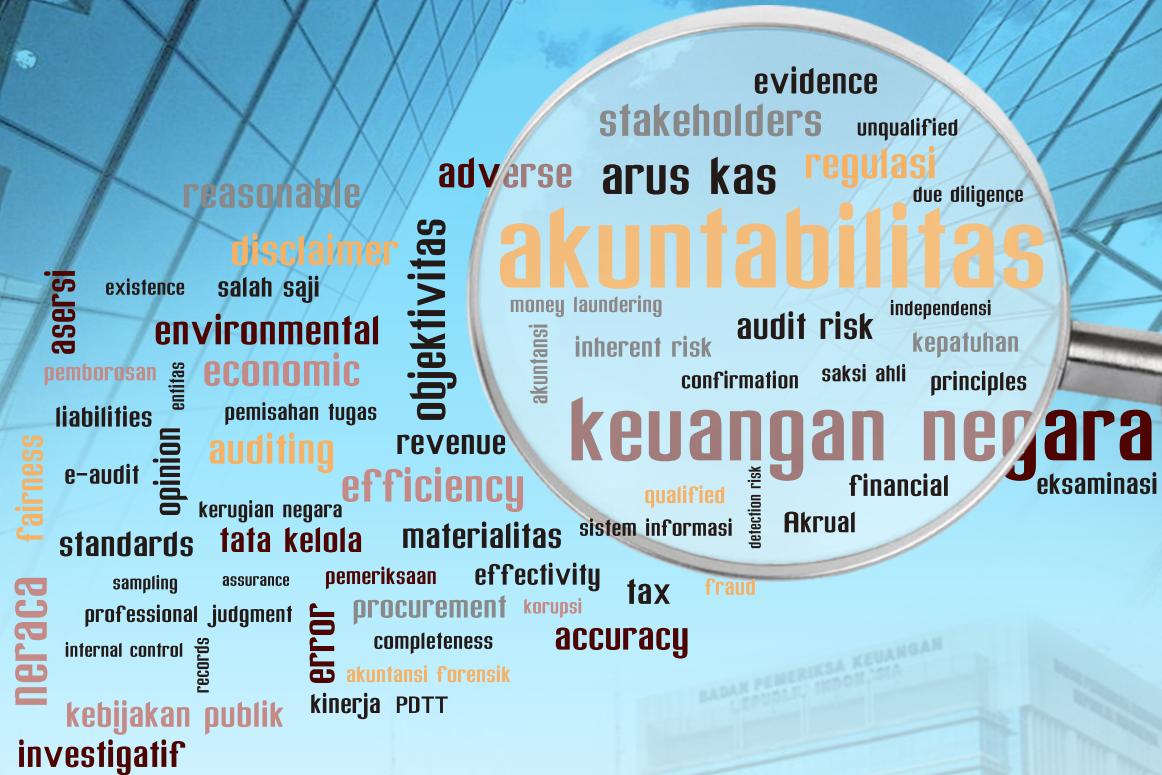


# JURNAL

## TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 3, Nomor 1, Jan - Jun 2017



**BADAN PEMERIKSA KEUANGAN  
DIREKTORAT PENELITIAN DAN PENGEMBANGAN**



## JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 3, No. 1, Jan - Jun 2017

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara diterbitkan sebagai media untuk mendorong penelitian di bidang tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara. BPK menerbitkan jurnal ini dua nomor dalam satu volume tiap tahun. Jurnal ini menerima naskah ilmiah hasil penelitian primer maupun sekunder yang dapat memberikan kontribusi dalam tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara

### Alamat Redaksi

Direktorat Litbang BPK RI  
Lantai 2 Gedung Arsip Ruang 213  
Jl. Gatot Subroto No. 31 Jakarta 10210  
Telp. (021) 25549000 ext. 3296/3311  
Website: [jurnal.bpk.go.id](http://jurnal.bpk.go.id)  
Email: [jurnal@bpk.go.id](mailto:jurnal@bpk.go.id)

Pertama terbit: Juli 2015  
p - ISSN: 2460-3937  
e - ISSN: 2549-452X

### Penanggung Jawab

Slamet Kurniawan, M.Sc., Ak.  
Hendar Ristriawan, S.H., M.H.

### Pemimpin Redaksi

Gunarwanto, S.E., M.M., Ak., CA.

### Dewan Redaksi

Bernardus Dwita Pradana, S.E., Me-Comm., CKM.  
Ikhtaria Syaziah, S.E., Ak., MBA.  
Dian Primartanto, S.E., M.Com, CFE.  
Dedi Suprianto, S.E., M.Si., Ak.

### Mitra Bestari

Prof. Dr. Zaki Baridwan, MSc., Ak.  
Dr. Dian Puji Simatupang, S.H., M.H.  
Dr. Agung Dodit Muliawan, S.E., M.Inf Sys., Ak.,  
CISA., CA.  
Agus Bambang Irawan, S.E., MBA., PhD., Ak.,  
CMA., CKM., CA.  
Dr. Hadiyati Munawaroh S.E., M.Ak., Ak. , CA

### Redaksi Pelaksana

Hasan Junaidi  
Ratna Perwitasari  
Geger Adelia  
Aurora Magdalena  
Nico Andrianto

### Desain Grafis/Layout

Andre Revalino Agesta  
Danang Susanto

### Pengelola Website

Veronika Dewi Puspitayani

### Sekretariat

Novi Eka Ratnasari  
Olive Chyntia Meylissa  
Agus Supriyadi

p - ISSN 2460-3937

e - ISSN 2549-452X

# JURNAL

## TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 3, Nomor 1, Jan - Jun 2017



**BADAN PEMERIKSA KEUANGAN  
DIREKTORAT PENELITIAN DAN PENGEMBANGAN**



# JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 3, Nomor 1, Jan - Jul 2017

p - ISSN: 2460-3937

e - ISSN: 2549-452X



## DAFTAR ISI

- Kata Pengantar                    iii - iv  
Lembar Abstraksi                v - vii

**PENGARUH EARNING PERFORMANCE DAN PROPORSI PAD  
LKPD 2015 TERHADAP KEMANDIRIAN DAERAH DI JAWA**

**1-19**

Waskito Hadi

**21-31**

**PERJALANAN AKUNTANSI ASET TETAP PADA PEMERINTAH  
DAERAH DI INDONESIA DAN CAPITAL CHARGING SEBAGAI  
WACANA PENGEMBANGANNYA**

Muhammad Hammam

**33-47**

**PENGARUH KARAKTERISTIK TUJUAN ANGGARAN DAN  
PENERAPAN SISTEM INFORMASI AKUNTANSI TERHADAP  
KINERJA APARAT PEMERINTAH DAERAH DENGAN TINGKAT  
DESENTRALISASI SEBAGAI PEMODERASI**

Ingrid Panjaitan, Shopiana

**49-67**

**PEMERIKSAAN SUBSIDI BAHAN BAKAR MINYAK (BBM)  
UNTUK KESEJAHTERAAN RAKYAT**

Haris Pamugar

**69-89**

**UNDERSTANDING AUDIT METHODS TO ASSIST PLANNING ON  
PROGRAM EVALUATION:  
SHARING GAO's EXPERIENCE ON NATIONAL HEALTH SECURITY  
PROGRAM**

I Gede Sudi Adnyana



## Kata Pengantar

Sistem akuntansi sektor publik di Indonesia berkembang semakin pesat. Tuntutan masyarakat akan terwujudnya tata kelola keuangan negara yang transparan dan akuntabel pun semakin tinggi. Pemerintah telah menerapkan berbagai kebijakan diantaranya praktik tata kelola pemerintahan yang baik untuk dapat memenuhi tuntutan tersebut. Namun demikian permasalahan terkait transparansi dan akuntabilitas juga dipengaruhi oleh perkembangan sistem pemerintahan yang ada.

Usaha pemerintah dalam memenuhi tuntutan terwujudnya tata kelola keuangan negara yang transparan dan akuntabel semakin kompleks dengan adanya perkembangan dalam sistem pemerintahan. Kewenangan pemerintah daerah yang diberikan oleh Undang-Undang Otonomi Daerah juga diiringi dengan kewajiban bagi pemerintah daerah untuk menerapkan praktik tata kelola pemerintahan yang baik. Selain itu pemerintah daerah juga harus melibatkan partisipasi masyarakat dalam perencanaan pembangunan. Berbeda dengan era pra otonomi daerah dimana pemerintah daerah hanya melaksanakan keputusan yang diambil oleh pemerintah pusat.

Tiga artikel yang disajikan dalam Jurnal TAKEN Volume 3 Nomor 1 Juni 2017 ini menyajikan tentang pengelolaan keuangan daerah setelah adanya kebijakan otonomi daerah. Perkembangan akuntansi aset tetap dalam menjawab tuntutan akuntabilitas pada pemerintah daerah disajikan dalam artikel "**Perjalanan Akuntansi Aset Tetap pada Pemerintah Daerah di Indonesia dan Capital Charging Sebagai Wacana Pengembangannya**." Artikel "**Pengaruh Earning Performance dan Proporsi PAD LKPD 2015 terhadap Kemandirian Daerah di Jawa Tengah**" menyajikan bahwa pemerintah daerah perlu meningkatkan pendapatan asli daerah untuk dapat mewujudkan kemandirian daerah. Sedangkan artikel "**Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran dan Penerapan Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah Dengan Tingkat Desentralisasi Sebagai Pemoderasi**" memberikan gambaran pengaruh desentralisasi terhadap hubungan antara karakteristik anggaran, penerapan sistem informasi dan kinerja pemerintah daerah.

Sesuai mandat konstitusi, pemeriksaan terhadap pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara adalah tugas Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Artikel "**Pemeriksaan Subsidi Bahan Bakar Minyak (BBM) Untuk Kesejahteraan Rakyat**" membahas tentang pentingnya pemeriksaan yang dilakukan BPK, khususnya dalam belanja subsidi bahan bakar minyak. Lebih lanjut, penulis menghubungkan pemeriksaan yang dilakukan BPK tersebut dengan kesejahteraan rakyat.

Terkait dengan peran BPK, perlu adanya sinergi antara desain pemeriksaan yang dilakukan BPK dengan program-program pembangunan pemerintah. Sesuai dengan Renstra BPK 2016-2020, BPK berencana untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja atas program dan kebijakan prioritas pemerintah sebagaimana tertuang dalam RPJMN. Artikel terakhir tentang "**Understanding Audit Methods To Assist Planning On Program Evaluation: Sharing GAO's Experience On National Health Security Program**" memberikan wawasan tentang evaluasi kinerja suatu program dengan menggunakan pendekatan praktik

yang dilakukan oleh Government Accountability Office (GAO). Program yang digunakan sebagai contoh adalah program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN).

Atas nama redaksi, kami mengucapkan terima kasih atas sumbangan dan pemikiran para kontributor melalui artikel-artikel yang telah dikirim. Selanjutnya, kami juga mengucapkan terima kasih kepada mitra bestari dan berbagai pihak yang secara langsung maupun tidak langsung membantu penerbitan jurnal ini. Kami menantikan karya tulis dari para pembaca jurnal serta pemerhati keuangan negara untuk menyalurkan ide, gagasan dan pemikirannya terkait tata kelola & akuntabilitas keuangan negara.

Sebagai penutup, semoga artikel-artikel yang kami sajikan pada edisi Juni 2017 ini dapat menambah wawasan pembaca dan menjadi sumber rujukan penelitian maupun karya tulis berikutnya.

Pemimpin Redaksi



Gunarwanto, S.E., M.M., Ak., CA.

## PENGARUH EARNING PERFORMANCE DAN PROPORSI PAD LKPD 2015 TERHADAP KEMANDIRIAN DAERAH DI JAWA TENGAH

**Waskito Hadi**

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 3(1) 2017: 1 - 19

Penelitian dilakukan dengan data sekunder berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) TA 2015 di Jawa Tengah yang bertujuan untuk mengetahui besar pengaruh *earning performance* dan proporsi PAD terhadap kemandirian daerah baik secara parsial maupun simultan menggunakan analisis jalur (*path analysis*) dengan metode sensus. Populasi penelitian sebanyak 36 LKPD TA 2015 di Jawa Tengah yang telah diperiksa oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dan hasil pemeriksannya telah disampaikan ke lembaga perwakilan rakyat, dalam hal ini DPRD provinsi/kota/kabupaten di Jawa Tengah. Seluruh elemen populasi diteliti dan menjadi sasaran akhir populasi dalam penelitian. Hasil analisis data dengan SPSS versi 15.0 menunjukkan bahwa *earning performance* mempengaruhi kemandirian daerah sebesar 3,1% dan besar pengaruh proporsi PAD terhadap kemandirian daerah adalah sebesar 82,4%. *Earning performance* dan proporsi PAD secara simultan mempengaruhi kemandirian daerah sebesar 89,7% yang ditunjukkan dengan nilai koefisien determinasi ( $R^2$ ) sebesar 0,897 sedangkan variabel independen lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini dapat mempengaruhi kemandirian daerah ( $\epsilon$ ).

**Kata Kunci:**

*Earning performance;*  
proporsi PAD;  
kemandirian daerah.

## PERJALANAN AKUNTANSI ASET TETAP PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA DAN CAPITAL CHARGING SEBAGAI WACANA PENGEMBANGANNYA

**Muhammad Hammam**

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 3(1) 2016: 21 - 31

Perjalanan akuntansi aset tetap di Indonesia, khususnya pada pemerintah daerah telah mengalami banyak perkembangan. Mulai dari Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA) hingga kini diterapkan akuntansi berbasis akrual. Masing-masing dari pendekatan yang telah dilakukan oleh Pemerintah Daerah memiliki sisi positif dan negatif, diantaranya semakin maju akuntansi semakin akurat penggambaran aset tetap namun semakin rumit pelaksanaannya. Tulisan ini akan membahas perjalanan tersebut beserta sisi positif dan negatifnya. Selanjutnya, perkembangan akuntansi aset tetap sektor publik pada dunia internasional telah mengenal *capital charging* yang diharapkan dapat menutup kekurangan manajemen aset tetap pada sektor publik, yaitu memandangnya sebagai barang gratis. Penjelasan mengenai *capital charging* akan disajikan sebagai salah satu pembuka wacana untuk perkembangan akuntansi aset tetap di Indonesia.

**Kata Kunci:**

Akuntansi; aset tetap;  
*capital charging*.

# PENGARUH KARAKTERISTIK TUJUAN ANGGARAN DAN PENERAPAN SISTEM INFORMASI AKUNTANSI TERHADAP KINERJA APARAT PEMERINTAH DAERAH DENGAN TINGKAT DESENTRALISASI SEBAGAI PEMODERASI

Ingrid Panjaitan, Shopiana

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 3(1) 2017: 33 - 47

**Kata Kunci:**

Kinerja aparat;  
karakteristik tujuan  
anggaran; sistem  
informasi akuntansi;  
desentralisasi.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh karakteristik tujuan anggaran dan penerapan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparat pemerintah daerah serta tingkat desentralisasi sebagai pemoderasi. Lokasi penelitian dilakukan di Kecamatan Kradenan dan Gabus, Kabupaten Grobogan. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan *Partial Least Square* (PLS) sebagai alat uji. Responden penelitian adalah aparat pemerintah di kecamatan dan kelurahan, dengan sampel sebanyak 60 responden. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel karakteristik tujuan anggaran dan desentralisasi berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pema. Sedangkan variabel sistem informasi akuntansi tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat pema, dan desentralisasi tidak dapat memoderasi pengaruh karakteristik tujuan anggaran dan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparat pemerintah daerah.

## PEMERIKSAAN SUBSIDI BAHAN BAKAR MINYAK (BBM) UNTUK KESEJAHTERAAN RAKYAT

Haris Pamugar

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 3(1) 2017: 49 - 67

**Kata Kunci:**

Pemeriksaan;  
BPK; subsidi BBM;  
kesejahteraan rakyat.

Pemberian subsidi BBM merupakan program Pemerintah yang ditujukan untuk membantu masyarakat dengan kemampuan ekonomi rendah dalam menjalankan usaha dan aktivitas hidup sehari-hari. Pada pemeriksaan BPK tahun anggaran 2011 s.d. 2015 masih ditemukan adanya penyaluran BBM bersubsidi yang tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, yaitu penyaluran kepada pihak-pihak yang tidak berhak menerima subsidi dan melebihi kuota subsidi. Atas nilai temuan pemeriksaan tersebut, BPK melakukan koreksi nilai subsidi BBM dengan mengeluarkannya dari penagihan Badan Usaha penyalur BBM ke Pemerintah, sehingga menghemat pengeluaran/belanja Pemerintah untuk pembayaran subsidi BBM. Dengan adanya penghematan belanja Pemerintah, maka dana tersebut dapat dialihkan ke sektor pembangunan, perekonomian, pendidikan, dan kesehatan rakyat. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui urgensi pemeriksaan subsidi BBM dan apakah pemeriksaan tersebut memiliki hubungan dengan kesejahteraan rakyat. Metode penelitian yang digunakan yaitu studi literatur dengan mempelajari Laporan Hasil Pemeriksaan BPK tahun 2012 s.d. 2016, peraturan perundang-undangan, penelitian dan artikel terkait. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pemeriksaan subsidi BBM diperlukan dan memiliki hubungan tidak langsung dengan kesejahteraan rakyat.

# UNDERSTANDING AUDIT METHODS TO ASSIST PLANNING ON PROGRAM EVALUATION: SHARING GAO's EXPERIENCE ON NATIONAL HEALTH SECURITY PROGRAM

I Gede Sudi Adnyana

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 3(1) 2017: 69 - 89

*BPK has a mandate to conduct performance audit for examining whether government agencies have implemented their critical programs in the possible aspects of efficiency, effectiveness or economy. Nevertheless, the current audit methods for those government programs designed at the planning stages by audit teams have not been fully emphasized on one or a combination of four main types of evaluation; outcome evaluation; impact evaluation; and cost-benefit and cost-effectiveness analyses. They can be identified by using measures of program performance, along with other information, to study the benefits of a program or how to improve it. The program chosen is National Health Security (NHS) Program, evaluated by using GAO's experience which were empirically implemented and observed by the author during the fellowship program in the Agency. This study discusses exposure of FOD and a general guide to address researchable questions derived from evaluation of NHS Program stage; analysis of researchable question types; and some challenges at designing evaluations. Further, BPK could improve methods and design of its performance audit plan as regards program evaluation by considering such variables that have been applied in their best practices.*

**Kata Kunci:**

*Performance; program evaluation; health security.*





Waskito Hadi

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia  
Jalan Gatot Subroto Kav. 31, Jakarta Pusat  
waskito.hadi.ca@gmail.com



## **THE INFLUENCE OF EARNING PERFORMANCE AND PROPORTION OF OWN-SOURCE REVENUE (PAD) OF 2015 LOCAL GOVERNANCE FINANCIAL STATEMENT (LKPD) TO THE REGIONAL AUTONOMY IN CENTRAL JAVA**

### **ABSTRACT/ABSTRAK**

*The study was conducted using secondary data of local government financial statement for the budget year of 2015 in Central Java, which was aimed to find out the influence of earning performance and proportion PAD towards regional autonomy utilizing path analysis with census data partially and simultaneously. The population of this study are 36 LKPD for the budget year of 2015 audited by Supreme Audit Board of Indonesia Representatives Office in Central Java Province. Using SPSS version 15.0, the results showed that the influence of earning performance towards regional autonomy was 3,1% and the proportion PAD influence towards regional autonomy was strong with the percentage 82,4%. Simultaneous influence of earning performance and proportion PAD towards regional autonomy was 89,7%, that showed with determination coefficient value of 0,897, whereas the percentage of influence of other variables towards regional autonomy ( $\epsilon$ ) was 10,3%. The study concluded that earning performance and proportion PAD have influenced towards regional autonomy either simultaneously or partially.*

## **PENGARUH EARNING PERFORMANCE DAN PROPORSI PAD LKPD 2015 TERHADAP KEMANDIRIAN DAERAH DI JAWA TENGAH**

Penelitian dilakukan dengan data sekunder berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) TA 2015 di Jawa Tengah yang bertujuan untuk mengetahui besar pengaruh *earning performance* dan proporsi PAD terhadap kemandirian daerah baik secara parsial maupun simultan menggunakan analisis jalur (*path analysis*) dengan metode sensus. Populasi penelitian sebanyak 36 LKPD TA 2015 di Jawa Tengah yang telah diperiksa oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dan hasil pemeriksannya telah disampaikan ke lembaga perwakilan rakyat, dalam hal ini DPRD provinsi/kota/kabupaten di Jawa Tengah. Seluruh elemen populasi diteliti dan menjadi sasaran akhir populasi dalam penelitian. Hasil analisis data dengan SPSS versi 15.0 menunjukkan bahwa *earning performance* mempengaruhi kemandirian daerah sebesar 3,1% dan besar pengaruh proporsi PAD terhadap kemandirian daerah adalah sebesar 82,4%. *Earning performance* dan proporsi PAD secara simultan mempengaruhi kemandirian daerah sebesar 89,7% yang ditunjukkan dengan nilai koefisien determinasi ( $R^2$ ) sebesar 0,897 sedangkan variabel independen lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini dapat mempengaruhi kemandirian daerah ( $\epsilon$ ).

### **KEYWORDS:**

*earning performance; PAD proportion; regional autonomy.*

### **KATA KUNCI:**

*earning performance; proporsi PAD; kemandirian daerah.*

---

### **SEJARAH ARTIKEL:**

Diterima pertama: Januari 2017

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2017

## PENDAHULUAN

### Latar Belakang

Otonomi daerah adalah terobosan hasil reformasi setelah mampu meluluhlantakkan kekuasaan orde baru yang memberikan kewenangan luas kepada pemerintah daerah guna menyelenggarakan semua urusan pemerintahannya mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, pengendalian dan evaluasi. Hal ini berkat dukungan regulasi berupa paket undang-undang yang mengatur tentang otonomi daerah, yakni Undang-Undang (UU) Nomor 22 Tahun 1999 yang telah diubah dengan UU Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan kini telah dicabut serta dinyatakan tidak berlaku lagi karena sudah terbit penggantinya yakni UU Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah. Di sisi lain didukung dengan UU Nomor 25 Tahun 1999 yang telah diubah menjadi UU Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Sebagai konsekuensinya setiap pemerintah daerah berkewajiban menaikkan kesejahteraan dan pelayanan terhadap masyarakat secara adil, demokratis, dan merata serta berkesinambungan. Pemerintah daerah harus dapat mengelola semua potensi daerah yang meliputi sumber daya alam, manusia dan keuangan secara optimal. Potensi daerah yang dikelola oleh pemerintah tersebut harus sejalan dengan semangat terwujudnya *good governance*, yaitu penyelenggaraan manajemen pembangunan negara yang bertanggungjawab dan solid serta sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi serta pencegahan korupsi baik secara administratif maupun politik dengan mempraktikkan disiplin anggaran serta penciptaan kerangka hukum dan politik bagi tumbuhnya aktivitas usaha yang seluas luasnya.

Upaya mewujudkan *good governance* tersebut memunculkan paket undang-undang keuangan negara guna mengatur pengelolaan keuangan negara baik di tingkat pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, yang terdiri UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Implementasi selanjutnya adalah terbitnya Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 yang telah diperbaharui dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang mengatur penerapan prinsip-prinsip akuntansi dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintahan. Sebagai konsekuensinya, setiap pemerintah daerah wajib menyelenggarakan pengelolaan keuangan daerah berdasarkan peraturan dan ketentuan perundangan yang berlaku. Setiap tahun anggaran pemerintah daerah menerbitkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang diperiksa untuk memperoleh opini dari BPK RI. Sebagai gambaran, tabel 1 menyajikan opini atas LKPD di Jawa Tengah yang diberikan BPK RI dalam kurun waktu enam Tahun Anggaran (TA) yakni TA 2010 hingga TA 2015.

LKPD *audited* BPK RI tersebut dapat dilakukan analisis untuk mengetahui tingkat kemandirian daerah sebagai cita-cita luhur otonomi daerah, yakni seberapa besar tingkat kemandirian pemerintah daerah dalam pendanaan atau mendanai segala aktivitasnya. Sejalan dengan hal tersebut, Astuti & Haryanto (2006) menyatakan bahwa otonomi daerah memiliki filosofi untuk mewujudkan kemandirian daerah di segala segi kehidupan yang diukur menggunakan unsur Pendapatan Asli Daerah (PAD). Harapan otonomi adalah mampu melaksanakan pembangunan dan semua urusan pemerintahan yang bertumpu pada PAD di masing-masing daerah di Indonesia.

