganggarnya.

1) Penganggaran Tradisional (*Traditional Budgeting*)

Pendekatan ini banyak digunakan di Negara berkembang. Ciri utamanya ada dua macam meliputi; penyusunan yang didasarkan pada struktur dan susunan yang bersifat *line item* serta penyusunan yang berdasar pada metode incremental yaitu berorientasi pada anggaran tahun sebelumnya.

a) Line-Item Budgeting

Line item budgeting adalah penyusunan anggaran yang didasarkan kepada dan darimana asalnya pos-pos penerimaan serta untuk apa dana tersebut dipergunakan. Model ini termasuk dalam penganggaran tradisional. Berbagai organisasi sektor publik maupun organisasi bisnis menggunakan model ini karena relatif sederhana dan mudah dikerjakan. Di dalam model ini anggaran disusun dengan merinci jenis pendapatan dan belanja.

Metode ini tidak memungkinkan untuk menghilangkan item-item penerimaan atau pengeluaran yang telah ada dalam struktur anggaran, meskipun sebenarnya secara riil item tertentu sudah tidak relevan lagi untuk dipakai pada periode sekarang. Melihat sifat-sifat tersebut, penggunaan anggaran tradisional tidak memungkinkan untuk dilakukan penilaian kinerja secara akurat,

karena satu-satunya tolok ukur yang digunakan adalah semata-mata pada ketaatan dalam menggunakan dana yang diusulkan.

Karakteristik Metode Penganggaran *Line Item*

- 1) Titik berat (fokus) perhatian pada segi pelaksanaan dan pengawasan anggaran.
- 2) Pelaksanaan anggaran ditekankan hanya pada segi administrasi dan prosedurnya saja.
- 3) Belum mempertimbangkan secara penuh prinsip-prinsip efisiensi dan efektivitas anggaran.

Keunggulan Metode Penganggaran *Line Item*

- 1) Sederhana dan mudah penerapannya.
- 2) Relatif mudah menelusurnya
- 3) Mengurangi konflik antar unit organisasi.

Kelemahan Metode Penganggaran *Line Item*

- 1) Tidak bisa mengetahui jumlah yang dialokasikan kepada tiap unit sebagai responsibility centers.
- 2) Metode ini mengabaikan pencapaian prestasi realisasi penerimaan dan pengeluaran anggaran.
- 3) Penetapan target penerimaan dan pengeluaran tidak menggunakan pola pikir yang rasional.
- 4) Tidak bisa mengukur tingkat aktivitas yang telah direncanakan dan diprioritaskan.
- 5) Mengabaikan prinsip efisiensi dan efektivitas.

Contoh penyusunan anggaran dengan metode *line item*.

ANGGARAN DAN BELANJA NEGARA TAHUN 200X1 – 200X2

I. Pendapatan Negara

	a. Pendapatan Dalam Negeri	xxx
1)	Pendapatan Gas dan Migas	xxx
2)	Pendapatan Non Migas	xxx
	b. Pendapatan Pembangunan	xxx

II. Belanja Negara

1.	Belanja Pegawai	xxx
2.	Belanja Barang	xxx
3.	Belanja Pembayaran Bunga Utang	xxx
4.	Subsidi	xxx
5.	Belanja Lain-lain	xxx
6.	Belanja Pembangunan	xxx

b) Incremental Budgeting

Pada dasarnya metode *incremental budgeting* menggunakan konsep *line item budgeting*, akan tetapi dalam metode ini dilakukan penambahan atau pengurangan nilai anggaran dari tahun sebelumnya. Dengan kata lain penyusunan anggaran dilakukan berdasarkan pada data anggaran tahun sebelumnya tanpa terlebih dahulu dilakukan kajian yang mendalam. Menurut survey metode ini banyak digunakan pada organisasi sektor publik maupun organisasi bisnis karena tiga alasan (Jones dan Pendlebury, 2010):

- 1) Banyak kegiatan untuk mencapai tujuan organisasi telah dilakukan pada tahun lalu (sebelum pelaksanaan anggaran) yang perlu dilanjutkan pada tahun ini.
- 2) Metode ini sederhana dan mudah dikerjakan, disamping itu penggunaan metode ini dapat menghindarkan konflik antar unit dalam suatu organisasi.

- 3) Metode ini sangat konservatif dengan adanya perubahan pada anggaran yang relatif kecil.

Keunggulan: cepat, mudah, tidak melibatkan banyak pihak, membantu mengatasi rumitnya penyusunan anggaran, serta dapat mengurangi konflik.

Kelemahan: Tidak menjamin terpenuhinya kebutuhan riil organisasi pada saat ini. Kita tidak pernah tahu apakah pengeluaran periode sebelumnya yang dijadikan dasar penyusunan tahun ini telah didasarkan pada kebutuhan yang wajar saat ini.

2) Anggaran Kinerja (*Performance Budgeting*)

Untuk mengatasi berbagai kelemahan yang ada dalam anggaran tradisional pendekatan kinerja (*performance*) dimunculkan, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolok ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Anggaran kinerja menekankan pada aspek **value for money** dan pengawasan atas kinerja output.

Pendekatan value for money cenderung menolak pandangan anggaran tradisional yang menganggap bahwa tanpa adanya arahan dan campur tangan, eksekutif akan menyalahgunakan kedudukan mereka dan cenderung boros. Dalam pendekatan ini, dominasi pihak eksekutif akan dapat diawasi dan dikendalikan melalui penerapan *internal cost awareness*, audit keuangan, audit kinerja, dan evaluasi kinerja eksternal. Oleh sebab itu, pihak eksekutif dipaksa bertindak berdasarkan *cost minded* dan harus efisien. Selain didorong untuk menggunakan dana secara ekonomis, pihak eksekutif juga dituntut untuk mampu mencapai tujuan yang ditetapkan.

Pada dasarnya pada sistem anggaran kinerja tercakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja sebagai instrumen untuk

mencapai tujuan dan sasaran program. Penerapan sistem ini dimulai dengan perumusan program serta penyusunan struktur organisasi yang disesuaikan dengan programnya. Disamping itu tercakup pula penentuan unit kerja yang bertanggung jawab atas pelaksanaan program dan penentuan indikator kinerja sebagai tolok ukur dalam mencapai tujuan program.

3) **Zero-Base Budgeting**

Zero-base budgeting adalah penyusunan budget operasional dari dasar nol (*zero-base*). Konsep yang mendasari metode ini adalah bahwa sebuah organisasi dapat beroperasi lebih atau kurang dibandingkan dengan tahun sebelumnya, sehingga anggaran tahun ini tidak didasarkan pada anggaran tahun sebelumnya. Sumber daya tidak dialokasikan berdasarkan pola tahun sebelumnya, dan sebagai konsekuensinya masing-masing item pengeluaran ditentukan kembali setiap tahun. Metode ini memfokuskan pada kebutuhan menentukan kembali adanya tingkat pengeluaran yang kelihatan lemah dari metode *incremental budgeting*, sehingga dalam metode ini adanya kebiasaan pengeluaran yang kedaluarsa dihindari. Oleh karena itu Zero-Base Budgeting kelihatan sebagai suatu "society" yang terus menerus menuntut jaminan yang berhubungan dengan alokasi yang paling efektif dari sumber-sumber publik yang terbatas.

Aplikasi Zero-Base Budgeting

Proses implementasi metode Zero-base budgeting dilakukan melalui beberapa tahapan, meliputi:

1. Identifikasi Unit Keputusan

Pada dasarnya struktur organisasi terdiri atas beberapa jenis pusat pertanggungjawaban. Masing-masing pusat pertanggungjawaban tersebut merupakan unit-unit pembuat keputusan

yang mempunyai fungsi menyusun anggaran. Metode Zero Base Budgeting merupakan sebuah sistem penyusunan anggaran yang menggunakan pusat pertanggungjawaban sebagai dasar perencanaan dan pengendalian anggaran. Pusat pertanggungjawaban dapat berupa pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi. Secara ideal, suatu unit keputusan harus mempunyai karakteristik sebagai berikut:

1. Ada seorang manajer yang bertanggungjawab terhadap operasi program
2. Mempunyai pengaruh yang dapat diukur dan didefinisikan secara jelas
3. Harus mempunyai tujuan yang dapat diukur dan didefinisikan secara jelas.

Setelah melakukan identifikasi unit-unit keputusan secara tepat, tahapan selanjutnya adalah mempersiapkan semua dokumen yang berisi tujuan unit keputusan serta tindakan yang dapat dikerjakan untuk pencapaian tujuan tersebut. Dokumen tersebut dinamai paket-paket keputusan.

2. Pengembangan Paket Keputusan

Ada dua jenis paket keputusan, meliputi:

1. Paket keputusan *mutually-exclusive* (*The mutually exclusive decision package*). Dalam paket keputusan ini tiap-tiap paket mempunyai fungsi yang sama antara satu paket dengan paket lainnya, sehingga apabila salah satu paket kegiatan atau program dipilih, maka semua alternatif paket yang lain akan ditolak.
2. Paket keputusan *incremental* (*The incremental decision package*). Paket ini merefleksikan tingkat usaha yang berbeda dalam menjalankan suatu aktivitas atau kegiatan. Terdapat paket

dasar yang menunjukkan tingkat minimal sebuah kegiatan, sedangkan paket lainnya yang tingkat aktivitasnya lebih tinggi akan berpengaruh terhadap kenaikan level aktivitas dan juga akan mempengaruhi biaya yang dikeluarkan.

Contoh format paket keputusan tentang Penggunaan Laboratorium Akuntansi untuk meningkatkan pemahaman siswa dan peningkatan kelulusan.

• Nama Paket	:	Penggunaan Laboratorium Akuntansi
• Peringkat	:	1
• Tujuan	:	Peningkatan Mutu Pengajaran Akuntansi untuk Siswa SMU se Jawa
• Tempat Kegiatan	:	Semua SMU se Jawa
• Unit/Departemen	:	Departemen Pendidikan Nasional
• Uraian Aktivitas	:	Meningkatkan kualitas pengajaran Akuntansi dengan pemanfaatan laboratorium (praktek) sehingga siswa lebih memahami ilmu akuntansi secara detail dan implementatif
• Target	:	Meningkatnya pemahaman siswa tentang Akuntansi dan tingkat kelulusan mata pelajaran Akuntan mencapai minimal 75%
• Kebutuhan Dana dan Tenaga	:	Dana yang dibutuhkan Rp. 500 milyar dengan melibatkan 10 ribu tenaga pengajar
• Konsekuensi apabila tidak	:	Akuntansi menjadi ilmu yang sulit dipahami dan dijalankan siswa tidak memahami kegunaan ilmu Akuntansi secara praktis
• <i>Incremental Package</i>	:	Melanjutkan program yang sudah berjalan 2 tahun ini dengan hanya menambahkan dana 100 milyar saja.
• <i>Mutually Exlusive Package</i>	:	Membiarkan saja atau mendorong siswa untuk mengikuti kursus di Lembaga Pendidikan Akuntansi yang mereka sukai.

Sebagai ilustrasi kita menggunakan contoh peningkatan pengajaran di Sekolah Menengah Umum (SMU) dari berbagai mata pelajaran. Satu *decision package* adalah pengajaran akuntansi. Unit keputusannya adalah Departemen Pendidikan Nasional, dan tempat kegiatannya adalah seluruh SMU di wilayah Jawa. Tujuan, uraian kegiatan, target, dan kebutuhan biaya serta tenaga dapat dilihat di dalam tabel *decision package* yang diambil sesuai dengan kemampuan anggaran.

Keuntungan dari metode ini adalah menghilangkan ketidakefektifan sebuah program, memberikan alternatif munculnya program baru, serta pada setiap aktivitas ada tujuan yang jelas dan melibatkan seluruh level. Namun demikian kerugian dari metode ini adalah terlalu optimis bahwa perhitungannya mudah, tidak mudah mengkonsolidasi unit, dan memutuskan rangking (peringkat) tidaklah mudah bahkan sering menjadi tidak sesuai dengan tujuan semula.

Format Paket Keputusan

Suatu paket keputusan semata-mata merupakan suatu dokumen yang memperlihatkan informasi yang berhubungan dengan rangkaian alternatif tindakan. Tujuannya adalah untuk menyediakan dasar pada manajemen puncak untuk melakukan review dan merangking rekomendasi yang berhubungan dengan fungsi organisasi. Dokumen *decision package* dimulai dengan informasi umum tentang nama paket, departemen, tempat kegiatan, pimpinan kegiatan, tujuan, target, aktivitas, dan lain-lain.

Berikut ini beberapa informasi yang dapat dicantumkan dalam *decision package*:

- 1) Detail tujuan, misalnya tujuan khusus yang akan dicapai dari unit keputusan.
- 2) Deskripsi kegiatan/aktivitas, misalnya merekomendasi paket untuk memenuhi tujuan dalam kuantitas dan sifat sumber daya yang dibutuhkan.
- 3) Pencapaian dari tindakan/aktivitas serta kuantifikasi ukuran paket dinyatakan secara diskriptif dan kuantitatif dan menunjukkan keuntungan yang diharapkan.
- 4) Kebutuhan dana dan tenaga adalah input dalam bentuk ukuran biaya, tenaga manusia, dan yang lainnya.
- 5) Berbagai hal yang dibutuhkan untuk mengimplementasikan paket. Pada umumnya manajemen puncak akan lebih suka informasi yang mungkin berhubungan dengan biaya masa lalu maupun yang akan datang meliputi biaya operasi, biaya modal, dan biaya lainn yang berkaitan dengan pemerolehan pendapatan.
- 6) Konsekuensi tidak disetujui paket adalah akan ada penghematan sumber-sumber yang dibutuhkan, namun dilain sisi keuntungan yang diharapkan akan hilang. Di samping itu tidak disetujuinya paket dapat menimbulkan biaya pinalti.
- 7) Di dalam setiap paket keputusan dinyatakan bahwa program tersebut tidak dijalankan atau ada alternatif lain yang terpisah dari program-program tersebut (*mutually exclusive*) atau dapat berupa kelanjutan (*incremental*) sebagai perbaikan dari program sebelumnya.

3. Perangkingan Paket Keputusan

Pada tahap berikutnya adalah merangking semua paket berdasarkan manfaatnya terhadap organisasi. Dari ilustrasi contoh di muka kegiatan pada level SMU bisa dilakukan perangkingan dari berbagai *decision package* (pengajaran akuntansi, matematika, bahasa, IPA, dan lain sebagainya) dari biaya yang paling rendah sampai yang paling tinggi. Pada akhirnya diambil *decision package* yang sesuai dengan kemampuan anggaran.

Beberapa kelebihan ZERO-BASE BUDGETING, meliputi:

- a) Tidak mengasumsikan alokasi sumber-sumber pada tahun lalu sebagai dasar yang tepat untuk tahun sekarang.
- b) Menghasilkan alokasi sumber daya secara efisien.
- c) Meningkatkan pengetahuan dan motivasi staf dan manajer.
- d) Berfokus pada value for money.
- e) Dapat dilakukan penyesuaian jika terjadi sesuatu yang tidak diharapkan.

Sedangkan kelemahan ZERO-BASE BUDGETING adalah:

- a) kecenderungannya menekankan manfaat jangka pendek.
- b) memerlukan teknologi yang canggih.
- c) mereview ribuan paket keputusan merupakan pekerjaan yang melelahkan sehingga dapat mempengaruhi keputusan.
- d) membutuhkan staf yang sangat ahli dalam melakukan perangkaan keputusan, sementara staf yang cukup kompeten sangat terbatas.
- e) prosesnya memerlukan waktu yang lama, terlalu teoritis dan tidak praktis.

4. Planning, Programming, and Budgeting Sistem (PPBS)

Di dalam sistem ini teknik penganggaran didasarkan pada sistem yang berorientasi pada output dan tujuan dengan penekanan utamanya adalah alokasi sumberdaya berdasarkan pada analisis ekonomi. PPBS tidak berdasar pada struktur organisasi tradisional yang terdiri dari devisi-devisi, namun berdasarkan program, yaitu pengelompokan aktivitas untuk mencapai tujuan tertentu.

Model PPBS dikembangkan untuk memungkinkan para pengambil keputusan mengambil keputusan berdasarkan perhitungan atau pendekatan ilmiah dari berbagai manajemen keuangan yang ada. Pada umumnya dalam mengembangkan model ini digunakan analisis *"cost and benefit"*. Analisis *cost and benefit* dilakukan

karena adanya keterbatasan pendapatan dan banyaknya belanja, sehingga pilihan yang paling menghasilkan *benefit* terbesar akan diambil lebih dulu atau dengan kata lain dalam model PPBS ini dilakukan penyusunan daftar prioritas berdasarkan program yang memiliki *benefit* yang terbesar.

Dalam sektor bisnis, PPBS telah dikembangkan pada tahun 1900-an di Amerika Serikat, sedangkan pada sektor publik baru sekitar tahun 1960-an yang diprakarsai oleh Departemen Pertahanan Amerika Serikat. Selanjutnya mulai tahun 1965 model ini oleh presiden Johnson diwajibkan untuk diterapkan pada seluruh departemen yang ada di Amerika Serikat. Selanjutnya model ini menjadi populer pada tahun 1970-an karena banyak negara yang menggunakan untuk menyusun anggarannya (Jones dan Pendlebury, 2010).

Langkah-Langkah Penyusunan Anggaran dengan Model PPBS

- 1) Merumuskan tujuan organisasi dan unit-unit di bawahnya.
- 2) Menyusun program berdasarkan tujuan-tujuan yang sama dari setiap unit.
- 3) Program yang telah disusun diperinci menjadi aktivitas-aktivitas (elemen- elemen program).
- 4) Dilakukan analisis biaya dan manfaat untuk tiap-tiap elemen.
- 5) Menghitung biaya dan manfaat dalam level program.

Contoh:

Program peningkatan mutu pendidikan dasar pada tahun 2005. Untuk menyederhanakan elemen program hanya ada dua, yaitu peningkatan mutu guru SD nasional dan pembenahan kurikulum pendidikan dasar. Bentuk sederhana dari program tersebut dalam PPBS dengan analisis biaya dan manfaat adalah sebagai berikut:

Kategori program:**Peningkatan Mutu Pendidikan Dasar****Biaya dan Manfaat****Tahun ini = 0**

	-1	0	1	2	3	4	5
1) Peningkatan mutu guru SD							
Perkiraan biaya	X	X	X	X	X	X	X
Perkiraan manfaat							
- Peningkatan nilai murid SD	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
- Manfaat keuangan	X	X	X	X	X	X	X
2) Pembenahan kurikulum SD							
Perkiraan biaya	X	X	X	X	X	X	X
Perkiraan manfaat							
- Pengurangan jumlah buku	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
- Manfaat keuangan	X	X	X	X	X	X	X
Total perkiraan biaya	X	X	X	X	X	X	X
Total perkiraan manfaat	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y

Keterangan:

X adalah satuan uang

Y adalah satuan non-uang

Jika kita cermati proses penyusunan PPBS di atas terlihat bahwa hanya program-program yang memiliki manfaat yang lebih besar dari pada biaya akan dimasukkan dalam anggaran, sedangkan yang sebaliknya akan ditolak. Selanjutnya untuk mengenal lebih detail mengenai metode ini, perlu diketahui karakteristik dari teknik/metode PPBS. Berikut karakteristik metode PPBS menurut Granof (2001).

Karakteristik PPBS

1. Berfokus pada tujuan dan aktivitas/program untuk mencapai tujuan.
2. PPBS berorientasi pada masa depan.
3. Mempertimbangkan seluruh biaya yang terjadi.
4. Dari berbagai alternatif program dilakukan analisis secara sistematis, meliputi identifikasi tujuan, identifikasi sistematis dari alternatif program, estimasi biaya total dari masing-masing alternatif program, dan estimasi manfaat/hasil yang ingin diperoleh dari masing-masing program.

Teknik/metode PPBS ini mempunyai beberapa kelebihan. Dengan mengetahui kelebihan yang ada pada metode ini, penyusun anggaran akan semakin mantab dan lebih termotivasi dalam melakukan penyusunan anggaran. Hal ini penting dalam rangka mewujudkan anggaran yang berkualitas.

Kelebihan PPBS

1. Memudahkan dalam pendelegasian tanggungjawab dari manajemen puncak ke manajemen menengah.
2. Dapat mengurangi beban kerja untuk jangka panjang.
3. Perbaikan kualitas pelayanan melalui pendekatan sadar biaya dalam perencanaan program.
4. Lintas departemen sehingga meningkatkan komunikasi, koordinasi, dan kerjasama antar departemen.
5. Menghilangkan program yang overlapping atau bertentangan dengan tujuan organisasi.
6. Mendorong alokasi sumber daya secara optimal.

Selain beberapa kelebihan tersebut, teknis PPBS ini juga mempunyai kelemahan-kelemahan yang sangat penting untuk diketahui, sehingga dapat kita minimalkan dalam penyusunan anggaran jika menggunakan teknik PPBS.

Kelemahan PPBS

1. Sulit untuk diimplementasikan, bagus secara teori.
2. Mengabaikan realitas politik dan realitas organisasi.
3. Membutuhkan sistem informasi yang canggih, ketersediaan data, ada sistem pengukurannya, serta staf yang berkualitas.
4. Implementasi PPBS membutuhkan biaya besar, dan membutuhkan teknologi yang canggih.

Beberapa Permasalahan Penganggaran

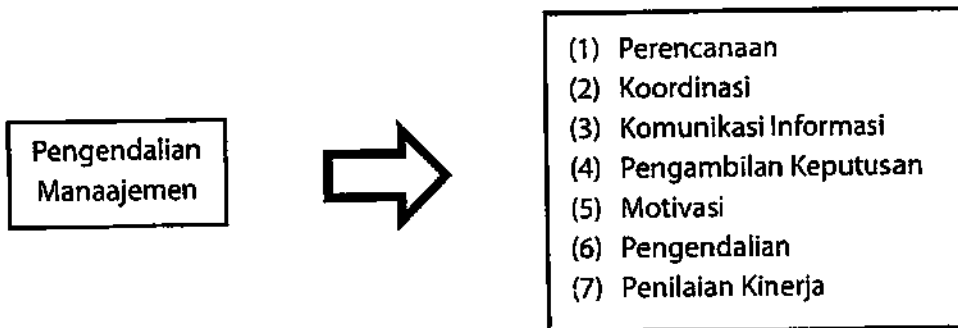
Beberapa masalah penganggaran selalu muncul dan menjadi wacana umum di setiap organisasi sektor publik ketika sebuah metode anggaran diimplementasikan. Berikut ini diuraikan beberapa masalah penganggaran tersebut:

- 1) Keterbatasan Waktu.
Anggaran harus disusun setiap tahun, namun pada umumnya belum selesai dibuat pertanggungjawaban atas pelaksanaan anggaran sudah harus dipersiapkan anggaran untuk tahun berikutnya. Dengan kata lain siklus anggaran tidaklah berlangsung secara estafet, namun terjadi irisan (*interception*) antara satu kegiatan dengan kegiatan lainnya dari tahun berikutnya.
- 2) Ketidakseimbangan Antara Pendapatan dan Belanja.
Sering terjadi masalah ketidakseimbangan anggaran, terutama terbatasnya pendapatan dan tidak terbatasnya belanja. Oleh karena itu banyak organisasi di lingkungan pemerintah maupun non pemerintah melakukan berbagai cara untuk menutupi kekurangan pendapatannya dengan mencari pendanaan dari luar negeri maupun sumber lain.
- 3) Ketidakstabilan Faktor Ekonomi dan Politik
Ketidakstabilan faktor ekonomi dan politik sering terjadi dan mengakibatkan pemerintah maupun organisasi sektor publik kesulitan dalam mengimplementasikan anggaran yang telah disusun, untuk menanggulangi masalah ini dilakukan proses revisi anggaran.

- 4) **Kelemahan Administrasi dan Akuntabilitas.**
Meskipun anggaran telah dirancang dengan baik, namun sering terjadi administrasi anggaran tidak memadai yang berakibat akuntabilitasnya menjadi lemah.
- 5) **Pelaksana Tidak Mempunyai Moral dan Kemampuan yang Memadai**
Ketidakmampuan dan moral yang jelek merupakan masalah fundamental yang harus ditanggulangi secara tegas. Kasus kebocoran anggaran merupakan kasus yang sering terjadi ketika anggaran dijalankan. Untuk menanggulangi masalah ini perlu diciptakan sistem pengendalian anggaran yang baik serta personel yang mempunyai integritas tinggi dan moral yang baik. Kedua hal ini sangat penting karena sebaik-baiknya sistem pengendalian anggaran tanpa disertai moral yang baik dari para pelaksananya, akan berakibat sistem pengendalian menjadi tidak efektif bahkan cenderung hanya sebagai alat untuk menutup-nutupi tindak kecurangan.

BAB 4 SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SEKTOR PUBLIK

Semua jenis organisasi memerlukan sistem pengendalian manajemen agar strategi organisasi dapat dilaksanakan secara efektif dan efisien dan pada akhirnya berakibat terwujudnya tujuan organisasi. Pengendalian manajemen yang baik meliputi beberapa aktivitas dari perencanaan sampai dengan penilaian kinerja.



Di dalam menjalankan berbagai aktivitas, organisasi sering mengalami kegagalan. Hal ini kemungkinan karena terjadi kegagalan pada salah satu tahapan proses pengendalian manajemen. Di dalam organisasi sektor publik, sistem pengendalian manajemennya berfokus pada bagaimana melaksanakan strategi organisasi secara efektif dan efisien sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Struktur organisasi harus sesuai dengan desain sistem pengendalian manajemennya, karena sistem pengendalian manajemen berfokus pada unit-unit organisasi sebagai pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban merupakan basis perencanaan, pengendalian, dan penilaian kinerja.

Pengendalian di sektor swasta dan sektor publik sangat berbeda. Pada sektor swasta lebih ditekankan pada pencapaian keuntungan sedangkan pada sektor publik adalah pada tingkat pencapaian efektivitas pengelolaan dana publik. Perbedaan yang cukup mendasar ini mempengaruhi mekanisme operasional masing-masing sektor. Manajemen sektor swasta lebih memfokuskan pada produktivitas output, sedangkan manajemen sektor publik lebih pada efektivitas input. Hal ini mengandung implikasi bahwa di sektor swasta sebenarnya lebih leluasa dalam berkreaitivitas menciptakan output.

Tabel 4.1 Pengendalian di Organisasi Sektor Swasta dan Sektor Publik

No	Item	Sektor Swasta	Sektor Publik
1	Tujuan	Optimalisasi profit	Pencapaian target tingkat kesejahteraan masyarakat
2	Asumsi	Berjalannya sistem	Patisipasi anggota
3	Metode	Sistem Pengendalian	Komunikasi
4	Prosedur	Pengukuran prestasi	Pengukuran prestasi
5	Obyek	Perilaku karyawan	Pengeluaran
6	Visi	Kualitas pekerjaan	Penggunaan setiap rupiah dana masyarakat dalam meningkatkan kesejahteraan
7	Pertanggung-jawaban	Manajemen puncak	Manajemen

8	Proses	Sistem Pengendalian	Sistem Pelaporan
9	Evaluasi	Kemampuan menghasilkan profit	Pertanggungjawaban penggunaan dana
10	Kriteria evaluasi	Besar kecilnya profit	Kepatuhan terhadap prosedur dan tujuan
11	Tindak lanjut	Perbaikan	Perubahan konsensus politik

Tipe Pengendalian Manajemen

Pada dasarnya terdapat tiga kelompok pengendalian manajemen, meliputi:

- 1) Pengendalian preventif, di sini pengendalian manajemen terkait dengan perumusan strategi dan perencanaan strategik yang dijabarkan dalam bentuk program-program.
- 2) Pengendalian operasional, di sini pengendalian manajemen terkait dengan pengawasan pelaksanaan program yang telah ditetapkan melalui alat yang berupa anggaran. Anggaran adalah alat yang digunakan untuk menghubungkan perencanaan dengan pengendalian.
- 3) Pengendalian kinerja. Di sini pengendalian manajemen berupa analisis evaluasi kinerja berdasarkan tolok ukur kinerja yang telah dilaksanakan.

Kerangka Konseptual Perancangan Sistem Pengendalian

Untuk menghasilkan sistem pengendalian yang efektif, dalam mendesain sistem pengendalian perlu mempertimbangkan beberapa faktor berikut ini:

- a) Desain sistem pengendalian tergantung pada karakteristik lingkungan. Tidak ada rancangan sistem pengendalian yang baik atau buruk, yang ada adalah apakah rancangan sistem pengendalian tersebut sesuai dengan kondisi lingkungan yang dihadapi sebuah organisasi. Kesesuaian sistem dengan kondisi lingkungan tempat sistem tersebut digunakan

akan membuat sistem tersebut efektif untuk dijalankan. Oleh sebab itu dalam mendesain sistem pengendalian, karakteristik lingkungan yang dihadapi oleh suatu lembaga sektor publik merupakan dasar untuk merancang sistem pengendalian yang efektif. Pendekatan perancangan sistem seperti ini disebut *contingency approach*.

- b) Lingkungan organisasi ibarat sebuah teritorial, oleh sebab itu untuk menjelajahnya dibutuhkan peta. Peta yang menggambarkan konsisi lingkungan yang dihadapi sebuah organisasi disebut "*paradigma*". Dengan paradigma tertentu, kita memandang dunia yang kita hadapi dan dengan paradigma tersebut kita bersikap dan bertindak. Selanjutnya berdasarkan paradigma tersebut pula kita dapat merancang suatu sistem, yang merupakan sebuah alat yang akan dipakai untuk mengorganisir berbagai sumber daya guna mencapai tujuan.
- c) Suatu sistem terdiri dari dua bagian, yaitu struktur dan proses. Struktur sistem merupakan komponen-komponen yang berkaitan satu dengan yang lainnya secara bersama-sama membantuk sebuah sistem. Proses sistem merupakan suatu tahapan yang harus dilalui untuk mencapai tujuan. Proses sistem menjelaskan bekerjanya masing-masing komponen pembentuk sistem dalam rangka mencapai tujuan sistem.
- d) Setiap sistem yang dirancang memerlukan kompetensi tertentu untuk menjalankan sistem tersebut yang disebut *managerial skill*.

Pemilihan Pengendalian yang Efektif

Secara umum tidak ada bentuk pengendalian yang paling efektif yang dapat diterapkan pada segala situasi. Masing-masing jenis pengendalian hanya efektif diterapkan pada situasi dan kondisi tertentu. Untuk itu, pemilihan terhadap sebuah bentuk pengendalian akan sangat bergantung pada kemampuan organisasi dalam mengenal dan memahami sebab penyimpangan atau karakteristik situasi yang dihadapi.

Kemampuan dalam merespon perubahan lingkungan sangat ditentukan oleh keberdayaan para pegawainya untuk berubah, sedangkan kemampuan pegawai untuk berubah sangat tergantung pada kualitas sumber daya manusia itu sendiri. Untuk itu tipe pengendalian yang efektif bagi organisasi

yang menghadapi perubahan lingkungan yang turbulen ini dapat dilaksanakan melalui pengendalian terhadap SDM nya melalui beberapa cara berikut:

- 1) Meningkatkan kompetensi melalui proses seleksi personal, pendidikan, dan pelatihan, serta penempatan personal pada posisi yang sesuai.
- 2) Meningkatkan komunikasi melalui perumusan dan pengkomunikasian visi, misi, prinsip, dan nilai dasar secara tepat.
- 3) Meningkatkan pengendalian oleh mitra.

Pengukuran output harus memiliki karakteristik sebagai berikut:

- 1) Tepat sasaran
- 2) Tepat waktu
- 3) Obyektif
- 4) Tertuju pada bidang kerja sesungguhnya

Apabila suatu pengukuran output tidak memiliki salah satu dari keempat karakteristik tersebut, maka sistem pengendalian yang berorientasi kepada output kemungkinan besar akan menemui kegagalan.

Secara garis besar, untuk memilih suatu jenis pengendalian secara efektif, para pengambil keputusan suatu unit kerja memerlukan beberapa pertimbangan berikut:

- a) Tingkat kebutuhan pengendalian, semakin strategis suatu bagian/bidang/ sektor maka semakin perlu pengendalian.
- b) Biaya untuk setiap jenis pengendalian yang akan diterapkan.
- c) Pilihan terhadap tingkat pengendalian yang mungkin dirancang untuk setiap jenis pengendalian yang akan dipakai.

Perkembangan Konsep Pengendalian

Pengendalian manajemen mengalami perkembangan fungsi dari masa ke masa. Di masa lalu pengendalian manajemen hanya dilakukan melalui feedback control. Feedback control adalah pengendalian yang dilakukan melalui umpan balik informasi tentang pelaksanaan tindakan output aktualnya,

untuk memungkinkan personal atau atasan menilai kesesuaian perilaku “actual” personal dengan perilaku yang diharapkan. Umpan balik merupakan sumber informasi berharga yang akan digunakan sebagai pelajaran dan tindakan perbaikan pelaksanaan rencana di masa mendatang. Dengan kata lain kita menggunakan informasi masa lalu untuk merancang rencana di masa yang akan datang.

Sistem pengendalian umpan balik selanjutnya mengalami perkembangan dan perubahan. Ada dua pendekatan dalam metode umpan balik, yaitu pendekatan tradisional dan pendekatan modern. Dalam pendekatan tradisional terdapat empat langkah yang ditempuh dalam proses pengendalian, meliputi:

- 1) menetapkan standar, rencana, dan tujuan.
- 2) mengukur dan memantau kinerja.
- 3) membandingkan kinerja aktual dengan standar yang telah ditetapkan
- 4) membuat keputusan atau tindakan koreksi

Sistem pengendalian umpan balik di dalam penerapannya mempunyai beberapa kelemahan sebagai berikut:

- a) Kecenderungannya hanya memperhatikan pada kasus penyimpangan dan kurang memperhatikan kinerja yang memenuhi standar.
- b) Pada umumnya penetapan standar kinerja tanpa disertai upaya pencapaian standar tersebut.

Karakteristik Sistem Pengendalian Manajemen yang Baik

Suatu sistem pengendalian manajemen handaknya harus mudah diterapkan dan dapat menjamin dilaksanakannya aktivitas organisasi sesuai perencanaan yang telah disusun untuk mencapai tujuan organisasi. Untuk mencapai hal tersebut dibutuhkan sistem pengendalian manajemen yang handal. Berikut ini beberapa karakteristik sistem pengendalian manajemen yang baik pada organisasi sektor publik:

- 1) *Total System*. Sistem pengendalian manajemen tersebut mencakup semua aspek organisasi atau tidak hanya untuk memenuhi kebutuhan

satu atau beberapa bagian saja. Sistem pengendalian manajemen yang dikembangkan harus dapat menyeimbangkan berbagai kepentingan dalam organisasi secara keseluruhan.

- 2) *Goal Congruance* (keselarasan tujuan). Dalam sebuah organisasi terdapat berbagai macam kepentingan. Setiap individu mempunyai tujuan masing-masing (*individual goal*) yang akan mempengaruhi pola aktivitasnya sehari-hari dalam organisasi. Sistem pengendalian manajemen hendaknya dapat menselaraskan kepentingan organisasi dengan kepentingan individual. Untuk itu konsistensi antar tujuan ini seharusnya dapat dicerminkan dalam rancangan sistem pengendalian manajemen organisasi.
- 3) *Kerangka Manajemen Keuangan*. Sistem pengendalian manajemen harus dirancang sesuai dengan struktur pengelolaan keuangan organisasi sehingga proses pertanggungjawaban keuangan dapat berjalan dengan baik. Untuk itu diperlukan sebuah sistem akuntansi handal yang dapat mengintegrasikan berbagai informasi yang dicantumkan dalam laporan keuangan.
- 4) *Ritme*. Sistem pengendalian manajemen hendaknya mempunyai pola yang sesuai dengan aktivitas organisasi. Perancangan ritme dilakukan sejak perencanaan awal yaitu mulai dari penyusunan anggaran untuk mengendalikan seluruh aktivitas dan pencapaian tujuan.
- 5) *Integrasi*. Sistem pengendalian manajemen yang dikembangkan dalam organisasi seharusnya merupakan sebuah sistem yang terintegrasi. Untuk itu sebaiknya sistem pengendalian terfokus pada semua program yang dibuat dan pusat pertanggungjawaban yang ada dalam organisasi.

Perancangan Pengendalian Manajemen Sektor Publik

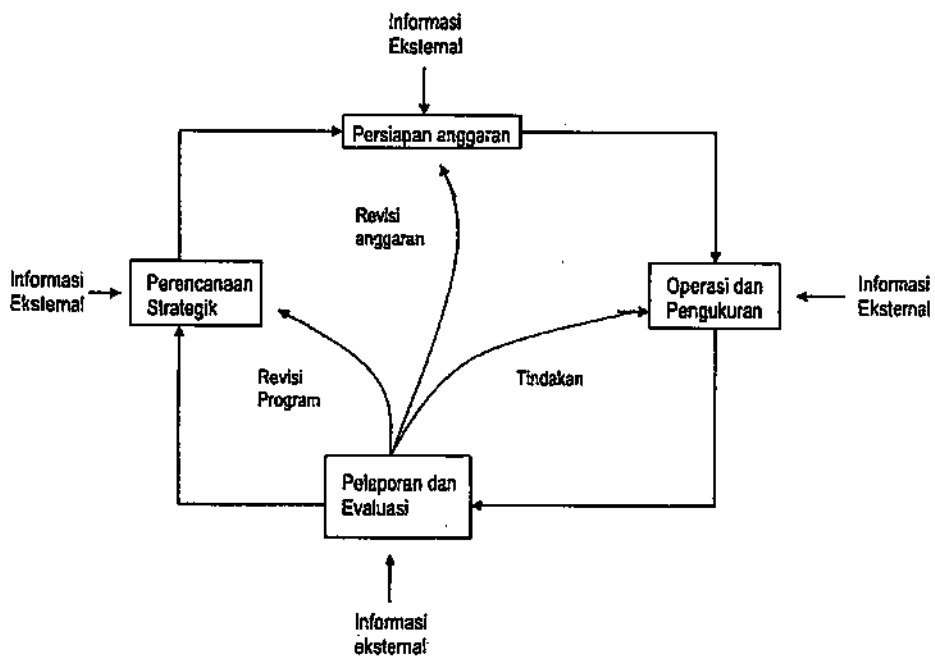
Setelah memahami beberapa hal penting berkaitan dengan pengendalian manajemen di organisasi sektor publik, selanjutnya perlu dipahami bagaimana mekanisme perancangan pengendalian manajemen pada organisasi sektor publik.

