

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1. Penelitian Terdahulu**

Studi tentang implementasi kebijakan semakin menjadi perhatian dalam studi-studi bidang administrasi publik baik di negara-negara industri maupun di negara-negara berkembang (Grindle, 1980). Implementasi kebijakan publik menjadi menarik perhatian karena banyaknya faktor yang sangat bervariasi yang terkait dengan proses implementasi kebijakan. Bahasannya meliputi kemampuan penyediaan sumber daya, struktur hubungan antar pemerintahan, pelaporan dalam birokrasi, pengaruh lawan politik, dan kejadian-kejadian tidak terduga yang muncul dalam mencapai tujuan kebijakan. Penelitian implementasi kebijakan menjelaskan mengapa kebijakan yang diterapkan mengalami penyimpangan dalam pelaksanaannya, penjabaran kebijakan ke dalam mekanisme, dan menterjemahkan tujuan ke prosedur rutin (Suwitri, 2011).

Mazmanian dan Sabatier (1983: 4) menjelaskan latar belakang pentingnya studi implementasi kebijakan, yaitu:

- a. Kenyataan yang berbeda dari pandangan sebelumnya yang meyakini bahwa tujuan dari kebijakan secara otomatis akan tercapai setelah program ditetapkan oleh lembaga politik yang berwenang. Studi-studi

implementasi justru menunjukkan bahwa kegiatan yang dilakukan setelah suatu kebijakan ditetapkan merupakan hal yang problematik (kompleks) dan menentukan hasil pencapaian kebijakan.

- b. Badan-badan administratif yang bertanggung jawab terhadap pelaksanaan kebijakan tidak semata-mata mendapat pengaruh penuh dari wewenang yang diberikan oleh pengaturan legal. Namun, tekanan dari banyak pihak dan banyak faktor lain yang mempengaruhi pelaksanaan kebijakan yang pada akhirnya menentukan hasil pencapaian kebijakan.
- c. Banyaknya kasus tentang kegagalan implementasi kebijakan atau implementasi kebijakan berhasil dilaksanakan sesuai program namun gagal mencapai tujuan dari kebijakan.

Peneliti implementasi kebijakan digolongkan dalam tiga generasi berdasar konsentrasi penelitiannya. Penelitian implementasi kebijakan dalam tiga generasi tersebut masih menuai kritik berkaitan dengan konsistensi teori, metodologi dan kemanfaatannya. Kritik terhadap generasi pertama adalah pada karakter penelitian yang berupa studi kasus spesifik dan studi yang tidak akumulatif sehingga sulit membawa pada simpulan dan generalisasi. Peneliti pada generasi kedua yang memfokuskan pada pengembangan kerangka analitis dari implementasi termasuk analisis *top down*, *bottom up* dan sintetisnya dinilai tidak mampu memberikan sintesis yang komprehensif atau pendekatan yang seragam untuk menganalisis implementasi.

Sedangkan peneliti generasi ketiga yang berkonsentrasi pada pembangunan teori implementasi dinilai hasil penelitiannya belum sepenuhnya bisa diterapkan dalam praktek. (Paudel, 2009).

Penelitian berkaitan dengan implementasi akuntansi berbasis akrual telah banyak dilakukan di luar Indonesia. Sementara di Indonesia masih sangat minimal karena penerapan akuntansi berbasis akrual pada sektor publik di Indonesia khususnya pada laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah masih belum jelas pengaturannya dan baru diterapkan di Pemerintah Kota Semarang. Sementara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah lainnya belum menerapkan akuntansi berbasis akrual penuh namun masih menerapkan akrual bertahap (kas menuju akrual).

Berikut adalah penelitian-penelitian sebelumnya yang terkait dengan topik penelitian ini, akan menjadi rujukan dalam penelitian ini dan menjadi pertimbangan peneliti agar penelitian ini memberikan nilai tambah terhadap penelitian yang sudah ada sebelumnya. Penelitian-penelitian sebelumnya tersebut dilaporkan dalam kurun waktu antara tahun 2002 sampai dengan 2012 dan dilaksanakan pada lokus yang ada di Indonesia maupun di luar negeri. Topik penelitian beragam, namun lebih difokuskan pada bagaimana implementasi kebijakan pemerintah terkait transparansi dan akuntabilitas keuangan melalui laporan keuangan pemerintah dan efektivitas laporan keuangan pemerintah bagi transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah. Serta terdapat satu penelitian yang mengkaji

kemungkinan penerapan kebijakan pemerintah terkait penyusunan laporan keuangan. Penelitian terdahulu yang disajikan disini hanya sebagian dari penelitian yang sudah ada karena dipilih yang mendekati fokus penelitian ini. Penelitian terdahulu tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Hasil penelitian dengan judul "*Local Government Annual Report: An Accountability Medium?*", karya Ileana Steccolini pada 2002 memiliki tujuan penelitian untuk menganalisis peran Laporan Keuangan Tahunan Pemerintah Daerah terhadap akuntabilitas Pemerintah Daerah kepada pihak internal maupun pihak eksternal dengan menganalisis pengguna, alat komunikasi dan isi laporan. Sampel penelitian adalah Pemerintah Daerah di Italia dengan laporan keuangan tahun 2000. Hasil penelitian ini adalah laporan tahunan lebih banyak digunakan oleh pengguna internal namun tidak jelas efektivitas pemanfaatannya. Sementara itu, laporan tersebut tidak mempunyai peranan yang signifikan dalam pengkomunikasian kepada pengguna eksternal. Disimpulkan pula bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan masih minimal, kurang menyajikan informasi kinerja dan posisi keuangan, lebih banyak menyajikan informasi kas sebagai informasi kepatuhan terhadap anggaran dibandingkan informasi akrual.
- b. Hasil Penelitian dengan judul "*Implementation of Accrual Accounting in Australian Government Finance Statistics and The National Accounts*", yang dilaksanakan oleh *Australian Bureau Statistics* pada 2002. Tujuan

penelitian ini adalah untuk mengamati perubahan besar pada *Australia's Government Finance Statistics* (GFS) sebagai dampak implementasi akuntansi akrual dan mengikhtisarkan isu-isu implementasi pada GFS and *National Accounts Statistics*. Penelitian menyimpulkan bahwa transisi ke akrual yang bersamaan dengan perubahan lain dalam pengelolaan keuangan pemerintah semakin menyulitkan transisi.

- c. Hasil penelitian dengan judul “Menuju Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Yang Baru: Studi Pada Bagian Keuangan Pemerintah Kabupaten Pacitan”, yang disusun oleh Diana Tien Irafhahmi pada 2005. Tujuan penelitian ini adalah menganalisis aplikasi sistem akuntansi pemerintahan yang baru, yaitu sistem *double entry*, di Pemkab Pacitan dan menganalisis kendala-kendala yang dihadapi. Penelitian menyimpulkan bahwa Pemkab Pacitan sudah menerapkan sistem akuntansi yang baru selama setahun namun perkembangannya masih sangat lambat. Hal tersebut disebabkan kurangnya kompetensi SDM, tidak adanya Perda yang secara jelas mengatur sistem akuntansi yang digunakan serta sistem yang lama sudah sangat lama diterapkan sehingga perubahan sistem membutuhkan waktu panjang.
- d. Hasil penelitian dengan judul “Pengaruh Penyajian Neraca Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah”, karya Budi Mulyana pada 2006. Penelitian ini menyimpulkan bahwa penyajian neraca daerah dan

- aksesibilitas laporan keuangan secara bersama-sama berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah.
- e. Hasil penelitian yang dimuat dalam MPRA Paper No. 6690 pada 2008 dengan judul "*Accrual Accounting Experience in The Romanian Public Higher Education Sector*" karya Adriana Tiron Tudor and Rodica Blidisel dari Babes Bolyai University, Cluj Napoca, Romania, West University. Tujuan penelitian adalah untuk mengetahui bagaimana kesiapan staf di bidang keuangan dan akuntansi menghadapi transisi akuntansi akrual pada institusi perguruan tinggi publik di Rumania. Hasil penelitian menunjukkan bahwa staf pada departemen keuangan dan akuntansi memilih menggunakan akuntansi basis akrual, namun implementasi akuntansi basis akrual menemui hambatan-hambatan.
- f. Hasil penelitian dengan judul "Evaluasi Strategi Penerapan Akuntansi Basis Akrul Pada Laporan Keuangan Pemerintah Dengan Model Kebutuhan Dasar", karya Chairul Iman pada 2008. Tujuan penelitian adalah memberikan gambaran perkembangan strategi perlakuan akuntansi di Indonesia, faktor penentu kesuksesan implementasi basis akrual serta memberikan usul dan saran terkait strategi penerapan tersebut. Penelitian dilakukan dengan telaah literature serta data-data sekunder. Penelitian ini menyimpulkan bahwa Pemerintah belum memiliki variabel mendasar untuk menerapkan akuntansi basis akrual, kurang dukungan eksekutif dan legislatif, kurang komunikasi paket kebijakan

akuntansi ke daerah serta sebaran teknologi informasi yang belum merata di daerah dan kurangnya kompetensi SDM.

- g. Hasil penelitian dengan judul “Pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual terhadap akuntabilitas keuangan daerah se Jawa – Bali”, karya Binti Muchsini pada 2008. Tujuan penelitian adalah untuk mengetahui: (1) Pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual dengan ukuran pemerintah daerah terhadap total *operating revenue to operating expense* (OROE), (2) Pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual dengan ukuran pemerintah daerah terhadap *return on assets* (ROA), (3) Pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual dengan ukuran pemerintah daerah terhadap *current ratio* (CR), (4) Pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual dengan ukuran pemerintah daerah terhadap *long term liabilities to total assets* (LA). Penelitian ini menggunakan data sekunder. Penelitian ini menyimpulkan bahwa (1) Adopsi akuntansi berbasis akrual tidak berpengaruh terhadap OROE, (2) Adopsi akuntansi berbasis akrual berpengaruh negatif terhadap ROA, (3) Adopsi akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif terhadap CR, (4) Adopsi akuntansi berbasis akrual berpengaruh negatif terhadap LA. Implikasi dari penelitian ini adalah: (1) perlu perbaikan standar dan sosialisasi yang lebih intens mengenai implementasi akuntansi berbasis akrual di sektor publik, (2) akuntabilitas keuangan kita juga masih buruk, sehingga banyak hal yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah yang bersangkutan diantaranya mencakup sistem pembukuan, sistem aplikasi teknologi komputer, inventarisasi aset dan

utang, jadwal waktu penyusunan laporan keuangan dan pemeriksaan serta pertanggungjawaban anggaran, *quality assurance* atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah oleh pengawas intern dan sumber daya manusia.

- h. Hasil penelitian dengan judul “Analisis Penyajian Laporan Keuangan Daerah Sesuai Dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah”, karya Astika Darman pada tahun 2008. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui keefektifan penerapan PP Nomor 24 Tahun 2005 yang berisi tentang standar akuntansi dengan metode analisis deskriptif di Pemerintah Kota Depok dan berdasarkan telaah pustaka. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa penyajian laporan keuangan di pemerintah daerah mengalami perubahan ke arah yang lebih baik, namun perlu di tingkatkan kembali mengingat seiring berjalannya waktu, banyak transaksi yang lebih beragam sehingga penamaan pada akun pun perlu diperbaharui atau di kelompokkan dengan akun yang sesuai.
- i. Hasil penelitian dengan judul “Analisis Faktor-Faktor yang Menyebabkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Beropini *Disclaimer*”, karya Virginia Nur Rahmanti dan Arum Prastiwi pada 2009. Tujuan penelitian ini adalah mengetahui faktor-faktor yang menyebabkan laporan keuangan pemerintah daerah mendapatkan opini *disclaimer*. Penelitian ini menggunakan metodologi deskriptif dengan metode studi kasus pada Pemda-Pemda di Jawa Timur yang menyandang opini disclaimer pada

tahun 2008. Penelitian ini menyimpulkan bahwa faktor yang paling utama menyebabkan laporan keuangan pada 6 (enam) Pemda beripini *disclaimer* adalah lemahnya Sistem Pengendalian Internal (SPI)

- j. Hasil penelitian dengan judul “Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah Dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual (Studi Pada Pemerintah Kabupaten Sampang)”, karya Eka Novalina pada 2011. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui kesiapan Pemkab Sampang khususnya PPK SKPD dalam menerapkan SAP berbasis akrual ditinjau dari aspek: (1) tingkat dan latar belakang pendidikan, (2) pemahaman terhadap pengelolaan keuangan daerah, (3) pemahaman terhadap SAP berbasis kas menuju akrual (PP 24/2005), dan (4) pemahaman terhadap basis akuntansi akrual. Hasil penelitian menunjukkan bahwa: (1) Pemkab Sampang belum siap menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual (PP No. 71 Tahun 2010) karena masih perlu pembenahan terhadap sumber daya manusia, kebijakan, dan infrastruktur untuk mendukung penerapan SAP berbasis akrual; (2) sebagian besar Pejabat Pengelola Keuangan (PPK) bagian akuntansi dan pelaporan diisi oleh pegawai yang berlatar belakang pendidikan bukan dari akuntansi, (3) sebagian besar PPK tidak paham tentang pengelolaan keuangan daerah (4) masih banyak PPK yang mengalami kesulitan sehingga sistem pelaporan Pemerintah Kabupaten Sampang masih menggunakan sistem sentralisasi; (5) sebagian besar PPK belum mengetahui adanya PP 71/2010 yang menggantikan PP 24/2005 dan juga masih terdapat banyak

kendala dalam menerapkan PP 71/2010. Oleh karena itu, penerapan SAP berbasis akrual di Pemerintah Kabupaten Sampang hendaknya dilakukan secara bertahap

- k. Hasil penelitian dengan judul "*Implementation of Full Accrual Basis in Governmental Organization (Case Study: Shiraz University of Technology, Iran)*", karya Saman Mohammadi pada 2012. Tujuan penelitian ini adalah untuk menggambarkan dan menjelaskan bagaimana Universitas Shiraz sebagai pioneer, mengimplementasikan akuntansi akrual. Penelitian menyimpulkan bahwa suksesnya implementasi akrual di Universitas Shiraz karena dilaksanakannya proses-proses berikut: mereviu keuangan organisasi dan prosedur siklus operasi, pengkodean dan menetapkan pusat biaya, mengumpulkan catatan dan informasi keuangan tahunan dan melakukan klarifikasi, koreksi atas akun tahunan, mencocokkan kondisi yang ada dengan skema yang baru, secara kontinu mengikuti perubahan siklus operasi, menutup akun dan menyiapkan laporan keuangan.
- l. Hasil penelitian dengan judul "*Public Sector Accounting Reforms in The Indonesian Post Suharto-Era (A Thesis at University of Waikato New Zealand)*", karya Harun Harun pada 2012. Penelitian dilaksanakan pada level nasional Indonesia dan suatu studi kasus di salah satu Pemda atas laporan keuangan tahun 2006. Tujuan penelitian adalah untuk memahami proses transisi menuju sistem akuntansi akrual pada sektor publik di Indonesia. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa implementasi basis akrual di Indonesia didorong oleh keinginan mengikuti negara lain dan

dorongan *International Monetary Fund* (IMF) dan *World Bank*. Implementasi akrual baru mulai terwujud setelah era Suharto yaitu dengan keluarnya UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang SAP. Kendala yang dihadapi adalah pada kompetensi SDM dan kebiasaan lama dari pejabat pemerintah yang korup.

Secara rinci, penelitian-penelitian tersebut disajikan pada tabel di bawah ini:

Tabel 2.1  
Penelitian-Penelitian Terdahulu

No	Penelitian Sebelumnya			Penelitian Ini
	Judul Penelitian, Pengarang, Tahun Penelitian	Tujuan Penelitian	Hasil Penelitian	
a.	<i>Local Government Annual Repot: an Accountability Medium?</i> , Ileana Steccolini, 2002	Menganalisis peran Laporan Keuangan Tahunan Pemerintah Daerah terhadap akuntabilitas Pemerintah Daerah kepada pihak internal maupun pihak eksternal dengan menganalisis pengguna, alat komunikasi dan isi laporan. Sampel penelitian adalah Pemerintah Daerah di Italia dengan laporan keuangan tahun 2000.	Laporan tahunan lebih banyak digunakan oleh pengguna internal namun tidak jelas efektivitas pemanfaatannya. Sementara itu, laporan tersebut tidak mempunyai peranan yang signifikan dalam pengkomunikasian kepada pengguna eksternal. Disimpulkan pula bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan masih minimal, kurang menyajikan informasi kinerja dan posisi keuangan, lebih banyak menyajikan informasi kas sebagai informasi kepatuhan terhadap anggaran dibandingkan informasi akrual.	Penelitian ini lokasinya pada pemerintah Indonesia terkait penerapan basis akuntansi yang baru, penelitian sebelumnya lokasi pada pemerintah daerah di Italia terkait analisis peran laporan keuangan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah daerah.
b.	<i>Implementation of Accrual Accounting in Australian Government Finance Statistics and The National Accounts</i> , Australian Bureau Statistics, 2002	To outlines the major changes in Australia's Government Finance Statistics as a result of implementing accrual accounting, and summarises the major implementation issues in both the GFS and National Accounts	In Australia, the move by governments to accrual occurred at the same time as a number of other changes to government financial arrangements, which have complicated the transition. Furthermore, identifying seasonal patterns in short-term time series has proven to be challenging. Both of these issues have contributed to a degree of uncertainty in government estimates in	Penelitian sebelumnya berfokus pada bagaimana implementasi akuntansi akrual di Pemerintah Australia juga berdampak pada administrasi untuk tujuan statistik dan harmonisasi antara data akuntansi dan statistik. Penelitian sekarang lokasinya pada pemerintah Indonesia terkait penerapan kebijakan basis

		statistics	the national accounts in the period following the introduction.	akuntansi akrual.
c.	Menuju Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Yang Baru: Studi Pada Bagian Keuangan Pemerintah Kabupaten Pacitan, Diana Tien Irafhahmi, Jurnal Eksekutif Volume 2 Nomor 2, 2005	Menganalisis aplikasi sistem akuntansi pemerintahan yang baru, yaitu sistem double entry, di Pemkab Pacitan dan menganalisis kendala-kendala yang dihadapi. Metode penelitian adalah deskriptif dengan studi kasus.	Pemkab Pacitan sudah menerapkan sistem akuntansi yang baru selama setahun namun perkembangannya masih sangat lambat. Hal tersebut disebabkan kurangnya kompetensi SDM, tidak adanya Perda yang secara jelas mengatur sistem akuntansi yang digunakan serta sistem yang lama sudah sangat lama diterapkan sehingga perubahan sistem membutuhkan waktu panjang.	Penelitian ini menganalisis penerapan basis akuntansi akrual dengan studi kasus di Pemkot Semarang. Penelitian yang lama tidak menganalisis penerapan basis akrual namun penerapan <i>double entry</i> .
d.	Pengaruh Penyajian Neraca Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah, Budi Mulyana (2006)	Pengaruh Penyajian Neraca Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah	Penyajian neraca daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah. Aksesibilitas laporan keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah. Penyajian neraca daerah dan aksesibilitas laporan keuangan secara bersama-sama berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah.	Penelitian ini menganalisis penerapan basis akuntansi akrual dengan studi kasus di Pemkot Semarang
e	Accrual Accounting Experience in The Romanian Public Higher Education Sector, Adriana Tiron Tudor and Rodica Blidisel, MPRA Paper No. 6690, 2008	To find out especially the answer to the following question: 'How well the finance and accounting specialized staff is prepared to transpose the accrual accounting tasks in Romanian public higher education institutions?	A comparison between the findings of the survey and those of the interviewees has revealed that public higher education accountants and finance officers share the preference of accounting and finance head departments to use accrual accounting. It is evident that implementation difficulties are perceived as barriers to the feasibility of its successful implementation within the Romanian public higher education sector.	Penelitian ini menganalisis penerapan basis akuntansi akrual dengan studi kasus di Pemkot Semarang

f.	Evaluasi Strategi Penerapan Akuntansi Basis Akrual Pada Laporan Keuangan Pemerintah Dengan Model Kebutuhan Dasar, Chairul Iman, 2008.	Memberikan gambaran perkembangan strategi perlakuan akuntansi di Indonesia, faktor penentu kesuksesan implementasi basis akrual serta memberikan usul dan saran terkait strategi penerapan tersebut. Penelitian dilakukan dengan telaah literature serta data-data sekunder.	Pemerintah belum memiliki variable mendasar untuk menerapkan akuntansi basis akrual, kurang dukungan eksekutif dan legislatif, kurang komunikasi paket kebijakan akuntansi ke daerah serta sebaran teknologi informasi yang belum merata di daerah dan kurangnya kompetensi SDM	Penelitian ini, menganalisis implementasi PP Nomor 71/2010 yaitu akuntansi basis akrual dengan studi kasus di Pemkot Semarang. Penelitian sebelumnya menganalisis secara literatur kemungkinan penerapan basis akrual pada laporan keuangan pemerintah dimana saat itu belum ada kebijakan berupa PP yang mengatur.
g.	Pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual terhadap akuntabilitas keuangan daerah se Jawa – Bali, Binti Muchsin, 2008.	Untuk mengetahui: (1) Pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual dengan ukuran pemerintah daerah terhadap total operating revenue to operating expense (OROE). (2) Pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual dengan ukuran pemerintah daerah terhadap return on assets (ROA). (3) Pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual dengan ukuran pemerintah daerah terhadap current ratio (CR). (4) Pengaruh adopsi akuntansi berbasis akrual dengan	(1) Adopsi akuntansi berbasis akrual tidak berpengaruh terhadap OROE. (2) Adopsi akuntansi berbasis akrual berpengaruh negatif terhadap ROA. (3) Adopsi akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif terhadap CR. (4) Adopsi akuntansi berbasis akrual berpengaruh negatif terhadap LA. Implikasi dari penelitian ini adalah: (1) perlu perbaikan standar dan sosialisasi yang lebih intens mengenai implementasi akuntansi berbasis akrual di sektor publik. (2) akuntabilitas keuangan kita juga masih buruk, sehingga banyak hal yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah yang bersangkutan diantaranya mencakup sistem pembukuan, sistem aplikasi teknologi komputer, inventarisasi aset dan utang, jadwal waktu penyusunan laporan keuangan dan pemeriksaan serta pertanggungjawaban anggaran,	Analisis implementasi PP Nomor 71/2010 yaitu akuntansi basis akrual dengan studi kasus di Pemkot Semarang untuk mendeskripsikan bagaimana Pemkot Semarang mengimplementasikan dan kendala yang dihadapi serta memberikan rekomendasi untuk mengatasi kendala tersebut.

		ukuran pemerintah daerah terhadap <i>long term liabilities</i> to total assets (LA). Penelitian ini menggunakan data sekunder.	quality assurance atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah oleh pengawas intern dan sumber daya manusia	
h.	Analisis Penyajian Laporan Keuangan Daerah Sesuai Dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintah, Astika Darman, 2008	Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui keefektifan penerapan PP Nomor 24 Tahun 2005 yang berisi tentang standar akuntansi dengan metode analisis deskriptif di Pemkot Depok dan berdasarkan telaah pustaka	Penyajian laporan keuangan di pemerintah daerah mengalami perubahan kearah yang lebih baik, namun perlu di tingkatkan kembali mengingat seiring berjalannya waktu, banyak transaksi –transaksi yang lebih beragam sehingga penamaan pada akun pun perlu diperbaharui atau di kelompokkan dengan akun yang sesuai.	Analisis implementasi PP Nomor 71/2010 yaitu akuntansi basis akrual dengan studi kasus di Pemkot Semarang sedangkan penelitian sebelumnya menganalisis PP 24/2010 yang menerapkan basis akuntansi kas menuju akrual.
i.	Analisis Faktor-Faktor yang Menyebabkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Beropini <i>Disclaimer</i> , Virginia Nur Rahmanti dan Arum Prastiwi, 2009	Mengetahui faktor-faktor yang menyebabkan laporan keuangan pemerintah daerah mendapatkan opini <i>disclaimer</i> . Penelitian ini menggunakan metodologi deskriptif dengan metode studi kasus pada Pemda di Jatim yang menyangang opini	Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor yang paling utama menyebabkan laporan keuangan keenam pemda beropini <i>disclaimer</i> adalah lemahnya Sistem Pengendalian Internal (SPI).	Analisis implementasi PP Nomor 71/2010 yaitu akuntansi basis akrual dengan studi kasus di Pemkot Semarang untuk mendeskripsikan bagaimana Pemkot Semarang mengimplementasikan dan kendala yang dihadapi serta memberikan rekomendasi untuk mengatasi kendala tersebut. Kendala yang dihadapi adalah kompleksitas basis akrual.

		disclaimer pada tahun 2008.		
j.	Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah Dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual (Studi Pada Pemerintah Kabupaten Sampang), Eka Novalina, 2011	Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui kesiapan Pemkab Sampang khususnya PPK SKPD dalam menerapkan SAP berbasis akrual ditinjau dari aspek: (1) tingkat dan latar belakang pendidikan, (2) pemahaman terhadap pengelolaan keuangan daerah, (3) pemahaman terhadap SAP berbasis kas menuju akrual (PP 24/2005), dan (4) pemahaman terhadap basis akuntansi akrual.	Hasil penelitian: (1) Pemkab Sampang belum siap menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual (PP No. 71 Tahun 2010) karena masih perlu pembenahan terhadap sumber daya manusia, kebijakan, dan infrastruktur untuk mendukung penerapan SAP berbasis akrual; (2) sebagian besar PPK bagian akuntansi dan pelaporan diisi oleh pegawai yang berlatar belakang pendidikan bukan dari akuntansi, (3) sebagian besar PPK tidak paham tentang pengelolaan keuangan daerah (4) masih banyak PPK yang mengalami kesulitan sehingga sistem pelaporan Pemerintah Kabupaten Sampang masih menggunakan sistem sentralisasi; (5) sebagian besar PPK belum mengetahui adanya PP 71/2010 yang menggantikan PP 24/2005 dan juga masih terdapat banyak kendala dalam menerapkan PP 71/2010. Oleh karena itu, penerapan SAP berbasis akrual di Pemerintah Kabupaten Sampang hendaknya dilakukan secara bertahap.	Lokus penelitian pada Pemkot Semarang yang sudah menerapkan akuntansi basis akrual, lokus penelitian sebelumnya pada Pemkab. Sampang yang belum menerapkan basis akrual. Penelitian sebelumnya menganalisis kondisi sebelum menerapkan kebijakan, penelitian ini menganalisis kebijakan ketika diimplementasikan.
k.	<i>Implementation of Full Accrual Basis in Governmental Organization (Case Study: Shiraz University of Technology, Iran), Saman Mohammadi, 2012</i>	To describe and explain how Shiraz University as one pioneers in the implementation of accrual accounting	Successful execution of this project in Shiraz Industrial University: reviewing finance organizations and operations cycle procedures, coding and determining cost centers, collecting records and annual financial information and clarifying them, correcting and	Penelitian ini lokasinya pada pemerintah Indonesia terkait penerapan basis akuntansi yang baru, penelitian sebelumnya lokasi pada Universitas Shiraz di Iran terkait proses penerapan sistem akuntansi dengan basis akrual.

			clarifying the annual accounts, matching existing conditions with the new scheme, continuing the executive operations due to changes in the information cycle, closing accounts and preparing the basic financial statements.	
i.	<i>Public Sector Accounting Reforms in The Indonesian Post Suharto-Era (A Thesis at University of Waikato New Zealand), Harun Harun, 2012</i>	<p>The aim of this study is to understand the institutionalization process of an accrual accounting system in the Indonesian public sector at the national level and a within one municipality used as a case study.</p> <p>The data drawn from official documents, publicly information about process adoption and interview with participants.</p>	<p>The study identified that the desire to adopt accrual accounting may have been driven by the wish to follow a similar practice adopted in other countries and respond to the IMF and World Bank. Nonetheless, a formal adoption of the accrual accounting system was only realized following the collapse of Suharto's regime in 1998 through the issuance of Law 17 (2003) as <i>new discourses</i> and government accounting standards in 2005 as <i>new techniques</i>.</p> <p>At the organizational level, drawing from the experience of one municipal government, the <i>internalization</i> processes of the accounting system were primarily motivated by the presence of legal enforcement. In this case, the lack of skills and experience in using accrual accounting has increased accounting costs of the municipality and the officials within the municipality have yet to use the accrual-based accounting information for real decision making. In addition, power and old habits of local actors relating to a corruption practice (bribery) surrounding the adoption have also produced an unintended outcome.</p>	<p>Penelitian terdahulu dilaksanakan sebelum terbitnya standar akuntansi pemerintahan dengan basis akrual (PP Nomor 71/2010) dan studi kasus dilaksanakan pada suatu Pemerintah Daerah yang belum menerapkan basis akrual penuh pada saat menyusun laporan keuangan tahun 2006.</p>

Dari tabel 2.1 di atas, dapat disimpulkan bahwa penelitian-penelitian sebelumnya, belum ada yang meneliti tentang bagaimana implementasi kebijakan penerapan akuntansi berbasis akrual (dhi. PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan pada Lampiran 1) dengan mengambil lokus pada Pemerintah Daerah yang sudah menerapkan kebijakan tersebut. Di Indonesia, Pemerintah Kota Semarang adalah satu-satunya entitas Pemerintah yang sudah menerapkan kebijakan tersebut. Sementara itu, sesuai PP Nomor 71 Tahun 2010, Pemerintah Pusat dan Daerah sudah harus menerapkan akuntansi berbasis akrual dalam menyusun laporan keuangan tahun 2015.

## **2.2. Administrasi Negara dan *Good Governance***

### **2.2.1. Perkembangan Ilmu Administrasi Negara**

Perkembangan Administrasi sebagai disiplin Ilmu mengalami beberapa proses pergantian cara pandang. Menurut Nicholas Henry (Henry, 1975), telah terjadi krisis definisi administrasi dalam administrasi negara dan pemahaman tentang administrasi bisa dipahami lewat paradigma. Istilah paradigma ilmu pertama kali diperkenalkan oleh Thomas Kuhn melalui bukunya yang berjudul "*In The Structure of Scientific Revolutions*" (1962). Kuhn menjelaskan paradigma dalam dua pengertian. Di satu pihak paradigma berarti keseluruhan konstelasi kepercayaan, nilai, teknik yang dimiliki bersama oleh anggota masyarakat ilmiah tertentu. Di pihak lain paradigma menunjukkan sejenis unsur

pemecahan teka-teki yang konkrit yang jika digunakan sebagai model, pola atau contoh dapat menggantikan kaidah-kaidah yang secara eksplisit sebagai atau menjadi dasar bagi pemecahan permasalahan dan teka-teki normal sains yang belum tuntas.

*"Successive transition from one paradigm to another via revolution is the usual developmental pattern of mature science. Scientific advancement is not evolutionary, but rather is a series of peaceful interludes punctuated by intellectually violent revolutions, and in those revolutions one conceptual world view is replaced by another"* (Kuhn, 1962:12).

Jika mengikuti pendapat Kuhn, bahwa ilmu pengetahuan ini terikat oleh ruang dan waktu, maka sudah jelas bahwa suatu paradigma hanya cocok dan sesuai untuk permasalahan yang ada pada saat tertentu saja. Sehingga apabila dihadapkan pada permasalahan berbeda dan pada kondisi yang berlainan, maka perpindahan dari satu paradigma ke paradigma yang baru lebih sesuai adalah suatu keharusan. Sebagaimana dalam ilmu-ilmu sosial yang berparadigma ganda, usaha-usaha dalam menemukan paradigma yang lebih mampu menjawab permasalahan yang ada sesuai perkembangan jaman terus dilakukan.