**Tabel 1.** Daftar Opini LKPD di Jawa Tengah Selama Enam Tahun Anggaran (TA 2010 – TA 2015)

No	Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	OPINI LKPD					
		TA 2010	TA 2011	TA 2012	TA 2013	TA 2014	TA 2015
1	Provinsi Jawa Tengah	WDP	WTP	WTP	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP
2	Kabupaten Banjarnegara	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
3	Kabupaten Banyumas	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP-DPP	WTP
4	Kabupaten Batang	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
5	Kabupaten Blora	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP-DPP	WTP
6	Kabupaten Boyolali	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
7	Kabupaten Brebes	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
8	Kabupaten Cilacap	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
9	Kabupaten Demak	TMP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
10	Kabupaten Grobogan	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP
11	Kabupaten Jepara	WTP	WTP	WTP	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP
12	Kabupaten Karanganyar	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
13	Kabupaten Kebumen	WDP	WTP	WTP	WDP	WDP	WTP
14	Kabupaten Kendal	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
15	Kabupaten Klaten	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP
16	Kabupaten Kudus	WDP	WDP	WTP	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP
17	Kabupaten Magelang	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
18	Kabupaten Pati	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP
19	Kabupaten Pekalongan	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP
20	Kabupaten Pemalang	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
21	Kabupaten Purbalingga	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
22	Kabupaten Purworejo	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP
23	Kabupaten Rembang	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
24	Kabupaten Semarang	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
25	Kabupaten Sragen	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP
26	Kabupaten Sukoharjo	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP
27	Kabupaten Tegal	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
28	Kabupaten Temanggung	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP-DPP	WTP
29	Kabupaten Wonogiri	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP
30	Kabupaten Wonosobo	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
31	Kota Magelang	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
32	Kota Pekalongan	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP
33	Kota Salatiga	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
34	Kota Semarang	WDP	WDP	WTP	WTP	WDP	WDP
35	Kota Surakarta	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
36	Kota Tegal	WDP	WTP	WDP	WDP	WDP	WDP

Sumber : *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2010, IHPS I 2011, IHPS I 2012, IHPS I 2013, IHPS I 2014, IHPS I 2015 (BPK 2011, BPK 2012, BPK 2013, BPK 2014, BPK 2015, BPK 2016a)*

Keterangan Jenis Opini LKPD :

- WTP = Wajar Tanpa Pengecualian
- WTP-DPP = Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penjelas
- WDP = Wajar Dengan Pengecualian
- TMP = Tidak Memberikan Pendapat
- TW = Tidak Wajar

Tetapi tujuan mulia tersebut tampaknya masih jauh dari harapan. Kemandirian belum dapat dicapai karena pencapaian PAD yang masih relatif rendah sehingga ketergantungan terhadap pusat masih besar. Tabel 2 menyajikan

perbandingan proporsi PAD yang cenderung lebih rendah dari proporsi Dana Alokasi Umum (DAU) terhadap total pendapatan di Jawa Tengah berdasarkan LKPD *audited* TA 2015.

**Tabel 2.** Proporsi PAD dan DAU Terhadap Total Pendapatan TA 2015

No	Entitas Pemerintah Daerah di Jawa Tengah	Proporsi PAD	Proporsi DAU
1	Provinsi Jawa Tengah	64,80%	9,68%
2	Kabupaten Banjarnegara	10,66%	50,95%
3	Kabupaten Banyumas	18,92%	48,14%
4	Kabupaten Batang	12,87%	50,62%
5	Kabupaten Blora	9,49%	51,48%
6	Kabupaten Boyolali	13,45%	49,97%
7	Kabupaten Brebes	12,49%	51,06%
8	Kabupaten Cilacap	14,97%	48,68%
9	Kabupaten Demak	14,23%	46,62%
10	Kabupaten Grobogan	13,52%	50,01%
11	Kabupaten Jepara	14,00%	48,46%
12	Kabupaten Karanganyar	13,93%	49,42%
13	Kabupaten Kebumen	10,54%	49,27%
14	Kabupaten Kendal	13,92%	51,43%
15	Kabupaten Klaten	8,75%	53,46%
16	Kabupaten Kudus	14,54%	44,71%
17	Kabupaten Magelang	13,44%	51,19%
18	Kabupaten Pati	14,21%	49,81%
19	Kabupaten Pekalongan	14,82%	50,78%
20	Kabupaten Pemalang	11,72%	53,85%
21	Kabupaten Purbalingga	13,76%	51,37%
22	Kabupaten Purworejo	12,70%	47,52%
23	Kabupaten Rembang	13,71%	51,32%
24	Kabupaten Semarang	16,63%	52,27%
25	Kabupaten Sragen	13,23%	48,29%
26	Kabupaten Sukoharjo	17,60%	47,89%
27	Kabupaten Tegal	14,50%	51,76%
28	Kabupaten Temanggung	14,46%	49,80%
29	Kabupaten Wonogiri	10,76%	52,52%
30	Kabupaten Wonosobo	12,75%	52,26%
31	Kota Magelang	23,89%	53,53%
32	Kota Pekalongan	18,78%	52,01%
33	Kota Salatiga	22,25%	53,32%
34	Kota Semarang	35,90%	33,67%

No	Entitas Pemerintah Daerah di Jawa Tengah	Proporsi PAD	Proporsi DAU
35	Kota Surakarta	23,77%	45,48%
36	Kota Tegal	28,67%	42,83%
	Rata - rata se-Jawa Tengah	16,91%	48,48%

Sumber : Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) LKPD Pemda se-Jawa Tengah audited BPK 2015 dianalisis (BPK 2016b, BPK 2016c, BPK 2016d, BPK 2016e, BPK 2016f, BPK 2016g, BPK 2016h, BPK 2016i, BPK 2016j, BPK 2016k, BPK 2016l, BPK 2016m, BPK 2016n, BPK 2016o, BPK 2016p, BPK 2016q, BPK 2016r, BPK 2016s, BPK 2016t, BPK 2016u, BPK 2016v, BPK 2016w, BPK 2016x, BPK 2016y, BPK 2016z, BPK 2016aa, BPK 2016bb, BPK 2016cc, BPK 2016dd, BPK 2016ee, BPK 2016ff, BPK 2016gg, BPK 2016hh, BPK 2016ii, BPK 2016jj, BPK 2016kk).

Salah satu analisis lainnya berdasarkan LKPD *audited* BPK RI adalah *earning performance*, yakni rasio tingkat pendapatan per aset yang digunakan untuk menilai kinerja pemerintah daerah dalam menggunakan sumber daya yang dimiliki demi memperoleh pendapatan (Prasetya, 2005, p.52). Pengukuran kinerja keuangan dengan analisis rasio atas laporan keuangan pada sektor pemerintah berbeda dengan analisis keuangan pada sektor bisnis, hal ini sebabkan dalam kinerja pemerintah tidak terdapat “*net profit*” (istilahnya laba bersih). Analisis rasio yang berlaku bagi keuangan daerah sangat berbeda dengan analisis rasio pada perusahaan (bisnis) disebabkan karakteristik yang melekat kuat pada pemerintah daerah yaitu tidak digunakan untuk menghitung laba yang akan diperoleh (Prasetya, 2005, p.47).

Saat ini belum banyak penggunaan analisis rasio di sektor publik khususnya terhadap APBD, sehingga belum ada kesepakatan secara bulat mengenai kaidah dan nama pengukuran dalam teori-teori. Namun demikian, untuk mewujudkan pengelolaan keuangan daerah yang jujur, transparan, demokratis, efisien, efektif, dan akuntabel, analisis rasio terhadap APBD perlu dilaksanakan meskipun kaidah pengakuntansian dalam APBD berbeda dengan keuangan yang dimiliki oleh perusahaan swasta (Halim, 2001, p.127-130).

Kaitan logis antara *earning performance* dan proporsi PAD dengan kemandirian daerah terletak pada pengukuran tingkat pendapatan milik pemerintah daerah yaitu pendapatan yang dihasilkan pemerintah daerah guna

membayai seluruh pembangunan serta segala urusan pemerintahan di suatu daerah. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka penulis mengangkat judul “Pengaruh *Earning Performance* dan Proporsi PAD LKPD 2015 terhadap Kemandirian Daerah di Jawa Tengah”.

## Identifikasi dan Pembatasan Masalah

Rumusan identifikasi dan pembatasan permasalahan dalam penelitian ini berdasarkan latar belakang adalah sebagai berikut:

- Apakah terdapat pengaruh dan seberapa besar pengaruh *earning performance* dan proporsi PAD secara bersama-sama terhadap kemandirian daerah di Jawa Tengah
- Apakah terdapat pengaruh dan seberapa besar pengaruh *earning performance* terhadap kemandirian daerah di Jawa Tengah; dan
- Apakah terdapat pengaruh dan seberapa besar pengaruh proporsi PAD terhadap kemandirian daerah di Jawa Tengah.

## Tujuan Penelitian

Tujuan penulisan penelitian ini berdasarkan latar belakang serta identifikasi dan pembatasan permasalahan tersebut adalah untuk menguji secara empiris hal-hal sebagai berikut:

- Ada tidaknya dan besar pengaruh *earning performance* dan proporsi PAD secara

- bersama-sama terhadap kemandirian daerah di Jawa Tengah;
- b. Ada tidaknya dan besar pengaruh *earning performance* terhadap kemandirian daerah di Jawa Tengah; dan
  - c. Ada tidaknya dan besar pengaruh proporsi PAD terhadap kemandirian daerah di Jawa Tengah.

### Manfaat Penulisan

Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat baik dalam segi keilmuan maupun dalam segi operasional sebagai berikut:

- a. Keilmuan

Bahan referensi bagi penelitian selanjutnya yang tertarik dengan pokok bahasan keuangan pemerintahan, khususnya pemerintah daerah.

- b. Operasional

Pertimbangan bagi entitas di pemerintahan dan pemeriksa BPK untuk mengembangkan analisis rasio keuangan guna mengukur kinerja keuangan di pemerintahan.

Sedangkan proporsi PAD merupakan perbandingan jumlah PAD dengan jumlah keseluruhan pendapatan pemerintah daerah.

### Kemandirian Daerah

Kinerja keuangan pemerintah daerah dapat diukur menggunakan kemandirian daerah. Kinerja keuangan merupakan suatu standar untuk menilai kemampuan lembaga pemerintah mendanai input dan sampai seberapa jauh lembaga pemerintahan mengikuti proses serta target yang telah ditentukan, tetapi sangat minim perhatian diberikan kepada pencapaian hasil akhir atau tujuan. Hal tersebut dapat dilihat dari upaya-upaya lembaga pemerintahan dalam penyediaan dana dan sarana serta fasilitas program atau proyek, kepatuhan suatu lembaga terhadap berbagai aturan dan prosedur formal, dan perluasan jangkauan kelompok sasaran atau penerima program atau proyek (Keban, 2008). Selanjutnya, menurut Soepomo (2007) kinerja keuangan merupakan suatu aktivitas dalam suatu periode akuntansi terkait bagaimana pemerintah melaksanakan aktivitas keuangan dan bagaimana kesesuaiannya dengan peraturan yang berlaku.

Pengukuran tingkat kemandirian pemerintah daerah dalam hal pendanaan aktivitasnya menggunakan rasio kemandirian, yakni membandingkan jumlah PAD dengan jumlah DAU ditambah jumlah pinjaman (selain Utang Pajak Pertambahan Nilai/Pajak Penghasilan (PPN)/PPh dan Utang Perhitungan Fihak Ketiga (PFK)). DAU bersumber dari APBN yang ditransfer ke pemerintah daerah guna pelaksanaan otonomi daerah, merupakan andalan atau sumber pembiayaan utama bagi pemerintah daerah pada umumnya. Jika

$$\text{Earning Performance} = \frac{\text{Surplus (Pendapatan Belanja)}}{\text{Rata-rata Total Aset}}$$

$$\text{Rata-rata Total Aset} = \frac{\text{Aset Awal Tahun} + \text{Aset Akhir Tahun}}{2}$$

perbandingan sumber pembiayaan dari PAD terhadap DAU semakin besar, menunjukkan bahwa tingkat kemandirian yang juga semakin meningkat. Jika jumlah pinjaman dianggap material, maka unsur pinjaman tersebut harus diperhitungkan guna mengukur kemandirian. Namun demikian, Utang PFK dan Utang Pajak Pusat sebaiknya dikeluarkan dari unsur pinjaman sebab kedua jenis utang tersebut tidak dimaksudkan untuk menambah sumber pendanaan pemerintah daerah (STAN, 2007, p.108). Perhitungan rasio kemandirian tersebut dapat dilihat pada rumus berikut:

$$\text{Rasio Kemandirian} = \frac{\text{Realisasi Pendapatan Asli Daerah}}{\{\text{DAU} + (\text{Utang PFK} - \text{Utang Pajak Pusat})\}}$$

Ketergantungan daerah terhadap sumber dana eksternal dapat tercermin dari rasio kemandirian. Makin tinggi rasio kemandirian mencerminkan tingkat ketergantungan daerah terhadap bantuan pihak eksternal yakni dari pemerintah pusat dan atau provinsi semakin rendah. Sebaliknya, semakin rendah rasio kemandirian mencerminkan tingkat ketergantungan daerah terhadap bantuan pihak eksternal yakni dari pemerintah pusat dan atau provinsi semakin tinggi. Selanjutnya, semakin tinggi rasio kemandirian daerah, maka semakin tinggi partisipasi masyarakat dalam meningkatkan PAD melalui pembayaran pajak dan retribusi daerah sebagai komponen utama PAD (Halim, 2007, p.233).

Paul Hersey dan Kenneth Blanchard (dalam Halim, 2001, p.168) menjelaskan hubungan antara pemerintah pusat dan daerah dalam melaksanakan otonomi daerah, khususnya pelaksanaan undang-undang terkait perim-

bangunan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah, adalah sebagai berikut:

- Pola hubungan instruktif, adalah peranan pemerintah pusat lebih dominan daripada kemandirian pemerintah daerah (daerah tidak mampu melaksanakan otonomi daerah secara finansial);
- Pola hubungan konsultatif, adalah mulai berkurangnya campur tangan pemerintah pusat dan lebih banyak pada pemberian konsultasi karena daerah dianggap sedikit lebih mampu

melaksanakan otonomi daerah;

- Pola hubungan partisipatif, adalah pola dimana semakin berkurangnya peranan pemerintah pusat mengingat tingkat kemandirian daerah otonom bersangkutan mendekati mampu melaksanakan urusan otonomi. Peran pemerintah pusat beralih dari pemberian konsultasi menjadi peran partisipasi;
- Pola hubungan delegatif, yaitu tidak adanya campur tangan pemerintah pusat karena daerah telah benar-benar mampu dan mandiri dalam melaksanakan urusan otonomi daerah. Pendeklasian otonomi keuangan kepada pemerintah daerah dilakukan oleh Pemerintah pusat dengan penuh kesiapan dan keyakinan. Tabel 3 menunjukkan pola hubungan pemerintah daerah dan pusat serta tingkat kemandirian dan kemampuan keuangan daerah.

**Tabel 3. Pola Hubungan, Rasio Kemandirian dan Kemampuan Keuangan Daerah**

Kemampuan Keuangan	Rasio Kemandirian (%)	Pola Hubungan
Rendah Sekali	0 – 25	Instruktif
Rendah	> 25 – 50	Konsultatif
Sedang	> 50 – 75	Partisipatif
Tinggi	> 75 – 100	Delegatif

*Sumber : Halim (2001).*

## **Hubungan antara *Earning Performance* dan Proporsi PAD dengan Kemandirian Daerah**

Perhitungan rasio *earning performance* suatu pemerintah daerah digunakan untuk mengindikasikan tingkat pendapatan per aset yang digunakan untuk menilai kinerja pemerintah daerah dalam menggunakan sumber daya yang dimiliki demi memperoleh pendapatan. Sedangkan rasio kemandirian merupakan indikator pengukuran kemandirian daerah yang mencerminkan tingkat ketergantungan daerah terhadap sumber dana eksternal. Sumber dana eksternal tersebut adalah DAU dan juga unsur pinjaman yang harus ikut diperhitungkan selain Utang PFK dan Utang Pajak Pusat karena keduanya tidak menambah sumber pendanaan pemerintah daerah.

Berdasarkan uraian tersebut maka secara logika terdapat hubungan antara *earning performance* dan proporsi PAD dengan kemandirian daerah, jika dipandang dari sisi tingkat pendapatan yang dihasilkan oleh pemda. Semakin tinggi *earning performance* dan proporsi PAD berarti semakin naik tingkat kemandirian daerah. Kerangka teoritis tersebut dapat dikembangkan menjadi suatu kerangka pemikiran dalam penulisan penelitian ini.

### **Hipotesis Penelitian**

Hipotesis penelitian yang dapat dirumuskan berdasarkan kajian teoritis tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Terdapat pengaruh secara simultan rasio *earning performance* dan proporsi PAD terhadap rasio kemandirian daerah di Jawa Tengah;
- b. Terdapat pengaruh rasio *earning performance* terhadap rasio kemandirian daerah di Jawa Tengah; dan
- c. Terdapat pengaruh proporsi PAD terhadap rasio kemandirian daerah di Jawa Tengah.

## **METODE PENELITIAN**

Metode penelitian yang digunakan terdiri sumber data, desain penelitian, populasi penelitian, metode pengumpulan data, definisi operasional variabel dan metode analisis data untuk menguji hipotesis yang diajukan.

### **Sumber Data**

Penelitian ini menggunakan sumber data sekunder, yaitu berupa LKPD TA 2015 di Jawa Tengah yang telah diperiksa BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dan hasil pemeriksannya telah disampaikan ke lembaga perwakilan rakyat, dalam hal ini DPRD provinsi/kota/kabupaten di Jawa Tengah. Sehingga menjadi dokumen publik yang secara umum dapat diakses oleh semua pihak (publik /masyarakat luas).

### **Desain Penelitian**

Penelitian ini memiliki desain dengan menelaah enam aspek dasar, yaitu tujuan studi, jenis investigasi, tingkat intervensi peneliti, konteks studi, unit analisis dan horizon waktu. Penelitian ini bertujuan menguji hipotesis yaitu untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Jenis investigasi penelitian ini adalah studi korelasional dengan berusaha melihat pengaruh *earning performance* dan proporsi PAD terhadap kemandirian daerah. Tingkat intervensi peneliti dalam penelitian ini berkaitan dengan jenis investigasi yang dipilih berupa studi korelasional yang dilakukan dalam lingkungan alami organisasi dengan intervensi yang minimum oleh peneliti. Tingkat intervensi minimal adalah mempelajari peristiwa sebagaimana adanya. Konteks studi dalam penelitian ini juga berkaitan dengan jenis investigasi yang dipilih yakni studi korelasional. Studi korelasional selalu dilakukan dalam konteks studi atau dalam situasi yang tidak diatur.

Unit analisis penelitian merujuk pada tingkat kesatuan data yang dikumpulkan selama tahap

analisis data selanjutnya. Tingkat kesatuan data yang dikumpulkan selama tahap analisis data menggunakan unit analisis pada tingkat entitas organisasi pemerintahan daerah. Horizon waktu menggunakan pengumpulan data pada satu batas waktu yang disebut studi *cross-sectional* yaitu data berupa LKPD *audited* BPK RI pada beberapa entitas dikumpulkan secara sekaligus atau hanya sekali dikumpulkan.

### **Populasi Penelitian**

Populasi penelitian ini adalah LKPD TA 2015 di Jawa Tengah yang telah diperiksa oleh BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dan hasil pemeriksannya telah disampaikan ke lembaga perwakilan rakyat, dalam hal ini DPRD provinsi/kota/kabupaten di Jawa Tengah. Jumlah seluruhnya adalah 36 yang terdiri satu entitas provinsi, enam entitas kota dan 29 entitas kabupaten.

### **Metode Pengumpulan Data**

Penelitian ini menggunakan metode pengumpulan data berupa wawancara, kuesioner dan observasi. Penulisan penelitian ini menggunakan metode observasi. Observasi yang digunakan adalah observasi mekanis, yakni dengan bantuan mesin untuk menyediakan data dengan catatan peristiwa tanpa kehadiran peneliti secara fisik pada objek penelitian. Observasi mekanis ini dilakukan dengan kunjungan pada portal internal BPK. Data yang diobservasi secara mekanis tersebut

bebas bias (Sekaran, 2006, p.107).

### **Definisi Operasional Variabel**

Definisi operasional variabel dalam penulisan penelitian ini adalah secara operasional mendefinisikan sebuah konsep agar dapat diukur, dan dapat dilihat pada tabel 4.

### **Metode Analisis Data**

Penelitian ini menguji dan menganalisis pengaruh *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>) terhadap kemandirian daerah (Y) dengan menggunakan *standardized multiple regression model* (model regresi berganda yang standarkan) (Li, 1975, p.108). Penggunaan model regresi berganda yang standarkan karena penelitian ini tidak hanya bertujuan menguji pengaruh *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>) terhadap kemandirian daerah (Y), namun juga mengetahui besarnya pengaruh *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>) terhadap kemandirian daerah (Y), baik secara bersama-sama maupun secara parsial.

Pengujian parsial bertujuan untuk mengetahui apakah masing-masing variabel independen mempengaruhi variabel dependen. Sedangkan pengujian simultan bertujuan untuk mengetahui apakah variabel-variabel independen secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen. Penelitian ini menggunakan metode sensus, sehingga tidak dilakukan uji signifikansi, baik uji-t untuk pengaruh secara parsial maupun uji-F untuk

**Tabel 4.** Definisi Operasional Variabel

No	Variabel	Konsep	Indikator	Skala
1	Kemandirian Daerah (Y)	Kemandirian daerah merupakan tingkat kemandirian pemerintah daerah dalam hal pendanaan atau mendanai segala aktivitasnya.	Rasio Kemandirian Daerah	Rasio
2	Earning Performance (X <sub>1</sub> )	<i>Earning Performance</i> merupakan tingkat pendapatan per aset yang digunakan untuk menilai kinerja pemerintah daerah dalam menggunakan sumber daya yang dimiliki demi memperoleh pendapatan.	Rasio <i>Earning Performance</i>	Rasio
3	Proporsi PAD (X <sub>2</sub> )	Proporsi PAD merupakan perbandingan jumlah PAD dengan jumlah keseluruhan pendapatan pemerintah daerah.	Rasio PAD Terhadap Total Pendapatan	Rasio

pengaruh secara bersama-sama. Kesimpulan diambil langsung dari nilai koefisien jalur masing-masing variabel independen serta koefisien determinasi, baik secara parsial maupun secara bersama-sama (Arfan, 2006, p.143).

Model regresi berganda yang distandarkan dalam literatur juga dinamakan analisis jalur (*path analysis*) (Li, 1975, p.101). Analisis jalur merupakan analisis regresi yang menggunakan hubungan di antara variabel-variabel yang distandarkan (*standardized variables*) (Li, 1975, p.101). Model regresi berganda yang distandarkan dengan menggunakan analisis jalur dalam penelitian ini dapat diformulasikan melalui persamaan sebagai berikut:

$$Y = PYX_1X_1 + PYX_2X_2 + \epsilon$$

Keterangan:

- $Y$  = Kemandirian daerah (variabel dependen)
- $PYX_1$  dan  $PYX_2$  = Koefisien regresi yang distandarkan (koefisien jalur)
- $X_1$  = *Earning performance* (variable independen)
- $X_2$  = Proporsi PAD (variable independen)
- $\epsilon$  = Variabel lain yang mempengaruhi Y

Pengaruh *earning performance* ( $X_1$ ) dan proporsi PAD ( $X_2$ ) terhadap kemandirian daerah (Y) ini dapat digambarkan dengan skema model struktur yang diilustrasikan pada gambar 1.

Pengujian hipotesis pertama ( $H_1$ ), yakni pengaruh variabel independen secara bersama-sama terhadap variabel dependen, dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

1. Menentukan hipotesis nol ( $H_0$ ) dan hipotesis alternatif ( $H_A$ ) sebagai berikut:

$H_0: R^2 = 0$ ; *Earning performance* dan proporsi PAD secara bersama-sama tidak berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

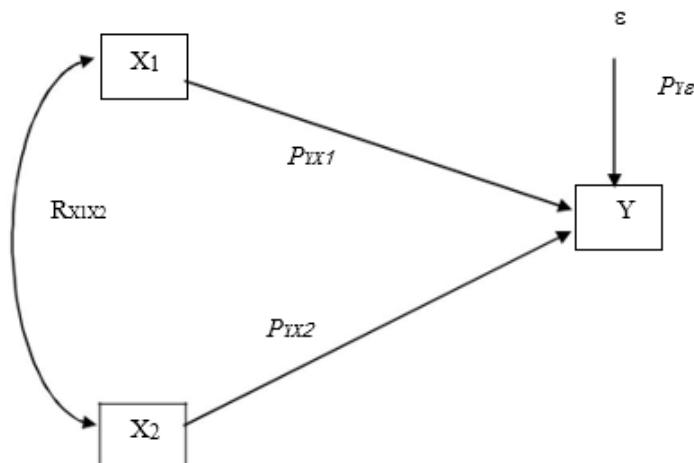
$H_A: R^2 \neq 0$ ; *Earning performance* dan proporsi PAD secara bersama-sama berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

2. Menentukan kriteria penerimaan dan penolakan hipotesis.

Kriteria penerimaan dan penolakan hipotesis adalah sebagai berikut:

Jika  $R^2 = 0$ :  $H_0$  tidak dapat ditolak

Jika  $R^2 \neq 0$ :  $H_0$  ditolak



Gambar 1 : Skema Model Struktur Pengaruh *Earning Performance* ( $X_1$ ) dan proporsi PAD ( $X_2$ ) terhadap Kemandirian Daerah (Y)

$H_0$  tidak dapat ditolak berarti variabel independen secara bersama-sama tidak berpengaruh terhadap variabel dependen, sedangkan  $H_0$  ditolak artinya variabel independen secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel dependen. Besar pengaruh *earning performance* ( $X_1$ ) dan proporsi PAD ( $X_2$ ) secara bersama-sama terhadap kemandirian daerah ( $Y$ ) ditunjukkan oleh nilai koefisien determinasi ( $R^2$  atau *R Square*). Nilai koefisien determinasi terletak pada interval  $0 \leq R^2 \leq 1$ . Jika  $R^2$  semakin mendekati 1 berarti semakin besar proporsi sumbangannya variabel independen secara bersama-sama dalam menjelaskan variasi variabel dependen. Begitu juga sebaliknya, jika  $R^2$  semakin mendekati nol berarti semakin kecil proporsi sumbangannya variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen.

