

# REFORMASI AKUNTANSI KE- UANGAN DAN ANGGARAN DAE- RAH SEBAGAI DUA PILAR UTAMA MANAJEMEN KEUANGAN DALAM MEMELIHARA KETAHANAN PEMERINTAH DAERAH

Abdul Halim\*)

*Persoalan yang paling dasar dalam manajemen keuangan suatu organisasi, baik itu organisasi swasta maupun organisasi publik, adalah bagaimana organisasi tersebut mencari dana (uang) dan bagaimana pula mengalokasikan atau menggunakan dana tersebut. Hal ini dapat dipahami karena uang atau dana merupakan "darah" suatu organisasi. Dalam Manajemen Keuangan Daerah menurut Mardiasmo (2002a) persoalan itu secara garis besar diekspresikan dengan Manajemen Penerimaan (sering pula digunakan istilah Pendapatan) dan Manajemen Pengeluaran (sering pula digunakan istilah Belanja). Kedua persoalan manajemen tersebut adalah persoalan Manajemen Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Jadi, membicarakan pengelolaan keuangan daerah tidak terlepas dari pembicaraan APBD, oleh sebab itu pembahasan persoalan manajemen keuangan daerah bertitik tolak pada pembahasan APBD, yang merupakan program kerja suatu daerah dalam bentuk angka-angka (Yunusman, 2002 dalam Halim, 2002a).*

Keuangan Pemerintah Daerah yang tercermin dalam APBD adalah uang milik publik (*public money*). Oleh sebab itu, manajemen keuangan daerah (*Local Government Financial Management*), merupakan bagian dari manaje-

men keuangan publik (*Public Financial Management*).

Coe (1989) dalam bukunya *Public Financial Management* membahas persoalan manajemen keuangan publik ke dalam beberapa topik utama. Topik-topik

---

\*) Prof. Dr. Abdul Halim, M.B.A., Guru Besar Fakultas Ekonomi UGM, Jogjakarta

tersebut dapat disarikan kepada 4 topik yang dapat dikatakan sebagai pilar manajemen keuangan yang meliputi (1) *accounting*; (2) *budgeting*; (3) *controlling*; dan (4) *auditing*. Dari topik-topik tersebut dapat dipahami bahwa manajemen keuangan daerah (APBD) akan menyangkut persoalan akuntansi, anggaran, kendali, dan audit. Hal ini sejalan dengan yang dikemukakan oleh Geert Bouckaert (2002) dalam tulisannya tentang *Reform of budgetary systems in the public sector* yang mengemukakan bahwa sistem manajemen keuangan akan mencakup *budgeting, accounting, controlling, and auditing*. Tulisan ini difokuskan pada dua pilar yang pertama yakni akuntansi dan anggaran. Alasan utamanya adalah bahwa dari akuntansi dan anggaran dapat diketahui bagaimana baik tidaknya manajemen keuangan daerah, khususnya *fiscal health* suatu daerah (Andrew dan Shah, 2003). Dengan *fiscal health* tercermin ketahanan suatu pemerintah daerah dalam menghadapi persoalan-persoalan daerahnya. Dengan *fiscal health* yang kuat berarti akan mencerminkan *financial health* yang kuat pula, dan selanjutnya akan menunjukkan pemeliharaan ketahanan organisasi pemerintah daerah dalam menghadapi masalah keuangannya.

### **Akuntansi Keuangan Daerah dan Reformasinya**

*American Accounting Association (AAA, 1977)* melalui *Committee to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory* pada penerbitan laporan pertamanya di tahun 1966, mendefinisikan akuntansi sebagai: *the process of identifying, measuring, and communicating economic information to permit informed judgments and decisions by users of the information*.

Kemudian, dikemukakan pula dalam laporan tersebut bahwa: *economics is concerned with any situation in which a choice must be made involving scarce resources*.

Selanjutnya dijelaskan bahwa: *application of the accounting process not only to business operated for profit, but also to the activities of individuals, fiduciaries, governmental units, charitable enterprises, and similar entities*.

Selain definisi di atas, pernyataan nomor 4 dari *Accounting Principles Board* di tahun 1970 menjelaskan akuntansi dari aspek fungsinya sebagai berikut.