Sketsa perubahan paradigma administrasi publik menurut Henry tersebut selanjutnya banyak digunakan oleh para pakar administrasi publik lainnya untuk menggambarkan perkembangan ilmu administrasi publik, yaitu (Henry, 1975: 368-386; T Keban, 2004: 29-33 dan Suwitri, 2011: 15-24) :

a. Paradigma 1: Dikotomi Politik dan Administrasi (1900 s.d. 1926)

Paradigma ini me"lokasi"kan administrasi negara pada birokrasi pemerintahan, sedangkan lembaga *legislatif* dan *yudikatif* ber"lokasi" di penetapan tujuan dan keinginan negara (kebijakan negara) sehingga keduanya mempunyai kedudukan yang lebih tinggi dari administrasi negara. Sedangkan fokus kurang dibahas secara jelas dalam paradigma ini.

b. Paradigma 2: Prinsip-Prinsip Administrasi (1927 s.d. 1937)

Banyak pihak yang menolak dikotomi politik dan administrasi sehingga mulai dicari prinsip-prinsip administrasi negara sebagai fokus dari administrasi publik, yang lalu ditemukan oleh Luther H Gullick dan Lyndall Urwick yaitu POSDCORB: *planning, organizing, staffing, directing, coordinating, reporting, budgeting*. John Gaus (1950) menyatakan bahwa administrasi negara adalah juga ilmu politik. Sepanjang tahun 1938 sampai dengan 1950 masih terus terjadi tantangan-tantangan dalam perkembangan ilmu administrasi publik apakah merupakan ilmu administrasi murni atau cenderung sebagai *public policy*?

c. Paradigma 3: Administrasi sebagai Ilmu Politik (1950 s.d. 1970)

Terdapat hubungan yang sangat erat antara ilmu administrasi negara dengan ilmu politik dalam proses perumusan kebijakan. Pemikiran ini merupakan cikal bakal perkembangan Ilmu Kebijakan Publik. Lokasinya adalah birokrasi pemerintahan sedangkan fokusnya malah kabur.

d. Paradigma 4: Administrasi Negara sebagai Ilmu Administrasi (1956 s.d. 1970)

Pada paradigma ini, ilmu administrasi negara mencari induk baru yaitu ilmu administrasi. Ilmu administrasi adalah gabungan dari teori organisasi dan ilmu manajemen. Prinsip manajemen dikembangkan secara ilmiah dan mendalam yaitu perilaku organisasi, analisis manajemen, penerapan teknologi modern, *operation research*, merupakan fokus. Namun lokasinya kurang jelas. Mulai muncul keinginan memisahkan antara prinsip administrasi dalam organisasi publik dan privat. Lokasi ilmu administrasi negara berada pada organisasi publik.

*Minnowbrook Conference* di Syracuse University pada tahun 1968 yang diikuti oleh para peneliti muda bidang administrasi publik menyampaikan kritik yang tajam tentang administrasi publik yang tradisional (Marini: 1971 dalam Schaefer, tanpa tahun). Konferensi ini diadakan sebagai respon terhadap perkembangan permasalahan administrasi publik di Amerika dan upaya mendorong peneliti muda bidang administrasi publik untuk mengembangkan pemikirannya dalam menghadapi permasalahan publik. Hasil pemikiran konferensi di Minnowbrook adalah *New Public Administration* yang dikenalkan oleh Dwight Waldo.

- e. Paradigma 5: Administrasi Negara sebagai Administrasi Negara (1970 s.d. ...)

Dengan ditemukannya *lokasi* pada organisasi publik, maka jelas administrasi negara berfokus pada administrasi negara. Nicholas Henry mengemukakan adanya paradigma ilmu administrasi negara baru, dimana fokus administrasi negara adalah teori organisasi dan ilmu manajemen, sedangkan lokasinya adalah kepentingan publik dan masalah publik.

Yeremias T Keban menambahkan bahwa pada 1983 terjadi paradigma baru yaitu POSDCORB yang disampaikan oleh G.D. Garson dan E.S. Overman dalam akronim PAFHRIER kepanjangan dari *Policy Analysis, Financial, Human Resources, Information, dan External Relation*, paradigma ini kemudian menjadi perhatian manajemen publik. (Garson and Overman, 1991). Sepuluh tahun kemudian terjadi pergeseran paradigma yang disebut "*post bureaucratic paradigm*" yang dikembangkan oleh Barzelay (1992) dan Armajani (1997), dalam Keban (2004).

Berikut adalah perbedaan paradigma birokratik dan paradigma post birokratik:

Tabel 2.2

## Perbedaan Paradigma Birokratik

Paradigma Birokratik	Paradigma Post Birokratik
Kepentingan publik, efisiensi, administrasi dan kontrol	Hasil yang berguna bagi masyarakat, kualitas dan nilai, produk, dan keterikatan terhadap norma
Fungsi, otoritas dan struktur	Misi, pelayanan dan hasil akhir
Menilai biaya dan menekankan tanggung jawab	Pemberian nilai bagi masyarakat, membangun akuntabilitas dan memperkuat hubungan kerja
Ketaatan pada aturan dan prosedur	Pemahaman dan penerapan norma, identifikasi dan pemecahan masalah, proses perbaikan yang berkesinambungan
Beroperasinya sistem-sistem administrasi	Pemisahan antara pelayanan dan kontrol, membangun dukungan terhadap norma, memperluas pilihan pelanggan, mendorong kegiatan kolektif, memberikan insentif, mengukur dan menganalisis hasil dan memperkaya umpan balik

Sumber: T Keban, 2004,

Suwitri (2011) menambahkan paradigma ilmu administrasi negara menjadi tujuh, yaitu paradig *Reinventing Government* dan *Good Government*.

f. Paradigma 6: *Reinventing Government*

Pada paradigma ini, ilmu administrasi negara menggunakan ilmu administrasi bisnis untuk memberikan pelayanan kepada publik. Selanjutnya Denhart (2003) menerapkan teori bisnis dalam wilayah publik sehingga *New Public Management* (NPM) menjadi *New Public Service* (NPS). NPM mendasarkan pada dua kelompok teoritis yaitu studi kebijakan publik dan studi manajemen publik.

*Reinventing Government* dikenalkan oleh D. Osborne dan T. Gaebler (1992) dan kemudian dioperasionalkan oleh Osborne dan Plastrik (1997). Dalam paradigma ini, pemerintah harus bersifat: (1) *catalytic*, (2) *community owned*, (3) *competitive*, (4) *mission driven*, (5) *result oriented*, (6) *customer driven*, (7) *enterprising*, (8) *anticipatory*, (9) *decentralized*, dan (10) *market-oriented*.

Paradigma NPM dipandang sebagai suatu pendekatan dalam administrasi publik yang menerapkan pengetahuan dan pengalaman yang diperoleh dalam dunia manajemen bisnis dan disiplin yang lain untuk memperbaiki efisiensi, efektivitas dan kinerja pelayanan publik. Tujuh komponen doktrin dalam NPM adalah (1) pemanfaatan manajemen profesional dalam sektor publik, (2) penggunaan indikator kinerja, (3) penekanan yang lebih besar pada *control output*, (4) pergeseran perhatian ke unit-unit yang lebih kecil, (5) pergeseran ke kompetisi yang lebih tinggi, (6) penekanan gaya sektor swasta pada praktek manajemen dan (7) penekanan pada disiplin dan kehematan yang lebih tinggi dalam penggunaan sumber daya.

Kritik terhadap NPM adalah pelayanan kepada masyarakat dianalogkan dengan pelayanan kepada pelanggan dalam dunia bisnis dan terlalu mementingkan produktivitas dan semangat wirausaha kurang memperhatikan sisi kemanusiaan. Masyarakat sebagai sasaran pelayanan pemerintah juga memiliki kebutuhan atau perhatian yang tidak bisa disamakan dengan pelanggan dalam bisnis, antara lain tuntutan keadilan sosial, kemanusiaan dan kesejahteraan umum.

g. Paradigma 7: *Good Governance*

NPM berjalan seiring dengan *New Public Service* (NPS). Pemerintahan akan berjalan dengan baik apabila diikuti pemerintahan yang baik (*good governance*). Denhart (2003) menyatakan bahwa pencapaian *good governance* dalam *government* merupakan era NPS.

Nilai-nilai / prinsip dalam NPS adalah:

- 1) Melayani masyarakat bukan pelanggan
- 2) Mengutamakan kepentingan publik
- 3) Lebih menghargai warga negara daripada kewirausahaan
- 4) Lebih berpikir strategis dan bertindak demokratis
- 5) Menyadari bahwa akuntabilitas bukan suatu yang mudah
- 6) Melayani daripada mengendalikan
- 7) Menghargai orang bukan hanya produktivitas semata

Sementara itu, ruang lingkup suatu administrasi publik meliputi 6 dimensi strategis sebagai berikut (Keban, 2004: 9-10):

- a. Dimensi kebijakan
- b. Dimensi organisasi
- c. Dimensi manajemen
- d. Dimensi moral dan etika
- e. Dimensi lingkungan
- f. Dimensi akuntabilitas kinerja

Administrasi publik yang ideal adalah yang benar-benar mampu menggunakan keahlian dan keterampilan di bidang kebijakan, organisasi,

manajemen, menerapkan prinsip-prinsip etika yang berlaku dan mampu mengenal dan menyesuaikan diri dengan dinamika lingkungan, serta memberikan hasil nyata dan dapat dipertanggungjawabkan dalam bentuk kinerja. Dimensi-dimensi tersebut semua menentukan dalam pencapaian tujuan dan apabila salah satu dari dimensi tidak berfungsi dengan baik maka akan mengganggu dimensi yang lain.

Dimensi kebijakan menyangkut proses pembuatan keputusan untuk penentuan tujuan dan cara alternatif terbaik untuk mencapai tujuan tersebut. Dimensi organisasi berkenaan dengan pengaturan struktur dan hirarki yang meliputi pembentukan unit, pembagian tugas antar unit (lembaga-lembaga publik), penetapan prosedur, aturan dan standar untuk mencapai tujuan organisasi. Dimensi manajemen menyangkut proses bagaimana kegiatan-kegiatan yang telah dirancang dapat diimplementasikan untuk mencapai tujuan organisasi melalui prinsip-prinsip tertentu. Dimensi etika moral memberikan tuntutan moral terhadap administrator tentang apa yang salah dan apa yang benar atau apa yang baik dan apa yang buruk. Dimensi akuntabilitas publik menggambarkan bukti nyata tentang kehadiran dan kegunaan riil dari administrasi publik dalam suatu negara.

Dinamika dimensi internal administrasi publik yaitu kebijakan, manajemen, organisasi, moral dan kinerja dalam administrasi publik sangat dipengaruhi oleh dimensi eksternal yaitu lingkungan. Lingkungan diartikan sebagai semua faktor yang berada di luar batas organisasi. Mencakup lingkungan umum, yang mempengaruhi secara tidak langsung

dan lingkungan khusus yang mempengaruhi secara langsung. Terdapat dua paradigma umum tentang hubungan antara organisasi dengan lingkungan yang dibangun atas dasar respon organisasi terhadap lingkungannya (Keban, 2004), yaitu:

- a. Paradigma sistem tertutup, yaitu menggambarkan interaksi yang terbatas dari suatu organisasi terhadap lingkungannya, apa yang dikerjakan oleh organisasi hampir tidak tergantung dengan dinamika lingkungannya.
- b. Paradigma sistem terbuka, yaitu menggambarkan interaksi yang begitu intensif antara suatu organisasi dengan lingkungannya, eksistensi dan perkembangan suatu organisasi sangat dipengaruhi oleh lingkungannya.

### **2.2.2. Pergeseran Dari *Good Governance* ke *Sound Governance***

Pada pertengahan 1900, *good governance* menjadi salah satu agenda pengembangan yang penting karena besarnya kesadaran bahwa baik pasar maupun demokrasi kurang atau bahkan tidak berfungsi sama sekali kecuali jika pemerintah mampu mendesain dan mengimplementasikan kebijakan publik yang tepat, mengelola sumber daya dengan adil, transparan dan efisien dan respon kepada kesejahteraan sosial dan tuntutan ekonomi dari warga negara. (Grindle, 1997: 5-8)

*Good governance* harus dilakukan dengan kualitas dari sumber daya manusia, organisasi dan institusi dalam sektor publik. Untuk

mencapai *good governance* berarti perlu upaya mengembangkan sumber daya manusia, memperkuat organisasi dan mereformasi (atau menciptakan) institusi di sektor publik. Juga dibutuhkan waktu, komitmen, ide inovatif, pembangunan konsensus, perubahan perilaku dan norma personel yang bekerja dalam institusi, aturan main yang baru, desain dan alokasi sumber daya yang efisien.

Menjelang berlangsungnya reformasi politik di Indonesia atau sekitar tahun 1996, beberapa lembaga internasional seperti UNDP dan *World Bank*, memperkenalkan terminologi baru yang disebut sebagai *good public governance* atau *good governance* (Dwiyanto, 2008: 76-81). *Governance* menunjuk pada pengertian bahwa kekuasaan tidak lagi semata-mata dimiliki atau menjadi urusan pemerintah. *Governance* menekankan pada pelaksanaan fungsi *governing* secara bersama-sama oleh pemerintah dan institusi lain, yaitu LSM, perusahaan swasta atau warga negara yang bisa saja institusi non pemerintah ini memegang peran dominan dalam *governance* tersebut atau pemerintah tidak mengambil peran apapun –“*governance without government*”.

Menurut UNDP, *good governance* memiliki delapan prinsip sebagai berikut:

- a. Partisipasi
- b. Transparansi
- c. Akuntabilitas
- d. Efektif dan efisien
- e. Kepastian hukum

f. Responsif

g. Konsensus

h. Setara dan inklusif

Ada pula yang menyebutkan sepuluh prinsip, mirip dengan daftar di atas, yaitu: ( [http://www.goodgovernance.or.id/Sitemap. asp](http://www.goodgovernance.or.id/Sitemap.asp), 22 Januari 2004):

- a. Partisipasi: warga memiliki hak (dan mempergunakannya) untuk menyampaikan pendapat, bersuara dalam proses perumusan kebijakan publik, baik langsung maupun tidak langsung.
- b. Penegakan hukum: hukum diberlakukan bagi siapapun tanpa pengecualian, hak asasi manusia dilindungi, sambil tetap memperhatikan nilai-nilai yang hidup dalam masyarakat.
- c. Transparansi: penyediaan informasi tentang pemerintah(an) bagi publik dan dijaminnya kemudahan di dalam memperoleh informasi yang akurat dan memadai.
- d. Kesetaraan: adanya peluang yang sama bagi setiap anggota masyarakat untuk beraktivitas/berusaha.
- e. Daya tanggap: pekanya para pengelola instansi publik terhadap aspirasi masyarakat
- f. Wawasan ke depan: pengelolaa masyarakat hendaknya dimulai dengan visi, misi dan strategi yang jelas.
- g. Akuntabilitas: pertanggungjawaban para penentu kebijakan kepada para warga.
- h. Pengawasan publik: terlibatnya warga dalam mengontrol kegiatan pemerintah termasuk parlemen.

- i. Efektivitas dan efisiensi: terselenggaranya kegiatan instansi publik dengan menggunakan sumber daya yang tersedia secara optimal dan bertanggung jawab. Indikatornya antara lain: pelayanan mudah, cepat, tepat, dan murah.
- j. Profesionalisme: tingginya kemampuan dan moral para pegawai pemerintah termasuk parlemen.

Dari berbagai prinsip di atas dapat disimpulkan bahwa sistem administrasi *good governance* harus melibatkan banyak pelaku, dan institusi di luar pemerintah untuk mengelola masalah dan kebutuhan publik. Dengan demikian, dalam penyelesaian masalah kepentingan publik selalu melibatkan *multistakeholders* dari berbagai lembaga yang terkait dengan masalah dan kepentingan publik itu. *Stakeholders* dalam tata pemerintahan (*governance*) tersebut memiliki kedudukan yang setara dan hanya diikat oleh suatu jaringan dan prosedur yang sengaja diciptakan untuk memfasilitasi mereka dalam perumusan, pelaksanaan, monitoring, dan juga evaluasi kebijakan.

Dwiyanto (2008: 223-231) menyatakan bahwa praktek *good governance* mensyaratkan adanya transparansi dalam proses penyelenggaraan pemerintahan secara keseluruhan. Pemerintah dituntut untuk terbuka dan menjamin akses *stakeholders* terhadap berbagai informasi mengenai proses kebijakan publik, alokasi anggaran untuk pelaksanaan kebijakan, serta pemantauan dan evaluasi terhadap pelaksanaan kebijakan. Terhadap alokasi anggaran, masyarakat dan *stakeholders* juga memiliki hak untuk mengakses informasi mengenai

jumlah anggaran yang dialokasikan untuk suatu kegiatan tertentu termasuk juga alasan yang melatarbelakanginya sehingga mereka dapat menilai seberapa banyak uang yang dimiliki pemerintah digunakan untuk memenuhi kebutuhan dan kepentingan masyarakat banyak.

Dengan memiliki akses terhadap berbagai jenis informasi semacam itu maka masyarakat dan *stakeholders* dapat menilai apakah pemerintah telah benar-benar mengabdikan pada kepentingan masyarakat atau kepentingan pihak lain. Masyarakat secara mudah dapat menentukan apakah akan memberikan dukungan kepada pemerintah, atau sebaliknya mengkritik agar pemerintah lebih berpihak kepada publik. Lebih dari itu, hak untuk memperoleh informasi adalah hak asasi dari setiap warga negara agar dapat melakukan penilaian terhadap kinerja pemerintah secara tepat.

Di Indonesia, hak warga negara untuk mengetahui apa yang terjadi dalam suatu birokrasi publik seringkali masih sangat terbatas. Transparansi masih menjadi barang mewah sehingga tidak semua orang dapat menikmatinya. Padahal transparansi memiliki implikasi yang sangat besar terhadap kemampuan pemerintah untuk mewujudkan berbagai indikator *governance* yang lain. Hak publik untuk memperoleh informasi publik sudah mulai dijamin dengan terbitnya UU Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik.

Dalam keterkaitan dengan akuntabilitas publik, warga dapat menilai tindakan pemerintah bersifat akuntabel atau tidak, tergantung pada kemampuan warga untuk memahami dengan mudah apa yang dilakukan

oleh pemerintah, mengapa pemerintah melakukannya, dan seberapa jauh tindakan pemerintah itu sesuai dengan nilai-nilai yang ada. Di sini transparansi memiliki peran penting dalam pengembangan akuntabilitas publik karena dengan mewujudkan transparansi maka setidaknya pemerintah mempermudah warga untuk mengetahui tindakannya, rasionalitas dari tindakan itu, serta membandingkan dengan sistem nilai yang ada. Tanpa transparansi maka tidak akan ada akuntabilitas publik.

Transparansi juga memberikan implikasi kepada prinsip partisipatif. Warga hanya akan mau dan dapat terlibat dalam berbagai kegiatan pemerintahan dan pelayanan publik jika aturan main atau hak dan kewajiban warga dalam kegiatan pemerintahan dan pelayanan publik itu terbuka dan mudah diketahui oleh warga. Jika hal tersebut dapat diketahui dengan jelas dan mudah maka warga dapat mengambil keputusan apakah perlu terlibat dalam kegiatan tersebut atau tidak.

Transparansi juga memiliki kontribusi yang sangat penting terhadap upaya penegakan hukum dan pemberantasan praktek KKN. Tidak transparannya proses penegakan hukum berdampak kepada diskriminasi dalam penegakan hukum dan proses peradilan. Rendahnya transparansi sering memberi peluang kepada para pemegang kekuasaan dan pejabat publik untuk menyalahgunakan kekuasaan dan melakukan praktek KKN.

Karena keterkaitannya dengan ciri-ciri *good governance* lainnya yang sangat kuat dan kontribusinya terhadap *good governance* sangat besar, maka transparansi menjadi aspek penting untuk mewujudkan *good governance* di Indonesia. Keberhasilan dan kegagalan untuk

mewujudkan transparansi akan sangat besar artinya bagi upaya memperbaiki pemerintahan dan pengelolaan kekuasaan di Indonesia.

Konsep *Good Governance* dalam perjalanannya menuai banyak kritik. Antara lain pernyataan Presiden Tanzania, Julius K Nyerere di depan Konferensi PBB di Afrika tahun 1998, yaitu: “*Good Governance* tidak lebih sebagai konsep imperialis dan kolonialis. *Good Governance* hanya mengkerdilkan struktur negara berkembang, sementara kekuatan bisnis dunia makin besar”. Konsep *Good Governance* yang awalnya dibawa oleh lembaga-lembaga donor yaitu IMF dan *World Bank* (Bank Dunia) serta dikembangkan oleh UNDP dinilai terlalu ideologis dan *westernized* serta diabsolutkan untuk diterapkan di negara dunia ketiga di Asia, Afrika dan Amerika Latin. Dalam *Good Governance* seolah-olah kehidupan hanya berkuat pada interaksi antara pemerintah di negara tertentu, pelaku bisnis di negara tertentu dan warga negara di negara tertentu. Sementara aktor terbesar yang berkuasa di atas tiga elemen tersebut yaitu “dunia internasional” tidak dimasukkan ke dalam elemen *Good Governance*. Kegagalan memasukkan variabel-variabel penting yaitu kearifan lokal dan arus globalisasi ke dalam *Good Governance* berdampak kepada kegagalan menguatkan fundamental ekonomi rakyat. Keberhasilan membangun relasi antara pemerintah, swasta dan warga negara tidak dibarengi dengan pencapaian kesejahteraan masyarakat.

Menghadapi kelemahan konsep *Good Governance* seperti tersebut di atas, muncul paradigma baru yang digagas Farazmand (2004) yaitu

*Sound Governance*. Ada tiga alasan utama munculnya paradigma *Sound Governance*, yaitu:

- a. *Sound Governance* memunculkan pandangan baru yang lebih komprehensif dengan empat faktor yaitu menambah satu dari tiga yang sudah ada dalam konsep *Good Governance* sehingga inklusifitas relasi politik antara pemerintah, swasta dan warga negara yang sifatnya domestik, dilengkapi dengan satu aktor lagi yaitu kekuatan internasional. Kekuatan internasional ini mencakup korporasi global, organisasi dan perjanjian internasional.
- b. *Good Governance* dianggap terlalu *westernized* dan dipaksakan. *Sound Governance* mempunyai pandangan yang berbeda dan mengedepankan penghormatan atas nilai dasar budaya lokal, dicontohkan kebesaran kerajaan Persia dalam pengelolaan pemerintahan sebelum dikuasai oleh budaya barat.
- c. *Good Governance* menekankan pada prinsip-prinsip yang harus dijalankan untuk mencapai tujuan, yaitu: partisipasi, penegakan hukum, transparansi, akuntabilitas, konsensus, kesetaraan, efisiensi dan efektivitas serta respon. *Sound Governance* lebih fleksibel sehingga memberikan kebebasan untuk melakukan inovasi dalam mencari proses untuk mencapai tujuan meskipun masih menekankan perlunya prasyarat dasar universal terkait demokrasi, transparansi dan akuntabilitas.

*Innovation is key to sound governance, and innovation in policy and administration is central to sound governance as well. Without policy and administrative innovation, governance falls into decay and*

*ineffectiveness, loses capacity to govern and becomes a target of criticism and failure (Farazmand, 2004).*

### **2.2.3. Proses Kebijakan Publik**

*Public policy is all around us, defining our daily experiences and life chances even if we cannot see it (Lockhart, 2008 dalam Wahab, 2012:5)*

Definisi Kebijakan Publik banyak sekali disampaikan oleh para pakar, antara lain ( Riant Nugroho, 2011: 93 sd 96):

- a. *A projected program of goals, values and practices (Harold Laswell dan Abraham Kaplan 1970:71)*
- b. *The impact of government activity (David Easton 1965:212)*
- c. *A relative stable, purposive course of action followed by an actor or set of actors in dealing with a problem or matter of concern (James Anderson 2000:4)*
- d. *A process or a series or pattern of governmental activities or decisions that are design to remedy some public problem, either real or imagined (James Lester dan Robert Steward, 2000:18)*
- e. *What government do, why they do it and what difference it makes (Thomas R Dye (1995:2)*

Secara sederhana, Riant Nugroho (2011: 139) mendefinisikan kebijakan publik sebagai berikut:

“...setiap keputusan yang dibuat oleh negara, sebagai strategi untuk merealisasikan tujuan dari negara. Kebijakan publik adalah strategi untuk mengantar masyarakat pada masa awal, memasuki masyarakat pada masa transisi, untuk menuju masyarakat yang dicita-citakan”.

Kebijakan publik memiliki ciri khas yaitu bersumber pada kenyataan bahwa kebijakan itu lazimnya dipikirkan, didesain, dirumuskan dan diputuskan oleh mereka yang memiliki otoritas dalam sistem politik (Wahab, 2012: 18)

Kebijakan publik adalah segala sesuatu yang dikerjakan atau tidak dikerjakan pemerintah, dan pemerintah disini adalah negara. Kebijakan

publik merupakan bentuk dinamika tiga dimensi kehidupan setiap negara bangsa, yaitu:

- a. Dimensi politik, karena kebijakan publik merupakan bentuk paling nyata dari sistem politik yang dipilih.
- b. Dimensi hukum, karena kebijakan publik merupakan fakta hukum dari negara sehingga kebijakan publik mengikat seluruh rakyat dan seluruh penyelenggara negara terutama penyelenggara pemerintahan.
- c. Dimensi manajemen, karena kebijakan publik perlu untuk dirancang atau direncanakan, dilaksanakan melalui berbagai organisasi dan kelembagaan, dipimpin oleh pemerintah beserta organisasi eksekutif yang dipimpinnya, yaitu birokrasi, bersama-sama dengan rakyat, dan untuk mencapai hasil yang optimal, maka implementasi kebijakan publik harus dikendalikan. Fungsi perencanaan, pengorganisasian, kepemimpinan dan pengendalian adalah fungsi manajemen.

Banyaknya definisi kebijakan publik yang disampaikan para pakar menunjukkan besarnya perhatian masyarakat dan berkembangnya praktek kebijakan publik dalam kehidupan berbangsa dan bernegara. Praktek kebijakan publik sangat dipengaruhi oleh perkembangan politik, ekonomi dan sosial yang pada dekade terakhir menunjukkan perubahan ke arah demokrasi, pasar, globalisasi dan orientasi pelayanan kepada publik.

Kebijakan publik kadang disamakan dengan peraturan perundangan, ini semakin dipertegas jika kita menengok Bentuk Kebijakan

Publik yang semuanya merupakan aturan yang mengikat: (Riant Nugroho, 2011: 104-105):

- a. Kebijakan publik yang bersifat makro atau umum, atau mendasar yaitu peraturan perundangan berupa UUD, Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden dan Peraturan Daerah.
- b. Kebijakan publik yang bersifat meso atau menengah, atau penjabar pelaksanaan. Kebijakan ini berbentuk peraturan menteri, surat edaran menteri, peraturan gubernur, peraturan kepala daerah, atau surat keputusan bersama antar menteri, gubernur dan bupati atau walikota.
- c. Kebijakan publik yang bersifat mikro adalah kebijakan yang mengatur implementasi kebijakan di atasnya. Kebijakan ini berbentuk peraturan yang dikeluarkan oleh aparat publik di bawah menteri, gubernur, bupati, dan walikota.

Tidak ada preferensi yang terbaik mengenai bentuk kebijakan. Namun tren ke depan adalah kebijakan yang detil sampai implementasi sehingga tidak menambah kebijakan baru di bawahnya. Hanya ada kelemahan utama, yaitu jika diperlukan perubahan, prosesnya sangat sulit, berat, lama, dan karenanya mahal karena yang diubah adalah induk kebijakan. Berbeda jika yang hendak diubah adalah kebijakan di bawahnya, yaitu tingkat penjelasan atau pelaksanaan.

Kebijakan publik merupakan hal-hal yang diputuskan pemerintah untuk dikerjakan dan hal-hal yang diputuskan pemerintah untuk tidak dikerjakan. Hal ini dapat dipahami lewat matrik pilihan berikut:

Tabel 2.3  
Jenis Kebijakan Publik

	Kegiatan strategis	Kegiatan tidak/kurang strategis
Masyarakat mampu melaksanakan	I Pemerintah (dengan masyarakat)	II Masyarakat
Masyarakat tidak mampu melaksanakan	III Pemerintah	IV Masyarakat

(Riant Nugroho, 2011: 145-146)

Matriks di atas menjelaskan bahwa pemerintah mengerjakan seluruh pekerjaan hanya pada kuadran III dan sebagian pekerjaan pada kuadran I. Pada prakteknya, jenis kegiatan strategis dan masyarakat tidak mampu melaksanakan, tidak semuanya dibuat kebijakannya oleh Pemerintah. Hal ini menimbulkan permasalahan dalam publik dan berdampak publik mengambil alih peran pemerintah. Ketidakmampuan masyarakat atas kegiatan strategis namun dipaksakan melakukan kegiatan strategis tentunya beresiko terjadinya guncangan dalam publik. Sekelompok masyarakat yang mengambil alih beresiko melakukan tindakan yang hanya cenderung bagi kepentingannya sehingga menimbulkan ketidakadilan bagi sekelompok masyarakat yang lain.

Kebijakan terkait standar akuntansi pemerintahan adalah kebijakan strategis dalam pengelolaan keuangan negara dimana masyarakat tidak mampu melaksanakan mengingat kebijakan ini meliputi lingkup

pengelolaan pemerintahan baik pusat maupun daerah dan diimplementasikan oleh pemerintah pusat dan daerah.

Kebijakan dalam arti luas dibagi menjadi dua kelompok yaitu peraturan pemerintah yang tertulis dalam bentuk peraturan perundang-undangan dan peraturan-peraturan yang tidak tertulis namun disepakati, yang disebut *konvensi*. Jenis yang ketiga adalah pembagian kebijakan publik sesuai dengan tujuannya, yaitu:

- a. Distribusi sumber daya negara kepada masyarakat, termasuk alokatif, realokatif, dan redistribusi, versus mengabsorpsi atau menyerap sumber daya ke dalam negara.
- b. *Regulative versus deregulatif*
- c. Dinamisasi *versus* stabilisasi
- d. Memperkuat negara versus memperkuat masyarakat/pasar.

Pada prakteknya setiap kebijakan mengandung lebih dari satu tujuan yang dikemukakan di atas. Kebijakan akuntansi basis akrual adalah jenis kebijakan regulatif dimana Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah dituntut untuk menyusun laporan keuangan dengan basis akrual.