Pengujian pengaruh variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen dilakukan langkah-langkah sebagai berikut:

- 1) Menentukan hipotesis nol ( $H_0$ ) dan hipotesis alternatif ( $H_A$ ).

Hipotesis kedua ( $H_2$ )

$H_{02} : PYX_1 = 0$ ; *earning performance* tidak berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

$H_{A2} : PYX_1 \neq 0$ ; *earning performance* berpengaruh terhadap kemandirian daerah. Hipotesis ketiga ( $H_3$ )

$H_{03} : PYX_2 = 0$ ; Proporsi PAD tidak berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

$H_{A3} : PYX_2 \neq 0$ ; Proporsi PAD berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

- 2) Menentukan kriteria penerimaan dan penolakan hipotesis.

Kriteria penerimaan dan penolakan hipotesis adalah sebagai berikut:

Jika  $PYX_i$  ( $i=1$  dan  $2$ ) = 0:  $H_0$  tidak dapat

ditolak

Jika  $PYX_i$  ( $i=1$  dan  $2$ )  $\neq 0$ :  $H_0$  ditolak

$H_0$  tidak dapat ditolak berarti variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen, sedangkan  $H_0$  ditolak artinya variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen.

Besar pengaruh *earning performance* ( $X_1$ ) dan proporsi PAD ( $X_2$ ) terhadap kemandirian daerah ( $Y$ ) ditunjukkan oleh koefisien determinasi masing-masing variabel independen. Selanjutnya, nilai koefisien determinasi masing-masing variabel dihitung dengan mengkuadratkan koefisien jalur masing-masing variabel independen tersebut ( $PYX_{i2}$ ). Koefisien determinasi terletak dalam interval  $0 \leq PYX_{i2} \leq 1$ . Jika  $PYX_{i2}$  semakin mendekati 1 artinya semakin besar proporsi sumbangannya variabel independen secara parsial dalam menjelaskan variasi variabel dependen. Jika  $PYX_{i2}$  semakin mendekati 0 artinya makin kecil proporsi sumbangannya variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen.

Nilai koefisien jalur masing-masing variabel independen diperoleh melalui bantuan aplikasi SPSS (*Statistical Product and Service Solution* yang sebelumnya disebut *Statistical Package for the Social Sciences*) versi 15.0. Hasilnya dapat dilihat pada *output coefficients*, kolom *standardized coefficients* (*beta*).

Penentuan besar pengaruh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini ( $\epsilon$ ) dihitung dengan cara sebagai berikut (Loether & McTavish, 1993, p.331):

$$\epsilon = 1 - R^2$$

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Hasil Pengumpulan Data

Data yang dianalisis dalam penulisan penelitian ini sesuai dengan variabel penelitiannya yaitu *earning performance* ( $X_1$ ), proporsi PAD ( $X_2$ ) dan kemandirian daerah ( $Y$ ). Semua

data yang dianalisis tersebut merupakan data sekunder dan menggunakan skala rasio. Sumber datanya adalah 36 LKPD TA 2015 di Jawa Tengah yang telah diperiksa oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah dan hasil pemeriksannya telah disampaikan ke lembaga perwakilan rakyat, dalam hal ini DPRD provinsi/kota/kabupaten di Jawa Tengah.

Tabel 5 menunjukkan hasil perhitungan rasio *earning performance* yang digunakan dalam penulisan penelitian ini serta perhitungan rasio kemandirian daerah yang sekaligus menggambarkan pola hubungan pemerintah pusat dan daerah dalam pelaksanaan otonomi daerah serta tingkatan kemampuan keuangannya sebagaimana diklasifikasikan Paul Hersey dan Kenneth Blanchard.

**Tabel 5.** Daftar Rasio *Earning Performance* dan Rasio Kemandirian Daerah, Pola Hubungan dan Tingkatan Kemandirian Keuangan Daerah

No	Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Analysis of <i>Earning Performance</i>	Rasio Kemandirian TA 2015	Pola Hubungan	Kemandirian Keuangan Daerah
1	Provinsi Jawa Tengah	22,33%	473,54%	Delegatif	Tinggi
2	Kabupaten Banjarnegara	2,34%	20,72%	Instruktif	rendah sekali
3	Kabupaten Banyumas	8,89%	37,44%	Konsultatif	Rendah
4	Kabupaten Batang	1,40%	25,22%	Konsultatif	Rendah
5	Kabupaten Blora	-0,73%	18,20%	Instruktif	rendah sekali
6	Kabupaten Boyolali	10,93%	26,65%	Konsultatif	Rendah
7	Kabupaten Brebes	0,89%	24,14%	Instruktif	rendah sekali
8	Kabupaten Cilacap	2,08%	30,21%	Konsultatif	Rendah
9	Kabupaten Demak	6,00%	30,13%	Konsultatif	Rendah
10	Kabupaten Grobogan	14,03%	26,76%	Konsultatif	Rendah
11	Kabupaten Jepara	5,31%	27,93%	Konsultatif	Rendah
12	Kabupaten Karanganyar	7,38%	27,93%	Konsultatif	Rendah
13	Kabupaten Kebumen	8,41%	21,21%	Instruktif	rendah sekali
14	Kabupaten Kendal	0,96%	26,54%	Konsultatif	Rendah
15	Kabupaten Klaten	7,84%	16,31%	Instruktif	rendah sekali
16	Kabupaten Kudus	6,57%	32,01%	Konsultatif	Rendah
17	Kabupaten Magelang	6,83%	25,89%	Konsultatif	Rendah
18	Kabupaten Pati	12,12%	27,95%	Konsultatif	Rendah
19	Kabupaten Pekalongan	3,70%	28,62%	Konsultatif	Rendah
20	Kabupaten Pemalang	7,47%	21,57%	Instruktif	rendah sekali
21	Kabupaten Purbalingga	15,12%	26,33%	Konsultatif	Rendah
22	Kabupaten Purworejo	15,25%	26,47%	Konsultatif	Rendah
23	Kabupaten Rembang	23,31%	25,95%	Konsultatif	Rendah
24	Kabupaten Semarang	6,78%	31,07%	Konsultatif	Rendah
25	Kabupaten Sragen	5,89%	26,82%	Konsultatif	Rendah
26	Kabupaten Sukoharjo	9,10%	36,57%	Konsultatif	Rendah
27	Kabupaten Tegal	17,94%	26,26%	Konsultatif	Rendah
28	Kabupaten Temanggung	5,01%	25,30%	Konsultatif	Rendah
29	Kabupaten Wonogiri	8,76%	20,20%	Instruktif	rendah sekali
30	Kabupaten Wonosobo	5,70%	24,29%	Instruktif	rendah sekali

31	Kota Magelang	1,81%	44,44%	Konsultatif	Rendah
32	Kota Pekalongan	0,94%	35,42%	Konsultatif	Rendah
33	Kota Salatiga	4,69%	40,27%	Konsultatif	Rendah
34	Kota Semarang	0,76%	96,10%	Delegatif	Tinggi
35	Kota Surakarta	0,52%	49,25%	Konsultatif	Rendah
36	Kota Tegal	-0,66%	62,27%	Partisipatif	Sedang
Rata - rata se-Jawa Tengah		7,10%	43,50%	Konsultatif	Rendah

Sumber : Data Sekunder LHP LKPD audited BPK TA 2015 dianalisis.

## Hasil Analisis Data

Penelitian ini menguji pengaruh *earning performance* ( $X_1$ ) dan proporsi PAD ( $X_2$ ) terhadap kemandirian daerah ( $Y$ ) menggunakan analisis regresi berganda yang distandardkan atau analisis jalur dengan metode sensus. Sehingga untuk pengujian hipotesis tidak diperlukan uji signifikansi, baik uji-t (untuk pengaruh secara parsial) maupun uji-F (untuk pengaruh secara bersama-sama). Analisis jalur dalam metode sensus digunakan untuk mendapatkan nilai-nilai koefisien jalur dan koefisien determinasi yang sesungguhnya (Arfan, 2006, p.151).

Guna menguji pengaruh secara parsial antara variabel independen terhadap variabel dependen digunakan koefisien jalur, sedangkan untuk mengetahui besarnya atau kuat-lemahnya pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, baik secara parsial maupun secara bersama-sama atau simultan ditunjukkan oleh koefisien determinasi. Koefisien determinasi digunakan guna mengetahui seberapa besar (%) variabel independen, baik secara parsial maupun secara bersama-sama atau simultan dapat menentukan atau menjelaskan variasi variabel dependen.

Langkah awal untuk analisis data menggunakan uji statistik dalam penelitian ini dilakukan dengan tahapan sebagai berikut:

### a. Screening Normalitas Data

Screening terhadap normalitas data

merupakan langkah awal yang harus dilakukan untuk setiap analisis multivariate (Ghozali, 2011, p.29). Melalui aplikasi SPSS, screening normalitas data dalam penelitian ini menggunakan uji skewness dan kurtosis, uji kolmogorov-smirnov serta uji normalitas grafik.

### b. Transformasi Data

Setelah dilakukan screening normalitas data, sehingga diketahui data yang tidak terdistribusi secara normal, selanjutnya ditransformasikan sehingga menjadi data yang berdistribusi normal. Transformasi data yang dilakukan dalam penelitian ini menggunakan bentuk transformasi SQRT atau akar kuadrat karena hasil grafik histogram menunjukkan bentuk moderate positive skewness.

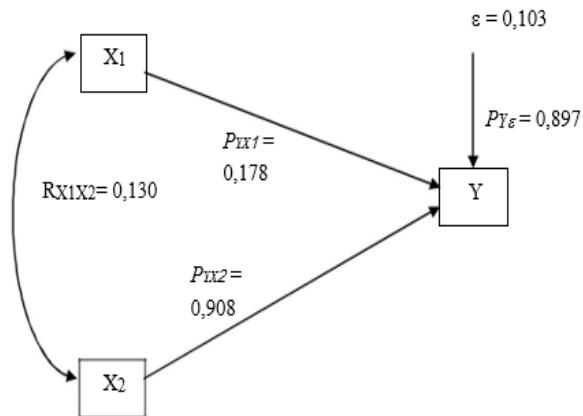
### c. Data Outlier

Data *outlier* merupakan data yang secara nyata berbeda dengan data-data yang lain dan dapat terjadi karena salah satunya memang terdapat data-data ekstrim yang tidak dapat dihindarkan keberadaannya (Santoso, 2002, p.23). Setelah *outlier* teridentifikasi dalam penelitian ini, maka tetap dipertahankan karena datanya merupakan representasi dari populasi yang diteliti. Hasil pengolahan data setelah dilakukan uji normalitas, transformasi data, dan identifikasi data *outlier* melalui aplikasi SPSS versi 15.0 secara singkat

diperoleh model persamaan struktural untuk diagram jalur sebagai berikut:

$$Y = 0,178X_1 - 0,908X_2 + \epsilon$$

Dengan skema model struktur analisis jalur sebagaimana ditunjukkan gambar 2.



Gambar 2 : Hasil Analisis Jalur Atas Pengaruh *Earning Performance* ( $X_1$ ) dan Proporsi PAD ( $X_2$ ) terhadap Kemandirian Daerah ( $Y$ ).

Keterangan:

- $Y$  = Kemandirian Daerah (variabel dependen)
- $P_{YX1}$  dan  $P_{YX2}$  = Koefisien regresi yang distandardkan (koefisien jalur)
- $X_1$  = *Earning Performance* (variabel independen)
- $X_2$  = Proporsi PAD (variabel independen)
- $\epsilon$  = Variabel lain yang mempengaruhi  $Y$
- = Pengaruh

### Hasil Pengujian Hipotesis dan Pembahasan Pengaruh Simultan

Hipotesis pertama ( $H_1$ ), yaitu pengaruh *earning performance* ( $X_1$ ) dan proporsi PAD ( $X_2$ ) secara bersama-sama terhadap kemandirian daerah ( $Y$ ), dirumuskan sebagai

berikut:

$H_0: R^2 = 0$ ; *Earning performance* dan proporsi PAD secara bersama-sama tidak berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

$H_A: R^2 \neq 0$ ; *Earning performance* dan proporsi PAD secara bersama-sama berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

Hasil pengujian hipotesis melalui aplikasi SPSS versi 15.0 menunjukkan nilai koefisien determinasi ( $R^2$ ) atau pada kolom *R Square* yakni pengaruh *earning performance* ( $X_1$ ) dan proporsi PAD ( $X_2$ ) secara bersama-sama terhadap kemandirian daerah ( $Y$ ) adalah 0,897 atau tidak sama dengan nol ( $R^2 \neq 0$ ). Berdasarkan hipotesis pertama ( $H_1$ ), kriteria untuk menyatakan bahwa variabel independen secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel dependen adalah pada saat  $R^2 \neq 0$ . Hal ini berarti hipotesis nol pertama ( $H_0$ ) ditolak, dan hipotesis alternatif pertama ( $H_A$ ) tidak dapat ditolak. Dengan kata lain, *earning performance* dan proporsi PAD secara bersama-sama berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

Hasil koefisien determinasi yang diperoleh dari nilai  $R^2$  atau *R Square* sebesar 89,7% berarti 89,7% variasi variabel dependen berupa kemandirian daerah ditentukan secara bersama-sama oleh variabel independen berupa *earning performance* dan proporsi PAD, sehingga pengaruh *earning performance* ( $X_1$ ) dan proporsi PAD ( $X_2$ ) secara bersama-

Tabel 6 . Perhitungan Besar Pengaruh Simultan *Earning Performance* ( $X_1$ ) dan Proporsi PAD ( $X_2$ ) Terhadap Kemandirian Daerah ( $Y$ ) Secara Langsung dan Tidak Langsung

Variabel	Pengaruh Langsung	Pengaruh Tidak Langsung	Jumlah
$X_1$ ke $Y$	$(0,178)^2 \times 100\%$		3,1 %
$X_2$ ke $Y$	$(0,908)^2 \times 100\%$		82,4 %
$X_1$ ke $Y$ melalui $X_2$		$2 (0,178 \times 0,908 \times 0,130) \times 100\%$	4,2 %
<b>Besar Pengaruh Secara Simultan :</b>			<b>89,7 %</b>

Sumber : Hasil analisis statistik dengan SPSS.

sama terhadap kemandirian daerah (Y) adalah sebesar 89,7%.

Perhitungan besar pengaruh simultan tersebut diperoleh dengan memperhitungkan pengaruh langsung dan tidak langsungnya, karena terdapat hubungan antara variabel *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>) yang ditunjukkan oleh angka *pearson correlation* sebesar 0,130. Tabel 6 menunjukkan perhitungan pengaruh langsung maupun tidak langsung antara *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>) secara simultan terhadap kemandirian daerah (Y).

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>) secara bersama-sama berpengaruh terhadap kemandirian daerah (Y), yang ditunjukkan oleh nilai koefisien determinasi (R<sup>2</sup>) atau R square tidak sama dengan 0 (nol), yakni 0,897 atau sebesar 89,7% yang berarti bahwa 89,7% variasi variabel dependen berupa kemandirian daerah ditentukan secara bersama-sama oleh variabel independen berupa *earning performance* dan proporsi PAD. Sehingga *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>) secara bersama-sama mempengaruhi kemandirian daerah (Y) sebesar 89,7%.

Mengacu pada kerangka pemikiran logis tentang pengaruh *earning performance* dan proporsi PAD terhadap kemandirian daerah, apabila dilihat dari sisi jumlah pendapatan yang dapat dihasilkan pemerintah daerah, maka dapat ditarik benang merah bahwa hasil pengujian hipotesis pertama dalam penelitian ini sejalan dan dapat mendukung teori yaitu terdapat pengaruh *earning performance* dan proporsi PAD secara bersama-sama terhadap kemandirian daerah.

### **Hasil Pengujian Hipotesis dan Pembahasan Pengaruh Parsial X<sub>1</sub> Terhadap Y**

Hipotesis kedua (H<sub>2</sub>), yaitu pengaruh parsial *earning performance* (X<sub>1</sub>)

terhadap kemandirian daerah (Y), digambarkan pada rumus sebagai berikut:

$H_2: PYX_1 = 0$ ; *Earning performance* tidak berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

$HA_2: PYX_1 \neq 0$ ; *Earning performance* berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

Hasil pengujian hipotesis kedua melalui aplikasi SPSS versi 15.0 diketahui bahwa nilai koefisien jalur masing-masing variabel independen ditunjukkan oleh *output coefficients* pada kolom *standardized coefficients* (beta). Nilai koefisien jalur pengaruh parsial *earning performance* (X<sub>1</sub>) terhadap kemandirian daerah (Y) adalah 0,178 atau tidak sama dengan nol ( $PYX_1 \neq 0$ ).

Berdasarkan hipotesis kedua (H<sub>2</sub>) bahwa kriteria untuk menyatakan bahwa variabel independen berupa *earning performance* secara parsial berpengaruh terhadap variabel dependen berupa kemandirian daerah apabila  $PYX_1 \neq 0$ . Hal ini berarti hipotesis nol kedua ( $H_2$ ) ditolak, dan hipotesis alternatif kedua ( $HA_2$ ) tidak dapat ditolak atau *not rejected*. Dengan kata lain, *earning performance* secara parsial berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

Pengujian signifikansi terhadap nilai koefisien jalur tersebut tidak dilakukan, karena nilai koefisien jalur yang diperoleh sudah merupakan nilai koefisien jalur yang sesungguhnya dari populasi. Nilai koefisien jalur pengaruh parsial *earning performance* (X<sub>1</sub>) terhadap kemandirian daerah (Y) ditunjukkan pada kolom *standardized coefficients* (beta) yakni  $PYX_1 = 0,178$ .

Hasil pengujian hipotesis kedua dalam penelitian ini diketahui bahwa X<sub>1</sub> secara parsial berpengaruh terhadap Y, yang ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur  $PYX_1 = 0,178$ . Sehingga besar pengaruh *earning performance* (X<sub>1</sub>) secara parsial terhadap

kemandirian daerah (Y) dapat dihitung sebesar  $[(0,178)^2 \times 100\%] = 3,1\%$ . Berdasarkan penjelasan tersebut, diketahui bahwa hasil pengujian hipotesis kedua dalam penelitian ini sejalan dan dapat mendukung teori dengan prosentase yang kecil bahwasanya *earning performance* berpengaruh secara parsial terhadap kemandirian daerah.

### **Hasil Pengujian Hipotesis dan Pembahasan Pengaruh Parsial X<sub>2</sub> Terhadap Y**

Hipotesis ketiga ( $H_3$ ), yaitu pengaruh parsial proporsi PAD (X<sub>2</sub>) terhadap kemandirian daerah (Y), dirumuskan sebagai berikut:

$H_03: PYX_2=0$ ; Proporsi PAD tidak berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

$HA_3: PYX_2 \neq 0$ ; Proporsi PAD berpengaruh terhadap kemandirian daerah.

Hasil pengujian melalui aplikasi SPSS versi 15.0 diketahui bahwa nilai koefisien jalur masing-masing variabel independen ditunjukkan oleh *output coefficients* pada kolom *standardized coefficients (beta)*. Nilai koefisien jalur pengaruh parsial proporsi PAD (X<sub>2</sub>) terhadap kemandirian daerah (Y) adalah 0,908 atau tidak sama dengan nol ( $PYX_2 \neq 0$ ). Berdasarkan hipotesis ketiga ( $H_3$ ) bahwa kriteria untuk menyatakan bahwa variabel independen berupa proporsi PAD secara parsial berpengaruh terhadap variabel dependen berupa kemandirian daerah adalah pada saat  $PYX_2 \neq 0$ . Hal ini berarti hipotesis nol ketiga ( $H_03$ ) ditolak, dan hipotesis alternatif ketiga ( $HA_3$ ) tidak dapat ditolak atau *not rejected*. Dengan kata lain, proporsi PAD secara parsial berpengaruh terhadap kemandirian daerah. Hal ini ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur pengaruh parsial proporsi PAD (X<sub>2</sub>) terhadap kemandirian daerah (Y) pada kolom *standardized coefficients (beta)* yakni  $PYX_2 = 0,908$ .

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis ketiga,

maka proporsi PAD (X<sub>2</sub>) secara parsial berpengaruh terhadap kemandirian daerah (Y) dengan ditunjukkan oleh nilai koefisien jalur pada kolom *standardized coefficients (beta)* yakni  $PYX_2 = 0,908$ . Sehingga besar pengaruh proporsi PAD (X<sub>2</sub>) secara parsial terhadap kemandirian daerah (Y) dapat dihitung sebesar  $[(0,908)^2 \times 100\%] = 82,4\%$ . Hal tersebut berarti hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan terdapat pengaruh proporsi PAD secara parsial terhadap kemandirian daerah sebesar 82,4%, telah sesuai atau sejalan dalam menjelaskan dan mendukung teori.

### **Pengaruh Variabel Lain Terhadap Kemandirian Daerah**

Hasil pengujian melalui SPSS 15.0 menunjukkan bahwa pengaruh *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>) secara bersama-sama terhadap kemandirian daerah (Y) adalah tidak sama dengan nol ( $R^2 \neq 0$ ). Nilai koefisien determinasi ditunjukkan dari *R square* adalah 0,897 atau  $R^2 = 89,7\%$ . Dengan menggunakan rumus  $\epsilon = 1 - R^2$  maka diketahui perhitungan sebagai berikut:

$$\epsilon = 1 - 89,7\%$$

$$\epsilon = 10,3\%$$

Hal ini berarti bahwa *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>) secara bersama-sama mempengaruhi kemandirian daerah (Y) sebesar 89,7% sedangkan variabel-variabel independen lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini yang dapat mempengaruhi variabel dependen berupa kemandirian daerah adalah sebesar 10,3%. Hal ini berarti juga bahwa sebesar 89,7% variabel dependen berupa kemandirian daerah (Y) dipengaruhi secara bersama-sama oleh variabel independen berupa *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>). Sisanya sebesar 10,3% kemandirian daerah dipengaruhi oleh variabel-variabel independen lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.

## KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan yang dapat ditarik dari hasil pembahasan dari penelitian tentang *earning performance* (X<sub>1</sub>) dan proporsi PAD (X<sub>2</sub>) dalam mempengaruhi kemandirian daerah (Y), adalah sebagai berikut:

- 1) *Earning performance* dan proporsi PAD secara bersama-sama mempengaruhi tingkat kemandirian daerah di Jawa Tengah sebesar 89,7%.
- 2) *Earning performance* secara parsial mempengaruhi tingkat kemandirian daerah di Jawa Tengah sebesar 3,1%.
- 3) Proporsi PAD secara parsial mempengaruhi tingkat kemandirian daerah di Jawa Tengah sebesar 82,4%.

Berdasarkan kesimpulan tersebut maka disarankan kepada seluruh pemda pada tingkat provinsi, kabupaten maupun kota agar dapat senantiasa berusaha meningkatkan PADnya pada tahun-tahun selanjutnya mengingat PAD merupakan komponen penting dalam mengukur tingkatan kemandirian daerah.

## DAFTAR PUSTAKA

- Arfan, M. (2006). *Pengaruh arus kas bebas, set kesempatan investasi dan financial leverage terhadap manajemen laba*. (Disertasi tidak diterbitkan). Pascasarjana Universitas Syiah Kuala, Banda Aceh.
- Astuti, E. S., & Haryanto, J. T. (2006). Kemandirian daerah sebuah perspektif dengan metode path analysis. *Manajemen Usahawan Indonesia*, XXXV(4), 45-54.
- BPK. (2011). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2011*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2012). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2012*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2013). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2013*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2014). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2014*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2015). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2015*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2016a). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2016*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2016b). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Banjarnegara*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016c). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Banyumas*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016d). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Batang*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016e). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Blora*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016f). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Boyolali*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016g). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Brebes*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016h). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Cilacap*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016i). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Demak*. Semarang: BPK.