*Accounting is a service activity. Its function is to provide quantitative information, primarily financial in nature about economic entities that is intended to be useful in making economic decisions, in making resolved choices among alternative courses of action.*

Dengan demikian, berdasar hal-hal di atas dapat dikatakan bahwa akuntansi adalah sebuah proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan dari transaksi ekonomi (keuangan) atas sebuah organisasi (entitas) guna pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang berkepentingan (yakni pihak internal dan eksternal organisasi) karena adanya keterbatasan sumber daya. Dari definisi dan penjelasan tersebut, jelas akuntansi adalah sebuah aktivitas jasa yang menghasilkan laporan keuangan yang berarti informasi tentang keuangan sebuah organisasi. Laporan keuangan yang menjadi informasi tersebut dibuat oleh manajemen organisasi yang bersangkutan. Informasi tersebut akan digunakan untuk bahan pengambilan keputusan. Jika informasi dari akuntansi tersebut digunakan untuk pengambilan keputusan oleh pihak dalam organisasi maka akuntansinya disebut Akuntansi Manajemen. Jika oleh pihak luar organisasi, disebut Akuntansi Keuangan.

Bila organisasi yang dimaksud adalah organisasi bisnis (yang tujuannya adalah laba) maka akuntansinya disebut Akuntansi Sektor Bisnis. Bila tujuannya nirlaba maka disebut Akuntansi Sektor Publik. Pemerintah, pusat dan daerah, merupakan or-

ganisasi publik. Jadi Akuntansi Pemerintah merupakan bagian dari Akuntansi Sektor Publik. Dengan demikian, dapat dipahami bahwa jika informasi dari akuntansi digunakan untuk pengambilan keputusan oleh pihak luar organisasi pemerintah daerah maka akuntansinya adalah Akuntansi Keuangan Daerah. Informasi untuk kebutuhan keputusan tersebut sebagaimana yang dikemukakan oleh AAA (1977) adalah *the associated informational needs include references to historical transactions, as in the traditional accounting statements, and to future plans and expectations, as in budgets, standard costs, and the like.*

Karena transaksi keuangan pada organisasi pemerintah daerah adalah transaksi APBD, maka dari aspek *historical transactions* akuntansi keuangan daerah menghasilkan informasi yang melaporkan pelaksanaan APBD. Dari aspek *future plans and expectations* jelaslah akuntansi keuangan daerah bersifat membantu menyediakan informasi pembuatan keputusan perencanaan anggaran daerah (APBD). Memang diakui bahwa organisasi atau lembaga pemerintahan termasuk pemerintahan daerah lebih terkesan sebagai lembaga politik daripada sebagai lembaga ekonomi, akan tetapi pemerintahan mesti memiliki aspek

lembaga ekonomi, oleh karenanya memerlukan informasi keuangan yang akan digunakannya dalam pengambilan keputusan-keputusan ekonomi (Baswir, 2000). Aktivitas pelaksanaan APBD jelas menyangkut aspek ekonomi dan keuangan. Jadi, akuntansi keuangan daerah erat dengan keputusan-keputusan ekonomi yang terkait dengan perencanaan dan pelaksanaan APBD.

Seperti dikemukakan di atas bahwa transaksi dalam akuntansi keuangan di pemerintahan menyangkut transaksi pelaksanaan anggaran. Sebagai konsekuensinya, akuntansi pemerintahan hampir selalu diinterpretasikan sebagai Akuntansi Anggaran (*Budgetary Accounting*). Oleh sebab itulah, akuntansi keuangan daerah dikesankan sebagai akuntansi atau pencatatan penerimaan dan pengeluaran atas pelaksanaan APBD. Jadi sangat dapat dimaklumi bahwa pencatatan tersebut diartikan sebagai pembukuan (*bookkeeping*). Pada akhirnya, laporan yang dihasilkan adalah laporan pelaksanaan atau realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja, yang di Indonesia lebih dikenal dengan Laporan Perhitungan Anggaran. Padahal menurut Mardiasmo (2003) yang mengutip Jones dan Pendlebury (2000) akuntansi anggaran hanyalah salah satu

dari lima *teknik akuntansi keuangan*. Jadi, akuntansi keuangan daerah haruslah dilihat dari perspektif yang lebih luas, yang Christiaens (2002) menyebutnya *driven by an economic result perspective*. Oleh sebab itu, laporan keuangan dari entitas pemerintah daerah tidaklah cukup hanya melaporkan perhitungan anggaran, tetapi juga laporan "hasil ekonomi" dari pelaksanaan anggaran yang menghasilkan aset atau aktiva sebagai sumber daya dengan segala hak dan kewajibannya.

Laporan akuntansi yang melaporkan aset dan kewajiban tersebut adalah laporan Neraca. Dengan laporan tersebut akan jelas sumber daya yang dikuasai oleh pemerintah daerah sebagai hasil dari peristiwa masa lalu, dan dari sumber daya tersebut diharapkan adanya manfaat ekonomis masa depan atau jasa potensial yang mengalir masuk ke pemerintah daerah (Halim, 2002b).