Model proses kebijakan menurut Thomas R. Dye (1972) dibagi menjadi beberapa kegiatan, yaitu:

- a. Identifikasi masalah kebijakan (*identification of policy problem*)
- b. Pengaturan agenda (*agenda setting*)
- c. Perumusan kebijakan (*policy formulation*)
- d. Pengesahan kebijakan (*policy legitimation*)
- e. Pelaksanaan kebijakan (*policy implementation*)

- f. Evaluasi kebijakan (*policy evaluation*)

Sedangkan proses kebijakan menurut William Dunn (2004), meliputi:

- a. Penyusunan agenda (*agenda setting*)
- b. Formulasi kebijakan (*policy formulation*)
- c. Adopsi/legitimasi kebijakan (*policy adoption*)
- d. Evaluasi kebijakan (*policy evaluation*)

Dalam proses kebijakan publik, terdapat tiga kegiatan pokok (Riant Nugroho, 2011), sebagai berikut:

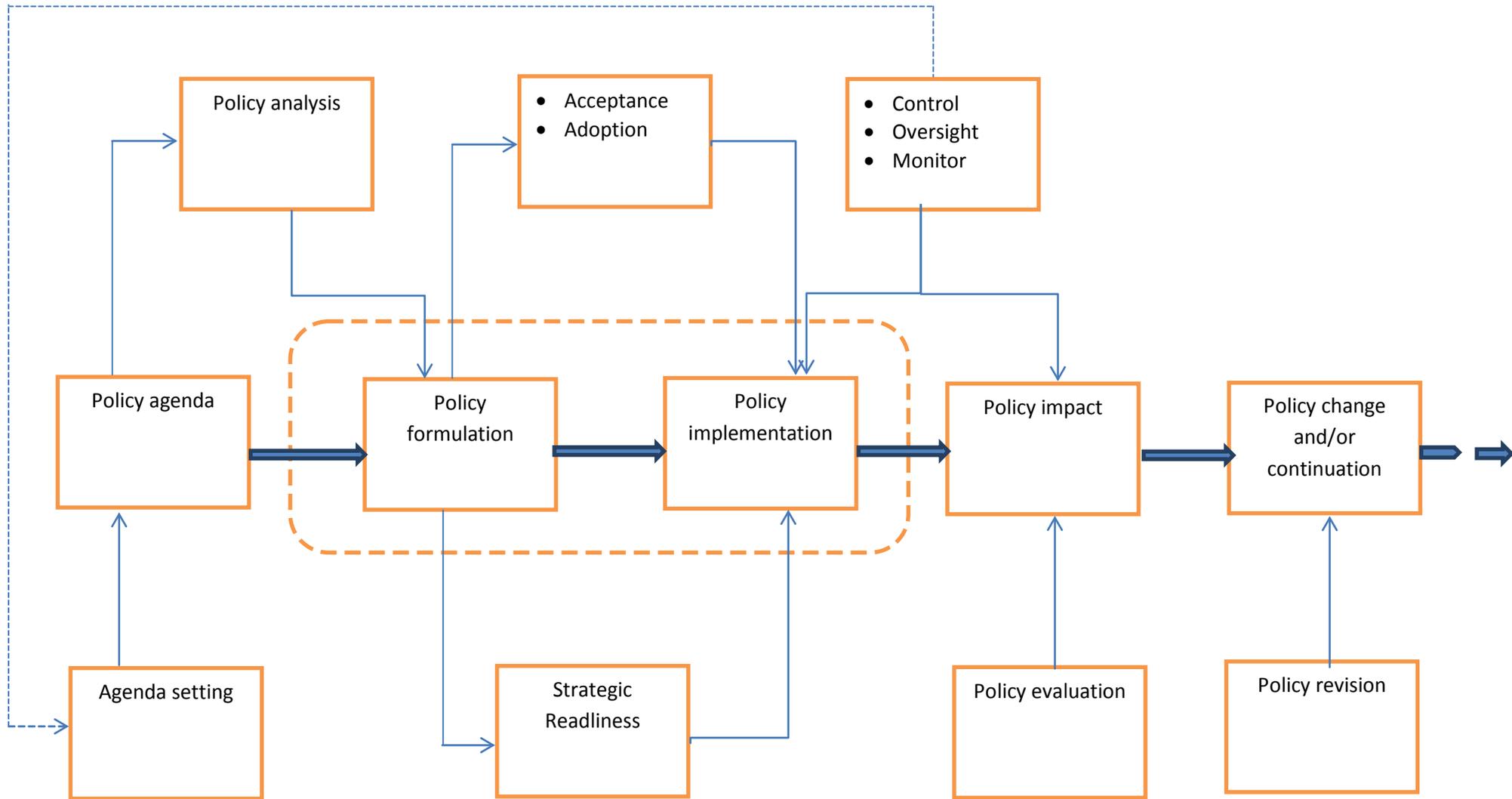
- a. Perumusan kebijakan
- b. Implementasi kebijakan
- c. Evaluasi kebijakan

Dengan penambahan:

- d. Revisi kebijakan, yang merupakan perumusan kembali dari kebijakan

Proses kebijakan publik digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.1  
Proses Kebijakan Publik



(Sumber: Riant Nugroho, 2011:158)

Gambar 2.1 di atas dapat dijelaskan alurnya sebagai berikut:

- a. Sebuah isu, baik berupa masalah bersama maupun tujuan bersama, ditetapkan sebagai isu kebijakan.
- b. Dengan isu kebijakan ini selanjutnya dirumuskan dan ditetapkan kebijakan publik.
- c. Kebijakan yang ditetapkan tersebut selanjutnya diimplementasikan. Pada saat implementasi dilakukan monitoring untuk memastikan bahwa implementasi kebijakan telah sesuai dengan rumusan kebijakan.
- d. Implementasi kebijakan menghasilkan kinerja kebijakan. Pada saat inilah diperlukan evaluasi kebijakan.
- e. Evaluasi yang pertama berkenaan dengan kinerja kebijakan, yaitu seberapa jauh kebijakan mencapai hasil yang diharapkan. Selanjutnya dilakukan evaluasi secara paralel pada implementasi kebijakan, rumusan kebijakan dan lingkungan tempat kebijakan dirumuskan, diimplementasikan dan berkinerja. Hasil evaluasi menentukan apakah kebijakan dilanjutkan ataukah membawa isu kebijakan baru, yang mengarah pada dua pilihan: diperbaiki atau revisi kebijakan, ataukah dihentikan, penghentian kebijakan.

Proses kebijakan publik dapat pula diperinci dengan tindakan-tindakan sebagai berikut (Wahab, 2012: 24-32):

- a. *Policy Demand* (tuntutan kebijakan)

Tuntutan kebijakan berupa desakan aktor-aktor baik swasta maupun dalam kalangan pemerintahan sendiri yang ditujukan kepada pemerintah dalam sistem politik untuk melakukan tindakan atau tidak melakukan tindakan terhadap suatu permasalahan.

b. *Policy Decision* (keputusan kebijakan)

Berupa keputusan yang dibuat pejabat pemerintah (biasanya termasuk pula keterlibatan legislatif) untuk memberikan legitimasi, kewenangan atau memberikan arah terhadap pelaksanaan kebijakan publik.

c. *Policy statements* (pernyataan kebijakan)

Berupa pernyataan resmi atau artikulasi mengenai kebijakan publik tertentu seperti ketetapan MPR, keputusan presiden, keputusan pengadilan, pidato resmi pejabat pemerintah dan peraturan administratif lainnya.

d. *Policy Output* (keluaran kebijakan)

Merupakan wujud konkrit dari kebijakan publik karena dapat dirasakan oleh masyarakat berupa realisasi atas apa yang digariskan dalam keputusan atau kebijakan.

e. *Policy outcomes* (hasil akhir kebijakan)

Berupa akibat atau dampak langsung dari kebijakan publik yang benar-benar dirasakan oleh masyarakat baik yang diharapkan maupun yang tidak diharapkan sebagai konsekuensi logis dari dilaksanakannya tindakan atau tidak dilaksanakannya tindakan oleh pemerintah terhadap suatu permasalahan.

Parsons (2001: 140) menjelaskan tentang pendekatan sistem untuk *non-decision making* dalam proses kebijakan publik bahwa untuk menjaga “sistem”, mekanisme disusun untuk menyaring atau menyingkirkan input yang dianggap disfungsional atau yang akan membuat sistem menjadi kelebihan beban. Parsons merujuk pada pernyataan Easton (1965) yang menyebut mekanisme ini sebagai penjaga gerbang. Model ini memodifikasi proses kebijakan publik dengan memasukkan media filter untuk menyaring agar tuntutan yang suportif bisa masuk dan membuang tuntutan yang disfungsional. Fungsi filter dalam proses kebijakan publik bisa dilaksanakan oleh kelompok kepentingan, partai, pemimpin opini dan media massa. *Non-decision making* menunjukkan bahwa pembuat keputusan memiliki kekuasaan untuk menyingkirkan isu dari agenda yang mereka kontrol.

Dinamika kebijakan publik memberikan arah bagi pemahaman kebijakan negara maju dan terbelakang. Pemahaman yang dikedepankan adalah bahwa negara maju bukan diukur dari banyaknya kebijakan publik yang dibuat atau dimilikinya, melainkan dari karakter kebijakannya. Kecenderungan negara maju, kebijakannya mengarah pada perlindungan dan kesinambungan sumber daya alam, pemberdayaan, pengelolaan (manajemen), menggerakkan manusia dan merespon masa depan. Sementara negara berkembang cenderung mengembangkan kebijakan yang mengekstraksi kekayaan alam secara besar-besaran, lebih pada kebijakan yang serba melarang daripada memberdayakan,

cenderung mengendalikan, menjaga manusia agar tidak beranjak dari tempatnya dan mengutamakan tertib masa lalu dan status quo daripada masa depan. Berikut adalah tabel yang memperlihatkan perbandingan arah dinamika kebijakan publik pada negara maju dan berkembang:

Tabel 2.4  
Dinamika Kebijakan Publik

<i>Less developed</i>	<i>...about...</i>	<i>Developed</i>
<i>More natural extraction policy than natural protection and conservation policy</i>	<i>Life is about to balance development and environment sustainability</i>	<i>More natural protection and conservation policy than natural extraction policy</i>
<i>More restriction policy than enabler policy</i>	<i>Value of live is trust</i>	<i>More enabler policy than restriction policy</i>
<i>More controlling policy than managing policy</i>	<i>Organizational and human resources maturity</i>	<i>More managing policy than controlling policy</i>
<i>More policy which keep people stay than to drive people to mobile</i>	<i>Level of people mobility</i>	<i>More policy which drive people to mobile than to keep people stay</i>
<i>To keep and maintain order</i>	<i>Types of regulation</i>	<i>To response the future</i>

(Riant Nugroho, 2011)

Dimensi budaya yang dikemukakan oleh Geert Hofstede (1980 dan 1983) telah menjadi bagian dari teori organisasi yang banyak dijadikan pertimbangan dalam memahami perilaku organisasi. Hofstede meneliti dimensi budaya di 39 negara. dan mendefinisikan budaya sebagai “*The collective programming of the mind which distinguishes the members of one human group from another*” (Hofstede 1983). Konsep budaya ini menjadi penting dalam meneliti kebijakan publik dimana kekuatan internasional telah menjadi bagian penting dalam perkembangan administrasi negara sebagaimana dinyatakan dalam konsep *Sound*

*Governance*. Perumusan dan implementasi kebijakan publik tidak lepas dari pengaruh lingkungan internasional.

Hofstede membagi dimensi budaya menjadi 5 bagian, yaitu:

a. *Individualism* (lawan dari *collectivism*)

Individualisme adalah tingkat dimana individu terintegrasi ke dalam kelompok. Individualisme merefleksikan sejauh mana individu mengharapkan kebebasan pribadi. Ini berlawanan dengan *collectivism* (kelompok) yang didefinisikan menerima tanggungjawab dari kelompok, setiap individu sejak lahir sudah terintegrasi ke dalam suatu kelompok.

b. *Power distance*

*Power Distance* didefinisikan sebagai jarak kekuasaan antara atasan dengan bawahan dalam hirarki organisasi, suatu tingkat penerimaan suatu power yang tidak seimbang diantara orang. Penerimaan atas perbedaan power dapat dilihat dari sejauh mana atasan dapat menentukan perilaku bawahan dan sebaliknya. Pada masyarakat yang *power distance* besar, adanya pengakuan tingkatan didalam masyarakat dan tidak memerlukan persamaan tingkatan. Sedangkan pada masyarakat yang *power distance* kecil, tidak mengakui adanya perbedaan dan membutuhkan persamaan tingkatan didalam masyarakat.

c. *Uncertainty avoidance*

Faktor ini berkaitan dengan bagaimana budaya nasional berkaitan dengan ketidakpastian dan ambiguitas serta bagaimana

masyarakatnya beradaptasi terhadap perubahan. Ketidakpastian mengenai masa depan adalah sebagai dasar kehidupan masyarakat. Masyarakat yang tingkat ketidakpastiannya tinggi akan mengurangi dampak ketidakpastian dengan teknologi, peraturan dan ritual, mereka cenderung menjunjung tinggi konformitas dan keamanan, menghindari resiko dan mengandalkan peraturan formal juga ritual. Sedangkan masyarakat dengan tingkat menghindari ketidakpastian yang rendah akan lebih santai, memiliki toleransi yang tinggi terhadap ambiguitas sehingga praktis lebih tergantung prinsip dan penyimpangan akan lebih bisa ditoleransi.

d. *Masculinity*, (lawan dari *femininity*)

Nilai Maskulin menekankan pada nilai kinerja dan pencapaian yang nampak, sedangkan feminine lebih pada preferensi pada kualitas hidup, hubungan persaudaraan, modis dan peduli pada yang lemah.

e. *Confucian Work Dynamism*

Dimensi budaya ini mendasarkan pada nilai budaya Cina yang menunjukkan orientasi perilaku apakah berorientasi jangka panjang atau jangka pendek. Masyarakat yang berorientasi jangka panjang akan berpikir dinamis untuk masa depan, persisten, memiliki rasa malu dan menjaga hubungan berdasar status. Sedangkan masyarakat yang berorientasi jangka pendek akan berpikir sekarang dan masa lalu, stabil, perlindungan terhadap muka dan menghormati tradisi.

Lima dimensi budaya diatas mengidentifikasi nilai dasar yang mencoba untuk menjelaskan persamaan dan perbedaan budaya secara

umum di seluruh dunia. Negara-negara Asia, termasuk di dalamnya adalah Indonesia, digambarkan Hofstede sebagai negara dengan tingkat Power Distance yang tinggi dan *Uncertainty Avoidance* yang rendah.

Isu-isu kebijakan yang relevan di negara berkembang dapat digambarkan sebagai berikut:

- a. Bagaimana memperkuat rakyat dan memperkuat negara, karena pada saat ini masih bergerak keinginan untuk memperkuat rakyat dan memperlemah negara.
- b. Bagaimana membangun kebijakan yang unggul, karena pada saat ini masih ditemui kebijakan-kebijakan publik yang bersifat strategis namun tidak unggul.

Kebijakan publik berbeda dari negara ke negara. Proses kebijakan publik mencerminkan karakter politik dari masing-masing negara. Riant Nugroho (2011: 248-249), mendefinisikan kebijakan publik yang ideal adalah kebijakan publik yang membangun keunggulan bersaing dari setiap pribadi rakyat Indonesia, setiap keluarga Indonesia, setiap organisasi baik masyarakat maupun pemerintah (sendiri), baik yang mencari laba maupun yang nirlaba. Output kebijakan publik bukan saja sesuatu yang mengatur kehidupan bersama warganya, namun untuk membangun kemampuan organisasi dalam lingkup nasional untuk menjadi organisasi-organisasi yang mampu bersaing dengan kapasitas global.

Untuk menyimpulkan apakah suatu kebijakan publik merupakan kebijakan yang unggul diperlukan suatu analisis atas kebijakan tersebut.

Analisis atas kebijakan publik menjadi bagian dari siklus kebijakan publik sehingga menjadi suatu proses yang terus menerus diperlukan dalam proses suatu kebijakan. Terlebih dalam situasi dimana faktor eksternal dari suatu organisasi pelaksana kebijakan mengalami perubahan yang akan memberikan pengaruh bagi keberlangsungan suatu kebijakan dalam organisasi tersebut. Masa kini, keberlangsungan organisasi tidak bisa lepas dari pengaruh faktor lingkungannya.

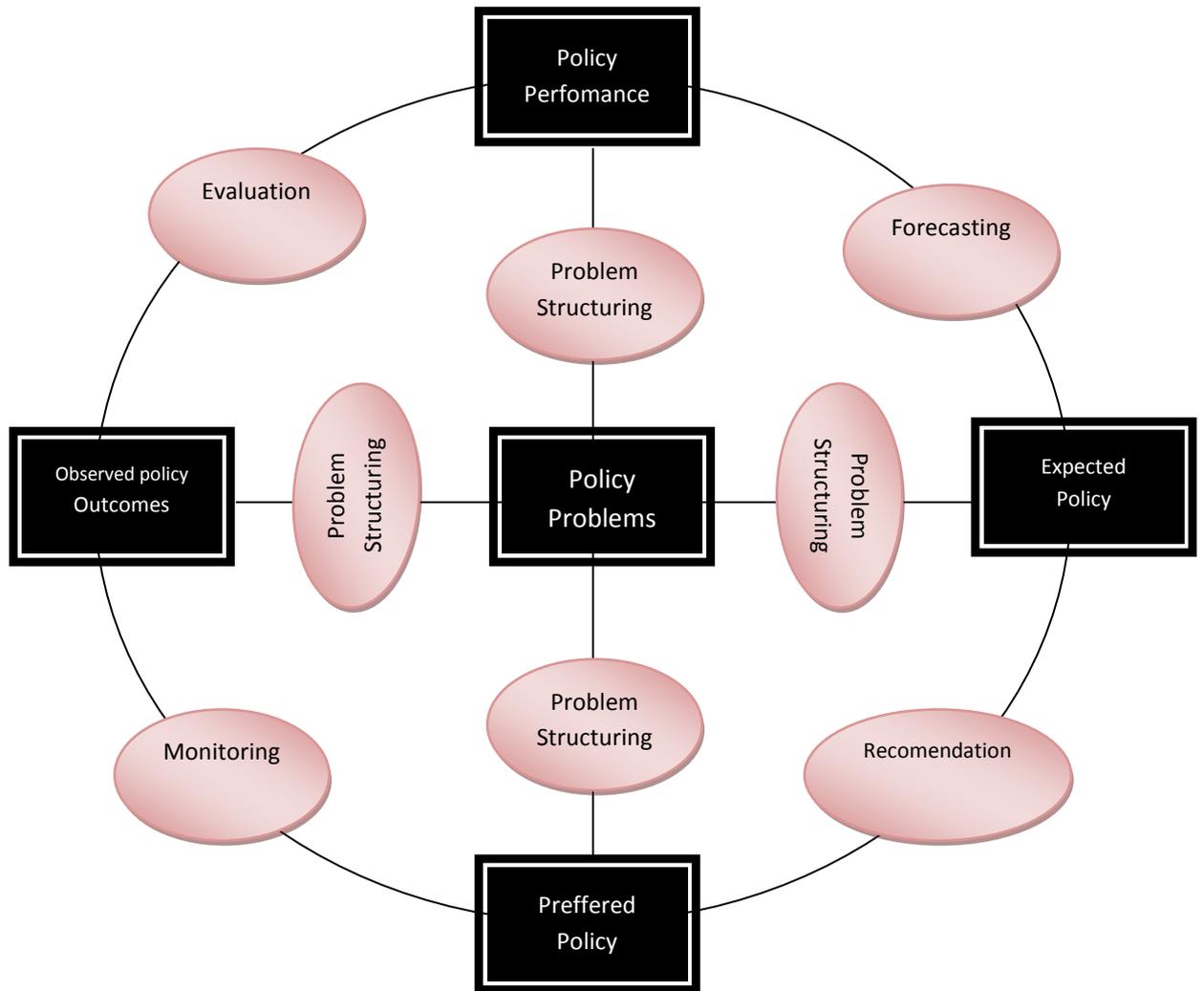
Dunn (2004: 270-275) mendefinisikan analisis kebijakan adalah aktivitas intelektual dan praktis yang ditujukan untuk menciptakan, secara kritis menilai, dan mengkomunikasikan pengetahuan tentang dan dalam proses kebijakan. Metode analisis kebijakan menggabungkan lima prosedur umum yang lazim dipakai dalam pemecahan masalah, yaitu:

- a. Definisi: menghasilkan informasi mengenai kondisi yang menimbulkan masalah kebijakan
- b. Prediksi: menyediakan informasi mengenai konsekuensi di masa mendatang dari penerapan alternatif kebijakan, termasuk jika tidak melakukan sesuatu.
- c. Preskripsi: menyediakan informasi mengenai nilai konsekuensi alternatif kebijakan di masa mendatang
- d. Deskripsi: menghasilkan informasi tentang konsekuensi sekarang dan masa lalu dari diterapkannya alternatif kebijakan.
- e. Evaluasi: kegunaan alternatif kebijakan dalam memecahkan masalah

Berikut adalah model analisis kebijakan (yang berorientasi pada masalah kebijakan) menurut Dunn (2004):

Gambar 2.2

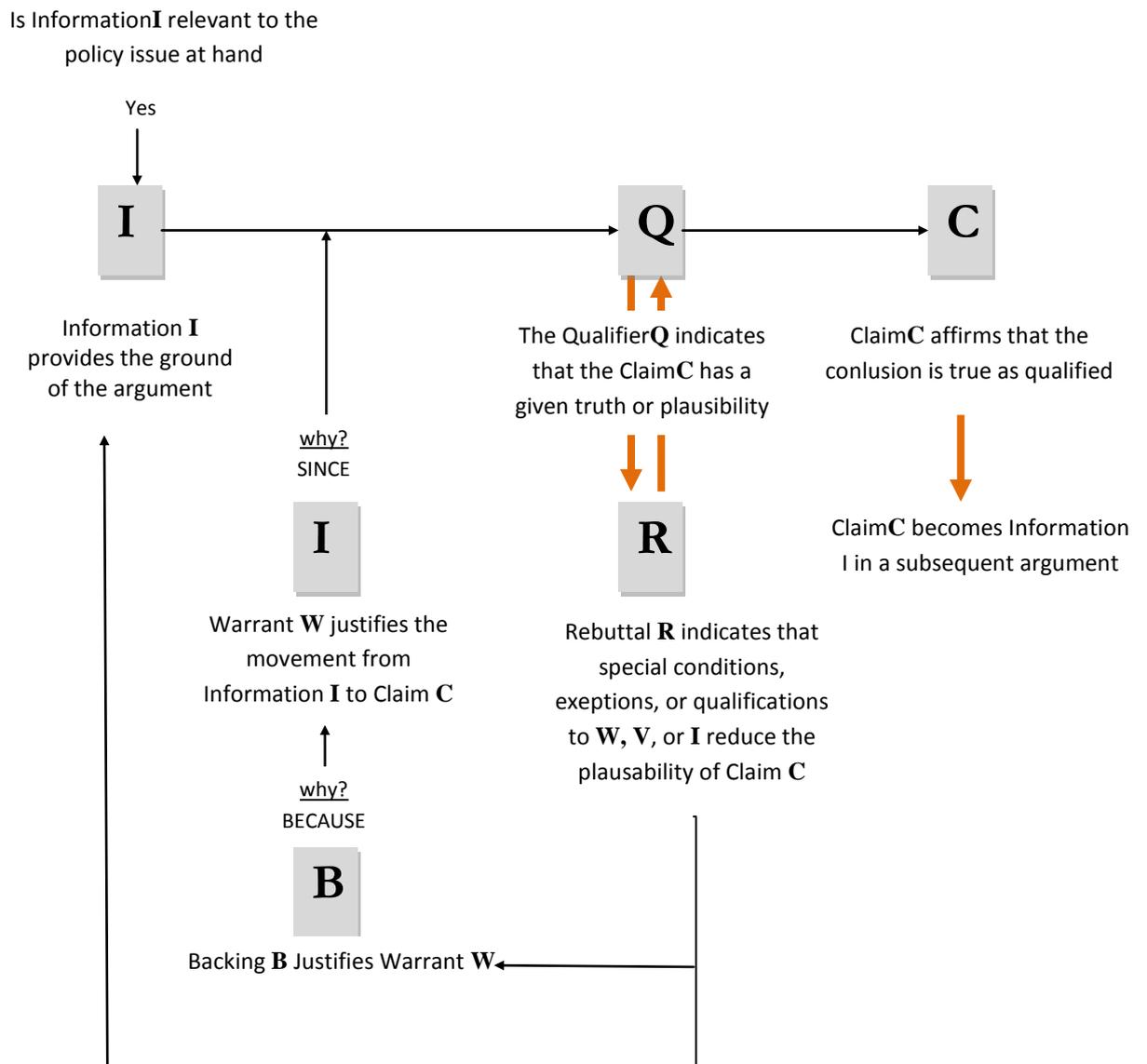
Model Analisis Kebijakan



(Sumber: Dunn, 2004)

Sedangkan proses analisis kebijakannya dirumuskan dalam pola sebagai berikut:

Gambar 2.3  
Proses Analisis Kebijakan



(Sumber: Dunn, 2004)

Analisis kebijakan diambil dari berbagai disiplin ilmu dengan tujuan memberikan informasi yang bersifat: deskriptif, evaluatif, dan atau preskriptif. Analisis kebijakan menjawab tiga macam pertanyaan, yaitu:

- a. Nilai: pencapaiannya merupakan tolok ukur utama untuk menilai apakah suatu masalah sudah teratasi?
- b. Fakta: keberadaannya dapat membatasi atau meningkatkan pencapaian nilai-nilai.
- c. Tindakan: penerapannya dapat menghasilkan pencapaian nilai-nilai.

Analisis kebijakan juga dapat dibedakan menjadi *prospektif* atau *expost* yang berupa produksi dan transformasi informasi sebelum aksi kebijakan dimulai dan diimplementasikan; dan analisis *retrospektif* atau *exante* adalah produksi dan transformasi informasi sesudah aksi kebijakan. Diantara keduanya ada analisis terintegrasi yaitu produksi dan transformasi informasi baik sebelum maupun sesudah aksi kebijakan.

Proses analisis kebijakan meliputi (Riant Nugroho, 2011: 278-289):

- a. Merumuskan masalah

Masalah kebijakan adalah nilai, kebutuhan, atau kesempatan yang belum terpenuhi, yang dapat diidentifikasi, untuk kemudian diperbaiki atau dicapai melalui tindakan publik. Masalah kebijakan memiliki ciri-ciri:

- 1) terdapat saling ketergantungan antar masalah kebijakan.
- 2) mempunyai subjektivitas
- 3) buatan manusia karena merupakan produk penilaian subjektif dari manusia
- 4) bersifat dinamis

Fase-fase perumusan masalah kebijakan adalah:

- 1) pencarian masalah

- 2) pendefinisian masalah
- 3) spesifikasi masalah
- 4) pengenalan masalah

b. Peramalan masa depan kebijakan

Prosedur membuat informasi aktual tentang situasi sosial masa depan atas dasar informasi yang telah ada tentang masalah kebijakan, memiliki tiga bentuk sebagai berikut:

- 1) Peramalan ekstrapolasi, yaitu didasarkan pada ekstrapolasi hari ini ke masa depan dan produknya disebut proyeksi.
- 2) Peramalan teoretis, yaitu ramalan yang didasarkan pada suatu teori, dan produknya disebut prediksi. Jika pada peramalan ekstrapolasi menggunakan logika induktif, pada peramalan teoretis menggunakan logika deduktif.
- 3) Peramalan penilaian pendapat, yaitu ramalan yang didasarkan pada penilaian pakar dan produknya disebut perkiraan. Logika yang digunakan adalah retroduktif.

c. Rekomendasi kebijakan

Tugas membuat rekomendasi kebijakan mengharuskan analisis kebijakan menentukan alternatif yang terbaik dan alasannya karena prosedur analisis kebijakan berkaitan dengan masalah etika dan moral. Rekomendasi adalah pernyataan advokasi, dan advokasi mempunyai empat pertanyaan yang harus dijawab, yaitu:

- 1) Dapat ditindaklanjuti?
- 2) Bersifat prospektif?

- 3) Bermuatan nilai, selain fakta?
- 4) Etik?

Dalam memutuskan alternatif kebijakan akan muncul isu advokasi multipel yaitu banyaknya kepentingan yang harus dipertimbangkan. Pendekatan yang banyak digunakan dalam memutuskan alternatif adalah rasionalitas yang bisa saja menjadi multirasionalitas karena akan terdapat rasionalitas ganda baik teknis, ekonomis, legal, sosial maupun *substantive*.

Rekomendasi kebijakan mempunyai enam kriteria utama yaitu:

- 1) Efektivitas, berkenaan dengan apakah suatu alternatif mencapai hasil yang diharapkan.
- 2) Efisiensi, berkenaan dengan jumlah usaha yang diperlukan untuk menghasilkan tingkat efektivitas yang dikehendaki.
- 3) Kecukupan, berkenaan dengan seberapa jauh suatu tingkat efektivitas memuaskan kebutuhan, nilai atau kesempatan yang menumbuhkan adanya masalah
- 4) Perataan (equity), berkenaan dengan pemerataan distribusi manfaat kebijakan
- 5) Responsivitas, berkenaan dengan seberapa jauh suatu kebijakan dapat memuaskan kebutuhan, preferensi, atau nilai kelompok-kelompok masyarakat yang menjadi target kebijakan.
- 6) Kelayakan (*appropriateness*), berkenaan dengan pertanyaan apakah kebijakan tersebut tepat untuk suatu masyarakat?

Pendekatan untuk membuat rekomendasi dapat dibuat dengan beberapa pilihan:

- 1) *Public choice versus private choice*
  - 2) Penawaran *versus* permintaan
  - 3) Pilihan publik murni
  - 4) Analisis *cost benefit*
  - 5) Analisis *cost effectiveness*
- d. Pemantauan hasil kebijakan, merupakan prosedur analisis kebijakan yang digunakan untuk memberikan informasi tentang sebab akibat kebijakan publik. Setidaknya memainkan empat fungsi yaitu: eksplanasi, akuntansi, pemeriksaan dan kepatuhan
- e. Evaluasi kinerja kebijakan, menekankan pada premis-premis nilai untuk menjawab pertanyaan, “apa perbedaan yang dibuat?” Kriteria untuk evaluasi diterapkan secara restrospektif, sementara kriteria rekomendasi diterapkan secara prospektif. Kriteria evaluasi kebijakan, sama dengan kriteria rekomendasi kebijakan yaitu efektivitas, efisiensi, kecukupan, pemerataan, responsivitas dan ketepatan.

Studi implementasi kebijakan dinilai menambahkan suatu dimensi baru kepada analisis kebijakan. Hal ini memberikan suatu pemahaman baru tentang bagaimana suatu sistem berhasil atau gagal dalam pelayanan-pelayanan publik yang nyata dan bermakna bagi para peminat politik dan pembuat keputusan.

#### 2.2.4. Model Implementasi Kebijakan Publik

Pentingnya implementasi kebijakan publik, semakin banyak diungkapkan oleh para pakar berikut ini:

- a. *“The execution of policies is as important if not more important than policy making. Policies will remain dreams or print in file jackets unless they are implemented”* (Udoji, 1980 dalam Wahab, 2012: 126).
- b. *“The politics of policy implementation has recently emerged as a topic of interest student of politics in both industrial and Third World Countries”* (Grindle, 1980).
- c. Implementasi kebijakan merupakan tahap yang krusial dalam proses kebijakan publik. Suatu program kebijakan harus diimplementasikan agar mempunyai dampak atau tujuan yang diinginkan (Budi Winarno,2011:147).

Implementasi kebijakan pada prinsipnya adalah cara agar sebuah kebijakan dapat mencapai tujuannya. Fungsi implementasi adalah membentuk suatu upaya yang memungkinkan tujuan-tujuan atau sasaran kebijakan publik dapat direalisasikan sebagai *“outcome”* atau hasil dari kegiatan pemerintahan (Suwitri, 2011: 80).

Sebagus apapun kebijakan yang sudah diputuskan tidak akan dapat mencapai tujuannya apabila tidak diimplementasikan. Menyadari pentingnya tahap implementasi kebijakan, para peneliti kebijakan semakin mengarahkan perhatian pada penelitian implementasi. Sebelumnya peneliti lebih banyak meneliti perumusan kebijakan karena berpikir bahwa implementasi tinggal proses administrasi yang tidak rumit sepanjang kebijakan sudah dirumuskan dengan baik.

*Policy implementation as laid down in official documents, policy implementation may be viewed as a process of interaction between setting*

*goals and actions geared to achieved them* (Pressman, Jeffrey L and Widavsky, Aaron (1984).

*Policy implementation as what develops between the establishment of an apparent intention on the part of government to do something or stop doing something and the ultimate impact of world of actions: connection between the expression of governmental intention and actual result*(O'toole, 1995).

Implementasi kebijakan dipandang dalam pengertian luas, merupakan tahap dari proses kebijakan segera setelah penetapan suatu kebijakan. Implementasi dipandang secara luas mempunyai makna pelaksanaan kebijakan dimana berbagai aktor, organisasi, prosedur, dan teknik bekerja bersama-sama untuk menjalankan kebijakan dalam upaya untuk meraih tujuan-tujuan kebijakan atau program-program. Implementasi pada sisi yang lain merupakan fenomena yang kompleks yang mungkin dapat dipahami sebagai suatu proses, suatu keluaran (*output*) maupun sebagai suatu dampak (*outcome*). Misalnya, implementasi dikonseptualisasikan sebagai suatu proses, atau serangkaian keputusan dan tindakan yang ditujukan agar keputusan-keputusan yang diterima oleh lembaga legislatif bisa dijalankan. Implementasi juga bisa diartikan dalam konteks keluaran, atau sejauh mana tujuan-tujuan yang telah direncanakan mendapatkan dukungan.