Seperti telah dijelaskan pada bagian terdahulu bahwa sebuah sistem pengendalian manajemen dikembangkan dalam organisasi bertujuan untuk mengarahkan semua individu dalam organisasi agar berperilaku sesuai

dengan tujuan organisasi. Untuk itu pengendalian manajemen dalam suatu organisasi dapat berupa berbagai aturan, prosedur birokrasi, maupun sistem manajemen informasi yang dirancang secara formal.

Proses pengendalian manajemen formal mempunyai empat prinsip tahapan, meliputi: (1) Perencanaan Strategik; (2) Persiapan Anggaran; (3) Operasi dan Pengukuran; (4) Pelaporan dan Evaluasi.

Keempat tahapan tersebut dapat digambarkan dalam suatu siklus sebagai berikut:



Gambar 4.1. Tahapan Pengendalian Manajemen

Perencanaan Strategik

Meskipun secara terperinci masalah perencanaan strategik sudah dijelaskan dalam bagian terdahulu buku ini, namun berikut ini akan dijelaskan secara ringkas konsep perencanaan strategik yang kemungkinan belum dijelaskan pada bab terdahulu.

Perencanaan strategik adalah *common sense*. Bersifat visioner (*visionary*), tetapi realistik yaitu mengantisipasi keadaan di masa depan yang diinginkan dan dapat dicapai. Perencanaan strategik memberikan suatu struktur untuk pembuatan keputusan praktek serta langkah-langkah yang harus diikuti.

Di dalam tahap perencanaan strategik, manajer senior menentukan program utama yang akan dijalankan pada periode yang akan datang. Kepemimpinan strategik merupakan suatu elemen kunci yang efektif dalam manajemen strategik. Mereka menciptakan sebuah agenda untuk perubahan strategik. Pemimpin organisasi menjaga kemajuan organisasi menuju visi strategik. Para pemimpin strategik dalam sektor publik modern memberdayakan para manajer dan karyawan mereka untuk membuat keputusan yang berkaitan dengan peningkatan kerja pelayanan publik. Berhubungan dengan hal ini, para pemimpin dalam organisasi sektor publik membutuhkan desain sistem perencanaan strategik yang tepat.

Perencanaan strategik merupakan suatu usaha team. Meskipun perencanaan strategik dimulai dari puncak, para pemimpin organisasi seyogyanya mencari masukan-masukan dari para manajer, supervisor, serta karyawan yang mengetahui pelayanan dan pelanggan terbaik. Team perencanaan yang terlibat dalam proses perencanaan strategik terdiri dari orang-orang yang memiliki tanggungjawab untuk mencapai bagian dari rencana strategik, dan ukuran dari team ini akan bervariasi tergantung dari ukuran dan kompleksitas dari organisasi.

Tergantung dari ukuran organisasi, perencanaan strategik kemungkinan melibatkan team yang terdiri dari:

- **Direktur**, bertugas memberikan pengarahan yang diperlukan untuk menciptakan visi, mendefinisikan visi, serta menyatakan prinsip-prinsip organisasi. Untuk mendukung keberhasilan perencanaan strategik, seorang direktur harus memberikan dukungan secara aktif terhadap pelaksanaan perencanaan strategik.
- **Team Manajemen Eksekutif**, semua orang yang terlibat dalam team ini harus memiliki pengetahuan tentang pelayanan dan area fungsional yang dapat memberikan kontribusi dalam mengembangkan visi, misi, prinsip-prinsip, serta membantu menetapkan sasaran lingkup organisasi, dan memantau keberhasilan secara menyeluruh.
- **Manajer Menengah**, meliputi beberapa orang yang mempunyai dan terlibat langsung dalam program dan dapat membawa proses perencanaan ke dalam tingkat program.
- **Manajer Keuangan atau Anggaran**, bertugas menganalisis dampak fiskal dari strategi-strategi potensial, memberikan dukungan teknik, dan menggunakan rencana-rencana strategik untuk memandu pengembangan anggaran operasional dan anggaran modal.
- **Manajer Fasilitas**, bertugas menganalisis dampak dari implementasi strategi-strategi potensial pada fasilitas fisik organisasi dan menggunakan rencana-rencana strategik untuk memandu pengembangan modal atau fasilitas beserta anggarannya.
- **Manajer Sumber Daya**, bertugas menganalisis dampak dari implementasi strategi potensial pada karyawan organisasi, program-program pelatihan, serta kebijakan manajemen sumber daya.
- **Manajer Teknologi Informasi**, menganalisis dampak dari implementasi strategi potensial pada sistem sumber daya informasi organisasi. Manajer teknologi informasi akan menggunakan informasi yang dikumpulkan selama proses perencanaan strategik untuk pengembangan rencana teknologi informasi organisasi.
- **Karyawan Lini**, para individu yang diharapkan memiliki pengetahuan yang baik berkaitan dengan kebutuhan pelayanan pelanggan dan proses kerja. Berbagai masukan dari kelompok individu yang berada pada garis depan akan menjadi sangat kritis dalam pengembangan program dan sub program berkaitan dengan: sasaran, tujuan, pengukuran kinerja, dan rencana tindakan.

- Anggota Dewan/Komisi, meliputi semua individu yang dapat membantu pengembangan visi, misi, dan prinsip-prinsip dari organisasi, dan memberikan umpan balik yang bernilai selama proses perencanaan
- Fasilitator, membantu memandu team selama sesi perencanaan dan menjamin bahwa semua pandangan telah dipertimbangkan. Seorang fasilitator merupakan pihak netral yang terkadang harus menjaga diskusi agar tetap berkembang.

Penganggaran

Anggaran merupakan suatu instrumen penting dalam manajemen karena merupakan bagian dari fungsi manajemen. Dalam dunia bisnis maupun di organisasi sektor publik termasuk pemerintah, anggaran merupakan suatu bagian dari aktivitas penting yang dilakukan secara rutin. Apabila tahapan perencanaan strategik selesai dilakukan, tahap selanjutnya adalah menentukan anggaran. Dalam proses pengendalian manajemen sektor publik tahap penganggaran merupakan tahap yang cukup dominan. Dalam organisasi sektor publik, proses penganggarnya mempunyai karakteristik yang berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta karena pada organisasi sektor publik pengaruh politik dan proses penganggaran cukup dominan.

Pengukuran

Selama periode pelaksanaan anggaran, manajer atau pimpinan organisasi seyogyanya melakukan pengukuran terhadap pelaksanaan anggaran. Pengukuran dilakukan sesuai dengan jenis pusat pertanggungjawaban unit yang bersangkutan. Tiap-tiap pusat pertanggungjawaban mempunyai sifat yang berbeda sehingga metode pengukurannya juga berbeda antara satu pusat pertanggungjawaban dengan yang lainnya.

Pelaporan dan Evaluasi

Pelaporan keuangan merupakan informasi yang dihasilkan oleh organisasi berkenaan dengan semua kejadian nyata dalam sebuah organisasi. Manager

atau pimpinan organisasi dapat membandingkan antara perencanaan yang telah dibuat (anggaran) dengan kejadian yang sesungguhnya. Hal ini merupakan tindakan pengendalian yang dilakukan oleh pihak manajemen puncak dalam rangka mencapai tujuan organisasi. Tindakan seperti ini juga sering disebut dengan istilah evaluasi.

Pusat-Pusat Pertanggungjawaban

Sebuah sistem pengendalian manajemen haruslah didukung oleh struktur organisasi yang cukup memadai. Struktur organisasi termanifestasi dalam bentuk struktur pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban merupakan sebuah unit organisasi yang dipimpin oleh manajer yang bertanggung jawab terhadap aktivitas pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Sebuah organisasi merupakan kumpulan dari beberapa pusat pertanggungjawaban. Pada dasarnya ada empat jenis pusat pertanggungjawaban, yaitu:

1) **Pusat Biaya (*expense center*)**

Merupakan pusat pertanggungjawaban dimana prestasi manajernya dinilai berdasarkan biaya yang telah dikeluarkan. Di dalam pusat biaya ini ukuran kinerja dinilai berdasarkan biaya yang telah digunakan. Pada organisasi sektor publik banyak dijumpai pusat biaya karena output yang dihasilkan seringkali ada akan tetapi tidak dapat diukur atau hanya dapat diukur secara fisik tidak dalam nilai rupiahnya. Contohnya adalah Dinas Sosial, Dinas Pekerjaan Umum, dan lain-lain.

2) **Pusat Pendapatan (*revenue center*)**

Merupakan pusat pertanggungjawaban dimana prestasi manajernya dinilai berdasarkan pendapatan yang dihasilkan. Contohnya adalah Dinas Pendapatan Daerah, Departemen Pemasaran, dan lain-lain.

3) **Pusat Laba (*profit center*)**

Dalam pusat laba ditandingkan antara input (*expense*) dengan output (*revenue*) dalam satuan moneter. Kinerja manajer dinilai berdasarkan

laba yang dihasilkan. Contoh pusat laba; BUMN, BUMD, Bandara, Stasiun, dan lain-lain.

4) Pusat Investasi (*investment center*)

Merupakan pusat pertanggungjawaban dimana prestasi manajernya dinilai berdasarkan laba yang dihasilkan dikaitkan dengan investasi yang ditanamkan pada pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Contoh pusat investasi adalah Departemen Riset dan Pengembangan.

Pusat pertanggungjawaban organisasi mempunyai peran yang sangat penting dalam melakukan perencanaan dan pengendalian anggaran. Melalui pusat pertanggungjawaban anggaran disusun, dan jika anggaran tersebut telah disahkan selanjutnya dikomunikasikan kepada manajer menengah dan bawah untuk dilaksanakan.

Secara umum struktur pusat pertanggungjawaban sebagai alat pengendalian anggaran seyogyanya sejalan dengan program dan struktur organisasi, artinya setiap pusat pertanggungjawaban mempunyai tugas untuk melaksanakan program atau aktivitas tertentu, dan penggabungan program-program dari tiap-tiap pusat pertanggungjawaban seharusnya mendukung program pusat pertanggungjawaban pada level yang lebih tinggi yang akan berakibat tercapainya tujuan umum organisasi.

BAB 5

PENILAIAN INVESTASI PADA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

A. Konsep Dasar Pelaksanaan Penilaian Investasi

Perkembangan sektor publik menuntut adanya pelaksanaan akuntabilitas publik oleh organisasi sektor publik (seperti pemerintah pusat dan daerah), unit-unit kerja pemerintah, departemen dan lembaga-lembaga negara. Pemerintah sebagai salah satu organisasi sektor publik mempunyai pengaruh besar pada kebijakan kegiatan bisnis yang dijalankan oleh organisasi dan kebijakan terhadap perorangan seperti menilai syarat infrastruktur fisik dan sosial, kebijakan fiskal dan moneter, kebijakan perdagangan, kebijakan investasi maupun kebijakan industri.

Menurut Jones & Pendlebury (2010) sektor publik merupakan entitas atau organisasi yang memberikan jasa atau pelayanan kepada publik (*public service*). Entitas ini mencakup pemerintah pusat dan pemerintah lokal, *public utilities* yang bertanggungjawab kepada legislatif, badan-badan publik yang didanai terutama dari pajak, badan-badan usaha publik (*public corporations*) yang sebagian besar diatur, dimiliki atau dikendalikan pemerintah pusat atau pemerintah daerah, *educational and training establishments*. Badan-badan politik non departemen, partai politik, yayasan, koperasi, *trade union*, badan-badan amal (*charities*) dan lainnya.

Sebagai organisasi sektor publik, pemerintah harus menjadikan kebijakan investasi sebagai kebijakan utamanya. Sebab kebijakan investasi ini dapat menjadi masukan bagi investasi di daerah. Kemajuan suatu daerah akan sangat bergantung pada kinerja pemerintahan daerah itu sendiri untuk dapat membuktikan kemampuannya dalam proses interaksi pemerintahan dan dalam menggalang partisipasi publik. Ada 3 (tiga) fungsi utama

penyelenggaraan pemerintahan untuk dapat membuktikan kemampuannya melalui perwujudannya yaitu :

1. Mampu mewujudkan tertib sosial dan politik yang sangat diperlukan bagi perkembangan ekonomi, sebagai unsur penting bagi legitimasi pemerintahan
2. Mampu mendorong mobilisasi sumber daya manusia maupun sumber daya alam ke arah perwujudan tujuan pembangunan
3. Mampu mengakomodasikan berbagai keresahan dan ketegangan yang timbul bersamaan dengan pembangunan yang sedang berjalan.

Dalam melaksanakan fungsi pelayanan masyarakat tersebut, pemerintah dihadapkan pada masalah utama berupa pengambilan keputusan investasi publik. Pelaksanaan program, kegiatan dan fungsi sebagai prioritas kebijakan sangat memerlukan keputusan investasi publik sebagai faktor pendukungnya. Ketidaktercermatan dalam mengambil suatu keputusan publik akan berdampak pada proses penganggaran. Penganggaran untuk pengeluaran investasi/modal memiliki dampak jangka panjang karena dalam proses penganggaran investasi/modal ini akan dilakukan analisis dan pengambilan keputusan apakah suatu proyek dapat dibiayai oleh anggaran investasi/modal tersebut.

Secara umum, anggaran yang terdiri dari anggaran perusahaan, anggaran negara, anggaran daerah, atau anggaran lembaga-lembaga lainnya dapat diartikan sebagai rencana keuangan yang mencerminkan pilihan kebijaksanaan untuk suatu periode masa yang akan datang. Anggaran bagi sektor publik meliputi anggaran bagi sebuah negara, suatu daerah otonom atau Badan Usaha Milik Negara (BUMN) atau akan lebih mudah disebut dengan anggaran publik. Makna anggaran publik adalah suatu kebijakan publik tentang perkiraan pengeluaran dan penerimaan yang diharapkan akan terjadi dalam suatu periode dimasa depan serta data dari pengeluaran dan penerimaan yang sungguh-sungguh terjadi dimasa yang lalu.

Efisiensi dan efektifitas dalam menganalisis investasi akan memberikan mekanisme yang lebih baik dalam mengatur investasi publik. Sebelum

pemerintah mengambil keputusan untuk melakukan investasi, terlebih dahulu perlu ditentukan kebutuhan investasinya. Untuk menentukan kebutuhan investasi perlu dilakukan evaluasi yang mencakup (Mardiasmo, 2002):

1. Inventarisasi investasi
2. Inventarisasi investasi memuat daftar nama dan jenis investasi, nilai investasi, kondisi barang modal yang saat ini ada, apakah baik ataukah buruk
3. Tambahan cakupan layanan yang dibutuhkan saat ini dan masa yang akan datang
4. Inventarisasi kebutuhan investasi
5. Evaluasi kelayakan investasi
6. Kriteria kelayakan investasi meliputi aspek-aspek teknis, sosial budaya, finansial, ekonomi, dan aspek distribusi.

Strategi dalam investasi juga perlu dilakukan dengan mempertimbangkan berbagai faktor terhadap suatu daerah. Namun demikian investasi tidak terbatas pada suatu daerah dan dapat dilakukan untuk menghasilkan pendapatan modal. Penentuan kebutuhan investasi publik berkaitan dengan jumlah anggaran yang akan diterapkan 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 juga terkait dengan 2 (dua) kegiatan yaitu peningkatan kuantitas investasi dan peningkatan kualitas investasi.

Arrow dan Kurz (2011) menyebutkan bahwa Investasi merupakan kegiatan yang dilangsungkan yang memanfaatkan pengeluaran kas pada waktu sekarang ini dengan tujuan untuk menghasilkan laba yang diharapkan di masa mendatang. Sedangkan definisi lain menurut Damodaran (2006) investasi adalah aktivitas yang berkaitan dengan usaha penarikan sumber-sumber untuk dipakai mengadakan barang modal pada saat sekarang ini dan dengan barang modal tersebut akan dihasilkan aliran produk baru dimasa yang akan datang.

Penilaian investasi perlu dilakukan agar tujuan investasi dapat tercapai. Dalam penilaian investasi dapat meliputi penetapan definisi tujuan atau sasaran organisasi, identifikasi rancangan modal untuk pencapaian tujuan, mengevaluasi biaya dan manfaat setiap proyek, dan pembuatan keputusan atau kondisi apakah menerima atau menolak suatu proyek.

Aspek Penilaian Investasi

Ada beberapa aspek yang perlu diperhatikan dalam perencanaan dan analisis investasi yang secara bersama-sama dapat menunjukkan keuntungan atau manfaat yang diperoleh dari investasi tersebut yaitu (Mardiasmo, 2002):

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 atau tidak layak diterima.
2. **Aspek Sosial dan Budaya**
Aspek Sosial dan Budaya ini menyangkut pertimbangan pendistribusian pelayanan secara adil dan merata, sehingga mampu memberikan manfaat yang besar bagi masyarakat. Aspek Sosial dan Budaya mencakup juga aspek legal dan lingkungan.
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. Aspek finansial menerangkan pengaruh-pengaruh finansial dari suatu proyek yang diusulkan.
4. **Aspek Distribusi**
Keputusan investasi merupakan keputusan yang perlu dikaitkan dengan masalah distribusi pelayanan publik secara adil dan merata. Aspek

distribusi ini terkait dengan keadilan dan persamaan kesempatan untuk mendapatkan pelayanan publik (*equity* dan *equality*).

Jenis-Jenis Investasi

Di negara berkembang seperti Indonesia masih belum semudah di negara maju dalam hal investasi atau penanaman modal, baik dipandang dari prosedur pembelian, jenis surat berharga maupun mekanisme transaksi dalam melakukan investasi. Secara teori ada beberapa jenis investasi yang dapat dipilih berupa:

1. Saham (*Stock*)
2. Obligasi (*Bond*)

Saham merupakan bukti penyertaan modal di suatu perusahaan atau merupakan bukti kepemilikan atas suatu perusahaan. Berdasarkan klasifikasinya, saham-saham dapat dibedakan berdasar hak pemegang sahamnya, yakni:

1. Saham Biasa (*Common Stocks*)
Saham biasa adalah saham yang memberikan hak suara untuk mengambil keputusan RUPS mengenai segala hal yang berkaitan dengan pengurusan perseroan, hak menerima pembagian deviden dan sisa kekayaan dalam proses likuidasi.
2. Saham yang mengandung atau memiliki keistimewaan:
 - a. Saham Utama atau *Preferen*
Saham Utama atau preferent adalah saham yang memiliki hak lebih dari saham biasa dalam hal keuntungan dan saldo pada saat perseroan dilikuidasi. Misalnya: Dalam pembagian dividen, pemegang saham biasa akan menerima keuntungan sebesar 20%, pemegang saham preferen akan menerima lebih misalnya 25%.
 - b. Saham *Preferen Kumulatif*
Saham *preferen kumulatif* adalah saham yang memiliki hak lebih dari saham preferen utama. Selain memiliki hak atas keuntungan

dan saldo pada saat perseroan diluidasi juga memiliki hak atas dividen tunggakan.

c. Saham Istimewa

Saham Istimewa adalah saham yang memberikan hak kepada pemegangnya hak berbicara khusus. Ini adalah kewenangan yang tidak diberikan undang-undang kepada RUPS.

Selain ketiga jenis saham di atas dikenal pula saham pendiri dan saham bonus. *Saham pendiri* adalah saham diberikan sebagai balas jasa terhadap jasa-jasa para pendiri dalam mendirikan dan mengembangkan perseroan. Sedangkan *Saham Bonus* adalah saham biasa yang diberikan kepada pemegang saham yang telah ada tanpa adanya penyeteroran. Saham bonus diberikan sebagai ganti hak menagih kepada perseroan atas dana cadangan atau dana kelebihan dari modal yang ditempatkan. Berdasarkan cara peralihan saham, saham dapat dibedakan menjadi:

1. Saham atas Nama

Saham atas nama adalah saham yang mencantumkan nama pemegang atau pemiliknya. Peralihan saham atas nama dilakukan dengan akta pemindahan hak (*cessie*)

2. Saham atas Tunjuk

Saham atas tunjuk adalah saham yang tidak mencantumkan nama pemegang sahamnya. Peralihan saham atas tunjuk cukup dilakukan dengan penyerahan secara fisik.

Salah satu upaya untuk mendapatkan dana selain dengan saham dapat pula dengan menerbitkan obligasi. Pendanaan dengan obligasi tidak terbatas pada pemerintah pusat tetapi juga dikeluarkan oleh daerah atau badan-badan pemerintah seperti BUMN atau BUMD. Yang diharapkan dari obligasi ini adalah suntikan dana segar untuk menambah dana pembangunan. Obligasi atau Bond menurut Undang-Undang Pasar Modal Pasal 1 angka 5 merupakan efek yaitu surat berharga, yaitu surat pengakuan hutang, surat berharga komersial,

saham, obligasi, tanda bukti hutang, Unit Penyerta Kontrak Investasi Kolektif, kontrak berjangka atas efek dan setiap derivatif dari efek.

Ciri obligasi antara lain kreditur yang banyak dan tersebar, debitur (penerbit) obligasi yaitu suatu badan hukum baik berbentuk Perseroan Terbatas, negara, provinsi atau unit-unit dibawahnya yang lebih kecil seperti Kabupaten atau Kotamadya. Berdasarkan jenis pihak yang menerbitkannya (debitur) ini, obligasi dapat dikelompokkan menjadi sebagai berikut:

1. **Obligasi Perusahaan (*Corporate Bonds*)**

Obligasi jenis ini diterbitkan oleh perusahaan-perusahaan yang membutuhkan dana. Sebagai contoh, obligasi yang diterbitkan oleh PT Indofood Sukses Makmur Tbk dan obligasi yang diterbitkan oleh PT. Astra Argo Lestari Tbk. Obligasi perusahaan ini sebagaimana sebuah utang dapat diterbitkan oleh perusahaan dengan atau tanpa jaminan. Jaminan yang diberikan oleh perusahaan juga dapat bermacam-macam jenisnya sebagaimana jaminan untuk utang layaknya.

2. **Obligasi Pemerintah (*Government Bonds*)**

Obligasi pemerintah ini dapat dikeluarkan baik oleh Pemerintah Pusat seperti yang dilakukan pemerintah Republik Indonesia dalam rangka rekapitalisasi perbankan ataupun oleh Pemerintah Daerah misalnya provinsi, kabupaten, kotamadya atau mungkin juga kecamatan. Hasil obligasi ini dapat digunakan oleh pemerintah masing-masing baik untuk keperluan lainnya yang ditentukan oleh pemerintah tersebut. Obligasi pemerintah ini biasanya dikeluarkan tanpa jaminan. Oleh karena itu, dapat atau tidaknya obligasi ini diterima oleh investor sangat tergantung pada kredibilitas pemerintah tersebut dimata investor. Contohnya: obligasi untuk proyek irigasi, proyek kelistrikan atan proyek jalan raya. Obligasi pemerintah yang didasarkan pada metode pelunasannya dapat dibedakan:

- a. **Obligasi Berseri (*Serial Bond*)**
Obligasi yang pelunasannya dilakukan secara bertahap sesuai dengan jumlah nominal yang jatuh tempo. Tiap seri obligasi mempunyai tanggal jatuh tempo yang berlainan, dan tiap nominal yang jatuh tempo jumlahnya bisa sama atau tidak.
- b. **Obligasi Term (*Term Bond*)**
Obligasi yang pelunasannya sekaligus pada tanggal jatuh tempo.
- c. **Obligasi Kalabiliti (*Callability Bond*)**
Obligasi dengan hak penarikan kembali. Maksudnya, pemerintah yang mengeluarkan pinjaman obligasi mempunyai hak atau otoritas untuk menarik kembalinya dengan kurs pelunasan tertentu yang telah ditetapkan sebelum penerbitan atau saat jatuh temponya.

3. ***Municipal Bond***

Obligasi ini pada dasarnya sama dengan *Government Bond*, hanya saja obligasi ini diterbitkan oleh pemerintah daerah (*Local Government*) atau pemerintah negara bagian.

Obligasi dapat dibedakan dalam beberapa jenis berdasarkan cara peralihan, jangka waktu, dan jaminan atas obligasi, bunga dan lain-lain. Berdasarkan cara peralihannya, obligasi dapat dibedakan menjadi:

1. **Obligasi atas tunjuk (*Bearer Bond*)**
Obligasi atas tunjuk adalah obligasi yang tidak mencantumkan nama pemegangnya didalam surat obligasi yang bersangkutan. Siapa pemegang obligasi saat itu maka dialah yang dianggap sebagai pemilliknya dan dengan petunjuk sertifikat obligasi ini pada saat jatuh tempo sepemegangnya mendapat hak atas pelunasan pokok maupun bunganya. Ciri-ciri obligasi atas tunjuk antara lain adalah:

- a. Nama pemilik tidak tercantum pada sertifikat obligasi
 - b. Setiap sertifikat obligasi disertai dengan kupon bunga yang dapat dilepaskan dan diserahkan kepada penerbit atau agar pembayarannya setiap waktu jika bunga jatuh waktu untuk mendapatkan pembayaran
 - c. Sangat mudah dialihkan dengan cara penyerahan sertifikat obligasinya
 - d. Bunga dan pokok obligasi hanya dibayarkan kepada orang yang dapat menunjukkan kupon bunga dan sertifikat obligasi
2. Obligasi atas nama (*Registered Bond*)
- Obligasi yang mencantumkan nama pemegangnya pada sertifikat obligasi yang bersangkutan. Obligasi atas nama ini dapat dibedakan menjadi:
- a. Obligasi atas nama untuk pokok pinjaman pada obligasi ini nama pemilik tercantum dalam sertifikat obligasi dan kupon bunga dilekatkan padanya
 - b. Obligasi atas nama untuk bunga pada obligasi ini nama pemilik tidak tercantum dalam sertifikat obligasi, tetapi nama dan alamat pemilik dicatat di perusahaan penerbit untuk memudahkan dalam pengiriman bunga
 - c. Obligasi atas nama untuk pokok pinjaman dan bunga, pada obligasi ini nama pemilik tercantum dalam sertifikat obligasi akan tetapi tidak pada bunga. Pembayaran pokok dan bunga langsung disampaikan kepada pemilik yang namanya tercantum di perusahaan penerbit.

Berdasarkan jaminan yang diberikan atau hak klaim, obligasi bisa dibedakan menjadi dua bentuk, yakni (Fabozzi, 2016):

1. Obligasi dengan jaminan (*Secured Bonds*)
 - a. Obligasi dengan garansi (*Guaranteed Bonds*)
Diterbitkan oleh satu perusahaan didukung oleh lainnya (misalnya perusahaan pusat/induk)

- b. Obligasi yang dijamin dengan real estate (*Mortgage Bonds*)
Obligasi hipotek menunjukkan hutang yang dijamin dengan properti khusus. Untuk *default*, pemegang obligasi berhak memperoleh properti yang dijaminkan dan menjualnya untuk memperoleh klaim mereka atas perusahaan.
 - c. *Collateral Trust Bonds*
Didukung oleh sekuritas lain yang biasanya dimiliki oleh wali (*trustee*). Situasi ini biasanya muncul saat sekuritas dari perusahaan cabang digunakan sebagai jaminan perusahaan pusat.
 - d. *Equipment Trust Bonds*
Didukung oleh aset khusus (misal: mobil dan pesawat komersial). Jika diperlukan, aset tersebut dapat dijual ke pemilik baru.
2. Obligasi Tanpa Jaminan
- a. *Debenture Bonds*
Obligasi biasa dari perusahaan penerbit dan mempresentasikan kredit yang tidak dijamin. Untuk melindungi obligasi semacam ini, indenture biasanya membatasi penerbitan hutang berjaminan dimasa depan dan juga tambahan hutang tanpa jaminan.
 - b. *Subordinate Debenture*
Jika ada lebih dari satu debenture dipasar. Sebagai contoh: *Subordinate Debenture* adalah "Junior" dibanding *Debenture Bonds*, artinya jika terjadi kebangkrutan, klaim Junior dipertimbangkan setelah klaim senior terpenuhi.

Berdasarkan cara penetapan bunga dan pokok obligasi, obligasi dapat dibedakan menjadi (Fabozzi and Peterson, 2003):

1. Obligasi dengan bunga tetap (*Fixed Rate Bond*)
Obligasi yang memberikan bunga yang bersifat tetap selama jangka waktu obligasi tersebut. Misalnya sebuah obligasi diterbitkan untuk jangka waktu 5 tahun dengan tingkat bunga 18% per tahun, ini berarti setiap tahun, mulai dari tahun pertama sampai tahun kelima, bunga atas obligasi tersebut adalah tetap yaitu 18% per tahun.

2. Obligasi dengan bunga tidak tetap/mengambang (*Floating Rate Bond*)
Obligasi yang perhitungannya ditentukan dengan cara tertentu yang berubah-ubah (karena itulah dikatakan mengambang). Misalnya dengan mengaitkannya dengan suku bunga rata deposito jangka waktu tertentu di bank-bank tertentu atau rata-rata bunga antar bank dalam suatu jangka waktu tertentu atau dengan cara mengaitkannya dengan tingkat penghasilan pihak yang menerbitkan obligasi tersebut pada suatu periode tertentu.
3. Obligasi tanpa bunga (*Zero Coupon Bond*)
Obligasi ini tidak memberikan bunga kepada pemegangnya. Sebagai gantinya biasanya pada saat penerbitan, pembelian obligasi diberikan suatu diskon. Pemegangnya pada saat membeli obligasi akan membayar dengan harga tertentu yang lebih rendah dari nilai nominal obligasi yang bersangkutan dan pada saat jatuh tempo, penerbitnya akan membayar sejumlah penuh nilai nominal obligasi, sehingga pemegang obligasi tetap akan mendapatkan keuntungan meskipun tidak mendapatkan bunga.

Investasi tidak hanya dapat berupa saham atau obligasi saja namun dapat berupa lainnya seperti asuransi bernilai tunai maupun sertifikat biro keuangan. Berinvestasi dapat dilakukan dengan banyak pilihan atau tempat yang dapat digunakan dengan harapan mendapatkan keuntungan dimasa depan. Terkait dengan masalah investasi, ada beberapa faktor yang perlu dipertimbangkan dalam menganalisis sebuah investasi tersebut yaitu (Mardiasmo, 2002):

1. Tingkat diskonto yang digunakan
Tingkat diskonto merefleksikan tingkat keuntungan yang diperoleh dari suatu proyek dengan risiko tertentu. Jika suatu proyek tidak memberikan keuntungan disyaratkan, maka proyek tersebut harus ditolak.
2. Tingkat Inflasi
Penilaian investasi harus memperhitungkan perkiraan tingkat inflasi. Semakin tinggi tingkat inflasi, semakin rendah nilai riil keuntungan di masa depan yang diharapkan sehingga semakin tinggi tingkat keuntungan yang disyaratkan.

3. Risiko dan ketidakpastian

Ketidakpastian ekonomi dan hukum, kekacauan sosial politik, tidak adanya jaminan keamanan, dan kebijakan yang tidak konsisten dapat meningkatkan risiko investasi. Untuk itulah, dengan terjaminnya keamanan berinvestasi, penegakan hukum dan demokrasi dapat menurunkan risiko investasi.

4. *Capital Rationing*

Capital Rationing merupakan keadaan ketika suatu organisasi menghadapi masalah ketersediaan dan untuk melakukan pengeluaran investasi. Dalam keadaan seperti ini perlu adanya alternatif investasi yang dilakukan agar tetap memiliki persediaan dana untuk membiayai investasi-investasi yang diajukan.

Dengan memperhatikan faktor-faktor tersebut, hal yang utama bagi masyarakat dengan adanya investasi tersebut adalah terciptanya keadaan ekonomi, sosial dan proses politik yang berjalan baik. Pemerintah harus mampu berusaha melalui peningkatan pendapatan nasional perkapita, peningkatan daya saing internasional, peningkatan daya serap tenaga kerja yang tinggi dan lingkungan yang kondusif. Penilaian terhadap lingkungan yang kondusif membantu pembuat kebijakan atau memformulasikan tujuan dan sasarannya. Tujuan yang dibuat juga harus realistis dan dapat menciptakan kemakmuran bagi masyarakat pada setiap pemerintahan.

Pemerintah perlu senantiasa mengembangkan rasa kepekaan terhadap kepentingan masyarakat maupun masalah-masalah masyarakat yang harus dipecahkan, bertanggungjawab dalam pelaksanaan tugas pekerjaan apapun pada level manapun dan representatif dalam pelaksanaan tugas yang berarti tidak menyalahgunakan keadaan ataupun melampaui wewenang yang dimiliki baik ditinjau dari berbagai peraturan maupun nilai-nilai etika pemerintahan.

Pemerintah dalam hal mewujudkan *good governance* harus melandasi pelaksanaan tugasnya dengan pertimbangan-pertimbangan ekonomi, senantiasa berupaya menghasilkan sesuatu yang tepat dan melakukan tindakan dengan cara yang tepat sebagai perwujudan tanggung jawab yang

bersifat obyektif, disamping adanya tanggung jawab yang bersifat subyektif yaitu sikap tidak membedakan kelompok sasaran pembangunan dan senantiasa berupaya mewujudkan keadilan serta keterbukaan.

Pemunculan dan penegakan regulasi sangat membantu proses transisi menuju pemerintahan yang transparan serta demokratis. Perubahan sistem pertanggungjawaban, sistem penganggaran dan sistem akuntansi pemerintahan harus diikuti pula dengan pengembangan standar aturan yang jelas, dapat dipahami dan tidak menimbulkan beragam interpretasi. Eksistensinya regulasi-regulasi di bidang akuntansi sektor publik, audit sektor publik, manajemen keuangan sektor publik dan area sektor publik lainnya mutlak diperlukan untuk mendukung terselenggaranya sistem pemerintahan yang *akuntabel*.

American Accounting Association (1970) menyatakan bahwa tujuan akuntansi pada sektor publik yaitu *Pertama*, memberikan informasi yang diperlukan untuk mengelola secara tepat, efisien dan ekonomis atas suatu operasi dan alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi. Tujuan ini berkaitan dengan Pengendalian Manajemen (*Managemen Control*). *Kedua*, memberikan informasi yang memungkinkan bagi manager untuk melaporkan pelaksanaan tanggung jawab pengelolaan secara tepat dan efektif program dan penggunaan sumber daya yang menjadi wewenangnya dan memungkinkan bagi pemerintah untuk melaporkan kepada publik atas hasil operasi pemerintah dan penggunaan dana publik, tujuan ini berkaitan dengan akuntabilitas.

Pemerintah (pusat dan daerah) sebagai entitas sektor publik pada umumnya tidak bertujuan untuk mencari keuntungan. Sumber dana pembiayaannya pada hakekatnya berupa dana milik masyarakat yang dikenal dengan dana publik berupa pajak, retribusi, iuran dan sumber dana lainnya. Oleh karena itu, pengelola pemerintah daerah dan sektor publik lainnya sesuai prinsip akuntabilitas wajib membuat laporan pertanggungjawaban kepada publik selaku pemilik.

Dalam buku *Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting* yang disusun oleh *Governmental Financial Officers Association* dikemukakan bahwa untuk dapat memahami model laporan pertanggungjawaban pemerintah dengan tepat, perlu mempertimbangkan 3 hal sebagai berikut:

1. Struktur pemerintah

Umumnya struktur pemerintahan diperlukan untuk melindungi dan melayani kebutuhan warga negaranya. Pada pemerintah yang demokratis biasanya dilakukan pemisahan fungsi eksekutif, legislatif dan yudikatif untuk pengecekan dan keseimbangan. Ketiga kelompok ini bisa mempunyai kesimpulan yang berbeda mengenai bagaimana warga negara dilindungi dan dilayani. Keberhasilan pemerintah diukur dengan pelayanan dan efisiensi penggunaan sumber daya, berbeda dengan sektor swasta yang pengukuran utamanya pada perolehan laba.

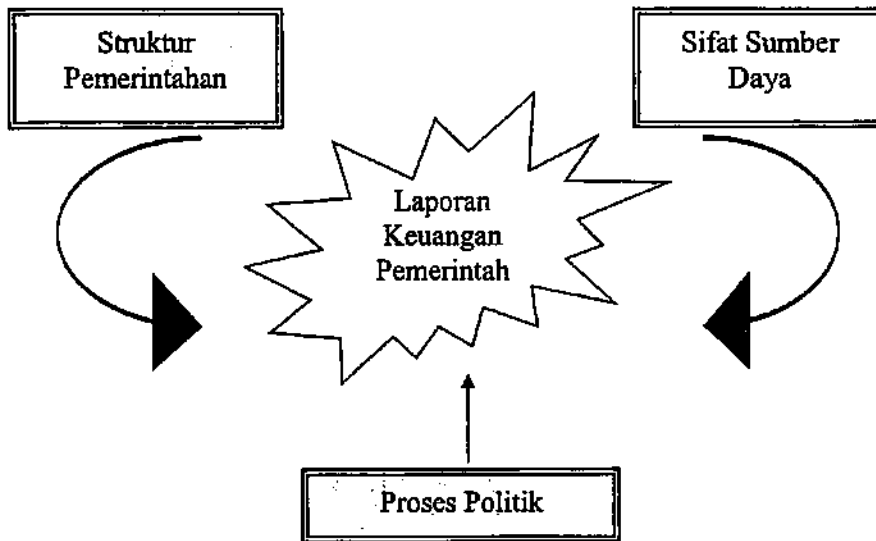
2. Sifat sumber daya

Disekitar swasta terdapat hubungan langsung antara barang/jasa yang diberikan dengan harga yang harus dibayar. Disektor pemerintah, hal ini tidak ada, sangat sulit mengidentifikasi hubungan pertukaran antara pajak yang harus dibayar seseorang dengan jasa yang diterima secara proposional.

3. Proses politik

Politik memegang peranan penting dalam negara demokrasi rakyat melalau wakil-wakil yang dapat mempengaruhi pemerintah. Rakyat dapat menekan pemerintah agar memberikan jasa yang maksimum dengan pembayaran pajak yang minimum, termasuk menyediakan fasilitas-fasilitas umum yang tidak secara langsung menghasilkan pendapatan seperti: taman, jalan dan bangunan umum lainnya.

Hal-hal ini merupakan alasan perlunya akuntansi pemerintah tersendiri yang terpisah dari akuntansi komersial, baik dalam pelaporan maupun standar akuntansi.



Gambar 5.1. Proses politik mempengaruhi laporan keuangan pemerintah

Berdasarkan laporan pertanggungjawaban tersebut, akan lebih mudah untuk melakukan suatu evaluasi layak atau tidaknya suatu proyek untuk dikerjakan. Proyek disini mengandung pengertian keseluruhan aktivitas yang menggunakan sumber untuk mendapatkan manfaat atau suatu aktivitas dimana dikeluarkan uang dengan harapan mendapatkan hasil di waktu yang akan datang, dan yang dapat direncanakan, diblayai dan dilaksanakan sebagai suatu unit. Aktivitas proyek selalu ditujukan untuk mencapai suatu tujuan. Investasi proyek ini merupakan suatu rencana untuk menginvestasikan sumber-sumber daya yang bisa dinilai secara cukup independen.