Selain laporan Neraca, laporan yang harus pula dihasilkan dari perspektif yang lebih luas adalah Laporan Arus Kas yang menunjukkan asal atau sumber kas (dana) yang diperoleh dan penggunaan kas dari aktivitas pelaksanaan anggaran. Laporan Arus Kas memberikan informasi arus kas masuk dan arus kas keluar dan setara kas pemerintah

selama satu periode akuntansi/anggaran (Halim, 2002b). Laporan Arus Kas tersebut memungkinkan jelasnya arti penting aktivitas operasi, aktivitas investasi dan pembiayaan dalam pelaksanaan anggaran pemerintah daerah (APBD).

Laporan Neraca dan Laporan Arus Kas – di samping Laporan Perhitungan Anggaran – itulah, salah satu yang menandai adanya reformasi akuntansi keuangan daerah di Indonesia saat ini. Laporan dimaksud jelas sekali termaktub dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 105 tahun 2000 di pasal 38, dan PP Nomor 108 tahun 2000 pasal 5. Hal ini “dipertegas” lagi dalam UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara pada pasal 31 ayat 2. Laporan-laporan tersebut sebagai produk akuntansi keuangan daerah memang memerlukan pula reformasi pada berbagai aspek akuntansi keuangan daerah seperti sistem pencatatan dari *single entry* menjadi *double entry*, dan sistem pengakuan pencatatan dari *cash basis* menuju *accrual basis*, serta termasuk reformasi atas standar akuntansi.

Walaupun terkesan bahwa reformasi atas akuntansi keuangan pemerintah (terutama pemerintah daerah) baru dilaksanakan pada era otonomi daerah (berdasar UU Nomor 22 tahun

1999) saat ini, namun sebenarnya “niat” reformasi tersebut sudah cukup lama dilakukan. Niat yang terucap secara eksplisit adalah yang dikemukakan oleh bapak Radius Prawiro sebagai Menteri Keuangan Republik Indonesia di bulan September tahun 1986 pada *International Financial Management Conference* yang mengemukakan poin-poin reformasi atau pembaharuan manajemen keuangan pemerintahan yang dikatakan akan dilakukan di semua tingkat pemerintahan Indonesia.

Salah satu poin reformasi dimaksud adalah reformasi mengenai akuntansi yang menyangkut tentang *the basis of accounting*. Poin tersebut sebagaimana yang dikutip oleh Yujana (1992) dinyatakan: “berdasarkan analisis yang seksama atas kebutuhan nyata akan informasi, maka telah dibuat rekomendasi bahwa untuk mengganti sistem akuntansi di Indonesia dari sistem *single entry* menjadi *double entry* berdasarkan *accrual basis* yang dimodifikasi.”

Sayangnya, niat reformasi di tahun 1986 tersebut yang lebih terkesan dimulai pelaksanaannya di tingkat pemerintahan pusat, baru ke tingkat pemerintahan daerah (*top down*) tidak dapat begitu dirasakan hasilnya. Sebaliknya, hasil reformasi yang saat ini berlangsung dengan pende-

katan yang lebih bersifat (*bottom up*) yakni dimulai pelaksanaannya di tingkat pemerintah daerah, walaupun tetap dengan "instruksi" dari pemerintahan pusat yang antara lain melalui dikeluarkannya Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 tahun 2002 tampaknya lebih dapat dilihat hasilnya. Beberapa pemerintah daerah telah berhasil menyusun laporan keuangannya dengan sistem akuntansi keuangan daerah yang dikehendaki oleh reformasi tersebut. Laporan Neraca (khususnya Neraca Awal) misalnya sudah tersusun di kabupaten atau kota seperti antara lain di Kabupaten Banjar Negara, Kota Banjar Baru, Kota Cirebon, Kabupaten Temanggung, Kabupaten Pasuruan, Kabupaten Belu, Kota Bukit Tinggi, Kota Semarang, Kabupaten Sleman, Kota Magelang, Kota Cilegon, dan banyak lagi lainnya. Demikian juga dengan aplikasi penerapan sistem *double entry*, telah pula mulai dijalankan. Walaupun hasil ini belum begitu memuaskan karena memang tantangannya yang tidak ringan, dan dengan segala kekurangannya, namun cukup untuk menunjukkan bahwa ada kemauan dari sebagian besar pemerintah daerah untuk melakukan reformasi akuntansi keuangan daerahnya. Beberapa Kabupaten dan Kota lain ada

yang sedang atau baru memulai pelaksanaan reformasinya, tapi juga ada yang masih ragu untuk melaksanakannya. Ada yang sedang melaksanakannya secara bertahap dan sistematis, ada pula yang tidak.