*Implementation is evident that a wide variety of factors – from the availability of sufficient resources to the structure of intergovernmental relations, from the commitment of lower level officials to reporting mechanism within bureaucracy, from the political leverage of opponent of the policy to accident of timing, luck, and seemingly unrelated events-can and do frequently intervene between the statement of policy goals and their actually delivered.* (Grindle, 1980).

*The starting point of policy implementation is the authoritative decision* (Mazmanian and Sabatier, 1983).

Ripley dan Franklin (dalam Winarno, 2011:148) berpendapat bahwa implementasi adalah apa yang terjadi setelah undang-undang ditetapkan yang memberikan otoritas program, kebijakan, keuntungan, atau suatu jenis keluaran yang nyata. Lebih jauh menurut mereka, implementasi mencakup banyak macam kegiatan, yaitu:

- a. Pertama, badan-badan pelaksana yang ditugasi oleh undang-undang dengan tanggung jawab menjalankan program harus mendapatkan sumber-sumber yang dibutuhkan agar implementasi kebijakan bisa berjalan lancar.
- b. Badan-badan pelaksana mengembangkan bahasa anggaran dasar menjadi arahan-arahan konkret, regulasi serta rencana-rencana dan desain program.
- c. Badan-badan pelaksana harus mengorganisasikan kegiatan-kegiatan mereka dengan menciptakan unit-unit birokrasi dan rutinitas untuk mengatasi beban kerja.

Sementara itu, Grindle ((1980) dan dalam Winarno (2011:149)) juga memberikan pandangannya tentang implementasi dengan mengatakan bahwa secara umum, tugas implementasi adalah bentuk kaitan yang memudahkan tujuan-tujuan kebijakan bisa direalisasikan sebagai dampak dari suatu kegiatan pemerintahan. Oleh karena itu, tugas implementasi mencakup terbentuknya "*a policy delivery system*" di mana sarana-sarana tertentu dirancang dan dijalankan dengan harapan sampai pada tujuan-tujuan yang diinginkan.

Sedangkan Van Meter dan Van Horn (dalam Winarno,2011:150) membatasi implementasi kebijakan sebagai suatu tindakan-tindakan yang dilakukan oleh individu-individu/kelompok pemerintah maupun swasta yang diarahkan untuk mencapai tujuan-tujuan yang telah ditetapkan dalam keputusan-keputusan kebijakan sebelumnya. Tahap implementasi kebijakan tidak akan dimulai sebelum tujuan-tujuan dan saran-saran ditetapkan atau diidentifikasi oleh keputusan-keputusan kebijakan.

Selain itu Van Meter dan Van Horn memberikan perbedaan antara apa yang dimaksud dengan implementasi kebijakan, pencapaian kebijakan dan apa yang secara umum menunjuk kepada dampak kebijakan. Studi implementasi kebijakan memfokuskan diri pada aktivitas atau kegiatan-kegiatan yang dilakukan untuk menjalankan keputusan kebijakan yang telah ditetapkan. Dengan demikian, studi kebijakan akan mampu memberikan terhadap salah satu atau lebih kekuatan-kekuatan yang menentukan dampak kebijakan.

Untuk mengimplementasikan kebijakan publik, ada dua pilihan langkah yang ada yaitu langsung mengimplementasikan dalam bentuk program atau formulasi kebijakan derivatif atau turunan dari kebijakan publik (Riant Nugroho, 2011:618 ).

Pengertian implementasi kebijakan sebagaimana diuraikan di atas mengandung makna bahwa kebijakan yang sempurna dan terlihat dapat mencapai tujuan yang direncanakan, tidak akan berarti tanpa adanya implementasi atas kebijakan tersebut. Tujuan-tujuan yang diharapkan bisa dicapai dengan memformulasikan suatu kebijakan tidak akan tercapai jika

kebijakan tersebut tidak diimplementasikan. Terbitnya suatu kebijakan bukan lah tujuan akhir sebagaimana sekarang ini banyak dipersepsikan, namun masih memerlukan strategi dan sumber daya untuk mengimplementasikan agar memberikan dampak yang diinginkan.

Suatu kebijakan mungkin diimplementasikan secara efektif, tetapi gagal memperoleh dampak substansial karena kebijakan tidak disusun dengan baik atau karena keadaan-keadaan lainnya. Oleh karena itu, pelaksanaan program yang berhasil mungkin merupakan kondisi yang diperlukan sekalipun tidak cukup bagi pencapaian hasil akhir secara positif. Keberhasilan pencapaian tujuan suatu program tidak selalu berjalan linier dengan suksesnya implementasi suatu kebijakan yang mengatur program tersebut. Andrew Dunsire (dalam Wahab, 2012: 128) menyebutkan gejala "*implementation gap*" untuk menjelaskan suatu keadaan dimana dalam suatu proses kebijakan selalu menghadapi kemungkinan terjadinya perbedaan antara apa yang diharapkan oleh pembuat kebijakan dengan apa yang nyatanya dicapai, sebagai hasil dari pelaksanaan kebijakan. Besar kecilnya kemampuan organisasi untuk melaksanakan kebijakan disebut sebagai *implementation capacity*.

Kemungkinan kegagalan dalam implementasi kebijakan selalu terbuka. Terdapat dua kategori kegagalan dalam implementasi kebijakan, yaitu (Wahab, 2012: 129):

- a. Tidak terimplementasikan

Suatu kebijakan tidak dilaksanakan sesuai rencana antara lain karena tidak didukung para pelaksana sehingga implementasi yang efektif sulit tercapai.

b. Implementasi yang tidak berhasil

Suatu kebijakan telah dilaksanakan, namun mengingat kondisi eksternal ternyata tidak menguntungkan sehingga implementasi kebijakan tidak dapat mewujudkan dampak yang direncanakan.

Kebijakan yang gagal biasanya disebabkan oleh pelaksanaannya jelek (*bad execution*), kebijakannya sendiri jelek (*bad policy*), dan kebijakan itu bernasib jelek (*bad luck*). Implementasi kebijakan di negara-negara maju saja sulit apalagi negara-negara berkembang lebih sulit dilaksanakan (McClintock, 1980 dalam Purwanto, 2012: 3). Kegagalan implementasi kebijakan tersebut lebih banyak disebabkan masalah Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN) selain juga karena adanya kecenderungan penyeragaman kebijakan, lemahnya dukungan pemerintah daerah, serta rendahnya pengetahuan kelompok sasaran terhadap program yang diimplementasikan.

Pemahaman tentang implementasi suatu kebijakan seringkali masih dipandang sebelah mata dibanding pentingnya proses perumusan kebijakan itu sendiri. Perkembangan dalam studi kebijakan telah memutar balik pandangan tersebut seperti yang dinyatakan oleh Edwards III:

*The importance of reliable information on implementation cannot be underestimated. When policymakers lack information about implementation, they may not only terminate a potentially successful program, but they also may expand a program inappropriately*(Edwards III, 1980).

Studi implementasi kebijakan mengalami perkembangan seiring munculnya isu-isu tentang kualitas penelitian implementasi kebijakan, yaitu (Paudel, 2009):

- a. Arti implementasi digunakan tidak konsisten. Konsep “implementasi” sering digunakan untuk mengkarakterkan proses implementasi maupun output juga kadang-kadang *outcome* dari implementasi.
- b. Adanya perdebatan antara perspektif implementasi *top down* dan *bottom up*, yang membingungkan bagi peneliti yang mana yang normatif.
- c. Adanya pluralisasi dalam penelitian implementasi kebijakan. Sejak awal, tidak terdapat teori implementasi yang mengatur kesepakatan umum; peneliti terus bekerja dari perspektif teori yang berbeda-beda dan menggunakan variabel yang berbeda-beda untuk memperoleh temuan-temuan penelitian.
- d. Isu metodologi dalam penelitian implementasi dimana banyak peneliti implementasi kebijakan mendominasi dengan studi kasus yang memungkinkan fenomena yang kompleks dari implementasi diteliti dalam konteks yang luas.
- e. Penelitian kebijakan dianggap sebagai *miserer research*, menonjolkan kegagalan implementasi dan menghasilkan impresi yang terdistorsi dari kesulitan-kesulitan dalam implementasi. Penelitian implementasi kebijakan dianggap perlu menggunakan multidisiplin yang memberikan manfaat bagi pengembangan teori.

- f. Isu lingkup area geografi dan kebijakan sektoral. Penelitian-penelitian yang sudah ada dianggap “*westernized*” yang tidak bisa digunakan untuk menganalisis di negara berkembang.
- g. Isu legitimasi implementasi kebijakan di negara berkembang. Kemiskinan menjadi faktor yang secara langsung mempengaruhi implementasi kebijakan selain kondisi politik.

Matland (1995) dalam Paudel (2009) mengelompokkan penelitian implementasi kebijakan berdasar fokus penelitiannya, dalam tiga generasi, yaitu:

- e. Generasi Pertama (1970 s.d. 1980)

Peneliti di generasi pertama memfokuskan penelitiannya pada *problem* yang dihadapi dalam implementasi kebijakan publik diantaranya kaitan yang tidak jelas antara kebijakan, keputusan dan program yang diimplementasikan. Kritik terhadap generasi pertama adalah pada karakter penelitian yang berupa studi kasus spesifik dan studi yang tidak akumulatif sehingga sulit membawa pada simpulan dan generalisasi. Peneliti generasi pertama adalah: Pressman dan Wildavsky.

- f. Generasi Kedua (1980 s.d. 1990)

Peneliti pada generasi kedua memfokuskan pada pengembangan kerangka analitis dari implementasi termasuk analisis *top down*, *bottom up* dan sintetisnya. Generasi kedua juga mengajarkan peneliti tentang pentingnya periode waktu: pada point apa dalam sejarah implementasi

terjadi dan sepanjang periode waktu apa. Peneliti generasi kedua antara lain adalah: McLaughlin, dan Van Horn. Perbedaan antara perpektif *top down* dan *bottom up* dibedakan generasi kedua sebagai berikut:

Tabel 2.5  
Perbedaan *Top down* dan *Bottom up* dalam Perspektif Implementasi

<i>Variables</i>	<i>Top down perspective</i>	<i>Bottom up perspective</i>
<i>Policy decision maker</i>	<i>Policy makers</i>	<i>Street level bureaucrats</i>
<i>Starting point</i>	<i>Statutory language</i>	<i>Social problems</i>
<i>Structure</i>	<i>Formal</i>	<i>Both formal and informal</i>
<i>Process</i>	<i>Purely administrative</i>	<i>Networking including administrative</i>
<i>Authority</i>	<i>Centralization</i>	<i>Decentralization</i>
<i>Output/outcome</i>	<i>Prescriptive</i>	<i>Descriptive</i>
<i>Discretion</i>	<i>Top level bureaucrats</i>	<i>Bottom level bureaucrats</i>

Sumber: Paudel (2009)

Kritik untuk generasi kedua adalah:

- 1) Peneliti tidak dapat menyetujui definisi umum dari istilah implementasi. Terdapat perbedaan yang besar dalam peran implementer, khususnya dalam kondisi bahwa mereka adalah aktor besar/berkuasa.
- 2) Pendekatan yang digunakan peneliti terlalu banyak studi kasus tidak cukup validasi dan replikasi. Menurut Matland (1995), generasi kesatu dan kedua gagal memberikan sintesis yang komprehensif atau pendekatan yang seragam untuk menganalisis implementasi.

g. Generasi Ketiga (1990 s.d. sekarang)

Peneliti generasi ketiga berkonsentrasi pada pembangunan teori implementasi secara eksplisit yang belum pernah direalisasikan . (1990 – sekarang). Generasi pertama dan kedua kurang mampu membedakan diantara tipe hasil (*outcome*) dari implementasi atau menspesifikasikan bentuk penyebab yang terjadi. Generasi ketiga dari studi implementasi melakukan pengujian teori dengan basis studi kasus-studi kasus yang lebih komparabel dengan desain penelitian statistik yang meningkatkan jumlah observasi. Desain riset menggunakan model teori yang eksplisit, konsep definisi yang operasional, mencari indikator implementasi dan variabel prediksi yang luas, dan spesifikasi teori yang menghasilkan hipotesis dengan analisis data menggunakan prosedur kualitatif dan statistik juga studi kasus untuk mengujinya. Penelitian generasi ketiga mengintegrasikan dunia makro dari pembuat kebijakan dengan dunia mikro dari pelaksana kebijakan. Penelitian level makro beroperasi pada level sistem sedangkan penelitian mikro beroperasi pada level individu. Peneliti generasi ketiga antara lain Goggin, Lester dan Winter. Meskipun demikian, beberapa peneliti beranggapan bahwa implementasi dari generasi ketiga belum bisa direalisasikan dalam praktek.

Lester dan Googin (1998) menyusun sketsa karakter peneliti implementasi kebijakan berdasarkan kepercayaan atau pandangan peneliti apakah penelitian implementasi perlu dilanjutkan dan jika demikian apakah diperlukan modifikasi besar atas teori implementasi dan pendekatannya.

Lester dan Goggin mengelompokkan peneliti implementasi kebijakan dalam dua dimensi, yaitu:

- 1) Apakah peneliti memiliki pandangan positif atau tidak tentang keberlanjutan studi implementasi
- 2) Apakah peneliti melakukan modifikasi konsep atau pendekatan metodologi dalam studi implementasi.

Berdasar dua dimensi tersebut dibuat empat kelompok yaitu: *Reformers, Testers, Skeptics dan Terminators*.

Tabel 2.6

*A Typology of Implementations Scholars*

	<i>Continuation of Implementation Research</i>		
<i>Modification Needed</i>		<i>Positive</i>	<i>Negative</i>
	<i>Yes</i>	<i>Reformers</i>	<i>Skeptics</i>
	<i>No</i>	<i>Testers</i>	<i>Terminators</i>

Sumber: Lester and Googin (1998)

Pandangan Lester dan Googin tersebut direspon oleh *Institute for Public Policy* di Universty of New Mexico (1999) bahwa pengembangan teori implementasi dapat distimulasi dengan mendefinisikan kembali variabel-variabel *dependent* dari pencapaian tujuan menjadi suatu variabel perilaku untuk mengukur kinerja pelaksana kebijakan, memungkinkan perbedaan dalam perspektif teori yang diaplikasikan dalam penelitian implementasi, lebih mendukung desain penelitian komparatif dan statistik dan pada akhirnya penelitian implementasi dan ilmuwan politik lainnya lebih memberikan perhatian pada menjelaskan hasil (*outcomes*)

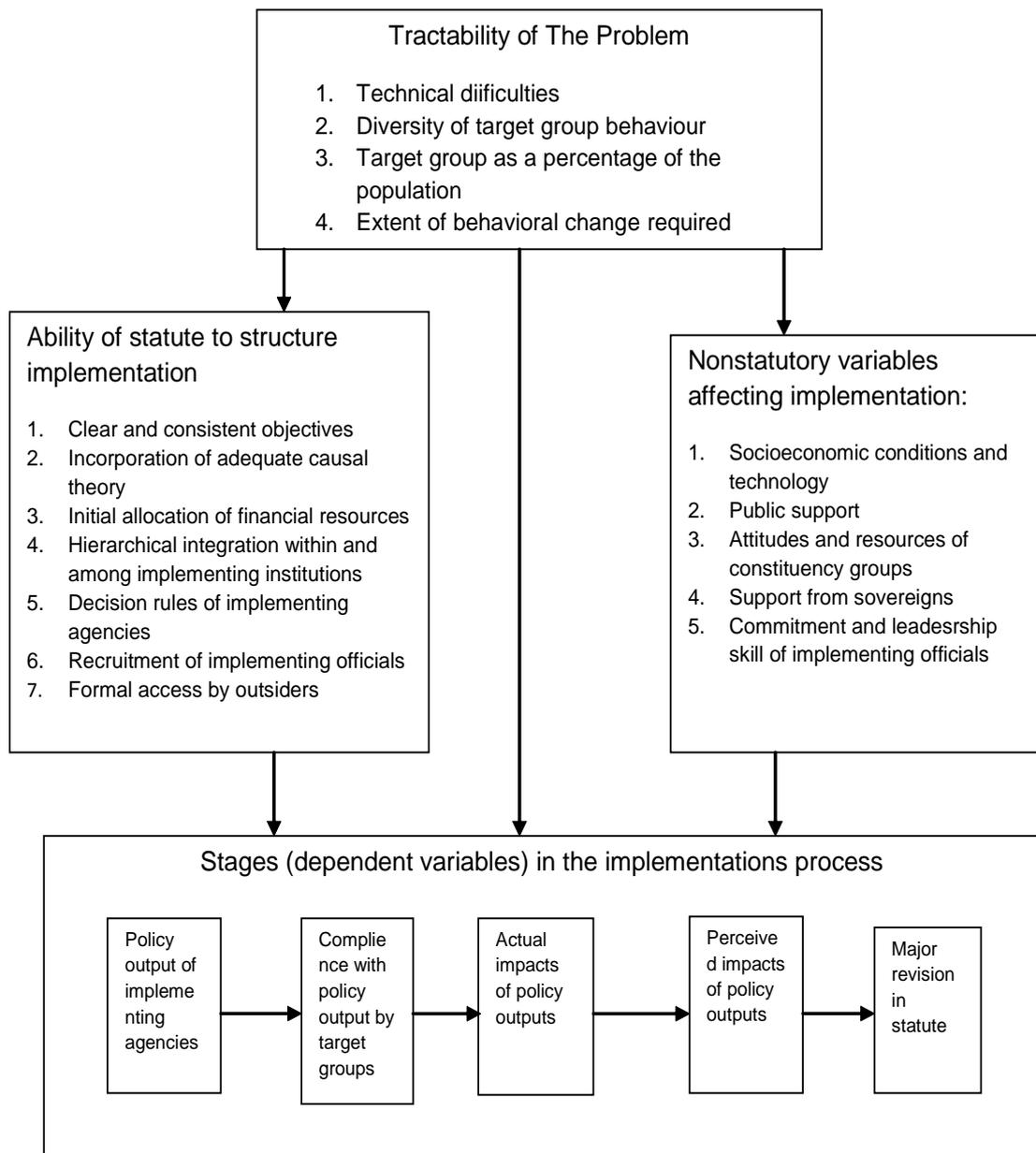
Perkembangan studi tentang implementasi lebih lanjut ditunjukkan dengan berbagai model implementasi kebijakan yang disampaikan oleh para ahli, yaitu

- a. Model Mazmanian dan Sabatier (Mazmanian and Sabatier, 1983 dan dalam Suwitri, 2011: 82-85)

Mazmanian dan Sabatier mengungkapkan variabel-variabel dalam implementasi kebijakan dalam gambar berikut:

Bagan 2.1

Variabel Dalam Implementasi Kebijakan



Sumber: (Mazmanian dan Sabatier, 1983)

Model kerangka Analisis Implementasi yang diungkapkan Mazmanian dan Sabatier mengklasifikasikan proses implementasi kebijakan ke dalam tiga variabel, yaitu:

- 1) Variabel independen, yaitu mudah-tidaknya masalah dikendalikan yang berkenaan dengan indikator masalah teori dan teknis pelaksanaan, keragaman objek, dan perubahan seperti apa yang dikehendaki. Semakin masalah publik menunjukkan keteraturan dan kesederhanaan semakin mudah pemecahannya.
- 2) Variabel intervening, yaitu variabel kemampuan kebijakan untuk menstrukturkan proses implementasi dengan indikator kejelasan dan konsistensi tujuan, dipergunakannya teori kausal, ketepatan alokasi sumber dana, keterpaduan hierarkis di antara lembaga pelaksana dan perekrutan pejabat pelaksana serta keterbukaan kepada pihak luar; dan variabel di luar kebijakan yang mempengaruhi proses implementasi yang berkenaan dengan indikator kondisi sosioeko, dan teknologi.
- 3) Variabel dependent, yaitu tahapan dalam proses implementasi dengan lima tahapan-pemahaman dari lembaga/badan pelaksana dalam bentuk disusunnya kebijakan pelaksana, kepatuhan objek, hasil nyata, penerimaan atas hasil nyata tersebut, dan akhirnya mengarah pada revisi atas kebijakan yang dibuat dan dilaksanakan tersebut ataupun keseluruhan kebijakan yang bersifat mendasar. Proses siklus ini berlangsung terus menerus dan menghasilkan revisi bagi output kebijakan.

b. Model Grindle (Grindle, 1980: 8-15)

Model Grindle ditentukan oleh isi kebijakan dan konteks implementasinya untuk menjawab pertanyaan berikut:

*Content: what effect does the content of public policy have on its implementation?*

*Context: how does the political context of administrative action affect policy implementation?*

Kerangka kerja implementasi kebijakan menurut Merilee S. Grindle menyatakan bahwa keberhasilan ditentukan oleh derajat *implementability* dari kebijakan tersebut, mencakup :

- 1) Kepentingan yang terpengaruh oleh kebijakan
- 2) Jenis manfaat yang akan dihasilkan
- 3) Derajat perubahan yang diinginkan
- 4) Kedudukan pembuat kebijakan
- 5) (Siapa) pelaksana program
- 6) Sumber daya yang dikerahkan

Sementara itu, konteks implementasi dari kebijakan adalah :

- 1) Kekuasaan, kepentingan, dan strategi aktor yg terlibat

Strategi, sumber dan posisi kekuasaan dari pelaksana/implementator akan menentukan keberhasilan implementasi suatu program. Semakin besar kepentingan yang dipengaruhi oleh suatu kebijakan dan sejalan dengan tujuan dari implementator, maka implementator yang memiliki kekuasaan

akan menyusun strategi untuk mengimplementasikan kebijakan dengan baik.

2) Karakteristik lembaga (*Institutions*) dan penguasa (*regime*)

Implementasi kebijakan bisa mendatangkan konflik dimana penyelesaian suatu konflik tergantung karakter lembaga dan penguasa apakah otoriter atau demokratis.

3) Kepatuhan dan daya tanggap.

Selama implementasi kebijakan, pelaksana/implementator harus tanggap akan kebutuhan *beneficiaries* agar memperoleh informasi yang cukup untuk melakukan evaluasi terhadap kebijakan.

Konteks adalah bagian yang penting karena program dari suatu implementasi kebijakan tidak akan lepas dari pengaruh (tidak terisolasi) dari kebijakan publik yang lain. Program-program yang serupa kontennya mungkin diimplementasikan dengan berbeda jika konteks dimana program tersebut diimplementasikan adalah berbeda secara signifikan.

Grindle mengamati implementasi kebijakan pada Negara-Negara Dunia Ketiga yaitu Asia, Afrika dan Amerika Latin yang memiliki karakter sistem politik berbeda dimana berada dalam kondisi kelangkaan sumber daya, kurang teraksesnya proses perumusan kebijakan oleh sebagian besar individu dan luasnya kompetisi karena banyaknya kebutuhan dan kelangkaan sumber daya. Dengan karakter tersebut, fokus aktivitas politik di Negara Dunia Ketiga lebih fokus pada

tahap output, sementara di Amerika Serikat dan Eropa Barat lebih fokus pada tahap input. Sektor publik memiliki keterlibatan yang luas dan aktif dalam aspek kehidupan sosial dan ekonomi dimana birokrat negara adalah institusi yang paling kuat dalam kehidupan sosial.

- c. Model Van Meter dan Van Horn (dalam Winarno, 2011 dan Najam, 1995)

Model yang diperkenalkan oleh duet Donald Van Meter dengan Carl Van Horn ini mengandaikan bahwa implementasi kebijakan berjalan secara linear dari kebijakan publik, implementator, dan kinerja kebijakan publik. Beberapa variabel yang dimaksudkan sebagai variabel yang mempengaruhi kebijakan publik adalah variabel berikut :

- 1) Aktivitas implementasi dan komunikasi antarorganisasi

Identifikasi indikator-indikator kinerja merupakan tahap yang krusial dalam analisis implementasi kebijakan. Indikator-indikator kinerja ini menilai sejauh mana ukuran-ukuran dasar dan tujuan-tujuan kebijakan telah direalisasikan. Untuk menjelaskan apakah implementasi telah berhasil atau tidak, perlu ditentukan jumlah pekerjaan yang telah diciptakan. Tetapi ada kesulitan besar untuk mengidentifikasi dan mengukur kinerja. Beberapa alasannya adalah pertama, mungkin disebabkan oleh bidang program yang terlalu luas dan sifat tujuan yang kompleks. Kedua, mungkin akibat dari kekaburan-kekaburan dan kontradiksi dalam pernyataan ukuran-ukuran dasar dan tujuan-tujuan. Dalam melaksanakan studi implementasi, tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran suatu program

yang akan dilaksanakan harus diidentifikasi dan diukur karena implementasi tidak dapat berhasil atau mengalami kegagalan bila tujuan-tujuan itu tidak dipertimbangkan. Sumber-sumber kebijakan mencakup dana atau perangsang lain yang mendorong dan memperlancar implementasi yang efektif juga diperlukan dalam implementasi kebijakan. Implementasi kebijakan akan berjalan efektif bila ukuran-ukuran dan tujuan-tujuan dipahami oleh individu-individu yang bertanggungjawab dalam kinerja kebijakan. Dengan begitu, sangat penting untuk memberi perhatian besar kepada kejelasan ukuran-ukuran dasar dan tujuan-tujuan kebijakan. Oleh karena itu menurut Van Meter dan Van Horn, prospek-prospek tentang implementasi yang efektif ditentukan oleh kejelasan ukuran-ukuran dan tujuan-tujuan yang dinyatakan dan oleh ketetapan dan konsistensi dalam mengkomunikasikan ukuran-ukuran dan tujuan-tujuan tersebut.

## 2) Karakteristik agen pelaksana/implementator

Unsur-unsur yang mungkin berpengaruh terhadap suatu organisasi dalam mengimplementasikan kebijakan adalah :

- a) Kompetensi dan ukuran staf dan badan
- b) Tingkat pengawasan hierarkis terhadap keputusan-keputusan sub-unit dan proses-proses dalam badan-badan pelaksana;
- c) Sumber-sumber politik suatu organisasi
- d) Vitalitas suatu organisasi

- e) Tingkat komunikasi-komunikasi “terbuka” yang didefinisikan sebagai jaringan kerja komunikasi horizontal dan vertikal secara bebas serta tingkat kebebasan yg secara relatif tinggi dalam komunikasi dengan individu-individu di luar organisasi;
- f) Kaitan formal dan informal suatu badan dengan “pembuat keputusan” atau pelaksana keputusan.

3) Kondisi ekonomi, sosial dan politik

Ada beberapa kondisi yang mempengaruhi yurisdiksi atau organisasi di mana implementasi itu dilaksanakan, yaitu :

- a) Apakah sumber-sumber ekonomi dalam yurisdiksi atau organisasi pelaksana cukup mendukung implementasi yg berhasil?
- b) Sejauh mana atau bagaimana kondisi-kondisi ekonomi dan sosial yg berlaku akan dipengaruhi oleh implementasi kebijakan yg bersangkutan
- c) Apakah sifat pendapat umum, bagaimana pentingnya isu kebijakan yang berhubungan?
- d) Apakah elite-elite mendukung atau menentang implementasi kebijakan?

4) Kecenderungan Sikap (*disposition*) pelaksana/implementator.

Intensitas kecenderungan-kecenderungan pelaksana akan mempengaruhi kinerja kebijakan. Para pelaksana yang mempunyai pilihan-pilihan negatif mungkin secara terbuka akan menimbulkan sikap menentang tujuan-tujuan program. Oleh karena itu, para

pengkaji implementasi kebijakan harus mengumpulkan banyak individu yang berasal dari unsur kecenderungan yang beragam.

Proses implementasi akan berbeda-beda tergantung pada sifat kebijakan yang dilaksanakan. Van Meter dan Van Horn menggolongkan kebijakan menurut dua karakteristik yang berbeda, yakni jumlah perubahan yang terjadi dan sejauh mana konsensus menyangkut tujuan antara pemeran serta dalam poses implementasi berlangsung. Yang pertama, implementasi akan dipengaruhi oleh sejauh mana kebijakan menyimpang dari kebijakan-kebijakan sebelumnya. Kedua, proses implementasi akan dipengaruhi oleh jumlah perubahan organisasi yang diperlukan. Ada yang menyarankan bahwa implementasi yang efektif akan sangat mungkin terjadi jika lembaga pelaksana tidak diharuskan melakukan reorganisasi secara drastis. Suatu implementasi akan sangat berhasil bila perubahan marginal diperlukan dan konsensus tujuan adalah tinggi.

d. Model Hogwood dan Gunn (dalam Winarno, 2011)

Menurut kedua pakar ini, untuk melakukan implementasi kebijakan diperlakukan beberapa syarat, yaitu:

- 1) Syarat pertama, berkenaan dengan jaminan bahwa kondisi eksternal yang dihadapi oleh lembaga/badan pelaksana tidak akan menimbulkan masalah besar
- 2) Syarat kedua, apakah untuk melaksanakan kebijakan tersedia sumber daya yang memadai, termasuk sumber daya waktu.

Gagasan ini sangat bijaksana karena berkenaan dengan fisibilitas implementasi kebijakan.

- 3) Syarat ketiga apakah perpaduan sumber-sumber yang diperlukan benar-benar ada. Kebijakan publik adalah kebijakan yang kompleks menyangkut impak yang luas. Oleh karena itu, implementasi kebijakan publik akan melibatkan berbagai sumber-aktor.
- 4) Syarat keempat adalah apakah kebijakan yang akan diimplementasikan didasari hubungan kausal yang andal.
- 5) Syarat kelima adalah seberapa banyak hubungan kausalitas yang terjadi. Asumsinya, semakin sedikit hubungan “sebab-akibat” semakin tinggi pula hasil yang dikehendaki oleh kebijakan tersebut.
- 6) Syarat keenam adalah apakah hubungan saling kebergantungan kecil. Asumsinya adalah jika hubungan saling kebergantungan tinggi, implmentasi tidak akan dapat berjalan efektif-apalagi jika hubungannya kebergantungan.
- 7) Syarat ketujuh, adalah pemahaman yang mendalam dan kesepakatan terhadap tujuan. Tidak begitu sulit dipahami, bahwa mereka yang ada dalam perahu yang sama sepakat akan ke sebuah tujuan yang sama.
- 8) Syarat kedelapan adalah bahwa tugas-tugas telah dirinci dan ditempatkan dalam urutan yang benar. Tugas yang jelas dan prioritas yang jelas adalah kunci efektifitas implementasi kebijakan.
- 9) Syarat kesembilan adalah komunikasi dan koordinasi adalah asal muasal kerja sama tim serta terbentuknya sinergi.

e. Model Goggin, Bowman, dan Lester (dalam Winarno, 2011)

Model ini bertujuan mengembangkan sebuah model implementasi kebijakan yang “lebih ilmiah” dengan mengedepankan pendekatan “metode ilmiah” dengan adanya variabel independen dan meletakkan faktor “komunikasi” sebagai penggerak dalam implementasi kebijakan.

f. Model George C Edwards III (1980)

Menurut Edwards III, studi implementasi kebijakan adalah krusial bagi *public administration* dan *public policy*. Hal ini juga banyak diungkapkan oleh para peneliti kebijakan lainnya di era sekarang ini.