Investasi proyek pada dasarnya dapat dibedakan menjadi proyek mikro dan proyek makro. *Proyek mikro* adalah proyek yang ditujukan untuk pengembangan proyek yang bersangkutan. Kepentingan masyarakat bukan menjadi tujuan utama. Sedangkan *proyek makro* adalah proyek yang ditujukan untuk kesejahteraan, kemakmuran serta kepuasan masyarakat sebesar-besarnya.

Untuk menguji apakah suatu proyek tersebut layak atau tidak untuk dijalankan perlu dilakukan suatu studi kelayakan proyek, hal ini bertujuan untuk keberhasilan proyek yang dijalankan. Studi kelayakan proyek merupakan suatu penelitian yang dilakukan untuk dapat mengetahui suatu proyek (biasanya merupakan proyek investasi) dilaksanakan dengan berhasil. Bagi pemerintah atau lembaga non profit, keuntungan dari keberhasilan suatu proyek dapat dilihat dari nilai manfaat bagi masyarakat luas yang bisa berwujud penyerapan tenaga kerja, pemanfaatan sumber daya dan lain sebagainya.

Dalam suatu proyek yang dijalankan, tentunya ada dampak dari proyek tersebut, baik dampak ekonomis maupun dampak yang bersifat sosial. Dengan demikian, pada umumnya suatu studi kelayakan proyek akan menyangkut tiga aspek, yaitu:

1. Manfaat ekonomis proyek tersebut bagi proyek itu sendiri. Hal ini berarti apakah proyek itu dipandang cukup menguntungkan apabila dibandingkan dengan risiko proyek tersebut
2. Manfaat ekonomis proyek tersebut bagi negara tempat proyek itu dilaksanakan. Hal ini menunjukkan manfaat proyek tersebut bagi ekonomi makro suatu negara.
3. Manfaat sosial proyek tersebut bagi masyarakat sekitar proyek tersebut. Hal ini merupakan studi yang relatif sulit untuk dilakukan.

Manfaat lain yang dapat diperoleh dari kegiatan investasi adalah penyerapan tenaga kerja, peningkatan output yang dihasilkan, penghematan devisa maupun penambahan devisa. Tentu saja manfaat dari investasi tersebut membawa suatu keuntungan secara ekonomis. Studi kelayakan investasi sangat memberi pengaruh yang sangat besar bagi keberhasilan suatu proyek. Karena dengan adanya studi kelayakan tersebut, kesalahan dalam perencanaan, kesalahan dalam menaksir pasar yang tersedia, kesalahan dalam memperkirakan teknologi yang dipakai, kesalahan dalam memperkirakan kontinuitas bahan baku, kesalahan dalam memperkirakan kebutuhan tenaga kerja dapat diperkirakan sebelum dilakukannya suatu investasi terhadap suatu proyek.

Kelayakan atau tidaknya suatu aktivitas proyek investasi ditentukan melalui evaluasi proyek, dimana dengan adanya evaluasi proyek tersebut keseluruhan aktivitas tersebut dapat mendatangkan manfaat (*benefit*) yang antara lain adalah:

1. Memandu pemilik dana atau investor untuk mengoptimalkan penggunaan dana yang dimilikinya itu
2. Memperkecil resiko keputusan investasi, sekaligus memperbesar peluang keberhasilannya
3. Mengungkapkan alternatif investasi yang didukung oleh hasil analisis kuantitatif yang teruji kecermatannya sehingga manajer puncak mudah mengambil keputusan yang akurat
4. Mengungkapkan keseluruhan aspek proyek seutuhnya sehingga keputusan menerima atau menolak sebuah usulan proyek tidak hanya dilandaskan atas kelayakan finansial saja, melainkan atas seluruh aspek yang berpengaruh.

Banyak hal yang menyebabkan suatu proyek ternyata kemudian mengalami kegagalan. Ada berbagai faktor yang mempengaruhinya seperti jumlah dana, ketidakpastian dan kompleksitas proyek tersebut. Semakin besar dana tertanam, semakin tidak pasti taksiran yang dibuat dan semakin kompleks faktor-faktor yang mempengaruhinya akan semakin dalam studi yang dilakukan. Ada beberapa pihak yang terkait dalam pembuatan studi kelayakan proyek dengan kepentingan dan sudut pandang yang berbeda antara lain:

1. *Investor*

Pihak yang akan menanamkan dana mereka dalam suatu proyek akan lebih memperhatikan prospek usaha tersebut. Prospek disini merupakan tingkat keuntungan yang diharapkan akan diperoleh dari investasi tersebut beserta risiko investasi tersebut.

2. *Kreditur/Bank*

Para kreditur/bank akan lebih memperhatikan segi keamanan dana yang dipinjamkan mereka. Mereka mengharapkan agar bunga beserta angsuran pokok pinjaman bisa dilakukan tepat pada waktunya.

3. *Pemerintah*

Pemerintah terutama lebih berkepentingan dengan manfaat proyek tersebut bagi perekonomian nasional. Apakah proyek tersebut akan membantu menghemat devisa, menambah devisa atau memperluas kesempatan kerja.

Selain pihak-pihak yang terkait tersebut, untuk melakukan studi kelayakan terlebih dahulu harus ditentukan aspek-aspek apa yang akan dipelajari. Pada umumnya studi kelayakan tersebut bisa meliputi aspek pasar, teknis, keuangan, hukum dan ekonomi. Aspek pasar dan pemasaran mencoba mempelajari tentang:

1. *Permintaan*, baik secara total ataupun diperinci menurut daerah, jenis konsumen, perusahaan besar pemakai.
2. *Penawaran*, baik yang berasal dari dalam negeri maupun yang berasal dari impor. Faktor-faktor yang mempengaruhi penawaran ini, seperti jenis barang yang menyaingi, perlindungan dari pemerintah dan sebagainya.
3. *Harga*, dilakukan perbandingan dengan barang-barang impor, produksi dalam negeri lainnya.
4. Program pemasaran, mencakup strategi pemasaran yang akan dipergunakan.
5. Perkiraan penjualan yang bisa dicapai perusahaan, *market share* yang bisa dikuasai perusahaan

Aspek teknis dan produksi, menyangkut berbagai pertanyaan penting tentang:

1. Apakah studi dan pengujian pendahuluan pernah dilakukan?
2. Apakah skala produksi yang dipilih sudah optimal?
3. Apakah proses produksi yang dipilih sudah tepat?
4. Apakah mesin-mesin dan perlengkapan yang dipilih sudah tepat?
5. Apakah perlengkapan-perengkapan tambahan dan pekerjaan-pekerjaan teknis tambahan telah dilakukan?

6. Apakah telah disiapkan tentang kemungkinan penanganan terhadap limbah produksi?
7. Apakah tata letak yang diusulkan dari fasilitas produksi cukup baik?
8. Bagaimana dengan pemilihan lokasi produksi?
9. Apakah rencana kerja telah dibuat dengan cukup realistis?
10. Apakah teknologi yang akan dipergunakan bisa diterima dari pandangan sosial?

Aspek keuangan mempelajari berbagai faktor penting seperti:

1. Dana yang diperlukan untuk investasi, baik untuk aktiva tetap / modal kerja.
2. Sumber-sumber pembelanjaan yang akan dipergunakan. Seberapa banyak dana yang berupa modal sendiri dan berapa banyak yang berupa pinjaman jangka pendek dan jangka panjang.
3. Taksiran penghasilan, biaya, dan rugi/laba pada berbagai tingkat operasi.
4. Manfaat dan biaya dalam artian finansial, seperti *rate of return on investment*, *net present value (NPV)*, *internal rate of return (IRR)*, *profitability index* dan *payback period*.
5. Proyeksi keuangan. Pembuatan neraca yang diproyeksikan dan proyek si sumber dan penggunaan dana.

Aspek manajemen mempelajari tentang:

1. Manajemen dalam masa pembangunan proyek. Siapa pelaksana proyek tersebut? Bagaimana jadwal penyelesaian proyek tersebut? Siapa yang melakukan studi masing-masing aspek: pemasaran, teknis, dan lain sebagainya?
2. Manajemen dalam operasi. Bentuk organisasi/badan usaha yang dipilih. Struktur organisasi, deskripsi jabatan, dan spesifikasi jabatan.

Aspek hukum mempelajari tentang:

1. Bentuk badan usaha yang akan dipergunakan.
2. Jaminan-jaminan yang bisa disediakan kalau akan menggunakan sumber dana yang berupa pinjaman.
3. Berbagai akta, sertifikat, izin yang diperlukan, dan sebagainya.

Aspek ekonomi dan sosial, meliputi penelitian tentang:

1. Pengaruh proyek tersebut terhadap peningkatan penghasilan negara.
2. Pengaruh proyek tersebut terhadap devisa yang bisa dihemat dan yang bisa diperoleh.
3. Penambahan kesempatan kerja.
4. Pemerataan kesempatan kerja.
5. Bagaimana pengaruh proyek tersebut terhadap industri lain?
6. Aspek yang bersifat sosial seperti: menjadi semakin ramainya daerah tersebut, lalu lintas yang semakin lancar, adanya penerangan listrik dan lain sebagainya.

Dalam aspek-aspek yang perlu diperhatikan tersebut, ada beberapa alat analisa yang bisa digunakan untuk menganalisanya, untuk aspek teknis dan produksi alat analisanya adalah:

1. Analisa perilaku biaya, mencoba mengidentifikasi fungsi biaya.
2. Analisa perbandingan biaya, untuk memilih alternatif produksi yang lebih baik.
3. Analisa penggantian aktiva dan penyediaan mesin "*stand by machine*".
4. Metode transportasi untuk menentukan lokasi gudang fasilitas penjualan.
5. Pemilihan lokasi dengan metode "*scoring*" atau perbandingan biaya.
6. Analisa hubungan "*link analysis*" untuk mengatur layout fasilitas produksi.
7. *Time and motion study* untuk pengaturan rencana kerja yang seharusnya.

Untuk menganalisa aspek keuangan bisa digunakan beberapa alat seperti:

1. Metode-metode penilaian investasi.
2. Metode penentuan kebutuhan dana, baik modal kerja maupun aktiva tetap.
3. Metode pemilihan sumber dana.
4. Analisa *break event*, *linear* maupun *nonlinear*. Aspek ketidakpastian perlu dimasukkan.
5. Proyek aliran kas (anggaran kas) untuk memperkirakan kemampuan memenuhi kewajiban finansial.

6. Analisa sumber dan penggunaan dana.
7. Analisa risiko investasi. Dihubungkan dengan penilaian profitabilitas investasi

Aspek manajemen perlu dipergunakan analisa:

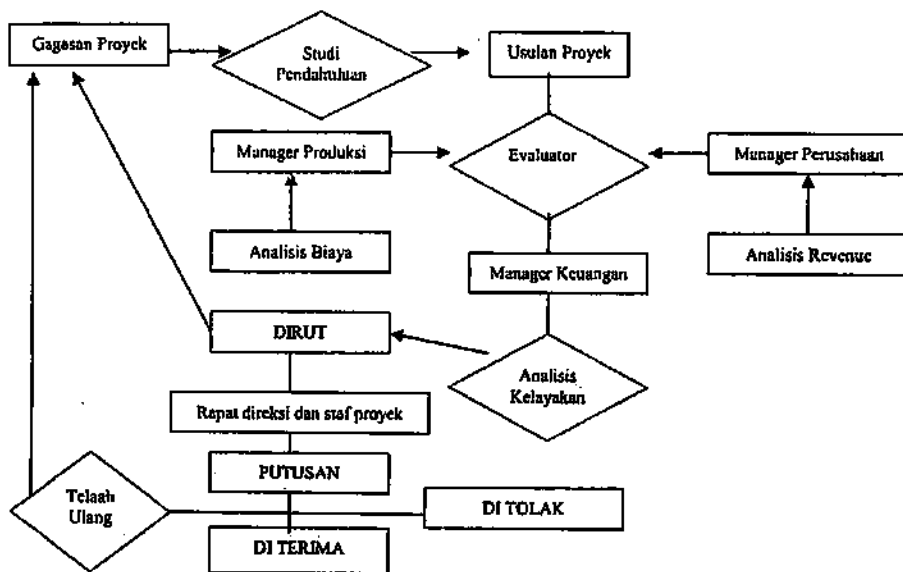
1. Analisa jabatan, untuk menentukan deskripsi dan spesifikasi jabatan.
2. Analisa beban kerja dan angkatan kerja untuk menentukan kebutuhan akan jumlah tenaga kerja.
3. Analisa struktur organisasi, untuk menentukan kedalaman, dasar pengelompokan kegiatan dan hubungan antar departemen.

Untuk melihat manfaat ekonomi dan sosial bisa dilakukan analisa dengan:

1. Melakukan penyesuaian terhadap manfaat komersial (finansial) sehingga mencerminkan manfaat ekonomi bagi negara.
2. Analisa manfaat dan pengorbanan sosial untuk melihat pengaruh proyek tersebut pada aspek yang lebih luas.

Perhitungan terhadap kriteria investasi merupakan salah satu peralatan dalam mengambil keputusan, apakah gagasan usaha (proyek) yang dinilai dapat diterima atau ditolak. Diterima dalam pengertian studi kelayakan bisnis adalah *feasible* untuk dilaksanakan dan dikembangkan karena dapat menghasilkan *benefit* dilihat dari segi *financial benefit* bagi sektor swasta atau bisnis organisasi sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan dalam studi kelayakan. Sedangkan bagi sektor publik, *benefit* yang dihasilkan akan lebih ditekankan pada nilai *social benefit* bagi masyarakat. Pelaksanaan proyek sangat tergantung pada kemampuan investasi yang tersedia. Kebenaran dari hasil perhitungan sangat tergantung pada data atau informasi yang digunakan, oleh karenanya dalam menggunakan data harus benar-benar teliti sehingga tidak terjadi kesalahan dalam hasil perhitungan maupun keputusan.

Dalam bagan dapat dilihat mengenai siklus proses pelaksanaan studi kelayakan di sektor swasta atau bisnis organisasi yang dapat lebih mempermudah dalam mempelajari prosesnya:



Gambar 5.2 Siklus proses studi kelayakan

Studi kelayakan di sektor swasta atau bisnis organisasi sebagaimana dipaparkan pada bagan di atas mempunyai alasan yang kuat untuk mempertimbangkan suatu gagasan, maka pada setiap ide proyek yang diajukan harus dilengkapi dengan suatu hasil penelitian kelayakan pendahuluan (*prefeasibility study*) yang berguna untuk mendapatkan beberapa data mengenai pemasaran, teknik dan produksi, keuangan, manajemen, masalah hukum, aspek ekonomi maupun sosial. Kemudian gagasan yang telah diuji layak atau tidaknya dijadikan sebagai syarat sebuah usulan proyek, evaluator meneruskan berkas itu kepada manajer pemasaran dan manajer produksi untuk dilengkapi dan dikoreksi sesuai dengan fungsinya dan kemudian berkas tersebut akan dikembalikan kepada evaluator. Evaluator akan meneruskan kepada manajer keuangan guna memeriksa laporan sumber dana, perhitungan jumlah kebutuhan dana,

serta pendapat mengenai kelayakan usulan proyek, dan pada akhirnya berkas tersebut diserahkan kepada Direktur Utama untuk mengambil keputusan layak atau tidaknya suatu proyek untuk dijalankan.

Studi kelayakan (*feasibility study*) ini dapat dijadikan bahan pertimbangan dalam mengambil suatu keputusan, apakah menerima atau menolak dari suatu gagasan usaha/proyek yang direncanakan. Layak dalam penilaian ini adalah kemungkinan dari gagasan usaha/proyek yang akan dilaksanakan memberikan manfaat (*benefit*), baik dalam arti *financial benefit* maupun dalam arti *social benefit*.

Bagi sektor swasta atau bisnis organisasi, perhitungan studi kelayakan ini lebih menitikberatkan pada *financial benefit* daripada *social benefit*. Berbeda dengan sektor publik yang lebih menekankan pada *social benefit*nya. Penilaian *benefit* dari sebuah proyek dari segi *social benefit* sangat tergantung pada jumlah investasi dan jenis proyek yang dikerjakan. Bagi pemerintah, proyek yang dijalankan (*public project*) tidak bermotifkan laba, melainkan lebih bertujuan untuk menyediakan jasa-jasa umum kepada masyarakat, misalnya proyek irigasi, proyek kelistrikan, proyek jalan raya dan lain sebagainya. Dalam hal ini sangat dituntut kemampuan dari para perencana dalam melihat dampak proyek terhadap sektor ekonomi yang ada dalam masyarakat.

Dampak proyek dilihat dari evaluasi proyek adalah penerimaan yang dihasilkan satu proyek sebelum dikurangi dengan biaya yang dikeluarkan. Dilihat dari sifatnya, manfaat dari proyek ini digolongkan atas 3 (tiga) bagian, yaitu:

1. Manfaat langsung (*Direct Benefits*)

Manfaat langsung adalah manfaat yang diterima sebagai akibat adanya proyek. Misalnya, kenaikan produksi padi karena adanya irigasi, turunya biaya pengangkutan karena adanya perbaikan jalan, membaiknya *job description* di antara tenaga kerja karena adanya perbaikan cara-cara kerja.

2. **Manfaat tidak langsung** (*Indirect Benefits*)

Manfaat tidak langsung adalah manfaat yang timbul sebagai dampak yang bersifat *multiplier effects* dari proyek yang dibangun terhadap kegiatan pembangunan lainnya. Misalnya, adanya perbaikan jalan dari sebuah kota ke kota lainnya telah menyebabkan timbulnya berbagai kegiatan masyarakat dalam memanfaatkan berbagai potensi ekonomi di sepanjang jalan yang dibangun. Demikian pula, dengan adanya proyek listrik masuk desa telah tumbuh berbagai industri yang memanfaatkan listrik sebagai sumber energi. Kesemua yang timbul sebagai dampak dari proyek yang dibangun adalah *benefit* / manfaat tidak langsung.

3. **Manfaat tidak kentara** (*Intangible Benefits*)

Manfaat tidak kentara sebuah proyek adalah manfaat dari pembangunan proyek yang sukar diukur dalam bentuk uang, seperti perubahan pola pikir masyarakat, perbaikan lingkungan, berkurangnya pengangguran, peningkatan ketahanan nasional, kemantapan tingkat harga, dan lain sebagainya.

Perhitungan *benefit* dalam evaluasi proyek dalam sektor publik akan lebih luas dan lebih rumit jika dibandingkan dengan studi kelayakan di sektor swasta atau bisnis organisasi karena tidak hanya melakukan analisis biayanya saja namun dilakukan analisis manfaat dari evaluasi proyek tersebut sedangkan untuk sektor swasta hanya melihat dari segi *financial benefitnya*.

B. **Teknik-Teknik Penilaian Investasi Sektor Publik**

Penilaian terhadap manfaat investasi perlu dilakukan dengan mempertimbangkan manfaat proyek bagi perusahaan atau negara maupun masyarakat luas. Penilaian suatu proyek juga didasarkan pada besar kecilnya proyek yang dijalankan, jadi intensitas penilaian masing-masing proyek berbeda. Pada dasarnya, prinsip penilaian investasi terhadap suatu proyek investasi terdapat empat langkah utama yaitu :

1. **Identifikasi kebutuhan investasi yang mungkin dilakukan**
Organisasi sektor publik seringkali dihadapkan pada banyak alternatif investasi untuk mencapai tujuan organisasinya. Identifikasi terhadap alternatif-alternatif tersebut perlu dilakukan agar akan diketahui keterkaitan antara satu proyek dengan proyek lainnya dan untuk mengetahui sejauh mana penerimaan atau penolakan suatu investasi akan mempengaruhi investasi lainnya
2. **Menentukan semua manfaat dan biaya dari proyek yang akan dilaksanakan**
Perhitungan manfaat dan biaya harus pula memasukkan analisis manfaat dan biaya sosial 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.
3. **Menghitung manfaat dan biaya dalam rupiah**
Menghitung manfaat dan biaya investasi dalam satuan rupiah terkadang mengalami kesulitan. Kesulitan yang dihadapi adalah apabila biaya dan manfaat dari suatu proyek tidak dapat diukur dalam bentuk rupiah. 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 obyektif 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.

Ada beberapa metode perhitungan kriteria investasi yang dapat digunakan untuk menetapkan layak atau tidak layaknya suatu proyek dilakukan, yaitu:

1. **Net Present Value (NPV)**

Net Present Value (NPV) adalah kriteria investasi yang banyak digunakan dalam mengukur apakah suatu proyek *feasible* atau tidak. Perhitungan *Net Present Value* merupakan *Net Benefit* yang telah didiskon dengan menggunakan *Social Opportunity Cost of Capital (SOCC)* sebagai *discount factor*. Secara singkat, formula untuk *Net Present Value* adalah sebagai berikut:

$$NPV = \sum_{i=1}^n NB_i (1+i)^{-n} \dots\dots\dots(9-1)$$

atau:

$$NPV = \sum_{i=1}^n \frac{NB_i}{(1+i)^n} \dots\dots\dots(9-2)$$

atau:

$$NPV = \sum_{i=1}^n \bar{B}_i - \bar{C}_i = \sum_{i=1}^n \overline{NB}_i \dots\dots\dots(10-3)$$

dimana :

- NB : Net Benefit = Benefit – Cost
- C : Biaya investasi + Biaya Operasi
- \bar{B} : Benefit yang telah di-discount
- \bar{C} : Cost yang telah di-discount
- i : Discount faktor
- n : Tahun (waktu)

NPV merupakan selisih antara *benefit* (penerimaan) dengan *cost* (pengeluaran) yang telah *dipresentvaluekan*. Apabila hasil perhitungan *Net Present Value*

lebih besar dari 0 (nol) dikatakan usaha/proyek tersebut *feasible (go)* untuk dilaksanakan dan jika lebih kecil dari 0 (nol) tidak layak untuk dilaksanakan. Hasil perhitungan *Net Present Value* sama dengan 0 (nol) ini berarti proyek tersebut berada dalam keadaan *Break Even Point (BEP)* dimana $TR = TC$ dalam bentuk *present value*.

Untuk menghitung NPV di dalam sebuah gagasan usaha (proyek), diperlukan data tentang perkiraan biaya investasi, biaya operasi, dan pemeliharaan serta perkiraan benefit dari proyek yang direncanakan:

Contoh 1:

Pemerintah kota merencanakan untuk mengoperasikan sebuah jembatan tol yang merupakan salah satu jalur kota yang paling padat. Saat ini jembatan tersebut memerlukan perbaikan secepatnya dan jika tidak segera dilakukan maka jembatan tersebut akan rusak total dan harus dilakukan penutupan. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan, untuk memperbaiki kerusakan jembatan tersebut dibutuhkan dana investasi sebesar Rp 35 juta yang akan dialokasikan selama 2 tahun. Pada tahun persiapan sebesar Rp 20 juta dan tahun pertama sebesar Rp 15 juta. Kegiatan perbaikan jembatan mulai berjalan setelah 2 tahun dari pembangunan konstruksi. Jumlah biaya operasi dan pemeliharaan berdasarkan rekapitulasi dari berbagai biaya pada tahun kedua sebesar Rp 5 juta per tahun dan tahun-tahun berikutnya seperti terlihat dalam Tabel I (mengenai biaya operasi dan pemeliharaan). *Benefit* atau manfaat dari kegiatan perbaikan jembatan tersebut adalah kemungkinan meningkatnya suatu pelayanan publik, aksesibilitas yang lebih besar kepada publik. Kegiatan perbaikan jembatan ini mulai pada tahun kedua dengan jumlah penghasilan sebesar Rp 10 juta dan untuk tahun-tahun berikutnya seperti terlihat dalam Tabel II (perkiraan benefit). Berdasarkan pada studi kasus diatas, apakah rencana perbaikan jembatan tol tersebut layak untuk dikembangkan bila dilihat dari segi *Net Present Value (NPV)* dengan *discount factor* sebesar 18%?

Tabel 5.1. Persiapan Perhitungan Net Present Value

Tahun	Investasi (Rp 000)	Biaya Operasi (Rp 000)	Total Cost (Rp 000)	Benefit (Rp 000)	Net Benefit (Rp 000)	D.F. 18%	Present Value (Rp 000)
0	20.000	-	20.000	-	-20.000	1,0000	-20.000
1	15.000	-	15.000	-	-15.000	0,8475	-12.713
2	-	5.000	5.000	10.000	5.000	0,7182	3.591
3	-	6.000	6.000	12.000	6.000	0,6086	3.652
4	-	6.000	6.000	14.000	8.000	0,5158	4.126
5	-	7.000	7.000	17.000	10.000	0,4371	4.371
6	-	7.000	7.000	21.000	14.000	0,3704	5.186
7	-	8.000	8.000	25.000	17.000	0,3139	5.336
8	-	9.000	9.000	30.000	21.000	0,2660	5.586
9	-	10.000	10.000	36.000	26.000	0,2255	5.863
10	-	11.000	11.000	43.000	32.000	0,1911	6.115
NPV							11.115,73

$$NPV = \sum_{i=1}^n NB_i (1+i)^{-n} \dots\dots\dots(9-1)$$

$$NPV = Rp 11.115 = Rp 11.115.000,-$$

Hasil perhitungan menunjukkan NPV > 0 (nol), ini berarti gagasan usaha (proyek) tersebut layak untuk diusahakan, apabila NPV < 0 (nol) berarti tidak layak untuk dikerjakan, dan NPV=0 (nol) berarti berada dalam keadaan *Break*

Even Point. Demikian pula dengan menggunakan formula (9-2), hasilnya juga sama dengan hasil perhitungan ini, hanya saja dalam perhitungan formula (9-2) *cost* maupun *benefit* langsung dengan *discount factor* seperti dalam Tabel 5.2. berikut:

Tabel 5.2. Persiapan Perhitungan Net Present Value

Thn	Invest (Rp 000)	Biaya Operasi (Rp 000)	Total Cost (Rp 000)	Benefit (Rp 000)	Net Benefit (Rp000)	D.F. 18%	B (Rp000)	C (Rp000)
0	20.000	-	20.000	-	-20.000	1,0000	-	20.000
1	15.000	-	15.000	-	-15.000	0,8475	-	12.713
2	-	5.000	5.000	10.000	5.000	0,7182	7.182	3.591
3	-	6.000	6.000	12.000	6.000	0,6086	7.304	3.652
4	-	6.000	6.000	14.000	8.000	0,5158	7.221	3.095
5	-	7.000	7.000	17.000	10.000	0,4371	7.431	3.060
6	-	7.000	7.000	21.000	14.000	0,3704	7.779	2.593
7	-	8.000	8.000	25.000	17.000	0,3139	7.848	2.511
8	-	9.000	9.000	30.000	21.000	0,2660	7.980	2.394
9	-	10.000	10.000	36.000	26.000	0,2255	8.118	2.255
10	-	11.000	11.000	43.000	32.000	0,1911	8.217	2.102
NPV							69.080	57.966

$$NPV = \sum_{i=1}^n \overline{B}_i - \overline{C}_i, \dots \dots \dots (9-3)$$

$$NPV = Rp 69.080 - Rp 57.966$$

$$NPV = Rp 11.114 = Rp 11.114.000,-$$

2. **Internal Rate Of Return (IRR)**

Ukuran kedua dari perhitungan kriteria investasi adalah IRR. IRR atau *Internal Rate of Return* adalah suatu tingkat *discount rate* yang menghasilkan *net present value* sama dengan 0 (nol). Dengan demikian apabila hasil perhitungan IRR lebih besar dari *Social Cost of Capital (SOCC)* dikatakan proyek tersebut *feasible*, bila sama dengan SOCC berarti pulang pokok dan dibawah SOCC proyek tersebut tidak *feasible*. IRR ini menunjukkan kemampuan suatu proyek untuk menghasilkan *return* atau tingkat keuntungan yang dapat dicapainya.

Berdasarkan hasil percobaan ini, nilai IRR berada antara nilai NPV positif dan nilai NPV negatif yaitu pada NPV = 0. Formula untuk IRR dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$IRR = i_1 + \frac{NPV_1}{(NPV_1 - NPV_2)} \cdot (i_2 - i_1) \dots \dots \dots (9-5)$$

Dimana =

$i_{1=}$ adalah tingkat *discount rate* yang menghasilkan NPV₁

$i_{2=}$ adalah tingkat *discount rate* yang menghasilkan NPV₂

Sebagai realisasi dari rumus diatas, kembali kepada contoh 1 sebelumnya seperti terlihat dalam Tabel 5.3 berikut:

$$IRR = i_1 + \frac{NPV_1}{(NPV_1 - NPV_2)} \cdot (i_2 - i_1) \dots \dots \dots (9-5)$$

$$IRR = 0,18 + \frac{11.114}{(11.114 + 48)} \cdot (0,24 - 0,18)$$

$$IRR = 0.23974 = 23,97\%$$

Tabel 5.3. Persiapan Perhitungan IRR Industri yang Mengolah Hasil-hasil Pertanian

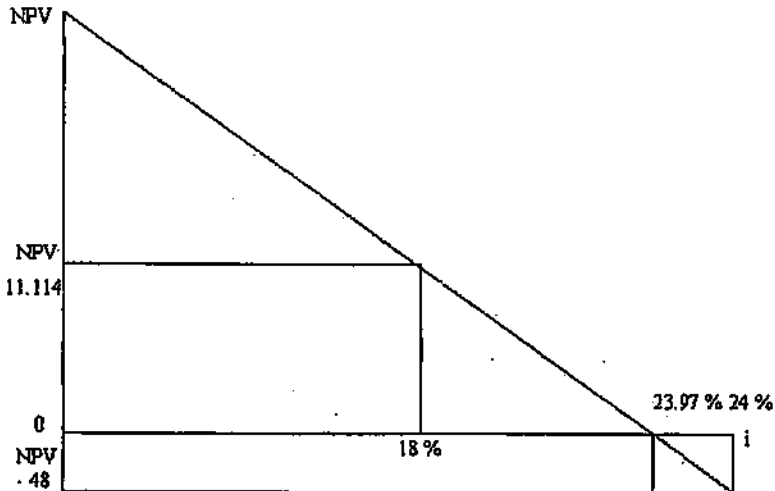
Tahun	Net Benefit (Rp 000)	D.F. 18%	Present Value (Rp 000)	D.F. 24%	Present Value (Rp 000)
0	-20.000	1,0000	-20.000	1,0000	-20.000
1	-15.000	0,8475	-12.712	0,8065	-12.097
2	5.000	0,7182	3.591	0,6504	3.252
3	6.000	0,6086	3.652	0,5245	3.147
4	8.000	0,5158	4.126	0,4230	3.384
5	10.000	0,4371	4.371	0,3411	3.411
6	14.000	0,3704	5.186	0,2751	3.851
7	17.000	0,3139	5.336	0,2218	3.771
8	21.000	0,2660	5.586	0,1789	3.757
9	26.000	0,2255	5.863	0,1443	3.752
10	32.000	0,1911	6.115	0,1164	3.724
NPV			11.113,73		-48,94

Hasil perhitungan tersebut menunjukkan, IRR sebesar 23,97% dan *Social Opportunity Cost of Capital (SOCC)* sebesar 18%, ini berarti $IRR > SOCC$, dengan demikian proyek tersebut *feasible* untuk dikerjakan. Sebaliknya apabila $IRR < SOCC$ ini berarti tidak layak untuk dikembangkan, dan $IRR = SOCC$ pengembangan proyek berada dalam keadaan *Break Even Point*.

Berdasarkan pada uraian ini, proyek yang mempunyai IRR lebih besar dari *social discount rate* dinyatakan dengan *feasible (go)* dan untuk proyek-proyek yang

lebih kecil dari SOCC dinyatakan dengan tidak *feasible* atau *no go*. Hubungan antara IRR dengan NPV seperti dilihat dalam garfik di bawah ini.

Grafik hubungan antara IRR dengan NPV



3. Net Benefit Cost Ratio

Net Benefit Cost Ratio merupakan perbandingan antara *net benefit* yang telah *discount* positif (+) dengan *net benefit* yang telah di *discount* negatif (-) dengan formula sebagai berikut:

$$\text{Net B/C} = \frac{\sum_{i=1}^n \overline{NB}_i(+)}{\sum_{i=1}^n \overline{NB}_i(-)} \dots\dots\dots(9-6)$$

Jika nilai Net B/C lebih besar dari 1 (satu) berarti gagasan usaha/proyek tersebut layak untuk dikerjakan dan jika lebih kecil dari 1 (satu) berarti tidak layak untuk dikerjakan. Untuk Net B/C sama dengan 1 (satu)

berarti *cash in flow* sama dengan *cash out flows*, dalam *present value* disebut dengan *Break Even Point (BEP)*, yaitu *total cost* sama dengan *total revenue*.

Tabel 5.4. Jumlah Benefit dan Persiapan Perhitungan Net Benefit Cost Ratio Proyek A

Tahun	Net Benefit (Rp)	D.F. 18%	Present Value (Rp)
0	-20.000.000	1,0000	-20.000.000
1	-15.000.000	0,847458	-12.711.870
2	5.000.000	0,718218	3.590.920
3	6.000.000	0,608631	4.651.785
4	8.000.000	0,515789	4.126.312
5	10.000.000	0,437109	4.371.090
6	14.000.000	0,370432	5.186.048
7	17.000.000	0,313925	5.336.725
8	21.000.000	0,266038	5.586.798
9	26.000.000	0,225456	5.861.856
10	32.000.000	0,181064	6.114.048

$$\text{Net B/C} = \frac{\sum_{i=1}^n \overline{NB}_i(+)}{\sum_{i=1}^n \overline{NB}_i(-)} \dots\dots\dots(9-6)$$

$$\text{Net B/C} = \frac{44.825.582}{32.711.870} = 1.3733 = 1.37$$

Berdasarkan pada hasil perhitungan di atas, jika Net B/C > 1 berarti proyek tersebut layak untuk dikerjakan, jika Net B/C < 1 tidak layak, dan untuk Net B/C = 1 tercapai *Break Even Point*, dalam hal ini tergantung dari investor.

4. Gross Benefit Cost Ratio

Gross Benefit Cost Ratio (Gross B/C) adalah perbandingan antara benefit kotor yang telah di *discount* dengan *cost* secara keseluruhan yang telah di *discount*.

$$\text{Gross B/C} = \frac{\sum_{i=1}^n B_i (1+r)^{-n}}{\sum_{i=1}^n C_i (1+r)^{-n}} \dots\dots\dots(9 - 7)$$

Berdasarkan pada tabel II, Gross B/C dapat dihitung sebagai berikut:

$$\text{Gross B/C} = \frac{69.077.839}{57.964.101} = 1.1917 = 1.19$$

Ratio ini juga menunjukkan:

- Gross B/C > 1 → Feasible (go)
- Gross B/C < 1 → Tidak feasible (no go)
- Gross B/C = 1 → Berada dalam keadaan BEP

5. Profitability Ratio

Profitability Ratio merupakan suatu rasio perbandingan antara selisih benefit dengan biaya operasi dan pemeliharaan dibanding dengan jumlah investasi. Nilai dari masing-masing variabel dalam bentuk *present value* atau nilai yang telah di *discount* dengan *discount factor* dari *Social Opportunity Cost of Capital* yang berlaku dalam masyarakat, dapat ditulis dalam formula sebagai berikut:

$$PR = \frac{\sum_{i=1}^n \bar{B}_i - \sum_{i=1}^n \overline{OM}_i}{\sum_{i=1}^n \bar{I}_i} \dots\dots\dots(9-8)$$

Tabel 5.5. Jumlah investasi, Biaya Operasi, dan Biaya Pemeliharaan dalam Harga Berlaku serta dalam Present Value

Tahun	Investasi (Rp 000)	Biaya Operasi (Rp 000)	Benefit (Rp 000)	Net 18%	- I (Rp 000)	- OM (Rp 000)	- B (Rp 000)
0	20.000	-	-	1,0000	-20.000	-	-
1	15.000	-	-	0,8475	-12.712	-	-
2	-	5.000	10.000	0,7182	-	3.591	7.182
3	-	6.000	12.000	0,6086	-	3.651	7.303
4	-	6.000	14.000	0,5158	-	3.095	7.221
5	-	7.000	17.000	0,4371	-	3.060	7.431
6	-	7.000	21.000	0,3704	-	2.593	7.778
7	-	8.000	25.000	0,3139	-	2.511	7.848
8	-	9.000	30.000	0,2660	-	2.394	7.980
9	-	10.000	36.000	0,2255	-	2.255	8.118
10	-	11.000	43.000	0,1911	-	2.102	8.217
					32.712	25.253	69.078

$$PR = \frac{\sum_{i=1}^n \bar{B}_i - \sum_{i=1}^n \overline{OM}_i}{\sum_{i=1}^n \bar{I}_i} \dots\dots\dots(9-8)$$

$$PR = \frac{69.078 - 25.253}{32.712}$$

$$PR = 1.3397 = 1,34$$

Ukuran yang digunakan dalam hasil perhitungan *Profitability Ratio* sama dengan rasio sebelumnya, apabila $PR > 1$ = layak, $PR < 1$ = tidak layak, dan $PR = 1$ berada dalam keadaan *Break Even Point*.

Analisis Pay Back Ratio dan Break Even Point

1. Analisis Pay Back Ratio

Pay Back Ratio (PBP) adalah jangka waktu tertentu yang menunjukkan terjadinya arus penerimaan (*cash in flows*) secara kumulatif sama dengan jumlah investasi dalam bentuk *present point*. Analisis *Pay Back Period* dalam studi kelayakan perlu juga ditampilkan untuk mengetahui berapa lama usaha/proyek yang dikerjakan baru dapat mengembalikan investasi. Semakin cepat dalam pengembalian biaya investasi sebuah proyek, semakin baik proyek tersebut karena semakin lancar perputaran modal.

$$PBP = T_{p-1} + \frac{\sum_{i=1}^n \bar{I}_i - \sum_{i=1}^n \bar{B}_{icp-1}}{\bar{B}_p} \dots\dots\dots(9 - 9)$$

Dimana:

PBP = Pay Back Period

T_{p-1} = tahun sebelum terdapat PBP

\bar{I}_i = Jumlah investasi yang telah di discount

\bar{B}_{icp-1} = Jumlah benefit yang telah di discount sebelum PBP

\bar{B}_p = Jumlah benefit pada PBP berbeda

Berdasarkan pada hasil perhitungan *discount factor* dalam tabel V, besarnya nilai *Pay Back Period* dihitung sebagai berikut:

$$PBP = 5 + \frac{32.712 - 29.137}{7.778}$$

$$PBP = 5 + 0,4596$$

PBP = 5 tahun 5 bulan 15 hari

Untuk nilai T_{n-1} dihitung secara kumulatif dari nilai benefit yang telah di *discount* ($7.182 + 7.303 + 7.221 + 7.431 = 29.137$) karena pada tahun kelima terdapat kumulatif benefit yang berada di bawah jumlah investasi yang telah di *discount*. Apabila diambil kumulatif *benefit* hingga tahun keenam di sini jumlah *benefit* lebih besar dari jumlah investasi. Selanjutnya untuk nilai B_p yaitu jumlah benefit PBP adalah sebesar 7.778 artinya pada tahun keenam terdapat jumlah kumulatif *benefit* sama dengan jumlah investasi.