Dengan tersusunnya neraca awal dan terlaksanakannya sistem *double entry* tentu informasi keuangan akan lebih transparan dan akuntabel. Hal ini pasti dapat mengurangi "kecurigaan" atas pengelolaan keuangan daerah, yang pada gilirannya menimbulkan ketahanan daerah dalam menghadapi gejolak yang diakibatkan oleh masalah informasi keuangan.

Hasil-hasil reformasi yang sudah dilakukan seperti yang dikemukakan di atas tidak seharusnya membuat patah semangat usaha-usaha penyempurnaan akuntansi keuangan daerah di pemerintahan daerah di Indonesia. Pendekatan *top down* seperti di Spanyol tidak mesti salah, namun pendekatan dengan *bottom up* perlu dilakukan, karena hal yang sama juga dilakukan oleh Amerika Serikat, Inggris, Australia, Selandia Baru, dan Kanada (Pina dan Torres, 2002). Reformasi akuntansi keuangan daerah yang dilakukan di beberapa negara maju tersebut telah cukup lama dimulai dan masih terus berlangsung dengan segala usaha penyem-

purnaan atas hasilnya, dan masih menghadapi banyak tantangan atau kesulitan.

Giroux, Jones, dan Pendlebury (2002) yang melakukan *overview* atas *local governments accounting in the UK and the US* mengemukakan bahwa di Inggris yang sudah memiliki sebuah *professional accounting body* sejak tahun 1885 telah dan terus berinisiatif mereformasi akuntansi keuangan daerahnya. Inisiatif yang paling akhir yang dilakukan adalah *the legal requirement to publish performance measures, separately from the financial statements*. Sementara itu, di Amerika Serikat yang terkenal dengan NCGA (National Council on Governmental Accounting) di tahun 1930-an dan kemudian GASB (*Governmental Accounting Standard Board*) di tahun 1984 telah membuat Prinsip-prinsip Akuntansi Berterima Umum. Pada tahun 1999 telah dikeluarkan GASB Statement Nomor 34 tentang *Basic Financial Statements for State and Local Governments* yang mengintroduksi *a government-wide set of financial statements on the accrual basis, focusing on historical cost measures of economic resources*. Sampai sekarang, hal ini masih menjadi bahan diskusi yang hangat.

Di Belanda, akuntansi keuangan daerahnya secara resmi diintroduksi tahun 1931 (Bac,

2002). Reformasi di tahun 1995 dilakukan dengan tindakan harmonisasi dengan prinsip-prinsip akuntansi sektor bisnis yang menyangkut antara lain *valuation aspects, determination of financial results, and presentation of capital*. Di Belgia, tendensi reformasinya seperti yang dikemukakan oleh Christaens (2003) yakni *from cameralistic/cash accounting, which was primarily set up to measure and control the spending of budgetary means, towards business-like accrual accounting as it is organised and regulated for enterprises*.

Di Italia, reformasi akuntansi keuangan daerah dilakukan pada tahun 1995 dengan dikeluarkannya aturan kepada pemerintah daerah untuk menyajikan *an income statement and a balance sheet* (laporan surplus defisit dan neraca) yang berdasar *accrual basis*, di samping laporan pelaksanaan anggaran. Reformasi tersebut hasilnya dirasakan cukup mengecewakan sehingga direkomendasikan agar pelaksanaannya dilakukan dengan *a high degree of consent* (Caperchione, 2003).

### Anggaran Daerah dan Reformasinya

Secara umum anggaran diartikan sebagai rencana keuangan yang mencerminkan pilihan kebijakan untuk suatu periode di

masa yang akan datang (Baswir, 2000). Dalam konteks pemerintahan, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (2003) melalui draft publikasinya mendefinisikan anggaran sebagai pedoman tindakan yang dilaksanakan pemerintah yang meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode. Hal yang perlu diingat bahwa anggaran (*budget*) dan penganggaran (*budgeting*) adalah dua istilah yang berbeda, namun dalam penggunaannya sering tidak dibedakan, dan saling menggantikan. Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran merupakan proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran (Munir, 2003).

Sebagaimana akuntansi, secara umum *budget* dan *budgeting* juga dapat dikelompokkan ke dalam sektor bisnis dan sektor publik. Pada sektor publik (*public budget*), anggaran dapat dikatakan sebuah proyeksi atau perencanaan atas pendapatan (penerimaan) dan belanja (pengeluaran) di masa atau periode fiskal mendatang (Spicer dan

Bingham, 1991). Hal ini sejalan dengan yang dikemukakan oleh Coe (1989) yang menyatakan *a budget is a plan for spending and receiving public funds*. Oleh karena itu *public budgeting* dapat didefinisikan sebagai sebuah proses perencanaan atas penerimaan dan pengeluaran dana-dana publik. Dalam konteks pemerintah daerah, hal ini berarti proses perencanaan APBD.