- BPK. (2016j). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Grobogan*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016k). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Jepara*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016l). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Karanganyar*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016m). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Kebumen*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016n). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Kendal*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016o). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Klaten*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016p). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Kudus*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016q). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Magelang*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016r). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Pati*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016s). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Pekalongan*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016t). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Pemalang*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016u). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Purbalingga*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016v). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Purworejo*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016w). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Rembang*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016x). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Semarang*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016y). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Sragen*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016z). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Sukaharjo*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016aa). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Tegal*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016bb). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Temanggung*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016cc). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Wonogiri*. Semarang: BPK.
- BPK. (2016dd). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan*

- Pemerintah Daerah Kabupaten Wonosobo.* Semarang: BPK.
- BPK. (2016ee). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Magelang.* Semarang: BPK.
- BPK. (2016ff). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Pekalongan.* Semarang: BPK.
- BPK. (2016gg). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Salatiga.* Semarang: BPK.
- BPK. (2016hh). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Semarang.* Semarang: BPK.
- BPK. (2016ii). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Surakarta.* Semarang: BPK.
- BPK. (2016jj). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Tegal.* Semarang: BPK.
- BPK. (2016kk). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah.* Semarang: BPK.
- Ghozali, I. (2011). *Aplikasi analisis multivariate dengan program IBM SPSS 19.* Edisi 5. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, A. (2001). *Bunga rampai: Manajemen keuangan daerah.* Edisi Pertama. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Halim, A. (2007). *Akuntansi keuangan daerah.* Edisi 3. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Keban, T. Y. (2008). "Good Governance" dan "Capacity Building" sebagai indikator utama dan fokus penilaian kinerja pemerintah. Diakses pada 8 Desember 2016. [https://www.bappenas.go.id/files/8214/0288/3124/yeremias\\_20091015151431\\_2389\\_o.pdf](https://www.bappenas.go.id/files/8214/0288/3124/yeremias_20091015151431_2389_o.pdf).
- Li, C. C. (1975). *Path analysis: A primer.* Pacific Grove, CA: Boxwood Press.
- Loether, H. J. & McTavish, D. G. (1993). *Descriptive and inferential statistics: An introduction.* 4th Edition. Singapore: Allyn and Bacon.
- Prasetya, G. E. (2005). *Penyusunan dan analisis laporan keuangan pemerintah daerah.* Edisi I. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Santoso, S. (2002). *Buku latihan SPSS statistik multivariat.* Edisi II. Jakarta: PT Elex Media Komputindo.
- Sekaran, U. (2006). *Metodologi penelitian untuk bisnis.* Buku 1 Edisi 4. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Sekolah Tinggi Akuntansi Negara/STAN Tim Penyusun Modul Program Pendidikan Non Gelar Auditor Sektor Publik. (2007). *Analisis laporan keuangan daerah.* Cetakan Pertama. Tangerang.
- Soepomo, M. (2007). *Redefinisi akuntan sektor publik dalam upaya penciptaan good government.* Makalah Kongres Nasional Akuntan Indonesia IV. Jakarta.





Muhammad Hammam

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia,  
Jalan Gatot Subroto Kav. 31, Jakarta Pusat  
muhammad.hammam@bpk.go.id



## **THE JOURNEY OF FIXED ASSET ACCOUNTING IN THE LOCAL GOVERNMENT OF INDONESIA AND CAPITAL CHARGING AS IMPROVEMENT DIRECTION**

## **PERJALANAN AKUNTANSI ASET TETAP PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA DAN CAPITAL CHARGING SEBAGAI WACANA PENGEMBANGANNYA**

### **ABSTRACT/ABSTRAK**

*Fixed asset accounting journey in Indonesia, especially in the local government has through many developments. Started with Local Financial Administration Manual and now implementing the accrual base accounting system. Each of the accounting methods done by Local Government has positive and negative sides; for example, the more advance the accounting system, the more accurate fixed asset being reported, but more complicated the approaches. This essay will discuss that journey along with the positive and negative sides. Moreover, the development of public sector accounting in fixed asset in the international world has acknowledged the system called 'capital charging'. This system is envisioned to solve the lack of asset management in the public sector, which saw the assets as free goods. The explanation about this system will be presented as a discourse for the improvement of fixed asset accounting in Indonesia.*

Perjalanan akuntansi aset tetap di Indonesia, khususnya pada pemerintah daerah telah mengalami banyak perkembangan. Mulai dari Manual Administrasi Keuangan Daerah (MAKUDA) hingga kini diterapkan akuntansi berbasis akrual. Masing-masing dari pendekatan yang telah dilakukan oleh Pemerintah Daerah memiliki sisi positif dan negatif, diantaranya semakin maju akuntansi semakin akurat penggambaran aset tetap namun semakin rumit pelaksanaannya. Tulisan ini akan membahas perjalanan tersebut beserta sisi positif dan negatifnya. Selanjutnya, perkembangan akuntansi aset tetap sektor publik pada dunia internasional telah mengenal *capital charging* yang diharapkan dapat menutup kekurangan manajemen aset tetap pada sektor publik, yaitu memandangnya sebagai barang gratis. Penjelasan mengenai *capital charging* akan disajikan sebagai salah satu pembuka wacana untuk perkembangan akuntansi aset tetap di Indonesia.

### **KEYWORDS:**

*accounting; fixed assets; capital charging.*

### **KATA KUNCI:**

Akuntansi; Aset Tetap; *capital charging*.

---

### **SEJARAH ARTIKEL:**

Diterima pertama: Maret 2017

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2017

## PENDAHULUAN

Istilah akuntansi tidak dapat dipisahkan dengan pengelolaan keuangan baik dalam lingkup perusahaan maupun negara. Sehubungan dengan lingkup dan tujuan penggunaannya maka selanjutnya dikenal pemisahan antara akuntansi pemerintah atau sektor publik dan akuntansi swasta atau akuntansi sektor privat. Akuntansi sektor publik lebih kompleks dan melibatkan stakeholder yang luas dan beragam. Namun baik pada sektor publik maupun privat, akuntansi dipandang sebagai salah satu alat untuk menunjukkan akuntabilitas.

Akuntansi pemerintah di Indonesia telah berkembang pesat selama satu setengah dekade terakhir. Dengan diundangkannya tiga paket undang-undang pengelolaan keuangan negara, akuntansi menjadi salah satu alat untuk menjaga akuntabilitas pemerintah. Selain itu undang-undang otonomi daerah juga menuntut perkembangan akuntansi aset tetap untuk lebih rinci.

Aset tetap sebagai salah satu harta negara dengan nilai yang signifikan tidak luput dari perkembangan akuntansi. Perkembangan akuntansi ini dapat dipisahkan menjadi dua kelompok besar, yaitu perkembangan akuntansi pada pemerintah pusat dan perkembangan akuntansi pada pemerintah daerah. Sedangkan di luar negeri, akuntansi aset tetap juga berkembang dengan pesat. Salah satunya adalah kebijakan *capital charging* dalam pengelolaan aset tetap.

Pemerintah daerah dengan adanya desentralisasi menjadi memiliki peran yang besar dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat dan akuntansi menjadi bagian penting untuk menjaga akuntabilitas dalam pemberian pelayanan tersebut (Simanjuntak, 2005). Sehubungan dengan hal tersebut, penulis tertarik untuk melihat bagaimana akuntansi aset tetap berkembang di Indonesia, khususnya pada pemerintah daerah. Apa saja pendekatan yang telah diterapkan oleh

Pemerintah Daerah di Indonesia dalam melakukan pencatatan aset tetap? Apa yang dimaksud dengan *capital charging* dan bagaimana pendekatan tersebut berbeda dengan akuntansi aset tetap di Indonesia?

Pembahasan terkait perkembangan akuntansi aset tetap pada pemerintah daerah diharapkan dapat memberikan gambaran sisi positif dan negatif dari masing-masing pendekatan tersebut. Namun, pembahasan ini akan lebih berfokus pada penyusutan aset tetap terutama kaitannya dengan penerapan basis akrual, tanpa membahas kebutuhan informasi penyusutan bagi penyediaan aset tetap yang layak bagi pelayanan publik. Sementara pembahasan terkait *capital charging* diharapkan dapat menjadi wacana bagaimana pemberlakuan basis akrual dalam akuntansi aset tetap yang masih memiliki kelemahan dalam penerapannya di sektor publik. Selain itu, untuk menunjukkan salah satu opsi yang dapat dijadikan acuan untuk mengembangkan akuntansi aset tetap di Indonesia.

Penelitian ini adalah penelitian deskriptif, menggunakan pendekatan utama studi pustaka dan metode kuantitatif sederhana untuk melihat tren dari permasalahan terkait aset tetap. Sumber data yang digunakan adalah peraturan, artikel dan tulisan yang terkait dengan akuntansi aset tetap di pemerintah daerah di Indonesia. Laporan dan peraturan yang dikeluarkan lembaga pemerintah digunakan sebagai sumber informasi untuk melakukan pembahasan (Bryman, 2015). Data sekunder juga digunakan untuk menunjukkan perkembangan dari pelaksanaan akuntansi aset tetap, yaitu laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Data-data tersebut kemudian disintesiskan dengan melihat hubungan antar peraturan dan dengan hasil penelitian sebelumnya.

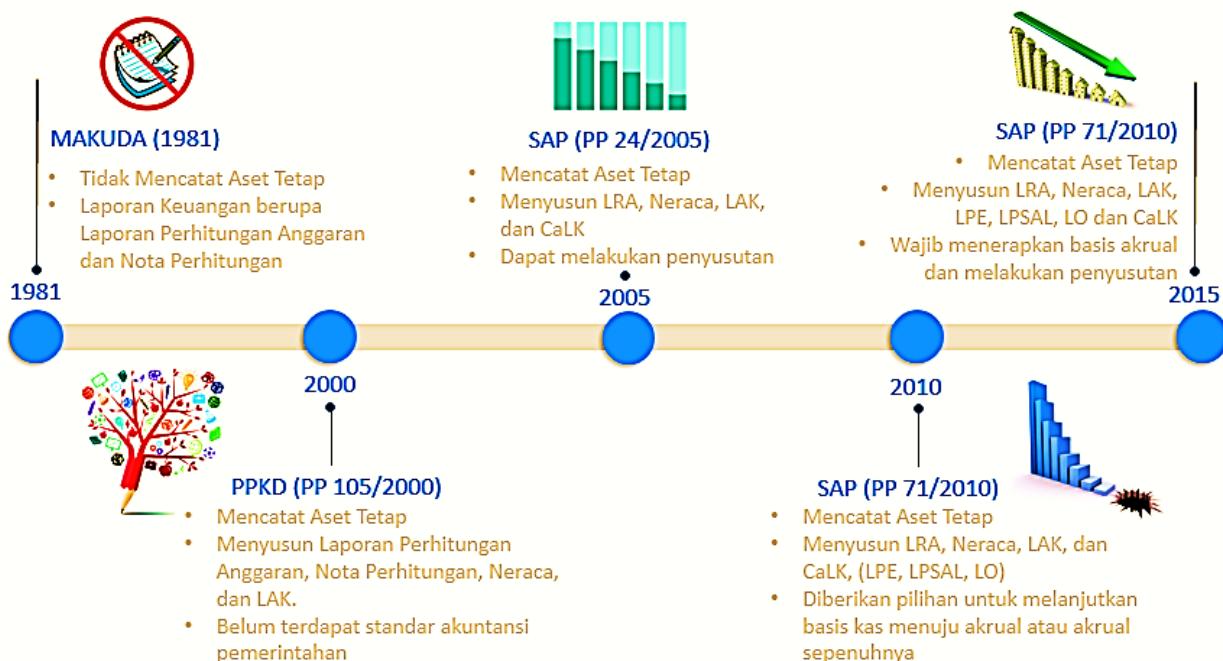
## HASIL DAN PEMBAHASAN

### **Akuntansi Aset Tetap pada Pemerintah Daerah**

Pemberlakuan akuntansi dengan basis akrual yang mulai diimplementasikan pada seluruh level pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun daerah, menjadikan pencatatan aset tetap wajib dilakukan. Bukan sekedar pencatatan aset tetap, penyusutan juga wajib dilakukan. Hal ini agak berbeda dengan pendekatan akuntansi sebelumnya yang menerapkan basis kas menuju akrual. Pada basis kas menuju akrual, pencatatan aset tetap wajib dilakukan, namun tidak demikian halnya dengan penyusutan. Penyusutan boleh dilakukan, namun tidak wajib. Perbedaan signifikan dapat kita temui jika kita kembali ke zaman sebelum basis kas menuju akrual digunakan. Pada saat pencatatan yang dilakukan hanya berfokus pada penerimaan dan belanja, atau biasa dikenal dengan akuntansi basis kas, pencatatan aset tetap tidak wajib dilakukan.

Jika melihat dari sistem akuntansi yang digunakan, terlihat awal perjalanan akuntansi aset tetap pada pemerintah daerah bermula dengan sistem akuntansi yang dikenal dengan nama Manual Administrasi Keuangan Daerah (Makuda). Makuda mulai diterapkan sejak tahun 1981. Makuda diterapkan dengan menggunakan basis kas dengan laporan keuangan yang dihasilkan berupa Laporan Perhitungan Anggaran dan Nota Perhitungan (Bastari, 2004). Tidak adanya laporan Neraca pada sistem yang merujuk ke ICW Staatsblad 1928 ini menunjukkan bahwa pelaporan aset tetap belum menjadi fokus dari Makuda. Perkembangan sistem akuntansi aset tetap pada pemerintah daerah disajikan pada gambar 1.

Sistem akuntansi berikutnya muncul sebagai tuntutan dari berlakunya otonomi daerah, dan tuntutan untuk membuat laporan keuangan yang di dalamnya termasuk neraca. Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah menjadi titik awal munculnya kewajiban Pemerintah Daerah untuk menyusun neraca.



**Gambar 1.** Gambaran Perkembangan Akuntansi Aset Tetap pada Pemerintah Daerah di Indonesia

Sumber: rangkuman penulis

Dengan tidak adanya standar akuntansi pemerintahan, Pemerintah mencoba menjamin kewajiban pelaporan keuangan ini dengan memunculkan beberapa pedoman. Pedoman tersebut antara lain Pedoman Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD) hasil rumusan tim pokja yang dibentuk dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 355/KMK.07/2002 dan pedoman yang ditetapkan Menteri Dalam Negeri dengan Keputusan Menteri Dalam Negeri (Kepmendagri) Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (Bastari, 2004). Pedoman tersebut menjadi acuan pemerintah daerah dalam mencatat aset tetapnya untuk kemudian dilaporkan dalam Neraca Daerah.

Dengan dimulainya pencatatan aset ini, beban pengadaan aset tetap mulai dilakukan kapitalisasi. Dalam Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 menyebutkan secara umum bahwa seluruh barang yang pengadaannya dilakukan dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), wajib dibukukan dalam rekening aset daerah yang relevan. Lebih lanjut disebutkan bahwa penghitungan nilai buku, depresiasi dan kapitalisasi atas aset daerah dilakukan oleh satuan kerja yang melaksanakan fungsi akuntansi. Belanja apa saja yang dilakukan kapitalisasi tidak dijelaskan secara mendetail dalam peraturan ini. Sedangkan, depresiasi yang dilakukan menggunakan metode garis lurus.

Salah satu hal yang menarik dari Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 adalah munculnya istilah dana depresiasi. Peraturan tersebut menjelaskan “Dana Depresiasi adalah dana yang disisihkan untuk penggantian aset pada akhir masa umur ekonomisnya” (Mendagri, 2002, p 3). Selain itu, dijelaskan juga bahwa

dana depresiasi dibentuk dari depresiasi atas aktiva tetap. Penjelasan ini rancu karena depresiasi aktiva tetap bukanlah sesuatu yang dapat digunakan untuk membentuk pendanaan. Depresiasi adalah alokasi secara sistematis dan rasional untuk membagi beban pembelian aset tetap sesuai masa manfaatnya (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2007). Kerancuan ini coba dijelaskan oleh Nazier (2005) yang menyebutkan bahwa dana depresiasi diisi dengan dana yang bersumber dari kontribusi tahunan penerimaan APBD. Meskipun demikian, tidak terdapat bukti yang menunjukkan ada pemerintah daerah yang membentuk dana depresiasi sampai ketentuan tentang dana depresiasi ini dianggap tidak sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang disahkan Tahun 2005.

Pengesahan standar akuntansi pemerintahan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 menjadi awal dari babak baru akuntansi di Indonesia. Dalam standar akuntansi ini tidak lagi ada pembentukan dana depresiasi dan dijelaskan bahwa “depresiasi digunakan untuk mengakui penurunan nilai aset sehubungan dengan adanya pemakaian, keausan, atau kerusakan” (Nazier, 2005, p4). Dalam standar akuntansi pemerintahan, aset tetap diatur dalam Pernyataan Standar Nomor 07 dimana salah satu hal yang diatur adalah terkait penyusutan. Penyusutan dapat dilakukan kecuali terhadap aset tanah dan konstruksi dalam penggeraan. Kata ‘dapat’ menjadi penekanan dalam standar ini yang diinterpretasikan sebagai kebolehan bukan kewajiban. Meskipun demikian, KSAP (2007) mendetailkan lebih lanjut akuntansi penyusutan dengan menerbitkan buletin teknis. Dalam standar akuntansi pemerintahan, istilah yang digunakan adalah ‘penyusutan’. Hal ini berbeda dengan Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 yang menggunakan istilah ‘depresiasi’. Dalam tulisan ini, kedua istilah tersebut digunakan sesuai peraturan yang sedang dibahas dan dapat saling menggantikan.

Standar Akuntansi Pemerintahan men-definisikan aset tetap dengan lebih jelas, yakni aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan yang penggunaannya dapat dilakukan oleh pemerintah atau dapat juga dimanfaatkan untuk kepentingan masyarakat umum. Dengan definisi ini kapitalisasi aset tetap menjadi lebih jelas. Belanja yang peruntukannya untuk menjadi aset tetap dikategorikan dalam belanja modal. Biaya-biaya apa saja yang dapat dikapitalisasikan juga dijelaskan dengan lebih detail, antara lain harga beli atau konstruksi, biaya persiapan tempat, dan biaya pemasangan.

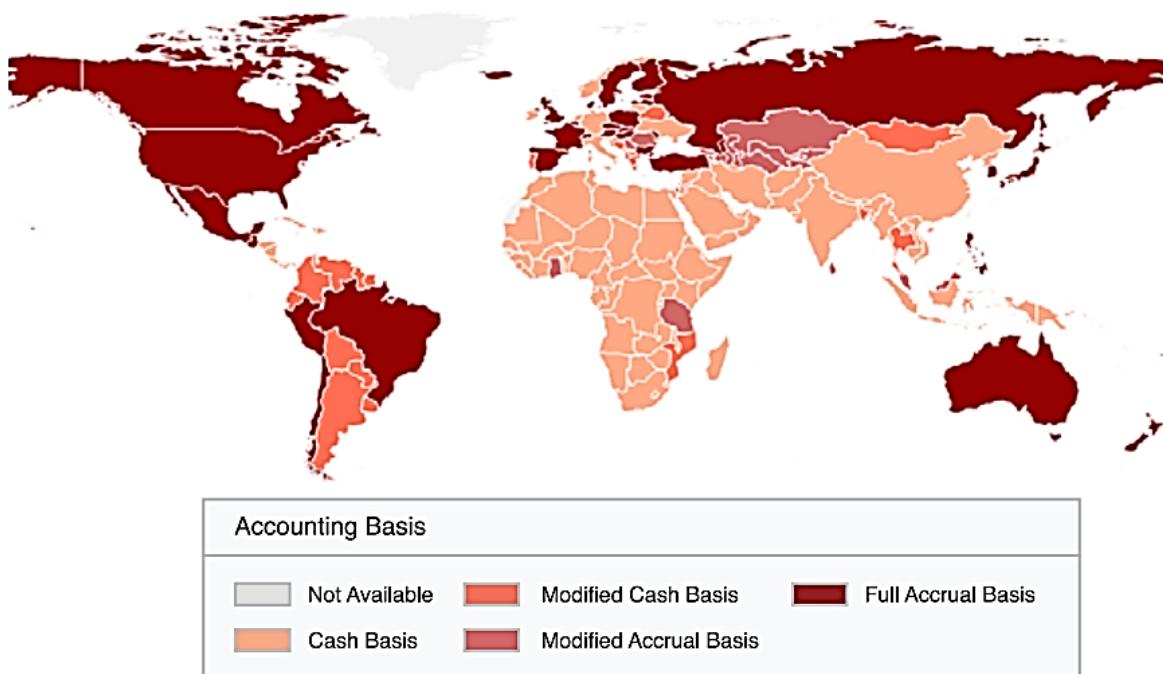
Metode penyusutan yang diperkenankan tidak hanya garis lurus. Metode saldo menurun berganda dan metode unit produksi diperbolehkan untuk digunakan. Namun, sebagaimana disebutkan di atas, pelaksanaan penyusutan itu sendiri tidak bersifat wajib.

Babak berikutnya dari akuntansi aset tetap di sektor publik di Indonesia, khususnya sektor pemerintahan, ditandai dengan diperbaruiinya standar akuntansi pemerintahan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Perubahan signifikan dari diterbitkannya standar ini adalah pemberlakuan basis akrual. Meskipun demikian, pemerintah menetapkan adanya periode transisi, yakni diperbolehkannya menggunakan basis kas menuju akrual sebelum menerapkan basis akrual sepenuhnya. Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 diketahui bahwa batas waktu penerapan basis akrual pada Pemerintah Daerah ditetapkan paling lambat Tahun Anggaran 2015. Tidak terdapat perbedaan dalam akuntansi aset tetap antara basis kas menuju akrual dengan basis akrual murni, kecuali penyusutan yang sebelumnya bersifat pilihan, menjadi wajib dilakukan. Hal lain seperti definisi dan kapitalisasi tetap seperti pada basis kas menuju akrual.

Dari penjelasan di atas, pendekatan akuntansi aset tetap dapat kita kelompokkan menjadi

empat,yakni tidak mencatat aset tetap,mencatat dengan membentuk dana depresiasi, mencatat tanpa kewajiban melakukan penyusutan, dan mencatat dengan kewajiban melakukan penyusutan. Masing-masing pendekatan tersebut memiliki kelebihan dan kekurangan sebagai berikut. Pendekatan pertama, yaitu tidak mencatat aset tetap, yang kerap kali digunakan oleh negara dengan akuntansi berbasis kas memiliki beberapa keunggulan yakni kesederhanaan dan kemudahan dalam mengadministrasikan (Cavanagh, dkk., 2016). Walaupun demikian, kelemahan pendekatan ini yaitu sama sekali tidak menggambarkan kondisi aset tetap pemerintah menjadikannya tidak mencukupi untuk memenuhi tuntutan akuntabilitas yang semakin meningkat. Meskipun demikian, masih banyak negara yang menggunakan pendekatan ini. Pada Tahun 2015, *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) dan *International Monetary Fund* (IMF) mengestimasikan masih terdapat 114 pemerintahan (57 persen) yang menggunakan akuntansi dengan basis kas (Cavanagh dkk., 2016). Meskipun estimasi ini tidak tepat karena dalam estimasi tersebut Indonesia masuk dalam kategori pengguna akuntansi basis kas, jumlahnya tetap yang paling banyak. Gambar 2 menunjukkan peta basis akuntansi yang digunakan negara-negara dalam menyusun laporan keuangan tahun 2015.

Pendekatan kedua yaitu mencatat depresiasi dengan membentuk dana depresiasi mungkin hanya diundangkan di Indonesia, dan itu pun tidak diimplementasikan. Dalam teori akuntansi, pendekatan pembentukan dana untuk menggantikan aset tetap yang telah habis masa manfaatnya dikenal dengan istilah *sinking fund method* (Periasamy, 2010). Besarnya depresiasi dengan menggunakan metode ini seharusnya dihitung dengan menggunakan tabel anuitas, bukan menggunakan metode garis lurus, dan dana yang dikumpulkan diinvestasikan pada instrumen yang mudah untuk dicairkan (Periasamy, 2010).



Gambar 2. Peta Basis Akuntansi Negara-negara dalam Menyusun Laporan Keuangan Tahun 2015

Sumber: Estimasi staf OECD dan IMF, sebagaimana dicatat dalam Cavanagh, dkk. (2016)

Keunggulan dari penerapan metode ini terletak pada tersedianya dana pada akhir masa manfaat dari aset tetap. Dana yang tersedia dalam teorinya dapat digunakan untuk menggantikan aset tersebut (Periasamy, 2010). Namun, di lain sisi dana yang tersedia akan menjadi dana yang menganggur pada saat belum digunakan. Pemerintah dapat mendapatkan manfaat yang lebih besar dengan menggunakan dana tersebut untuk kepentingan yang lebih strategis. Kekurangan lain dari pendekatan ini adalah tingkat kerumitan yang tinggi. Mencatat penyusutan atas aset tetap disertai dengan menyediakan dana untuk menggantinya di akhir masa manfaatnya memerlukan ketekunan dan ketelitian yang tinggi dari Pemerintah Daerah.

Pendekatan ketiga yakni mencatat aset tetap tanpa kewajiban melakukan depresiasi dilakukan ketika basis akuntansi yang digunakan adalah kas menuju akrual. Jika melihat peta pada gambar 2, kemungkinan negara yang menggunakan pendekatan ini adalah negara dengan basis *modified cash* (28 negara) atau *modified accrual* (16 negara),

sehingga kemungkinan 44 negara pada Tahun 2015 menggunakan pendekatan ini (Cavanagh dkk., 2016). Dengan pendekatan ini, sebagian besar pemerintah daerah tidak melakukan penyusutan, sehingga aset tetap tersaji berdasarkan biaya perolehannya. Hal ini juga disebabkan pengaruh basis kas yang menjadikan penyusutan tidak populer (KSAP, 2007).

Keuntungan dari tidak diwajibkannya melakukan penyusutan adalah menurunnya tingkat kerumitan. Pemerintah daerah tidak perlu menghitung beban penyusutan dan menjaga data akun akumulasi penyusutan. Meskipun demikian, dalam pelaksanaannya melakukan pencatatan aset tetap (meskipun tanpa penyusutan) memerlukan usaha keras dari Pemerintah Daerah. Hal ini terlihat dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pada Semester I Tahun 2014 yang menyebutkan bahwa aset tetap tidak didukung dengan pencatatan dan pelaporan yang memadai merupakan salah satu alasan utama pemerintah daerah mendapatkan opini wajar

dengan pengecualian, tidak wajar dan opini tidak memberikan pendapat. IHPS I Tahun 2015 juga menyebutkan hal yang serupa yaitu permasalahan keberadaan aset tetap yang tidak diketahui, bukti kepemilikan aset yang tidak dapat ditunjukkan, serta permasalahan penghapusan yang tidak sesuai ketentuan. IHPS tersebut menunjukkan bahwa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun Anggaran 2013 dan Tahun Anggaran 2014 yang masih menggunakan basis akuntansi kas menuju akrual memiliki kelemahan utama pada penyajian aset tetapnya.