2. **Break Even Point (BEP)**

Break Even Point adalah titik pulang pokok dimana *total revenue = total cost*. Dilihat dari jangka waktu pelaksanaan sebuah proyek, terjadinya titik pulang pokok atau $TR = TC$ tergantung pada lama arus penerimaan sebuah proyek dapat menutupi segala biaya operasi dan pemeliharaan beserta biaya modal lainnya. Apabila sebuah studi kelayakan atau analisis proyek telah dapat menentukan jangka waktu dalam pengembalian total biaya, timbul pertanyaan lainnya apakah perusahaan mampu untuk menanggung segala biaya sebelum tercapainya titik BEP ini. Karena selama perusahaan berada di bawah titik *Break Even Point*, selama itu juga sebuah perusahaan masih menderita kerugian.

Contoh: Proyek bendungan untuk irigasi, dimana proyek ini baru mulai memproduksi pada tahun kelima atau tahun keenam dan diperkirakan di atas tahun kesepuluh baru mencapai titik BEP. Dilihat dari perkiraan benefit, karena waktu produksi yang cukup lama dan biaya operasi cenderung menurun, mungkin proyek ini dilihat dari segi analisis ekonomi jangka panjang akan memberikan benefit yang cukup layak. Dilihat dari kemampuan investor dalam

pengadaan dana serta prospek usaha di masa yang akan datang, memilih proyek pembuatan bendungan untuk irigasi adalah salah satu alternatif yang tepat dalam penanaman investasi. Berdasarkan pada uraian ini, layak tidaknya suatu proyek atau suatu gagasan yang akan dikembangkan juga tergantung pada kemampuan investor dalam pengadaan dana, disamping hasil analisis ekonomi yang cukup mendukung.

Formula yang digunakan untuk menghitung BEP yang menunjukkan waktu pengembalian *total cost*, sebagai berikut:

$$BEP = T_{p-1} + \frac{\sum_{i=1}^n \overline{TC}_i - \sum_{i=1}^n \overline{B}_{icp-1}}{\overline{B}_p} \dots\dots\dots(9-10)$$

Dimana :

PBP = Pay Back Period

T_{p-1} = tahun sebelum terdapat BEP

\overline{TC}_i = Jumlah investasi yang telah di discount

\overline{B}_{icp-1} = Jumlah benefit yang telah di discount sebelum BEP

\overline{B}_p = Jumlah benefit pada BEP berbeda

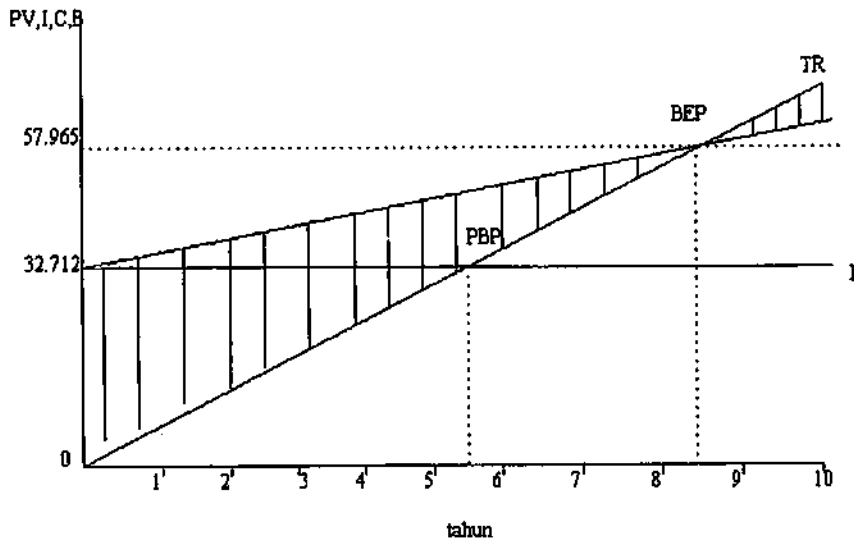
Berdasarkan pada nilai *present value* dalam tabel 2 dan tabel 5 besarnya BEP adalah sebagai berikut:

$$BEP = 8 + \frac{57.966 - 52.745}{8.118}$$

$$BEP = 8 + 0,6431$$

$$BEP = 8 \text{ tahun } 7 \text{ bulan } 22 \text{ hari}$$

Untuk melihat *Pay Back Period (PBP)* dan *Break Even Point (BEP)* dalam sebuah grafik, terlihat dalam grafik berikut.



Grafik 5.1. *Pay Back Period dan Break Even Point*

Seperti terlihat dalam grafik tersebut, keuntungan didapat setelah perusahaan mencapai titik BEP, dan dibawah titik BEP kegiatan usaha tetap mengalami kerugian karena keuntungan yang diperoleh masih menutupi biaya-biaya yang dikeluarkan dalam pengadaan investasi dan biaya operasi. Dengan kata lain, pengembalian biaya modal dan biaya-biaya lainnya dicapai selama 8 tahun 7 bulan dan 22 hari. Waktu pengembalian investasi (*Pay Back Period*) selama 5 tahun 5 bulan 15 hari, pada saat TR = 1 sebesar Rp 32.712,- dalam bentuk *present point*.

CONTOH KASUS:

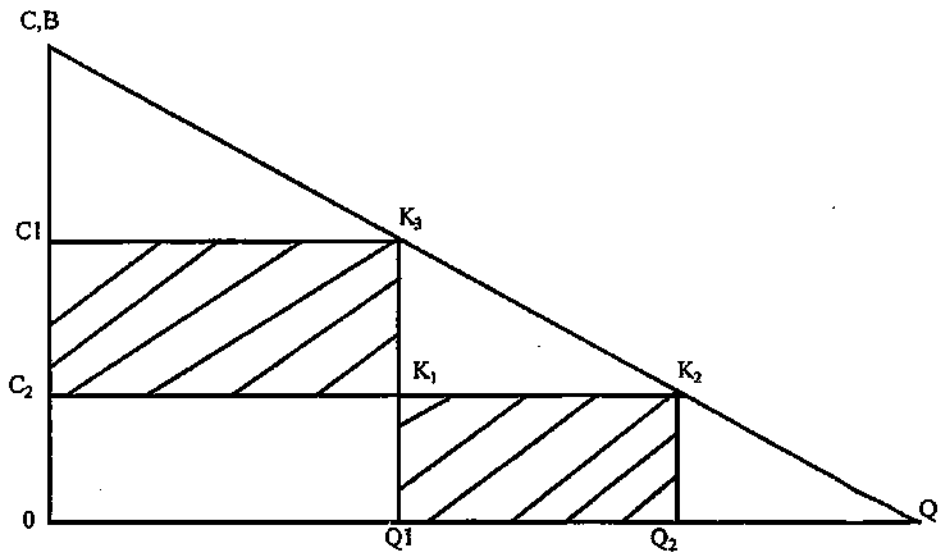
Pemerintah daerah melalui Dinas Pekerjaan Umum setempat, merencanakan peningkatan kualitas jalan dari sebuah kota kabupaten ke kota kabupaten lainnya sepanjang 101 km dengan perkiraan biaya investasi sebesar 3 miliar rupiah yang akan dialokasikan selama 3 tahun. Biaya operasi dan pemeliharaan jalan ini dimulai pada tahun keempat dengan perhitungan biaya seperti tabel berikut:

Tabel 5.6. Biaya Rehabilitasi dan Pemeliharaan Jalan Antar Kabupaten
(dalam Rp. 000)

Tahun	Biaya Investasi	Biaya Pemeliharaan
1	1.000.000	-
2	1.200.000	-
3	800.000	-
4	-	200.000
5	-	300.000
6	-	300.000
7	-	325.000
8	-	325.000
9	-	350.000
10	-	350.000

Perhitungan *benefit* dalam proyek-proyek yang dikerjakan oleh pemerintah pada umumnya dilihat dari *social benefit* yang ditimbulkan terhadap perekonomian masyarakat secara keseluruhan di samping *financial benefit*. Demikian pula dalam proyek peningkatan jalan, yang dianggap sebagai *benefit* adalah dampak terhadap perekonomian masyarakat secara keseluruhan, seperti penurunan biaya transpor dan kenaikan frekuensi pengangkutan.

Untuk menghitung besarnya *benefit* yang diterima dengan adanya proyek peningkatan jalan ini, dijelaskan melalui grafik 5.2. Seperti terlihat dalam grafik tersebut, biaya pengangkutan sebelum adanya proyek sebesar OC_1 , dan setelah adanya proyek turun menjadi OC_2 . Penurunan biaya sebesar C_1, C_2 adalah *benefit* dari proyek jalan ini. Total *benefit* dalam satu tahun dihitung sebesar C_1, C_2, K_1, K_3 atau OQ_1, C_1, C_2 . Dilihat dari frekuensi pengangkutan sebelum adanya proyek besar OQ_1 , dan setelah adanya proyek naik menjadi OQ_2 , dan penambahan frekuensi sebesar Q_1, Q_2 juga merupakan *benefit* dengan total *benefit* sebesar Q_1, Q_2, OC_2 .



Grafik 5.2. Penurunan Biaya dan Kenaikan Frekuensi Pengangkutan

Berdasarkan hasil evaluasi dan proyeksi terhadap proyek peningkatan jalan ini, diperkirakan frekuensi pengangkutan dan penurunan biaya angkutan sebelum dan sesudah adanya proyek terlihat dalam Tabel 5.7 berikut:

Tabel 5.7 Pengangkutan dan Frekuensi Pengangkutan Sebelum dan Sesudah Adanya Proyek (dalam Rp 000)

Thn	Biaya Transpor/Traffic		Frekuensi Pengangkutan	
	Sebelum Proyek	Sesudah Proyek	Sebelum Proyek	Sesudah Proyek
1	5.000	4.500	200	300
2	5.300	5.000	200	320
3	5.700	5.500	200	330
4	6.000	5.500	210	250
5	6.300	5.500	210	300
6	7.000	6.000	210	300
7	7.500	6.500	220	350
8	8.000	7.000	220	360
9	9.250	8.000	250	400
10	9.450	9.000	250	400

Tabel 5.8 Perhitungan Benefit Proyek Peningkatan Jalan Antar Kota (dalam Rp 000)

Thn (1)	C_1, C_2 (2)	Q_1, Q_2 (3)	C_1, C_2, Q_1, Q_2 (4)	Q_1, Q_2 (5)	OC_1 (6)	Q_1, Q_2, OC_1 (7)	Benefit (4) + (7)
1	500	200	100.000	100	4.500	450.000	550.000
2	300	200	60.000	120	5.000	600.000	660.000
3	200	200	40.000	130	5.500	715.000	755.000
4	500	210	105.000	40	5.500	220.000	325.000
5	800	210	168.000	90	5.500	495.000	663.000
6	1.000	210	210.000	90	6.000	540.000	750.000
7	1.000	220	220.500	130	6.500	845.000	1.065.000

8	1.000	220	220.000	140	7.000	980.000	1.200.000
9	1.250	250	312.500	150	8.000	1.200.000	1.512.500
10	450	250	112.500	150	9.000	1.350.000	1.462.500

Tabel 5.9. Perhitungan Net Present Value, Net B/C dan Internal Rate of Return Proyek Peningkatan Jalan Antarkota (dalam Rp 000)

Thn	Total Cost	Benefit	Net Benefit	D.F. 17,5%	Present Value	D.F. 30%	Present Value
1	1.000.000	550.000	-450.000	0,8511	-3812.979	0,7752	-348.837
2	1.200.000	660.000	-540.000	0,7243	-391.127	0,6009	-324.500
3	800.000	755.000	-45.000	0,6164	-27.740	0,4658	20.963
4	200.000	325.000	125.000	0,5246	65.578	0,3611	45.139
5	300.000	663.000	363.000	0,4465	162.075	0,2799	101.615
6	300.000	750.000	450.000	0,3800	170.996	0,2170	97.650
7	325.000	1.065.000	740.000	0,3234	239.313	0,1682	124.481
8	325.000	1.200.000	875.000	0,2752	240.827	0,1304	114.101
9	350.000	1.512.500	1.162.500	0,2342	272.303	0,1011	117.513
10	350.000	1.462.500	1.112.500	0,1994	221.779	0,0784	87.177
NPV					571.026		-6.622

$$1. \quad NPV = NPV = \sum_{i=1}^n NB_i (1+r)^{-n}$$

$$NPV = 571.026 = \text{Rp } 571.026.000$$

$$2. \quad \text{Net B/C} = \frac{\sum_{i=1}^n NB_i(+)}{\sum_{i=1}^n NB_i(-)}$$

$$\text{Net B/C} = \frac{1.372.872}{801.845} = 1,76$$

$$3. \quad IRR = i_1 + \left[\frac{NPV_1}{NPV_1 - NPV_2} \right] (i_2 - i_1)$$

$$IRR = 0,175 + \left[\frac{571.026}{571.026 + 6.622} \right] (0,2 - 0,175)$$

$$IRR = 0,2887,87 = 28,87\%$$

Didasarkan pada hasil perhitungan diatas, $NPV > 0$, $IRR > D.F (17,5\%)$, serta $Net\ B/C > 1$, ini berarti proyek tersebut layak (go) untuk dikerjakan.

Penilaian investasi merupakan aspek penting yang harus dilakukan selain mengukur besarnya biaya, manfaat maupun waktu dari setiap proyek yang diharapkan. Prosedur kelayakan jelas tergantung dari kemampuan untuk membuat secara realistis perkiraan mengenai jumlah dan waktu dari biaya dan manfaat di masa depan, dan juga mampu untuk menyeleksi tarif diskon yang tepat digunakan dalam proses pendiskonan. Bagi organisasi sektor swasta pada umumnya menggunakan *discount rate* yang akan direfleksikan sebagai biaya dari modal setiap perusahaan (meskipun pada kenyataannya banyak dari total perjanjian yang harus dikalkulasi). Dalam sektor publik pilihan terhadap *discount rate* dirasakan kurang tepat.

Hal ini karena banyak dari biaya dan manfaat (*Cost and Benefit*) dari organisasi-organisasi sektor publik yang tidak secara langsung dapat diperkirakan dengan uang, dan dengan menggunakan analisis biaya-manfaat (*Cost and Benefit*) akan lebih tepat. Analisis biaya-manfaat (*Cost and Benefit*) memperhatikan dengan menilai semua dari keuntungan ekonomi sosial dan ketidakuntungan dari suatu proyek. Ada dua metode analisis yang lebih diterapkan pada sektor publik yaitu:

1. Analisis Biaya-Manfaat (Cost Benefit Analysis)

Metode *Cost Benefit Analysis* (CBA) atau *Benefit Cost Ratio* 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 CBA kriteria keputusan penerimaan proyek didasarkan pada proyek-proyek yang memerikan 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*). Analisis *Benefit Cost Ratio* dirumuskan sebagai berikut:

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

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

Berdasarkan metode ini, suatu proyek akan dilaksanakan bila $(M/C) > 1$. Metode ini akan memberikan hasil yang konsisten dengan metode *Net Present Benefit* apabila $B/C > 1$ berarti pula $B-C$ besar dari 0.

$$\text{Gross Present Value} = \frac{\text{Benefit / CostRatio}}{\text{Investasi}}$$

Kelemahan metode B-C ratio adalah tidak adanya pedoman yang jelas mengenai yang masuk sebagai perhitungan biaya dan manfaat. Disatu sisi dapat dimasukkan sebagai biaya, namun di sisi lain dapat masuk sebagai manfaat, sehingga kemungkinan terjadi manipulasi. Secara

umum, kelemahan ini disebabkan karena adanya kesulitan dalam perhitungan manfaat dan biaya. Biaya dianggap sebagai manfaat negatif. Dengan demikian B-C Ratio dapat berpeluang memberikan hasil yang keliru dalam menentukan proyek.

Keputusan untuk melakukan investasi dalam *private sector* lebih ditekankan dengan menilai apakah pemilik perusahaan akan menjadi lebih baik dengan melakukan investasi tersebut, sedangkan keputusan investasi dalam organisasi sektor publik lebih difokuskan pada penilaian apakah masyarakat secara keseluruhan akan menjadi lebih baik dengan adanya investasi tersebut. Analisis biaya-manfaat dikembangkan sebagai alat untuk membangun kriteria-kriteria terhadap penilaian investasi sektor publik, termasuk manfaat sosial bersih yang diperoleh dari investasi.

Untuk menentukan manfaat sosial bersih ini tidak hanya diperhitungkan manfaat yang *tangible* melainkan juga termasuk manfaat yang *intangiable*, seperti: bebas dari polusi, hidup dengan lingkungan yang aman, penghematan waktu, kemacetan lalu lintas, kemungkinan meningkatkan kecelakaan lalu lintas dan lain sebagainya.

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

Cost Effectiveness ini merupakan kriteria investasi, dimana kriteria tersebut didasarkan atas biaya/pengeluaran yang terendah. Dengan demikian, kriteria ini mengatakan bahwa suatu proyek akan dapat diterima bilamana memberikan *least cost* yang terendah. Dan bila proyek dibandingkan dengan cara lain memberikan biaya yang relatif mahal, maka proyek tidak diterima atau akan ditolak.

Pada dasarnya manfaat sosial tidak dapat diukur, sehingga *cost effectiveness analysis* dirasa lebih realistis. *Cost effectiveness analysis* merupakan penilaian biaya dan manfaat yang dapat dikuantifikasi,

baik sekarang maupun dimasa yang akan datang, sehingga teknik ini mempunyai efek *non-quantifiable*, namun tidak dapat dievaluasi. Dengan kata lain, *cost effectiveness analysis* berfokus pada hal yang dapat diukur keberadaannya. Langkah-langkah dari *cost effectiveness analysis* antara lain:

1. Menentukan seluruh jumlah dan waktu *capital cost* (biaya modal). Termasuk didalamnya biaya untuk pembangunan, peralatan dan tanah. Sumber daya yang digunakan dalam proyek harus dinilai *opportunity cost*nya. Apabila suatu organisasi telah memiliki tanah dimana bangunan itu didirikan "*cost*" seharusnya menggunakan *current market value* (harga pasar).
2. Memperkirakan biaya yang terjadi selama proyek.
3. Memperkirakan keluaran terukur selama proyek. Misal, pendapatan dari bayaran (*fee*) dan pembebanan (*charges*).
4. Memperkirakan efek dari biaya dan pendapatan yang terdapat pada aktivitas.
5. Diskon biaya dan manfaat terukur memungkinkan untuk membuat perbandingan. Prosedur yang lazim digunakan adalah *Present Value* tapi jika proyek tersebut mempunyai kelangsungan hidup berbeda untuk dibandingkan, penggunaan biaya-biaya ekuivalen tahunan akan lebih sesuai.
6. Menguraikan secara realistis, adanya biaya dan manfaat yang tidak dapat dikuantifisir.

Masalah *cost effectiveness* akan timbul apabila terjadi dua atau lebih proyek yang mempunyai kegunaan/*benefit* yang sama atau *benefit* tersebut sifatnya sama dan tidak dapat diukur/dinilai dengan uang, atau didalam hal ini mungkin terjadi pada pemilihan beberapa teknologi salah satu proyek yang mempunyai manfaat atau kegunaan yang sama. Misalnya saja jika terdapat proyek pembukaan tanah transmigrasi. Dilihat dari segi teknologi dapat dipakai cara mekanisasi (mungkin traktor), atau cara tradisional (memakai

labour) yang akan dapat membutuhkan biaya yang berbeda. Metode *cost effectiveness* yang mungkin dapat digunakan untuk menentukan pilihan teknologi diantaranya disebut dengan "Cost-over Discount Rate".

Didalam hal ini yang digunakan untuk menghitung adalah besarnya *Present Value* biaya pada tingkat *Opportunity Cost of Capital (OCC)* yang berlaku. Untuk memberikan penjelasan dapat diikuti contoh berikut:

Tabel 5.10. Cara I (menggunakan manual/labour)
(Perhitungan dalam Rp. 000.000)

Tahun	Biaya upah	Biaya lain	Biaya total	DF 10%	P.V. biaya 10%	DF 15%	P.V. biaya 15%
1	44.050	3.800	47.850	0,909	43.496	0,869	41.582
2	44.050	3.800	47.850	0,826	39.524	0,756	36.175
3	44.050	3.800	47.850	0,751	35.935	0,657	31.437
4	44.050	3.800	47.850	0,683	32.682	0,572	27.370
5	44.050	3.800	47.850	0,620	29.667	0,497	23.781
Total	220.250	19.000	239.250		181.304		160.345

Tabel 5.11. Cara II (menggunakan mekanis)
(Perhitungan dalam Rp. 000.000)

Tahun	Biaya upah	Biaya lain	Biaya total	DF 10%	P.V. biaya 10%	DF 15%	P.V. Biaya 15%
1	90.700	21.586	112.286	0,909	102.068	0,869	97.689
2		25.134	25.134	0,826	20.761	0,756	19.001
3		25.134	25.234	0,751	18.876	0,657	16.538
4		26227	26.227	0,683	17.931	0,572	15.002
5		26.277	26.227	0,620	16.287	0,497	13.035
Total	90.700	124.008	215.008		175.905		161.265

Dari perhitungan cara I dan cara II tersebut dapat terlihat bahwa :

1. Pada *Discount Factor* 10%, ternyata cara I mempunyai PV biaya > PV biaya cara II.
2. Pada *Discount Factor* 15%, cara I mempunyai PV < PV biaya cara II.

Selanjutnya untuk menentukan cara mana yang akan dipilih, dipakai metode *Cross-over Discount Rate* seperti yang telah disebutkan di atas.

Tabel 5.12. Perhitungan *Cross-over Discount Rate*
(Perhitungan dalam Rp. 000.000)

Total tahun	Total biaya cara I	Total biaya cara II	Perbedaan cara I dan cara II	P.V. 10%	P.V. 15%
1	47.850	112.286	-64.436	-58.572	-56.059
2	47.850	25.134	22.716	18.763	17.173
3	47.850	25.134	22.716	17.060	14.947
4	47.850	26.277	21.623	14.769	12.368
5	47.850	26.277	21.623	13.425	10.747
Total			24.242	5.448	824

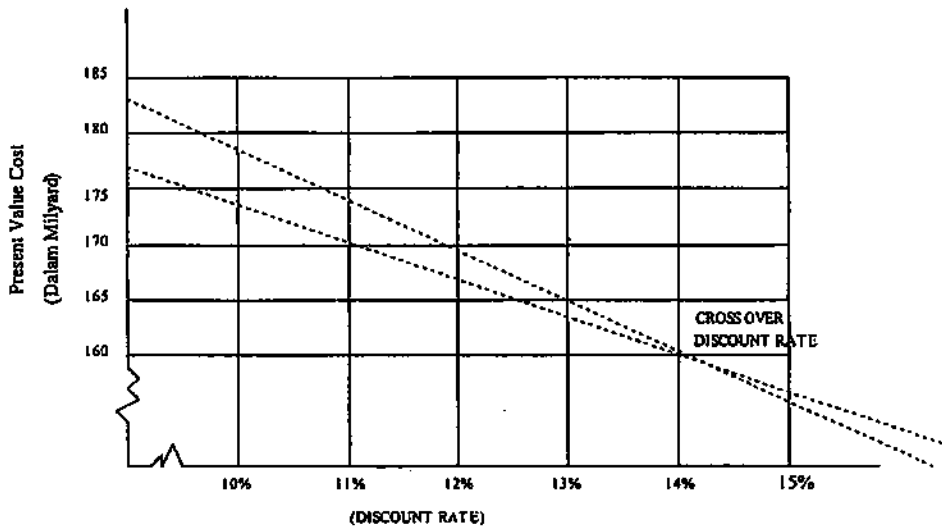
Perhitungan *Cross-over Discount Rate* ini sebaiknya dapat digunakan landasan interpolasi pada IRR. Dengan demikian perhitungannya menjadi:

$$\text{Cross-over Discount Rate} = 10\% + 5\% \left\{ \frac{5.448}{6.272} \right\} = 14\%$$

Dalam hal ini berarti:

1. Jika *Opportunity Costs of Capital* yang berlaku di atas 14%, maka sebaiknya dipilih cara I saja, karena PV biaya I < PV biaya II.
2. Jika *Opportunity Costs of Capital* yang berlaku di bawah 14%, maka sebaiknya dipilih cara II saja, karena PV biaya II < PV biaya I.

Kalau cara teknologi yang digunakan beserta biayanya, jika digambarkan akan mempunyai bentuk seperti di bawah ini:



Kesulitan penerapan *cost effectiveness analysis* masih dapat dipertimbangkan. Meskipun yang diperhitungkan hanya biaya dan manfaat yang dapat diukur, tetapi masalah sebenarnya adalah memperkirakan besarnya jumlah dimasa yang akan datang dan waktu yang dibutuhkan.

BAB 6

PENGUKURAN KINERJA PADA ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

Organisasi sektor publik mempunyai karakteristik yang berbeda dengan organisasi swasta. Beberapa perbedaan karakteristik tersebut antara lain meliputi tujuannya yang mengarah kepada non profit oriented, struktur organisasinya lebih birokratis, kaku, serta rentan terhadap perubahan lingkungan. Sehubungan dengan perbedaan karakteristik tersebut sistem pengukuran kinerja yang selama ini sering dipergunakan untuk mengukur kinerja pada organisasi sektor swasta seyogyanya disesuaikan terlebih dahulu sebelum dipakai pada organisasi sektor publik.

Berbagai jenis organisasi sektor publik yang kita kenal selama ini telah memberikan berbagai layanan publik kepada masyarakat. Jenis-jenis organisasi publik tersebut antara lain organisasi kepolisian, organisasi bidang kesehatan, organisasi bidang pendidikan, pemerintahan, yayasan, organisasi sosial, LSM, dan lain-lain. Kinerja layanan publik organisasi tersebut harus diukur dalam rangka meningkatkan kualitas layanan yang berkesinambungan.

Pentingnya Pengukuran Kinerja

Keberhasilan suatu organisasi bukan hanya tergantung pada bagaimana organisasi tersebut melaksanakan proses dan aktivitasnya, akan tetapi bagaimana kegiatan dan aktivitas tersebut berada dalam kerangka perencanaan strategis. Peningkatan efisiensi dan efektivitas yang mendorong kearah inovasi memerlukan usaha-usaha yang terencana dengan baik dan terjamin kelanjutannya untuk mempertajam arah dan meningkatkan kelayakan kegiatan, program, maupun kebijakannya.

Salah satu tujuan pelaporan bagi organisasi adalah menyediakan laporan yang menyeluruh, reliabel, dan tepat waktu. Informasi keuangan yang konsisten yang akan digunakan oleh pimpinan dan pihak yang berkepentingan dalam mengevaluasi keuangan, manajemen, dan program-program organisasi. Oleh karena itu, suatu organisasi berkepentingan untuk mengembangkan dan memelihara suatu sistem manajemen keuangan dan akuntansi bagi organisasi secara terintegrasi, yang meliputi pelaporan dan pengendalian intern, yang salah satunya mampu menyediakan sistem pengukuran kinerja secara sistematis. Sehubungan dengan hal tersebut manajemen organisasi ataupun pihak lain yang berkepentingan dapat dengan mudah menilai kemajuan yang telah dicapai dibandingkan dengan tujuan yang telah ditetapkan.

Pengukuran kinerja sangat penting baik bagi pihak yang memberikan wewenang maupun yang diberi wewenang. Bagi pemberi wewenang, pengukuran dapat digunakan untuk menilai kinerja para penyelenggara organisasi apakah mereka telah menjalankan tugasnya sesuai dengan yang diamanahkan atau tidak. Sedangkan bagi yang diberi wewenang, pengukuran kinerja dapat digunakan sebagai media pertanggungjawaban atas pelaksanaan wewenang yang telah dipercayakan kepadanya. Selain itu, pengukuran kinerja juga dapat digunakan sebagai umpan balik bagi mereka untuk mengetahui seberapa jauh prestasi yang telah diraihinya.

Pengukuran kinerja pada organisasi sektor swasta lebih mudah dilakukan dibandingkan dengan organisasi sektor publik. Pada organisasi sektor swasta, pengukuran kinerja organisasi dapat dilakukan dengan cara misalnya melihat tingkat laba yang telah berhasil diraihinya. Apabila pengukuran ini ditingkatkan lagi, hal ini dapat dilihat dengan menilai berbagai hal lainnya seperti *solvabilitas*, *rentabilitas*, *return on investment* dan sebagainya. Pada organisasi sektor publik, pengukuran kinerja organisasi agak lebih kompleks karena hal-hal yang dapat diukur lebih beraneka ragam dan kadang kala bersifat abstrak sehingga pengukuran tidak dapat dilakukan dengan hanya menggunakan satu variabel saja. Misalnya, kepuasan pelayanan kesehatan belum tergambar dengan memadai jika hanya diungkapkan dengan satu

variabel karena kepuasan tersebut menyangkut banyak aspek. Dengan kata lain tidak mudah melakukan pengukuran pada organisasi sektor publik. Selain itu, selama pengukuran keberhasilan ataupun kegagalan suatu organisasi nirlaba dalam menjalankan tugas pokok dan fungsinya sulit dilakukan secara obyektif.

Pengertian Pengukuran Kinerja

Pengertian pengukuran kinerja secara sederhana adalah proses dengan menggunakan indikator dan ukuran untuk menilai dan menyajikan pencapaian dari suatu misi, sasaran (*goals*), tujuan (*objective*), dan target. Indikator pengukuran merupakan suatu indeks atau titik yang menjadi fokus informasi tentang tingkat pencapaian suatu sasaran dan tujuan program. Indikator kinerja meliputi: *input, output, outcomes, impact, dan significance*. Ukuran kinerja merupakan suatu pernyataan kuantitatif dari rasio dari dua indikator kinerja yang menyediakan informasi lebih lanjut tentang tingkat pencapaian suatu sasaran dan tujuan program. Ukuran kinerja terdiri dari: efisiensi, efektivitas, relevan, dan *sustainability*.

Sedangkan pengertian pengukuran kinerja menurut Spitzer (2007) adalah proses mencatat dan mengukur pencapaian pelaksanaan kegiatan dalam arah pencapaian misi (*mission accomplishment*) melalui hasil-hasil yang ditampilkan berupa produk, jasa, ataupun suatu proses. Maksudnya setiap kegiatan organisasi harus dapat diukur dan dinyatakan keterkaitannya dengan pencapaian arah organisasi di masa yang akan datang yang dinyatakan dengan pencapaian misi dan tujuan organisasi. Produk dan jasa yang dihasilkan akan kurang berarti apabila tidak ada kontribusinya terhadap pencapaian misi dan tujuan organisasi.

Terlepas dari besar, jenis, atau spesialisasinya, setiap organisasi publik cenderung tertarik pada pengukuran kinerja dalam aspek-aspek berikut ini:

- a) **aspek keuangan**, yang meliputi anggaran dan realisasinya. Aspek keuangan ini dapat dianalogikan sebagai aliran darah dalam tubuh

- manusia, maka aspek keuangan merupakan aset penting yang perlu diperhatikan dalam pengukuran kinerja.
- b) **kepuasan pelanggan.** Semakin banyaknya tuntutan masyarakat akan pelayanan yang berkualitas, maka organisasi dituntut untuk secara terus menerus memberikan pelayanan yang berkualitas. Oleh sebab itu, pengukuran kinerja perlu didesain yang memungkinkan pimpinan mendapatkan informasi yang relevan atas tingkat kepuasan pelanggan.
 - c) **operasi bisnis internal.** Informasi operasi bisnis internal diperlukan untuk memastikan bahwa seluruh kegiatan instansi pemerintah sudah sesuai dengan tujuan dan sasaran yang ditetapkan. Selain itu, informasi operasi bisnis internal diperlukan untuk melakukan perbaikan terus-menerus atas efisiensi dan efektivitas organisasi.
 - d) **kepuasan pegawai.** Apabila pegawai tidak dikelola dengan baik, maka kehancuran organisasi sulit untuk ditanggulangi. Oleh karena itu, pegawai yang merupakan salah satu aset organisasi yang harus dikelola dengan baik.
 - e) **kepuasan publik.** Kegiatan organisasi senantiasa berinteraksi dengan berbagai pihak yang menaruh kepentingan terhadap keberadaannya. Oleh karena itu, informasi pengukuran kinerja perlu didesain untuk mengakomodasi kepuasan dari publik / masyarakat.
 - f) **waktu.** Ukuran waktu juga merupakan variabel yang perlu diperhatikan dalam mendesain pengukuran kinerja. Banyak kebutuhan informasi untuk pengambilan keputusan, tetapi informasinya terlambat diterima, sebaliknya informasi yang ada sering tidak relevan lagi.

Perhatian dan penetapan pengukuran pada aspek tersebut merupakan bagian yang sangat penting dalam sistem pengukuran kinerja yang berhasil. Selain kesamaan dalam aspek informasi yang diharapkan dari kinerja, ada perbedaan penekanan pengukuran kinerja dalam organisasi sektor swasta dan organisasi sektor publik, yaitu pada sektor swasta pengukuran utama atas keberhasilan kinerja keuntungan, sedangkan pada organisasi sektor publik, kinerja diukur dengan cara membandingkan misi, sasaran, tujuan dan targetnya dengan pencapaiannya.

Keberhasilan organisasi sektor publik sering diukur dari sudut pandang masing-masing *stakeholders*, misalnya lembaga legislatif, instansi pemerintah, pelanggan, pemasok, dan masyarakat umum. Idealnya pengukuran kinerja yang dipakai oleh organisasi sektor publik disusun setelah memperoleh masukan dari lembaga konstituen, sehingga diperoleh suatu konsensus atas apa yang diharapkan oleh *stakeholders* atas organisasi tersebut. Oleh karena itu, perlu disepakati variabel pengukuran kinerja yang akan dipakai dalam sistem pengukuran kinerja.

Tahap-Tahap Pengukuran Kinerja

Menurut Morrow *et al.* (2016) ada enam tahap pengukuran kinerja. Tahap-tahap pengukuran kinerja tersebut didasarkan pada asumsi-asumsi tertentu. Pertama, setiap program pemerintah didasarkan pada undang-undang yang setiap misi program dimandatkan oleh undang-undang dan paling tidak satu tujuan dapat diidentifikasi. Kedua, setiap tujuan, paling tidak ada satu indikator yang akan menyatakan sesuatu tentang tingkat pencapaian tujuan program. Ketiga, satu atau lebih indikator program kinerja terukur, yang datanya dapat dikumpulkan dan dinyatakan dalam ukuran kuantitatif. Adapun penjelasan dari masing-masing tahap-tahap pengukuran kinerja adalah sebagai berikut ini.

1. Mengidentifikasi misi, sasaran, tujuan dan target

Misi merupakan tujuan keseluruhan untuk apa organisasi ada, biasanya ditetapkan dalam peraturan atau dijelaskan dalam sejarah pemerintahan atau organisasi yang menentukan program dan aktivitas. Sasaran (*goals*) adalah rencana umum atau kebijakan menyeluruh yang dimaksudkan untuk mencapai misi. Sumber-sumber dalam mengidentifikasi sasaran program meliputi peraturan atau sejarah perundang-undangan, kebijakan, departemen program *Total Quality Management* (TQM), program *Management By Objectives* (MBO), atau inisiatif manajemen.

Misi dan sasaran bagi kebanyakan pemerintahan berkaitan dengan penyediaan barang atau jasa dan perlindungan aset.

Untuk setiap sasaran (*goal*), manajer departemen dan program merumuskan rencana tertentu, atau tujuan, yang didesain untuk mencapai sasaran. Sebesar tujuan adalah membantu secara efektif penyediaan barang dan jasa, atau menjaga reliabilitas dan akuntansi aset. Kriteria penting dalam memilih tujuan adalah bahwa hasilnya dapat diukur.

Untuk setiap tujuan, manajer program dan staff menentukan tahap-tahap yang dikuantifikasi, atau target, membantu mengatasi rintangan dalam implementasi program dan mencapai tujuan. Peter Drucker menyatakan bahwa: pencapaian dan akuntabilitas hanya mungkin jika kinerja diukur secara spesifik, terbatas, dan target didefinisikan secara jelas. Ada beberapa metode yang mungkin digunakan untuk menentukan target bagi suatu tujuan tertentu, yaitu:

- a) gambaran saat ini (kinerja untuk masing-masing kesatuan)
- b) perbaikan kecil pada gambar saat ini (kinerja plus suatu presentase kenaikan)
- c) rata-rata perilaku (rata-rata nasional kinerja bagi semua kombinasi entitas)
- d) praktek terbaik (kinerja terbaik yang secara nyata dicapai saat ini)
- e) praktik pembatas (kinerja terbaik yang dapat dicapai dengan teknologi saat ini bahkan walaupun saat ini tidak dapat dicapai)
- f) keputusan manajemen (kalkulasi keputusan yang memberikan sumber-sumber dan keterbatasan staf).

2. Mengidentifikasi indikator dan ukuran

Indikator kinerja yang tepat dan ukuran harus diidentifikasi untuk masing-masing tingkat sasaran (*goal level*) dan tingkat organisasi (*organizational level*). Ada suatu hirarki sasaran yang terdiri dari misi, sasaran, tujuan dan target yang diturunkan dari hirarki tingkat

organisasi, yang merupakan hirarki hubungan indikator dan ukuran untuk menilai pencapaian dari misi, sasaran, tujuan dan target. Berikut ini gambar hubungan indikator dan ukuran dengan tingkat organisasi dan tingkat sasaran.