Schick (1987) menyatakan bahwa penganggaran dapat dilihat dari berbagai sudut pandang seperti dari sudut pandang politisi, ekonom, dan akuntan. Politisi memandangnya sebagai sebuah sumber kekuatan politik dalam rangka pembuatan kebijakan politiknya, karena anggaran merupakan alokasi sumber-sumber daya kepada banyak orang, banyak tempat, dan banyak kepentingan. Ekonom memandangnya sebagai sebuah alat untuk mengarahkan perekonomian dan mengalokasikan sumber-sumber yang berasal dari masyarakat.

Akuntan memandang penganggaran sebagai sebuah obyek proses pencatatan dan pelaporan serta evaluasi. Oleh sebab itu tidak sulit untuk memahami mengapa akhirnya muncul "ilmu" akuntansi anggaran atau *budgetary accounting*. Dengan demikian jelas sekali bahwa masalah anggaran ini akan sa-



ngat terkait dengan masalah ketahanan ekonomi, politik, dan sosial. Bila ini berkaitan dengan anggaran daerah tentu akan menyangkut ketahanan ekonomi, politik, dan sosial daerah.

Rubin (1988) mengemukakan bahwa penganggaran dapat dipelajari dari berbagai disiplin ilmu. Dari disiplin ilmu manajemen dan ilmu akuntansi, anggaran dan penganggaran sudah pasti berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, pengendalian, dan pelaporan serta evaluasi. Untuk itulah dalam memahami manajemen keuangan daerah atau APBD sangat diperlukan pengertian yang komprehensif tentang proses atau siklus anggaran APBD yang terdiri atas empat tahap (Mardiasmo, 2002b), yakni tahap persiapan, ratifikasi, implementasi, serta pelaporan dan evaluasi. Dari tahap-tahap inilah dapat dipahami reformasi anggaran daerah saat ini di pemerintahan daerah dikaitkan dengan peraturan perundangan yang telah dikeluarkan.

Pada prinsipnya, reformasi anggaran daerah mencakup keempat tahap tersebut, namun karena keterkaitan antara anggaran dan akuntansi sebagai pilar manajemen keuangan daerah maka dapat dipahami bahwa reformasi anggaran daerah terfokus pada tahap pertama dan

kedua dari siklus penganggaran. Tahap ketiga dan keempat lebih terkait dengan reformasi akuntansi keuangan daerah yang uraiannya telah disampaikan lebih dahulu di muka.

Tahap pertama, yakni persiapan, berkaitan dengan penyusunan atau penentuan mata anggaran yang jelas berhubungan dengan sistem anggaran yang digunakan. Di sinilah salah satu poin penting reformasi anggaran daerah saat ini yakni yang termaktub dalam PP Nomor 105 tahun 2000 pasal 8 yang menyatakan bahwa APBD disusun dengan pendekatan kinerja. Pasal ini menuntut perubahan paradigma yang selama ini dianut. Penentuan mata anggaran yang selama ini didasarkan *line-item* dan *incremental* lebih berorientasi pada *input* yang dikenal dengan sistem anggaran tradisional. Kelemahan sistem tersebut antara lain adalah tidak mampu mengungkap besarnya dana yang dikeluarkan untuk setiap kegiatan, dan gagal dalam memberikan informasi tentang besarnya rencana kegiatan, oleh karenanya tolok ukur untuk pengawasan hanyalah tingkat kepatuhan penggunaan anggaran (Munir, 2003). Paradigma tersebut direformasi yakni dengan sistem anggaran berbasis aktivitas atau kegiatan yang lebih berorientasi pada *output*.

Sistem atau pendekatan kinerja (*Performance-Based Budgeting*) inilah yang dikehendaki dalam penyusunan APBD di era reformasi ini.