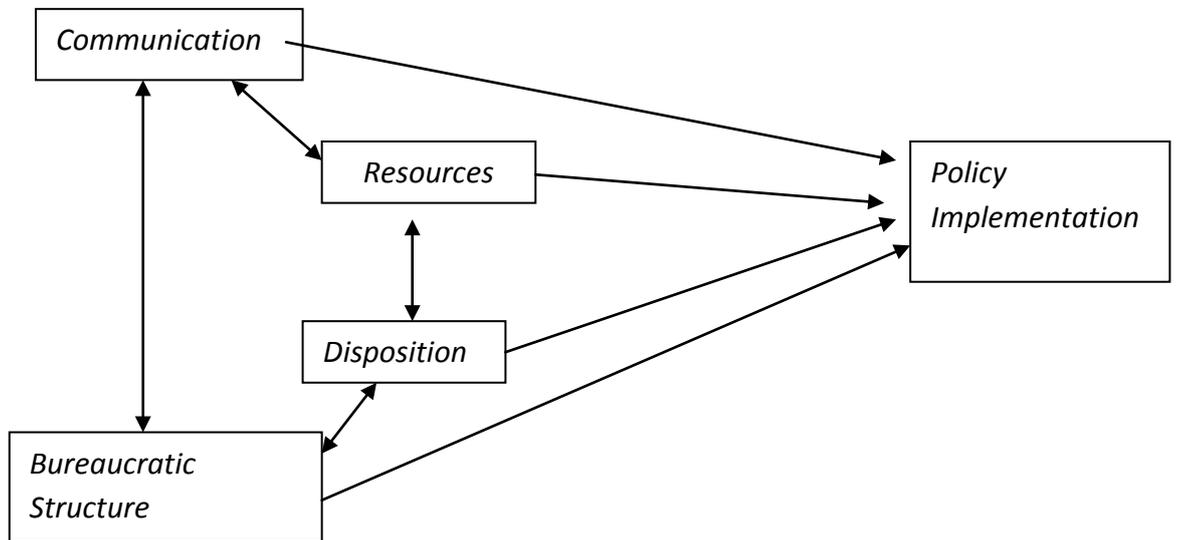
Edwards III mengkaji implementasi kebijakan untuk menjawab pertanyaan berupa: i) Prakondisi-prakondisi apa yang diperlukan sehingga suatu implementasi kebijakan berhasil, dan ii) hambatan-hambatan utama apa yang mengakibatkan suatu implementasi kebijakan menjadi gagal? Atas pertanyaan tersebut, Edwards III menggunakan empat faktor untuk menjawab, yaitu:

- 1) Komunikasi (*communication*)
- 2) Sumber daya (*resources*)
- 3) Kecenderungan sikap (*dispositions or attitudes*)
- 4) Struktur birokrasi (*bureaucratic structure*)

Keempat faktor tersebut bekerja secara simultan, dinamis, dan berinteraksi satu sama lain untuk membantu dan menghambat implementasi kebijakan. Interaksi diantara keempat faktor dalam implementasi kebijakan publik, digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.4

Saling Interaksi Faktor-Faktor Dalam Implementasi Kebijakan



Sumber: Edwards III (1980)

Lebih lanjut, Edwards III menjelaskan empat faktor dalam implementasi kebijakan publik tersebut:

### 1) **Komunikasi**

Tiga hal penting dalam proses komunikasi kebijakan adalah:

#### a) Transmisi

Transmisi menyangkut bagaimana suatu kebijakan diteruskan kepada personil yang tepat dengan komunikasi yang akurat. Beberapa hambatan yang timbul dalam mentransmisikan perintah-perintah dalam implementasi berupa: i) pertentangan pendapat antara pemberi perintah dengan pelaksana yang berdampak kepada distorsi terhadap komunikasi, ii) berlapisnya hirarki birokrasi yang berdampak pada distorsi perintah kepada pelaksana, iii) persepsi selektif dari pelaksana yang berdampak pada keengganan melaksanakan perintah.

#### b) Kejelasan

Komunikasi atas kebijakan yang diimplementasikan harus jelas, instruksi-instruksi yang diteruskan kepada pelaksanaan tidak kabur tetapi menjelaskan kapan dan bagaimana suatu program dilaksanakan. Kejelasan diperlukan agar tidak terjadi interpretasi yang salah dan bertentangan dengan pesan awal. Kurangnya kejelasan perintah juga menimbulkan perubahan kebijakan yang tidak diharapkan dan dieksploitasi untuk membantu kepentingan tertentu. Namun demikian, fleksibilitas dalam implementasi tetap diperlukan mengingat lokus dalam implementasi seringkali memiliki

perbedaan kondisi yang berdampak kepada perbedaan kebutuhan pendukung implementasi. Faktor-faktor yang mendorong terjadinya ketidakjelasan komunikasi kebijakan adalah: i) kompleksitas kebijakan publik, ii) keinginan untuk tidak mengganggu stabilitas kelompok-kelompok masyarakat, iii) kurangnya konsensus mengenai tujuan-tujuan kebijakan, iv) masalah-masalah dalam memulai kebijakan baru, v) menghindari pertanggungjawaban kebijakan, dan vi) sifat pembentukan kebijakan pengadilan.

c) Konsistensi

Meskipun perintah implementasi sudah jelas, namun jika diantara perintah-perintah saling bertentangan akan membingungkan pelaksanaan. Perintah yg tidak konsisten juga mendorong pelaksana mengambil tindakan yang longgar dalam menafsirkan suatu kebijakan yang berdampak pada kurang efektifnya implementasi kebijakan. Ketidakkonsistenan biasanya juga berasal dari besarnya kepentingan yang bersaing yang berusaha mempengaruhi implementasi kebijakan. Faktor-faktor yang mempengaruhi konsistensi komunikasi adalah i) kerumitan kebijakan publik, ii) masalah-masalah yang mengawali program baru, dan iii) ketidakjelasan tujuan.

Dalam kaitan antara komunikasi dengan implementasi, dapat disimpulkan bahwa semakin cermat keputusan-keputusan dan perintah-perintah pelaksanaan suatu kebijakan diteruskan kepada pelaksana, maka semakin tinggi probabilitas dilaksanakannya

keputusan dan perintah tersebut. Saluran komunikasi harus dikembangkan agar efektif karena semakin banyak yang harus dijangkau dengan komunikasi, semakin besar kemungkinan kehilangan beberapa diantaranya. Dan semakin banyak lapisan birokrasi yang harus dilewati oleh pelaksana-pelaksana, maka semakin besar peluang perintah tersebut diabaikan dan terdistorsi. Semakin besar perhatian pembuat keputusan terhadap preseden yang memutarbalikkan kebijakan, maka semakin tinggi probabilitas keputusan tersebut akan tidak konsisten.

## 2) **Sumber Daya**

Kualitas komunikasi kebijakan tidak akan membawa pada efektivitas implementasi kebijakan jika pelaksana kekurangan sumber daya untuk melaksanakan kebijakan. Sumber daya tersebut adalah:

### **a) Staf (Sumber daya manusia)**

Staf seringkali menjadi faktor penting dalam implementasi kebijakan. Jumlah staf saja tidak cukup jika tidak diimbangi kompetensi yang memadai.

*A poor trained staff can create hazards (Edwards III, 1980: 61)*

Permasalahan dalam pelayanan birokrasi adalah pada rendahnya kualitas pelaksana atau sumber daya manusia (SDM) dan kurangnya motivasi, bukan hanya pada jumlah pelaksana. Permasalahan lain terkait staf adalah staf pelaksana yang sudah memiliki profesionalitas di bidang tertentu seringkali dinaikkan

menjadi tenaga administrator dan dengan demikian tidak lagi menggunakan keterampilan-keterampilan profesional mereka. Sementara mereka kurang memiliki keahlian dalam bidang manajemen yang diperlukan dalam posisi mereka yang baru sebagai tenaga administrator. Para pejabat birokrat di level atas dipilih berdasarkan pertimbangan politik yang seringkali tidak didukung dengan pertimbangan kompetensi, selain itu kedudukan mereka juga relatif singkat mengikuti perkembangan politik. Pelatihan kepada pelaksana sangat kurang sehingga kemampuan profesionalnya mengalami kenaikan yang lambat. Ketika para pelaksana sudah dalam keadaan profesional, tidak jarang cenderung berpindah bekerja di sektor swasta karena dijanjikan jaminan kerja yang lebih baik.

**b) Informasi**

Dalam implementasi kebijakan, informasi memiliki dua bentuk yaitu: i) informasi mengenai bagaimana melaksanakan suatu kebijakan khususnya pada kebijakan yang baru atau memerlukan pelaksanaan teknis, dan ii) informasi mengenai data ketatan personil lain terhadap peraturan terkait pelaksanaan kebijakan tersebut.

Pemahaman yang kurang atas kebijakan berdampak pada beberapa tanggung jawab tidak dapat dipenuhi atau dipenuhi tapi tidak tepat waktu. Pemahaman yang tidak tepat atas suatu kebijakan juga berdampak inefisiensi dimana pelaksana kebijakan sudah terlanjur

mengonsumsi sumber daya yang sebenarnya tidak diperlukan dalam mendukung implementasi kebijakan.

Informasi ketaatan individu atau organisasi terhadap peraturan dalam implementasi kebijakan seringkali sulit diperoleh. Selain enggan, pihak-pihak di luar birokrasi seringkali tidak memiliki pengetahuan tentang peraturan perundangan. Banyak kebijakan publik yang tidak dilaksanakan karena publik tidak tahu apa yang harus dilakukan dan bagaimana memantau ketaatan.

**c) Wewenang**

Wewenang dalam implementasi kebijakan bisa berbeda bentuk antara berbagai kebijakan. Kewenangan seringkali tidak ada, atau terbatas atau di atas kertas. Namun bisa saja terjadi, kewenangan sudah cukup namun tidak digunakan dengan efektif. Hal ini dialami dalam kondisi terdapat sanksi-sanksi yang memainkan peranan pemilik kewenangan untuk tidak menggunakan kewenangnya. Kurangnya wewenang yang efektif diatasi dengan melakukan kerja sama atau koordinasi dengan pelaksana-pelaksana lain.

**d) Fasilitas Fisik**

Fasilitas di sini sering diartikan sebagai fasilitas fisik yang merupakan sumber penting dalam implementasi. Misalnya gedung dan perlengkapan. Implementasi kebijakan yang memerlukan dukungan fasilitas fisik seringkali menghadapi penolakan dari lingkungan pelaksana jika dianggap tidak memberikan manfaat, mengurangi hak atau mengganggu kepentingan lingkungannya.

### 3) **Kecenderungan /Sikap**

Kecenderungan dalam implementasi kebijakan terkait dengan ada tidaknya dukungan dari pelaksana. Jika pelaksana bersikap baik berarti ada dukungan sehingga mereka akan melaksanakan kebijakan sesuai dengan yang diinginkan. Sedangkan jika pelaksanan bersikap berbeda dengan pembuat kebijakan maka proses implementasi kebijakan akan sulit. Dukungan yang minim atas suatu kebijakan berdampak kepada kesalahan dan penyimpangan antara yang direncanakan dengan yang dilaksanakan.

Badan-badan birokrasi pemerintah memiliki karakteristik yang berbeda yaitu kecenderungan diantara pelaksana kalangan birokrat lebih bersifat homogen, memiliki pemikiran yang sama. Seringkali birokrat mengesampingkan implementasi kebijakan yang telah ditetapkan oleh pejabat yang lebih tinggi karena pelaksana cenderung memprioritaskan kepentingan organisasinya. Salah satu cara mengatasi masalah kecenderungan pelaksana adalah dengan memanipulasi insentif agar pelaksanan bersedia mengimplementasikan kebijakan dengan baik.

### 4) **Struktur Birokrasi**

Pelaksana kebijakan sebagian besar adalah birokrat mengingat kebijakan publik adalah kebijakan yang ditujukan untuk mengatasi masalah publik. Sementara birokrat melaksanakan tugas pelayanan kepada publik. Struktur organisasi dalam birokrasi seringkali menjadi hambatan implementasi di saat komunikasi, dan sumber daya sudah

memadai. Menurut Edwards III (1980), karakteristik organisasi birokrasi adalah: pekerjaan-pekerjaan didukung dengan *Standard Operating Procedures* (SOP) dan adanya fragmentasi.

SOP memungkinkan adanya kesamaan tindakan dalam organisasi yang besar dan kompleks serta kemudahan dalam memindahkan staf ke bagian lain. Keinginan akan adanya stabilitas dan mengurangi konflik mendorong dibuatnya SOP. Namun tidak jarang ditemui, kebiasaan-kebiasaan yang dilakukan dan merujuk pada SOP, tidak sesuai dengan kondisi yang dihadapi saat ini sehingga justru menghambat perubahan yang diminta oleh kebijakan yang ditujukan sebagai pembaharuan. Cara atau prosedur tertentu dalam melaksanakan kebijakan belum tentu berhasil diterapkan dalam kebijakan yang berbeda sehingga SOP bisa menjadi penghambat implementasi kebijakan baru terlebih jika kebijakan baru menuntut perubahan yang tidak sedikit.

Dalam birokrasi, tanggung jawab suatu kebijakan seringkali terbagi pada beberapa organisasi. Implementasi kebijakan terkadang juga menuntut desentralisasi kekuasaan. Kelompok-kelompok kepentingan serta sifat multi dimensi dari banyak kebijakan turut mendorong fragmentasi. Konsekuensi buruk dari fragmentasi adanya masalah koordinasi. Alasan prioritas organisasinya sendiri seringkali menghambat koordinasi dengan organisasi lain. Semakin besar koordinasi yang diperlukan untuk melaksanakan kebijakan, semakin kecil kemungkinan implementasi kebijakan tersebut akan berhasil.

Fragmentasi berdampak buruk pada terbengkalainya suatu tugas tertentu karena tidak ada organisasi yang merasa bertanggung jawab dan pembaharuan terhambat karena pandangan yang sempit dari organisasi.

Pada generasi yang kemudian, Adil Najam (1995) menambahkan model dalam implementasi kebijakan yang pada dasarnya melengkapi dan merangkum model-model sebelumnya.

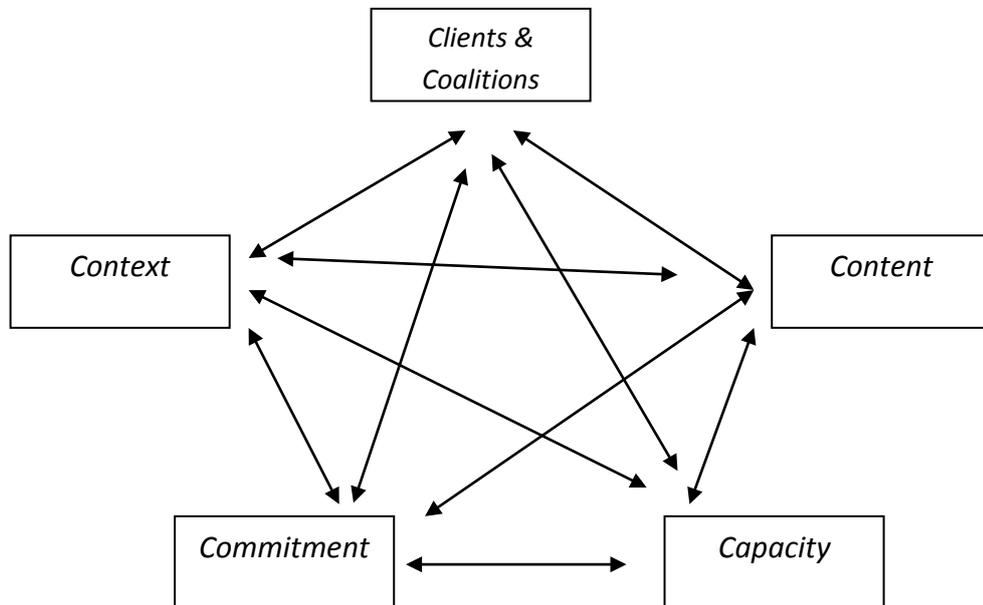
g. Model Kebijakan Adil Najam (1995)

Adil Najam menjelaskan adanya 5 (lima) variabel saling terkait yang dapat menjelaskan kesuksesan atau kegagalan implementasi suatu kebijakan (disebut sebagai 5C Protocol), yaitu:

- 1) **Content** of the policy itself. What it sets out to do (goals); how it problemizes the issue (causal theory); how it aims to solve the perceived problems (methods)
- 2) The nature of the institutional **Context**. The corridor (often structured as operating procedures) through which policy must travel, and by whose boundaries it is limited, in the process of implementation.
- 3) The **Commitment** of those entrusted with carrying out implementation at various levels to goals, causal theory, and methods of the policy.
- 4) The administrative **Capacity** of implementers to carry out the changes desired of them.
- 5) The support of **Clients and Coalitions** whose interest are enhanced or threatened by policy, and the strategies they employ in strengthening or deflecting its implementations.

Variabel-variabel dari Adil Najam di atas menunjukkan pandangan bahwa implementasi adalah proses yang dinamis yang merupakan negosiasi diantara berbagai aktor, berbagai level diantara dan dalam berbagai tingkatan organisasi. Keterkaitan 5 variabel digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.5  
5C Protocol Implementasi



Sumber: Najam (1995)

Adil Najam juga menjelaskan adanya 3 (generasi) dalam penelitian kebijakan yang disebutnya sebagai:

1) *Classical Generation*

Generasi klasik memiliki pandangan bahwa implementasi adalah proses yang otomatis begitu suatu kebijakan diformulasikan sehingga tidak ada yang sulit dalam implementasi karena tinggal menjalankan suatu kebijakan seperti layaknya mesin.

2) *Empirical Generation*

Generasi empiris menantang generasi klasik dengan kasus-kasus kegagalan dalam implementasi dan menunjukkan bahwa implementasi sama kompleksnya dengan formulasi kebijakan.

### 3) *Analitic Generation*

Generasi analitis menengahi dua generasi sebelumnya dengan tidak sekedar memandangi kegagalan dalam implementasi namun berusaha lebih memahami bagaimana implementasi suatu kebijakan dan bagaimana prospeknya bisa diperbaiki.

Implementasi kebijakan sering diabaikan oleh para ilmuwan politik karena alasan-alasan berikut: (Winarno,2011:151)

- a. Pengabaian studi implementasi kebijakan sebagian disebabkan oleh asumsi yang naif yang tersirat dalam banyak bentuk studi kebijakan. Implementasi seakan-akan merupakan hal yang sederhana dan nampak tidak mencakup isu-isu besar.
- b. Sejarah di Amerika Serikat pada saat pertumbuhan sistem anggaran belanja, penyusunan program dan perencanaan merupakan teknik analitik di dalam mengkaji kebijakan. Hal inilah yang mendorong para analis kebijakan untuk mengabaikan masalah-masalah implementasi kebijakan.
- c. Implementasi dianggap memerlukan perhatian yang besar dalam kurun waktu yang panjang, yang berpengaruh terhadap alokasi kebutuhan dan

d. sumber-sumber yang besar untuk melakukan studi implementasi kebijakan. Di negara dunia ketiga, implementasi merupakan masalah di mana kepentingan-kepentingan pribadi berusaha menghalangi birokrasi mengimplementasikan pada umumnya merupakan masalah yang sangat besar baik di barat maupun non barat.

Edwards III (1980: 150-153) dan Winarno (2012), menjelaskan enam tipe kebijakan yang berpotensi menghadapi masalah dalam implementasinya, yaitu:

a. Kebijakan baru

Sifat kebaruan dari kebijakan bisa menyulitkan implementasi, yaitu: i) saluran komunikasi yang maju belum dibangun, ii) tujuan yang hendak dicapai cenderung kabur, iii) petunjuk pelaksanaan cenderung tidak jelas, iv) program baru cenderung menghadapi kelangkaan sumber-sumber berupa informasi yang lengkap dan staf yang memadai, v) ketidakjelasan dan inkonsistensi program berdampak pada perhatian dengan prioritas rendah dari pelaksana, vi) program baru memerlukan tindakan yang tidak konsisten dengan yang rutin dilakukan, vii) kebijakan baru cenderung diubah oleh pelaksana agar disesuaikan dengan SOP lama.

b. Kebijakan yang didesentralisasikan

Desentralisasi kebijakan akan melibatkan banyak orang sehingga menghadapi kondisi, i) saluran transmisi komunikasi yang kurang memadai terutama menuju pemerintahan yang lebih rendah dan sektor swasta, ii) semakin banyak organisasi yang harus dilalui

menimbulkan resiko banyaknya distorsi, iii) jarak yang jauh dengan pelaksana mendorong kesalahpahaman, iv) pelaksanaan cenderung memiliki persepsi selektif akibat gangguan komunikasi, v) informasi hasil kerja pelaksana kurang tersedia sehingga pengawasan kurang efektif.

c. Kebijakan kontroversial

Kebijakan yang kontroversial memerlukan kompromi kepada banyak kepentingan yang berseberangan. Beberapa pihak cenderung menghindari tanggung jawab sehingga timbul zona ketidakacuhan. Kebijakan yang kontroversial juga mendorong pihak-pihak yang berkepentingan untuk mempengaruhi para pelaksana sehingga menimbulkan petunjuk kebijakan yang tidak konsisten. Pelaksana yang tidak menyukai kebijakan cenderung menerapkan persepsi selektif dengan mengabaikan sebagian persyaratan. Perlawanan-perlawanan tersebut akan semakin berkembang dalam lingkungan dimana pejabat-pejabat tinggi kurang memiliki wewenang dan personil untuk memantau implementasi.

d. Kebijakan yang kompleks

Kebijakan yang kompleks memiliki resiko serupa dengan kebijakan kontroversial. Kebijakan yang kompleks memiliki banyak tujuan, kontennya rumit, perumus kebijakan kurang mengetahui bagaimana menetapkannya secara khusus dan sering pula memerlukan petunjuk teknis. Ketidaksediaan personil yang bisa menjelaskan persoalan

teknis mengakibatkan pelaksana menggunakan interpretasinya sendiri yang tidak sesuai dengan kebijakan.

e. Kebijakan yang berhubungan dengan krisis

Kebijakan dalam kondisi krisis seringkali melibatkan kepentingan yang berlawanan, tidak adanya kesempatan membangun saluran komunikasi yang baik, kelangkaan sumber-sumber atau ketidakmampuan sumber menghadapi kondisi krisis. Tindakan yang cepat dan luwes sering diperlukan dalam kondisi krisis yang harus berhadapan dengan kesulitan mengubah SOP yang sudah menjadi rutinitas.

f. Kebijakan yang ditetapkan oleh pengadilan

Keputusan pengadilan cenderung menyimpang dalam pelaksanaan karena saluran formal untuk mentransmisikan keputusan kurang memadai sedangkan saluran informal kurang bisa dipercaya. Keputusan pengadilan sering berupa pernyataan yang kabur dan nampak tidak konsisten dimana para hakim mengesampingkan keputusan masa lalu dan berusaha tidak terlihat jelas melakukan hal itu.

Salah satu pendekatan yang digunakan dalam penelitian tentang implementasi kebijakan adalah dengan mempergunakan matriks dari Matland (1995,2), sebagai berikut:

Bagan 2.2  
Matriks Matland

		Konflik	
		Rendah	Tinggi
Ambiguitas	Rendah	Kuadran 1: Implementasi secara administratif	Kuadran 2: Implementasi secara politik
	Tinggi	Kuadran 3: Implementasi secara eksperimentasi	Kuadran 4: Implementasi secara simbolik

Sumber: Matland, 1995

Implementasi secara administratif adalah implementasi yang dilakukan dalam keseharian operasi birokrasi pemerintahan. Mengikuti tabel Matland di atas, kebijakan disini mempunyai ambiguitas yang rendah dan konflik yang rendah. Implementasi secara politik adalah implementasi yang perlu dilaksanakan secara politik, karena walaupun ambiguitasnya rendah namun tingkat konfliknya tinggi. Implementasi secara eksperimen dilakukan pada kebijakan yang mendua, namun tingkat konfliknya rendah. Implementasi secara simbolik dilakukan pada kebijakan yang ambiguitasnya tinggi dan konflik juga tinggi.

Kebijakan menyusun laporan keuangan pemerintah dengan basis akuntansi akrual yang dinyatakan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 merupakan kebijakan yang bersifat *top down* dimana kebijakan tersebut disusun oleh Pemerintah Pusat setelah disetujui oleh legislatif yaitu DPR

RI untuk selanjutnya dilaksanakan oleh pengelola keuangan negara baik di Pemerintah Pusat maupun di Pemerintah Daerah.

Model kebijakan George Edwards III dinilai sesuai dengan tujuan penelitian ini yaitu untuk mengetahui kondisi-kondisi yang diperlukan untuk mengimplementasikan kebijakan yang bersifat *top down* yang memerlukan pengawasan atas kepatuhan pelaksana terhadap kebijakan dan menganalisis kendala atau permasalahan yang dihadapi dalam implementasi kebijakan dalam lingkungan birokrasi. Faktor-faktor yang menentukan dalam implementasi kebijakan menurut Edwards juga banyak dinyatakan oleh model implementasi yang lain sebagaimana dijelaskan berikut ini.

## **2.2.5. Aspek-Aspek Implementasi Kebijakan Publik**

### **2.2.5.1. Komunikasi**

Tiga hal penting dalam proses komunikasi kebijakan menurut Edwards III adalah transmisi, kejelasan dan konsistensi kebijakan. Faktor komunikasi kebijakan sebagaimana dijelaskan oleh Edwards III juga dinyatakan dalam model implementasi kebijakan menurut beberapa pakar berikut:

#### **a. Van Meter dan Van Horn (dalam Winarno, 2011 dan Najam, 1995)**

Duet Donald Van Meter dengan Carl Van Horn ini mengandaikan bahwa implementasi kebijakan berjalan secara linear dari kebijaksanaan publik, implementator, dan kinerja kebijakan publik. Beberapa variabel yang dimaksudkan sebagai variabel yang mempengaruhi kebijakan publik adalah: a) aktivitas implementasi dan komunikasi antar

organisasi; b) karakteristik agen pelaksana/implementator; c) kondisi ekonomi, sosial dan politik serta d) kecenderungan (*disposition*) pelaksana/implementator.

Pada variabel aktivitas implementasi dan komunikasi antar organisasi, Van Meter dan Van Horn menjelaskan pentingnya faktor komunikasi kebijakan sebagaimana dimaksud oleh Edwards III. Menurut Van Meter dan Van Horn, identifikasi indikator-indikator kinerja merupakan tahap yang krusial dalam analisis implementasi kebijakan. Indikator-indikator kinerja ini menilai sejauh mana ukuran-ukuran dasar dan tujuan-tujuan kebijakan telah direalisasikan. Untuk menjelaskan apakah implementasi telah berhasil atau tidak, perlu ditentukan jumlah pekerjaan yang telah diciptakan. Tetapi ada kesulitan besar untuk mengidentifikasi dan mengukur kinerja. Beberapa alasannya adalah pertama, mungkin disebabkan oleh bidang program yang terlalu luas dan sifat tujuan yang kompleks. Kedua, mungkin akibat dari kekaburan-kekaburan dan kontradiksi dalam pernyataan ukuran-ukuran dasar dan tujuan-tujuan. Dalam melaksanakan studi implementasi, tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran suatu program yang akan dilaksanakan harus diidentifikasi dan diukur karena implementasi tidak dapat berhasil atau mengalami kegagalan bila tujuan-tujuan itu tidak dipertimbangkan. Sumber-sumber kebijakan mencakup dana atau perangsang lain yang mendorong dan memperlancar implementasi yang efektif juga diperlukan dalam implementasi kebijakan. Implementasi kebijakan akan berjalan efektif

bila ukuran-ukuran dan tujuan-tujuan dipahami oleh individu-individu yang bertanggungjawab dalam kinerja kebijakan. Dengan begitu, sangat penting untuk memberi perhatian besar kepada kejelasan ukuran-ukuran dasar dan tujuan-tujuan kebijakan. Oleh karena itu menurut Van Meter dan Van Horn, prospek-prospek tentang implementasi yang efektif ditentukan oleh kejelasan ukuran-ukuran dan tujuan-tujuan yang dinyatakan dan oleh ketetapan dan konsistensi dalam mengkomunikasikan ukuran-ukuran dan tujuan-tujuan tersebut.

- b. Mazmanian dan Sabatier (*Mazmanian and Sabatier*, 1983 dan dalam Suwitri, 2011: 82-85)

Model kerangka Analisis Implementasi yang diungkapkan Mazmanian dan Sabatier mengklasifikasikan proses implementasi kebijakan ke dalam tiga variabel yaitu variabel independen, variabel intervening dan variabel dependent. Pada variabel intervening menurut Mazmanian dan Sabatier mencakup faktor kejelasan dan konsistensi tujuan dari kebijakan sebagaimana dijelaskan oleh Edwards III. Variabel intervening, yaitu variabel kemampuan kebijakan untuk menstrukturkan proses implementasi dengan indikator kejelasan dan konsistensi tujuan, dipergunakannya teori kausal, ketepatan alokasi sumber dana, keterpaduan hierarkis di antara lembaga pelaksana dan perekrutan pejabat pelaksana dan keterbukaan kepada pihak luar; dan variabel di luar kebijakan yang mempengaruhi proses implementasi yang berkenaan dengan indikator kondisi sosio ekonomi, dan teknologi.

c. Hogwood dan Gunn (dalam Winarno, 2011)

Menurut kedua pakar ini, untuk melakukan implementasi kebijakan diperlakukan 9 (sembilan) syarat. Diantara Sembilan syarat tersebut, syarat pemahaman yang mendalam dan kesepakatan terhadap tujuan. sejalan dengan faktor komunikasi kebijakan menurut Edwards III .

d. Goggin, Bowman, dan Lester (dalam Winarno, 2011)

Model implementasi kebijakan menurut Goggin, Bowman, dan Lester meletakkan faktor “komunikasi” sebagai penggerak dalam implementasi kebijakan.

e. Adil Najam (1995)

Adil Najam menjelaskan adanya 5 (lima) variabel saling terkait yang dapat menjelaskan kesuksesan atau kegagalan implementasi suatu kebijakan (disebut sebagai 5C Protocol). Variabel *Content* menurut Adil Najam sesuai dengan faktor komunikasi kebijakan menurut Edwards III. Dimana isi dari kebijakan yang jelas dan lengkap akan mempengaruhi implementasinya.

#### **2.2.5.2. Sumber Daya**

Menurut Edwards III, kualitas komunikasi kebijakan tidak akan membawa pada efektivitas implementasi kebijakan jika pelaksana kekurangan sumber daya untuk melaksanakan kebijakan. Sumber daya tersebut adalah staf, informasi, wewenang dan fasilitas/fisik. Informasi tersebut meliputi informasi tentang bagaimana mengimplementasikan kebijakan dan informasi tentang kepatuhan pelaksana terhadap kebijakan.

Faktor sumber daya dalam implementasi kebijakan juga dinyatakan oleh beberapa pakar lain, yaitu:

a. Van Meter dan Van Horn (dalam Winarno, 2011 dan Najam, 1995)

Sebagaimana dijelaskan di atas, variabel-variabel yang mempengaruhi implementasi kebijakan menurut Van Meter dan Van Horn diantaranya adalah variabel karakteristik agen pelaksana/implementator dan kondisi ekonomi, sosial dan politik. Dalam variabel karakteristik agen pelaksana/implementator, diantaranya mencakup unsur kompetensi dan ukuran staf dan badan. Sedangkan dalam variabel kondisi ekonomi, sosial dan politik diantaranya mencakup unsur kecukupan sumber-sumber ekonomi dalam yurisdiksi atau organisasi pelaksana untuk mendukung implementasi kebijakan agar berhasil.

b. Mazmanian dan Sabatier (*Mazmanian and Sabatier*, 1983 dan dalam Suwitri, 2011: 82-85)

Sebagaimana dijelaskan sebelumnya bahwa model implementasi menurut Mazmanian dan Sabatier mencakup variabel independen, variabel intervening dan variabel dependent. Dalam variabel intervening diantaranya adalah ketepatan alokasi sumber dana.

c. Grindle (1980)

Merilee S Grindle menyatakan bahwa implementasi kebijakan ditentukan oleh isi kebijakan dan konteks kebijakan. Kerangka kerja implementasi kebijakan menurut Grindle menyatakan bahwa

keberhasilan ditentukan oleh derajat *implementability* dari kebijakan tersebut, mencakup :

- 1) Kepentingan yang terpengaruh oleh kebijakan
- 2) Jenis manfaat yang akan dihasilkan
- 3) Derajat perubahan yang diinginkan
- 4) Kedudukan pembuat kebijakan
- 5) (Siapa) pelaksana program
- 6) Sumber daya yang dikerahkan

Unsur dalam derajat *implementability* dari kebijakan menurut Grindle di atas mencakup sumber daya yang dikerahkan sejalan dengan faktor sumber daya menurut Edwards III.

d. Hogwood dan Gun (dalam Winarno, 2011)

Diantara 9 (sembilan) syarat implementasi kebijakan menurut Hogwood dan Gun sebagaimana dijelaskan sebelumnya adalah apakah untuk melaksanakan kebijakan tersedia sumber daya yang memadai, termasuk sumber daya waktu.

e. Adil Najam (1995)

Diantara variabel implementasi kebijakan menurut Adil Najam adalah variabel *Capacity* yang merupakan kemampuan pelaksana kebijakan untuk melakukan perubahan sebagaimana diinginkan oleh kebijakan. *Capacity* menunjukkan ketersediaan sumber daya yang diperlukan pada implementasi kebijakan.