Jika dibandingkan dengan tidak mencatat aset tetap, terdapat beberapa sisi positif yang signifikan, antara lain mampu memberikan informasi mengenaikekayaan yang dimiliki oleh daerah, terdapat kontrol internal dalam pelaksanaan akuntansi (Bastari, 2004). Dengan dilakukan pencatatan aset tetap, pemerintah daerah dapat melakukan pemantauan nilai dari aset yang dimilikinya. Sedangkan kontrol internal diwujudkan dengan mencocokkan nilai dari belanja modal yang dilakukan oleh pemerintah daerah dengan penambahan aset tetapnya.

Pendekatan keempat pada akuntansi aset tetap adalah pencatatan aset tetap dengan kewajiban melakukan penyusutan. Kewajiban ini sendiri merupakan konsekuensi yang tidak terhindarkan dengan diberlakukannya basis akrual. Hoesada (2007) menyebutkan dua puluh lima pemikiran dibalik penyusutan aset tetap, di antaranya penyusutan menjadikan asas biaya manfaat lebih tergambar dalam pemberlakuan basis akrual dan penyusutan menunjukkan pentingnya pengetahuan atas aset yang dikelola. Meskipun banyak argumen yang mendasari pentingnya penyusutan aset tetap, kerumitan pelaksanaannya menjadi sisi negatif dari penerapannya di sektor publik. Oleh karena itu, Cavanagh, dkk. (2016) menempatkan pengakuan beban penyusutan dilakukan pada fase terakhir dari transisi ke akuntansi akrual, yaitu pada penerapan akrual

penuh. Hal ini juga sesuai dengan implementasi basis akrual di Indonesia.

Dengan akuntansi akrual diharapkan pemerintah memiliki informasi yang cukup untuk mengambil keputusan-keputusan, di antaranya mengenai kelayakan pendanaan suatu pelayanan, menunjukkan akuntabilitas dalam mengelola aset, dan merencanakan kebutuhan dana untuk pemeliharaan dan penggantian aset (Mulyana, 2009). Meskipun demikian sesuai dengan IHPS Semester I Tahun 2014, Tahun 2015, dan Tahun 2016, permasalahan terkait aset tetap masih merupakan permasalahan yang rutin terjadi, khususnya aset tetap yang dikuasai pihak lain dan aset tetap tidak diketahui keberadaannya. Dalam IHPS Semester I Tahun 2014, 2015 dan 2016, temuan potensi kerugian yang terkait dengan aset tetap berupa dikuasai pihak lain dan tidak diketahui keberadaannya selalu muncul sebagaimana tersaji dalam tabel 1.

Dari jumlah kasus dan nilainya pada tabel 1 terlihat bahwa penurunan keduanya terjadi pada tahun 2016 yang merupakan ikhtisar hasil pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2015. Penurunan tersebut adalah penurunan jumlah aset tetap yang dikuasai pihak lain dari 94 kasus senilai Rp369,28 miliar pada tahun 2015 menjadi 59 kasus senilai Rp93,49 miliar pada tahun 2016 serta penurunan permasalahan aset tetap yang tidak diketahui keberadaannya dari 53 kasus senilai Rp616,58 miliar pada tahun 2015 menjadi 46 kasus senilai Rp284,38 miliar pada tahun 2016. Hal ini mengindikasikan bahwa penerapan basis akrual yang wajib dilakukan pada tahun 2015 membawa dampak yang cukup signifikan kepada akuntansi aset tetap. Meskipun demikian, terkait dengan kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), aset tetap menjadi kelemahan utama (30% dari permasalahan ketidaksesuaian dengan SAP) yang menjadikan pemerintah daerah tidak memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari BPK (BPK, 2016).

Permasalahan aset tetap yang tidak sesuai dengan SAP ini terjadi pada 188 Pemda dari 533 Pemda yang diperiksa pada Semester I Tahun 2016. Permasalahan-permasalahan yang terjadi antara lain, pencatatan aset tetap belum didukung dengan daftar aset atau kartu inventaris, aset tetap yang bersumber dari dana Belanja Operasional Sekolah (BOS) belum dicatat, terdapat selisih pencatatan, dan nilai penyusutan tidak dapat ditelusuri.

Penerapan akuntansi berbasis akrual dengan kewajiban melakukan depresiasi pada satu sisi memaksa pemerintah daerah untuk memperhatikan aset tetapnya, namun di sisi lain beban penyusutan yang pada sektor privat diupayakan agar minimal dengan harapan laba yang dilaporkan dapat meningkat tidak terlalu menjadi perhatian pada sektor publik (Sussex, 2004). Pemerintah tidak menjadikan surplus atau defisit pada laporan operasional sebagai target keberhasilan, sehingga pelaksanaan akuntansi hanya diarahkan agar pada saat pemeriksaan bisa mendapatkan opini WTP.

### **Capital Charging**

Penerapan akuntansi aset tetap berbasis akrual pada pemerintah daerah di Indonesia merupakan suatu pencapaian yang harus diapresiasi. Namun, harus disadari bahwa perkembangan akuntansi aset tetap pada sektor publik tidak berhenti pada penerapan basis akrual. Perkembangan akuntansi aset tetap pada sektor publik di Inggris dan New

Zealand telah menerapkan praktik manajemen keuangan modern yang dikenal dengan capital charging atau pembebanan aset tetap dalam pengelolaan aset (Ball, 2003).

*Capital charging* merupakan praktik manajemen keuangan yang dirancang untuk menggambarkan biaya-biaya yang muncul terkait dengan pengadaan aset pemerintah (Ball, 2003). Dengan pendekatan ini entitas pengguna aset tetap dibebankan sejumlah uang sebagai pengganti dari biaya bunga dan tingkat pengembalian modal yang ada pada sektor swasta (Ball, 2003). Terdapat dua alur alasan terkait diterapkannya *capital charging*, yang pertama untuk menyamakan dengan biaya yang muncul pada sektor privat dan yang kedua untuk menghilangkan kecenderungan yang muncul yaitu kesan bahwa aset tetap merupakan barang gratis (Ball, 2003; Heald & Scott, 1996).

Ball (2003) menjelaskan bahwa pada sektor swasta, pilihan yang ada untuk pengadaan aset tetap adalah dengan menggunakan dana yang bersumber dari pinjaman atau dari modal pemilik. Perusahaan harus memberikan imbal balik atas sumber pendanaan tersebut. Perusahaan harus membayar bunga bila menggunakan dana pinjaman dan harus memberikan imbalan bagi pemilik modal melalui deviden atau peningkatan pada harga saham. Pada sektor publik, pendanaan aset tetap biasanya bersumber dari pendapatan,

**Tabel 1.** Rekapitulasi Temuan Terkait Aset Tetap pada Pemerintah Daerah pada Tahun Pemeriksaan 2014 - 2016

Permasalahan	Tahun	Jumlah Kasus	Nilai (miliar Rp)	Jumlah Entitas
Aset Tetap dikuasai pihak lain	2014	80 kasus	1.049,44	79 Pemda
	2015	94 kasus	369,28	90 Pemda
	2016	59 kasus	93,49	58 Pemda
Aset Tetap tidak diketahui keberadaannya	2014	70 kasus	485,42	65 Pemda
	2015	53 kasus	616,58	52 Pemda
	2016	46 kasus	284,38	42 Pemda

Sumber: IHPS BPK Semester 1 Tahun 2014, Semester 1 Tahun 2015 dan Semester 1 Tahun 2016

baik pajak maupun bukan pajak, walaupun terkadang aset tetap juga dibiayai dengan menggunakan pinjaman. Baik didanai dengan pendapatan maupun pinjaman, pengguna aset tetap tersebut biasanya bukan pihak yang melakukan pengadaan sehingga pengguna aset tetap melihat aset tetap sebagai barang gratis (Heald & Scott, 1996; Sussex, 2004).

Pandangan bahwa aset merupakan barang gratis mendorong konsekuensi yang kurang baik. Sussex (2004) menjelaskan bahwa setelah pengadaan, instansi pengguna aset tetap harus mencari dana untuk membayar staf, mengoperasikan dan memelihara aset tersebut. Pada titik tersebut, pengguna barang mungkin memutuskan bahwa instansinya tidak sanggup untuk mengoperasikan aset tersebut secara penuh, bahkan mungkin memutuskan untuk tidak menggunakan aset tersebut. Meskipun tidak terdapat kas yang hilang dengan mengabaikan aset tersebut, di sisi lain terdapat biaya atas peluang yang hilang. Dana yang digunakan untuk pengadaan aset tersebut seharusnya dapat digunakan untuk kegiatan lain yang tentunya lebih bermanfaat daripada mengadakan aset yang tidak digunakan. Pembebaan atas aset inilah yang diharapkan dapat menunjukkan adanya biaya peluang tersebut (Heald & Dowdall, 1999; Sussex, 2004). Dengan harus membayar sejumlah persentase dari nilai aset, pengguna aset tersebut diharapkan berpikir bahwa dia akan kehilangan uang untuk aset yang diabaikannya.

Sussex (2004) merangkum empat tujuan pembebaan aset, pertama membuat manajer menyadari adanya biaya aset, sehingga tidak memperlakukan aset sebagai barang gratis. Kedua menjadi insentif untuk melakukan pengelolaan aset tetap dengan baik. Ketiga untuk memungkinkan perbandingan dengan penyedia jasa lain yang pada akhirnya dapat menjadi alat pengukuran kinerja. Terakhir untuk memberikan dasar terjadinya kompetisi yang wajar dengan sektor swasta.

Pembebaan ini sendiri tidak luput dari permasalahan dalam praktik pelaksanaannya, antara lain terkait penilaian aset dan pembayaran beban itu sendiri (Ball, 2003; Heald & Scott, 1996; Heald & Dowdall, 1999; Sussex, 2004). Kerumitan penerapan *capital charging* adalah hal yang tidak terhindarkan (Heald & Dowdall, 1999). Karena beban dihitung dengan menggunakan persentase dari aset tetap yang dimiliki oleh entitas, maka nilai aset tetap harus benar-benar mencerminkan nilai yang sesungguhnya. Untuk kepentingan tersebut, akuntansi penilaian aset tetap pada sektor publik mengalami perkembangan, yaitu dengan penggunaan pendekatan penilaian *depreciated replacement cost* (DRC – biaya penggantian terdepresiasi) dan *modern equivalent asset* (MEA – aset modern sejenis).

Isu lain terkait pembebaan aset tetap adalah apakah beban tersebut benar-benar harus dibayar oleh entitas pengguna atau sekedar informasi dalam laporan keuangan (Ball, 2003; Sussex, 2004). Sussex (2004) menjelaskan bahwa pembebaan yang hanya berupa informasi atau '*notional*' akan memenuhi tujuan pemberian informasi kepada manajemen atas biaya pengadaan dan pengelolaan aset. Namun, tanpa adanya aliran kas yang terlibat, tidak terdapat insentif untuk mengelola aset dengan baik. Pembebaan riil akan memunculkan insentif nyata untuk mengelola aset dengan baik, namun perlu juga dipertimbangkan siapa yang harus menyediakan dana untuk pembayarannya. Ball (2003) berargumen bahwa posisi keuangan pengguna aset yang harus membayar beban aset tidak akan terganggu apabila dananya disediakan secara penuh, yakni menganggarkannya di luar pengeluaran yang telah ada. Belajar dari *National Health Service* (NHS) Inggris, penerapan *capital charging* dapat dimulai dengan dukungan dana sepenuhnya di awal penerapan, kemudian berangsur-angsur mengurangi dukungan dana tersebut (Sussex, 2004).

## KESIMPULAN

Perjalanan akuntansi aset tetap pada pemerintah daerah di Indonesia telah melewati banyak tahapan. Mulai dari tidak dilakukan pencatatan, pemberlakuan peraturan untuk membentuk dana depresiasi, pencatatan aset tetap tanpa kewajiban melakukan penyusutan, dan yang sekarang berlaku pencatatan aset tetap dengan kewajiban melakukan penyusutan. Keuntungan utama dari tidak melakukan pencatatan adalah tidak rumit dan mayoritas negara di dunia masih menggunakan pendekatan ini. Kerumitan dari melakukan pencatatan sebanding dengan akuntabilitas yang diberikan oleh laporan keuangan yang dihasilkan, sehingga akuntansi asset tetap di pemerintah daerah terus berkembang.

Penerapan basis akrual membawa dampak positif yang hasil langsungnya terlihat dari menurunnya temuan terkait aset tetap dalam pemeriksaan BPK. Namun, di sisi lain harus diakui bahwa akuntansi tersebut tidak sempurna untuk digunakan pada sektor pemerintahan. Salah satu hal yang menjadikan akuntansi aset tetap tidak sempurna adalah tidak mengakomodasi biaya peluang.

Pengguna aset tetap melihat aset tetap yang ada sebagai barang gratis. *Capital charging* dapat menjadi pembelajaran bagaimana akuntansi aset tetap dapat dikembangkan dengan mengenalkan biaya pada aset tetap, sehingga pengguna aset tetap tidak lagi melihatnya sebagai barang gratis. Penerapan *capital charging* di Indonesia tentunya memerlukan kajian lebih lanjut agar mangkus dan sangkil.

## DAFTAR PUSTAKA

Ball, I. (2003). Modern financial management practices. *OECD Journal on Budgeting*, 2(2), 49-76.

Bastari, I. (2004). *Penerapan sistem akuntansi keuangan daerah dan*

*standar akuntansi pemerintahan sebagai wujud reformasi manajemen keuangan daerah.* Jakarta: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.

BPK. (2014). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2014.* Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.

BPK. (2015). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2015.* Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.

BPK. (2016). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2016.* Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.

Bryman, A. (2015). *Social research methods.* Oxford University Press.

Cavanagh, J., Flynn, S., & Moretti, D. (2016). *Technical notes and manual implementing accrual accounting in the public sector International Monetary Fund.* Diakses tanggal 8 Maret 2017 dari <https://www.imf.org/Wg/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606>.

Heald, D., & Dowdall, A. (1999). Capital charging as a VFM tool in public services. *Financial Accountability and Management*, 15(3 & 4), 209-228.

Heald, D., & Scott, D. A. (1996). Assessing capital charging in the national health service. *Financial Accountability & Management*, 12(3), 225-244.

Hoesada, J. (2007). *Dua puluh lima alasan penyusutan aset tetap dalam akuntansi pemerintahan.* Jakarta: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar

- Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2007). *Akuntansi intermediate*. Edisi Keduabelas Jilid 2. Jakarta: Erlangga.
- KSAP. (2007). *Buletin teknis nomor 06 tentang akuntansi penyusutan*. Jakarta: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Kemendagri. (2002). *Keputusan menteri dalam negeri nomor 29 tahun 2002 tentang pedoman pengurusan, pertanggungjawaban dan pengawasan keuangan daerah serta tata cara penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah, pelaksanaan tata usaha keuangan daerah dan penyusunan perhitungan anggaran pendapatan dan belanja daerah*. Jakarta: Kementerian Dalam Negeri.
- Kemendagri. (2013). *Peraturan menteri dalam negeri nomor 64 tahun 2013 tentang penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada pemerintah daerah*. Jakarta: Kementerian Dalam Negeri.
- Kemenkeu. (2002). *Keputusan Menteri Keuangan nomor 355/KMK.07/2002 tentang Pembentukan Tim Pokja Pedoman Sistem Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Kemenkeu.
- Mulyana, B. (2009). Penggunaan akuntansi akrual di negara-negara lain: Trend di negara-negara anggota OECD. Diakses tanggal 7 Maret 2017 dari <http://Sutaryofe.Staff.Uns.Ac.Id/Files/2011/10/Akuntansberbasisakrual.Pdf>.
- Nazier, D. M. (2005). *Arah penyempurnaan keputusan menteri dalam negeri 29 tahun 2002 pasca pemberlakuan pp 24 tahun 2005 tentang standar akuntansi pemerintahan*. Jakarta: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Periasamy, P. (2010). *A textbook of financial cost and management accounting*. Himalaya Publishing House.
- Simanjuntak, B. H. (2005). Menyongsong era baru akuntansi pemerintahan di indonesia. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 1(1)
- Sussex, J. (2004). Principles of capital financing and capital charging in health care systems. Washington DC: International Bank for Reconstruction and Development World Bank. Diakses tanggal 8 Maret 2017 dari <http://siteresources.worldbank.org/>.





Ingrid Panjaitan, Shopiana

Universitas 17 Agustus 1945  
Jl. Sunter Permai Raya No.1, Sunter Agung, Tj. Priok,  
Kota Jkt Utara, DKI Jakarta 14350  
ingrid.panjaitan@uta45jakarta.ac.id  
shopiana21@gmail.com



## **THE EFFECT OF CHARACTERISTICS OF BUDGETARY PURPOSES AND THE APPLICATION OF ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM ON PERFORMANCE OF LOCAL GOVERNMENT OFFICIAL WITH DECENTRALIZATION AS MODERATING VARIABLE**

## **PENGARUH KARAKTERISTIK TUJUAN ANGGARAN DAN PENERAPAN SISTEM INFORMASI AKUNTANSI TERHADAP KINERJA APARAT PEMERINTAH DAERAH DENGAN TINGKAT DESENTRALISASI SEBAGAI PEMODERASI**

### **ABSTRACT/ABSTRAK**

*This study is aimed to determine the effect of the characteristics of budget goals and the application of accounting information on the performance of local government officials with the decentralized level as moderating variables. The location of the study is conducted in Kradenan and Gabus districts, Grobogan regency. This study is a quantitative research using Partial Least Square (PLS) as a test instrument with 60 government apparatuses in districts and sub-districts as the respondents. The results of this study indicate that the variable characteristics of budget goals and decentralization have a positive effect on the performance of local government officials. While the accounting information system variables do not affect the performance of local government apparatus, and decentralization cannot moderate the influence of budget objective characteristics and accounting information system on the performance of local government apparatus.*

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh karakteristik tujuan anggaran dan penerapan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah serta tingkat desentralisasi sebagai pemoderasi. Lokasi penelitian dilakukan di Kecamatan Kradenan dan Gabus, Kabupaten Grobogan. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan *Partial Least Square* (PLS) sebagai alat uji. Responden penelitian adalah aparatur pemerintah di kecamatan dan kelurahan, dengan sampel sebanyak 60 responden. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel karakteristik tujuan anggaran dan desentralisasi berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemda. Sedangkan variabel sistem informasi akuntansi tidak berpengaruh terhadap kinerja aparatur pemda, dan desentralisasi tidak dapat memoderasi pengaruh karakteristik tujuan anggaran dan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah.

### **KEYWORDS:**

*apparatus performance; characteristics budgetary purposes; the accounting information system; decentralization.*

### **KATA KUNCI:**

*kinerja aparatur; karakteristik tujuan anggaran; sistem informasi akuntansi; desentralisasi.*

### **SEJARAH ARTIKEL:**

Diterima pertama: Maret 2017

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2017

## PENDAHULUAN

Perbaikan kinerja aparatur pelayanan publik merupakan salah satu isu penting dalam reformasi administrasi publik di berbagai negara, termasuk Indonesia. Tuntutan perbaikan kinerja aparatur publik semakin besar jika dikaitkan dengan upaya pemerintah untuk meningkatkan daya saing negara dalam persaingan global. Tata pemerintahan yang baik merupakan suatu konsepsi penyelenggaraan pemerintahan yang bersih, demokratis, dan efektif.

Bastian (2010, p.254) mendefinisikan kinerja sebagai gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi sesuai perumusan *strategic scheme* suatu organisasi. Secara umum dapat juga dikatakan

bahwa kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai organisasi dalam periode tertentu.

Peningkatan pengetahuan pegawai atas penguasaan teori dan ketrampilan bertujuan supaya memecahkan persoalan-persoalan kegiatan dalam mencapai tujuan serta menyelesaikan pekerjaan yang telah dilimpahkan kepada setiap pegawai tersebut (Ranupandojo & Suad, 2000). Dengan demikian pegawai diharapkan dapat bekerja lebih efektif. Program pendidikan dan pelatihan bertujuan untuk meningkatkan kemampuan pegawai, dan kinerja pegawai dalam mencapai sasaran kerja (Handoko, 2007, p.103).

Capaian Indikator Kinerja Utama Kecamatan Bandung Wetan Kota Bandung tahun 2014 adalah salah satu bentuk kinerja yang melebihi/melampaui target. Tabel 1 menggambarkan capaian indikator kinerja utama dari Kecamatan Bandung Wetan, Kota Bandung tahun 2014.

**Tabel 1.** Capaian Indikator Kinerja Utama Kecamatan Bandung Wetan Kota Bandung Tahun 2014

No.	Indikator Kinerja Utama	Satuan	Target	Realisasi	Capaian (%)	Renstra (2018)		
						Target	Capaian (%)	Ket.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Indeks Pelayanan /Indeks Kepuasan Masyarakat(IKM)	Nilai	80.86	81.00	100.17	81.35	99.57	
2	Persentase Keluhan/ pengaduan pelayanan administratif yang ditindaklanjuti	%	100	100	100	100	100	
3	Persentase pelayanan administrasi kependudukan tepat waktu	%	70.00	98.05	140.07	98.35	99.69	
4	Persentase waktu pelayanan administrasi Umum lainnya tepat waktu	%	70.00	97.93	139.90	81.90	119.57	
5	Persentase Kelurahan yang memenuhi standar kriteria baik	%	33.33	33.33	100	100	33.33	
6	Persentase RW Juara	%	27.77	33.33	120.02	72.22	46.15	
7	Persentase Lembaga Kemasyarakatan Aktif	%	57.14	75.00	131.26	85.71	87.50	
<b>RATA-RATA CAPAIAN IKU</b>		%			<b>118.77</b>			

Sumber : Laporan kinerja instansi pemerintah(LKIP) Kota Bandung Tahun 2014

Untuk mencapai kinerja yang baik bagi pemerintah daerah secara akuntabilitas, tidak lepas dari anggaran pemerintah daerah. Menurut Mardiasmo (2009), anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. Kinerja akan efektif jika pihak bawahan diberikan kesempatan untuk dapat terlibat atau berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Kenis (1979) meneliti tentang karakteristik anggaran dengan menggunakan indikator kejelasan tujuan anggaran, partisipasi penyusunan anggaran, evaluasi anggaran, umpan balik anggaran, dan tingkat kesulitan tujuan anggaran. Hasil penelitian menyatakan bahwa karakteristik tujuan anggaran berpengaruh terhadap variabel sikap manajerial dan kinerja seperti kepuasan kerja, ketegangan kerja, sikap terhadap anggaran, motivasi anggaran, dan kinerja penganggaran yang dinilai sendiri. Variasi dalam gaya penganggaran dari manajemen level atas seperti yang tercermin dalam karakteristik tujuan anggaran dapat berpengaruh signifikan pada sikap dan kinerja dari manajer level rendah.

Di sisi lain, perkembangan teknologi yang semakin pesat menyebabkan kebutuhan manusia akan teknologi juga semakin banyak. Adanya teknologi memberikan berbagai kemudahan bagi manusia untuk menjalankan segala aktivitas. Penggunaan teknologi informasi dalam suatu organisasi sangat penting, namun untuk menerapkan teknologi informasi harus disesuaikan dengan karakteristik organisasi tersebut. Apakah dengan teknologi informasi dapat membantu meningkatkan efisiensi organiasasi. Dalam penerapan teknologi informasi dibutuhkan orang yang memiliki kompetensi untuk dapat memanfaatkannya dengan baik. Penggunaan teknologi informasi akan dapat mempengaruhi kinerja aparat pemerintah, dengan membantu pelaksanaan tugas sangat cepat, tepat waktu, relevan, dan akurat.

Permasalahan terkait dengan karakteristik tujuan anggaran dan penerapan sistem informasi telah menjadi fokus banyak penelitian. Penelitian-penelitian tersebut antara lain Darmansyah (2015) dengan hasil penelitian bahwa variabel partisipasi penyusunan anggaran, evaluasi anggaran, umpan balik anggaran, dan kesulitan tujuan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja aparat pemerintah daerah (pemda). Variabel kejelasan tujuan anggaran tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja aparat pemda. Tiana (2016) menyimpulkan bahwa variabel partisipasi penyusunan anggaran, kesulitan tujuan anggaran, evaluasi anggaran, dan struktur desentralisasi berpengaruh signifikan terhadap kinerja aparat pemda. Sedangkan variabel kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja aparat pemda.

Dewa(2015) menyimpulkan variabel partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, umpan balik anggaran, kesulitan tujuan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja aparat pemda. Sedangkan variabel evaluasi anggaran tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja aparat pemda. Terkait dengan sistem informasi, Zahro (2016) menyimpulkan bahwa baik sistem informasi akuntansi maupun pengendalian intern memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja pemda. Menurut Kurniawan (2014) menyimpulkan bahwa sistem informasi akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja aparat pemda baik secara parsial maupun simultan.

Uraian diatas mendorong peneliti untuk melakukan penelitian yang bertujuan untuk menganalisis pengaruh karakteristik tujuan anggaran dan penerapan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparat pemda. Selanjutnya menganalisis apakah tingkat desentralisasi mampu memoderasi pengaruh karakteristik tujuan anggaran dan penerapan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparat pemda serta pengaruh tingkat

desentralisasi terhadap kinerja aparatur pemerintah.