Poin penting lainnya adalah terdapat dalam pasal 15, PP Nomor 105 tahun 2000 tersebut yang menekankan adanya perubahan paradigma struktur APBD. Selama ini sistem anggaran berstruktur Pendapatan dan Belanja yang jumlahnya berimbang (*Balanced-Budget*). Kelemahan struktur tersebut adalah terutama jika anggaran Belanja lebih besar dari Pendapatan maka salah satu untuk menutupnya adalah dengan Pinjaman yang dimasukkan sebagai bagian dari Pendapatan. Padahal pinjaman atau hutang bukanlah suatu Pendapatan, tetapi tergolong sebagai Penerimaan. Tidak mengherankan paradigma seperti itu dapat membuat bangsa Indonesia mempunyai "budaya tidak merasa mempunyai hutang, sehingga tidak terlalu memikirkan pelunasannya, tapi bagaimana menikmatinya." Paradigma sistem anggaran tersebut direformasi dengan sistem anggaran yang berstruktur Pendapatan, dan Belanja yang jumlahnya tidak berimbang (*Surplus/Deficit-Budget*), dan Pembiayaan. Dengan struktur tersebut jika anggaran Belanja lebih besar daripada Pendapatan maka

akan ditutup dengan Pembiayaan yang dapat dilakukan dengan melakukan pinjaman yang dipahami sebagai Penerimaan, bukan sebagai Pendapatan.

Pasal 22 dari PP Nomor 105 tahun 2000 dapat dikatakan reformasi yang sangat signifikan dalam tahap kedua yakni tahap ratifikasi atau persetujuan. Pada ayat (1) pasal tersebut dinyatakan bahwa Kepala Daerah menyampaikan rancangan APBD kepada DPRD untuk mendapatkan persetujuan. Boleh dikatakan, hal ini merupakan saripati otonomi daerah dan aplikasi konsep desentralisasi dari aspek manajemen keuangan daerah. DPRD sebagai lembaga wakil rakyat (legislatif) suatu daerah sudah seharusnya menyetujui atau tidak menyetujui atas rancangan APBD yang diajukan oleh Pemerintah Daerah (eksekutif), karena pada hakekatnya akan menyangkut "dana rakyat" daerah tersebut yang sesungguhnya, yakni dana Desentralisasi yang manajemennya terpisah dengan dana yang lain. Pasal 17, 18 dan 19 Undang-undang (UU) Nomor 25 tahun 1999 jelas membedakan manajemen dana yang dimaksud. Ini berbeda dengan rancangan APBD dan pengelolaannya sebelum reformasi digulirkan yang sering masih mencampurnya dengan

dana Dekonsentrasi, dan dana Pembantuan.

Lebih jauh, dengan adanya reformasi tahap ratifikasi ini, pemahaman aplikasi tentang teori hubungan prinsipal-agen (*principal-agent relationship theory*) dalam konteks hubungan antara DPRD sebagai prinsipal, dan Pemerintah Daerah sebagai agen lebih dapat dijelaskan. Pemisahan eksekutif dan legislatif seperti yang tercantum dalam pasal 14 ayat (1) UU Nomor 22 tahun 1999 membantu memperjelas aplikasi dimaksud. Teori tersebut akan terasa lebih penting lagi jika dihubungkan dengan pasal 24 ayat (1) UU Nomor 25 tahun 1999 yang menyebutkan bahwa Kepala Daerah menyampaikan laporan pertanggungjawaban (LPJ) kepada DPRD mengenai pengelolaan keuangan daerah dan kinerja keuangan daerah dari segi efisiensi dan efektivitas keuangan dalam pelaksanaan desentralisasi. Ini berarti bahwa Kepala Daerah sebagai Agen mempertanggungjawabkan wewenang yang diperolehnya dari rakyat khususnya dari aspek keuangan melalui DPRD sebagai prinsipal. Kondisi ini jelas berbeda dengan kondisi sebelum reformasi yang memposisikan Eksekutif dan Legislatif sebagai Pemerintah Daerah. Akibatnya, sangat wajar peran DPRD relatif minim dibandingkan dengan

saat ini.

Dengan kondisi pada tahap ratifikasi di era reformasi saat ini maka sangat beralasan untuk meyakini bahwa Pemerintah Daerah sebagai eksekutif harus mempunyai kemampuan lebih, dibandingkan dengan kondisi sebelum reformasi. Tahap ini menuntut eksekutif tidak hanya memiliki kemampuan *managerial skill* tetapi juga memiliki *political skill*, *salesmanship* dan *coalition building* (Mardiasmo, 2002b). Di samping itu pihak legislatif juga harus memahami posisinya sehingga dalam pembahasan rancangan APBD dapat dihindari perbedaan persepsi dan tidak perlu terjadi suatu *fight* yang tidak pada tempatnya (Elmi, 2002).