### 2.2.5.3. Kecenderungan Sikap

Faktor *Disposition* menurut Edwards III merupakan kecenderungan dalam implementasi kebijakan terkait dengan ada tidaknya dukungan dari pelaksana. Selanjutnya faktor *disposition* akan disebut sebagai kecenderungan sikap. Jika pelaksana bersikap baik berarti ada dukungan sehingga mereka akan melaksanakan kebijakan sesuai dengan yang diinginkan. Sedangkan jika pelaksanan bersikap berbeda dengan pembuat kebijakan maka proses implementasi kebijakan akan sulit. Dukungan yang minim atas suatu kebijakan berdampak kepada kesalahan dan penyimpangan antara yang direncanakan dengan yang dilaksanakan. Faktor kecenderungan sikap dalam implementasi kebijakan juga dijelaskan oleh beberapa pakar lainnya namun sebagian pakar memperluas bukan hanya terkait sikap pelaksana namun juga sikap semua pihak (pihak internal maupun pihak eksternal) yang terkait kebijakan yang diimplementasikan, yaitu

#### a. Van Meter dan Van Horn (1975)

Salah satu variabel yang mempengaruhi implementasi kebijakan menurut Van Meter dan Van Horn adalah kecenderungan pelaksana/implementator. Intensitas kecenderungan-kecenderungan pelaksana menurut Van Meter dan Van Horn akan mempengaruhi kinerja kebijakan. Para pelaksana yang mempunyai pilihan-pilihan negatif mungkin secara terbuka akan menimbulkan sikap menentang tujuan-tujuan program. Oleh karena itu, para pengkaji implementasi

kebijakan harus mengumpulkan banyak individu yang berasal dari unsur kecenderungan yang beragam.

b. Mazmanian dan Sabatier (1983)

Sedangkan variabel implementasi kebijakan menurut Mazmanian dan Sabatier diantaranya adalah variabel intervening yang mencakup variabel di luar kebijakan berupa *public support, attitudes and resources of constituent groups, support from sovereigns and commitment of implementing officials*.

c. Grindle (1980)

*Sebagaimana* dijelaskan sebelumnya bahwa Grindle menyatakan faktor konten dan konteks mempengaruhi implementasi kebijakan. Dalam faktor konteks, terdapat unsur kepatuhan dan daya tanggap yaitu pelaksana harus memiliki daya tanggap atas kebutuhan *beneficiaries* agar memperoleh informasi yang cukup untuk mengevaluasi kebijakan. Daya tanggap akan terpenuhi apabila pelaksana kebijakan memiliki kecenderungan/dukungan yang positif terhadap kebijakan.

d. Adil Najam (1995)

Diantara 5C protocol dalam implementasi kebijakan menurut Adil Najam adalah faktor *Commitment* dan *Client and Coalition*. Kedua faktor tersebut sesuai dengan faktor kecenderungan/dukungan menurut Edwards III namun memiliki cakupan yang lebih luas daripada sekedar kecenderungan dari pelaksana kebijakan sebagaimana dimaksud oleh Edwards III. Adil Najam merujuk komitmen dan kecenderungan/

dukungan pada semua pihak yang memiliki kepentingan yang dipengaruhi oleh kebijakan yang diimplementasikan.

#### **2.2.5.4. Struktur Birokrasi**

Menurut Edwards III, pelaksana kebijakan sebagian besar adalah birokrat mengingat kebijakan publik adalah kebijakan yang ditujukan untuk mengatasi masalah publik. Sementara birokrat melaksanakan tugas pelayanan kepada publik. Struktur organisasi dalam birokrasi seringkali menjadi hambatan implementasi di saat komunikasi, dan sumber daya sudah memadai. Menurut Edwards III (1980), karakteristik organisasi birokrasi adalah: pekerjaan-pekerjaan didukung dengan *Standard Operating Procedures* (SOP) dan adanya fragmentasi. SOP dan fragmentasi yang diharapkan mendukung implementasi kebijakan pada birokrasi tidak jarang menjadi aspek penghambat. Faktor struktur birokrasi dalam implementasi kebijakan publik juga dinyatakan oleh beberapa pakar lain, yaitu:

##### **a. Van Meter dan Van Horn (1975)**

Van Meter dan Van Horn menjelaskan bahwa variabel yang mempengaruhi implementasi kebijakan diantaranya adalah komunikasi antar organisasi (koordinasi) sehingga semua pihak memiliki pemahaman yang sama tentang fungsinya dalam implementasi kebijakan. Selain itu juga adanya vitalitas suatu organisasi dan kaitan formal dan informal suatu badan dengan pembuat kebijakan atau pelaksana keputusan.

b. Mazmanian and Sabatier (1983)

Pada variabel intervening menurut Mazmanian dan Sabatier terdapat unsur integrasi hirarki di dalam dan diantara institusi pelaksana kebijakan hal ini sesuai dengan yang dimaksud oleh Edwards III tentang koordinasi antar bagian dalam hal terjadi fragmentasi.

#### **2.2.5.5. Monitoring dan Evaluasi**

Edwards III tidak menyebut aspek monitoring dan evaluasi. Pada dasarnya Peneliti tidak menambahkan aspek ini dalam menganalisis penelitian namun hanya menggeser dari aspek sumber daya. Salah satu komponen aspek sumber daya menurut Edwards III adalah informasi tentang kepatuhan pelaksana terhadap kebijakan dan bagaimana kebijakan diimplementasikan oleh pelaksana. Informasi kepatuhan pelaksana terhadap kebijakan tersebut dalam sistem pengelolaan keuangan negara dapat diperoleh melalui kegiatan monitoring dan evaluasi. Monitoring di sini diartikan sebagai kegiatan pengawasan selama implementasi berlangsung dan evaluasi dilaksanakan berdasar hasil monitoring. Edwards III menegaskan tentang pentingnya informasi bagaimana suatu kebijakan diimplementasikan sebagai pertimbangan penting untuk memutuskan kelanjutan dari kebijakan.

*The importance of reliable information on implementation cannot be underestimated. When policymakers lack information about implementation, they may not only terminate a potentially successful program, but they also may expand a program inappropriately (Edwards III, 1980: 9).*

Proses kebijakan menurut William Dunn (2004), meliputi:

- a. Penyusunan agenda (*agenda setting*)
- b. Formulasi kebijakan (*policy formulation*)
- c. Adopsi/legitimasi kebijakan (*policy adoption*)
- d. Evaluasi kebijakan (*policy evaluation*)

Kebijakan yang ditetapkan tersebut selanjutnya diimplementasikan. Pada saat implementasi dilakukan monitoring untuk memastikan bahwa implementasi kebijakan telah sesuai dengan rumusan kebijakan. Implementasi kebijakan menghasilkan kinerja kebijakan. Pada saat inilah diperlukan evaluasi kebijakan (Riant Nugroho, 2011).

Berkaitan dengan evaluasi kebijakan, Dunn (2004) menjelaskan bahwa secara umum evaluasi kebijakan dapat dikatakan sebagai kegiatan yang menyangkut estimasi atau penilaian kebijakan yang mencakup substansi, implementasi dan dampak. Dalam hal ini, evaluasi dipandang sebagai suatu kegiatan fungsional. Artinya, evaluasi kebijakan tidak hanya dilakukan pada tahap akhir saja, melainkan dilakukan dalam seluruh proses kebijakan. Dengan demikian, evaluasi kebijakan bisa meliputi tahap perumusan masalah-masalah kebijakan, program-program yang diusulkan untuk menyelesaikan masalah kebijakan, implementasi, maupun tahap dampak kebijakan.

Palumbo (1987) dalam Parsons (2001: 548) menyatakan bahwa siklus kebijakan berhubungan dengan informasi dan analisis evaluatif.

Analisis evaluatif dilaksanakan di setiap fase kebijakan. Evaluasi yang dilakukan pada fase implementasi kebijakan merupakan analisis tentang seberapa jauh sebuah program diimplementasikan dan apa kondisi yang bisa meningkatkan keberhasilan kebijakan. Oleh karena itu, fase implementasi memerlukan evaluasi normatif yang memonitor cara dimana sebuah program dikelola atau diatur untuk menghasilkan umpan balik yang bisa berfungsi untuk meningkatkan proses implementasi. Parsons merujuk pada pendapat Rossi dan Freeman (1993) yang mendeskripsikan model evaluasi sebagai tiga persoalan, yaitu: 1) sejauh mana sebuah program mencapai target populasi yang tepat; 2) apakah penyampaian pelayanannya konsisten dengan spesifikasi desain program atau tidak; dan 3) sumber daya apa yang dikeluarkan dalam melaksanakan program. Monitoring terhadap proses implementasi kebijakan menjadi alat pembuat kebijakan, *stakeholder*, dan manajer untuk mengevaluasi cara program disampaikan atau dilaksanakan sehingga informasi ini dapat digunakan untuk mengoreksi atau mengontrol proses penyampaian kebijakan dengan lebih efektif. Menurut Parsons, evaluasi kebijakan yang dijelaskan di atas adalah evaluasi sebagai aktivitas pengukuran kinerja tujuan. Selain itu juga terdapat evaluasi untuk mengukur dampak aktual dari kebijakan.

Namun, selengkap apapun informasi tentang bagaimana kebijakan diimplementasikan dan bagaimana kepatuhan pelaksana terhadap kebijakan tidak akan berarti jika informasi tersebut tidak ditindaklanjuti (*follow up*) dengan aksi dan respon oleh pelaksana dan perumus kebijakan. Aksi atau respon atas informasi yang diperoleh dari kegiatan

monitoring dan evaluasi diperlukan untuk memperbaiki implementasi kebijakan sehingga implementasi dapat mencapai tujuan dari kebijakan. Hal tersebut menjadi landasan pikir yang penting menurut untuk memunculkan aspek Monitoring dan Evaluasi sebagai aspek tersendiri.

*Because of all the hindrances to effective policy implementation, it seems reasonable to suggest that implementation would be improved if policymakers followed up on their decision and orders to see that they have been properly implemented (Edwards III, 1980: 154).*

Menurut Edwards III, *follow up* mudah dikatakan namun tidak mudah dilaksanakan. Salah satu teknik bagi pimpinan eksekutif untuk melakukan *follow up* atas keputusan yang sudah diambil apakah sudah dilaksanakan adalah dengan menambah jumlah staf yang bertugas melakukan monitoring. Namun strategi ini memiliki kelemahan karena membebani organisasi, selain itu, tidak semua staf tersebut memiliki kompetensi dan kredibilitas untuk berbicara sebagai kepanjangan tangan pimpinan eksekutif. Permasalahan lain dalam *follow up* adalah pelaporan oleh pihak internal organisasi tentang gangguan dalam implementasi kebijakan bisa menimbulkan penilaian yang buruk tentang kinerja organisasi itu sendiri bahkan memicu kekecewaan pimpinan atau pihak eksternal yang memberikan perhatian terhadap kebijakan tersebut. Pertimbangan politik juga mengurungkan pelaporan tentang implementasi dimana informasi tentang kegagalan implementasi kebijakan akan mengurangi atau bahkan menghilangkan dukungan publik atau legislatif terhadap eksekutif. Ketika informasi tentang implementasi sudah dihasilkan dan diserahkan kepada pimpinan, tidak jarang pimpinan organisasi gagal memanfaatkan informasi tersebut untuk perbaikan

implementasi. Kegiatan monitoring untuk menghasilkan informasi tentang implementasi kebijakan juga memerlukan sumber daya yang tidak sedikit selain tidak jarang suatu kebijakan secara natural memang tidak mudah untuk dimonitor implementasinya (Edwards III, 1980: 154-158).

### **2.3. Kebijakan Pengelolaan Keuangan Daerah**

Keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut (UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 1). Sedangkan pada pasal 2 menjelaskan lingkup keuangan negara adalah:

- a. hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- b. kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- c. Penerimaan Negara;
- d. Pengeluaran Negara;
- e. Penerimaan Daerah;
- f. Pengeluaran Daerah;
- g. Kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah
- h. Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum.

Sedangkan pada pasal 3 menjelaskan bahwa Keuangan Negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.

UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara juga mengatur pihak yang diberikan kuasa untuk mengelola keuangan negara adalah Presiden selaku Kepala Pemerintahan sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan. Kekuasaan Presiden atas pengelolaan keuangan negara tersebut :

- a. Dikuasakan kepada Menteri Keuangan, selaku pengelola fiskal dan Wakil Pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan;
- b. Dikuasakan kepada menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinya;
- c. Diserahkan kepada gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintahan daerah untuk mengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan.

Pelimpahan kekuasaan tersebut di atas tidak termasuk kewenangan di bidang moneter, yang meliputi antara lain mengeluarkan dan mengedarkan uang, yang diatur dengan undang-undang. Kekuasaan atas pengelolaan keuangan negara digunakan untuk mencapai tujuan bernegara dan dalam rangka penyelenggaraan fungsi pemerintahan untuk mencapai tujuan bernegara setiap tahun disusun APBN dan APBD. Kekuasaan pengelolaan keuangan daerah dilaksanakan oleh kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah selaku pejabat pengelola APBD.

Ketentuan mengenai pengelolaan keuangan negara dalam rangka pelaksanaan APBN dan APBD ditetapkan dalam undang-undang yang mengatur perbendaharaan yaitu UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Disana diatur bahwa APBD dalam satu tahun anggaran meliputi:

- a. hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih;
- b. kewajiban pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih;
- c. penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun pada tahun-tahun anggaran berikutnya.

Semua penerimaan dan pengeluaran daerah dilakukan melalui Rekening Kas Umum Daerah.

Sedangkan terkait Akuntansi Keuangan, diatur di pasal 51, yaitu:

- a. Menteri Keuangan/Pejabat Pengelola Keuangan Daerah selaku Bendahara Umum Negara/Daerah menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pembiayaan dan perhitungannya.
- b. Menteri/pimpinan lembaga/kepala satuan kerja perangkat daerah selaku Pengguna Anggaran menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pendapatan dan belanja, yang berada dalam tanggung jawabnya.
- c. Akuntansi tersebut digunakan untuk menyusun laporan keuangan Pemerintah Pusat/Daerah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan

### **2.3.1. Otonomi Daerah dan Desentralisasi Fiskal**

“Desentralisasi Fiskal adalah transfer kewenangan di area tanggung jawab finansial dan pembuatan keputusan termasuk memenuhi keuangan sendiri, ekspansi pendapatan lokal, transfer pendapatan pajak dan otorisasi untuk meminjam dan memobilisasi sumber-sumber pemerintah daerah melalui jaminan peminjaman” (Kementerian Keuangan, 2010).

Pelaksanaan kebijakan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal di Indonesia telah berlangsung melebihi satu dekade dan telah membawa pengaruh yang besar bagi pelaksanaan pembangunan daerah dan pengembangan perekonomian daerah. Kebijakan tersebut dilaksanakan berdasarkan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 yang keduanya telah direvisi menjadi Undang-

Undang Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah.

Sejalan dengan bergulirnya tuntutan reformasi di berbagai bidang, pengelolaan keuangan pada Pemerintah Pusat dan Daerah juga mengalami reformasi. Pemikiran tentang reformasi di bidang fiskal sebenarnya sudah dimulai sejak awal tahun 80an berkaitan dengan upaya untuk mendukung pelaksanaan otonomi daerah, efisiensi penggunaan keuangan negara, serta prinsip-prinsip *good governance* seperti partisipasi, transparansi, dan akuntabilitas. Efisiensi penggunaan keuangan negara yang telah didesentralisasikan dapat tercermin pada pelaksanaan fungsi pelayanan pemerintahan yang bersifat lokal. Sebelum otonomi daerah dilaksanakan, fungsi pemerintahan yang bersifat lokal tersebut dikelola oleh Pemerintah Pusat. Hal ini cenderung memberikan dampak biaya yang relatif lebih besar, sehingga penggunaan keuangan negara menjadi kurang efisien serta penggunaannya yang tidak sesuai dengan kebutuhan maupun sasaran yang dituju. Melalui kebijakan otonomi daerah, Pemerintah juga ingin mewujudkan keadilan vertikal dan horisontal serta membangun tatanan penyelenggaraan pemerintahan yang lebih baik menuju terwujudnya *good governance* dan *clean government*.

Penerapan kebijakan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal juga dilatarbelakangi pengalaman bahwa pengambilan keputusan yang bersifat sentralistis di bidang pelayanan sektor publik di Indonesia ternyata

mengakibatkan rendahnya akuntabilitas, lambatnya proses pembangunan infrastruktur, menurunnya *rate of return* pada proyek-proyek sektor publik, serta terhambatnya pengembangan institusi di daerah. Hal ini terjadi karena Pemerintah Pusat menghadapi kondisi demografis dan geografis yang sangat kompleks. Oleh karena itu, penerapan kebijakan otonomi daerah yang diiringi dengan kebijakan desentralisasi fiskal diharapkan dapat membantu Pemerintah untuk memberikan pelayanan sampai pada tingkat pemerintahan yang paling dekat dengan masyarakat lokal. Pelaksanaan kebijakan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal tersebut dilakukan dengan menyerahkan sebagian besar urusan pemerintahan kepada daerah, sedemikian rupa sehingga Pemerintah Pusat hanya menangani 6 (enam) urusan pemerintahan utama saja, yaitu urusan di bidang fiskal dan moneter, peradilan, agama, pertahanan, dan keamanan serta politik luar negeri. Implikasi langsung dari kebijakan tersebut adalah adanya diskresi (keleluasaan) bagi Pemerintah Daerah untuk dapat merencanakan dan menentukan prioritas pembangunan daerahnya sesuai dengan kondisi dan kemampuan keuangan daerahnya. Sebagai konsekuensinya, kebutuhan terhadap dana untuk membiayai pelaksanaan urusan pemerintahan yang telah menjadi kewenangan daerah juga meningkat. Untuk itu, Pemerintah melaksanakan kebijakan desentralisasi fiskal melalui perimbangan keuangan antara Pusat dan Daerah sesuai dengan prinsip *money follow function* sebagai upaya untuk mendukung pendanaan berbagai urusan pemerintahan yang telah diserahkan kepada daerah. Selain itu, kebijakan pendanaan kepada daerah dalam rangka

menjalankan urusan pemerintahan yang telah diserahkan tersebut diikuti dengan pemberian kewenangan dalam hal perpajakan daerah (*local taxing power*).

Dalam melaksanakan kebijakan desentralisasi fiskal tersebut, Pemerintah perlu menerapkan prinsip-prinsip: (1) meningkatkan efisiensi, (2) memperbaiki struktur fiskal dan mobilisasi sumber-sumber keuangan, (3) meningkatkan akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi masyarakat, (4) mengurangi disparitas fiskal dan menjamin penyediaan pelayanan dasar sosial, (5) memperbaiki kesejahteraan masyarakat, dan (6) mendukung stabilitas makro ekonomi. Dengan melaksanakan prinsip-prinsip tersebut, pelaksanaan kebijakan desentralisasi fiskal diharapkan dapat mampu menciptakan sinergi antara Pusat dan Daerah, serta antar Daerah dalam rangka meningkatkan kualitas pelayanan kepada masyarakat (Kementerian Keuangan, 2010).

Sebelum pelaksanaan desentralisasi fiskal berdasarkan UU Nomor 22 Tahun 1999 dan UU Nomor 25 Tahun 1999, terdapat tiga jenis transfer keuangan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah, yaitu :

- a. Subsidi Daerah Otonom (SDO). Sebagian besar dana SDO digunakan untuk membiayai gaji pegawai pemerintah di daerah. Dua pertiga SDO diberikan kepada pemerintah tingkat provinsi dan sepertiga sisanya menjadi milik pemerintah kabupaten/kota. SDO dikategorikan sebagai *specific grant* karena bersifat khusus dan peruntukannya sudah ditetapkan oleh pemerintah pusat yaitu membiayai belanja pegawai di

daerah. Sejak Tahun Anggaran (TA) 1999/2000 digunakan istilah Dana Rutin Daerah (DRD) sebagai nama pengganti SDO.

- b. Bantuan Inpres. Bantuan Inpres (banpres) ditujukan untuk memberikan bantuan pembangunan daerah, baik yang bersifat umum maupun khusus diberikan atas Instruksi Presiden. Dasar pemberian bantuan tersebut adalah penyerahan sebagian urusan kepada daerah dan keterbatasan kemampuan pemerintah daerah untuk membiayai urusan tersebut. Program Bantuan Inpres diberikan setiap tahun kepada pemerintah daerah tingkat I, daerah tingkat II, maupun desa. Bantuan inpres dikategorikan sebagai *block grant* dimana pengalokasiannya didasarkan pada jumlah penduduk. Sejak TA 1999/2000 Bantuan Inpres berganti istilah menjadi Dana Pembangunan Daerah (DPD).
- c. Daftar Isian Proyek (DIP). Subsidi dan bantuan dapat dikategorikan sebagai bantuan antar tingkat pemerintahan karena menjadi bagian dari anggaran pemerintah daerah. DIP dikategorikan sebagai *in-kind allocation*, karena walaupun dananya mengalir ke daerah, namun tidak termasuk ke dalam anggaran pemerintah daerah.

Dalam era otonomi daerah menurut UU No. 32 Tahun 2004, bentuk hubungan keuangan pemerintah pusat dan daerah terjadi perubahan. Implikasi langsung dari kewenangan/urusan yang diserahkan kepada daerah adalah kebutuhan dana yang cukup besar bagi operasional daerah. Untuk itu, perlu diatur perimbangan keuangan (hubungan keuangan) antara pusat dan daerah yang dimaksudkan untuk membiayai kewenangan/urusan yang menjadi tanggung jawabnya. Kebijakan

perimbangan keuangan antara pusat dan daerah dilakukan dengan mengikuti pembagian kewenangan/urusan atau *money follows function*. Hal ini berarti bahwa hubungan keuangan antara pusat dan daerah perlu diberikan pengaturan sedemikian rupa, sehingga kebutuhan pengeluaran yang akan menjadi tanggungjawab daerah dapat dibiayai dari sumber-sumber penerimaan yang ada. Sejalan dengan pembagian kewenangan/urusan, maka pengaturan pendanaan daerah dilakukan berdasarkan azas desentralisasi, dekonsentrasi dan tugas pembantuan. Pendanaan penyelenggaraa pemerintahan berdasarkan azas desentralisasi dilakukan atas beban APBD, pendanaan penyelenggaraan pemerintahan dalam rangka pelaksanaan azas dekonsentrasi dilakukan atas beban APBN, dan pendanaan penyelenggaraan pemerintahan dalam rangka tugas pembantuan dilakukan atas beban anggaran tingkat pemerintahan yang menugaskan.

#### **a. Desentralisasi**

Dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan kepada masyarakat berdasarkan azas desentralisasi, kepada daerah diberikan kewenangan untuk memungut pajak/retribusi (*tax assignment*) dan pemberian bagi hasil penerimaan (*revenue sharing*) serta bantuan keuangan (*grant*) atau dikenal sebagai dana perimbangan sebagai sumber dana bagi APBD. Secara umum, sumber dana bagi daerah terdiri dari PAD, Dana Perimbangan (Bagi Hasil, Dana Alokasi Umum/DAU, dan Dana Alokasi Khusus/DAK), dan Pinjaman Daerah, Dekonsentrasi dan Tugas Pembantuan. Tiga sumber pertama

langsung dikelola oleh pemerintah daerah melalui APBD, sedangkan yang lainnya dikelola oleh Pemerintah Pusat melalui kerjasama dengan Pemerintah Daerah.

**b. Dekonsentrasi dan Tugas Pembantuan**

Dana perimbangan dapat diartikan sebagai *block grant* atau transfer dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah dimana penggunaan sepenuhnya diserahkan kepada pemerintah daerah, sedangkan dalam hubungan dekonsentrasi dan tugas pembantuan, pemerintah pusat ikut campur tangan langsung atas penggunaannya. Hubungan ini dapat dikatakan semacam *joint venture* antara pemerintah pusat dengan pemerintah daerah.

Dekonsentrasi merupakan pelimpahan wewenang pemerintah pusat kepada Gubernur sebagai wakil pemerintah pusat di provinsi. Dalam pelaksanaannya, instansi yang melaksanakan adalah dinas provinsi sebagai perangkat pemerintah daerah provinsi. Sesuai dengan pengertiannya, karena wewenang/urusan tersebut sebenarnya merupakan urusan pemerintah pusat, maka pendanaan atas pelaksanaan urusan tersebut merupakan tanggung jawab pemerintah pusat dan bersumber dari APBN. Sebagai konsekuensinya, jika kegiatan tersebut menghasilkan pendapatan maka pendapatan itu menjadi hak pemerintah pusat dan dipertanggungjawabkan melalui APBN.

Penugasan pemerintah pusat yang dilimpahkan melalui dekonsentrasi antara lain fasilitasi kerjasama dan penyelesaian perselisihan antar daerah dalam wilayah kerjanya, penciptaan dan pemeliharaan ketentraman dan ketertiban umum, pembinaan penyelenggaraan tugas-tugas umum pemerintah daerah kabupaten/kota, dan sebagainya. Dapat dikatakan bahwa bentuk hubungan tugas pembantuan hampir sama dengan dekonsentrasi, namun dalam hal ini yang menjadi sasaran pemerintah pusat adalah pemerintah kabupaten/kota/desa serta sifatnya bukan pelimpahan kewenangan/urusan tapi penugasan. Disamping itu, pihak yang memberi penugasan bukan hanya dari pusat tetapi juga dapat dilakukan oleh tingkatan pemerintahan di atasnya seperti dari pemerintah provinsi ke kabupaten atau kabupaten ke desa. Dalam hal urusan yang dilaksanakan oleh kabupaten/kota/desa berasal pemerintah pusat, maka dana yang digunakan berasal dari APBN. Sebagai akibatnya, bila ada pendapatan maka hasilnya harus mengalir ke pemerintah pusat.

### **c. Pinjaman Daerah**

Bentuk hubungan yang terakhir ini berbeda dengan dua bentuk di atas dalam hal sumber pembiayaannya. Untuk membiayai kebutuhan daerah berkaitan dengan penyediaan prasarana yang dapat menghasilkan (pengeluaran modal), pemerintah daerah dapat melakukan pinjaman baik dari dalam negeri (Pemerintah Pusat dan

Lembaga Keuangan) maupun dari Luar Negeri dengan persetujuan dan melalui Pemerintah Pusat (penerusan pinjaman). Sumber pinjaman dapat berasal dari sumber di luar keuangan negara, yaitu jika pinjaman berasal dari lembaga swasta atau masyarakat langsung.

Dilihat dari sisi keuangan negara, kebijakan desentralisasi fiskal telah membawa perubahan dalam pola pengelolaan fiskal nasional. Dalam tahun pertama pelaksanaan desentralisasi fiskal, total dana yang didaerahkan melalui dana perimbangan dalam APBN tahun 2001 adalah sebesar Rp 82,40 triliun, sedangkan dalam APBN tahun 2010 besarnya meningkat menjadi Rp306 triliun. Peningkatan transfer dana yang cukup signifikan tersebut telah menyebabkan pengelolaan fiskal yang menjadi tanggung jawab daerah menjadi semakin penting.

Implementasi kebijakan desentralisasi fiskal di Indonesia juga ditandai dengan besarnya proporsi dana perimbangan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Secara umum, proporsi dana perimbangan dalam penerimaan APBD kabupaten/kota adalah lebih dari 85 persen, dan sekitar 70 persen dalam rata-rata penerimaan APBD provinsi. Sejak dilaksanakannya kebijakan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal, selain telah terjadi peningkatan dana yang dialokasikan kepada daerah, terdapat pula penambahan komponen dalam alokasi transfer ke daerah. Selain alokasi dana perimbangan, transfer ke daerah mencakup pula Dana Otonomi Khusus (otsus) dan Dana Penyesuaian. Dana otsus dan dana tambahan infrastruktur dialokasikan

kepada Provinsi Papua dalam rangka pelaksanaan otonomi khusus, sebagai konsekuensi diberlakukannya UU Nomor 21 Tahun 2001 tentang Otonomi Khusus Bagi Provinsi Papua. Selanjutnya dengan ditetapkannya UU No. 35 tahun 2008 tentang Penetapan PP Pengganti UU No. 1 tahun 2008 tentang Perubahan atas UU No. 21 tahun 2001 tentang Otonomi Khusus Bagi Provinsi Papua, ditetapkan bahwa Provinsi Papua Barat juga mendapatkan Dana Otsus dan dana tambahan infrastuktur dari APBN. Dana otsus tersebut adalah sebesar 2 persen dari plafon DAU nasional, dan berlaku selama 20 tahun. Selain kepada Provinsi Papua dan Papua Barat, dana otsus juga dialokasikan kepada Provinsi Nangroe Aceh Darusalam (NAD) mulai tahun 2008 sesuai UU No. 11 tahun 2006 tentang Pemerintahan Aceh. Dana Otsus tersebut berlaku untuk jangka waktu 20 tahun, dengan rincian untuk tahun pertama sampai dengan tahun ke-15 besarnya setara dengan 2 persen plafon DAU Nasional dan untuk tahun ke-16 sampai dengan tahun ke-20 besarnya setara dengan 1 persen plafon DAU Nasional. Sementara itu, dana penyesuaian dialokasikan untuk beberapa pos belanja daerah, antara lain: tambahan tunjangan kependidikan guru Pegawai Negeri Sipil Daerah (PNSD) dan dana insentif bagi daerah yang berprestasi.

Di samping dukungan pendanaan dalam bentuk dana transfer ke daerah, alur dana APBN ke daerah dapat meliputi dana dekonsentrasi dan dana tugas pembantuan untuk mendanai sebagian urusan Pemerintah yang dilimpahkan kepada gubernur dan ditugaskan kepada gubernur/bupati/walikota dan/atau desa, serta dana instansi vertikal bagi

pelaksanaan pelimpahan sebagian urusan pemerintahan dari Pemerintah kepada instansi vertikal di daerah. Selain itu, belanja APBN di Daerah mencakup pula pendanaan untuk pelaksanaan program nasional yang menjadi Bagian Anggaran Kementerian Negara/Lembaga, seperti Program Nasional Pemberdayaan Masyarakat (PNPM) dan Bantuan Operasional Sekolah (BOS), serta program nasional melalui subsidi yang sebagian besar juga dibelanjakan di daerah, seperti subsidi energi dan subsidi non energi.

Berikut ini adalah data Laporan Realisasi Anggaran Pemerintah Pusat berdasar LKPP Tahun 2011 yang disajikan komparatif dengan tahun 2010.

Tabel 2.7

LRA Pemerintah Pusat Tahun 2011

Dalam triliun Rp

Uraian	TA 2011 (audited)			TA 2010 (Audited)
	Anggaran (UU No. 11/2011)	Realisasi	%Realisasi thd Anggaran	Realisasi
Pendapatan Negara dan Hibah	1.169,91	1.210,60	103,48	995,27
Belanja Negara	1.320,75	1.295,00	98,05	1.042,12
Belanja Pemerintah Pusat	908,24	883,72	97,30	697,41
Transfer ke Daerah	412,51	411,32	99,71	344,73
Susten Belanja Negara	-	(0,05)	-	(0,02)
Surplus (Defisit Anggaran)	(150,84)	(84,40)	55,99	(46,85)
Pembiayaan Netto	150,84	130,95	86,92	91,55
SILPA (SIKPA)		46,55		44,71

LKPP Tahun 2011 (audited)

Data LRA di atas menunjukkan dari realisasi Belanja Pemerintah Pusat pada TA 2011 sebesar Rp1.295,00 triliun, sebesar Rp411,32 triliun (31,8%) berupa transfer ke daerah. Selain Transfer ke Daerah, alokasi Keuangan Negara ke daerah juga berupa Dana Dekonsentrasi dan Tugas Pembantuan. Nilai Dana Dekonsentrasi pada tahun 2011 sebesar Rp19,29 triliun yang disalurkan melalui 22 kementerian negara/lembaga. Sedangkan nilai Tugas Pembantuan pada tahun 2011 mencapai Rp14,62 triliun yang disalurkan melalui 13 kementerian negara/lembaga.