Tingkat Organisasi	Tingkat Sasaran	Indikator Kinerja	Ukuran Kinerja
Kongres dan Admi-nistrasi Peraturan atau Mandat	Misi dan Tujuan keseluruhan	Signifikan Trend dalam pencapaian dalam jangka panjang	<i>Sustainability</i> Ukuran daya tahan keuntungan dalam jangka penjang
Departemen TQM, MBO, dll.	Sasaran (<i>Goal</i>) Rencana umum atau kebijakan	Pengaruh (<i>Impact</i>) Tingkat pencapaian melalui <i>outcomes</i>	Relevan Rasio <i>outcome</i> terhadap <i>impact</i>
Manajer departemen dan program Rencana program	Tujuan (<i>Objective</i>) Suatu rencana spesifik untuk mencapai sasaran	<i>Outcome</i> Kuantitas hasil yang secara langsung dicapai	Efektifitas Rasio <i>output</i> terhadap <i>outcome</i>
Manajer program dan staff Prosedur program dan strategi implementasi	Target Suatu tahap kuantitatif kearah pencapaian tujuan	<i>Output</i> Kuantitas barang atau jasa yang disediakan	Efisiensi Rasio <i>input</i> terhadap <i>output</i>

3. Mengukur pencapaian misi, sasaran, tujuan dan target

Tahap ketiga dalam pengukuran kinerja adalah mengukur pencapaian misi, sasaran, tujuan, dan target menggunakan indikator kinerja dan ukuran yang telah dipilih. Indikator *input*, atau sumber dari yang disediakan bagi program, dapat diukur dengan volume, atau kuantitas item yang digunakan, seperti jam kerja staff, mil perjalanan, atau jam peralatan yang digunakan. *Input* dapat juga diukur dengan biaya dari program. Biaya dapat merupakan biaya langsung, seperti biaya bahan yang digunakan, yang mungkin dicatat apakah menggunakan metode kas atau akrual. Biaya juga dapat meliputi biaya tak langsung, seperti sewa dan *utility*, yang dapat dialokasikan ke masing-masing program. Biaya langsung lebih mudah untuk diukur, hanya biaya tersebut dikendalikan oleh tingkat organisasi yang rendah. Tetapi, semua biaya lebih disukai untuk mengukur program atau biaya keagenan yang lebih luas.

Tipe lain ukuran biaya adalah biaya ekonomi, yang meliputi biaya yang sesuai dengan undang-undang dan peraturan. Sebagai contoh biaya ekonomi dari suatu program dapat meliputi biaya untuk melaksanakan kesehatan dan jaminan keamanan. Biaya *marginal* dapat diukur dengan menghitung tambahan biaya dari suatu perubahan yang ada dalam program, seperti biaya kenaikan suatu keuntungan. Tipe biaya terakhir yang dapat dijadikan ukuran input adalah biaya penutupan atau total biaya dari suatu kebijakan, dapat diukur dengan mengidentifikasi biaya yang berkaitan dengan keputusan program atau strategi.

Indikator *output* merupakan kuantitas barang atau jasa yang dihasilkan biasanya diukur dalam volume, atau kuantitas item yang dihasilkan. Seperti hutang yang dibuat, makan siang yang dilayani, suntikan yang diberikan. *Output* dapat juga diukur dalam uang, atau rupiah yang dicapai program, seperti pinjaman yang dibuat.

Indikator *outcome* berupa kuantitas hasil langsung yang dicapai melalui program, biasanya lebih sulit diukur. Suatu indikator *outcome*

memberikan informasi beberapa pencapaian suatu tujuan program. Empat atribut yang menyediakan informasi tentang hasil yang dicapai dalam menyediakan barang atau jasa adalah: batas waktu, kualitas, pengiriman dan harga ke pelanggan. Sebagai contoh: kualitas dapat diukur dengan menguji suatu kesalahan atau tingkat kerusakan. Pengiriman dapat diukur dengan survei kepuasan pelanggan atau jumlah keluhan yang diterima berkaitan dengan kesopanan pegawai. Pengiriman, atau penyediaan barang, dapat juga diukur dengan suatu tingkat pemenuhan pesanan.

Ukuran efisiensi meliputi penghitungan rasio *input* terhadap *output*, atau biaya per unit seperti rupiah yang dibelanjakan dibagi dengan jumlah makan siang yang dilayani, atau biaya per makan siang yang dilayani. Ukuran efisiensi yang dipilih tergantung pada pemakai dan tujuan. Sebagai contoh, efisiensi rata-rata merupakan suatu ukuran kinerja yang baik di masa lalu, tetapi untuk mengukur adanya perubahan suatu program lebih baik menggunakan efisiensi marginal. Efisiensi *input* lebih disukai dari pada efisiensi *output* untuk mengukur akuntabilitas sebab efisiensi *input* meliputi semua *input*, termasuk *input input* yang tidak menghasilkan *output*. Efisiensi *output*, di sisi lain hanya mempertimbangkan *input* aktual yang digunakan, dan mengabaikan *input* yang rusak.

Ukuran efektivitas adalah ratio antara *output* dengan *outcome*, atau suatu ukuran pencapaian tujuan melalui *output* dan *outcome*. Ukuran efektivitas adalah suatu bentuk kuantitatif melalui pencapaian target.

Ketika indikator dan ukuran dipilih, data harus dikumpulkan. Jika data tidak tersedia, harus ditentukan apakah pengumpulan data dapat merupakan biaya yang efektif. Jika penentuan tersebut merupakan biaya yang efektif, perbaikan dalam sistem informasi manajemen harus dapat menangkap data di masa depan. Dengan cara ini, menghasilkan laporan keuangan tidak hanya akan menyediakan informasi bagi pengambil

keputusan, tetapi akan juga memberikan sumbangan untuk tujuan memperbaiki dasar sistem manajemen keuangan.

4. Menganalisis hasil

Tahap keempat dalam pengukuran kinerja adalah menganalisis hasil menggunakan teknik-teknik analisis. Ada lima tipe teknik analisis yang biasa digunakan, yaitu:

- a) *trend atau time-series analysis* menguji perilaku suatu variabel atas waktu. Sebagai contoh, kita dapat menggunakan gambar persentase umur dua tahunan pencacaran terhadap cacar dalam suatu kota dalam suatu periode.
- b) *variance analysis*, membandingkan hasil aktual dengan pembandingan, seperti standar normatif, budget, atau target. Contoh, perbandingan persentase dua tahunan pencacaran terhadap cacar yang diberikan dalam kota tertentu dengan persentase target yang direncanakan bagi kota itu.
- c) *cross-sectional analysis* membandingkan suatu atribut satu entitas dengan atribut yang sama dari entitas yang lain. Contohnya perbandingan persentase dua tahunan pencacaran terhadap cacar dalam sepuluh kota yang berbeda dalam suatu negara.
- d) *structural atau decomposition analysis* memisahkan suatu variabel ke dalam bagian-bagian komponennya. Contohnya, biaya untuk pencacaran bagi kota tertentu yang dipecah menjadi biaya langsung, tak langsung dan biaya pengiriman.
- e) *causal atau statistical analysis* mengisolasi faktor penyebab perubahan bagi suatu variabel. Contoh penggunaan *causal analysis* adalah untuk mengidentifikasi alasan mengapa persentase dua tahunan pencacaran terhadap cacar secara signifikan lebih tinggi dalam suatu kota dibandingkan dengan kota yang lain.

5. Menginterpretasikan hasil

Dengan menggunakan hasil analisis dalam tahap keempat, kegiatan yang dilakukan dalam tahap ini adalah mengidentifikasi trend yang dilaporkan, membandingkannya dengan program atau entitas yang sama, dan mengisolasi penyebabnya. Sebagai contoh, suatu analisis trend mungkin menyatakan kembali bahwa telah ada suatu peringatan kenaikan dalam peristiwa cacar dalam dua tahun yang lalu, dengan cara mengobservasi suatu laporan. Perbandingan juga menyediakan informasi yang berguna, hal ini penting untuk mengetahui bagaimana hasil aktual dibandingkan dengan suatu rata-rata, hasil terbaik, ataupun suatu target. Trend dapat juga digunakan untuk memprediksi hasil dimasa mendatang.

Pelaporan penyebab hasil program sangat penting. Dari pada hanya melaporkan hasil itu sendiri, suatu laporan lebih bermanfaat apabila juga menjelaskan penyebab *trend*. Penyebab terkendalikan dan tidak terkendalikan harus diidentifikasi dan dilaporkan. Informasi ini akan berguna untuk pengambil keputusan dalam upaya mengendalikan penyebab dan memberikan perhatian pada tingkat organisasi yang lebih tinggi yang menunjukkan penyebab yang tidak dapat dikendalikan oleh manajer program. Sebagai contoh, jika program pencacaran mengidentifikasi persyaratan adanya penunjukan terlebih dahulu sebelum anak-anak dicacar dapat dicatat sebagai suatu penyebab terkendalikan kegagalan untuk mencacar jumlah yang cukup dari anak-anak, manajer program dapat mengubah kembali persyaratan agar supaya ada peningkatan pencapaian tujuan program pencacaran. Dengan kata lain, jika program pencacaran mengidentifikasi transportasi publik sebagai batas pencacaran, batas ini merupakan penyebab tidak terkendalikan pada tingkat manajer program, tetapi mungkin dapat ditujukan pada departemen atau tingkat yang lebih tinggi.

Interpretasi hasil pengukuran kinerja menuntut keterkaitan hasil, baik positif maupun negatif, ke tingkat organisasi yang tepat. Manajemen bertanggungjawab untuk efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber-sumber yang ditempatkan dalam pengendaliannya untuk tujuan pencapaian misi program, sasaran, tujuan, dan target. Tetapi, akuntabilitas manajemen harus diperluas hanya ke sumber-sumber dan aktivitas yang dapat dikendalikannya. Sehingga, ketika menilai kinerja suatu program kinerja, hubungan program kinerja ke kinerja manajemen harus dilakukan dengan hati-hati, terutama ketika diketahui bahwa hasilnya melebihi pengendalian manajemen.

6. Melaporkan hasil pengukuran kinerja

Pelaporan hasil pengukuran kinerja dibuat dengan menggunakan gambar, grafik, dan bentuk naratif. Pelaporan memuat diskusi dan analisis yang kuat, mudah dibaca dan mempunyai pengaruh yang tinggi. Agar penyajiannya efektif diperlukan pemilihan bentuk diantara semua indikator dan ukuran yang tersedia. Pemilihan mungkin dilakukan dengan meringkas indikator dan ukuran atau dengan memilih indikator kunci. Peringkasan, atau penggabungan indikator dan ukuran, diselesaikan dengan menambahkan informasi bersamasama untuk menghasilkan satu indikator atau ukuran seperti total *output* atau rata-rata efisiensi. Suatu gabungan indikator dihitung dengan mengkombinasikan ke dalam satu indikator kinerja beberapa tipe yang berbeda dari indikator untuk suatu aktivitas tunggal. Bagian komponen mungkin dirata-rata tertimbang dengan area geografis atau dengan fungsi atau pertanggungjawaban untuk beberapa aktivitas yang berhubungan.

Alternatif yang lain, dari pada meringkas beberapa indikator, mungkin lebih disukai memilih beberapa kunci atau indikator secara ilustratif diantara indikator yang tersedia. Indikator kunci mungkin dipilih dengan

berbagai dasar, seperti biaya, isu kebijakan publik, atau kebijakan manajemen. Indikator kunci dapat dipilih yang representatif, atau seperti pengecualian dan menjamin perhatian tertentu.

Implikasi Pengukuran Kinerja Pada Sektor Publik

Pengukuran kinerja dalam pemerintahan (sektor publik) bukan suatu aktivitas yang baru. Setiap departemen, satuan kerja, dan unit pelaksana tugas, telah diprogram untuk mengumpulkan informasi berupa laporan berkala (triwulan/semesteran/tahunan) atas pelaksanaan pokok dan fungsinya. Namun sayangnya, pelaporan ini lebih terfokus kepada *input* (masukan), misalnya jumlah pemakaian obat-obatan, jumlah anggaran tenaga dan material yang terserap dalam suatu proyek jalan maupun transmigrasi, dan lain-lain. Akan tetapi sudah ada instansi yang melaporkan *output* (keluaran) dari program yang dilaksanakan, misalnya jumlah kilometer jalan maupun unit jembatan yang dibangun, pajak yang berhasil dikumpulkan, atau jumlah transmigran yang berhasil dipindahkan.

Informasi atas *input* dan *output* dari pelaporan tersebut bukannya tidak penting, tetapi melalui pengukuran kinerja, fokus pelaporan bergeser dari besarnya jumlah sumber daya yang dialokasikan ke hasil yang dicapai dari penggunaan sumber daya tersebut.

Selama tiga dekade terakhir, belum pernah dikembangkan suatu standar pengukuran kinerja instansi pemerintah atau organisasi sektor publik yang dapat memberikan informasi kepada pimpinan instansi, apakah instansi tersebut telah melaksanakan tugasnya sesuai dengan rencana yang ditetapkan. Dengan kata lain, terjadi gap (perbedaan) yang sangat luas antara perencanaan yang dibuat suatu instansi pemerintah dengan pengukuran kinerja atas perencanaan tersebut. Karenanya, perlu dikembangkan suatu model pengukuran kinerja yang membantu memberikan informasi apakah program yang dilaksanakan sesuai dengan rencana. Hal ini juga sekaligus mengubah paradigma lama dimana tingkat kesuksesan dinilai atas keberhasilan

penyerapan anggaran, dan bukan atas pencapaian tujuan yang pada akhirnya memuaskan masyarakat banyak.

Mekanisme Pengukuran Dan Evaluasi Kinerja Di Lembaga Sektor Publik

Pengukuran kinerja digunakan untuk penilaian atas keberhasilan/kegagalan pelaksanaan kegiatan/program/kebijaksanaan sesuai dengan sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dalam rangka mewujudkan misi dan visi instansi pemerintah. Pengukuran kinerja mencakup penetapan indikator kinerja dan penetapan capaian indikator kinerja.

Selanjutnya dilakukan evaluasi kinerja dengan cara menghitung nilai capaian kinerja dari pelaksanaan kegiatan/program/kebijaksanaan yang telah ditetapkan. Kemudian, untuk menilai pertanggungjawaban pencapaian tujuan dan sasaran yang ditetapkan berdasarkan hasil perencanaan strategik masing-masing instansi pemerintah, dilakukan pula analisis pencapaian kinerja dengan menginterpretasikan lebih lanjut hasil pengukuran kinerja yang menggambarkan keberhasilan/kegagalan instansi pemerintah dalam melaksanakan misinya.

A. Kerangka Pengukuran Kinerja

Dalam kerangka pengukuran kinerja dijelaskan penetapan indikator kinerja, penetapan capaian kinerja, dan formulir pengukuran kinerja yang digunakan untuk mengidentifikasi indikator kinerja dan nilai capaiannya sebagai dasar penilaian capaian kinerja kegiatan/program/kebijaksanaan.

1. Penetapan Indikator Kinerja

Penetapan indikator kinerja merupakan proses identifikasi dan klasifikasi indikator kinerja melalui sistem pengumpulan dan pengolahan data/informasi untuk menentukan kinerja kegiatan/program/kebijaksanaan. Penetapan indikator kinerja tersebut didasarkan pada kelompok menurut masukan (inputs), keluaran (outputs), hasil

(outcomes), manfaat (benefits) dan dampak (impacts). Dengan demikian, indikator tersebut dapat digunakan untuk evaluasi baik dalam tahap perencanaan (ex-ante), tahap pelaksanaan (on-going) ataupun tahap setelah kegiatan selesai dan berfungsi (expost). Perlu dicatat bahwa untuk indikator kinerja inputs dan outputs dapat dinilai sebelum kegiatan yang dilakukan selesai. Sedangkan untuk indikator outcomes, benefits dan impacts akan diperoleh setelah kegiatan selesai; namun perlu diantisipasi sejak tahap perencanaan.

Perlu pula diperhatikan bahwa indikator dapat dikaitkan dengan beberapa kategori pengukuran kinerja seperti kategori teknis atau operasional, kelembagaan, ekonomi, budaya, lingkungan, dan/atau kombinasi dua atau lebih kategori-kategori tersebut. Oleh karena itu, indikator kinerja dapat dinyatakan dalam bentuk unit yang dihasilkan, waktu yang diperlukan, nilai yang dihasilkan, tingkat kualitas, dana yang diperlukan, produktivitas, ketaatan, tingkat kesalahan, frekuensi dan sebagainya.

Penetapan indikator kinerja harus didasarkan pada perkiraan yang realistis dengan memperhatikan tujuan dan sasaran yang ditetapkan. Indikator kinerja hendaknya (1) spesifik dan jelas; (2) dapat diukur secara obyektif baik yang bersifat kuantitatif maupun kualitatif; (3) dapat dicapai, penting dan harus berguna untuk menunjukkan pencapaian keluaran, hasil, manfaat, dan dampak; (4) harus cukup fleksibel dan sensitif terhadap perubahan, dan (5) efektif yaitu dapat dikumpulkan, diolah dan dianalisis datanya secara efisien dan ekonomis.

2. Penetapan Capaian Kinerja

Penetapan capaian kinerja dimaksudkan untuk mengetahui dan menilai capaian indikator kinerja pelaksanaan kegiatan, program dan kebijaksanaan yang telah ditetapkan oleh suatu instansi pemerintah. Pencapaian indikator-indikator kinerja tersebut tidak terlepas dari proses

yang merupakan kegiatan mengolah inputs menjadi outputs, atau proses penyusunan kebijaksanaan/program/kegiatan yang dianggap penting dan berpengaruh terhadap pencapaian sasaran dan tujuan. Misalnya, keterkaitan antara tingkat capaian kinerja outputs tertentu dengan proses pencapaiannya seperti kecepatan dan keakuratan, ketaatan pada peraturan perundang-undangan, dan keterlibatan kelompok target (beneficiaries atau target group) terkait.

3. Formulir Pengukuran Kinerja

Untuk memudahkan pengukuran kinerja sebagaimana diuraikan di atas, digunakan Formulir Pengukuran Kinerja sebagai berikut :

PENGUKURAN KINERJA

Instansi :

Tahun :

Formulir PK

No	Kebijaksanaan	Program	Kegiatan	Penetapan indikator kinerja		Penetapan Pencapaian Indikator Kinerja					Ket.
				Indikator kinerja	Satuan	Rencana	Realisasi	Capaian indikator Kinerja (%)	Bobot Indikator kinerja (%)	Nilai capaian indikator kinerja (%)	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
				Inputs							
					Jumlah capaian kelompok indikator kinerja inputs						
				Outputs							
					Jumlah capaian kelompok indikator kinerja outputs						
				Out comes							
					Jumlah capaian kelompok indikator knj outcomes						
				Benefits							
					Jumlah capaian kelompok indikator knj benefits						
				Impact							
					Jumlah capaian kelompok indikator kinerja inpacts						

Petunjuk Pengisian Formulir PK

- Kolom 1 : Ditulis nomor urut kebijaksanaan
- Kolom 2 : Ditulis nama kebijaksanaan
- Kolom 3 : Ditulis nama program sesuai dengan yang tertuang dalam Formulir PS. Misalnya peningkatan pelayanan ketahanan di Puskesmas.
- Kolom 4 : Ditulis nama kegiatan dari program yang bersangkutan Misalnya, penyediaan obat generik. Setiap program dapat memiliki lebih dari satu kegiatan dan setiap kegiatan mempunyai kelompok indikator inputs- outputs, outcomes, benefits, dan impacts.
- Kolom 5 : Ditulis indikator kinerja kegiatan berdasarkan kelompok : inputs (misal: jumlah dana), outputs (misal: jumlah obat generik yang dapat dibeli), dan outcomes (misal: jangkauan pengobatan lebih baik), benefits (misal: tingkat kesembuhan pasien meningkat), dan impacts (misal: kesehatan masyarakat meningkat). Setiap kelompok indikator kinerja dapat memiliki lebih dari satu indikator kinerja yang dianggap penting (misal: kelompok inputs dapat memiliki indikator kinerja seperti jumlah dana, kualitas SDM, dan sebagainya).
- Kolom 6 : Ditulis satuan dari setiap indikator kinerja kegiatan berdasarkan kelompok : inputs (misal : Rupiah), outputs (misal : buah), outcomes, benefits, dan impacts (misal prosentase, unit, dan sebagainya)
- Kolom 7 : Ditulis rencana indikator kinerja kegiatan (dalam angka)
- Kolom 8 : Ditulis realisasi indikator kinerja kegiatan (dalam angka)
- Kolom 9 : Ditulis capaian indikator kinerja kegiatan (dalam prosentase)

Apabila diasumsikan bahwa semakin tinggi realisasi menggambarkan pencapaian indikator kinerja yang semakin baik, maka untuk menghitung capaian indikator kinerja digunakan rumus sebagai berikut :

$$\text{Capaian indikator Kinerja} = \frac{\text{Realisasi} \times 100\%}{\text{Rencana}}$$

Namun, apabila diasumsikan bahwa semakin tinggi realisasi menunjukkan semakin rendahnya pencapaian kinerja, maka digunakan rumus sebagai berikut :

Capaian indikator Kinerja =

$$\frac{(\text{Rencana} - (\text{Realisasi} - \text{rencana} \times 100\%))}{\text{Rencana}}$$

- Kolom 10 : Ditulis bobot indikator kinerja kegiatan (per kelompok inputs, outputs, outcomes, benefits, dan impacts), sehingga jumlah bobot untuk setiap kelompok adalah 100%
- Kolom 11 : Ditulis nilai capaian indikator kinerja kegiatan, yang diperoleh dengan menggunakan rumus :

Nilai Capaian
Indikator Kinerja =

$$\frac{\text{Capaian Indikator Kinerja} \times \text{Bobot Indikator Kinerja}}{100\%}$$

Selanjutnya nilai capaian kelompok indikator kinerja diperoleh dengan menjumlahkan nilai capaian indikator kinerja pada lajur jumlah nilai capaian kelompok indikator kinerja kolom 11.

- Kolom 12 : Diisi dengan hal-hal yang dianggap perlu dijelaskan yang terkait dengan isi dalam formulir PK tersebut.

Untuk memudahkan penentuan bobot perlu diperhatikan hal-hal sebagai berikut :

- a. Indikator yang menunjukkan *outcomes* atau *benefits* diberi bobot yang lebih tinggi daripada indikator yang menunjukkan *inputs* atau *outputs*.

- b. Indikator yang lebih erat kaitannya dengan tujuan dan sasaran, serta kebijaksanaan, program dan kegiatan diberi bobot yang lebih tinggi.
- c. Indikator yang mempunyai keterkaitan dengan kebijaksanaan instansi yang lebih tinggi, diberi bobot tinggi.
- d. Indikator yang berhubungan dengan hal-hal yang menjadi tanggung jawab instansi dan dapat dikendalikan (*controllable*) oleh instansi yang bersangkutan diberi bobot yang lebih tinggi daripada indikator yang menggambarkan hasil kegiatan yang di luar kendali.

Penentuan bobot tersebut diserahkan kepada masing-masing Departemen/ Lembaga yang bersangkutan, termasuk penentuan bobot pada formulir EK-1, EK-2, dan EK-3 berikut ini.

B. Evaluasi Kinerja (EK)

Tahap pengukuran kinerja berikutnya adalah tahap evaluasi kinerja. Tahapan ini dimulai dengan menghitung nilai capaian dari pelaksanaan kegiatan, kemudian dilanjutkan dengan menghitung nilai capaian kinerja dari pelaksanaan program dan kebijaksanaan didasarkan nilai capaian kinerja kegiatan tersebut.

Untuk membantu pelaksanaan evaluasi kinerja, digunakan formulir evaluasi kinerja yang terdiri dari formulir EK-1 yaitu untuk penilaian kinerja kegiatan, formulir EK-2 untuk penilaian kinerja program, dan formulir EK-3 untuk penilaian kinerja kebijaksanaan.

Bentuk formulir evaluasi kinerja dimaksud berikut petunjuk pengisiannya, berturut-turut sebagai berikut :

1. Formulir Evaluasi Kinerja Kegiatan (Formulir EK-1)

Formulir Evaluasi Kinerja Kegiatan (Formulir EK-1) adalah formulir yang memuat tentang evaluasi kinerja berdasarkan kegiatan.

EVALUASI KINERJA KEGIATAN

Instansi :

Tahun :

Formulir EK-1

No	Program	Kegiatan	Kelompok Indikator Kinerja	Capaian Kelompok Indikator Kinerja (%)	Bobot Kelompok Indikator Kinerja (%)	Nilai Capaian Kelompok Indikator Kinerja	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	
			Inputs				
			Outputs				
			Outcomes				
			Benefits				
			Impacts				
			Jumlah nilai capaian kegiatan 1				
			Inputs				
			Outputs				
			Outcomes				
			Benefits				
			Impacts				
			Jumlah nilai capaian kegiatan 2				

Petunjuk Pengisian Formulir EK-1 :

- Kolom 1 : Ditulis nomor urut program
- Kolom 2 : Ditulis nama program sebagaimana tertuang dalam formulir PS.
- Kolom 3 : Ditulis nama kegiatan sesuai dengan yang tertuang dalam formulir PS.
- Kolom 4 : Ditulis kelompok indikator kinerja kegiatan saja (inputs, outputs, outcomes, benefits, dan impacts).
- Kolom 5 : Ditulis capaian kelompok indikator kinerja, dengan cara memindahkan nilai capaian kelompok indikator kinerja pada kolom 11 formulir PK, lajur jumlah nilai capaian kelompok indikator kinerja.

Kolom 6 : Ditulis bobot kelompok indikator kinerja (inputs, outputs, outcomes, benefits, dan impacts), sehingga jumlah bobot setiap kegiatan adalah 100%;

Kolom 7 : Ditulis nilai Capaian Kelompok Indikator Kinerja, dengan rumus:

$$\text{Nilai Capaian Kelompok Indikator Kinerja} = \frac{\text{Capaian Kelompok Indikator Kinerja} \times \text{Bobot Kelompok Indikator Kinerja}}{100\%}$$

Selanjutnya nilai capaian kegiatan diperoleh dengan cara menjumlahkan nilai capaian kelompok indikator kinerja pada lajur jumlah nilai capaian kegiatan, pada kolom 7.

2. Formulir Evaluasi Kinerja Program (Formulir EK-2)

Formulir Evaluasi Kinerja Program (Formulir EK-2) adalah formulir yang memuat tentang evaluasi kinerja berdasarkan program.

EVALUASI KINERJA PROGRAM

Instansi :

Tahun :

Formulir EK-2

No.	Kebijakan/Program	Kegiatan	Nilai Capaian Kegiatan (%)	Bobot Kegiatan (%)	Nilai Capaian Akhir Kegiatan
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
		Jumlah nilai capaian program 1			
		Jumlah nilai capaian program 2			

Petunjuk Pengisian Formulir EK-2

- Kolom 1 : Ditulis nomor urut kebijaksanaan
- Kolom 2 : Ditulis nama kebijaksanaan sebagaimana tertuang dalam formulir PS.
- Kolom 3 : Ditulis nama program sesuai formulir PS
- Kolom 4 : Ditulis nama kegiatan dari masing-masing program
- Kolom 5 : Ditulis nilai capaian kegiatan untuk masing-masing program dengan cara memindahkan jumlah nilai capaian kegiatan pada formulir EK-1 kolom 7, lajur jumlah nilai capaian kegiatan.
- Kolom 6 : Ditulis bobot kegiatan, sehingga jumlah bobot setiap program adalah 100%
- Kolom 7 : Ditulis nilai capaian akhir kegiatan, menggunakan rumus:

$$\text{Nilai Capaian Akhir Kegiatan} = \frac{\text{Nilai Capaian Kegiatan} \times \text{Bobot Kegiatan}}{100\%}$$

Selanjutnya, nilai capaian program diperoleh dengan cara menjumlahkan nilai capaian akhir kegiatan pada lajur jumlah nilai capaian program, pada kolom 7.

3. Formulir Evaluasi Kinerja Kebijaksanaan (Formulir EK-3)

Formulir Evaluasi Kinerja Kebijaksanaan (Formulir EK-3) adalah formulir yang memuat tentang evaluasi kinerja berdasarkan kebijaksanaan.

EVALUASI KINERJA KEBIJAKSANAAN

Instansi :

Tahun :

Formulir EK-3

No	Kebijaksanaan	Program	Nilai Capaian Program (%)	Bobot Program (%)	Nilai Capaian Akhir Program (%)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
		Jumlah Nilai Capaian Untuk Kebijakan			

Petunjuk Pengisian Formulir EK-3

- Kolom 1 : Ditulis nomor urut kebijakan
- Kolom 2 : Ditulis nama kebijakan sesuai dengan yang tertuang dalam formulir PS.
- Kolom 3 : Ditulis nama program sebagaimana dalam formulir PS
- Kolom 4 : Ditulis nilai capaian program, dengan cara memindahkan jumlah nilai capaian program pada lajur jumlah nilai capaian program, kolom 7 formulir EK-2.
- Kolom 5 : Ditulis bobot setiap program, sehingga jumlah bobot keseluruhan 100%
- Kolom 6 : Ditulis nilai capaian akhir program, dengan menggunakan rumus:

$$\text{Nilai Capaian Akhir Program} = \frac{\text{Nilai Capaian Program} \times \text{Bobot Kegiatan}}{100\%}$$

Selanjutnya, nilai capaian program diperoleh dengan cara menjumlahkan nilai capaian akhir program pada lajur jumlah nilai capaian kebijakan pada kolom 6.

C. Membuat Kesimpulan Hasil Evaluasi

Untuk membuat kesimpulan hasil evaluasi tersebut di atas, digunakan skala pengukuran kinerja. Skala pengukuran kinerja dimaksud dibuat berdasarkan pertimbangan masing-masing instansi, antara lain dengan skala pengukuran ordinal, misalnya :

- 85 s/d 100 = Sangat Baik atau Sangat Berhasil
- 70 ($X < 85$) = Sedang atau Baik atau Berhasil
- 55 ($X < 70$) = Kurang Baik atau Cukup Berhasil
- $X < 55$ = Sangat Kurang Baik atau Tidak berhasil

D. Analisis Pencapaian Akuntabilitas Kinerja

Suatu pelaporan akuntabilitas kinerja tidak hanya berisi tingkat keberhasilan/ kegiatan yang dicerminkan oleh hasil evaluasi indikator-indikator kinerja sebagaimana yang ditunjukkan oleh pengukuran dan penilaian kinerja, sebagaimana diuraikan di atas. Tetapi juga harus menyajikan data dan informasi relevan lainnya bagi pembuat keputusan agar dapat menginterpretasikan keberhasilan/kegagalan tersebut secara lebih luas dan mendalam.

Oleh karena itu, dari kesimpulan hasil evaluasi perlu dibuat suatu analisis tentang pencapaian akuntabilitas kinerja instansi secara keseluruhan. Analisis tersebut meliputi uraian tentang keterkaitan pencapaian kinerja kegiatan dan program dengan kebijaksanaan dalam rangka mewujudkan sasaran, tujuan dan misi serta visi sebagaimana ditetapkan dalam perencanaan strategik. Dalam analisis ini perlu pula dijelaskan proses dan nuansa pencapaian sasaran dan tujuan secara efisien, efektif, dan ekonomis sesuai dengan kebijaksanaan, program dan kegiatan yang telah ditetapkan. Analisis tersebut dilakukan dengan menggunakan informasi/data yang diperoleh secara lengkap dan rinci. Di samping itu, perlu pula dilakukan analisis terhadap komponen-komponen penting dalam evaluasi kinerja yang antara lain mencakup analisis inputs-outputs, analisis realisasi outcomes dan benefits, analisis impacts baik positif

maupun negatif, dan analisis process pencapaian indikator-indikator kinerja tersebut, analisis keuangan, dan analisis kebijaksanaan. Analisis tersebut antara lain dilakukan dengan cara membandingkan antara indikator kinerja dengan realisasi, seperti :

1. Perbandingan antara kinerja nyata dengan kinerja yang direncanakan
2. Perbandingan antara kinerja nyata dengan tahun-tahun sebelumnya;
3. Perbandingan kinerja suatu instansi dengan instansi lain yang unggul dibidangnya atau dengan sektor swasta;
4. Perbandingan kinerja nyata dengan kinerja di negara-negara lain atau dengan standar internasional.

Bagi instansi pemerintah yang memberikan pelayanan langsung kepada masyarakat, perlu pula ditetapkan standar yang berkaitan dengan penggunaan jasa pelayanan pemerintah, dengan memperhatikan standar internasional dan kendala-kendala atau tingkat kepuasan yang diinginkan masyarakat pelanggan.

Selanjutnya untuk melihat tingkat keberhasilan kinerja suatu instansi, terutama yang sifatnya lintas sektoral, digunakan pula indikator-indikator ekonomi, sosial, atau indikator lainnya baik yang bersifat nasional maupun internasional, seperti Human Development Index (HDI), GNP, GNI per capita, tingkat inflasi, ekspor, impor, tingkat kualitas dan pemerataan pelayanan kesehatan, tingkat kematian bayi dan balita, tingkat kesehatan ibu dan anak, tingkat kesehatan gizi masyarakat, dan tingkat usia harapan hidup rata-rata penduduk, dan sebagainya.

BAB 7

TEORI AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Secara umum pembicaraan tentang teori akuntansi selalu dikaitkan dengan akuntansi keuangan. Sebagian besar literatur tentang teori akuntansi banyak berhubungan dengan pelaporan keuangan pada perusahaan bisnis. Pada seputar tahun 1970-an perkembangan organisasi sektor publik sangatlah pesat, hal ini dikatakan oleh beberapa ahli sebagai dimulainya perkembangan praktek pelaporan keuangan bagi organisasi sektor publik. Sektor publik mempunyai lingkup yang cukup kompleks, yaitu meliputi entitas ekonomi yang beraneka ragam dengan berbagai latarbelakangnya.

Dari berbagai literatur, kesulitan teori akuntansi dalam memuaskan semua pihak sangatlah tampak jelas. Sementara itu dilain pihak perkembangan dunia akuntansi sangat pesat dan semakin heterogen, sehingga dalam membangun teori akuntansi perbedaan merupakan hal yang harus dipecahkan. Berikut ini adalah kelompok organisasi sektor publik menurut beberapa sumber yang terpercaya:

1. Pemerintahan (pusat dan daerah)
2. Badan Usaha Milik Negara
3. Badan Umum Non Departemen
4. Yayasan
5. Koperasi
6. Asosiasi/Perkumpulan Legal

Pluralisme Akuntansi sektor publik menjadi kunci utama proses demokratisasi profesi dan sistem yang terimplementasi pada organisasi sektor publik. Hal ini menyebabkan karakter organisasi menentukan praktek akuntansi yang ada. Berikut ini disajikan hubungan antara akuntansi dan organisasi sektor publik:

1. Berorientasi Laba, yaitu organisasi yang berorientasi mendapatkan laba secara maksimal (misalnya: BUMN)
2. Berorientasi non-laba tipe A, yaitu organisasi yang sumber keuangannya diperoleh dari pendapatan penjualan barang dan jasa (misalnya: BUMN, Perusahaan Umum, Perusahaan Jawatan)
3. Berorientasi non-laba tipe B, yaitu organisasi yang sumber keuangannya diperoleh dari selain penjualan barang dan jasa (misalnya: pemerintahan, dan organisasi lain selain yang tercakup dalam tipe 1 dan tipe 2 di atas).

Pada organisasi tipe 1 akan secara penuh mengikuti pola pasar. Hal ini berarti kecenderungan pada perilaku swasta (bisnis) sangat tinggi. Pada organisasi tipe 2 dan 3, pada umumnya akan mengikuti pengaturan akuntansi pada sektor publik. Secara umum, organisasi pada tipe 1 sering disebut pada level grey area antara sektor publik dan sektor swasta/bisnis.

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

1. **Objektivitas**

Untuk menghasilkan laporan keuangan yang relevan dan berkualitas, objektivitas merupakan suatu masalah yang sering menghambat tujuan. Pada umumnya masalah objektivitas terjadi karena adanya benturan kepentingan, yaitu antara kepentingan manajemen dengan kepentingan para stakeholder. Manajemen tidak selalu bertindak untuk kepentingan stakeholder, akan tetapi pada umumnya bertindak untuk memaksimalkan kesejahteraan pribadi dan mengamankan posisi mereka dengan tidak memandang bahaya yang akan terjadi terhadap

stakeholder lainnya, misalnya para karyawan, investor, kreditor, maupun masyarakat.

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 metode akuntansi merupakan hal yang sangat penting karena organisasi memiliki orientasi jangka panjang, sedangkan laporan keuangan hanya melaporkan kinerja selama satu periode. Agar tidak terjadi keputusan proses evaluasi kinerja organisasi oleh pihak eksternal, maka organisasi perlu konsisten dalam menerapkan metode akuntansinya.

3. Daya Banding

Laporan keuangan sektor publik hendaknya dapat dipertimbangkan antar periode waktu dan dengan instansi lain yang sejenis. 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 bandingnya karena dengan dasar yang sama akan dapat dihasilkan laporan yang berbeda. Daya banding juga terkait dengan konsistensi.

Laporan keuangan sebuah entitas ekonomi untuk suatu periode harus dapat diperbandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya. Agar perbandingan dapat dilaksanakan, metode akuntansi harus digunakan secara konsisten. Dalam hal diadakan perubahan penggunaan metode akuntansi, dampaknya harus diungkapkan sebagai konsep berdaya banding masih berlaku.

4. Tepat waktu

Penyajian laporan keuangan secara tepat waktu sangatlah dibutuhkan agar dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik serta untuk menghindari tertundanya pengambilan keputusan tersebut. Masalah yang sering muncul berkaitan dengan ketepatan waktu penyajian laporan terkait dengan lama waktu yang dibutuhkan oleh organisasi untuk menghasilkan laporan keuangan. Semakin cepat waktu penyajian laporan keuangan, akan semakin baik untuk pengambilan keputusan.

Jika terdapat penundaan yang tidak semestinya dalam pelaporan, maka informasi yang dihasilkan akan kehilangan relevansinya. Manajemen mungkin perlu menyeimbangkan manfaat relatif antara pelaporan tepat waktu, seringkali perlu melaporkan sebelum seluruh aspek transaksi atau peristiwa lainnya diketahui. Sebaliknya, jika pelaporan ditunda sampai seluruh aspek diketahui, informasi yang dihasilkan mungkin sangat andal tetapi kurang bermanfaat bagi kecepatan dalam mengambil keputusan. Dalam usaha mencapai keseimbangan antara relevansi dan keandalan, kecepatan dalam pengambilan keputusan merupakan pertimbangan yang menentukan.