Setelah berjalan beberapa tahun, sukseskah reformasi tersebut? Jawabannya adalah relatif sekali. Yang jelas, usaha reformasi tersebut melibatkan banyak pihak, mulai dari Pemerintah Pusat melalui Departemen Dalam Negeri, dan Departemen Keuangan, selanjutnya Lembaga Sosial Masyarakat, Perguruan Tinggi, hingga pihak luar negeri dalam bentuk bantuan dana dan *expert*. Dari luar negeri, pihak yang terlibat seperti USAID (*United States Agency for International Development*) yang bekerja sama dengan ICMA (*International City/County Management Asso-*

ciation) misalnya, yang menda-nai dan penyediaan *tutor* pelatihan penyusunan Anggaran dengan Pendekatan Kinerja dan dengan struktur anggaran yang baru di beberapa Kabupaten dan Kota seperti antara lain Kabupaten Sukoharjo, Kabupaten Bogor, Kota Bukit Tinggi, Kabupaten Sleman, dan Kabupaten Gowa, serta propinsi Kalimantan Timur, dan Jawa Timur.

Pemerintah Pusat sendiri melalui departemen terkait juga melakukan pengarah dan pembinaan, misalnya dalam bentuk pelatihan, dalam rangka melaksanakan reformasi peng-anggaran tersebut. Hasilnya, sudah banyak Kabupaten dan Kota menyusun dan melaksana-kan anggaran dengan pendekat-an kinerja dan struktur anggaran yang baru tersebut seperti antara lain Kabupaten Malang, Kabu-paten Banyuwangi, Kabupaten Banjar Negara, dan lain-lain. Sebagian Kabupaten dan Kota lain ada yang masih dan akan belajar menyusun dan melaksa-nakannya.

Walau diakui bahwa sebe-narnya anggaran dengan pendekat-an kinerja bukanlah barang baru karena sudah dipraktekkan sejak tahun 1960-an di negeri asalnya Amerika Serikat, dan di Indonesia sendiri sudah diperke-nalkan sejak tahun 1970-an ter-utama untuk proyek-proyek ber-

skala nasional (Elmi, 2002), ten-tu masih banyak kekurangan dan tantangannya. Pada umum-nya, daerah Kabupaten dan Kota yang sudah menyusun dan melaksanakan reformasi tersebut adalah daerah yang kemitraan antara Eksekutif dan Legislatif-nya relatif terbina dengan baik seperti yang dikehendaki oleh UU Nomor 22 tahun 1999, dan dapat menjaga momentum refor-masi dengan tidak terjebak pada euforia reformasi itu sendiri.

Sebagaimana pada reformasi akuntansi keuangan daerah, usa-ha-usaha reformasi penganggar-an ini juga seharusnya tidak boleh patah semangat. Perlu di-sadari bahwa sebuah reformasi penganggaran tidak cukup da-lam waktu satu, dua atau tiga tahun. Banyak tahap dan aspek yang harus dilakukan, misalnya peningkatan partisipasi masya-rakat (*citizen participation in bud-geting*), pelaksanaan anggaran itu sendiri (*budget excution*) dan lain-lain. Di Amerika Serikat sendiri (Kelly, 2003), sejak mun-culnya penganggaran publik sebagai sebuah bidang "ilmu," reformasinya telah dan terus di-lakukan. Mulai dari adanya *Plan-ning-Programming-Budgeting Sys-tems* di era Presiden Johnson, lalu *Management By Objectives* di era Presiden Nixon, diteruskan *Zero Based Budgeting* di era Presiden Carter, lalu *Cutback Budgeting* di

era Presiden Reagan, hingga akhirnya sampai ke *Performance Budgeting* di era Presiden Clinton.

Reformasi dengan *Performance Budgeting* ini banyak filosofinya dipengaruhi oleh *Reinventing Government*, yang idenya adalah *better government without bigger government* (Kelly, 2003). Oleh sebab itu, apa yang sudah dilakukan dengan reformasi penganggaran saat ini adalah sebuah lompatan yang cukup signifikan. Yang terpenting sekarang adalah bahwa semua pihak seharusnya menginginkan dengan reformasi ini sebuah *better government* yang dapat memberikan pelayanan yang lebih baik kepada rakyatnya. Pelayanan yang baik dari suatu pemerintah daerah akan meningkatkan kepercayaan rakyat kepada pemerintahnya, yang pada gilirannya memperkuat terpeliharanya ketahanan dari pemerintah dan rakyat daerah itu sendiri.

### Penutup

Reformasi telah berjalan beberapa tahun. Perdebatan atas sukses tidaknya reformasi tersebut akan tergantung pada sudut pandang mana dilihatnya. Namun, yang harus disadari bahwa reformasi pada dasarnya menginginkan adanya *better government* termasuk dalam pe-

ngelolaan keuangan pemerintah daerah. Dengan reformasi tersebut ketahanan dalam arti eksistensi bangsa ini dapat terus dijaga. Oleh sebab itu sekecil apapun hasil positif reformasi atas akuntansi keuangan dan anggaran daerah sebagai pilar manajemen keuangan daerah pasti akan menambah kekuatan ketahanan pemerintah daerah.