### **2.3.2. Pertanggungjawaban Pengelolaan Keuangan Daerah**

Mengapa laporan keuangan menjadi bagian yang penting dalam sistem pengelolaan keuangan negara sehingga perlu pengaturan yang implementatif dan efektif? Laporan keuangan disajikan sebagai wujud pertanggungjawaban setiap entitas pelaporan yang meliputi laporan keuangan pemerintah pusat, laporan keuangan kementerian negara/lembaga, dan laporan keuangan pemerintah daerah (Penjelasan Umum dalam UU no 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara). UU Nomor 1 Tahun 2004 juga mengakui bahwa pada saat ini laporan keuangan pemerintah dirasakan masih kurang transparan dan akuntabel karena belum sepenuhnya disusun mengikuti standar akuntansi pemerintahan yang sejalan dengan standar akuntansi sektor publik yang diterima secara internasional.

Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan serta seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas yang menyusun laporan keuangan selama satu periode

pelaporan. Untuk mencapai tujuan tersebut, laporan keuangan diharapkan dapat memenuhi kebutuhan (PP Nomor 71 Tahun 2010 pada Kerangka Konseptual SAP):

a. Akuntabilitas

Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

b. Manajemen

Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

c. Transparansi

Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.

d. Keseimbangan Antargenerasi

Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan

datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

e. Evaluasi Kinerja

Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

Laporan keuangan tidak akan dapat memenuhi kebutuhan di atas jika tidak menyajikan informasi-informasi yang sesuai dengan kebutuhan akuntansi, transparan, manajemen, keseimbangan antar generasi dan evaluasi kinerja. Laporan keuangan setidaknya memenuhi :

- a. Menyediakan informasi tentang sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya keuangan;
- b. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran;
- c. Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai;
- d. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya;
- e. Menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman;

- f. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

Untuk dapat mencapai tujuan disusunnya laporan keuangan, penyusun laporan keuangan harus memahami karakteristik kualitatif laporan keuangan atau kriteria dari laporan keuangan yang berkualitas. Kerangka Konseptual SAP dalam PP Nomor 71 tahun 2010 (juga banyak disebut dalam standar akuntansi yang berlaku umum/*generally accepted accounting principles*) menyebutkan laporan keuangan yang berkualitas harus memenuhi karakteristik sebagai berikut:

- a. Relevan:

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu.

- b. Andal (*reliability*)

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi

- c. Dapat dibandingkan (*comparability*)

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode

sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya

d. Dapat dipahami (*understandability*)

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud

Laporan keuangan disusun dengan berpedoman pada standar akuntansi. Standar akuntansi yang digunakan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah adalah Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP merupakan:

- a. Produk dari regulator (penyusun standar)
- b. Bukan satu-satunya panduan yang dipakai untuk mencatat kegiatan ekonomis entitas, tapi merupakan bagian dari prinsip akuntansi yang berlaku (dipakai) oleh entitas-entitas yang ada.
- c. Dikembangkan sesuai dengan perkembangan lingkungan dan kebutuhan informasi untuk memahami entitas.

Laporan Keuangan Pemerintah seperti halnya pada organisasi nirlaba, memiliki karakteristik, pengguna dan tujuan yang berbeda dibandingkan laporan keuangan pada organisasi laba.

*Accounting and financial reporting for government and nonprofit (G& NP) organizations are based on distinctive concepts, standard and procedure that accommodate their environments and the needs of their financial users. Characters and type of G & NP are:*

- a. *They do not attempt to earn profit.*
- b. *They are owned collectively by their constituents.*
- c. *Those contributing financial resources to the organizations do not necessarily receive a direct or proportionate share of their services.*
- d. *Their major policy decisions, and perhaps some operating decisions, typically are made by majority vote of an elected or appointed governing body.*
- e. *Decisions usually must be made “in the sunshine” – in meeting open to the public.* (Freeman, Shoulders, Allison, Patton, and Smith, JR, 2009: 11):

Organisasi Pemerintah dan nirlaba tidak mengenal prinsip relevansi antara pendapatan dengan jasa yang diberikan atau biaya. Kepemilikan atas organisasi yang tidak tergantung dari kontribusi modal berdampak kepada tidak adanya kontribusi langsung dari warga negara untuk mengatur pemerintah. Selain itu, keputusan atas kebijakan didasarkan pada kelompok yang memiliki suara terbanyak atau yang dipilih dimana anggota kelompok ini memiliki berbagai macam latar belakang, kapabilitas dan kepentingan serta keputusan tersebut terbuka untuk publik. Kondisi politis dalam pemerintah yang sangat berbeda dengan organisasi laba (perusahaan) berdampak kepada perbedaan kebutuhan atas informasi dalam laporan keuangan.

*The Government Accounting Standard Board (GASB) notes that financial reporting G&NP should provide informations useful in making economic and political decisions and in assessing accountability by:*

- a. *Comparing actual financial results with the legally adopted budget*
- a. *Assessing financial condition results of operations*
- b. *Assisting in determining compliance with finance-related laws, rules and regulations*
- c. *Assisting in evaluating efficiency and effectiveness”* ((Freeman, Shoulders, Allison, Patton, and Smith, JR, 2009: 11).

Financial Accounting Standards Board (FASB) *Statement of Financial Accounting Concepts* No. 4 (SFAC 4), menyatakan bahwa tujuan laporan keuangan organisasi Pemerintah dan nirlaba adalah:

*Financial reporting should provide information that is useful to present and potential resource providers and other users in:*

- a. Making rational decisions about the allocation of resources to those organizations*
- b. Assessing the services that a nonbusiness organization and its ability to continue to provide the services*
- c. Assessing how managers of a nonbusiness organization have discharge their stewardship responsibilities and other aspects of their performance.*

Tujuan pelaporan keuangan Pemerintah menjadi berbeda dengan pelaporan keuangan di organisasi laba atau komersial, yaitu:

- a. Objectives: acquiring resources and expending them in a legal and appropriate manner, as opposed to seeking to increase or even maintain capital.*
- a. Control: substitution of statutory, fund and budgetary controls in the absence of the supply and demand and profit regulator/control devices inherent in profit seeking endeavors.*  
(Freeman, Shoulders, Allison, Patton, and Smith, JR, 2009: 34).

*The Government Accounting Standard Board (GASB)* di Amerika mengidentifikasi pengguna laporan keuangan Pemerintah adalah:

- a. The citizenry: those to whom the government is primarily accountable-including citizens (taxpayers, voters, service recipients), the media, advocate groups, and public finance researches.*
- b. Legislative and oversight bodies: those who directly represent the citizens*
- c. Investors and creditors: those who lend or participate in the lending process.*

Dengan karakter organisasi, tujuan dan pengguna laporan keuangan seperti tersebut di atas, fokus laporan keuangan Pemerintah adalah pada:

- a. *Fiscal accountability, is a government's responsibility to demonstrate its compliance with public decisions about the raising and spending of public monies in the short term.*
- b. *Operational accountability is a government's responsibility to demonstrate the extent to which it has met its operating objectives and whether it can continue to meet its objectives in the foreseeable future.*(Freeman, Shoulders, Allison, Patton, and Smith, JR, 2009: 25).

Pada masa sekarang, audit/pemeriksaan menjadi ciri organisasi modern dimana pengujian oleh pihak yang independen secara objektif dianggap menjadi jaminan atas validitas informasi yang diperlukan untuk mengambil keputusan oleh organisasi. Dalam administrasi publik, audit merujuk pada dua aktivitas berikut (Shafritz and Russel, 1997: 549)

- a. *It is the official examination of a financial report submitted by an individual or organization to determine whether it accurately represent expenditures, deductions, or other allowances determined by laws and regulations; or*
- b. *The final phase of government budgetary process, which reviews the operations of an agency, especially its financial transactions, to determine whether the agency has spent its money in accordance with the law, in the most efficient manner, and with desired results.*

Pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara yang diakomodasi dalam bentuk Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), diatur dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 pasal 30, ayat (1) Presiden menyampaikan rancangan undang-undang tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN kepada DPR berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) , selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir dan pasal 31, ayat (1) Gubernur/Bupati/Walikota menyampaikan rancangan peraturan daerah

tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK, selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir.

UU no 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara pada Pasal 1 nomor 9 menyatakan bahwa laporan keuangan adalah bentuk pertanggungjawaban sebagaimana ditetapkan dalam Pasal 30, pasal 31, dan pasal 32 UU No. 17 Tahun 2003, pasal 55 (2) dan ayat (3), serta pasal 56 (3) UU No. 1 Tahun 2004. Sedangkan pada Pasal 4 menyebutkan bahwa pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK terdiri atas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan yang menghasilkan opini. Penjelasan pasal 16 menyatakan bahwa opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria:

- a. Kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan
- b. Kecukupan pengungkapan
- c. Kepatuhan terhadap peraturan perundangan
- d. Efektivitas sistem pengendalian intern

Dijelaskan pula 4 jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa yaitu:

- a. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Opini Wajar Tanpa Pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi

keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

b. **Opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP).**

Opini Wajar Dengan Pengecualian, menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.

c. **Opini Tidak Wajar (TW/*Adverse*).**

Opini Tidak Wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

d. **Pernyataan Menolak Memberikan Opini (TMP/*Disclaimer*)**

Pernyataan Menolak Memberikan Opini atau Tidak Memberikan Pendapat (TMP) menyatakan bahwa laporan keuangan tidak dapat diperiksa sesuai dengan standar pemeriksaan. Dengan kata lain, pemeriksa tidak dapat memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh pengguna laporan keuangan.

Kesesuaian penyajian laporan keuangan dengan SAP menjadi salah satu kriteria dalam menyimpulkan opini atas laporan keuangan pemerintah sehingga menjadi dasar pertimbangan bagi penyusun SAP

bahwa standar akuntansi harus bisa diterima oleh penyusun laporan keuangan.

Selain audit/pemeriksaan oleh pihak yang independen (pihak eksternal dari organisasi) juga terdapat pemeriksaan internal yang dilaksanakan oleh pihak internal organisasi.

*“Internal audit in organization can virtually serve as independent troubleshooters, providing early warning to top management of emerging problems”* (Shafritz and Russel, 1997: 560).

Pemeriksaan internal dalam tata kelola pemerintahan di Indonesia diatur dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintahan. Pengawasan intern dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) serta Inspektorat Jenderal Kementerian/Lembaga maupun tingkat Provinsi dan tingkat Kabupaten. Aparat Pengawasan Intern Pemerintahan (APIP) tersebut melakukan pengawasan melalui kegiatan audit, reuiu, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya. Salah satu tugas mandatory dari APIP sebagaimana diatur dalam PP Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah adalah melakukan reuiu atas laporan keuangan pemerintah sebelum diserahkan kepada BPK selaku pemeriksa eksternal untuk dilakukan pemeriksaan.

Namun demikian, sifat APIP yang merupakan pihak internal organisasi (dhi. Pemerintah) mengandung kelemahan dalam mencapai efektivitas tugas pemeriksaan.

*Internal auditors are always in danger of losing their independence to line management. Three key principles to be observed to ensure the degree of independence are: location outside line management, a high*

*reporting line for audit result, reasonable latitude in selecting assignments* (Shafritz and Russel, 1997: 560-562).

### **2.3.3. Standar Akuntansi Pemerintahan**

Keuangan Negara termasuk di dalamnya keuangan daerah adalah amanah publik sehingga penggunaannya harus dipertanggungjawabkan kepada publik. Peraturan perundangan telah mengatur dengan ketat perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara termasuk keuangan daerah. Setidaknya tercermin dalam paket UU tentang keuangan negara dan peraturan teknisnya.

Berdasarkan pasal 31 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, kepala daerah yaitu gubernur/bupati/walikota menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Dijelaskan bahwa pemeriksaan oleh BPK diselesaikan selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah menerima laporan keuangan dari Pemerintah Daerah. Laporan keuangan dimaksud setidaknya meliputi Laporan Realisasi APBD, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan daerah. Laporan Realisasi Anggaran selain menyajikan realisasi pendapatan dan belanja, juga menjelaskan prestasi kerja satuan kerja perangkat daerah.

UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mengatur penyelenggaraan akuntansi keuangan daerah yang akan digunakan untuk menyusun laporan keuangan daerah, sebagai berikut:

- a. Pejabat Pengelola Keuangan Daerah selaku Bendahara Umum Daerah menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pembiayaan dan perhitungannya.
- b. Kepala SKPD selaku Pengguna Anggaran menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pendapatan dan belanja, yang berada dalam tanggung jawabnya.
- c. Kepala Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) selaku Pejabat Pengelola Keuangan Daerah menyusun laporan keuangan pemerintah daerah untuk disampaikan kepada gubernur/bupati/walikota dalam rangka memenuhi pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.
- d. Dalam penyusunan laporan keuangan Pemerintah Daerah, Kepala SKPD selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang menyusun dan menyampaikan laporan keuangan yang meliputi laporan realisasi anggaran, neraca, dan catatan atas laporan keuangan. Laporan Keuangan disampaikan kepada Kepala SKPKD selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah tahun anggaran berakhir.
- e. Kepala SKPKD selaku Bendahara Umum Daerah menyusun Laporan Arus Kas Pemerintah Daerah.
- f. Gubernur/bupati/walikota selaku wakil pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan menyusun ikhtisar laporan keuangan perusahaan daerah.
- g. Laporan Keuangan disampaikan gubernur/bupati/walikota kepada BPK paling lambat 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir.

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah juga diatur dalam UU Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah khususnya di pasal 121, yaitu:

“Kepala Daerah menyampaikan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK dan/ atau aparat pengawas fungsional pemerintah secara berjenjang. Laporan keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) sekurang-kurangnya meliputi Laporan Realisasi APBD, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan badan usaha milik daerah”.

Selanjutnya pasal 122 mengatur bahwa Laporan Pertanggungjawaban pelaksanaan APBD disampaikan kepada DPRD paling lambat 6 (enam) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran yang bersangkutan untuk dievaluasi dalam rangka meningkatkan kinerja pemerintah daerah. Bahan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD berasal dari pelaksanaan anggaran Pemerintah Daerah dan DPRD yang tata cara penyediaannya diatur berdasarkan pedoman yang ditetapkan Pemerintah. Laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD selanjutnya disampaikan kepada Menteri Dalam Negeri bagi Provinsi dan kepada Gubernur bagi Kabupaten/ Kota. Ringkasan Laporan Pertanggungjawaban dipublikasikan kepada masyarakat.

Ketiga UU di atas yaitu UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004 dan UU Nomor 32 Tahun 2004 mengatur kewajiban Daerah untuk menyusun Laporan Pertanggungjawaban APBD berupa Laporan Keuangan. Laporan Keuangan dihasilkan dari proses akuntansi. Sebagai acuan menyusun laporan keuangan diperlukan suatu standar akuntansi. Pasal 32 ayat (1) UU Nomor 17 Tahun 2003 mengamanatkan agar laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah tersebut disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Hal tersebut juga diatur dalam UU Nomor 1 Tahun 2004 di pasal 51 dan UU Nomor 32 Tahun 2004 di pasal 184.

Penyusunan SAP diatur lebih lanjut dalam UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 32 ayat (2) bahwa SAP disusun oleh suatu komite standar yang independen dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah

terlebih dahulu mendapatkan pertimbangan dari BPK. Komite standar yang independen sebagaimana dimaksud dalam UU Nomor 1 Tahun 2004 pasal 57 disebut sebagai Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). KSAP bertugas menyusun standar akuntansi pemerintahan yang berlaku baik untuk Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah sesuai dengan kaidah-kaidah akuntansi yang berlaku umum.

Penjelasan UU Nomor 1 Tahun 2004 menyatakan bahwa KSAP terdiri dari para profesional yang independen yang ditetapkan dengan Keputusan Presiden dan harus bekerja berdasarkan *due process*. Usul standar yang disusun oleh komite perlu mendapat pertimbangan dari BPK. Bahan pertimbangan dari BPK digunakan sebagai dasar untuk penyempurnaan. Hasil penyempurnaan tersebut diberitahukan kepada BPK, dan selanjutnya usul standar tersebut diajukan oleh Menteri Keuangan untuk ditetapkan dalam peraturan pemerintah. Agar informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas, perlu diselenggarakan sistem akuntansi.

UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004 telah mengantisipasi perubahan standar akuntansi di lingkungan pemerintahan di Indonesia yang mengacu pada perkembangan standar akuntansi di lingkungan pemerintahan secara internasional. Keterbatasan kompetensi sumber daya penyusun laporan keuangan pemerintah diantisipasi dengan penerapan basis akuntansi secara bertahap. Mengikuti perkembangan standar akuntansi di lingkungan internasional yaitu dari basis kas

berkembang menjadi basis akrual, UU Nomor 17 Tahun 2003 secara implisit menjelaskan dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15 dan 16 dimana definisi pendapatan dan belanja negara maupun daerah merujuk pada definisi basis akuntansi akrual. UU Nomor 1 Tahun 2004 juga menyatakan dalam Pasal 12 dan 13 yang dimaksud adalah mengatur tentang lingkup APBN/APBD yang meliputi: hak pemerintah pusat/daerah, kewajiban pemerintah/daerah, dan penerimaan yang perlu dibayar/pengeluaran yang harus dikeluarkan.

Sedangkan pasal 36 UU Nomor 17 Tahun 2003 mengatur langkah antisipasi keterbatasan kompetensi sumber daya yang mampu menyusun laporan keuangan dengan basis akrual, bahwa “ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15 dan 16 undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas”. Pasal 1 angka 13, 14, 15 dan 16 yang dimaksud adalah: pendapatan negara, belanja negara, pendapatan daerah dan belanja daerah.

UU Nomor 1 Tahun 2004 juga mengatur hal serupa yaitu di pasal 70 ayat (2) yang menyatakan bahwa: ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam pasal 12 dan 13 undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008 dan selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum

dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas. Pasal 12 dan 13 yang dimaksud adalah mengatur tentang lingkup APBN/APBD yang meliputi: hak pemerintah pusat/daerah, kewajiban pemerintah/daerah, dan penerimaan yang perlu dibayar/pengeluaran yang harus dikeluarkan.

Kebijakan-kebijakan dalam peraturan perundangan seperti tersebut di atas mengharuskan pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual paling lambat pada tahun anggaran 2008. Namun demikian, sampai dengan tahun 2008 berakhir, belum ada perangkat perundangan yang mengatur standar akuntansi pemerintahan dengan basis akrual. Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah masih menyusun laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban pelaksanaan APBN maupun APBD dengan basis kas menuju akrual.

Sesuai dengan Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003, SAP ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Setiap entitas pelaporan pemerintah pusat dan pemerintah daerah wajib menerapkan SAP. Selain itu, diharapkan adanya upaya pengharmonisan berbagai peraturan baik di pemerintah pusat maupun pemerintah daerah dengan SAP. SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). PSAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) PP Nomor 24 Tahun 2005 dapat dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (IPSAP) dan/atau Buletin Teknis. IPSAP dan Buletin Teknis disusun dan ditetapkan oleh KSAP dan diberitahukan kepada BPK. IPSAP adalah klarifikasi,

penjelasan dan uraian lebih lanjut atas pernyataan SAP yang diterbitkan oleh KSAP. Buletin Teknis adalah informasi yang diterbitkan oleh KSAP yang memberikan arahan/pedoman secara tepat waktu untuk mengatasi masalah-masalah akuntansi maupun pelaporan keuangan yang timbul. IPSAP dan Buletin Teknis merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari SAP.

PSAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) terdiri dari:

- a. PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan
- b. PSAP Nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran
- c. PSAP Nomor 03 tentang Laporan Arus Kas
- d. PSAP Nomor 04 tentang Catatan atas Laporan Keuangan
- e. PSAP Nomor 05 tentang Akuntansi Persediaan
- f. PSAP Nomor 06 tentang Akuntansi Investasi
- g. PSAP Nomor 07 tentang Akuntansi Aset Tetap
- h. PSAP Nomor 08 tentang Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan,
- i. PSAP Nomor 09 tentang Akuntansi Kewajiban
- j. PSAP Nomor 10 tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa
- k. PSAP Nomor 11 tentang Laporan Keuangan Konsolidasian.

KSAP selanjutnya menerbitkan 11 Buletin Teknis yaitu:

- a. Buletin Teknis Nomor 1 tentang Neraca Awal Pemerintah Pusat
- b. Buletin Teknis Nomor 2 tentang Neraca Awal Pemerintah Daerah

- c. Buletin Teknis Nomor 3 tentang tentang Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah dengan Konversi.
- d. Buletin Teknis Nomor 4 tentang Belanja Pemerintah
- e. Buletin Teknis Nomor 5 tentang Akuntansi Penyusutan
- f. Buletin Teknis Nomor 6 tentang Akuntansi Piutang
- g. Buletin Teknis Nomor 7 tentang Akuntansi Dana Berulir
- h. Buletin Teknis Nomor 8 tentang Akuntansi Utang
- i. Buletin Teknis Nomor 9 tentang Akuntansi Aset Tetap
- j. Buletin Teknis Nomor 10 tentang Akuntansi Belanja Bantuan Sosial
- k. Buletin Teknis Nomor 11 tentang Akuntansi Aset Tidak Berwujud.

Pasal 6 pada PP Nomor 24 Tahun 2005 menyebutkan bahwa Pemerintah menyusun sistem akuntansi pemerintahan yang mengacu pada SAP. Sistem Akuntansi Pemerintahan adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran dan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pemerintah. Sistem akuntansi pemerintahan pada tingkat pemerintah pusat diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Sistem akuntansi pemerintahan pada tingkat pemerintah daerah diatur dengan peraturan gubernur/bupati/walikota, mengacu pada Peraturan Daerah tentang pengelolaan keuangan daerah yang berpedoman pada Peraturan Pemerintah.

PP Nomor 24 Tahun 2005 tidak menjelaskan secara eksplisit mengenai basis akuntansi yang digunakan. Basis akuntansi baru

dinyatakan dalam Lampiran II yang berisi PSAP Nomor 1 tentang Penyajian Laporan Keuangan, yang menyatakan bahwa “Laporan keuangan disusun dengan menerapkan basis kas untuk pengakuan pos-pos pendapatan, belanja, dan pembiayaan, serta basis akrual untuk pengakuan pos-pos aset, kewajiban, dan ekuitas dana.

Menindaklanjuti pasal 36 pada UU Nomor 17 Tahun 2003 dan pasal 70 ayat (2) pada UU Nomor 1 Tahun 2004 bahwa akuntansi basis akrual diterapkan selambat-lambatnya tahun 2008, Pemerintah menetapkan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005. Pasal 4 ayat (1) menyatakan secara eksplisit bahwa Pemerintah menerapkan SAP berbasis akrual. Peraturan pemerintah tentang SAP berbasis akrual yang baru diterbitkan pada tahun 2010 tersebut bertentangan dengan UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004 yang mengatur agar basis akrual diterapkan paling lambat pada tahun 2008. Hal ini berimplikasi pada belum ada acuan bagi Pemerintah Pusat dan Pemerintra Daerah dalam menyusun laporan keuangan berbasis akrual sebagaimana diamanatkan dalam UU.

PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan mendefinisikan basis kas sebagai “basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar”. Sedangkan Basis Akrual didefinisikan sebagai “basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa

lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar”.

Penjelasan PP Nomor 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa Laporan keuangan yang dihasilkan dari penerapan SAP Berbasis AkruaI dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik bagi para pemangku kepentingan, baik para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan pemerintah, dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan. Hal ini sejalan dengan salah satu prinsip akuntansi yaitu bahwa biaya yang dikeluarkan sebanding dengan manfaat yang diperoleh.

Pasal 66 PP Nomor 71 Tahun 2010 mengatur tentang penyusunan Sistem Akuntansi Pemerintahan, yaitu:

- a. Agar mengacu pada SAP.
- b. Sistem Akuntansi Pemerintahan pada Pemerintah Pusat diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan yang mengacu pada pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan.
- c. Sistem Akuntansi Pemerintahan pada Pemerintah Daerah diatur dengan peraturan gubernur/bupati/walikota yang mengacu pada pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan.
- d. Pedoman umum Sistem Akuntansi Pemerintahan diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan setelah berkoordinasi dengan Menteri Dalam Negeri.

Sistem Akuntansi Pemerintahan adalah rangkaian sistematis dari prosedur, penyelenggara, peralatan, dan elemen lain untuk mewujudkan fungsi akuntansi sejak analisis transaksi sampai dengan pelaporan

keuangan di lingkungan organisasi pemerintah (pasal 1 PP Nomor 71 Tahun 2010).

Mengacu pada UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004 bahwa selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas, PP 71 Tahun 2004 pasal 7 mengatur bahwa: Penerapan SAP Berbasis Akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) dapat dilaksanakan secara bertahap dari penerapan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual menjadi penerapan SAP Berbasis Akrual. Ketentuan lebih lanjut mengenai penerapan SAP Berbasis Akrual secara bertahap pada pemerintah pusat diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Ketentuan lebih lanjut mengenai penerapan SAP Berbasis Akrual secara bertahap pada pemerintah daerah diatur dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri. Peraturan Menteri Keuangan maupun Peraturan Menteri Dalam Negeri mengenai penerapan SAP berbasis akrual bertahap sampai dengan sekarang belum disusun.

PP Nomor 71 Tahun 2010 mengatur bagaimana menerapkan SAP dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan dengan menjelaskannya dalam bentuk PSAP yang dilengkapi dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan. PSAP dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan untuk penerapan basis akrual dinyatakan dalam Lampiran I. Sedangkan PSAP dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan untuk penerapan basis kas menuju akrual dinyatakan dalam Lampiran II. Pengaturan dua basis yang berbeda yaitu basis akrual

dan basis kas menuju akrual merupakan akomodasi atas kemungkinan menerapkan basis kas menuju akrual bagi yang belum siap menerapkan basis akrual sebagaimana dinyatakan dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004.

PP Nomor 71 Tahun 2010 pada Lampiran I, PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan pada paragraf 5, 114 dan 115 yaitu:

“Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah yaitu basis akrual. PSAP ini berlaku efektif untuk laporan keuangan atas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran mulai tahun anggaran 2010. Dalam hal entitas pelaporan belum dapat menerapkan PSAP ini, entitas pelaporan dapat menerapkan PSAP berbasis kas menuju akrual paling lama 4 (empat tahun) setelah tahun anggaran 2010”.

Lampiran II pada PSAP Nomor 01 tentang Penyajian Laporan Keuangan ( untuk basis kas menuju akrual) menjelaskan bahwa basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan yaitu basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, transfer dan pembiayaan dan basis akrual untuk pengakuan asset, kewajiban, dan ekuitas dana. Pencatatan dengan dua basis yaitu basis kas dan basis akrual tersebut yang membuat diberikan nama basis kas menuju akrual.

Interpretasi atas pernyataan dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004 bahwa basis akrual diterapkan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun atau tahun 2008 dan selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas. Pengaturan mulainya penerapan basis akrual sebagaimana dinyatakan dalam dua UU tersebut telah jelas yaitu pada tahun 2008. Kelonggaran

yang diberikan kepada pemerintah untuk menerapkan secara bertahap basis akrual adalah sejak terbitnya UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004 sampai dengan tahun 2008. Namun demikian, UU Nomor 71 Tahun 2010 masih memberikan kelonggaran penerapan basis akuntansi akrual secara bertahap sampai dengan tahun 2014. selain itu, Peraturan Menteri Keuangan mengenai Pedoman Umum Sistem Akuntansi Pemerintahan belum diterbitkan sampai dengan sekarang. Pedoman tersebut seharusnya menjadi acuan dalam menyusun Sistem Akuntansi Pemerintahan pada Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah. Padahal tanpa adanya sistem akuntansi akan sulit bagi pemerintah untuk melakukan pencatatan dan pelaporan keuangan yang memadai mengingat banyak dan kompleksnya transaksi dan peristiwa keuangan dalam pemerintahan. Pemerintah dalam hal ini Kementerian Keuangan dan Kementerian Dalam Negeri belum menyusun peraturan teknis yang mengatur penerapan basis akuntansi akrual secara bertahap sebagaimana diamanatkan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010. Baru pada Desember 2013, Kementerian Dalam Negeri menerbitkan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Pedoman Implementasi SAP Berbasis Akrual di Pemerintah Daerah.

Komponen laporan keuangan dengan basis akuntansi akrual terdiri dari 7 (tujuh) sedangkan menggunakan akuntansi basis kas menuju akrual hanya terdiri dari 5 (lima) komponen, yaitu:

Tabel 2.8

## Komponen Laporan Keuangan

<b>Basis Kas Menuju Akruai</b>	<b>Basis Akruai</b>
<p>a. <b>Laporan Keuangan Pokok</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) LRA</li> <li>2) Neraca</li> <li>3) LAK</li> <li>4) CaLK</li> </ol> <p>b. <b>Laporan yang Bersifat optional</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Laporan Kinerja Keuangan</li> <li>2) Laporan Perubahan Ekuitas</li> </ol>	<p><b>Laporan Keuangan Pokok</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. LRA</li> <li>b. Laporan Perubahan SAL</li> <li>c. Neraca</li> <li>d. Laporan Operasional</li> <li>e. LAK</li> <li>f. Laporan Perubahan Ekuitas</li> <li>g. CaLK</li> </ol>

Sumber: PP No. 71 Tahun 2010

## 2.4. Akuntansi Berbasis Akruai

Penggunaan standar akuntansi yang tepat memungkinkan pemerintah mengelola sektor publik dengan lebih profesional:

*“The 17th World Congress of Accountants in Istanbul (13-16 November 2006) stressed that the use of appropriate accounting standards in the public sector enables governments to manage by numbers and not by instinct” (Duhovnik, 2007).*

### 2.4.1. Manfaat Akuntansi Berbasis Akruai Bagi Transparansi dan Akuntabilitas

Perkembangan prinsip dan praktek akuntansi adalah alat yang penting untuk menuju manajemen yang efektif. Pada beberapa tahun terakhir, standar dan prosedur akuntansi juga sistem dan konsep pengukuran kinerja di sektor swasta dan publik telah bergerak ke arah yang sama (Shafritz and Russel, 1997: 562). Salah satu bukti adalah semakin banyak diterapkannya akuntansi basis akruai di sektor publik padahal sebelumnya hanya diterapkan di sektor swasta.

*Accrual accounting is an accounting methodology where transactions are recognized as the underlying economic events occur, regardless of the timing of the related cash receipts and payments (Khan and Mayes, 2007).*

Gibson (2007: 18) menjelaskan perbedaan akuntansi basis kas dan basis akrual sebagai berikut:

*“The cash basis recognizes revenue when cash is received and recognizes expenses when cash is paid. The accrual basis of accounting recognizes revenue when realized (realization concept) and expenses when incurred (matching concept)”.*

Sedangkan keterbatasan basis kas serta keunggulan basis akrual dijelaskan sebagai berikut:

*“The cash basis usually does not provide reasonable information about the earning capacity of the entity in the short run. Therefore the cash basis is usually not acceptable. If differences between the accrual basis and the cash basis is not material, the entity may use the cash basis as an alternative to the accrual basis for income determination. Usually, the difference between the accrual basis and the cash basis is material”.*

Sedangkan pengalaman Slovenia mengimplementasikan basis kas bercampur dengan basis akrual adalah:

*“A hybrid of the cash-basis and accrual-basis accounting, such a hybrid is more a burden than an advantage for the public institution” (Duhovnik, 2007).*

Sistem akuntansi pemerintahan yang tradisional yaitu basis kas diakui lebih sederhana untuk mengontrol dan menelusuri aliran dana yang telah disetujui dalam penganggaran oleh legislatif termasuk alokasinya ke departemen-departemen. Namun pertumbuhan kompleksitas administrasi publik yang modern telah mengubah fokus pengendalian/kontrol dari kontrol terhadap input berubah menuju menilai output (Shafritz and Russel, 1997: 563).