Perbedaan dengan penelitian sebelumnya terletak pada karakteristik tujuan anggaran dan penerapan sistem informasi akuntansi sebagai variabel independen serta lokasi penelitian. Variabel karakteristik tujuan anggaran dan penerapan sistem informasi akuntansi masih jarang diteliti secara sekilas. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan responden aparatur pemerintah daerah pada Kecamatan Kradenan dan Gabus di Kabupaten Grobogan.

### **Kinerja Aparatur**

Mangkunegara (2005, p.67) menyatakan bahwa kinerja merupakan hasil kerja yang dicapai oleh karyawan secara kualitas dan kuantitas dalam melaksanakan tugas sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan. Pekerjaan dengan hasil yang tinggi harus dicapai oleh karyawan. Faktor individu dan faktor lingkungan kerja organisasi adalah faktor-faktor penentu pencapaian prestasi kerja atau kinerja individu dalam organisasi.

Faktor individu dapat dikategorikan sebagai faktor internal dan profesionalisme kerja mewakili faktor individu (internal). Sedangkan faktor lingkungan kerja organisasi adalah yang menunjang individu untuk mencapai prestasi kerja. Faktor lingkungan kerja organisasi yang dimaksud antara lain uraian jabatan yang jelas, otoritas yang memadai, target kerja yang menantang, pola komunikasi yang efektif, hubungan kerja harmonis, iklim kerja respek dan dinamis, peluang berkariere dan fasilitas kerja yang relatif memadai (Mangkunegara, 2005, p.16-17).

### **Karakteristik Tujuan Anggaran**

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 menjelaskan bahwa anggaran sebagai instrumen kebijakan ekonomi, berfungsi untuk mewujudkan pertumbuhan dan stabilitas perekonomian serta pemerataan pendapatan

dalam rangka mencapai tujuan berbangsa. Indikator karakteristik anggaran antara lain partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, evaluasi anggaran, umpan balik anggaran, dan kesulitan tujuan anggaran (Kenis, 1979).

Terdapat beberapa penelitian terdahulu yang telah dilakukan yang dapat digunakan sebagai acuan. Hasil penelitian Khotimah (2011) menyimpulkan bahwa karakteristik tujuan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Blora. Semakin tinggi karakteristik tujuan anggaran maka semakin tinggi kinerja manajerial satuan kerja perangkat daerah.

Munawar, dkk. (2006) melakukan penelitian atas pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap sikap, perilaku dan kinerja aparatur Pemerintah Kabupaten Kupang. Hasil penelitiannya menyatakan karakteristik tujuan anggaran secara simultan berpengaruh secara positif terhadap perilaku, sikap, dan kinerja. Hal tersebut berarti keterlibatan dalam penyusunan, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban anggaran akan memberikan dampak positif terhadap sikap dan perilaku aparatur pemerintah, dan juga meningkatkan kinerjanya. Berlawanan dengan hasil penelitian Gul, dkk. (1995) yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran tidak ada hubungan langsung dengan kinerja manajerial.

### **Sistem Informasi Akuntansi**

Kualitas sistem informasi didefinisikan Davis (1986) sebagai *perceived ease of use* yaitu seberapa besar teknologi komputer dirasakan relatif mudah untuk dipahami dan digunakan. Kualitas sistem informasi menunjukkan bahwa jika pengguna sistem informasi merasa bahwa sistem mudah untuk digunakan, dan tidak membutuhkan banyak *effort* dalam menggunakannya. Dengan demikian akan lebih banyak waktu yang dapat digunakan untuk mengerjakan hal lain yang kemungkinan

akan meningkatkan kinerja secara keseluruhan (Rukmiyati & Budiartha, 2016)

Sistem Informasi Pengelolaan SKPD merupakan sistem informasi akuntansi bagi pemerintahan daerah. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah menyatakan bahwa sistem akuntansi pemerintahan daerah merupakan serangkaian prosedur mulai dari proses pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran, sampai dengan pelaporan keuangan dalam rangka mempertanggungjawabkan pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Penelitian Zahro (2016) membuktikan bahwa baik sistem informasi akuntansi maupun pengendalian intern memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja pemerintah daerah. Penelitian Nainggolan (2015) menunjukkan bahwa karakteristik sistem informasi akuntansi manajemen berpengaruh terhadap kinerja organisasi dan secara parsial desentralisasi tidak memoderasi hubungan antara karakteristik sistem informasi dengan kinerja organisasi.

## **Desentralisasi**

Desentralisasi memiliki berbagai macam tujuan. Secara umum tujuan desentralisasi dapat diklasifikasikan ke dalam dua varibel penting, yaitu peningkatan efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan pemerintahan (yang merupakan pendekatan structural *efficiency model*) dan peningkatan partisipasi masyarakat dalam pemerintahan dan pembangunan (yang merupakan pendekatan *local democracy model*). Dalam kurun waktu tertentu titik berat tujuan desentralisasi di setiap negara akan mengalami perbedaan (Prasojo, dkk., 2006).

Desentralisasi memberikan tanggung jawab dan kontrol yang lebih besar pada para manajer dan juga akses yang lebih luas terhadap tipe informasi yang dibutuhkan. Hal ini menyiratkan bahwa ketika tingkat desentralisasi sangat tinggi maka sistem

informasi akuntansi manajemen akan sangat dibutuhkan untuk memberikan informasi yang relevan (Waterhouse & Tiessen, 1978). Tingkat desentralisasi juga berpengaruh terhadap metode pengumpulan informasi dalam organisasi, seperti informasi akuntansi manajemen dan evaluasi kinerja (Chia, 1995). Penelitian Agusti (2012) menunjukkan hasil bahwa desentralisasi memperkuat hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial. Hasil penelitian Riyanto (1999) menentukan sebaliknya, yaitu desentralisasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja. Nor (2007) mengadakan penelitian terkait hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajemen pada organisasi pelayanan kesehatan (rumah sakit) dan organisasi pendidikan (perguruan tinggi) yang ada di provinsi D.I. Yogyakarta. Hasilnya menunjukkan bahwa desentralisasi tidak mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial.

Berdasarkan uraian dan gambaran penelitian-penelitian di atas, hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah H1: karakteristik tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemda Kecamatan Kradenan dan Gabus; H2: sistem informasi akuntansi berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemda Kecamatan Kradenan dan Gabus; H3: tingkat desentralisasi mampu memoderasi pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap kinerja aparat Pemda Kecamatan Kradenan dan Gabus; H4: tingkat desentralisasi mampu memoderasi pengaruh sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparat Pemda Kecamatan Kradenan dan Gabus; H5: tingkat desentralisasi berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemda Kecamatan Kradenan dan Gabus.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan di Kecamatan Kradenan dan Gabus, Kabupaten Grobogan. Jenis dan sumber data yang digunakan adalah data primer yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner kepada responden. Responden yang dipilih adalah aparatur pemerintah tingkat kecamatan dan kelurahan. Metode pemilihan sampel dalam penelitian ini yaitu metode pemilihan sampel dengan *purposive sampling*, yaitu teknik pemilihan sampel dengan pertimbangan tertentu. Adapun pertimbangan tersebut adalah jabatan dan tingkat pendidikan aparatur pemerintah, yang dianggap berperan dan telah mampu dalam pengelolaan anggaran dan penggunaan sistem informasi akuntansi.

Pengumpulan data dilakukan dengan metode kuesioner yang diadopsi dan dikembangkan atas kuesioner yang telah digunakan peneliti-peneliti terdahulu. Pertanyaan dibuat dalam bentuk angket dengan menggunakan Skala *Likert* 1-5 yang masing-masing mewakili pendapat dari responden. Skala tersebut adalah (1) Sangat Tidak Setuju; (2) Tidak Setuju; (3) Ragu-Ragu (Netral), (4) Setuju; (5) Sangat Setuju. Kuesioner yang telah disusun dan dirumuskan secara matang, kuesioner

disampaikan secara langsung ke masing-masing responden yakni aparatur pemerintah daerah di kantor kecamatan dan kelurahan, masing-masing dikirimkan dua kuesioner. Adapun responden dalam penelitian ini adalah berjumlah 60 responden dengan tingkat pengembalian kuesioner sebesar 100%.

Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang ingin diukur dengan kuesioner tersebut dan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Uji validitas dilakukan dengan membandingkan nilai  $r$  hitung (*correlation item total correlation*) dengan  $r$  tabel dengan ketentuan *degree of freedom* ( $df$ ) =  $n-2$ , dimana  $n$  adalah jumlah sampel dengan  $\alpha = 5\%$  (Ghozali, 2009). Kriteria untuk penilaian uji validitas sebagai berikut:

$r_{\text{hitung}} > r_{\text{tabel}}$ , maka pertanyaan valid

$r_{\text{hitung}} < r_{\text{tabel}}$ , maka pertanyaan tidak valid

Alat uji statistik yang digunakan dalam ialah *Partial Least Square* (PLS). PLS merupakan metode alternatif dari *Structural Equation Model* (SEM) yang dapat digunakan untuk

Tabel 2. Operasionalisasi variabel

Variabel penelitian	Dimensi	Indikator
<b>Kinerja</b>		
Penilaian Kinerja adalah proses dimana organisasi mengevaluasi/menilai kinerja karyawan. Penilaian kinerja diharapkan dapat menjadi pertimbangan keputusan personalia dan memberikan umpan balik kepada para karyawan tentang kinerjanya (Handoko, 1988).	Perencanaan	Perencanaan tujuan organisasi
	Pengorganisasian	Menetapkan standar pelaksanaan kerja
	Pengarahan	Mengarahkan bawahan
Indikator variabel pengukuran untuk mengukur kinerja berdasarkan aktivitas manajemen yaitu perencanaan, pengorganisasian, pengarahan dan pengawasan (Mahoney dkk., 1963).	Pengawasan	Melakukan pengawasan dalam pelaksanaan tugas

Variabel penelitian	Dimensi	Indikator
Karakteristik tujuan anggaran		
Anggaran merupakan suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif yang diukur dengan satuan moneter standar dan satuan lain yang mencakup jangka waktu satu tahun, disusun berdasarkan rencana kegiatan jangka panjang yang ditetapkan dalam proses penyusunan program (Mulyadi, 1993).	Partisipasi penyusunan anggaran	Dilibatkan dalam penentuan tujuan anggaran
Karakteristik tujuan anggaran berkaitan dengan alat dan tindakan untuk menentukan kemajuan dalam mencapai tujuan anggaran dan tujuan kinerja. Indikator yang dipakai untuk mengukur variabel ini adalah partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan tujuan anggaran, evaluasi anggaran, umpan balik anggaran dan tingkat kesulitan anggaran (Mas'ud, 2004).	Kejelasan tujuan anggaran	Tujuan anggaran jelas dan spesifik
	Umpaman balik anggaran.	Mendapatkan umpan balik anggaran
	Evaluasi anggaran	Menjelaskan tujuan anggaran kepada bawahan
	Tingkat kesulitan anggaran	Kesulitan yang dihadapi dalam menetapkan anggaran
Sistem informasi akuntansi		
Sistem informasi akuntansi adalah sebuah sistem yang memproses data dan transaksi guna menghasilkan informasi yang bermanfaat untuk merencanakan, mengendalikan, dan mengoperasikan bisnis (Krismiaji, 2010, p.4).	Kegunaan	Mampu menyelesaikan pekerjaan dengan cepat
Indikator variabel pengukuran berdasarkan kualitas sistem informasi akuntansi diukur dengan teori <i>Technology Acceptance Model</i> (TAM) dengan indikatornya Persepsi kegunaan ( <i>Perceived Usefulness</i> ) dan Persepsi kemudahan penggunaan ( <i>Perceived Ease of Use</i> ) (Davis, 1986).	Kemudahan Penggunaan	Memudahkan pekerjaan
Desentralisasi		
Simon (1989) menyatakan bahwa desentralisasi yang luas apabila keputusan didelegasikan dari top menejemen kepada level yang rendah dari wewenang eksekutif. Jika suatu organisasi administratif keputusan dibuat pada level organisasi yang tinggi, maka merupakan sentralisasi yang luas. Indikator pengukuran variabel desentralisasi (Bangun, 2009) menyatakan bahwa pelimpahan wewenang menentukan tercapainya program dan kegiatan.	Pelimpahan wewenang	Wewenang untuk menentukan pegawai yang terlibat dalam program dan kegiatan.

mengetahui permasalahan hubungan diantara variabel yang kompleks namun ukuran sampel data kecil (30 sampai 100) (Hair dkk., 2010). Definisi operasional variabel yang digunakan dalam penelitian ini disajikan pada tabel 2.

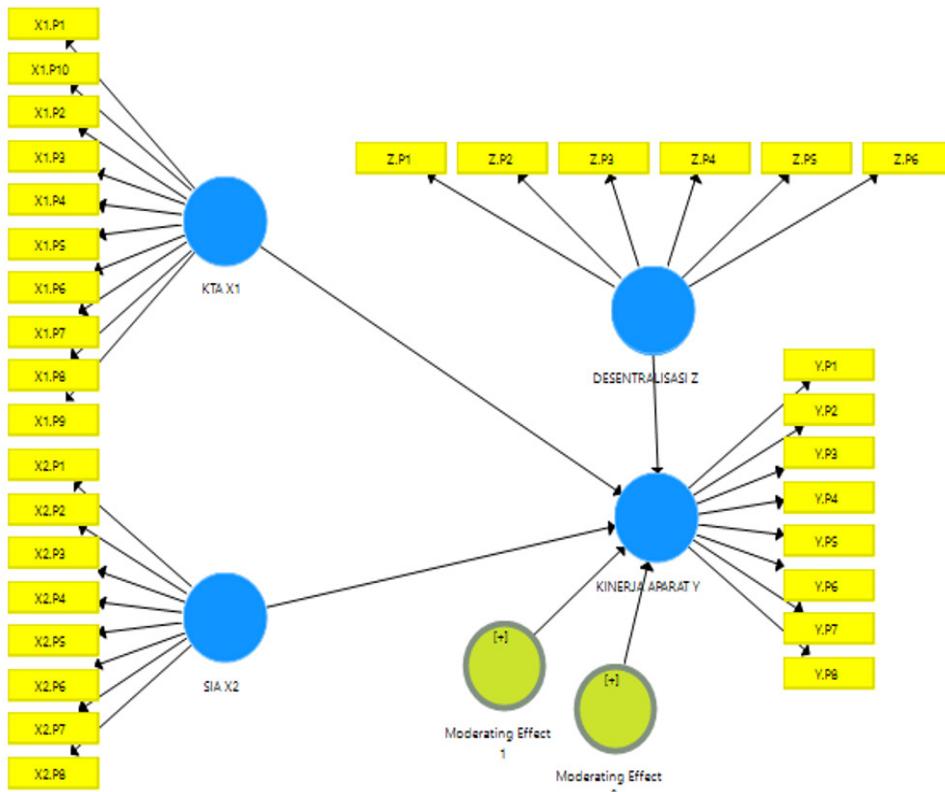
pejabat dari masing-masing kecamatan dan kelurahan, yang dianggap kompeten sesuai dengan tujuan penyebaran kuesioner. Hubungan antar variabel penelitian dan indikator pengukuran variabel penelitian disajikan pada gambar 1.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Sebaran responden dalam penelitian ini dapat disajikan pada tabel 3. Responden adalah

**Tabel 3.** Sebaran Responden

Karakteristik	Jumlah	Persentase
<b>Jenis kelamin:</b>		
a. Pria	52	87%
b. Wanita	8	13%
<b>Lama menduduki jabatan</b>		
a. < 5 Tahun	47	78%
b. 5 – 10 Tahun	13	22%
c. > 10 Tahun	0	0%
<b>Pendidikan:</b>		
a. SMA	19	32%
b. D-3	24	40%
c. S-1	14	23%
d. S-2	3	5%
e. S-3	0	0%
<b>Struktur jabatan</b>		
a. Camat	2	3.33%
b. Sekretaris Camat	2	3.33%
c. Lurah	28	46.67%
d. Sekretaris Kelurahan	28	46.67%

**Gambar 1.** Hubungan Antar Variabel Penelitian

Pengujian hipotesis dapat dilihat dari besarnya nilai T-statistik. Batas untuk menolak dan menerima hipotesis yang diajukan adalah

$\pm 1,96$ , dimana apabila nilai t berada pada rentang nilai  $-1,96$  dan  $1,96$  maka hipotesis akan ditolak.

**Tabel 4.** Hasil Pengujian Hipotesis

Hubungan Antar Variabel	Original sampel ( $O$ )	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ( $ O/STDEV $ )	Hipotesis
KTA X1 -> Kinerja Aparat Y	0.381	0.132	2.881	H1 diterima
SIA X2 -> Kinerja Aparat Y	0.168	0.098	1.716	H2 ditolak
<i>Moderating Effect 1 -&gt; Kinerja Aparat Y</i>	0.035	0.122	0.285	H3 ditolak
<b><i>Moderating Effect 2 -&gt; Kinerja Aparat Y</i></b>	0.029	0.139	0.207	H4 ditolak
Desentralisasi Z -> Kinerja Aparat Y	0.403	0.115	3.504	H5 diterima

Sumber: hasil PLS yang diolah

Berdasarkan pengujian yang dilakukan, pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap kinerja aparat adalah positif 0.381 dengan nilai T-statistik  $>1.96$  yakni 2.881. Dengan demikian H1 dalam penelitian yaitu bahwa karakteristik tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat, diterima. Hal tersebut berarti bahwa karakteristik tujuan anggaran mendukung kinerja aparat pemerintah daerah Kecamatan Kradenan dan Gabus. Keterlibatan staf atau bawahan dalam penyusunan anggaran, tujuan anggaran yang jelas dan evaluasi anggaran akan dapat meningkatkan kinerja aparat pemda. Hasil tersebut konsisten dengan penelitian Khotimah (2011).

Hubungan antara sistem informasi akuntansi dengan kinerja aparat pemda adalah positif 0.168 dengan T-statistik  $<1.96$  yakni 1.716. Dengan demikian H2 yang menyatakan sistem informasi akuntansi berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemda Kecamatan Kradenan dan Gabus, ditolak. Ini menunjukkan bahwa penggunaan dan pengetahuan sistem informasi akuntansi tidak memiliki pengaruh terhadap kinerja yang dihasilkan oleh aparat pemda. Hal ini tidak konsisten dengan penelitian Rukmiyati dan Budiartha (2016). Hal ini dapat dijelaskan bahwa meskipun sistem informasi akuntansi menawarkan kemudahan dan efisiensi waktu, namun dibutuhkan kapabilitas aparat dalam memanfaatkan atau pemahaman dalam menggunakan sistem tersebut. Selain itu karakteristik pekerjaan

yang dilakukan di tingkat kecamatan maupun kelurahan mungkin tidak kompleks sehingga sistem informasi akuntansi tidak akan mempengaruhi kinerja aparat.

Hipotesis ketiga yang menyatakan tingkat desentralisasi mampu memoderasi pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap kinerja aparat Pemda Kecamatan Kradenan dan Gabus ditolak. Hal tersebut ditunjukkan dengan nilai T-statistik  $<1.96$  yakni 0.285. Dengan demikian moderasi desentralisasi tidak dapat memperkuat pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap kinerja aparat pemda. Hal tersebut disebabkan jarang terdapat pelimpahan wewenang kepada bawahan, sehingga proses kegiatan penganggaran hanya dilakukan oleh kepala dinas dalam sebuah instansi. Hal ini konsisten dengan penelitian Nor (2007).

Selanjutnya hipotesis keempat, desentralisasi sebagai variabel pemoderasi sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparat pemda ditunjukkan dengan dengan T-statistik  $<1.96$ . Dengan demikian moderasi desentralisasi tidak dapat memperkuat pengaruh sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparat pemda. Hal tersebut antara lain karena kurangnya pemahaman pegawai dalam menggunakan sistem tersebut. Hasil penelitian sejalan dengan Nainggolan (2015).

Hasil pengujian untuk hipotesis kelima, yaitu tingkat desentralisasi berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemda Kecamatan

Kradenan dan Gabus ditunjukkan dengan nilai T-statistik  $>1,96$  yakni positif 3.504. Dengan demikian  $H_5$  dalam penelitian diterima. Hal ini konsisten dengan penelitian Agusti (2012) hasilnya menunjukkan bahwa desentralisasi memiliki pengaruh positif terhadap kinerja aparat pemda. Desentralisasi tidak dapat memperkuat pengaruh sistem informasi akuntansi dan karakteristik tujuan anggaran terhadap kinerja aparat pemda, namun berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemda secara langsung. Sebagaimana pembahasan di atas, penerapan sistem informasi akuntansi harus melihat karakteristik organisasi dan pengetahuan pengguna. Sedangkan karakteristik tujuan anggaran secara langsung berpengaruh terhadap kinerja aparat pemda, namun justru menjadi tidak berpengaruh dengan adanya moderasi dari desentralisasi sebagaimana dijelaskan di atas.

## KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan pengaruh karakteristik tujuan anggaran dan penerapan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparat pemda dengan tingkat desentralisasi sebagai variabel pemoderasi, dapat ditarik kesimpulan dan saran sebagai berikut.

Pertama, karakteristik tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemda, namun justru menjadi tidak berpengaruh dengan adanya moderasi dari desentralisasi. Hal tersebut menunjukkan bahwa semakin tinggi karakteristik tujuan anggaran maka kinerja aparat pemda juga semakin tinggi. Kedua, penerapan sistem informasi akuntansi tidak berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemda. Ketiga, moderasi desentralisasi tidak dapat memperkuat pengaruh karakteristik tujuan anggaran dan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparat pemda. Sedangkan desentralisasi berpengaruh positif terhadap

kinerja aparat pemerintah daerah. Penerapan sistem informasi akuntansi harus melihat karakteristik dari organisasi supaya dapat meningkatkan kinerja organisasi.

Penelitian ini juga memiliki keterbatasan, antara lain adalah ruang lingkup yang digunakan hanya mencangkup Pegawai Negeri Sipil (PNS) yang bekerja di Kecamatan Kradenan dan Gabus pada Kabupaten Grobogan, sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisasikan kepada populasi yang lebih luas. Pada penelitian ini data yang digunakan hanya berasal dari instrumen kuesioner yang didasarkan pada persepsi jawaban responden, tanpa dilengkapi dengan wawancara atau pertanyaan lisan.

Saran untuk penelitian berikutnya adalah penambahan jumlah sampel dan lingkup penelitian yang lebih luas. Hal tersebut dimaksudkan agar hasil penelitian yang diperoleh lebih baik, dapat dilakukan generalisasi, dan memberikan gambaran yang riil tentang kinerja aparat pemerintah. Selain itu variabel lain yang mempengaruhi kinerja aparat pemerintah atau indikator dari variabel dapat ditambahkan sehingga lebih rinci.

## DAFTAR PUSTAKA

Agusti, R. (2012). *Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah dengan dimoderasi oleh variabel desentralisasi dan budaya organisasi*. (Skripsi). Universitas Riau, Pekanbaru.

Bangun, A. (2009). *Pengaruh partisipasi dalam penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan struktur desentralisasi terhadap kinerja manajerial SKPD dengan pengawasan internal sebagai variabel pemoderasi (studi kasus pada pemerintah Kabupaten Deli Serdang)*. (Tesis). Universitas Sumatera Utara,

- Medan.
- Bastian, I. (2005). *Akuntansi sektor publik suatu pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Chia, Y. M. (1995). Decentralization, management accounting system information characteristic and their interaction effect on managerial performance: A Singapore study. *Journal of Business Finance and Accounting*, 811-830.
- Darmansyah, M. N. (2015). *Pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah Indragiri Hulu*. (Skripsi). Universitas Riau, Pekanbaru.
- Davis, F. D. (1986). *A Technology acceptance model for empirically testing new-end user information systems: Theory and result*. (Unpublished Ph.D. Dissertation). Massachusetts Institute of Technology, Massachusetts .
- Dewa, S. (2015). *Pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap kinerja aparatur daerah*. (Skripsi). Universitas Muhammadiyah, Surakarta.
- Ghozali, I. (2009). *Aplikasi analisis multivariante dengan program SPSS (Edisi Keempat)*. Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gul, dkk. (1995). Desentralisation as a moderating factor in the budgetary participation performance relationship: Some Hongkong evidence. *Accounting and Business Research*, 25 (98), 107-113.
- Hair, J. F., dkk. (2010). *Multivariate data analysis* (7th ed.). NJ: Pearson Prentice Hall.
- Handoko, T. H. (2007). *Mengukur kepuasan kerja*. Jakarta: Erlangga.
- Kementerian Dalam Negeri. (2006). *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah*. Jakarta: Kementerian Dalam Negeri.
- Kenis, I. (1979). Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *The Accounting Review*, 707-721.
- Khotimah, S. (2011). *Pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap kinerja manajerial pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Blora dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating*. (Skripsi). Universitas Negeri Semarang, Semarang.
- Krismiaji. (2010). *Sistem informasi akuntansi*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Kurniawan, A. (2014). *Pengaruh penerapan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja pemerintah Kabupaten Sidoarjo*. (Skripsi). Universitas Pembangunan Nasional Veteran, Jawa Timur.
- Mahoney, T. A., Jerdee, T. H., & Carroll, S. J. (1963). *Development of managerial performance: A research approach*. Cincinnati, OH: Southwestern Publishing.
- Mangkunegara, A. A. A. P. (2005). *Manajemen sumber daya manusia perusahaan*. Bandung: PT Remaja Rosdakarya.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi sektor publik*. Yogyakarta: Andi.
- Mas'ud, F. (2004). *Survei diagnosis organisasi, konsep dan aplikasi*. Semarang: Badan Penerbit UNDIP.
- Mulyadi. (1993). *Sistem akuntansi* (Edisi Ketiga). Yogyakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN.
- Munawar., Gugus, I., & Nurkholis. (2006).

- Pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap perilaku, sikap dan kinerja aparatur pemerintah daerah Kabupaten Kupang. *Simposium Nasional Akuntansi IX*. Padang.
- Nainggolan, E. P. (2015). Pengaruh karakteristik sistem informasi akuntansi manajemen terhadap kinerja organisasi dengan tingkat desentralisasi sebagai variabel moderating. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*, 15 (1), 100-112.
- Nor, W. (2007). Desentralisasi dan gaya kepemimpinan sebagai variabel moderating dalam hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. *Symposium Nasional Akuntansi X*. Makassar.
- Pemerintah Kota Bandung. (2014). Laporan Kinerja Instansi Pemerintah Kota Bandung. Bandung: Pemerintah Kota Bandung.
- Prasojo, E., Maksum, I. R., & Kurniawan, T. (2006). *Desentralisasi dan pemerintah daerah: Antara model demokrasi lokal dan efisiensi struktural*. Jakarta: Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
- Ranupandojo, H., & Suad, H. (2000). *Manajemen personalia* (Edisi Keempat). Yogyakarta: BPFE.
- Riyanto, B. (1999). The effect of Attitude, Strategy and Decentralization on Effectiveness of Budget Participation. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia (JRAI)*, 2 (2), 269-286.
- Rukmiyati, S. N. M., & Budiartha, I. K. (2016). Pengaruh kualitas sistem informasi, kualitas informasi dan perceived usefulness pada kepuasan penggunaan akhir software akuntansi (studi empiris pada hotel berbintang di Bali). *Jurnal Akuntansi Unud*, 5 (1), 115-142.
- Sekretariat Daerah Kota Bandung. (2014). *Laporan Kinerja Instansi Pemerintah (LKIP)*. Bandung.
- Tiana, A. (2016). *Pengaruh karakteristik tujuan anggaran dan struktur desentralisasi terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah*. (Skripsi). Universitas Muhammadiyah Surakarta, Surakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 tentang Keuangan Negara.
- Waterhouse, J.H. & Tiessen. (1978). A contingency framework for management accounting systems research, accounting, dalam *Managerial accounting-The behavioural foundation* (pp. 65 – 80). J.L. Livingstone, Columbus, Ohio: Grid Inc.
- Zahro, N. (2016). *Pengaruh sistem informasi akuntansi dan pengendalian intern terhadap kinerja pemerintah Kabupaten Kudus*. (Skripsi). Universitas Muria Kudus, Kudus.

## Lampiran

### Hasil Pengujian PLS

Indikator / Variabel Outer Loadings

Indikator / Variabel	Original sampel(O)	Sampel Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ( O/STDEV )	P Value
KTA X1* Desentralisasi Z <- <i>Moderating Effect 1</i>	1.883	1.592	0.521	3.612	0.000
SIA X2* Desentralisasi Z <- <i>Moderating Effect 2</i>	1.239	1.168	0.229	5.410	0.000
X1.P1 <- KTA X1	0.657	0.569	0.216	3.038	0.003
X1.P10 <- KTA X1	0.399	0.377	0.196	2.031	0.010
X1.P2 <- KTA X1	0.561	0.472	0.226	2.477	0.014
X1.P3 <- KTA X1	0.618	0.563	0.181	3.412	0.001
X1.P4 <- KTA X1	0.602	0.559	0.155	3.875	0.000
X1.P5 <- KTA X1	0.677	0.686	0.081	8.404	0.000
X1.P6 <- KTA X1	0.563	0.571	0.111	5.085	0.009
X1.P7 <- KTA X1	0.484	0.429	0.197	2.459	0.014
X1.P8 <- KTA X1	0.578	0.528	0.176	3.283	0.001
X1.P9 <- KTA X1	0.356	0.328	0.199	1.785	0.075
X2.P1<- SIA X2	0.667	0.620	0.166	4.010	0.000
X2.P2<- SIA X2	0.619	0.567	0.185	3.340	0.001
X2.P3<- SIA X2	0.431	0.387	0.218	1.978	0.049
X2.P4<- SIA X2	0.482	0.431	0.239	2.012	0.045
X2.P5<- SIA X2	0.518	0.492	0.202	2.561	0.011
X2.P6<- SIA X2	0.697	0.654	0.163	4.273	0.000
X2.P7<- SIA X2	0.780	0.718	0.171	4.570	0.000
X2.P8<- SIA X2	0.704	0.664	0.217	3.242	0.001
Y.P1<- Kinerja Aparat Y	0.572	0.553	0.107	5.364	0.000
Y.P2<- Kinerja Aparat Y	0.617	0.602	0.089	6.946	0.000
Y.P3<- Kinerja Aparat Y	0.756	0.754	0.060	12.637	0.000
Y.P4<- Kinerja Aparat Y	0.785	0.784	0.050	15.799	0.000
Y.P5<- Kinerja Aparat Y	0.681	0.684	0.071	9.623	0.000
Y.P6<- Kinerja Aparat Y	0.695	0.694	0.071	9.779	0.000
Y.P7<- Kinerja Aparat Y	0.662	0.663	0.082	8.052	0.000
Y.P8<- Kinerja Aparat Y	0.641	0.635	0.096	6.698	0.000
Z.P1<- Desentralisasi Z	0.749	0.743	0.077	9.717	0.000
Z.P2<- Desentralisasi Z	0.698	0.683	0.089	7.879	0.000
Z.P3<- Desentralisasi Z	0.665	0.654	0.108	6.185	0.000
Z.P4<- Desentralisasi Z	0.721	0.723	0.058	12.416	0.000
Z.P5<- Desentralisasi Z	0.830	0.823	0.053	15.721	0.000
Z.P6<- Desentralisasi Z	0.828	0.822	0.053	15.646	0.000

*Composite Reliability*

Indikator / Variabel	Original sampel (O)	Sampel Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ( O/STDEV )	P Value
Desentralisasi Z	0.885	0.880	0.026	34.531	0.000
Kinerja Aparat Y	0.872	0.869	0.021	40.602	0.000
KTA X1	0.814	0.761	0.134	6.086	0.000
<i>Moderating Effect 1</i>	1.000	1.000	0.000		
<i>Moderating Effect 2</i>	1.000	1.000	0.000		
SIA X2	0.830	0.784	0.129	6.419	0.000

*Cronbach's Alpha*

Indikator / Variabel	Original sampel (O)	Sampel Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ( O/STDEV )	P Value
Desentralisasi Z	0.844	0.839	0.035	23.805	0.000
Kinerja Aparat Y	0.833	0.829	0.030	27.931	0.000
KTA X1	0.761	0.735	0.091	8.634	0.000
<i>Moderating Effect 1</i>	1.000	1.000			
<i>Moderating Effect 2</i>	1.000	1.000			
SIA X2	0.791	0.782	0.048	16.513	0.000

*Average variance extracted (AVE)*

Indikator/ Variable	Original sampel(O)	Sampel Mean(M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ( O/ STDEVI )	P Value
Desentralisasi Z	0.564	0.559	0.054	10.493	0.000
Kinerja Aparat Y	0.462	0.462	0.042	10.530	0.000
KTA X1	0.312	0.301	0.079	3.952	0.000
<i>Moderating Effect 1</i>	1.000	1.000	0.000		
<i>Moderating Effect 2</i>	1.000	1.000	0.000		
SIA X2	0.388	0.372	0.070	5.541	0.000

*Rho\_A*

Indikator/ Variable	Original sampel(O)	Sampel Mean(M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ( O/ STDEVI )	P Value
Desentralisasi Z	0.564	0.559	0.054	10.493	0.000
Kinerja Aparat Y	0.462	0.462	0.042	10.530	0.000
KTA X1	0.312	0.301	0.079	3.952	0.000
<i>Moderating Effect 1</i>	1.000	1.000	0.000		
<i>Moderating Effect 2</i>	1.000	1.000	0.000		
SIA X2	0.388	0.372	0.070	5.541	0.000

*Path Coefficients*

Hubungan Antar Variabel	<i>Original sampel(O)</i>	<i>Sampel Mean(M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	<i>T Statistics ( O/ STDEV )</i>	<i>P Value</i>
Desentralisasi Z -> Kinerja Aparat Y	0.403	0.387	0.115	3.504	0.000
KTA X1 -> Kinerja Aparat Y	0.381	0.395	0.132	2.881	0.004
<i>Moderating Effect 1 -&gt; Kinerja Aparat Y</i>	0.035	0.057	0.122	0.285	0.776
<i>Moderating Effect 2 -&gt; Kinerja Aparat Y</i>	0.029	0.050	0.139	0.207	0.836
SIAA X2 -> Kinerja Aparat Y	0.168	0.190	0.098	1.716	0.087





Haris Pamugar

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia,  
Jalan Gatot Subroto Kav. 31, Jakarta Pusat  
haris.pamugar@bpk.go.id



## AUDIT OF FUEL OIL (BBM) SUBSIDY FOR PUBLIC WELFARE

## PEMERIKSAAN SUBSIDI BAHAN BAKAR MINYAK (BBM) UNTUK KESEJAHTERAAN RAKYAT

### ABSTRACT/ABSTRAK

*The provision of fuel subsidy is a Government program intended to help people with the lower economic capability in running their business and daily activities. In fact, the distribution of fuel subsidies is not evenly distributed to the people who are entitled to receive. In financial year of 2011-2015 BPK found that the distribution of subsidized fuel was not in accordance with law and regulations, as the subsidized fuel was distributed to the parties who are not entitled to receive subsidies and exceed the subsidy quota. Based on the audit findings, BPK corrected the fuel subsidy value by removing it from the billing of the BBM Business Agency to the Government, thereby having a significant impact on saving Government's expenditure on fuel subsidy payments. The savings of funds can be transferred to the infrastructure, economy, education, and public health sector. This study was conducted using literature study method by studying the BPK Audit Result Report 2012-2016, regulations, research and related articles, with a view to knowing the urgency of fuel subsidy audits and whether they have a relationship with people's welfare. The result of this study is that fuel subsidy audit is required and has an indirect relationship with people's welfare.*

Pemberian subsidi BBM merupakan program Pemerintah yang ditujukan untuk membantu masyarakat dengan kemampuan ekonomi rendah dalam menjalankan usaha dan aktivitas hidup sehari-hari. Pada pemeriksaan BPK tahun anggaran 2011 s.d. 2015 masih ditemukan adanya penyaluran BBM bersubsidi yang tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, yaitu penyaluran kepada pihak-pihak yang tidak berhak menerima subsidi dan melebihi kuota subsidi. Atas nilai temuan pemeriksaan tersebut, BPK melakukan koreksi nilai subsidi BBM dengan mengeluarkannya dari penagihan Badan Usaha penyalur BBM ke Pemerintah, sehingga menghemat pengeluaran/belanja Pemerintah untuk pembayaran subsidi BBM. Dengan adanya penghematan belanja Pemerintah, maka dana tersebut dapat dialihkan ke sektor pembangunan, perekonomian, pendidikan, dan kesehatan rakyat. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui urgensi pemeriksaan subsidi BBM dan apakah pemeriksaan tersebut memiliki hubungan dengan kesejahteraan rakyat. Metode penelitian yang digunakan yaitu studi literatur dengan mempelajari Laporan Hasil Pemeriksaan BPK tahun 2012 s.d. 2016, peraturan perundang-undangan, penelitian dan artikel terkait. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pemeriksaan subsidi BBM diperlukan dan memiliki hubungan tidak langsung dengan kesejahteraan rakyat.

### KEYWORDS:

*Audit; BPK; fuel oil subsidy; people's welfare.*

### KATA KUNCI:

*Pemeriksaan; BPK; subsidi BBM; kesejahteraan rakyat.*

---

### SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: Maret 2017

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2017

## PENDAHULUAN

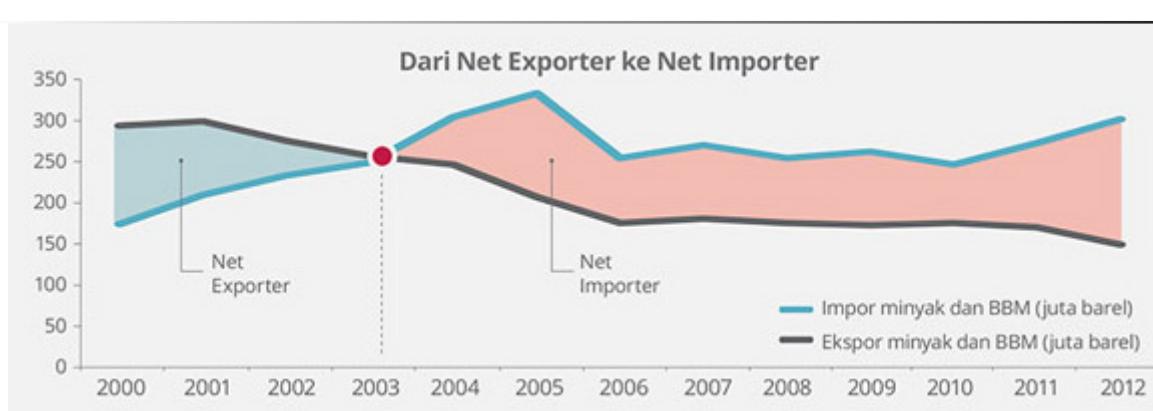
Undang-Undang Dasar Tahun 1945 pada pasal 33 Ayat (3) mengamanatkan Pemerintah yang menguasai bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya untuk dipergunakan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pemerintah bertanggungjawab untuk mengelola kekayaan alam untuk memenuhi kebutuhan hidup masyarakat. Indonesia dikenal sebagai negara yang memiliki kekayaan alam berlimpah. Sumber daya alam yang dimiliki Indonesia meliputi sumber daya energi, mineral, minyak dan gas (migas) yang tersebar di berbagai provinsi.

Salah satu kekayaan alam adalah minyak bumi yang kemudian diolah menjadi Bahan Bakar Minyak (BBM). Lebih lanjut terkait pengolahan minyak bumi menjadi BBM diatur dalam Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi pasal 3 yang menyatakan bahwa, "Penyelenggaraan kegiatan usaha Minyak dan Gas Bumi bertujuan antara lain menjamin efisiensi serta efektivitas tersedianya minyak dan gas bumi baik sebagai sumber energi maupun sebagai bahan baku untuk kebutuhan dalam negeri dan pelaksanaan serta pengendalian usaha pengolahan, pengangkutan, penyimpanan dan niaga secara akuntabel." Sedangkan dalam pasal 8 ayat (2) menyatakan bahwa,

"Pemerintah wajib menjamin ketersediaan dan kelancaran pendistribusian Bahan Bakar Minyak yang merupakan komoditas vital dan menguasai hajat hidup orang banyak di seluruh wilayah NKRI. Untuk itu Pemerintah berkewajiban untuk menjamin agar selalu tersedia cadangan BBM Nasional dalam jumlah cukup untuk jangka waktu tertentu." Hal tersebut yang mendasari Pemerintah untuk menjamin ketersediaan BBM dan pemberian subsidi BBM kepada masyarakat yang berhak di seluruh wilayah NKRI.

Subsidi BBM telah ada sejak era orde baru sampai dengan era reformasi saat ini. Di era orde baru negara mampu menanggung subsidi BBM karena Pemerintah memperoleh pendapatan yang besar dari ekspor minyak. Saat itu, Indonesia merupakan negara eksportir minyak yang memiliki kualitas minyak terbaik dunia dengan kategori *light crude*. Setiap kenaikan harga minyak menjadi tambahan penghasilan untuk negara. Sedangkan saat ini Indonesia justru menjadi negara importir minyak dan tidak lagi menjadi negara eksportir minyak sejak tahun 2003.

Indonesia sebelumnya bergabung dalam *Organization of the Petroleum Exporting Countries* (OPEC), namun keluar pada tanggal 9 September 2008 setelah sejak tahun 2003 tidak mampu lagi memenuhi kebutuhan dalam negeri dan lebih banyak impor. Hal ini



**Gambar 1.** Indonesia dari Negara Eksportir Menjadi Importir Minyak  
Sumber : <http://katadata.co.id>

sejalan dengan hasil penelitian Agustina, dkk. (2008) yang menyatakan bahwa pendapatan dari minyak dan gas telah menurun sejak tahun 2001, sementara subsidi BBM semakin naik dan mencapai rekor tertinggi di tahun 2008. Perkembangan Indonesia dari eksportir menjadi importir dapat dilihat dalam gambar 1.

Cheon dkk. (2013) dalam penelitiannya menyatakan bahwa negara yang memiliki penghasilan

minyak akan memberikan subsidi lebih besar daripada negara yang miskin minyak (sampel 137 negara). Hal yang tidak wajar jika negara importir minyak memberikan subsidi BBM yang lebih besar daripada saat menjadi eksportir minyak, sehingga di era reformasi saat ini Pemerintah semakin memperkecil subsidi BBM dan bahkan untuk BBM Premium telah dihapuskan di era Presiden Joko Widodo. Berikut sejarah harga BBM bersubsidi dari era orde baru sampai dengan saat ini:

**Tabel 1.** Sejarah Harga BBM Bersubsidi dari Era Orde baru s.d. Era Reformasi

Periode		Harga (Rupiah per Liter)						Masa Kepresidenan	
Tahun	Tanggal	Premium (Rp)	Naik/Turun (%)	Solar (Rp)	Naik/Turun (%)	Minyak Tanah (Rp)	Naik/Turun (%)		
2016	1 April	6.550,00 (Jawa, Bali, dan Madura)	v7,1	5.150, 00	v8,8	2.500,00	-	Joko Widodo	
		6.450,00 (selain Jawa, Bali, dan Madura)	v7,2						
	5 Januari	7.050,00 (Jawa, Bali, dan Madura)	v3,4	5.650,00	v18,1	2.500,00	-		
		6.950,00 (selain Jawa, Bali, dan Madura)	v4,8						
2015	28 Maret	7.300,00	^7,4	6.900,00	^7,8	2.500,00	-	Joko Widodo	
	1 Maret	6.800,00	^3	6.400,00	-	2.500,00	-		
	19 Januari	6.600,00	v13,2	6.400,00	v11,7	2.500,00	-		
	1 Januari	7.600,00	v10,6	7.250,00	v3,3	2.500,00	-		
2014	18 November	8.500,00	^30,8	7.500,00	^36,4	2.500,00	-		
2013	22 Juni	6.500,00	^44,4	5.500,00	^22,2	2.500,00	-		
2009	15 Januari	4.500,00	v25	4.500,00	v18,2	2.500,00	-		
2008	1 Desember	6.000,00	^33,3	5.500,00	^27,9	2.500,00	^25	Susilo Bambang Yudhoyono	
2005	1 Oktober	4.500,00	^87,5	4.300,00	^104,8	2.000,00	v9,1	Megawati Soekarnoputri	
	1 Maret	2.400,00	^32,6	2.100,00	^11,1	2.200,00	v11,7		
2003		1.810,00	^16,8	1.890,00	^64,3	1.970,00	v55,1		
2002		1.550,00	^6,9	1.150,00	^27,8	1.270,00	^217,5		
2001		1.450,00	^26,1	900,00	^50	400,00	^14,3	Abdurrahman Wahid	
2000		1150,00	^15	600,00	^9,1	350,00	^25		
1998		1.000,00	v16,7	550,00	v8,3	280,00	v20	B.J. Habibie	
1998		1.200,00	^71,4	600,00	^57,9	350,00	^25		
1993		700,00	^40	380,00	^26,7	280,00	-		
1991		500,00	^233,3	300,00	^471,4	-	-	Soeharto	
1980		150,00	-	52,50	-	-	-		

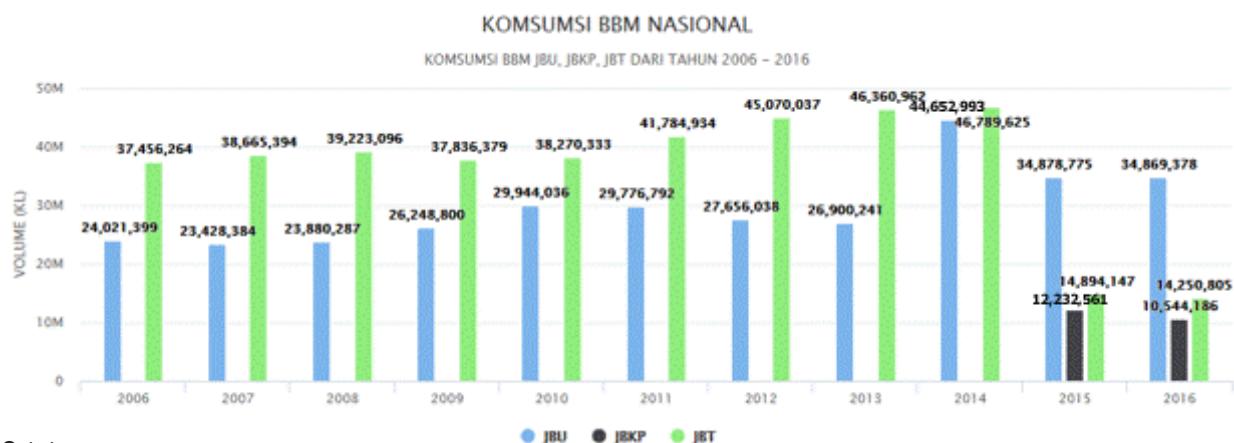
Sumber : diolah dari Peraturan Menteri ESDM Tahun 2008-2009, 2013-2014; Kementerian ESDM (2015a, 2015b, 2015c, 2015d, 2015e, 2016a, 2016b dan 2016c); Tribunnews (2014); Liputan 6 (2015)

Tabel 1 menunjukkan pada 1 Oktober 2005 harga BBM di Indonesia mengalami kenaikan paling tinggi dalam sejarah, yang terjadi pada masa Presiden Susilo Bambang Yudhoyono (SBY). Harga Premium naik sebesar Rp2.100,00 atau 87,5% dari Rp2.400,00 menjadi Rp4.500,00 per liter, dan solar naik sebesar Rp2.200,00 atau 104,8% dari Rp2.100,00 menjadi Rp4.300,00 per liter (Tribunnews, 2014). Sebagai bentuk kompensasi kepada masyarakat miskin atas kenaikan harga BBM di tahun 2005 akibat pengurangan subsidi BBM, Pemerintah memberikan Bantuan Langsung Tunai (BLT) untuk pertama kalinya sesuai Instruksi Presiden Nomor 12 Tahun 2005. Untuk kenaikan harga BBM di tahun 2008, Pemerintah kembali memberikan BLT sesuai Instruksi Presiden Nomor 3 Tahun 2008. Sedangkan kenaikan BBM di tahun 2013, Pemerintah memberikan kompensasi dalam bentuk Bantuan Langsung Sementara Masyarakat (BLSM) berdasarkan Instruksi Presiden Nomor 5 Tahun 2013.

Pada tanggal 18 November 2014, Presiden

Joko Widodo mengumumkan kenaikan harga BBM di awal kepemimpinannya. Premium naik dari Rp6.500,00 menjadi Rp8.500,00 per liter, sedangkan solar dari Rp5.500,00 menjadi Rp7.500,00 per liter. Menurut Pemerintah, penurunan subsidi BBM dapat memberikan ruang fiskal hingga Rp100 triliun (Tempo, 2014a). Untuk mengantisipasi perubahan tersebut, Presiden memperkenalkan suatu skema bantuan sosial baru sebagai kompensasi terhadap dampak harga energi yang meningkat, yaitu Program Keluarga Produktif yang mencakup bantuan keuangan, pendidikan, dan kesehatan, yang dilaksanakan melalui sejumlah kartu pintar (Tempo, 2014b).

Pada 1 Januari 2015, Presiden Joko Widodo secara resmi menghapus subsidi BBM jenis premium, dan menetapkan subsidi tetap untuk solar sebesar Rp1.000,00 sesuai Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) Nomor 39 Tahun 2015. Perhitungan harga menggunakan rumus yang ditetapkan oleh Pemerintah dan mengacu pada harga minyak dunia, kurs Rupiah terhadap Dolar AS,



#### Catatan:

- JBU (Jenis Bahan Bakar Minyak Umum) : Data sampai dengan September 2016
- JBKP (Jenis Bahan Bakar Minyak Khusus) : Data sampai dengan September 2016 (hasil verifikasi), data s.d. Desember 2016 (Laporan realisasi dari Badan Usaha)
- JBU (Jenis Bahan Bakar Minyak Tertentu) : Data sampai dengan November 2016 (hasil verifikasi), data s.d. Desember 2016 (Laporan realisasi dari Badan Usaha)

**Gambar 2.** Konsumsi BBM Nasional Tahun 2006 s.d. 2016

Sumber: <http://www.bphmigas.co.id>

serta faktor inflasi. Pada 1 Juli 2016, subsidi tetap untuk Solar diturunkan menjadi sebesar Rp500,00 berdasarkan Peraturan Menteri ESDM Nomor 27 Tahun 2016.