### DAFTAR PUSTAKA

- Accounting Principles Board. (1970). "Statement No. 4: Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises." American Institute of Certified Public Accountants. New York, New York. Par. 40.
- American Accounting Association (1977). "A Statement of Basic Accounting Theory." American Accounting Association. Evanston, Illinois. Sixth Printing.
- Andrew, M., and Shah.A. (2003). "Assesing Local Government Performance in Developing Countries" in *Measuring Government Performance in the Delivery of Public Services, Volume 2 of Handbook on Public Sector Performance Reviews*. Anwar Shah (Editor). Washington. D.C. The World Bank. 3.1-3.26.

- Bac. A.D. (2002). "Dutch Private Sector and Local Government Accounting: A Comparison." *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. Volume 14. Number 4 (Winter): 595-618.
- Baswir, R. (2000). *Akuntansi Pemerintahan Indonesia*. BPFE, Yogyakarta. Edisi Ketiga.
- Christiaens, J. (2003). "Accrual Accounting Reforms in Belgian Local Governments: A Comparative Examination." *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. Volume 15. Number 1 (Spring): 92-109.
- Coe, C. K. (1989). *Public Financial Management*. Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Elmi, B. (2002). *Keuangan Pemerintah Daerah Otonom di Indonesia*. UI-PRESS. Jakarta.
- GASB (1999). "Statement No. 34 of the Governmental Accounting Standard Board: Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments." GASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.
- Geert, B. (2002). "Reform of Budgetary Systems in the Public Sector" in *Local Government Budgeting*. Mihaly Hogue (Editor). Open Society Institute. Budapest. 21-41.
- Giroux. G., R. Jones., and M. Pendlebury. (2002). "Accounting and Auditing for Local Governments in the U.S. and the U.K." *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. Volume 14. Number 1 (Spring): 1-26.
- Halim, A. (2002a). *Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah*. UPP-AMP YKPN, Yogyakarta.
- (2002b). *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*. Salemba Empat. Jakarta.
- Kelly. M J. (2002). "The Long View: Lasting (And Fleeting) Reforms in Public Budgeting in the Twentieth Century." *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. Volume 15. Number 2 (Summer): 309-326.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan Pusat dan Daerah. (2003). *Draft Publikasian Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- Mardiasmo. (2002a). *Serial Otonomi Daerah: Otonomi & Manajemen Keuangan*

- Daerah. Penerbit Andi, Yogyakarta. Edisi Khusus.
- (2002b). *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi, Yogyakarta.
- (2003). "Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana *Good Governance*." Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar pada Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada. Tidak Diterbitkan.
- Munir, B. (2003). *Perencanaan Anggaran Kinerja: Memangkas Inefisiensi Anggaran Daerah*. Samawa Center. Jakarta.
- Pina V., and L. Torres. (2002). "Accounting Developments of Spanish Local Governments: An International Comparison." *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. Volume 14. Number 4 (Winter): 619-652.
- Republik Indonesia, *Undang-Undang Nomer 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan daerah*.
- , *Undang-Undang Nomer 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah*.
- , *Undang-Undang Nomer 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- , *Peraturan Pemerintah Nomer 105 tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah*.
- , *Peraturan Pemerintah Nomer 108 tahun 2000 tentang Tata Cara Pertanggungjawaban Kepala Daerah*.
- , *Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomer 29 tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah Serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah rimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah*.
- Rubin, I. S. (1988). "Introduction" in *New Directions in Budget Theory*. Irene S. Rubin (Editor). State University Of New York Press. New York, New York. 1-18.

- Schick, A. (1987). "Budgeting as an Administrative Process" in *Perspective on Budgeting*. Allen Schick (Editor). The American Society for Public Administration. Washington. D.C. 1-13.
- Spicer, M.W., and R.D. Bingham. (1991). "Public Finance and Budgeting." In *Managing Local Government: Public Management in Practice*. Sage Publication, Inc. Newbury Park, California. 96-114.
- Yujana, L.H. (1992). *Akuntansi Pemerintahan*. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI. Jakarta. Edisi Kedua.
- Yunasman. (2002). "Manajemen Keuangan Daerah: Suatu Tinjauan" dalam *Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah*. Abdul Halim (Penyunting). UPP-AMP YKPN. Yogyakarta. 1-14.