5. Ekonomis dalam Penyajian Laporan

Secara umum proses mulai dari penyusunan sampai dengan penyajian laporan keuangan membutuhkan biaya. Semakin banyak informasi yang dibutuhkan, semakin besar pula biaya yang akan dikeluarkan. 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

Materialitas berkaitan erat dengan kualitas informasi yang dihasilkan, artinya suatu informasi dianggap material apabila mempengaruhi

keputusan, atau jika informasi tersebut dihilangkan akan menghasilkan keputusan yang berbeda. Penentuan materialitas memang bersifat pertimbangan subjektif, namun pertimbangan tersebut tidak dapat dilakukan menurut selera pribadi. Pertimbangan yang digunakan merupakan keputusan yang profesional yang mendasarkan pada teknik tertentu.

Materialitas merupakan informasi yang harus disajikan secara tepat, sebab kesalahan saji akan menyebabkan kesalahan pengambilan keputusan. Kesalahan saji dapat berupa kelalaian dalam mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat sehingga materialitas lebih merupakan ambang batas pengukuran informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan.

Basis Akuntansi Sektor Publik

Secara umum basis akuntansi merupakan himpunan dari standar akuntansi yang menetapkan kapan dampak keuangan dari suatu transaksi harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Ada empat macam basis akuntansi yang dikenal di dunia akuntansi pada umumnya, meliputi: dasar kas, dasar modifikasi kas, dasar modifikasi akrual, dan dasar akrual penuh.

1. Basis Kas (*Cash Basis*)

Pada basis kas diakui dan dicatat transaksi keuangan pada saat kas diterima atau dikeluarkan/dibayarkan. Fokus pengukurannya pada saldo kas dan perubahan saldo kas dengan cara membedakan antara kas yang diterima dan kas yang dikeluarkan. Lingkup akuntansi berbasis kas ini meliputi saldo kas, penerimaan kas, dan pengeluaran kas.

Karakteristik Basis Kas:

- a) Transaksi diakui pada saat kas diterima atau dikeluarkan
- b) Menunjukkan ketaatan pada batas anggaran belanja serta peraturan lain.

- c) Laporan keuangan yang dihasilkan kurang komprehensif untuk keperluan pengambilan keputusan.

Keterbatasan Dasar Kas:

- a) Informasi dasar kas kurang relevan bagi para pengambil keputusan, karena dasar kas hanya berfokus pada aliran kas dan mengabaikan aliran sumber daya lainnya.
- b) Tidak dapat memberikan informasi modal/aktiva secara akurat
- c) Informasi yang lebih kompleks tidak dapat disediakan oleh akuntansi dasar kas

Basis Modifikasi Kas (*Modified Cash basis*)

Pada dasarnya basis modifikasi kas sangatlah mirip dengan dasar kas dalam mengakui dan mencatat transaksi pada saat kas diterima atau dibayarkan. Perbedaannya adalah pada basis modifikasi kas pembukuan masih dibuka sampai jangka waktu tertentu setelah tahun buku.

Karakteristik Basis Modifikasi Kas:

- a) Proses pembukuan masih dibuka pada akhir periode dengan ditambah satu jangka waktu tertentu setelah tahun buku.
- b) Penerimaan dan pengeluaran yang terjadi selama periode perpanjangan tersebut berasal dari transaksi sebelumnya dan diakui sebagai pendapatan dan pengeluaran dari tahun fiskal sebelumnya.
- c) Arus kas pada awal periode pelaporan yang telah dipertanggungjawabkan pada periode sebelumnya dikurangkan dari aliran kas pada periode saat ini.

Basis Modifikasi Akrual (*Modified Accrual Basis*)

Basis modifikasi akrual mengakui transaksi pada saat kejadian transaksi. Perbedaan utama dengan dasar akrual adalah pada basis modifikasi

akrual aktiva berwujud dibebankan pada saat pembelian. Fokus pengukurannya adalah total sumberdaya keuangan dan perubahannya. Manfaat dasar modifikasi akrual adalah sama dengan dasar akrual. Sementara itu kelemahannya pada sektor pemerintahan adalah tidak dapat memberikan informasi secara akurat tentang biaya yang dikeluarkan pemerintah untuk memberikan pelayanan jasa publik.

Karakteristik Basis Modifikasi Akrual:

1. Transaksi diakui pada saat transaksi tersebut terjadi.
2. Aset dibiayakan pada saat pembelian.
3. Seluruh aset dan kewajiban lainnya diakui seperti pada dasar akrual.

Basis Akrual Penuh (*Full Accrual basis*)

Pada basis ini transaksi atau kejadian keuangan diakui dan dicatat pada saat terjadi atau pada saat perolehan. Akuntansi dasar akrual ini berfokus pada pengukuran sumber daya ekonomis dan perubahan sumber daya pada suatu entitas.

Manfaat dasar akuntansi basis akrual meliputi:

1. Memperlihatkan tingkat akuntabilitas dalam mengelola seluruh aktiva dan kewajiban yang diakui dalam laporan keuangan.
2. Memperlihatkan kondisi keuangan organisasi secara lebih riil.
3. Dapat dipakai untuk melakukan pengukuran kinerja organisasi.
4. Memperlihatkan tingkat akuntabilitas organisasi dalam mengelola sumber daya.

Unit Pelaporan

Pada umumnya, permasalahan dalam pelaporan keuangan sering dibatasi pada tipe organisasi dan karakteristik akuntansinya. Perkembangan terakhir menunjukkan bahwa permasalahan organisasi berubah

menjadi permasalahan unit pelaporan. Kondisi seperti ini muncul dalam penerapan penerapan laporan keuangan pada organisasi sektor publik. Beberapa teori tentang unit pelaporan muncul, meliputi:

1. Teori Kepemilikan
2. Teori Kesatuan
3. Teori Pendanaan
4. Teori Pemerintahan

Teori Kepemilikan

Dalam teori ini hanya dilihat batas organisasi kepemilikan, oleh karena itu unit pelaporannya hanya untuk pemilik, misalnya pernyataan keuangan ditunjukkan dengan kekayaan yang berubah pada setiap periode. Akan tetapi hal ini dibantah dengan pandangan kepemilikan yang luas dalam teori dan praktek untuk perusahaan umum. Persamaan akuntansi pada teori ini adalah:

$$\text{Kekayaan} - \text{Hutang} = \text{Ekuitas Pemegang Saham}$$

Teori Kesatuan

Teori ini berpandangan bahwa laporan organisasi/perusahaan harus menggambarkan contoh yang baik dan pelaporannya secara bersamaan menggambarkan kesatuan yang berasal dari investor, pinjaman kreditor, karyawan, pemerintah, organisasi publik, dan lain-lain. Pelaporan dalam neraca meliputi semua kekayaan pemilik dan semua klaim atas kekayaan tersebut. Persamaan akuntansi dalam pandangan teori kesatuan adalah:

$$\text{Aktiva} = \text{Kewajiban}$$

Dalam teori ini terdapat nilai lebih yaitu adanya laporan laba-rugi.

Teori Pendanaan

Pertama kali teori ini dikembangkan oleh Vatter pada tahun 1974 dalam sebuah lingkungan bisnis. Vatter mengembangkan teori ini dengan melihat kelemahan yang ada dari teori terdahulu yaitu teori kepemilikan dan teori kesatuan. Menurutnya pandangan teori kepemilikan tidak memuaskan untuk perusahaan publik dimana pemilik menganggap saham sebagai barang dagangan, disamping itu pandangan kesatuan mempertanyakan bagaimana defisini kesatuan.

Teori Pemerintahan

Teori ini menyimpang dari teori pendanaan yang melihat bahwa organisasi tidak hanya dalam batas obligasi, tetapi juga sebagai suatu pusat pertanggungjawaban. Setiap pusat pertanggungjawaban dikendalikan oleh seorang manajer dan masing-masing manajer bertanggungjawab terhadap unit kerjanya. Oleh sebab itu, dalam teori ini dilakukan pemisahan bagian untuk masing-masing pusat pertanggungjawaban. Hal ini berakibat diperlukannya fungsi pengendalian sehingga berbagai tugas organisasi dapat diusut sampai pada pusat pertanggungjawabannya.

Pelaporan Keuangan Sektor Publik

Tujuan Pelaporan Keuangan Sektor Publik

Menurut *Public Sector Committee* (IFAC), tujuan pelaporan keuangan sektor publik dibagi menjadi 2 macam, yaitu tujuan umum dan tujuan khusus.

Tujuan Umum:

- a) Memberikan informasi yang bermanfaat
- b) Memenuhi kebutuhan pemakai

Tujuan Khusus:

- a) Mengidentifikasi sumber daya yang di dapat dan digunakan sesuai dengan anggaran yang telah disetujui secara umum.

- b) Mengidentifikasi sumber daya yang di dapat dan digunakan sesuai dengan kontrak keuangan yang telah mendapat persetujuan dari Dewan Legislatif.
- c) Menyediakan informasi tentang sumberdaya alokasi dan penggunaan sumberdaya keuangan.
- d) Menyediakan informasi tentang cara organisasi sektor publik membiayai aktivitas dan memenuhi kebutuhan.
- e) Menyediakan informasi yang berguna dalam mengevaluasi kemampuan manajemen dalam membiayai aktivitasnya dan dalam memenuhi semua komitmen.
- f) Menyediakan informasi tentang kondisi keuangan dan perubahan organisasi sektor publik
- g) Menyediakan informasi untuk mengevaluasi kinerja organisasi sektor publik terutama yang terkait dengan biaya operasional dan pencapaian target.

Pengguna Laporan Keuangan Sektor Publik

Untuk menentukan siapa saja pengguna laporan keuangan sektor publik dapat dilakukan dengan melihat pihak-pihak yang berkepentingan dengan organisasi sektor publik tersebut. Jones and Pendlebury (2010) mengidentifikasi ada sekitar 10 kelompok pengguna laporan keuangan sektor publik, yaitu:

- 1) Dewan Legislatif
- 2) Manajemen
- 3) Pemilih (voters)
- 4) Badan pengawas (*oversight bodies*)
- 5) Pembayar pajak
- 6) Pihak pemberi bantuan
- 7) Investor
- 8) Pengguna jasa
- 9) Karyawan
- 10) Pemasok (supplier)

Sementara itu Granof (2001) mengklasifikasikan pengguna laporan keuangan sektor publik ada 11 macam, meliputi:

1. Masyarakat pembayar pajak
2. Masyarakat pengguna jasa publik
3. Lembaga negara
4. Kelompok politik
5. Manajer publik
6. Pegawai pemerintah
7. Generasi penerus
8. Investor asing
9. Badan-badan dan lembaga internasional
10. Bank dan masyarakat sebagai kreditor pemerintah
11. Perusahaan dan organisasi sosial yang memakai jasa layanan publik

Government Accounting Standard Board (GASB) mengidentifikasi pengguna laporan keuangan sektor publik, khususnya lembaga pemerintahan ke dalam tiga kelompok besar, meliputi:

1. Masyarakat
2. Legislatif dan badan pengawas
3. Investor dan kreditor

Komponen-Komponen Laporan Keuangan Sektor Publik

Menurut IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*), komponen laporan keuangan suatu organisasi sektor publik adalah sebagai berikut:

- a) Laporan Posisi Keuangan
- b) Laporan Kinerja Keuangan
- c) Laporan Perubahan Aktiva netto
- d) Laporan Arus Kas
- e) Catatan Atas Laporan Keuangan

Laporan posisi keuangan pada organisasi bisnis sering disebut sebagai neraca, sedangkan laporan kinerja keuangan dapat berbentuk laporan pendapatan

dan biaya, laporan laba-rugi, laporan operasi, laporan surplus-defisit, ataupun laporan keuntungan dan kerugian. Untuk Catatan Atas Laporan Keuangan bagi sebuah entitas non laba dapat berupa: (1) laporan pencapaian sasaran, program, dan target; (2) laporan realisasi anggaran; (3) laporan kinerja non-keuangan, dan lain-lain.

Di Negara Indonesia, acuan penyusunan laporan keuangan bagi organisasi sektor publik adalah:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) nomor 45 tentang laporan keuangan organisasi nirlaba.
2. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang tertuang dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 tahun 2005. Peraturan ini selanjutnya diperbaharui dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 tahun 2010.

Untuk aturan yang pertama (PSAK 45) sering digunakan untuk menjadi pedoman bagi organisasi sektor publik yang bergerak pada berbagai sektor yang berupa LSM, Yayasan, Institusi Pendidikan, Rumah Sakit, dan lain-lain. Sementara itu acuan yang kedua (PP No. 71 tahun 2010) menjadi acuan wajib bagi seluruh organ pemerintah baik dilingkungan Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah.

BAB 8

TEKNIK AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Dalam bab ini diperkenalkan 5 (lima) macam teknik akuntansi sektor publik, meliputi:

1. Akuntansi dana (*fund accounting*)
2. Akuntansi anggaran (*budgetary accounting*)
3. Akuntansi komitmen (*commitment accounting*)
4. Akuntansi Kas
5. Akuntansi Akrua

AKUNTANSI DANA

Sumber daya keuangan berupa dana yang disediakan untuk digunakan oleh organisasi nirlaba atau institusi pemerintah biasanya mempunyai keterbatasan penggunaan, dalam arti dana-dana tersebut dibatasi penggunaannya untuk tujuan atau aktivitas tertentu yang terkadang merupakan syarat dari pihak eksternal yang merupakan penyedia dana.

Tidak seperti perusahaan swasta yang mencari laba, organisasi sektor publik mempunyai tujuan-tujuan yang spesifik. Dengan latar belakang seperti itu, perusahaan swasta dapat menggunakan sumber daya yang dimiliki untuk keperluan apa pun, yang penting bagi mereka adalah adanya laba. Berbeda dengan organisasi sektor publik di mana sumber daya yang ada harus digunakan dengan tujuan tertentu.

Misalkan pemerintah menerima pinjaman dari World Bank (Bank Dunia) sebesar Rp 25 miliar untuk pembangunan jalan dan jembatan. Maka, tidak ada pilihan lain bagi pemerintah selain menggunakan dana Rp 25 miliar tersebut untuk pembangunan jembatan dan jalan.

Contoh lain, sebuah lembaga pendidikan mengandalkan pemasukan dananya dari para alumninya. Di dalam memberikan sumbangan, para alumni lembaga pendidikan tersebut menghendaki tujuan-tujuan tertentu. Ada yang memberi sumbangan untuk keperluan pembangunan perpustakaan, ada pula yang memberi sumbangan khusus beasiswa.

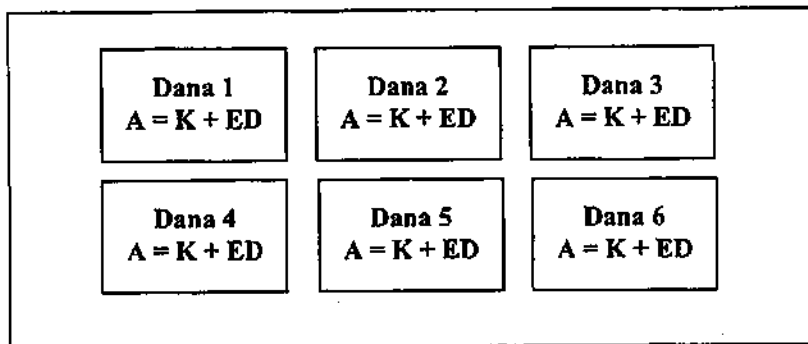
Pada umumnya, sangatlah lazim jika dari keseluruhan dana yang dipunyai organisari sektor publik, masing-masing mempunyai tujuan tersendiri dalam penggunaannya, baik karena faktor eksternal (pembatasan eksternal), faktor internal (perencanaan manajemen), maupun karena peraturan. Untuk mengakomodasi keadaan itu, organisasi sektor publik membuat dana-dana (*funds*) dalam sistem akuntansinya. Pemasukan yang dimiliki organisasi sektor publik kemudian diklasifikasikan ke dalam dana-dana tersebut sesuai dengan tujuan dan maksud tertentu. Sistem dana ini dimaksudkan sebagai alat kontrol apakah suatu dana tertentu telah digunakan sesuai tujuannya.

Adanya keterbatasan penggunaan dana memberikan implikasi akan suatu kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban kepada pihak penyedia dana (donatur). Oleh sebab itu, organisasi-organisasi nirlaba dan institusi pemerintah menggunakan akuntansi dana (*fund accounting*) untuk mengontrol dana yang terikat atau dibatasi penggunaannya (*restricted fund*) sekaligus untuk menjamin adanya ketaatan atas persyaratan yang ada.

Dalam *Governmental Accounting Standards Board (GASB)* disebutkan pengertian dana (*fund*) sebagai berikut:

"A fiscal and accounting entity with a self-balancing set of accounts recording cash and other financial resources, together with all related liabilities, and residual equities or balances, and changer therein, which are segregated for the purpose of carrying on specific activities or attaining certain objectives in accordance with special regulation, restriction, or limitations"

Jadi, *dana* adalah sebuah kesatuan akuntansi tersendiri yang terpisah berdasarkan tujuan tertentu. Dalam satu dana itu, terdapat kesatuan akuntansi sendiri yang terdiri atas aset (aktiva), kewajiban, dan ekuitas dana. Dengan demikian, sumber daya suatu organisasi sektor publik yang terdiri atas dana-dana tersebut dapat digambarkan dalam Gambar 8.1 berikut:



Gambar 8.1. Dana dalam organisasi sektor publik

Penggunaan istilah dana bagi organisasi nirlaba dan institusi pemerintah berbeda dengan istilah dana yang sering digunakan oleh entitas swasta. Bagi perusahaan komersial, dana adalah bagian dari aktiva yang dicadangkan karena akan digunakan atau dialokasikan untuk tujuan tertentu. Sedangkan bagi organisasi nirlaba dan kalangan instansi pemerintah, dana adalah suatu entitas akuntansi tersendiri seperti yang dinyatakan oleh Jones and Pendlebury (2010): *"... a fund in the Government and non-profit accounting sense is a self-contained accounting entity with its own asset, liability, revenue, expenditure/expense, and fund balance or other equity accounts."*

Dari kesatuan dana-dana yang dimiliki organisasi sektor publik, dapat digolongkan menjadi dua, yaitu:

1. Dana yang Bisa Dibelanjakan (*Expendable Fund*)
Dana yang disediakan untuk membiayai aktivitas-aktivitas yang bersifat *non-business* yang menjadi bagian dari tujuan organisasi sektor publik.
2. Dana yang Tidak Bisa Dibelanjakan (*Non-Expendable Fund*)
Dana yang dipisahkan untuk aktivitas-aktivitas yang bersifat bisnis. Digunakan sebagai pendukung dari *expendable fund*.

Persamaan Akuntansi Dana

Dalam akuntansi dana dikenal persamaan akuntansi sebagai berikut :

$$\text{AKTIVA} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS DANA}$$

Persamaan tersebut tentu saja berbeda dengan persamaan akuntansi yang kita kenal pada akuntansi keuangan yang digunakan dalam perusahaan komersial yang berupa :

$$\text{AKTIVA} = \text{KEWAJIBAN} + \text{EKUITAS}$$

Dalam hal ini terdapat perbedaan yang mendasar antara ekuitas dana dan ekuitas. Di perusahaan selisih antara aktiva dan utang adalah ekuitas yang menunjukkan adanya kepemilikan pada perusahaan tersebut oleh pemegang sahamnya. Sementara itu, di organisasi sektor publik, ekuitas dana tidak menunjukkan adanya kepemilikan siapa pun karena memang tidak ada kepemilikan individu dalam suatu organisasi sektor publik.

Basis Akuntansi dan Fokus Pengukuran

Dalam akuntansi dana, dikenal istilah basis akuntansi dan fokus pengukuran (*measurement focus*). Basis akuntansi menentukan kapan transaksi dan

peristiwa yang terjadi diakui. Contoh, bila organisasi mengadopsi basis akrual penuh, transaksi diakui ketika transaksi tersebut memiliki dampak ekonomi yang substantif. Kalau yang diadopsi adalah basis kas, transaksi diakui hanya kalau kas yang berhubungan dengan transaksi tersebut diterima atau dibayarkan.

Fokus pengukuran dari suatu entitas akuntansi menentukan apa yang akan dilaporkan, dengan kata lain jenis aktiva dan kewajiban apa saja yang diakui secara akuntansi dan dilaporkan dalam neraca. Konsep basis akuntansi dan fokus pengukuran ini berhubungan erat dan pemilihan salah satu akan mengimplikasikan pemilihan yang lain. Contoh, kalau basis kas yang dipilih, maka fokus pengukurannya juga atas kas saja, sehingga implikasinya hanya aktiva lancar kas yang dilaporkan dalam neraca. Perubahan dalam aktiva tetap dan kewajiban jangka panjang tidak diakui. Misalnya, sebuah organisasi membeli kendaraan seharga Rp. 200 juta, jurnal yang terjadi kalau menggunakan basis kas dengan fokus pengukuran sumber daya jangka pendek adalah:

Belanja Kendaraan	200.000.000	
Kas		200.000.000

Dengan cara tersebut, pemerintah tidak akan melaporkan kendaraan sebagai aktiva di neracanya. Pemerintah akan mencatat baik kenaikan maupun penurunan kas di Laporan Pendapatan dan Belanja Dana (*Fund's Statement of Revenues and Expenditure*) atau laporan yang sebanding yang menjelaskan perubahan dalam saldo dana. Dampaknya, kendaraan akan dibebankan seluruhnya pada waktu dibeli, yang nantinya akan ditutup ke ekuitas dana (*fund balance*).

Jika suatu entitas mengadopsi basis akrual penuh seperti diharuskan untuk perusahaan, maka fokus pengukurannya biasanya meliputi semua sumber daya ekonomi dan neracanya akan melaporkan semua aktiva dan kewajiban, baik lancar maupun tidak lancar. Perubahan dalam aktiva tetap bersih dan

kewajiban jangka panjang diakui sebagai pendapatan atau beban. Misalnya, sebuah organisasi membeli kendaraan seharga Rp 200 juta, jurnal yang terjadi kalau menggunakan basis akrual penuh adalah :

Kendaraan	200.000.000	
Kas		200.000.000

Pada banyak lingkungan pemerintahan, basis akuntansi dan fokus pengukuran menjadi permasalahan tersendiri yang sering kali menjadi perdebatan. Hal tersebut muncul karena banyak entitas pemerintahan yang menggunakan anggaran dengan berbasis kas sehingga dibutuhkan data realisasi anggaran yang berbasis kas pula.

Dalam konteks tersebut, dikembangkanlah basis akuntansi berupa basis kas yang akan menghasilkan informasi yang bersifat jangka pendek. Permasalahan muncul karena entitas tersebut juga dituntut untuk menyusun neraca yang juga menyajikan informasi yang bersifat jangka panjang (aktiva tetap dan utang jangka panjang). Dengan kata lain, dalam lingkungan pemerintahan seperti itu, ada tuntutan untuk menggunakan basis kas dengan fokus pengukuran jangka panjang. Dari sinilah berkembang basis akuntansi yang disebut dengan **basis kas yang dimodifikasi** (*cash modified basis*).

Dengan basis kas yang dimodifikasi tersebut, transaksi pembelian kendaraan senilai Rp 200 juta akan dicatat dalam dua kali penjurnalan, yaitu :

(1)	Belanja Kendaraan	200.000.000	
	Kas		200.000.000
(2)	Kendaraan	200.000.000	
	Ekuitas Dana		200.000.000

Jurnal kedua dilakukan untuk memenuhi tuntutan fokus pengukuran jangka panjang.

Terlepas dari apakah suatu entitas melaporkan aktiva dan kewajiban jangka panjang di neraca dananya, entitas tersebut harus melakukan kontrol akuntansi atas aktiva dan kewajiban tersebut. Manajemen dan konstituen lain mungkin ingin tahu dengan semua sumber daya dan kewajiban entitas tersebut dan tidak hanya ingin tahu atas aktiva dan kewajiban yang ada di neraca saja. Oleh karena itu, entitas wajib membuat catatan akuntansi atas semua aktiva dan kewajiban serta memasukkan dalam laporan keuangan suatu skedul yang tidak hanya menyatakan mengenai aktiva dan kewajiban tersebut namun juga menunjukkan perubahannya dalam tahun tersebut.

Akuntansi Anggaran

Akuntansi anggaran (*budgetary accounting*) mengacu pada praktik yang dilakukan oleh banyak organisasi sektor publik, khususnya pemerintah dalam upaya menyajikan akun-akun operasinya dengan menggunakan format yang sama dengan anggarannya. Tujuan praktik ini adalah untuk menekankan peranan anggaran dalam siklus perencanaan-pengendalian-pertanggungjawaban.

Ide di balik akuntansi anggaran ini adalah untuk kemudahan. Kesulitan biasanya muncul karena organisasi yang berbeda biasanya mengadopsi format pelaporan yang berbeda pula. Hal ini disebabkan oleh suatu fakta bahwa perbedaan intrinsik antara jasa yang diberikan dalam organisasi yang berbeda telah tercermin dalam anggaran mereka.

Hasil yang lebih bermakna dapat diperoleh dengan membuat akun-akun anggaran yang diklasifikasikan dengan cara tertentu yang spesifik terhadap jasa tertentu namun hal ini menyebabkan ketidakseragaman dalam format akuntansi anggaran. Ada masalah signifikan bahwa organisasi yang berjenis sama dan memberikan jasa yang sama mungkin memiliki perlakuan yang berbeda walaupun akuntansi anggaran telah diadopsi oleh mereka. Hal ini timbul karena ada dua masalah, yaitu:

- a. Level agregasi.
- b. Perbandingan antara anggaran dan aktual yang terjadi

Contoh yang baik di mana level agregasi yang diadopsi oleh akun-akun anggaran mempengaruhi daya bandingnya ada di pemerintah daerah. Satu otoritas mungkin menerbitkan akun-akun anggarannya untuk jasa pendidikan secara keseluruhan. Otoritas lain mungkin menerbitkan jumlah anggaran untuk sekolah dasar, menengah, dan sebagainya. Yang lain mungkin akan memublikasikan pengeluaran karyawan, alat tulis, dan lain-lain untuk masing-masing sekolah dasar, menengah, dan sebagainya. Masalah dari menerbitkan informasi yang terlalu rinci adalah bahwa laporan keuangan menjadi tebal dan menyulitkan pembacanya. Di sisi lain, laporan yang tidak terlalu rinci dapat memudahkan pembacanya namun ada resiko bahwa informasi penting mungkin hilang (tidak terdapat dalam laporan tersebut).

Dahulu, pemerintah daerah di Inggris memproduksi laporan keuangan yang tebal dan rinci, namun dalam beberapa tahun terakhir, pemerintah telah mengadopsi level agregasi yang lebih tinggi yang menyebabkan pengurangan terhadap jumlah halaman yang dapat dimengerti oleh pengguna sekaligus mengurangi biaya pembuatannya.

Kekurangan lain dari akuntansi anggaran terletak pada seberapa sering, atau seberapa intensifkah laporan keuangan membandingkan antara anggaran dengan yang aktual terjadi dan menjelaskan perbedaannya. Banyak organisasi yang membuat akun-akun anggaran seiring dengan anggaran namun hanya membandingkan dua di antaranya secara global. Contoh, akun-akun dan anggaran mungkin saja dibuat secara detail tetapi hanya total pembelanjaan bersih untuk setiap divisi yang memberikan jasa tersebut saja yang dibandingkan dengan anggaran, menunjukkan apakah ada pembelanjaan yang kurang atau berlebih untuk semua akun, namun hanya untuk menjelaskan perbedaan yang signifikan. Perbedaan yang signifikan dapat didefinisikan sebagai suatu perbedaan yang jumlahnya melebihi persentase atas anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya namun tidak dapat dijelaskan oleh perubahan tingkat harga umum.

Terlepas dari sistem apa pun yang hendak diadopsi, beberapa perbandingan dan penjelasan tetap perlu dimasukkan. Logika dari akuntansi anggaran adalah bahwa anggaran dan akun-akun harus dibandingkan secara berkesinambungan sehingga tindakan dapat diambil untuk memperbaiki perbedaan tersebut. Hal ini berlaku bagi pengguna eksternal dan internal dari informasi. Dengan melaporkan hanya dua kolom (anggaran dan aktual saja), tidak hanya tujuan utama dari akuntansi anggaran ini saja yang tidak dapat tercapai, melainkan akan memerlukan banyak waktu untuk menjawab pertanyaan pengguna yang spesifik atas perbedaan yang dapat dihindarkan apabila akun-akun itu sendiri telah menyediakan analisis yang relevan. Kesimpulan yang dapat ditarik adalah bahwa akuntansi anggaran lebih berfokus pada bentuk akunnya daripada isinya.

Akuntansi Komitmen

Akuntansi komitmen (*commitment accounting*) dapat digunakan bersama, baik dengan basis akuntansi kas maupun akrual. Karena tidak masuk akal untuk menggunakan akuntansi komitmen tersebut untuk beban karyawan, maka akuntansi komitmen hanya mencakup salah satu bagian kecil dalam anggaran organisasi. Sebagai konsekuensinya, akuntansi komitmen ini hanya merupakan subsistem dalam sistem akuntansi utama organisasi. Meskipun demikian, akuntansi komitmen ini dapat menjadi sangat penting, terutama bagi pemegang anggaran.

Akuntansi komitmen mengakui transaksi ketika organisasi telah memiliki komitmen untuk melaksanakan transaksi tersebut. Ini berarti bahwa transaksi tidak diakui ketika ada penerimaan atau pengeluaran kas, juga bukan pada saat faktur diterima atau dikirimkan, namun pada saat yang lebih awal, yaitu pada saat pesanan dibuat atau diterima.

Sebagai contoh, misalnya manajer memesan 100 kotak kapur tulis. Manajer ini telah menentukan pemasok mana yang akan dipilih dan harga sekarang dari kapur ini, misalnya adalah Rp 5.000 per kotak. Ketika pesanan dibuat dan

dikirimkan kepada pemasok untuk 100 kotak kapur dengan harga Rp 5.000 per kotaknya, manajer mendebit beban. Ada bermacam-macam faktor yang mempengaruhi jumlah dari faktur yang kemudian akan diterima, seperti misalnya pemasok tidak memiliki 100 kotak kapur, harga yang kemudian berubah atau asumsi harga yang salah dari manajer. Maka kreditnya tidak menuju pada pemasok (bukan utang atau kas yang diberikan kepada pemasok) namun pada akun pemesanan sebagai berikut :

Kapur	500.000	
Pesanan kepada Pemasok		500.000

Ketika faktur atas kapur tersebut sudah diterima, maka jurnalnya menjadi :

Pesanan kepada Pemasok	500.00	
Utang kepada Pemasok		500.000

Kalau barang yang dikirimkan atau jumlah fakturnya lebih atau kurang dari jumlah yang dicatat dalam suatu pesanan, jurnal koreksi harus dibuat, misalnya ternyata harga kapur tersebut bukan Rp 5.000, tetapi Rp 5.500, maka jurnalnya sebagai berikut:

Pesanan kepada Pemasok	500.000	
Kapur	50.000	
Utang kepada Pemasok		550.000

Dengan menggunakan sistem ini, organisasi mengakui pesanan sebagai komitmen untuk menimbulkan pengeluaran dan akun ini mencatat komitmen secara berkesinambungan.

Kritik atas Akuntansi Komitmen

Fungsi utama dari akuntansi komitmen adalah kontrol anggaran. Gagasannya adalah bahwa akun-akun bulanan yang mencatat hanya faktur yang diterima atau dibayar memberikan hanya sedikit nilai terhadap proses pengambilan keputusan. Agar manajer dapat mengendalikan anggaran mereka, mereka perlu mengetahui seberapa besar anggaran yang telah menjadi komitmen dalam hubungan dengan pesanan yang dibuat. Kalau manajer hanya menerima akun-akun yang mencakup penerimaan dan pembuatan faktur saja, manajemen dapat dengan mudah menjadi terlalu terpacu atau terlalu berkomitmen (*over-committed*) kepada anggarannya. Tentu saja manajer yang berhati-hati akan mengetahui bahwa akun-akun tersebut tidak memasukkan pesanan yang telah dibuat namun fakturnya belum diterima, dan akan membuat catatan mereka sendiri mengenai hal ini sehingga mereka tidak membuat anggaran mereka *over-committed*. Pertanyaan yang muncul adalah "Jika informasi akuntansi ini sangat relevan untuk manajer, mengapa tidak dimasukkan dalam akun-akun?"

Karena berkaitan dengan fungsi utamanya, maka akuntansi komitmen berfokus pada pesanan yang telah dibuat. Pesanan yang diterima yang berhubungan dengan pendapatan, tidak akan dicatat sampai faktur dikirimkan. Masalah pengendalian anggaran tidak mempengaruhi pendapatan dengan cara yang sama seperti halnya pengendalian anggaran mempengaruhi beban.

Walaupun ada kasus yang menyatakan bahwa akuntansi komitmen meningkatkan pengendalian anggaran tidak baik, ada masalah yang turut terlibat dalam mengadopsi akuntansi komitmen ini dalam akun-akun. Masalah ini adalah bahwa pos tertentu yang telah didukung oleh pengiriman pesanan akan dicatat sebagai beban. Secara umum, tidak ada kewajiban hukum yang ditimbulkan dan pesanan tersebut dapat dibatalkan dengan mudah. Maka sulit untuk menerima bahwa pesanan ini adalah beban untuk periode akuntansi di mana pesanan tersebut baru dibuat.

Terdapat jenis masalah yang timbul dalam akuntansi berbasis akrual yang lebih berbahaya ketika organisasi menerapkan sistem akuntansi komitmen ini. Misal, ada manajer yang anggarannya masih di bawah batas maksimal sebelum akhir tahun anggaran. Manajer mengetahui bahwa level normal dari pembelanjaan akan membuat pengeluaran anggaran terlalu rendah (*under-spent*) dan hal ini dapat menyebabkan anggaran tahun berikutnya menjadi berkurang. Dalam akuntansi akrual, untuk memastikan bahwa seluruh anggaran dibelanjakan, maka pesanan tambahan akan diajukan dan faktur yang diterima akan dicatat. Hal ini menjadi masalah, namun setidaknya dibatasi oleh waktu mulai dari pesanan diajukan sampai dengan faktur tersebut diterima.

Jika menggunakan akuntansi komitmen, manajer dapat dengan mudah mengeluarkan pesanan saat mendekati akhir tahun anggaran untuk menghabiskan anggaran tersebut. Sementara, kecil kemungkinannya untuk mencegah pesanan dibatalkan setelah tahun anggaran yang baru dimulai.

Faktanya, dalam praktik untuk akuntansi komitmen ini adalah mengeluarkan semua pesanan yang dibuat namun fakturnya belum diterima dari akun-akun. Hal ini berarti bahwa walaupun akuntansi komitmen dapat meningkatkan pengendalian anggaran dan dapat digunakan sebagai alat untuk melaporkan kinerja secara periodik kepada manajer, praktik profesional beberapa negara membatasi penggunaannya dalam akun-akun tertentu.

Jika akuntansi komitmen diadopsi selama tahun anggaran, konversi dari akuntansi komitmen menjadi akrual biasa pada akhir tahun adalah sebagai berikut :

Pesanan yang Dibuat	xxx	
Belanja ABC		xxx
Belanja XYZ		xxx

Jurnal ini dibuat untuk pesanan yang telah dibuat namun fakturnya belum diterima pada akhir tahun. Jurnal ini akan dibalik dalam tahun anggaran yang baru sehingga akun yang dicatat kembali menjadi komitmen yang dicatat.

Akuntansi Kas

Pada teknik akuntansi kas, pendapatan akan dicatat saat kas diterima, sedangkan pengeluaran dicatat ketika kas dikeluarkan. Penggunaan teknik akuntansi ini mempunyai kelebihan, yaitu mencerminkan pengeluaran yang aktual, riil, dan obyektif. Meskipun demikian, GAAP tidak menganjurkan pencatatan dengan menggunakan teknik akuntansi ini dengan alasan teknik akuntansi kas tidak dapat mencerminkan kinerja organisasi yang sesungguhnya. Dengan menggunakan teknik akuntansi kas ini, tingkat efisiensi dan efektifitas sebuah kegiatan, program, atau aktivitas tidak dapat diukur dengan baik. Contoh sederhana untuk menjelaskan hal ini adalah penerimaan kas dari pinjaman akan dicatat sebagai pendapatan (revenue) bukan sebagai utang. Untuk mengoreksi hal tersebut, pada kebanyakan sistem akuntansi tidak hanya mengakui kas saja, akan tetapi juga aktiva dan hutang yang timbul sebelum terjadi transaksi kas. Namun demikian, koreksi seperti ini tidak dapat mengubah kenyataan bahwa setiap saat, obligasi yang beredar dalam bentuk kontrak atau order pembelian yang dikeluarkan tidak tampak dalam catatan akuntansi. Konsekuensi dari hal ini adalah saldo yang dicatat akan tercatat lebih (overstated). Keadaan seperti ini akan mengakibatkan pemborosan anggaran.

Akuntansi Akrua

Sampai saat ini akuntansi akrual dianggap lebih baik dari pada akuntansi kas. Berbagai pendapat meyakini bahwa teknik ini dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih dapat dipercaya, akurat, komprehensif, dan relevan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik.

Dalam akuntansi sektor publik, pengaplikasian teknik akrual ini pada dasarnya adalah untuk menentukan *cost of services* dan *charging for services*, yaitu untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Hal ini berbeda dengan tujuan pengaplikasian teknik akuntansi akrual pada sektor swasta yang digunakan untuk mengetahui dan membandingkan besarnya biaya terhadap pendapatan. Perbedaan ini dikarenakan pada sektor swasta orientasi tujuan lebih difokuskan pada usaha untuk memaksimalkan laba, sebaliknya dalam organisasi sektor publik diorientasikan pada maksimalisasi pelayanan publik.

Beberapa negara telah melakukan perubahan akuntansi sektor publiknya, yaitu dengan melakukan perubahan dari teknik akuntansi kas menjadi akuntansi yang berbasis akrual. Negara yang sukses menerapkan sistem akuntansi akrual adalah New Zealand dimana telah menerapkan sistem akrual sejauh tahun 1991. Sistem akuntansi yang diterapkan oleh negara ini telah mampu memberikan kontribusi yang besar dalam menghasilkan informasi yang lebih komprehensif dibandingkan dengan sistem kas baik dari segi kualitas maupun kuantitasnya. Tujuan penggunaan teknik akuntansi akrual ini adalah untuk menciptakan transparansi yang lebih besar pada organisasi pemerintah dan meningkatkan efisiensi dan efektifitas. Dilain sisi, beberapa negara Uni Eropa masih tetap mengandalkan penggunaan akuntansi kas untuk mengendalikan pengeluarannya.