Dalam basis akuntansi akrual, pendapatan diakui ketika pendapatan tersebut diperoleh dan biaya diakui ketika hutang terjadi atau sumber daya dikonsumsi. Hal ini kontras dengan basis akuntansi kas dimana pendapatan dan biaya diakui ketika kas diterima atau dibayarkan.

Akuntansi dengan basis akrual diharapkan akan lebih memenuhi harapan masyarakat akan pertanggungjawaban penggunaan uang negara dengan lebih transparan dan akuntabel. Akuntansi dengan basis akrual juga memungkinkan penyajian informasi potensi manfaat ekonomi dan kewajiban di masa depan yang menjadi informasi penting dalam memutuskan alokasi sumber daya dalam proses penganggaran negara. Manfaat dari akuntansi basis akrual bukan hanya bagi pertanggungjawaban tetapi juga bagi pengambilan keputusan.

*Financial reports prepared on an accrual basis allow users to (IFAC, 2003):*

- a. assess the accountability for all resources the entity controls and the deployment of those resources;*
- b. assess the performance, financial position and cash flows of the entity; and*
- c. make decisions about providing resources to, or doing business with, the entity.*

Basis akrual memungkinkan pengguna laporan keuangan menilai akuntabilitas penggunaan sumber daya, menilai kinerja, posisi keuangan dan arus kas serta membuat keputusan tentang penyediaan sumber daya dan pemanfaatannya.

Lebih detail manfaat dari akrual, informasi-informasi yang disajikan dalam basis akrual memungkinkan pemerintah untuk:

- a. make decisions about the feasibility of financing the services they wish to provide;*

- b. *demonstrate accountability to the public for their management of assets and liabilities recognized in the financial statements;*
- c. *plan for future funding requirements of asset maintenance and replacement;*
- d. *plan for the repayment of, or satisfaction of, existing liabilities; and*
- e. *manage their cash position and financing requirements*

*The wider advantages of accrual based accounting have been argued on the following basis (Wynne, 2004):*

- a. *accrual based financial accounts have more information than cash based accounts and have a greater focus on outputs rather than just inputs*
- b. *the information available from accrual based accounts facilitates a better quality of management and decision making, including in the case of the allocation of resources*
- c. *it enables comparisons of the full cost of services with the costs of the provision of those services by the private and voluntary sectors*
- d. *it provides greater comparability of management performance results which are not affected by the timing of cash payments and receipts and which include information about fixed and current assets and liabilities*
- e. *the costs of capital assets are spread over the useful life of these assets and the management of capital assets is encouraged as the accounts include asset values and*
- f. *it provides a more effective and reliable assessment of the financial health of the organization and the sustainability of government policy.*

Manfaat akuntansi berbasis akrual bagi pengambilan keputusan sektor publik akan diperoleh melalui penggabungan dengan reformasi manajemen yang lain:

*“Accruals” is not a magic solution” for improving the performance of the public sector. It is simply a tool for getting better information about the true cost of public sector institutions. It needs to be used effectively and in tandem with a number of other management reforms in order to achieve the desired improvement in decision-making in the public sector” (Tudor and Blidisel, 2008).*

Keunggulan SAP Berbasis Akrual adalah mampu menyajikan informasi keuangan secara lebih akurat dan lengkap sehingga dapat

meningkatkan transparansi dan akuntabilitas mengenai (Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), tanpa tahun):

a. Pendapatan, Belanja dan Pembiayaan

Penyajian pendapatan, belanja dan pembiayaan secara akural memungkinkan pengukuran kinerja secara akurat, khususnya terkait pelayanan pemerintah yang diberikan dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan. Hal itu memudahkan pengambil keputusan dalam menentukan pilihan dan pertimbangan ekonomi.

b. Aset dan Kewajiban

Penyajian aset dan kewajiban dapat menggambarkan potensi manfaat masa depan yang diperkirakan diperoleh dan pengorbanan sumber daya akibat masa lalu yang terjadi.

Keunggulan Akuntansi dengan basis kas dibandingkan dengan akuntansi dengan basis akrual secara singkat dinyatakan dalam tabel berikut:

Tabel 2.9  
Perbedaan Akuntansi Basis Kas Dengan Basis Akrual

Kriteria	Basis Kas	Basis Akrual
Kemudahan dipahami	Sederhana tapi tidak komprehensif	Sangat kompleks tapi kesamaan pemahaman lebih mudah
Kemudahan dimanipulasi	Lebih mudah dimanipulasi	Akan sulit jika standar sudah mapan dan komprehensif
Kekomprehensifan	Hanya menyajikan informasi kas	Menyajikan informasi kas dan non kas (lainnya)
Kemanfaatan untuk mengelola likuiditas	Hanya menyajikan informasi dasar	Menyajikan informasi kas dan komitmen lain (kewajiban)

Sumber:Kementerian Keuangan, 2010

Alasan untuk menerapkan basis akrual yang banyak disampaikan oleh para pakar dapat disimpulkan sebagai berikut:

- a. Akuntansi basis kas tidak menyajikan transaksi non kas, akuntansi basis akrual tidak hanya menyajikan transaksi kas namun juga dapat menyajikan informasi utang piutang.
- b. Akuntansi berbasis akrual memberikan informasi biaya operasional keseluruhan sehingga dapat digunakan untuk memutuskan pengelolaan keuangan dan menilai efisiensinya.
- c. Akuntansi berbasis akrual mampu menyajikan informasi aset dan kewajiban dengan lebih akurat.
- d. Akuntansi berbasis akrual mampu menyajikan informasi non kas yang lebih komprehensif antara lain, penyusutan atau amortisasi aset, akrual pendapatan dan biaya serta penghapusan hutang piutang sehingga memungkinkan penilaian kinerja manajemen dengan lebih akurat.

#### **2.4.2. Kerumitan dan Kompleksitas Akuntansi Berbasis Akrual**

Kelebihan basis akrual sebagaimana diungkapkan di atas, diiringi dengan argumen yang masih mempertanyakan efektivitasnya di sektor publik:

- a. *It provides more comprehensive financial information: – but what is needed and do accrual based financial systems provide this?*
- b. *It allows better management of assets: – but are asset values really useful to public sector managers?*
- c. *It can provide the full cost of public services: – but costing in the UK health service, for example, is still poor and inconsistent ten years after accrual based accounting was introduced (Wynne, 2004)*

*“Controversy has raged over issues such as asset valuation. What is the meaning of attaching values to public assets when it is inconceivable that such assets could be sold?” (Shafritz and Russel, 1997: 563).*

Keraguan terhadap manfaat akuntansi berbasis akrual bagi sektor publik dikemukakan oleh beberapa pakar, yaitu:

*“Some researchers (Barton, 1999) are reluctant in supporting the introduction of accrual accounting into the public sector because of the fundamental differences between the public and private sector regarding their objectives and system of resource allocation. Other researchers (e.g. Lapsley, 1986; Pallot, 1992; Mellet, 1997) are concerned regarding the feasibility of implementing an accrual-based accounting system, being reserved over the cost of the identification and valuing of assets (Tudor and Blidisel, 2008).*

Selain kelebihan/manfaatnya, IFAC Public Sector Committee (dalam Wynne, 2004) menjelaskan biaya-biaya yang akan terus menerus diperlukan dalam mengimplementasikan basis akuntansi akrual, yaitu:

- a. identifying and valuing existing assets*
- b. developing accounting policies*
- c. establishing accounting systems, including the purchase of computer systems and pilot testing these systems*
- d. developing the necessary skills and providing training for both the preparers and users of financial information.*

Biaya yang cukup besar untuk mengatasi kompleksitas dan kerumitan penerapan basis akrual adalah menyediakan tenaga akuntan yang profesional. Ketidaksiapan sumber daya pemerintah baik sumber daya manusia maupun infrastruktur serta manfaat basis akrual belum dipahami oleh *stakeholder* laporan keuangan pemerintah (IAI, tanpa tahun). Masih kurangnya kesiapan kompetensi SDM menjadi pertimbangan penting belum diterapkannya basis akrual di Indonesia. Bukti masih kurangnya kompetensi SDM penyusun laporan keuangan ditunjukkan dengan hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah yang masih banyak

diberikan opini bukan WTP. Padahal laporan keuangan pemerintah masih disusun dengan basis akuntansi kas menuju akrual, yang relatif lebih mudah dibanding dengan basis akrual. Salah satu penyebab kurang memadainya kualitas laporan keuangan adalah kualitas SDM pengelola keuangan dan penyusun laporan keuangan yang kurang kompeten.

Untuk mengatasi kelemahan akuntansi tradisional yaitu basis kas dan meminimalkan kompleksitas basis akrual, terdapat akuntansi akrual yang dimodifikasi (*modified accrual accounting*). Akuntansi modifikasian ini yang awal diterapkan di Indonesia sebagaimana diatur dalam PP Nomor 24 Tahun 2005 yang disebut sebagai basis kas menuju akrual dimana sebagian laporan disusun berdasar akuntansi basis kas, sedangkan khusus laporan neraca disusun berdasar akuntansi basis akrual. Akuntansi modifikasian akrual dan kas sekilas terlihat mampu menjodohkan pendapatan yang diperoleh dengan biaya yang terjadi. Namun basis akuntansi yang modifikasian ini juga mengandung kelemahan.

*“Howefer it may not brings to account long term liabilities or the adequate valuation or treatment of asset. Modified accrual accounting, like cash accounting, presents an incomplete picture of organization’s position, leaving scope for political opportunists to make political mileage by such tactics as emphasizing liabilities and ignoring debt, a technique that would be more difficult if an accrual based comprehensive balance sheet formed part of an annual report”* (Shafritz and Russel, 1997: 564).

### **2.4.3. Pengalaman Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua di**

#### **Negara Lain**

Basis kas pada awalnya telah diterapkan secara tradisional di berbagai negara untuk aktivitas sektor publik. Namun, pada awal tahun 1990-an telah muncul laporan keuangan dan anggaran berbasis akrua yang pertama kalinya di dunia yaitu di New Zealand. Kemudian dalam perkembangan satu dekade berikutnya, telah terjadi perubahan besar dalam penggunaan basis akuntansi dari basis kas menuju/menjadi basis akrua di negara-negara anggota OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) meskipun masih terdapat perbedaan derajat akrua-nya diantara negara-negara tersebut. Penggunaan basis akrua telah menjadi salah satu ciri dari praktik manajemen keuangan modern (OECD-PUMA/SBO, 2002/9). Data IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*) menjelaskan bahwa saat ini (2010) ada 32 negara yang sedang mengembangkan akuntansi pemerintah berbasis akrua. LK akrua sektor publik mayoritas mengacu kepada IPSAS yang secara umum terdiri dari:

- a. Neraca
- b. Laporan Kinerja Keuangan
- c. Laporan Perubahan dalam Aset Bersih/Ekuitas
- d. Laporan Arus Kas
- e. Catatan atas kebijakan akuntansi dan Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK).

Tabel-tabel berikut adalah gambaran penerapan basis akrual  
diantara negara-negara anggota OECD :

Tabel 2.10  
Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual Diantara  
Negara-Negara Anggota OECD

No	General Design or Issue	Developed Countries				
		New Zealand	Australia	United Kingdom	United State	Sweden
1	Comprehensive accrual system	Yes	Yes	Yes, nearly comprehensive	Yes	Yes
2	Accrual budgeting	Yes	Yes	Yes,	no	Yes, in progress
3	Accrual accounting	Yes	Yes	Yes,	Yes	Yes
4	Consolidated Central Govt. account	Yes	Yes	Yes, being developed	Yes	Yes
5	Consolidated national account (central & local govt.)	No	No	Yes, being developed	No	No
6	Accounting Standard	NZ GAAP (private & publik)	ASS (private & publik)	UK GAAP (private & publik)	US GGAP FASB (Federal) GASAB (State)	Swedish GAAP (private & publik)
7	Main Financial Standart *Statement of financial position *Statement of financial performance *Cash flow statement *Notes to financial statement	Yes Yes Yes Yes	Yes Yes Yes Yes	Yes Yes, in specific form Yes Yes	Yes Yes, in specific form Yes Yes	Yes Yes Yes Yes
8	Time needed to implement accrual basis	7 years	More than 7 years for accounting More than 15 for beginning	13 years	8 years	8 years for accounting 14 years for budgeting

(Sumber: IAI, tanpa tahun)

Tabel di atas menggambarkan bahwa penerapan akuntansi basis akrual dalam menyusun laporan keuangan maupun anggaran memerlukan waktu yang tidak sebentar, paling cepat adalah dalam 7 tahun dan sampai dengan 15 tahun untuk secara komprehensif menerapkan basis akrual dalam penganggaran.

Tabel 2.11

Proses Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual Dalam LK dan Penganggaran Diantara Negara-Negara Anggota OECD

No	Nama Negara	Akuntansi Akrual untuk Individual Departemen/Lembaga	Laporan Konsolidasi Akrual	Penganggaran Akrual
1.	Kanada	Sejak, T.A 2002	Sejak, T.A. 2002	Ya
2.	Perancis	Sedang dikenalkan	Beberapa, akrual sedang dikenalkan	ESA 95 Dimaksudkan untuk berpindah ke akrual basis modifikasian
3.	Jerman	Laporan Kas, didukung dengan informasi akrual	Tidak	ESA 95. Dalam Persiapan
4.	Itali	Ya	Ya	ESA 95. Ya
5.	Jepang	Ya	Dikenalkan	Tidak
6.	Inggris	Sejak, T.A. 2000	Sejak, T.A. 2006	ESA 95 sejak 2002
7.	Amerika Serikat	Sejak, T.A. 1998	Sejak, T.A. 1998	Beberapa
	Anggota Lainnya			
8.	Australia	Sejak, T.A. 1995	Sejak, T.A. 1997	Sejak, T.A. 2000
9.	Austria	Tidak	Tidak	ESA Akrual Modifikasian
10.	Belgia	Beberapa	Tidak	ESA 95 Akrual Modifikasian
11.	Republik Ceko	Tidak	Tidak	Tidak, tapi akan dikenalkan akrual modif mengacu ESA95
12.	Denmark	Beberapa	Beberapa	ESA 95 Sedang dikenalkan akrual modif mengacu ESA 95
13.	Finlandia	Sejak, T.A. 1998	Sejak, T.A. 1998	ESA 95. Ya
14.	Yunani	Beberapa	Ya	ESA 95. Akrual modifikasian

15.	Hongaria	Laporan Kas didukung dengan informasi akrual	Tidak	Tidak, tp akan
16.	Islandia	Sejak T.A. 1992	Sejak, T.A. 1992	ESA 95sejak 1998
17.	Irlandia	Laporan Kas, didukung dengan informasi akrual	Tidak	ESA 95 Sejak 1995
18.	Republik Korea	Sedang diperkenalkan akrual penuh	Tidak	Sedang dikenalkan penganggaran akrual penuh
19.	Luxembourg	Tidak	Tidak	ESA 95
20.	Meksiko	Tidak	Tidak	Tidak
21.	Belanda	Sejak 1994	Sedang dikenalkan	ESA 95 Untuk lembaga-lembaga(Agencies) sejak 1997. Sedang dikenalkan akrual penuh
22.	Selandia Baru (New Zealand)	Sejak, T.A. 1992	Sejak, T.A. 1992	Sejak, T.A. 1995
23.	Norwegia	Tidak	Tidak	Tidak
24.	Polandia	Beberapa	Beberapa	Tidak, tetapi akan dikenalkan akrual modif mengacu ESA 95
25.	Portugal	Ya	Tidak	ESA 95. Sedang dikenalkan tambahan informasi yg akrual
26.	Republik Slokavia	Tidak	Tidak	Tidak, tetapi akan dikenalkan akrual modif 95
27.	Spanyol	Akrual Modifikasian	Akrual Modifikasian	ESA 95, Kas modifikasian
28.	Swedia	Sejak 1994	Sejak 1994	ESA 95. Sedang diperkenalkan akrual penuh
29.	Swiss	Ya	Tidak	Sedang diperkenalkan akrual penuh
30.	Turki	Tidak	Tidak	Tidak

(Sumber : Athukorala dan Reid (2003 dalam Mulya, tanpa tahun)

Sedangkan tahapan implementasi basis akrual di beberapa negara digambarkan dalam tabel berikut:

Tabel 2.12

Tahap Implementasi Akuntansi Berbasis Akrual Dalam LK Tahunan  
Diantara Negara-Negara Anggota OECD

Box 1. Accounting Basis for Annual Financial Statements			
	Full Cash Basis	Combination of Cash and Accrual basis	Full Accrual Basis 1/
Australia			X
Austria	X		
Belgium	X		
Cambodia		X	
Canada			X
Colombia			X
Czech Republic	X		
Finland		X	
France			X
Germany	X		
Greece	X		
Hungary	X		
Iceland		X	
Indonesia		X	
Ireland		X	
Israel		X	
Jordan		X	
Kenya	X		
Mexico		X	
Morocco	X		
Netherlands	X		
New Zealand			X
Norway	X		
Slovak Republic	X		
Slovenia	X		
Suriname	X		
Sweden		X	
Turkey	X		
United Kingdom			X
United States			X

Source: Data selected from OECD/World Bank *Budget Practices and Procedures Database*, updated by current information where available.

1/ "Full accrual basis" means financial statements are prepared on the basis of accrual based national or international accounting standards, also sometimes referred to as generally accepted accounting principles (GAAP).

Sumber: Khan and Mayes, 2007

Tabel-tabel 2.10, 2.11 dan 2.12 di atas menunjukkan bahwa baru sebagian negara yang menerapkan basis akrual baik untuk laporan keuangan maupun penganggaran dan sebagian besar belum menerapkan akrual penuh. Masa transisi menuju akrual juga cukup lama antara 7

sampai dengan 15 tahun. Beberapa negara dengan ekonomi besar seperti Jerman dan Belanda bahkan baru pada masa pengenalan. Sedangkan di Indonesia sebagaimana diatur dalam PP Nomor 71 tahun 2010, basis akrual hanya diterapkan dalam menyusun laporan keuangan, tidak diterapkan dalam menyusun anggaran. Sehingga komponen laporan keuangan masih menyajikan Laporan Realisasi Anggaran yang merupakan realisasi transaksi kas, sedangkan realisasi transaksi keseluruhan baik kas maupun non kas disajikan dalam Laporan Operasional yang menerapkan basis akrual.

Transisi dari basis akuntansi kas menuju basis akuntansi akrual adalah proyek tidak kecil yang memerlukan perencanaan dan manajemen yang baik. Hal ini ditunjukkan dari pengalaman negara-negara yang sudah melewati masa transisi menuju basis akrual. IFAC (2003: 34) menyebutkan

*Transition is likely to be smoother and faster when the following features are present:*

- a. a clear mandate;*
- b. political commitment;*
- c. the commitment of central entities and key officials;*
- d. adequate resources (human and financial);*
- e. an effective project management and coordination structure;*
- f. adequate technological capacity and information systems; and*
- g. the use of legislation to provide formal authority and signal commitment to the changes.*

Pengalaman implementasi basis akrual di New Zealand menunjukkan bahwa komitmen adalah elemen yang kritis.

*“This requires a clear understanding that accrual accounting will not bring benefits as of itself but rather by providing richer information can bring benefits by improving the quality of decisions. Commitment based on false expectations will not continue. Better the sceptic turned convert than the lapsed believer” (IFAC, 1994).*

Ketidakpuasan pada awal masa transisi diatasi dengan komitmen yang tinggi dari sistem politik dan senior eksekutif/manajemen. Komunikasi yang intensif dan instruksi yang hati-hati dalam proses transmisi memungkinkan mengelola resiko yang dihadapi.

Wynne (2004) menjelaskan bahwa pengalaman yang kurang menimbulkan resiko yang dihadapi dalam mengadopsi basis akuntansi akrual, yaitu:

- a. *loss of financial control with the introduction of a more complex system*
- b. *reduction in budgetary control – in the UK, expenditure in excess of budget occurred in nearly one in five ministries, and Parliament has retained cash reporting in addition to accrual information to monitor governmental expenditure*
- c. *diversion of resources from more productive reforms*
- d. *the possibility of government accounting being brought into disrepute if accrual accounting fails*
- e. *the possibility that international accounting standards could be applied with no real understanding of the issues involved, especially as they are principles-based standards*
- f. *the 'gaps' in the standards not being properly addressed*
- g. *the standards not being continually made up to date and relevant*
- h. *decisions on accounting treatment being made on political grounds*
- i. *the external auditor being unable to prevent politically-based amendments to the accounts*
- j. *an adequate timescale and budget not being allowed for the change*
- k. *the IT systems not being adequate*
- l. *the process of financial management and expenditure control being made more difficult for members of Parliament and*
- m. *members of Parliament, the government, staff of the ministry of finance and other ministries and the external auditors not being given enough training.*

Khan dan Mayes (2007), menjelaskan kondisi-kondisi yang perlu dipenuhi sebelum mengimplementasikan basis akuntansi akrual:

- a. *An acceptable cash accounting based system*

Sebelum beralih dari basis kas menuju basis akrual, sistem basis kas harus sudah mapan terlebih dahulu.

*b. Political ownership*

Dukungan dari pimpinan eksekutif dan legislatif sangat penting dalam mengenalkan basis akrual.

*c. Technical capacity*

Keahlian internasional dalam bidang akuntansi dan teknologi informasi juga sangat penting dalam mengimplementasikan basis akrual.

*d. Systems*

Sangat disarankan agar pemerintah menggunakan system informasi manajemen keuangan yang modern yang berfungsi dalam area *general ledger, accounts payable, purchases, assets management, etc.*

Kualitas basis akuntansi yang lama yaitu basis kas, komitmen, kapasitas teknis dan kualitas system informasi akan saling mempengaruhi dalam mendukung kesuksesan transisi menuju akrual. Khan dan Mayes juga menjelaskan perlu dukungan dari institusi-institusi terkait, yaitu:

- a. Professional accounting body*
- b. Supreme audit institution*
- c. Parliamentary public accounts committees*
- d. National valuation office (to assist with valuation of assets)*
- e. Actuarial institution (to assist with valuation of employee and social policy liabilities)*

Laporan keuangan akan bermanfaat apabila informasi yang ada di dalamnya berguna bagi pengambilan keputusan pengguna laporan keuangan (IFAC, 1994). Tanpa adanya permintaan dari pengguna laporan

keuangan, informasi akrual dalam laporan keuangan juga tidak akan bermanfaat. Informasi-informasi akrual dalam laporan keuangan semakin dibutuhkan seiring bergesernya paradigma administrasi publik ke arah manajemen publik dimana para manajer di birokrat diberikan keleluasaan untuk mengelola input. Laporan keuangan dengan basis akrual dapat menghasilkan informasi yang lebih kompleks dibandingkan basis kas khususnya informasi terkait ketersediaan, penggunaan dan pembatasan atas sumber daya.

Implementasi akuntansi berbasis akrual di Rumania pada tahun 2006 setelah selama 3 (tiga) tahun mengimplementasikan basis akrual secara paralel dengan basis kas. Rumania menghadapi hambatan-hambatan yang tidak sedikit. Implementasi akuntansi akrual pada laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah di Rumania adalah bagian dari agenda reformasi yang lebih luas (Tudor and Blidisel, 2008)

Blondal (2003), menjelaskan adanya 3 (tiga) model implementasi akuntansi basis akrual yang telah dipraktekkan, yaitu:

- a. Bertahap, ditargetkan untuk diterapkan di beberapa kementerian setiap tahun. Model ini menghilangkan momen "*cultural change*", selain itu, pengalaman dari suatu kementerian/entitas ketika menerapkan basis akrual belum tentu cocok diterapkan di kementerian/entitas yang lain. Model ini diterapkan antara lain di Amerika Serikat.

- b. *Big bang*, yaitu diterapkan langsung di seluruh kementerian/entitas. Model ini mengandung beban yang berat namun akan memperoleh keuntungan dari terjadinya momen “*cultural change*”. Model ini juga sangat tergantung dari toleransi politik terhadap penanganan permasalahan-permasalahan yang dihadapi di masa transisi. Model ini diterapkan antara lain di Inggris.
- c. *Behind the scenes*, uji coba sampai akhirnya diterapkan. Model ini tetap menerapkan basis kas namun menggunakan basis akrual sebagai suplemen. Permasalahan yang dihadapi selama masa transisi bisa diatasi di belakang layar namun memerlukan biaya yang tidak sedikit untuk menerapkan dua basis akuntansi. Model ini juga beresiko kehilangan momen “*cultural change*” apalagi jika model ini diterapkan dalam periode yang cukup lama. Indonesia khususnya di Pemerintah Pusat sedang menerapkan model ini. Penganggaran yang masih menerapkan basis kas juga mengharuskan implementasi basis akrual sebagaimana diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 tetap menyusun Laporan Realisasi Anggaran yang masih menerapkan basis kas.

## **2.5. Kerangka Teori Penelitian**

Dari berbagai konsep yang diuraikan di atas, disusun Kerangka Teori yang akan menjadi rujukan dalam penelitian ini. Berdasar Kerangka Teori tersebut, disusun Fenomena Penelitian yang diharapkan ditemukan dalam penelitian ini.

## Bagan 2.3

### Kerangka Teori Penelitian

<i>Grand Theory</i>	<i>Middle Range Theory (Edwards III)</i>	<i>Empirical Theory</i>	Tujuan Kebijakan
<p><b>Implementasi Kebijakan</b></p> <p><u>Mazmanian and Sabatier (1983)</u>            Variabel independen (tingkat kemudahan masalah untuk dikendalikan);            Variabel intervening (kondisi kebijakan: kejelasan dan konsistensi tujuan, kecukupan teori kausal, sumber daya, hirarki dan struktur birokrasi. Kondisi diluar kebijakan: sosial ekonomi dan teknologi, dukungan publik, konstituen dan penguasa, komitmen dan kepemimpinan pelaksana);            Variabel dependen (tahapan proses implementasi: output kebijakan, kepatuhan kebijakan, dampak kebijakan, revisi kebijakan)</p> <p><u>Grindle (1980)</u>            Konten: kepentingan yg dipengaruhi, manfaat yg dihasilkan, derajat perubahan yg diinginkan, kedudukan pembuat kebijakan, pelaksanaan program, sumber daya yg diperlukan            Konteks: kekuasaan, kepentingan dan strategi aktor yg terlibat, karakteristik lembaga dan penguasa, kepatuhan dan daya tanggap pelaksana</p> <p><u>Van Meter and Van Horn (1975)</u>            Aktivitas implementasi dan komunikasi antarorganisasi, karakteristik pelaksana</p>	<p><b>Komunikasi</b></p> Transmisi Kejelasan Konsistensi	<p><b>Informasi yang disajikan akuntansi akrual lengkap</b>            (Gibson (2007), Khan and Mayes (2007) , IFAC (1994, 2003), Wynne (2004), Shafritz and Russel (1997), IAI, Kemenkeu)</p>	<p><b>Transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah dalam good governance</b></p>
	<p><b>Sumber Daya</b></p> Staf Wewenang Fasilitas Fisik Informasi (informasi bagaimana mengimplementasikan dan informasi ketaatan pelaksana)	<p><b>Akuntansi akrual kompleks dan rumit</b>            (Shafritz and Russel (1997), IFAC, Wynne (2004), Kemenkeu)</p>	<p><b>Aspek pendukung dan penghambat implementasi kebijakan</b></p>

<p>(staf, tingkat pengawasan, sumber politik, vitalitas organisasi, keterbukaan komunikasikaitan pelaksana dg pembuat kebijakan), kondisi ekonomi dan sospol, kecenderungan pelaksana</p> <p><b>Edwards III (1980)</b>  Komunikasi: transmisi, kejelasan dan konsistensi kebijakan  Sumber daya yg diperlukan: staf, fasilitas fisik, kewenangan, informasi (bagaimana mengimplementasi dan info kepatuhan pelaksana)  Sikap Pelaksana: dukungan pelaksana  Struktur birokrasi: SOP dan fragmentasi</p> <p><b>Hogwood and Gun (9 syarat implementasi)</b>  Dukungan eksternal, sumber daya yg tersedia dan keterpaduannya, tingkat hubungan kasualitas, tingkat hubungan saling ketergantungan, pemahaman dan konsesus thd tujuan, tugas dirinci dan diurutkan dg benar, komunikasi dan koordinas antar tim.</p> <p><b>Goggin, Bowman and Lester</b>  (komunikasi sbg faktor penggerak implementasi)</p> <p><b>Adil Najam (1995)</b>  (konten: tujuan kebijakan, teori kausal, kemampuan mengatasi masalah; konteks: lingkungan kebijakan; komitmen pelaksana; , kapasitas/sumber daya pelaksana, <i>clients n coalitions</i>: kepentingan yg didukung atau diancam kebijakandan dan strategi pelaksana)</p> <p><b>Willian Dunn (2004)</b>  Evaluasi kebijakan dilaksanakan pada semua tahap proses kebijakan</p> <p><b>Ryan Nugroho (2011)</b>  Implementasi dimonitor untuk memastikan sesuai dengan kebijakan</p> <p><b>Palumbo (1987)</b>  Evaluasi pada tahap implementasi untuk memastikan kesesuaian dg kebijakan dan bagaimana memperbaiki implementasi</p> <p><b>Edwards III (1980)</b>  Keputusan kebijakan harus diikuti <i>follow up</i> dengan monitoring untuk memastikan pelaksanaannya sesuai kebijakan.</p>	<p><b>Kecenderungan Sikap</b>  <b>-pihak internal</b>  <b>-pihak eksternal</b></p> <p>Mendukung  Menolak</p>	<p><b>Proses transisi menuju akrual tidak mudah (perlu komitmen politik, <i>clear mandate, legislation</i> dan waktu transisi lama)</b>  (Shafritz and Russel (1997), Wynne (2004), IFAC (1993, 2003), Khan and Mayes (2007), Hofsetde (1980))</p>	
<p><b>Struktur Birokrasi</b></p> <p>SOP  Fargmentasi</p>	<p><b>Manfaat akuntansi basis akrual bagi transparansi dan akuntabilitas</b></p>		
<p><b>Monitoring dan Evaluasi</b></p> <p><i>Quality Control</i>  <i>Quality Assurance</i></p>			

Tabel 2.13.

### Fenomena Penelitian

<b>Implementasi Akuntansi Berbasis Akrua</b>		
<b>Fenomena</b>	<b>Gejala</b>	
Proses transisi menuju akrua tidak mudah	Perubahan dari akuntansi berbasis kas menjadi akrua tidak mudah dan perlu waktu lama	
Akuntansi berbasis akrua kompleks dan rumit	Penyusunan laporan keuangan akrua kompleks dan rumit dibanding basis kas	
Manfaat akuntansi basis akrua	Laporan keuangan basis akrua menyajikan informasi lebih lengkap yaitu kas dan non kas serta lebih akurat	
<b>Aspek-aspek dalam implementasi akuntansi berbasis akrua</b>		
<b>Fenomena</b>	<b>Gejala</b>	
A. Komunikasi	Transmisi	pertentangan pendapat
		hirarki birokrasi
	Kejelasan	persepsi selektif
		kerumitan kebijakan
	Konsistensi	kejelasan tujuan
		masalah program baru
		konsensus atas tujuan
peraturan tidak tegas mengatur tentang perubahan konsistensi antar kebijakan terkait		
B. Sumber Daya	Staf	Kuantitas dan kompetensi
	Wewenang	Kecukupan dan efektivitas
	Fasilitas	kecukupan dan otomatisasi fasilitas fisik
	Informasi	bagaimana mengimplementasikan kebijakan
		Ketaatan pelaksana (monitoring dan evaluasi/audit)
C. Sikap Pelaksana	Pihak internal (pimpinan dan pelaksana)	Dukungan pelaksana memudahkan implementasi
		Penolakan pelaksana menghambat implementasi
	Pihak eksternal/lingkungan	Dukungan lingkungan memudahkan implementasi
		Penolakan lingkungan menghambat implementasi
D. Struktur birokrasi	SOP	prosedur teknis untuk keseragaman
		Rutinitas sulit diubah
	Fragmentasi	pemisahan fungsi dan wewenang
		koordinasi antar bagian
E. Monitoring dan Evaluasi	Pengawas Internal	Independensi dan efektivitas
	Pemeriksa Eksternal	Independensi dan efektivitas