BAB 9

Laporan Keuangan Organisasi Sektor Publik

A. Tujuan dan Fungsi Laporan Keuangan Sektor Publik

Adanya tuntutan yang semakin besar terhadap akuntabilitas publik menimbulkan implikasi bagi manajemen sektor publik untuk memberikan informasi yang berkualitas kepada publik. Salah satu informasi yang dibutuhkan oleh publik adalah informasi mengenai pengelolaan dana atau keuangan pada organisasi sektor publik. Informasi mengenai pengelolaan dana atau keuangan publik tersebut dapat dilihat dari laporan keuangan yang dihasilkan oleh organisasi sektor publik yang bersangkutan. Namun demikian, kebutuhan informasi pada organisasi sektor publik lebih bervariasi, sehingga tidak hanya informasi keuangan saja melainkan informasi non-moneter seperti ukuran output pelayanan juga harus dipertimbangkan dalam pengambilan sebuah keputusan.

Akuntansi sektor publik mempunyai peran yang cukup penting dalam menyiapkan laporan keuangan sebagai salah satu bentuk perwujudan pelaksanaan akuntabilitas publik. Akuntansi dan laporan keuangan mengandung pengertian sebagai suatu proses pengumpulan, pengolahan, dan pengkomunikasian informasi yang bermanfaat dalam rangka pengambilan keputusan dan penilaian kinerja organisasi.

Laporan keuangan merupakan hasil dari proses akuntansi yang berisi seluruh informasi keuangan. Informasi keuangan yang terdapat dalam laporan keuangan tersebut akan digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan, baik pihak internal maupun pihak eksternal. Dilihat dari sisi manajemen perusahaan (pihak internal perusahaan), laporan keuangan merupakan alat pengendalian dan evaluasi kinerja manajerial dan organisasi. Sedangkan

dari sisi pemakai eksternal, laporan keuangan merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban dan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan.

Tujuan pembuatan laporan keuangan sektor publik menurut Brusca *et al.* (2015) meliputi:

1. *Kepatuhan dan pengelolaan*
Laporan keuangan digunakan untuk memberikan jaminan kepada para pengguna laporan keuangan dan penguasa bahwa pengelolaan sumber daya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum dan peraturan yang ditetapkan.
2. *Akuntabilitas dan pelaporan retrospektif*
Laporan keuangan digunakan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik dan sebagai alat untuk memonitor dan menilai efisiensi kinerja manajer publik, dan memungkinkan pihak eksternal untuk menilai efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber daya organisasi.
3. *Perencanaan dan informasi otorisasi*
Laporan keuangan bertujuan untuk memberikan dasar perencanaan kebijakan dan aktivitas di masa yang akan datang serta memberikan informasi pendukung mengenai otorisasi penggunaan dana.
4. *Kelangsungan organisasi*
Laporan keuangan berfungsi untuk membantu para pembaca menentukan apakah suatu organisasi atau unit kerja tersebut dapat melangsungkan usahanya untuk menyediakan barang dan jasa (pelayanan) di masa yang akan datang.
5. *Hubungan masyarakat*
Laporan keuangan berfungsi sebagai alat komunikasi dan media untuk menyatakan prestasi yang telah dicapai organisasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

6. *Sumber fakta dan gambaran*

Laporan keuangan merupakan sumber informasi bagi berbagai kelompok kepentingan yang ingin mengetahui organisasi secara lebih dalam atau lebih detail.

B. Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik

Ada berbagai jenis pemakai laporan keuangan organisasi sektor publik. Pemakai laporan keuangan organisasi sektor publik dapat diidentifikasi dengan menelusuri siapa saja yang menjadi stakeholder organisasi tersebut. Finkler *et al.* (2016) mengelompokkan pemakai laporan keuangan sektor publik menjadi lima kelompok, yaitu:

1. Lembaga pemerintah;
2. Investor dan kreditor;
3. Penyedia sumber daya;
4. Badan pengawas;
5. Konstituen.

Sedangkan Granof (2001) mengelompokkan pemakai laporan keuangan sektor publik menjadi dua belas kelompok, yaitu :

1. Anggota terpilih;
2. Masyarakat sebagai pemilih dan/atau pembayar pajak;
3. Pelanggan/klien;
4. Karyawan/pegawai;
5. Pelanggan dan pemasok;
6. Pemerintah;
7. Pesaing;
8. Regulator;
9. Pemberi pinjaman;
10. Donor dan sponsor;
11. Investor atau partner bisnis;
12. Kelompok penekan yang lainnya.

Jones dan Pendlebury (2010) mengelompokkan laporan keuangan sektor publik dikelompokkan ke dalam 11 kelompok, yaitu:

1. Masyarakat pengguna jasa publik;
2. Masyarakat pembayar pajak;
3. Perusahaan dan organisasi sosial ekonomi yang menggunakan pelayanan publik sebagai input atas aktivitas organisasi;
4. Bank dan masyarakat sebagai kreditor pemerintah;
5. Badan-badan internasional, seperti Bank Dunia, IMF, ADB, PBB dan sebagainya;
6. Investor asing dan *country analyst*;
7. Generasi yang akan datang;
8. Lembaga negara;
9. Kelompok politik (partai politik);
10. Manajer publik (Gubernur, Bupati, Direktur BUMN/BUMD);
11. Pegawai pemerintah.

Serikat dagang sektor publik GASB (1999, p. B184) dalam Bastian (2003) mengelompokkan pemakai laporan keuangan pemerintah menjadi tiga kelompok besar, yaitu:

1. Masyarakat yang kepadanya pemerintah bertanggung jawab;
2. Legislatif dan Badan Pengawasan yang secara langsung mewakili rakyat;
3. Investor dan kreditor yang memberi pinjaman dan/atau berpartisipasi dalam proses pemberian pinjaman.

Menurut Bastian (2003: 128-129), pemakai laporan keuangan sektor publik adalah sebagai berikut:

1. Legislatif dan manajemen sektor publik;
2. Masyarakat;
3. Investor dan kreditor;
4. Institusi internasional;
5. Pengamat;
6. Aparat sektor publik.

Menurut Standar Akuntansi Pemerintahan, terdapat beberapa kelompok pengguna laporan keuangan, yaitu :

1. Masyarakat;
2. Para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa;
3. Pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi dan pinjaman;
4. Pemerintah.

C. Perbedaan Laporan Keuangan Sektor Publik Dan Laporan Keuangan Sektor Swasta

Menurut Granof (2001), perbedaan antara laporan keuangan sektor publik, khususnya laporan keuangan pemerintah dengan laporan keuangan sektor swasta meliputi beberapa aspek, antara lain :

- a. *Fokus dan lingkup laporan keuangan.* Laporan keuangan pemerintah berfokus pada masalah finansial dan politik, sehingga kinerja pemerintah diukur berdasarkan aspek finansial dan nonfinansial. Sedangkan laporan keuangan sektor swasta menitikberatkan kinerjanya pada aspek finansial. Lingkup laporan keuangan pemerintah pada bagian organisasi, sedangkan laporan keuangan sektor swasta melingkupi organisasi secara keseluruhan.
- b. *Akuntabilitas.* Pertanggungjawaban laporan keuangan pemerintah ditujukan pada pihak legislatif/parlemen dan masyarakat. Sedangkan pertanggungjawaban laporan keuangan sektor swasta ditujukan kepada para pemegang saham dan kreditor.
- c. *Orientasi laporan keuangan.* Laporan keuangan pemerintah lebih berorientasi pada jangka panjang karena terkait dengan konsep politik dan kenegaraan, sedangkan laporan keuangan sektor swasta orientasi jangka panjang tidak dapat dilakukan secara mendetail karena dibatasi oleh adanya ketidakpastian pasar.
- d. *Aturan pelaporan.* Aturan pelaporan dalam laporan keuangan pemerintah ditentukan oleh standar akuntansi pemerintah (SAP). Sedangkan dalam laporan keuangan sektor swasta ditentukan oleh standar akuntansi keuangan, pasar modal dan praktek akuntansi.

- e. *Pihak pemeriksa.* Laporan keuangan pemerintah diperiksa oleh BPK sedangkan laporan keuangan sektor swasta diperiksa oleh pihak auditor independen.
- f. *Penggunaan dasar akuntansi.* Penggunaan dasar akuntansi akrual di sektor swasta telah berjalan lama, sedangkan di sektor pemerintahan, sebagian masih menggunakan dasar akuntansi kas.

D. Perbedaan Antara Laporan Keuangan (*Financial Statement*) Dan Pelaporan Keuangan (*Financial Reporting*)

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

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

1. Tujuan secara umum

Secara umum, tujuan pelaporan keuangan sektor publik adalah :

- a. Memberikan informasi yang bermanfaat.
- b. Memakai kebutuhan pemakai.

2. Tujuan secara khusus

Sedangkan secara khusus, tujuan pelaporan keuangan sektor publik adalah sebagai berikut :

- a. Mengidentifikasi sumber daya yang didapat dan digunakan sesuai dengan anggaran yang telah disetujui secara umum.
- b. Mengidentifikasi sumber daya yang didapat dan digunakan sesuai dengan kontrak keuangan yang telah mendapat persetujuan dari DPR/DPRD.
- c. Menyediakan informasi tentang sumber daya alokasi dan penggunaan sumber daya keuangan.
- d. Menyediakan informasi tentang cara organisasi sektor publik membiayai aktivitas dan memenuhi kebutuhan uang kas.

- e. Menyediakan informasi yang berguna dalam mengevaluasi kemampuan manajemen dalam membiayai aktivitasnya dan memenuhi komitmen dan kewajibannya.
- f. Menyediakan informasi tentang kondisi keuangan dan perubahan organisasi sektor publik.
- g. Menyediakan informasi untuk mengevaluasi kinerja organisasi sektor publik, terutama yang berkaitan dengan efisiensi biaya operasi dan pencapaian target.

E. Bentuk-Bentuk Laporan Keuangan Sektor Publik

Bentuk laporan keuangan sektor publik, khususnya laporan keuangan yang harus disusun oleh pemerintah menurut Standar Akuntansi Pemerintahan (PP No. 71 tahun 2010) adalah sebagai berikut:

1. Laporan Realisasi Anggaran

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

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

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

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

2. Neraca

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

Elemen-elemen yang terdapat di dalam neraca, meliputi:

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

3. Laporan Arus Kas

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

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

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

4. Laporan Perubahan Ekuitas

a) Informasi yang disajikan

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah pada tanggal laporan.

b) Unsur-Unsur Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang kurangnya pos-pos: (a) Ekuitas awal (b) Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan (c) Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya: 1) koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya; 2) perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap. d. Ekuitas akhir.

5. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL)

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih merupakan laporan yang menyajikan informasi mengenai kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Saldo Anggaran Lebih adalah gunggung saldo yang berasal dari akumulasi SiLPA/SiKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan.

6. Laporan Operasional

Laporan Operasional merupakan laporan yang menyajikan ikhtisar sumberdayaekonomiyangmenambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Laporan Operasional menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya.

7. Catatan atas Laporan Keuangan

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

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

- a. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, serta kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
- b. Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan.
- c. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
- d. Informasi yang diharuskan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam laporan keuangan.

- e. Informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas.
- f. Informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam laporan keuangan.

BAB 10 AUDIT KINERJA (VALUE FOR MONEY)

A. PENDAHULUAN

Bab ini menjelaskan proses audit kinerja secara umum. Untuk mengetahui proses audit kinerja, terlebih dahulu perlu dipahami beberapa hal meliputi: struktur audit kinerja, tahapan audit kinerja, dan kriteria atau indikator yang menjadi tolok ukur audit kinerja.

B. STRUKTUR AUDIT KINERJA

Secara umum, struktur audit baik audit keuangan, audit kepatuhan, audit manajemen, audit program, dan audit jenis lainnya adalah sama, yang membedakan antara satu macam audit dengan yang lainnya terletak pada tugas-tugas spesifik (*specific tasks*) pada masing-masing tahap audit yang menggambarkan kebutuhan dari masing-masing audit. Secara umum, Mardiasmo (2002) menjelaskan struktur audit terdiri atas beberapa hal, meliputi:

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

Pada dasarnya audit kinerja merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya. Berdasarkan kerangka umum struktur audit di muka, 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*)

Berikut ini disajikan tahap-tahap audit kinerja dan elemen masing-masing tahapan audit, dapat dilihat pada Tabel 10.1 berikut ini:

Tabel 10.1. Struktur Audit Kinerja

TAHAP	ELEMEN
Tahap Pengenalan & Perencanaan	<ul style="list-style-type: none"> o Survei Pendahuluan o <i>Review</i> Sistem Pengendalian Manajemen
Tahap Audit	<ul style="list-style-type: none"> o <i>Review</i> Hasil-hasil Program o <i>Review</i> Ekonomi o <i>Review</i> Kepatuhan
Tahap Pelaporan	<ul style="list-style-type: none"> o Persiapan Laporan o <i>Review</i> dan Revisi o Pengiriman dan Penyajian Laporan
Tahap <i>Follow-up</i>	<ul style="list-style-type: none"> o <i>Desain Follow-up</i> o Investigasi o Pelaporan

Sumber: Malan et al. (1984). "*Performance Auditing in Local Government*"

Pada tahap awal auditor terlebih dahulu harus memperoleh informasi umum organisasi guna mendapatkan pemahaman yang memadai tentang lingkungan organisasi yang diaudit, struktur organisasi, misi organisasi, proses kerja, serta sistem informasi dan pelaporan. Hal ini akan memberikan dasar untuk memperoleh penjelasan dan analisis yang lebih mendalam mengenai sistem pengendalian manajemen.

Atas dasar hasil analisis terhadap kelemahan dan kekuatan sistem pengendalian dan pemahaman mengenai keluasan (*scope*), validitas, dan reliabilitas

informasi kinerja yang dihasilkan oleh entitas/organisasi, auditor kemudian menetapkan kriteria audit dan mengembangkan ukuran-ukuran kinerja yang tepat. Berdasarkan rencana yang telah dibuat, auditor kemudian melakukan pengauditan, mengembangkan hasil-hasil temuan audit dan membandingkan antara kinerja yang dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.

Selanjutnya, hasil temuan dilaporkan kepada pihak-pihak yang membutuhkan yang disertai dengan rekomendasi yang diusulkan oleh auditor. Rekomendasi-rekomendasi yang diusulkan oleh auditor pada akhirnya akan ditindaklanjuti oleh pihak-pihak yang berwenang.

C. TAHAPAN PENGENALAN DAN PERENCANAAN

Tahap ini terdiri dari dua elemen yaitu survei pendahuluan dan *review* sistem pengendalian manajemen. Pekerjaan yang dilakukan pada masing-masing elemen bertujuan untuk menghasilkan rencana penelitian (*research plan*) yang detail yang dapat membantu auditor dalam mengukur kinerja dan mengembangkan temuan berdasarkan perbandingan antara kinerja dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.

a) Survei Pendahuluan (*Preliminary Survey*)

Selama 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 dan 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 yang 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 untuk menentukan luas, sifat, dan waktu pekerjaan pemeriksaan berikutnya.

Kita ketahui bersama bahwa Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) 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.

Secara garis besar Prosedur audit yang dilakukan pada tahap *review* sistem pengendalian terdiri dari tiga langkah, meliputi:

1. Menganalisis sistem manajemen organisasi,
2. Membandingkannya dengan model yang ada,
3. Mencatat dugaan terhadap setiap ketidakcocokan/ketidaksesuaian.

Dalam melakukan *review* sistem pengendalian, auditor dapat mengarahkan pekerjaannya dengan mencoba menjawab pertanyaan-pertanyaan antara lain sebagai berikut:

- Apakah organisasi membuat perencanaan yang cukup? Apakah strategi untuk mencapai tujuan telah ditetapkan? Apakah standar pencapaian tujuan juga telah ditetapkan?
- Apakah rencana sudah dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang bertanggungjawab untuk melaksanakannya?
- Apakah organisasi sudah terstruktur dengan baik atau menjalankan aktivitasnya? Apakah sumber daya sudah tersedia dan terdistribusi dengan baik?

- Apakah kinerja telah dimonitor dengan menggunakan dasar/kriteria yang pasti? Apakah penyimpangan dari rencana semula diidentifikasi dan dianalisis dengan hati-hati? Apakah tindakan koreksi yang tepat waktu telah dilaksanakan?

Kriteria Pengendalian untuk Hasil-Hasil Program, Penilaian Ekonomi dan Efisiensi

Kriteria yang digunakan untuk menilai reliabilitas data dibagi dalam dua area yang meliputi:

- 1) Proses Pengumpulan, Perhitungan dan Pelaporan Data
 - ◆ Prosedur yang ada didisain untuk memastikan *fairness, dependability, dan reliability* data.
 - ◆ Terdapat pengendalian dalam proses pengumpulan dan penghitungan data untuk memastikan integritas data.
 - ◆ Pengendalian yang telah ditetapkan sudah dijalankan.
 - ◆ Terdapat dokumentasi yang memadai untuk menentukan integritas data.
- 2) Kecukupan Pelaporan Data
 - ◆ Data yang dikumpulkan dan 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 analitis (*analitical memorandum*), berisi identifikasi kelemahan yang material dalam sistem pengendalian manajemen dan pembuatan rekomendasi untuk perbaikan kelemahan tersebut.
2. Memorandum perencanaan (*planning memorandum*), dibuat berdasarkan hasil *review* sistem pengendalian untuk menentukan sifat, luas dan waktu untuk pekerjaan audit berikutnya.

Analitical memorandum untuk kepatuhan, ekonomi dan efisiensi, serta hasil-hasil program memiliki format umum yang sama, tetapi berbeda dalam hal

kriteria yang digunakan. Pengendalian manajemen fokus evaluasinya adalah kecukupan, perencanaan, struktur organisasi yang memadai, dan efektivitas kepemimpinan manajemen. Fokus evaluasi kepatuhan adalah memastikan apakah entitas sudah mengikuti peraturan, hukum, dan kebijakan-kebijakan yang telah ditetapkan. Ekonomi dan efisiensi fokus evaluasinya adalah penentuan apakah entitas menggunakan sumber daya yang dimilikinya secara ekonomis dan efisien. Hasil-hasil program fokus evaluasinya adalah apakah hasil yang diinginkan telah tercapai, apakah tujuan ditetapkan oleh pihak yang berwenang dan apakah entitas telah mempertimbangkan alternatif-alternatif yang memberikan hasil yang diinginkan dengan biaya yang lebih rendah.

Pemakaian indikator/kriteria kinerja oleh organisasi sektor publik akan membantu pemakai laporan dalam menilai kinerja yang dilaporkan oleh organisasi mengingat audit ekonomi, efisiensi, dan efektivitas selain berkaitan dengan hal-hal yang bersifat kuantitatif juga berkaitan dengan hal-hal yang sifatnya kualitatif dan sulit diukur secara pasti. Penggunaan indikator kinerja untuk masing-masing organisasi juga penting untuk mengantisipasi kemungkinan bahwa ukuran kinerja untuk suatu organisasi berbeda dengan ukuran kinerja organisasi yang lain. Berikut adalah beberapa contoh kriteria audit atau standar evaluasi yang dapat digunakan oleh auditor.

Contoh Kriteria Audit

KRITERIA	KRITERIA AUDIT
1. Penetapan Tujuan	Tujuan masing-masing unit organisasi yang menggambarkan kontribusi dari masing-masing unit terhadap organisasi secara keseluruhan harus ditetapkan konsisten dengan kebutuhan dan diranking sesuai dengan prioritas.
2. Penetapan Strategi	Strategi untuk mencapai tujuan harus ditetapkan, dan program-program disusun berdasarkan strategi yang telah dibuat.

KRITERIA	KRITERIA AUDIT
3. Kelengkapan dan Keseimbangan Pengendalian	Rentang pengendalian dalam sebuah organisasi harus lengkap dan seimbang diantara aktivitas-aktivitas organisasi yang banyak jumlahnya dan sangat kompleks.
4. Kualifikasi Manajemen	Orang-orang yang duduk di posisi manajemen harus mempunyai kemampuan yang cukup untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya.
5. <i>Job Descriptions</i>	<i>Job descriptions</i> harus dikembangkan untuk seluruh posisi dalam organisasi untuk memudahkan komunikasi, koordinasi dan memastikan tanggung jawab masing-masing posisi.
6. Perencanaan	Perencanaan harus menetapkan hasil yang ingin dicapai, kapan akan dilaksanakan, jumlah dana yang diperlukan, dan standar pelaksanaan.
7. Evaluasi Kinerja Karyawan	<ul style="list-style-type: none"> - Seluruh karyawan dievaluasi secara periodik dan diinformasikan hasil pekerjaan mereka. - Sistem evaluasi harus didasarkan pada atribut-atribut yang paling efektif dalam mendukung pencapaian tujuan evaluasi.
8. Sistem Pengendalian Manajemen untuk Produktivitas	<p>a. Ada standar untuk mengukur produktivitasnya masing-masing departemen atau fungsi, yang meliputi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tingkat jasa yang diharapkan dapat disediakan oleh masing-masing departemen atau fungsi. - Kualitas jasa yang diharapkan dapat dicapai.

KRITERIA	KRITERIA AUDIT
	<ul style="list-style-type: none"> - Jumlah output yang ingin dicapai. - Biaya untuk mencapai output yang diinginkan. <p>b. Indikator untuk mengukur produktivitas masing-masing departemen atau fungsi harus ditetapkan.</p> <p>c. Perbandingan antara kinerja yang telah dicapai dengan standar yang telah ditetapkan dilaporkan secara periodik.</p> <p>d. Penyebab terjadinya penyimpangan diidentifikasi dan dianalisa untuk mengambil tindakan koreksi yang tepat.</p> <p>e. Sistem bagi prosedur dan praktek untuk menyampaikan informasi tentang produktivitas ditetapkan untuk memastikan informasi yang akurat, lengkap dan tepat waktu.</p>
<p>9. Garis Wewenang dan Tanggung Jawab</p>	<p>Garis wewenang dan tanggung jawab dalam organisasi harus ditetapkan dengan jelas, tidak terduplikasi, dan ditetapkan secara logis dan konsisten.</p>
<p>10. Pelaksanaan dan Pengendalian Kegiatan</p>	<p>Pelaksanaan, koordinasi dan pembatasan tindakan disesuaikan dengan rencana yang telah ditetapkan untuk mencapai tujuan.</p>

Kriteria audit diterangkan di atas hanya merupakan contoh. Kriteria audit yang lainnya dapat dikembangkan oleh auditor dan pihak-pihak lain yang terkait dalam pelaksanaan audit kinerja sesuai dengan keadaan lingkungan organisasi sektor publik.

D. TAHAPAN AUDIT

Dalam pelaksanaan audit kinerja terdapat tiga elemen utama, meliputi:

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

Tahapan-tahapan dalam audit kinerja disusun untuk membantu auditor dalam mencapai tujuan audit kinerja. *Review* hasil-hasil program akan membantu auditor untuk mengetahui apakah entitas telah melakukan sesuatu yang benar (*doing the right things*). *Review* ekonomis dan efisiensi akan mengarahkan auditor untuk mengetahui apakah entitas telah melakukan sesuatu yang benar tadi secara ekonomis dan efisien. *Review* kepatuhan akan membantu auditor untuk menentukan apakah entitas telah melakukan segala sesuatu dengan cara-cara yang benar, sesuai dengan peraturan dan hukum yang berlaku. Masing-masing elemen tersebut dapat dijalankan sendiri-sendiri atau secara bersama-sama tergantung pada sumber daya yang ada dan pertimbangan waktu. Dalam menjalankan elemen-elemen tersebut auditor juga harus mempertimbangkan masalah biaya (*cost*). Atas dasar pertimbangan tersebut, disarankan agar elemen-elemen tersebut dijalankan secara terpisah (sendiri-sendiri).

Secara lebih rinci, komponen audit terdiri dari: 1) identifikasi lingkungan manajemen, 2) perencanaan dan tujuan, 3) struktur organisasi, 4) kebijakan dan praktik, 5) sistem dan prosedur, 6) pengendalian dan metode pengendalian, 7) sumber daya manusia dan lingkungan fisik, 8) praktik pengelolaan staf (*staffing practices*), 9) analisis fiskal, 10) area khusus investigasi (*special areas of investigation*).

Identifikasi Lingkungan Manajemen

Auditor harus familiar dengan lingkungan manajemen klien untuk memahami keterbatasan-keterbatasan yang dihadapi organisasi. Untuk itu auditor harus

mengetahui dengan seksama dan akurat gambaran menyeluruh organisasi dari perspektif hukum, organisasi, dan karyawan. Auditor mengumpulkan informasi sehubungan dengan: (1) persyaratan hukum dan kinerja, (2) gambaran organisasi, (3) sistem informasi dan pengendalian, (4) pemahaman karyawan atas kebutuhan dan harapan.

Perencanaan dan Tujuan

Komponen ini berkaitan dengan *review* atas proses penetapan rencana dan tujuan organisasi. Auditor menguji keberadaan tujuan yang ditetapkan secara jelas dan rencana-rencana untuk mencapai tujuan tersebut, serta keterkaitan antara aktivitas-aktivitas yang dilakukan dengan kebutuhan dan tujuan organisasi.

Struktur Organisasi

Komponen ini berkaitan dengan bagaimana sebuah unit diatur dan sumber daya dialokasikan untuk mencapai tujuan organisasi. Struktur organisasi menunjuk pada otoritas formal maupun informal dan tanggung jawab yang terkait dengan organisasi.

Kebijakan dan Praktik

Komponen ini mengacu pada kebijakan yang berlaku umum (kebijakan publik) yang merupakan kesepakatan yang dirumuskan oleh masyarakat yang diwakili oleh lembaga legislatif, dan diformalkan dalam peraturan atau petunjuk administratif yang mengacu pada sejumlah aktivitas yang harus dilaksanakan.

Sistem dan Prosedur

Sistem dan prosedur merupakan rangkaian kegiatan atau aktivitas untuk menelaah struktur pengendalian, efektivitas, ketepatan, logika dan kebutuhan suatu organisasi. Salah satu contoh sistem dan prosedur yang biasa digunakan

adalah *Standard Operating Procedures* yang menjelaskan bagaimana sebuah fungsi atau tanggungjawab dilaksanakan.

Pengendalian dan Metode Pengendalian

Komponen ini berhubungan dengan pengendalian intern terutama *accounting control* dan *administrative control*. Pengendalian akuntansi diperlukan untuk menyusun rencana, metode, dan prosedur organisasi untuk menjaga kekayaan perusahaan dan reliabilitas data keuangan. Pengendalian administratif terdiri dari rencana, metoda, dan prosedur organisasi yang berfokus pada efisiensi operasional, efektivitas organisasi dan kepatuhan terhadap kebijakan manajemen serta ketentuan yang berlaku.

Sumber Daya Manusia dan Lingkungan Fisik

Komponen sumber daya manusia dan lingkungan fisik berkaitan dengan sikap karyawan, dokumentasi tentang berbagai aktivitas, dan kondisi fisik pekerjaan.

Praktik Penempatan Karyawan (*staffing practices*)

Komponen ini mengacu pada: (1) metode dan prosedur yang digunakan untuk melindungi sumber daya manusia yang digunakan untuk mencapai tujuan organisasi, (2) metode dan prosedur yang digunakan untuk mengatur administrasi penggajian, (3) metode dan prosedur yang digunakan untuk menilai kinerja karyawan, (4) kebijakan dan prosedur pelatihan karyawan, dan (5) *affirmative action plans*, yaitu rencana-rencana tindakan yang disetujui oleh pihak-pihak tertentu. Auditor perlu mengevaluasi *affirmative action plans* untuk memastikan bahwa hal tersebut tidak bertentangan dengan hukum yang berlaku dan pelaksanaan rencana berjalan secara efektif.

Analisis Fiskal

Analisis fiskal diperlukan untuk menganalisis informasi keuangan yang secara langsung atau tidak langsung dapat digunakan untuk mengindikasikan efisiensi operasi, ekonomis dan efektivitas unit organisasi yang dievaluasi.

Investigasi Khusus

Jika dibandingkan dengan analisis pengendalian manajemen, Investigasi khusus sifatnya lebih spesifik. Investigasi ini lebih diarahkan pada usaha untuk mengevaluasi solusi alternatif yang didesain untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi atau peningkatan nilai ekonomis sebuah fungsi organisasi.

E. TAHAP PELAPORAN

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya bahwa perkembangan yang terjadi saat ini adalah adanya tuntutan yang tinggi dari masyarakat untuk mengetahui penggunaan sumber daya publik oleh pejabat-pejabat yang bertugas mengelola kekayaan publik. Adanya permintaan yang tinggi atas transparansi pengelolaan sumber daya publik, menjadi alasan yang utama untuk melaporkan keseluruhan pekerjaan audit kepada pihak manajemen, lembaga legislatif dan masyarakat luas. Penyampaian hasil-hasil pekerjaan audit dapat dilakukan secara formal dalam bentuk laporan tertulis kepada lembaga legislatif maupun secara informal melalui diskusi dengan pihak manajemen.

Pengorganisasian dan pelaporan temuan-temuan audit secara tertulis akan membuat hasil pekerjaan yang telah dilakukan menjadi lebih permanen. Selain itu, laporan tertulis juga sangat penting untuk akuntabilitas publik. Laporan secara tertulis merupakan sebuah ukuran yang nyata atas nilai sebuah pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor. Tanpa memandang sejauh mana profesionalisme dan kemampuan pemeriksaan yang dimiliki oleh auditor, laporan yang disajikan oleh auditor merupakan kriteria yang penting bagi kesuksesan atau kegagalan pekerjaannya.

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 menyiapkan bukti-bukti pendukung dan dokumentasi yang diperlukan.

2. Penelaahan (*review*). Merupakan tahap analisis kritis terhadap laporan tertulis yang dilakukan oleh staf audit, *review* dan komentar atas laporan diberikan oleh pihak manajemen atau *auditee*.
3. Pengiriman (*transmission*). Meliputi persiapan tertulis sebuah laporan yang permanen agar dapat dikirim ke lembaga yang memberi tugas untuk mengaudit dan kepada *auditee*.

Hal terpenting dalam sebuah laporan adalah bahwa laporan tersebut dapat dipahami oleh pihak-pihak yang menerima dan membutuhkan laporan. Jika laporan sulit dipahami oleh pengguna, maka laporan tersebut menjadi kurang efektif. Agar dapat menyampaikan hasil audit dengan baik, auditor pertama kali harus memastikan siapa yang kompeten untuk menulis laporan dan siapa para pembaca/pengguna laporan audit tersebut. Umumnya, pembaca laporan audit adalah orang-orang yang *well educated* di bidangnya masing-masing dan mempunyai kemampuan yang bagus untuk membaca laporan audit. Meskipun sebagian besar pembaca laporan audit adalah orang-orang yang mempunyai kemampuan yang cukup tinggi, pembaca laporan biasanya tidak memahami secara teliti kegiatan manajemen atau program yang dilaporkan auditor. Oleh karena itu, auditor sebaiknya menerangkan dan menjelaskan lebih detail aktivitas atau program yang diuji dalam audit kinerja. Penggunaan kata-kata yang tepat, pemakaian kalimat-kalimat dalam paragraf yang koheren, logis, dan mempunyai penekanan akan membantu pembaca dalam memahami laporan.

Beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam penulisan laporan audit kinerja:

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

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

Format di atas menggambarkan susunan laporan akhir audit kinerja, bukan langkah-langkah dalam menulis laporan. Dalam praktik, auditor harus melakukan hal-hal berikut untuk mengembangkan sebuah laporan audit:

1. Menyiapkan temuan-temuan secara individual,
2. Mengumpulkan referensi yang diperlukan untuk mendukung teks,
3. Menyiapkan teks,
4. Menyiapkan laporan inti,
5. Menyiapkan memorandum pengiriman laporan.

Temuan audit merupakan "*building blocks*" laporan audit. Temuan audit merupakan penyajian secara tertulis atas permasalahan yang relevan dan material yang ditemukan selama audit, yang mencakup argumen yang logis dan komplit serta didukung oleh bukti-bukti yang cukup. Relevansi maksudnya adalah bahwa temuan yang diperoleh sesuai dengan masalah pokok dalam lingkup audit dan tujuan audit. Materialitas berkaitan dengan sejauh mana kondisi-kondisi yang ada berpengaruh secara signifikan terhadap organisasi yang diaudit. Argumen yang logis dan komplit, yang menjelaskan keseluruhan langkah-langkah dan alasan yang berkaitan dengan temuan sangat diperlukan untuk mengarahkan pembaca dan kesimpulan yang sama dengan auditor. Temuan juga harus didukung oleh bukti-bukti yang cukup agar kesimpulan yang diambil oleh auditor memperoleh dukungan yang cukup kuat.

F. TAHAP PENINDAKLANJUTAN (*Follow-Up*)

Setelah melaksanakan aktivitas-aktivitas utama audit, masih ada aktivitas lain yang perlu dilakukan yaitu tahap penindaklanjutan. Dalam tahap penindaklanjutan akan melibatkan auditor, *auditee*, dan pihak lain yang berkompeten. Tahap penindaklanjutan didisain untuk memastikan/memberikan pendapat apakah

rekomendasi yang diusulkan oleh auditor sudah diimplementasikan. Prosedur *review follow-up* dimulai dengan tahap perencanaan melalui pertemuan dengan pihak manajemen untuk mengetahui permasalahan yang dihadapi organisasi dalam mengimplementasikan rekomendasi auditor. Kemudian auditor mengumpulkan data-data yang ada dan melakukan rekomendasi auditor. Kemudian auditor mengumpulkan data-data yang ada dan melakukan analisis terhadap data-data tersebut untuk kemudian disusun dalam sebuah laporan. Dari sisi auditor, hal-hal yang perlu diperhatikan dalam tahap penindaklanjutan antara lain: 1) Dasar untuk melakukan *follow-up*, 2) Pelaksanaan *review follow-up*, 3) Batasan *review follow-up*.

1. Dasar Pelaksanaan *Follow-up*

Dasar untuk melakukan *follow-up* adalah perencanaan yang dilakukan oleh pihak manajemen. Untuk setiap rekomendasi yang diberikan oleh auditor, manajemen harus menentukan apakah rekomendasi tersebut ditolak atau diterima, jika diterima apakah rekomendasi tersebut diimplementasikan atau tidak, jika tidak diimplementasikan periode sekarang, kapan implementasi direncanakan akan dilaksanakan. Jika rekomendasi telah diimplementasikan sebelum laporan diterbitkan, seharusnya telah diverifikasi oleh auditor. Jika rekomendasi auditor tidak dilaksanakan, permasalahan apa saja yang dihadapi oleh organisasi dalam pengimplementasian rekomendasi.

2. Pelaksanaan *Review Follow-up*

Perencanaan manajemen memberikan dasar untuk *review follow-up*. Berdasarkan prosedur, hal pertama yang harus diputuskan adalah penjadwalan *follow-up*, yang mana hal ini sangat bergantung pada kompleksitas rekomendasi dan tingkat kesulitan implementasi. *Rule of thumb* yang berlaku menyatakan bahwa *follow-up* awal sebaiknya dilakukan enam bulan setelah laporan audit yang resmi diterbitkan. *Follow-up* yang dijadwalkan tiga bulan sesudahnya seharusnya cukup untuk menilai tindakan yang diambil oleh manajemen.

3. Batasan *Follow-up*

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

4. Implementasi Rekomendasi

Pada audit kinerja, auditor secara formal memberikan rekomendasi-rekomendasi yang didasarkan pada temuan-temuan selama proses audit. Rekomendasi ini sangat penting untuk perbaikan kinerja di masa yang akan datang. Rekomendasi yang diberikan oleh auditor perlu segera ditindaklanjuti oleh pihak-pihak yang berwenang agar perbaikan kinerja dapat sesegera mungkin dilaksanakan.

a. Implementasi oleh Unit Kerja

Unit yang diaudit memiliki kesempatan pertama kali untuk mempelajari temuan dan rekomendasi unit. Hal ini memungkinkan unit kerja untuk mengevaluasi dan menggunakan rekomendasi yang diberikan oleh staf auditor. Keterlibatan organisasi dalam telaah awal rekomendasi dan pengambilan tindakan yang tepat atas rekomendasi pendahuluan akan memberikan respon positif dari pihak legislatif sebelum dikeluarkannya laporan akhir audit. Hubungan antara organisasi yang diaudit dengan auditor akan mempengaruhi ditolak atau diterimanya rekomendasi yang diberikan oleh auditor. Rekomendasi yang dihasilkan dari pekerjaan yang dilakukan secara profesional, kompeten, konstruktif, akan meningkatkan kemungkinan rekomendasi tersebut diterima. Perlakuan yang wajar terhadap masalah-masalah audit dan penggunaan kriteria-kriteria yang jelas dan obyektif juga akan memudahkan unit kerja untuk menerima rekomendasi yang diberikan oleh auditor.

b. Implementasi oleh Eksekutif

Manajemen (eksekutif) biasanya menerima hasil audit terlebih dahulu dibandingkan lembaga pengambil kebijakan atau legislatif. Diskusi antara auditor dengan manajemen sebelum laporan audit dipublikasikan akan memungkinkan dihasilkan petunjuk administratif yang didisain untuk mengoreksi permasalahan.

c. Peranan Auditor dalam Pengimplementasian Rekomendasi Audit

Dalam proses pengimplementasian rekomendasi audit, auditor hanya berperan sebagai pendukung, tidak terlibat langsung di dalamnya. Hal ini penting untuk menjaga obyektivitas dan independensi auditor karena ada kemungkinan bahwa di masa-masa yang akan datang organisasi tersebut akan diaudit oleh auditor yang sama. Auditor memberikan penjelasan tentang bagaimana dan mengapa sebuah rekomendasi diberikan. Auditor juga memonitor tindakan manajemen sehubungan dengan laporan audit untuk mengetahui perkembangan pengimplementasian rekomendasi audit. Tetapi secara keseluruhan implementasi rekomendasi merupakan tanggung jawab penuh manajemen, dan pengadopsian rekomendasi dalam bentuk kebijakan formal merupakan tanggung jawab legislatif.

d. Peranan Legislatif dalam Mengimplementasikan Rekomendasi Audit

Lembaga legislatif, baik tingkat pusat maupun daerah merupakan otoritas tingkat akhir yang dapat mengambil tindakan implementasi rekomendasi secara formal dengan mengadopsi peraturan, mosi, dan sebagainya.

Ada beberapa pendekatan yang dapat dilakukan untuk memastikan implementasi rekomendasi audit.

1. **Tindakan legislatif secara formal**
Pendekatan untuk mengimplementasikan rekomendasi audit dengan jalan memasukkan rekomendasi tersebut ke dalam kebijakan formal. Rekomendasi yang akan diimplementasikan melalui kebijakan formal hendaknya menyangkut hal-hal yang sifatnya sangat penting, karena hal ini memerlukan komitmen yang kuat dari lembaga pembuat kebijakan.
2. **Tindakan legislatif secara informal**
Pengimplementasian rekomendasi dilakukan tidak secara formal, misalnya melalui *public hearing* terhadap temuan audit, kontak langsung antara anggota legislatif dengan masing-masing eksekutif untuk membicarakan implementasi rekomendasi.
3. **Tindakan legislatif melalui anggaran**
Lembaga legislatif mempunyai otoritas atas alokasi dana melalui pengendalian terhadap anggaran. Peranan lembaga legislatif sangat signifikan dalam pengimplementasian rekomendasi audit, karena biasanya alokasi dana akan disesuaikan dengan tujuan-tujuan tertentu yang ingin dicapai. Implementasi rekomendasi dapat dilakukan melalui penetapan tujuan dalam anggaran yang akan dibiayai dengan sejumlah dana.

5. Pemeriksaan Kembali Secara Periodik

Audit kinerja merupakan suatu usaha yang meliputi lebih dari satu periode waktu karena sebagaimana variabel-variabel lain yang berubah-ubah, kinerja sebuah organisasi juga dapat mengalami peningkatan ataupun penurunan. Setiap organisasi dapat menjadi obyek pemeriksaan kembali. Laporan hasil pemeriksaan sebelumnya dapat dijadikan sebagai dasar untuk memulai pekerjaan audit sehingga dapat menghemat waktu untuk perencanaan audit, dan isu-isu spesifik dapat diidentifikasi lebih awal pada proses perencanaan.

BAB 11

KUALITAS AUDIT SEKTOR SWASTA DAN SEKTOR PUBLIK SERTA UPAYA-UPAYA PENINGKATANNYA

Kepemerintahan yang baik (*good governance*) merupakan *issue* yang paling mengemuka dalam pengelolaan administrasi publik dewasa ini. Tuntutan gencar yang dilakukan oleh masyarakat kepada pemerintah untuk melaksanakan penyelenggaraan pemerintahan yang baik adalah sejalan dengan meningkatnya tingkat pengetahuan masyarakat, disamping adanya pengaruh globalisasi.

Dari sekian banyak tuntutan masyarakat, terciptanya pelaporan keuangan yang baik dalam suatu unit pemerintahan merupakan tuntutan yang sangat *urgent* saat ini, karena diperlukan untuk membantu membuat keputusan ekonomi, politik, dan sosial. Selain itu pelaporan keuangan juga bermanfaat untuk memperlihatkan akuntabilitas dan pertanggungjawaban aparatur pemerintah atas tugas yang diberikan kepadanya, serta untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasi pemerintahan. Jones dan Pendlebury (2010) membuat klasifikasi pemakai informasi keuangan unit pemerintahan menjadi lima kelompok, meliputi: (1) *governing bodies*, (2) *investors and creditors*, (3) *resource providers*, (4) *oversight bodies*, dan (5) *constituents*. Sedangkan informasi keuangan yang diperlukan meliputi: *financial viability, fiscal compliance, management performance, and cost of services provided*.

Untuk memenuhi kebutuhan para pemakai, informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan harus diperiksa oleh auditor yang independen. Pada era transparansi ini, auditor dituntut lebih bertanggung jawab terhadap hasil pemeriksaan yang dilakukan, dengan mendasarkan pada kode etik dan standar profesi.

Pada organisasi sektor publik khususnya di lembaga pemerintahan, pemeriksaan biasanya dilakukan oleh BPKP atau oleh akuntan publik atas penunjukkan BPKP, yang dalam menjalankan profesinya diatur oleh standar profesional dan kode etik profesi. Dalam pasal 1 ayat (2) Kode Etik Akuntan Indonesia diamanatkan: *"bahwa setiap anggota harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam melaksanakan tugasnya"*. Dengan mempertahankan integritas, ia akan bertindak jujur, tegas, dan tanpa pretense, di samping itu dengan mempertahankan objektivitas, ia akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya. Kode etik ini membantu masyarakat untuk dapat menilai sejauh mana seorang auditor telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya.

Kontribusi audit merupakan upaya untuk mengetahui apakah laporan keuangan suatu entitas atau organisasi menyajikan hasil operasi yang wajar, serta apakah informasi keuangan disajikan dalam bentuk yang sesuai dengan kriteria atau aturan-aturan yang telah ditetapkan. Di samping itu kontribusi audit di sektor pemerintahan juga bertujuan untuk melihat akuntabilitas pemerintah secara riil, menilai integritas, kinerja, dan pertanggungjawaban aktivitas pemerintah. Di dalam lembaga sektor publik pengaruh hukum pada praktik audit lebih besar, sehingga pelaksanaan auditing pada sektor publik seyogyanya menempatkan seorang auditor tidak hanya sebatas melakukan audit keuangan dan ketaatan saja, tetapi lebih jauh pada penilaian *value for money*. Malan *et al.* (1984) menyatakan tujuan audit di lembaga sektor publik adalah untuk memberi jaminan tentang pengendalian intern dalam *governmental entity* serta ketaatannya pada hukum dan peraturan.

Saat ini meskipun sudah ada standar dan kode etik profesi, masih sering terjadi kasus-kasus kolusi, korupsi, dan penyelewengan, sehingga masyarakat mulai menyangsikan komitmen auditor terhadap kode etik profesinya. Jika kode etik dan standar dijalankan dengan benar dan konsisten, kasus-kasus penyimpangan tersebut tidak seharusnya terjadi. Untuk itu auditor pemerintah yang melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan suatu departemen

(lembaga pemerintahan), dan perusahaan-perusahaan milik negara/daerah (BUMN/BUMD), dituntut untuk bertindak secara profesional dan mentaati standar pemeriksaan, serta aturan perilaku pemeriksaan yang telah ditetapkan agar kualitas audit dapat dijaga dan ditingkatkan.

Anne dan Western (1985) menyatakan bahwa kemampuan seorang profesional untuk dapat mengerti dan peka akan adanya masalah etika dalam profesinya sangat dipengaruhi oleh lingkungan budaya atau masyarakat dimana profesi itu berada, lingkungan profesinya, lingkungan organisasi atau tempat ia bekerja, serta pengalaman pribadinya. Sikap masyarakat yang pasif, sistem pengawasan yang masih lemah dari organisasi profesi auditor terhadap anggotanya, kerjasama yang tidak sehat antara BPKP dengan klien, turut mempengaruhi perilaku etika auditor. Berdasarkan hasil beberapa riset dinyatakan bahwa ada beberapa faktor yang mempengaruhi kualitas audit di lembaga-lembaga sektor publik, serta beberapa karakteristik yang dapat meningkatkan kualitas audit (Aldhizer *et al.*, 1995; Raman and Wilson, 1994; Deis and Giroux, 1992; dan lain-lain). Paper ini membahas intisari dari beberapa penelitian yang berkaitan dengan kualitas audit pada sektor swasta maupun sektor publik, serta upaya-upaya yang dapat dilakukan dalam rangka meningkatkan kualitas audit.

Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit

Probabilitas seorang auditor atau pemeriksa menemukan penyelewengan umumnya diasumsikan oleh para peneliti adalah positif dan tetap dengan anggapan bahwa semua auditor mempunyai kemampuan teknis dan independen, hal ini merupakan kunci dari permasalahan kualitas audit. Deis dan Giroux (1992) melakukan investigasi tentang determinan dari kualitas audit oleh Independen CPA *firm* di Texas pada *Audits of Independen School District*. Studi ini menganalisa temuan-temuan *Quality Control Review (QCR)* yang diperoleh melalui pengukuran langsung secara relatif atas kualitas audit. Deis dan Giroux menjelaskan variable-variabel yang mempengaruhi kualitas audit. Dari variable-variabel tersebut dilahirkan 4 macam hipotesis yang menyatakan korelasinya dengan kualitas audit, keempat hipotesis tersebut meliputi:

1. **Jumlah klien.** Peneliti berasumsi bahwa semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik, karena dengan jumlah klien yang banyak auditor akan berusaha menjaga reputasinya semaksimal mungkin.
2. **Lamanya waktu auditor telah melakukan pemeriksaan** terhadap suatu unit/unit usaha/perusahaan atau instansi (*tenure*). Peneliti berasumsi bahwa semakin lama auditor telah melakukan audit, kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah. Hal ini disebabkan auditor menjadi kurang memiliki tantangan, dan prosedur audit yang dilakukan kurang inovatif atau mungkin gagal untuk mempertahankan sikap *professional skepticism*.
3. **Kesehatan keuangan klien** juga berkorelasi dengan kualitas audit. Korelasinya menunjukkan hubungan yang negatif, dengan asumsi bahwa semakin sehat keuangan klien, maka ada kecenderungan klien tersebut menekan auditor untuk tidak mengikuti standar. Kemampuan auditor untuk bertahan dari tekanan klien adalah tergantung pada kontrak ekonomi, kondisi lingkungan dan gambaran perilaku auditor, termasuk di dalamnya adalah : (a) pernyataan etika profesional, (b) kemungkinan untuk dapat mendeteksi kualitas yang buruk, (c) figur dan visibility untuk mempertahankan profesi, (d) auditing menjadi anggota komunitas profesional, dan (e) tingkat interaksi auditor dengan kelompok *Professional Peer Groups*.
4. **Kualitas audit** akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh pihak ketiga.

Beberapa penelitian mengenai kualitas audit pada sektor swasta (*private sector*) dilakukan oleh Lennox dan Clive (1999), Nichols dan Price (1983), Elder dan Randal (1997), Dye (1993), Deis, Donald dan Giroux (1992). Pada intinya para peneliti tersebut menyatakan bahwa kualitas audit berhubungan dengan ukuran perusahaan audit. Perusahaan audit yang besar akan menghasilkan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan perusahaan audit yang lebih kecil. Selanjutnya berdasarkan hasil penelitian Brown dan Raghunandan (1997) dinyatakan bahwa:

1. *Ceteris paribus*, auditor independen yang efisien akan merencanakan tingkat kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan *independen auditor* yang kurang efisien
2. *Audit fees* yang lebih tinggi akan merencanakan audit kualitas yang lebih tinggi dibandingkan dengan audit fees yang lebih kecil.
3. Tingkat kualitas audit yang telah direncanakan akan mengurangi *over time* dalam pemeriksaan.

Dari beberapa penelitian tersebut di atas dapat diambil kesimpulan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit meliputi : (1) jumlah klien, (2) tenure, (3) kesehatan keuangan klien, (4) adanya pihak ketiga yang akan melakukan review atas laporan audit, (5) independensi auditor yang efisien, (6) level of audit fees, (7) tingkat perencanaan kualitas audit.

Kualitas Audit Sektor Swasta

Kualitas audit berhubungan dengan probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan suatu penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien. Probabilitas penemuan penyelewengan tergantung pada kemampuan teknikal auditor, seperti pengalaman auditor, pendidikan, profesionalisme, dan struktur audit perusahaan.

Pelaksanaan auditing di sektor swasta pada dasarnya merupakan pekerjaan pemeriksaan laporan keuangan suatu entitas usaha di luar lembaga pemerintahan dan organisasi non-profit. Di Indonesia pelaksanaan auditing tersebut diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Laporan keuangan perusahaan disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku, selanjutnya auditor melakukan pemeriksaan laporan keuangan perusahaan dengan berdasar pada standar akuntansi yang sama, sehingga dapat dicapai keseragaman kerangka pikir antara penyusun laporan keuangan dan auditor.

Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), pemeriksaan yang dilaksanakan auditor dapat dikatakan berkualitas jika memenuhi ketentuan

atau standar auditing. Standar auditing mencakup mutu profesional (*professional qualities*), independensi auditor (*auditor independent*), pertimbangan (*judgment*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit, serta penyusunan laporan auditing. Standar profesional akuntan publik tersebut mencakup tiga bagian meliputi:

1. **Standar umum:** auditor harus memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang memadai, independensi dalam sikap mental dan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama.
2. **Standar pelaksanaan pekerjaan lapangan:** perencanaan dan supervisi audit, pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern, dan bukti audit yang cukup dan kompeten.
3. **Standar pelaporan:** pernyataan apakah laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, pernyataan mengenai ketidakkonsistensian penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum, pengungkapan informatif dalam laporan keuangan, dan pernyataan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan.

Kualitas Audit Sektor Publik

Secara teknis audit sektor publik adalah sama dengan audit pada sektor swasta. Faktor yang membedakan keduanya adalah pada pengaruh politik negara yang bersangkutan dan kebijaksanaan pemerintahan. Tuntutan dilaksanakannya audit pada sektor publik adalah dalam rangka pemberian pelayanan publik secara ekonomis, efisien, dan efektif. Disamping itu sebagai konsekuensi logis dari adanya pelimpahan wewenang dan tanggung jawab dalam menggunakan dana, baik yang berasal dari pemerintah pusat maupun dari pemerintah daerah.

Agar pelaksanaan pengelolaan dana masyarakat yang dliamanatkan tersebut transparan dengan memperhatikan *value for money*, yaitu menjamin dikelolanya uang rakyat tersebut secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, akuntabel, dan berorientasi pada kepentingan publik, maka diperlukan suatu pemeriksaan (*audit*) oleh auditor yang independen.

Pelaksanaan audit ini juga bertujuan untuk menjamin dilakukannya pertanggungjawaban publik oleh pemerintah, baik pada pemerintah daerah maupun pemerintah pusat. Malan *et al.* (1984) menyatakan bahwa *Governmental Audit* dibagi dalam 3 elemen dasar yaitu:

1. *Financial and compliance* yang bertujuan untuk menentukan apakah operasi keuangan dijalankan dengan baik, apakah pelaporan keuangan dari suatu *audit entity* disajikan secara wajar dan apakah entity tersebut telah mentaati hukum dan peraturan yang ada.
2. *Economy dan efficiency*, untuk menentukan apakah entity tersebut telah mengelola sumber-sumber (*personnel, property, space and so forth*) secara ekonomis, efisien dan efektif termasuk sistem informasi manajemen, prosedur administrasi atau struktur organisasi yang cukup.
3. *Program results*, menentukan apakah hasil yang diinginkan atau keuntungan telah dicapai pada kos yang rendah.

Ketiga hal tersebut dijalankan auditor dalam melakukan pemeriksaan untuk mencapai kualitas audit yang baik. Berdasarkan beberapa pendapat dapat dianggap bahwa kualitas audit yang baik itu adalah pelaksanaan audit yang mendasarkan pada pelaksanaan *Value For Money* (VFM) audit yang dilakukan secara independen, keahlian dan pengalaman yang memadai, serta pertimbangan yang matang.

Value For Money audit menurut Mardiasmo (2002) merupakan ekspresi pelaksanaan audit di lembaga sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen dasar yaitu ekonomi, efisiensi dan efektivitas.

- 1) **Ekonomi:** pemerolehan input dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada harga yang termurah. Ekonomi merupakan perbandingan input dengan input value
- 2) **Efisiensi:** tercapainya output yang maksimum dengan input tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan output/input yang dikaitkan dengan standar kinerja yang telah ditetapkan
- 3) **Efektivitas:** menggambarkan tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Secara sederhana efektivitas merupakan perbandingan *outcome* dengan output (*target/result*).

Perbandingan Kualitas Audit Sektor Swasta Dan Sektor Publik

Berdasarkan hasil penelitian Brown dan Raghunandan (1995) disebutkan bahwa didasarkan pada *Quality Control Reviews* yang dilakukan oleh *Regional Inspector Generals (RIGs)* kualitas audit pada sektor publik lebih rendah dibandingkan dengan kualitas audit pada sektor swasta (*private sector*). Rendahnya kualitas audit pada auditor pemerintah, menurut Brown dan Raghunandan karena mereka dihadapkan pada *litigation risk* yang rendah. Akan tetapi hasil temuan tersebut masih perlu pengujian kembali, karena kemungkinan perbandingan tersebut tidak akan menghasilkan kesimpulan yang sama jika dilakukan pada lingkungan yang berbeda (misalnya lingkungan negara atau daerah yang berbeda). Perbedaan tersebut kemungkinan disebabkan oleh:

1. Tipe perusahaan audit dan yang diaudit (*Auditor firm & Auditee*) yang berbeda
2. Sifat industri dan proses audit yang berbeda
3. Tipe dari kualitas yang melakukan review
4. Metode pemilihan audit untuk melakukan review

Pada tabel berikut digambarkan perbandingan *government quality control program peer review* untuk anggota *Securities and Exchange Commission Practice Section (SECPS)* menurut Lennox dan Clive (1999). Perbandingan tersebut dimaksudkan untuk menjelaskan mengapa kualitas audit yang dilaporkan *Governmental Sector* lebih rendah.

Perbandingan Governmental Quality Control Review dan Securities and Exchange Commission Practice Section (SECPS) Peer Review.

Element of Process	Federal Programs Quality Control Review	SECPS Peer Review
Audit Firms	Primarily non Big 6 firms	Primarily Big 6 firms
Auditees	Governmental entities	Public companies
Nature of industry	Specialized accounting	Mix of specialized and non-specialized industries
Nature of audit	Compliance	Financial
Quality reviewer	Government regulator	CPA Firm
Selection process	Risk based selection	Required for all firms

Sumber : Elder dan Randal (1997)

Agar kepercayaan masyarakat akan hasil laporan audit atau hasil pemeriksaan tidak berkurang maka kualitas audit perlu ditingkatkan, Brusca *et al.* (2015) mengemukakan beberapa alasan meningkatnya kualitas audit pada lembaga sektor publik saat ini:

1. auditor sekarang lebih perhatian terhadap isu-isu yang berhubungan dengan kualitas audit untuk *non-federal audits*
2. untuk dapat menghadapi risiko yang mungkin muncul dari pelaksanaan kegiatan
3. para eksekutif di lembaga sektor publik semakin sadar akan kebutuhan audit sebagai salah satu usaha mencegah kemungkinan terjadinya kecurangan atau penyelewengan.

Untuk dapat meyakinkan apakah hasil laporan audit dapat dipercaya, maka dalam pelaksanaan audit perlu dipertimbangkan masalah kualitas audit dan faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Kualitas audit menurut Elder dan Randal (1997) adalah sebagai probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan suatu penyelewengan dalam sistem akuntansi klien. Probabilitas dari penemuan suatu penyelewengan tersebut tergantung

pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas dari pelaporan kesalahan tergantung pada independensi auditor.

Pada lembaga sektor publik, kualitas audit adalah probabilitas seorang auditor atau pemeriksa (dalam hal ini di Indonesia adalah BPKP) dapat menemukan dan melaporkan suatu penyelewengan yang terjadi pada suatu instansi atau lembaga pemerintah (baik pusat maupun daerah). Probabilitas dari temuan dan penyelewengan tergantung pada kemampuan teknis pemeriksa (BPKP) dan probabilitas pelaporan kesalahan tergantung pada independensi pemeriksa dan kompetensi pemeriksa tersebut untuk mengungkapkan penyelewengan. Untuk dapat meningkatkan kualitas audit perlu diketahui faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit.

Hubungan Kualitas Audit Dengan Ukuran Auditor

DeAngelo (1981) mendefinisikan *audit quality* (kualitas audit) sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Probabilitas penemuan suatu pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan independensi auditor. Beberapa penelitian seperti De Angelo (1981); Goldman dan Barlev (1974); Nichols dan Price (1976) umumnya mengasumsikan bahwa auditor dengan kemampuannya akan dapat menemukan suatu pelanggaran dan kuncinya adalah auditor tersebut harus independen. Akan tetapi tanpa informasi tentang kemampuan teknik (seperti pengalaman audit, pendidikan, profesionalisme, dan struktur audit perusahaan), kapabilitas dan independensi seorang auditor akan sulit diketahui.

Menurut Deis dan Giroux (1992) ukuran perusahaan audit diukur dari jumlah klien dan prosentase dari *audit fees* dalam usaha mempertahankan kliennya untuk tidak berpindah pada perusahaan audit yang lain. Beberapa penelitian di Amerika dan Australia menyebutkan bahwa ada hubungan antara kualitas audit dengan ukuran perusahaan audit. Hubungan tersebut terjadi dalam kaitannya dengan reputasi perusahaan audit. Berikut ini

beberapa intisari penelitian tentang hubungan antara kualitas audit dan ukuran perusahaan:

1. Teplagul and Lin (2014) menyatakan bahwa independensi auditor secara signifikan berbeda antara perusahaan audit besar dan perusahaan audit kecil.
2. Ettredgea, Fuerherma dan Li (2014) berargumentasi bahwa kualitas audit secara langsung berhubungan dengan ukuran perusahaan audit, dengan proksi untuk ukuran perusahaan audit adalah jumlah klien. Perusahaan audit yang besar adalah dengan jumlah klien yang lebih banyak. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa perusahaan audit yang besar akan berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan audit yang kecil. Karena perusahaan audit yang besar jika tidak memberikan kualitas audit yang tinggi akan kehilangan reputasinya, dan jika ini terjadi maka dia akan mengalami kerugian yang lebih besar dengan kehilangan klien.
3. Robinson (2008) menyatakan bahwa perusahaan audit yang besar lebih mampu menangkap signal akan penyelewengan keuangan yang terjadi serta mengungkapkannya dalam pendapat audit mereka.
4. Sundgren dan Svanstrom (2012) menyatakan bahwa auditor yang mempunyai kekayaan atau aktiva yang lebih besar mempunyai dorongan untuk menghasilkan laporan audit yang lebih akurat dibandingkan dengan auditor dengan kekayaan yang lebih sedikit.

Dari beberapa hasil penelitian tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa ada hubungan yang positif antara *auditor size* dan *audit quality*, dimana *auditor size* dari beberapa penelitian tersebut dinyatakan sebagai auditor yang memiliki klien yang lebih banyak dan mempunyai kekayaan yang lebih besar (*deeper pockets*) dan berkaitan dengan reputasi auditor tersebut.

Di Indonesia, hubungan antara kualitas audit dengan ukuran perusahaan audit (KAP) belum dapat dilihat dengan jelas, selain belum ada penelitian yang dilakukan juga pasar untuk perusahaan audit belum mencerminkan pasar yang kompetitif. Pada sektor publik, audit biasanya dilakukan oleh BPKP, audit akan dilakukan oleh perusahaan audit (KAP), jika pekerjaan pemeriksaan

tersebut diminta oleh BPKP. Sehubungan dengan hal ini dapat disimpulkan bahwa di Indonesia masih belum tercermin adanya hubungan antara kualitas audit dengan Kantor Akuntan Publik (KAP).

Upaya-Upaya Untuk Meningkatkan Kualitas Audit

Kualitas audit dinilai melalui sejumlah unit standarisasi dari bukti audit yang diperoleh oleh auditor eksternal, sedangkan kegagalan audit dinyatakan sebagai kegagalan auditor independen untuk mendeteksi suatu kesalahan material. Ada beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam meningkatkan kualitas audit, meliputi:

- 1) Perubahan *accounting requirements* terhadap *Legislation* dan *Statements of Standard Accounting Practice*.
- 2) Perubahan lingkungan bisnis
- 3) Meningkatnya kompleksitas dari sistem akuntansi yang menggunakan komputer.

Para praktisi audit harus mengerti dengan baik apa yang membuat suatu audit berkualitas. Aldhizer *et.al.* (1995) mencoba menghubungkan kualitas audit dengan kepuasan klien. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa ada 6 atribut kualitas audit (dari 12 atribut) yang berpengaruh terhadap kepuasan klien, atribut tersebut meliputi; (1) pengalaman melakukan audit, (2) memahami industri klien, (3) responsive atas kebutuhan klien, (4) taat kepada standar umum, (5) keterlibatan pimpinan KAP, serta (6) keterlibatan komite audit. Berikut ini akan diuraikan satu persatu ke 12 atribut kualitas audit menurut Aldhizer dan kawan-kawan tersebut.

1. Pengalaman Melakukan Audit.

Pengalaman merupakan atribut yang paling penting yang dimiliki oleh auditor. Hal ini dibuktikan dengan tingkat kesalahan yang dibuat oleh auditor yang tidak berpengalaman lebih banyak dari pada auditor yang berpengalaman (Utami dan Nugroho, 2014). Sedangkan Adelopo (2012) berpendapat bahwa auditor yang berpengalaman akan memiliki

keunggulan dalam hal; (1) mendeteksi kesalahan, (2) memahami kesalahan secara akurat, dan (3) mencari penyebab kesalahan. Melalui keunggulan tersebut akan bermanfaat bagi klien untuk melakukan perbaikan-perbaikan dan klien akan merasa puas.

2. Memahami Industri Klien.

Auditor harus mempertimbangkan hal-hal yang mempengaruhi industri tempat operasi satuan usaha seperti; kondisi ekonomi, peraturan pemerintah, serta perubahan teknologi yang berpengaruh terhadap tugas auditnya. Pengetahuan tentang bisnis satuan usaha akan sangat membantu auditor dalam; (1) mengidentifikasi bidang-bidang yang perlu pertimbangan khusus, (2) menilai kondisi yang di dalamnya data akuntansi dihasilkan, diolah, serta dikumpulkan dalam organisasi, (3) menilai kewajaran estimasi, seperti: penilaian atas persediaan, depresiasi, penyisihan kerugian piutang, dan lain-lain. Zimmerman (2015) mengatakan bahwa selain dapat membuat audit lebih berkualitas, memahami industri klien juga berguna untuk memberi masukan agar klien beroperasi secara lebih efisien dan dapat melakukan perbaikan-perbaikan yang diperlukan.

3. Responsif Atas Kebutuhan Klien.

Opini akuntan menjadi fokus perhatian ketika suatu Kantor Akuntan Publik (KAP) melakukan audit terhadap sebuah perusahaan. Sebenarnya klien membutuhkan banyak hal lain, tidak hanya sekedar opini auditor saja. Klien berharap menerima lebih banyak keuntungan dari keahlian dan pengetahuan auditor dibidang usaha dan memberi nasehat tanpa diminta klien. Ramy dan Falik (1996) dalam penelitiannya tentang kualitas audit dengan melakukan *interview* terhadap kliennya menyimpulkan bahwa atribut yang membuat klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah kesungguhan KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya. Hal ini akan memberikan kepuasan bagi klien.

4. Taat Kepada Standar Umum.

Syarat utama untuk menjadi seorang auditor adalah harus memiliki latar belakang pendidikan formal akuntansi dan auditing serta berpengalaman di bidang auditing. Ettredgea, Fuerhem dan Li (2014) berpendapat bahwa kredibilitas auditor tergantung pada; (1) kemungkinan auditor mendeteksi kesalahan yang material dan kesalahan penyajian, (2) kemungkinan auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya. Kedua hal tersebut mencerminkan terlaksananya standar umum.

5. Independensi.

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi auditor berkurang. Sikap independensi bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi (SPAP, 1994). Dengan demikian auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Keadaan ini akan meningkatkan kepuasan klien terhadap KAP tersebut.

6. Sikap Hati-hati.

Kesalahan dapat dideteksi jika auditor memiliki keahlian dan kecermatan. Keahlian diartikan sebagai ahli dibidang akuntansi dan auditing, serta cermat pada pencarian tipe-tipe kesalahan yang mungkin ada melalui sikap hati-hati (Elder dan Randal, 1997).

7. Komitmen yang Kuat Terhadap Kualitas Audit.

Menurut Tritschler (2014) komitmen dapat didefinisikan sebagai: (1) suatu kepercayaan pada dan penerimaan terhadap tujuan dan nilai-nilai organisasi dan atau profesi, (2) sebuah kemauan untuk menggunakan usaha yang sungguh-sungguh guna kepentingan organisasi dan atau profesi, (3) sebuah keinginan untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi dan atau profesi. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai induk organisasi akuntan publik di Indonesia mewajibkan para anggotanya untuk mengikuti program pendidikan profesi berkelanjutan dan untuk

menjadi anggota baru harus mengikuti Program Profesi Akuntan (PPA) agar kinerja auditnya berkualitas. Hal ini menunjukkan komitmen yang kuat dari IAI dan para anggotanya.

8. Keterlibatan Pimpinan KAP.

Di dalam penelitiannya Ettredgea, Fuerherma dan Li (2014) menyebutkan bahwa 80% masalah mutu merupakan masalah manajemen. Tanpa keterlibatan manajemen, manajemen mutu hanya menjadi konsep yang kabur dan mustahil diimplementasikan secara efektif. Keberhasilan manajemen mutu memerlukan kepemimpinan yang efektif, baik secara formal maupun tidak formal. Pemimpin yang baik perlu menjadi *focal point* yang mampu memberikan perspektif dan visi luas atas kegiatan perbaikan serta mampu memotivasi, mengakui, dan menghargai upaya dan prestasi perorangan maupun kelompok.

9. Keterlibatan Komite Audit.

Sebuah komite audit diperlukan dalam organisasi bisnis karena bertugas mengawasi proses audit dan memungkinkan terwujudnya kejujuran pelaporan keuangan. Hal ini dapat dicapai apabila komite audit dapat bekerja secara efektif (Elder dan Randal, 1997). Sedangkan Utami dan Nugroho (2014) berpendapat bahwa praktek yang terbaik yang dapat dilakukan KAP untuk menjaga independensi dan profesionalismenya jika berhadapan dengan ketepatan penggunaan prinsip-prinsip akuntansi oleh klien adalah dengan melakukan komunikasi dengan dewan komisaris atau komite audit.

10. Standar Etika yang Tinggi.

Dalam usaha untuk meningkatkan akuntabilitasnya, seorang auditor harus menegakkan etika profesional yang tinggi agar timbul kepercayaan dari masyarakat. Menurut Houqe *et al.* (2015) etika profesi merupakan karakteristik suatu profesi yang membedakan dengan profesi lain yang berfungsi mengatur tingkah laku para anggotanya. Tanpa etika, profesi akuntan tidak akan ada karena fungsi akuntansi adalah penyedia

informasi untuk proses pembuatan keputusan bisnis oleh para pelaku bisnis.

11. Melakukan Pekerjaan Lapangan dengan Tepat.

Di dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dikatakan bahwa standar pekerjaan lapangan pertama mengharuskan merencanakan pekerjaan sebaik-baiknya, dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya. Dalam perencanaan audit, auditor harus mempertimbangkan sifat, luas, saat pekerjaan yang harus dilaksanakan, serta membuat program audit secara tertulis.

12. Tidak Mudah Percaya.

Pelaksanaan audit atas laporan keuangan berdasarkan atas standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia harus direncanakan dan dilaksanakan dengan sikap skeptisme profesional (SPAP, 1994). Hal tersebut mengandung arti bahwa auditor tidak boleh menganggap manajemen sebagai orang yang tidak jujur, namun juga tidak boleh menganggap bahwa manajemen sebagai orang yang tidak diragukan lagi kejujurannya. Adanya sikap ini akan memberikan hasil audit yang bermutu dan memberikan kepuasan bagi klien.

DAFTAR PUSTAKA

- Adelopo. I. (2012). *Auditor Independence: Auditing, Corporate Governance, and Market Confidence*. New York: Routledge.
- Aldhizer, George R., Miller. J.R., dan Moraglio.J.F. (1995). Common Attributes of Quality Audits, *Journal of Accountancy*, January, 179 (1): 61-68.
- Anne. W., and Western.P. (1985). *Quality Control of The Audit. Current Issued. Auditing*. Edited by David Kent, Michael Sherer & Stuart Turkey. London: Harper & Row Publishers.
- Anthony R.N. and Young D.W. (1999). *Management Control in Nonprofit Organization*, 6th Ed, Illinois: Irwin.
- Arrow.K.J. and Kurz.M. (2011). *Public Investment the Rate of Return and Optimal Fiscal Policy*. Ney York: Earthscan.
- Badan Pemeriksa Keuangan (2007), *Standar Audit Pemerintahan*, Jakarta.
- Bastian (2003). *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*. Yogyakarta: BPFE. UGM.
- Blumenthal J. M. 1983. "Candid reflections of businessman in Washington". In Perry J.L., Kreamer (Eds), Public Management. 22-23. Palo Alto, California: Mayfield
- Brown, C.D., dan Raghunandan. K. (1997). Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors: A Reply. *Accounting Horizon*. 11(1).
- Brusca. I., Caperchione, E., Cohen. S., and Rossi. F.M.:(2015). *Public Accounting and Auditing in Europe.The Challenge of Harmonization*. NY: Palgrave Macmillan.
- Bryce Herrington (1987), *Financial and Strategic Management for Non Profit Organizations*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prantice-Hall, Inc.
- Bryson, J.M. (2011). *Strategic Planning for Publicand Non-Profit Organization Organizations*. 4 th.Ed. Minneapolis: John Willey and Sons.
- Caiden, N. (1978). *Pattern of Budgeting*. Public Administration Review. 38 (6): 539-543.

- Cristensen, T., and Laegreid, P. (2007). *Transcending New Public Management*. England: Ashgate Publishing.
- Damodaran, A. (2006). *Damodaran on Valuation: Security Analysis for Investment and Corporate Finance*. 2 th Edition. New Jersey: John Wiley and Sons.
- DeAngelo, L.E (1981), Auditor Size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3 (3): 183-199.
- Deis, D.R.Jr., and Giroux, G.A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector, *The Accounting Review*. 67 (3): 496-510.
- Dooren, W.V., Bouckaert, and Halligan, J. (2015). *Performance Measurement in the Public Sector*. NY: Routledge.
- Dye, R. (1993). Auditing Standards, Legal Liability and Auditor Wealth, *Journal of Political Economy*, 101 (5): 887-914.
- Elder and Randal J. (1997). A Comment on Audit Quality in Audits of Federal programs by Non-Federal Auditors. *Accounting Horizon*. 11 (1): 67-71.
- Ettredgea, M., Fuerherma, E.E., and Li, C. (2014). Fee Pressure and Audit Quality. *Accounting, Organizations and Society*. 39 (4): 247-263.
- Fabozzi, F.J. (2016). *Mortgage Backed Securities*. 7 th Ed. Oxford: Oxford University Press.
- Fabozzi, F.J. and Peterson, P.P. (2003). *Financial Management and Analysis*. 2 th Ed. Ney Jersey: John Wiley and Sons.
- Finkler, S.A., Smith, D.L., Calabrese, T.D. and Purtell, R.M. (2016). *Financial Management for Public Health and Not-for-Profit Organization*. 5 th Edition. NY: New York University.
- Goldman and Barlev (1974), The Auditor Firm Conflict of interest: Its Implications for Independence. *The Accounting Review*. 49 (4): 844-847.
- Granof, M.H. (2001), *Government and Not-for-Profit Accounting-Concepts and Practices*, Edisi-2, New York: John Wiley and Sons.
- Goodfrey and Holmes (1997). *Accounting Theory*, Queensland: John Wiley and Sons.

- Houqea. M.N., Zijla. T.V., Dunstanb. K., and Karima. W. (2015). Corporate Ethics and Auditor Choice – International Evidence. *Research in Accounting Regulation*. 27 (1): 57-65.
- Ikatan Akuntan Indonesia (1997). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 45 tentang Pelaporan Keuangan Organisasi Nirlaba*, Ikatan Akuntan Indonesia, Jakarta, Salemba Empat
- International Federation of Accountants (2001). *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS)
- Jones. R. and Pendlebury. M. (2000). *Public Sector Accounting*, 5th edition. London: Pitman Publishing.
- Jones. R. and Pendlebury. M. (2010). *Public Sector Accounting*, 6th edition. London: Pitman Publishing.
- Klein, J. (2016). Budgeting for Building Operations: It's better to prevent than Repair and Repent. *Journal of Property Management*, (1): 15-28.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. *Organisasi Nirlaba*. Artikel pada www.ksap.org.
- Lennox, and Clive. S. (1999), Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*, 26 (7) & (8): 779-805.
- Mahsun, M. dkk (2006), *Akuntansi Sektor Publik*, Edisi Pertama, Yogyakarta: BPFE.
- Malan, Roland M., James R., Fountain. Jr., Donald S.A. and Robert L.L. (1984). *Performance Auditing in Local Government*. Chicago, Illinois; Government Finance Officers Association.
- Mardiasmo, (2002). *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Penerbit Andi
- Mautz,R.K and Sharaf. H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*, Sarasota: American Accounting Association.
- Morrow. J.R., Mood. D.P., Disch.J.G., and Kang.M. (2016). *Measurement and Evaluation in Human Performance*. 5th Ed. Stanningley: Human Kinetics.
- Nichols,D.R and Price. K.H. (1983): The Auditor Firm Conflict: An Analysis Using Concepts of Exchange Theory. *The Accounting Review*. (51): 335-346.

- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Spitzer. D.R. (2007). *Transforming Performent Measurement*. New York: Amacom.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.
- Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- Utami. G., dan Nugoho. M.A. (2014). Pengaruh Profesionalisme Auditor, Etika Profesi dan Pengalaman Auditor terhadap Pertimbangan Tingkat Meterialitas dengan Kredibilitas Klien sebagai Pemoderasi. *Nominal*. 3 (1): 75-83.
- Raman.K and Wilson. E.R. (1994). Governmental Audit Procurement Practices and Seasoned Bond Prices. *The Accounting Review*. 69 (4): 517-538.
- Ramy. E., and Failk. H. (1996). Planned Audit Quality. *Journal of Accounting & Public Policy*. (15): 247-269.
- Robinson, D. (2008). Auditor Independence and Auditor-Provided Tax Service: Evidence from Going Concern Audit Opinions Prior to Bankruptcy Filings. *Auditing. A Journal of Practice & Theory*, 27(4), 31-54.
- Senge, P.M, Kleiner. A, Roberts. C, Ross. R.B., and Smith. B.J. (2014). *The Fifth Discipline Field Book: Strategies and Tools for Building and Learning Organization*. New York: Crown Publishing Group.
- Shockley,R.A (1982), Perceptions of Audit Independence: A Conceptual Model. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 21 (8): 126-143.
- Sudibyo. B. (1995), Reduksi Norma Evidencial Matter Menjadi Norma Evidence serta Dampaknya pada Kualitas Audit dan

Pembukuan di Indonesia. *Jurnal Keuangan dan Moneter*. 2 (2).

Sundgren. S.A., and Svanstrom. T. (2012). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing: Evidence from Small- and Medium-Sized Enterprises. *Accounting and Business Research*. 43 (1): 31-55.

Tepalagul. N. And Lin. L. (2014). Auditor Independence and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 30 (1): 101-121.

Tritschler. J. (2014). *Audit Quality*. Innsbruck: Springer Gabler

Zimmerman. A.B. (2015). *Does the Audit Market Price Partner Big 4 Experience in Non-Big 4 Firms?*. Ohio: OhioLINK Electronic Theses and Dissertations Center