Di Indonesia, hal ini tampak dari tingginya konsumsi masyarakat terhadap penggunaan BBM. Berdasarkan data statistik Badan Pengatur Hilir (BPH) Migas menunjukkan bahwa konsumsi BBM di Indonesia dalam 10 tahun terakhir (tahun 2006 s.d. 2016) semakin meningkat setiap tahunnya dan mulai menurun pada tahun 2015 dan 2016 seperti dalam gambar 2.

Konsumsi BBM di Indonesia yang semakin meningkat pada tahun 2006 s.d. 2014 dipengaruhi oleh semakin meningkatnya belanja subsidi BBM setiap tahun. Pemberian subsidi BBM oleh Pemerintah ditujukan untuk masyarakat yang memiliki kemampuan ekonomi rendah, sehingga semakin meningkatnya anggaran subsidi BBM diharapkan dapat semakin meningkatkan kesejahteraan rakyat. Namun, pada kenyataannya penyaluran subsidi BBM tidak merata kepada masyarakat yang berhak menerima subsidi. Masih banyak masyarakat yang tergolong mampu dan pihak-pihak yang tidak berhak ikut mengkonsumsi subsidi BBM, sehingga Pemerintah menganggap pemberian subsidi BBM perlu dikaji kembali.

Besarnya belanja subsidi BBM dan penyalurannya yang tidak tepat sasaran dinilai sangat membebani anggaran negara dan dianggap sebagai permasalahan yang menghambat perekonomian dan pembangunan untuk peningkatan kesejahteraan rakyat. Hal tersebut menjadikan Pemerintah di tahun 2015 mulai menghapus subsidi BBM jenis premium dan membatasi subsidi BBM jenis solar sebesar subsidi tetap Rp1.000,00 per liter. Penurunan konsumsi BBM nasional di tahun 2015 dan 2016 dikarenakan pelemahan ekonomi nasional dan kurangnya kegiatan transportasi (Berita Satu, 2015).

Sehubungan dengan penyaluran subsidi BBM oleh Pemerintah, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) melakukan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDFT) atas pendistribusian dan perhitungan subsidi BBM. Pemeriksaan subsidi BBM tersebut dilakukan untuk memastikan pendistribusian subsidi BBM sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan tersalurkan kepada pihak-pihak yang berhak menerima subsidi. Selain itu, pemeriksaan subsidi BBM ditujukan untuk menilai kewajaran perhitungan besarnya nilai subsidi yang layak dibayar oleh Pemerintah kepada Badan Usaha penyalur BBM. Dengan demikian, tujuan penganggaran subsidi BBM untuk kesejahteraan rakyat dapat tercapai melalui transparansi dan akuntabilitas pengelolaan subsidi BBM yang baik.

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui urgensi pemeriksaan subsidi BBM dan apakah pemeriksaan subsidi BBM memiliki hubungan dengan kesejahteraan rakyat. Metode penelitian yang digunakan yaitu studi literatur dengan mempelajari dan menganalisis Laporan Hasil PDFT atas Pendistribusian dan Perhitungan Subsidi BBM Tahun 2012 s.d. 2016, Laporan Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Subsidi BBM per Semester I Tahun 2016, dokumen anggaran dan realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), peraturan perundang-undangan, penelitian dan artikel terkait. Penelitian ini menggunakan data subsidi BBM dan pemeriksaan subsidi BBM dalam lima tahun anggaran (tahun 2011 s.d. 2015).

Subsidi menurut *Oxford Advanced Learners Dictionary* (1990) dalam penelitian Nwaogai & Ani Casimir (2013) memiliki definisi, “*The money that is paid by a government or organization to reduce the cost of services or of producing goods so that their prices can be kept low*”. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, subsidi adalah bantuan uang dan sebagainya kepada yayasan, perkumpulan, dan sebagainya (biasanya dari pihak pemerintah)

([www.kbbi.co.id](http://www.kbbi.co.id)).

Sedangkan definisi subsidi BBM menurut Nugroho (2005) sesuai naskah RAPBN dan Nota Keuangan adalah pembayaran yang dilakukan oleh Pemerintah Indonesia kepada Badan Usaha penyalur BBM, dimana pendapatan yang diperoleh Badan Usaha dari tugas menyediakan BBM di Tanah Air adalah lebih rendah dibandingkan biaya yang dikeluarkannya untuk menyediakan BBM tersebut. Apabila bernilai positif, maka selisih ini disebut Laba Bersih Minyak. Subsidi BBM adalah selisih negatif antara hasil penjualan BBM dengan seluruh biaya yang dikeluarkan untuk pengadaan dan distribusi BBM di dalam negeri (Tarigan, 2014).

Menurut Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), konsep subsidi adalah bantuan pemerintah kepada masyarakat konsumen maupun produsen agar harga barang dan jasa lebih rendah dan jumlah yang dibeli masyarakat lebih banyak. Subsidi merupakan salah satu mekanisme Pemerintah dalam melaksanakan fungsi distribusi sebagai upaya pemerataan kesejahteraan rakyat. Dalam pelaksanaannya diusahakan agar pemberian subsidi lebih terarah dan tepat sasaran untuk masyarakat miskin, namun tetap memperhitungkan efisiensi dan kemampuan keuangan negara. Secara umum, kebijakan belanja subsidi adalah melanjutkan kebijakan subsidi sebelumnya yang efisien dan tepat sasaran (Munawar, 2013).

Dalam kajian yang dilakukan Tarigan (2014) menjelaskan bahwa tujuan pemberian subsidi adalah sebagai alat untuk meningkatkan daya beli masyarakat dan meminimalisasi ketimpangan akses barang dan jasa. Subsidi juga ditujukan untuk membantu meringankan beban rakyat atas harga komoditas yang menguasai hajat hidup orang banyak guna menjaga stabilitas harga, sehingga terjangkau oleh sebagian besar golongan masyarakat. Subsidi tersebut dapat berupa alokasi anggaran belanja negara yang distribusinya dilakukan

oleh BUMN/swasta seperti subsidi BBM.

Definisi BBM didasarkan pada Peraturan Presiden No. 191 Tahun 2014, dimana Pemerintah membagi jenis BBM dalam 3 (tiga) jenis yaitu sebagai berikut:

1. Jenis Bahan Bakar Minyak Tertentu (GBT) yang selanjutnya disebut Jenis BBM Tertentu adalah bahan bakar yang berasal dan/atau diolah dari Minyak Bumi dan/atau bahan bakar yang berasal dan/atau diolah dari Minyak Bumi yang telah dicampurkan dengan Bahan Bakar Nabati (*Biofuel*) sebagai Bahan Bakar Lain dengan jenis, standar dan mutu (spesifikasi), harga, volume, dan konsumen tertentu dan diberikan subsidi.
2. Jenis Bahan Bakar Minyak Khusus Penugasan (JBKP) yang selanjutnya disebut Jenis BBM Khusus Penugasan adalah bahan bakar yang berasal dan/atau diolah dari Minyak Bumi dan/atau bahan bakar yang berasal dan/atau diolah dari Minyak Bumi yang telah dicampurkan dengan Bahan Bakar Nabati (*Biofuel*) sebagai Bahan Bakar Lain dengan jenis, standar dan mutu (spesifikasi) tertentu, yang didistribusikan di wilayah penugasan dan tidak diberikan subsidi.
3. Jenis Bahan Bakar Minyak Umum (JBU) yang selanjutnya disebut Jenis BBM Umum adalah bahan bakar yang berasal dan/atau diolah dari Minyak Bumi dan/atau bahan bakar yang berasal dan/atau diolah dari Minyak Bumi yang telah dicampurkan dengan Bahan Bakar Nabati (*Biofuel*) sebagai Bahan Bakar Lain dengan jenis, standar dan mutu (spesifikasi) tertentu dan tidak diberikan subsidi.

Pemerintah telah lama melakukan kajian terkait subsidi BBM, terutama tentang penghapusan BBM. Hal ini dikarenakan penyaluran subsidi BBM tidak tepat sasaran dan lebih banyak dinikmati oleh masyarakat yang mampu (Meliala, 2014). Kajian

Pemerintah sejalan dengan kesepakatan bersama para pemimpin G20 dalam Konferensi Tingkat Tinggi (KTT) G20. Pada KTT G20 yang dilaksanakan di Pittsburgh pada bulan September 2009, para pemimpin G20 telah sepakat untuk mengendalikan subsidi BBM yang tidak efisien dan lebih mengutamakan bantuan untuk masyarakat miskin. Pada KTT berikutnya di Toronto pada bulan Juni 2010 dan di Seoul pada bulan November 2010, negara G20 kembali mempertegas komitmen mereka untuk mengatasi subsidi BBM yang tidak efisien. Pengendalian subsidi merupakan langkah penting dalam pembangunan yang berkelanjutan dan ekonomi ramah lingkungan (Nugraheni, dkk., 2013). Kemudian pada KTT di Cannes pada bulan November 2011 dan di Los Cabos pada bulan Juni 2012, para pemimpin G20 menegaskan kembali komitmen untuk merasionalisasi dan mengurangi subsidi energi fosil jangka menengah yang tidak efisien dan mendorong konsumsi boros, sekaligus memberikan dukungan penuh bagi masyarakat miskin (Tarigan, 2014).

Akbar & Djazuli (2015) dalam penelitiannya menyatakan bahwa kemakmuran menggunakan pendekatan ekonomi makro yaitu tingkat pengangguran, pendapatan dan kemampuan daya beli. Sedangkan kesejahteraan menggunakan pendekatan ekonomi mikro yaitu optimalisasi penggunaan sumber daya ekonomi atau efisiensi yang dianalisis secara agregat. Lebih lanjut menurut Sumner (1996) dalam penelitian Akbar & Djazuli (2015) menyatakan bahwa perbedaan kemakmuran dan kesejahteraan terletak pada lingkupnya. Lingkup kesejahteraan hanya mencakup kesejahteraan ekonomi seperti kemampuan manusia dalam memenuhi kebutuhan pokoknya yaitu sandang, pangan, perumahan, kesehatan dan pendidikan. Sedangkan lingkup kemakmuran meliputi kesejahteraan ekonomi dan non ekonomi. Kesejahteraan non ekonomi lebih banyak kepada pemenuhan faktor-faktor non ekonomi seperti kebahagiaan, banyaknya waktu dapat

berkumpul dengan keluarga, pulang kerja tepat waktu dan tidak perlu lembur untuk memperoleh pendapatan yang lebih tinggi, serta merasakan aman dan nyaman dalam hidup. Kesejahteraan masyarakat menurut Todaro & Smith (2003) adalah ukuran hasil pembangunan masyarakat dalam mencapai kehidupan yang lebih baik, meliputi: 1) Peningkatan kemampuan dan pemerataan distribusi kebutuhan dasar seperti makan, perumahan, kesehatan, dan perlindungan; 2) Peningkatan tingkat kehidupan, tingkat pendapatan, pendidikan yang lebih baik; 3) Memperluas skala ekonomi dan ketersediaan pilihan sosial dari individu dan bangsa.

Indikator kesejahteraan rakyat antara lain adalah tingkat pertumbuhan ekonomi, Produk Domestik Regional Bruto (PDRB), tingkat kemiskinan, dan tingkat pengangguran (Akbar & Djazuli, 2015). Secara nasional PDRB diukur dengan Produk Domestik Bruto (PDB) mencakup tingkat konsumsi rumah tangga yang mencerminkan tingkat kemampuan daya beli masyarakat sebagai tolok ukur kemampuan ekonomi masyarakat. Todaro & Smith (2003) menambahkan bahwa indikator pembangunan ekonomi terkait peningkatan kesejahteraan rakyat tidak hanya diukur dengan indikator ekonomi seperti pertumbuhan ekonomi, melainkan dilengkapi juga dengan indikator sosial, seperti pengentasan kemiskinan, penurunan ketimpangan distribusi pendapatan, dan penurunan tingkat pengangguran.

Undang-Undang Dasar Tahun 1945 pasal 23 ayat (1) menyatakan bahwa, "Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggungjawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat." Pasal ini secara eksplisit menjelaskan bahwa kemakmuran rakyat dapat tercapai jika pengelolaan keuangan dilakukan secara terbuka (transparan) dan

bertanggung jawab (akuntabel) (Akbar & Djazuli, 2015). BPK memiliki peranan besar sebagai salah satu pihak yang menjaga dan memastikan penggunaan keuangan negara untuk sebesar-besarnya kesejahteraan rakyat. Penggunaan keuangan negara yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan dapat mengakibatkan tidak tercapai tujuan penganggarannya. BPK melalui pemeriksannya mendorong Pemerintah dan Badan Usaha penyalur BBM agar transparan dan akuntabel dalam penggunaan keuangan negara demi terwujud kesejahteraan rakyat (BPK, 2015a). Hal tersebut sesuai dengan tugas BPK untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara (Undang-Undang No. 15 Tahun 2006).

Akbar & Djazuli (2015) dalam penelitiannya menyatakan bahwa secara empiris belum ada hubungan yang kuat antara audit keuangan dengan kesejahteraan rakyat. Penelitian tersebut membandingkan opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (*audited*) di wilayah Provinsi Bali dengan indikator kesejahteraan ekonomi yang menunjukkan tidak memiliki hubungan yang kuat. Kondisi yang kontradiktif terjadi menurut bukti empiris bahwa Pemerintah Daerah dengan indikator kesejahteraan baik namun mendapatkan opini non Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) (Keuangan Negara, 2015).

Berbeda dengan pemeriksaan laporan keuangan yang bertujuan untuk menilai kewajaran penyajian saldo dalam laporan keuangan dengan output berupa opini audit, pemeriksaan subsidi BBM merupakan jenis pemeriksaan PDTT. Tujuan pemeriksaan subsidi BBM yaitu:

1. Menilai kewajaran volume penjualan BBM

yang didistribusikan kepada konsumen di seluruh wilayah Indonesia;

2. Menilai kewajaran besarnya nilai subsidi yang layak dibayar oleh Pemerintah; dan
3. Menilai ketepatan waktu dan jumlah pembayaran subsidi BBM.

Tujuan pemeriksaan tersebut kemudian dituangkan dalam Program Pemeriksaan dan dijabarkan lebih lanjut dalam Prosedur Pemeriksaan yang dirancang secara komprehensif dan sistematis untuk menjawab dan memenuhi tujuan pemeriksaan yang ditetapkan. Metode pemeriksaan yang dilakukan meliputi penilaian risiko, penentuan materialitas dan metode uji petik, pengumpulan bukti, dan pengujian substantif (BPK, 2016c). Dengan pemeriksaan subsidi BBM diharapkan pengelolaan subsidi BBM dapat dilakukan secara transparan dan akuntabel sehingga tercapai tujuan penganggarannya untuk kesejahteraan rakyat.

## PEMBAHASAN

BBM telah menjadi kebutuhan utama dalam kehidupan masyarakat Indonesia dan dunia. Pemberian subsidi BBM tidak hanya dilakukan oleh Pemerintah Indonesia, namun juga dilakukan oleh negara-negara lain di dunia. Mayoritas negara pemberi subsidi BBM di dunia adalah negara-negara produsen dan eksportir minyak. Di antaranya tergabung dalam OPEC yang didirikan dengan tujuan sebagai wadah koordinasi untuk menyatukan kebijakan perminyakan negara-negara anggota, serta menjamin pasokan dan stabilitas pasar minyak bumi.

Indonesia merupakan salah satu negara pemberi subsidi BBM terbesar di dunia kepada rakyatnya. 10 negara lain di dunia yang memberikan subsidi BBM terbesar dapat dilihat dalam tabel 2.

**Tabel 2.** 10 Negara Pemberi Subsidi BBM Terbesar di Dunia Selain Indonesia

No.	Nama Negara	Keanggotaan OPEC	Jumlah Produksi Minyak (Barel/hari)	Subsidi BBM
1	Iran	Ya	3.862.000	Di tahun 2010, Iran mengeluarkan USD80 miliar untuk belanja subsidi BBM, sehingga harga bensin menjadi murah.
2	Arab Saudi	Ya	9.946.000	Subsidi yang besar dari Pemerintah membuat harga satu galon bensin lebih murah dari sebotol air.
3	Rusia	Tidak	10.733.000	International Energy Association (IEA) menyatakan bahwa biaya subsidi di Rusia pada tahun 2010 mencapai USD39,3 miliar.
4	India	Tidak	735.000	Pada tahun 2010, Pemerintah India mengeluarkan biaya subsidi BBM mencapai USD22 miliar.
5	China	Tidak	3.855.000	China menganggarkan biaya subsidi yang sangat besar menyamai gabungan jumlah konsumsi BBM di Uni Eropa, Amerika Serikat, dan Jepang.
6	Mesir	Tidak	490.000	Pemerintah Mesir mengeluarkan biaya subsidi BBM sebesar USD20,3 miliar.
7	Venezuela	Ya	2.194.000	The German Society for International Cooperation (GIZ) menyatakan bahwa harga bensin di Venezuela hanya sebesar 2 sen per liter. Harga tersebut jauh lebih murah daripada harga bensin di negara-negara lain. Pada tahun 2010, Venezuela mengeluarkan biaya subsidi sebesar USD20 miliar.
8	Uni Emirat Arab	Ya	2.988.000	Berdasarkan catatan IEA, UEA pada tahun 2010 memberikan subsidi BBM sebesar USD2,500 per orang.
9	Uzbekistan	Tidak	50.000	Pada tahun 2010, Pemerintah Uzbekistan mengeluarkan biaya subsidi BBM sebesar USD12 miliar atau setara hampir 1/3 produk domestik brutonya.
10	Amerika Serikat	Tidak	9.031.000	Pemerintah AS memberikan keringanan pajak sebagai bentuk subsidi kepada rakyatnya, sehingga biaya produksi lebih rendah dan konsumsi menjadi meningkat. Keringanan pajak eksplorasi dan pengembangan lapangan meningkatkan subsidi BBM mencapai USD5 miliar.

Sumber : Dolah dari National geographic (2012); Sindo News (2015); <https://id.tradingeconomics.com>

## Kebijakan Pemerintah terkait Subsidi BBM

Pemerintah saat ini sedang dalam proses semakin menurunkan subsidi BBM untuk dialihkan ke peningkatan sektor lain yang lebih memberikan manfaat untuk masyarakat miskin dan dapat meningkatkan perekonomian nasional, antara lain sektor pendidikan, kesehatan, dan infrastruktur. Selain itu, penurunan subsidi BBM ditujukan untuk mendorong penggunaan energi terbarukan sebagai langkah Pemerintah untuk mengurangi ketergantungan pada sumber energi minyak bumi yang nantinya akan habis dan tidak dapat diperbarui. Salah satu langkah tersebut adalah kebijakan konversi minyak tanah ke tabung LPG 3 kilogram sejak era Presiden SBY.

Direktur Jenderal Migas Kementerian ESDM, menjelaskan bahwa pencabutan subsidi BBM yang dilakukan Indonesia ditiru oleh beberapa negara lain seperti Arab Saudi dan Iran. Selain itu, kedua negara tersebut juga mengikuti skema penetapan harga BBM yang dievaluasi setiap tiga bulan. Skema penetapan harga BBM ini membantu Pemerintah dalam menjaga kestabilan harga bagi dunia usaha, sehingga mendorong pertumbuhan ekonomi yang berkelanjutan. Hal ini sesuai dengan Peraturan Menteri ESDM Nomor 39 Tahun 2014 tentang Perhitungan Harga Jual Eceran BBM, sebagaimana telah diubah ke Peraturan Menteri ESDM Nomor 4 Tahun 2015 dan Peraturan Menteri ESDM Nomor 39 Tahun 2015 (Antaranews, 2016).

Peraturan Presiden Nomor 191 Tahun 2014 menjelaskan bahwa subsidi BBM hanya untuk Jenis Bahan Bakar Minyak Tertentu (JBT) yang terdiri dari minyak solar (*gas oil*) dan minyak tanah (*kerosene*). Minyak solar diberikan subsidi tetap dari selisih kurang harga dasar per liter setelah ditambah pajak-pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Besaran subsidi minyak solar di tahun 2016 adalah sebagai berikut:

1. Tanggal 1 Januari s.d. 30 Juni 2016, besaran subsidi minyak solar (*gas oil*) diatur berdasarkan Peraturan Menteri ESDM No. 39 Tahun 2015 tanggal 9 November 2015 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri ESDM No. 39 Tahun 2014 tentang Perhitungan Harga Jual Eceran Bahan Bakar Minyak dalam pasal 2 ayat (1) menyatakan bahwa perhitungan harga jual eceran jenis BBM tertentu berupa minyak solar (*gas oil*) di titik serah, untuk setiap liter ditetapkan dengan formula sesuai dengan harga dasar ditambah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor (PBBKB) dikurangi subsidi sebesar Rp1.000,00.
2. Tanggal 1 Juli s.d. 31 Desember 2016, besaran subsidi minyak solar (*gas oil*) diatur berdasarkan Peraturan Menteri ESDM No. 27 Tahun 2016 tanggal 13 Oktober 2016 tentang Perubahan Ketiga atas Peraturan Menteri ESDM No. 39 Tahun 2014 tentang Perhitungan Harga Jual Eceran Bahan Bakar Minyak dalam pasal 2 ayat (1) menyatakan bahwa perhitungan harga jual eceran jenis BBM tertentu berupa minyak solar (*gas oil*) di titik serah, untuk setiap liter ditetapkan dengan formula sesuai dengan harga dasar ditambah PPN dan PBBKB dikurangi subsidi sebesar Rp500,00.

Sedangkan subsidi untuk minyak tanah adalah selisih kurang antara harga jual eceran per liter dikurangi pajak-pajak dengan harga dasar per liter.

Pemerintah di tahun 2015 telah mencabut subsidi premium, sehingga subsidi BBM hanya diberikan untuk solar dan minyak tanah. Meskipun subsidi BBM telah dikurangi, namun masih saja terdapat pengguna BBM subsidi yang seharusnya tidak berhak menerima subsidi. Subsidi BBM dinilai belum sepenuhnya tepat sasaran karena golongan ekonomi menengah ke atas masih dapat menikmati subsidi BBM tersebut. Pemberian subsidi BBM

yang tidak efektif akan membebani anggaran negara karena tujuan subsidi tidak sepenuhnya tercapai.

Kebijakan Pemerintah era Jokowi yang mengalihkan anggaran subsidi BBM untuk alokasi sektor lain dijelaskan lebih lanjut oleh Tim Komunikasi Presiden melalui Teten Masduki yang menyatakan bahwa pengalihan dana subsidi BBM ditujukan untuk rakyat yang kurang mampu dan program-program yang produktif. Anggaran pengalihan subsidi BBM tersebut pada APBN Perubahan Tahun 2015 mencapai Rp186 triliun, dengan rincian penganggaran secara garis besar sebagai berikut (Setkab, 2014):

1. Penambahan dana perlindungan sosial sebesar Rp14,3 triliun, yaitu untuk program Kartu Keluarga Sejahtera dan Keluarga Harapan;
2. Penambahan dana perlindungan kesehatan sebesar Rp422 miliar, yaitu untuk penambahan program Kartu Indonesia Sehat (KIS) dengan peningkatan penerima 1,8 juta orang, dan penambahan fasilitas, sarana, prasarana untuk RS rujukan nasional sebesar Rp2,2 triliun;
3. Dana Desa sebesar Rp11,7 triliun;
4. Dana pengembangan armada perbatasan, peningkatan sistem informasi dan keperluan logistik kelautan sebesar Rp3,3 triliun;
5. Dana sektor pendidikan sebesar Rp6,4 triliun, yaitu untuk tambahan 10 juta siswa penerima Kartu Indonesia Pintar (KIP), sehingga total penerima menjadi 19,2 juta siswa;
6. Dana sektor pertanian sebesar Rp16,9 triliun, yaitu untuk peningkatan produksi pangan melalui pembangunan irigasi, peningkatan alat dan mesin pertanian, serta penyediaan pupuk dan benih unggul;
7. Dana sektor pekerjaan umum dan perumahan rakyat sebesar Rp8,4 triliun

yaitu untuk pembangunan irigasi, waduk, dan pengendalian banjir. Kemudian dana sebesar Rp9,1 triliun untuk pengelolaan air minum, kesehatan lingkungan, dan pengembangan pemukiman. Sedangkan dana sebesar Rp10 triliun untuk pembangunan infrastruktur jalan dan jalan wilayah perbatasan, serta sebesar Rp5,75 triliun untuk pembangunan jalan tol;

8. Dana sektor perhubungan sebesar Rp11,9 triliun yaitu untuk pembangunan berbagai jenis kapal, fasilitas pelabuhan dan sistem informasi; dan
9. Peningkatan Dana Alokasi Khusus (DAK) untuk membantu daerah melalui Pemerintah Daerah, yang terdiri dari pembangunan infrastruktur irigasi sebesar Rp9,3 triliun, sektor pertanian sebesar Rp4 triliun, pembangunan jalan sebesar Rp5 triliun dan peningkatan pelayanan rujukan kesehatan sebesar Rp1,4 triliun.

## **Peran BPK terhadap Subsidi BBM**

### ***Urgensi Pemeriksaan Subsidi BBM***

BPK sebagai pemeriksa eksternal yang bertugas memeriksa pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, memiliki peranan penting dalam penyaluran subsidi BBM kepada masyarakat. Melalui pemeriksaan subsidi BBM, BPK memastikan pendistribusian subsidi BBM telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan tersalurkan kepada pihak-pihak yang berhak menerima subsidi. BPK juga melakukan perhitungan besarnya nilai subsidi BBM yang seharusnya dibayar oleh Pemerintah kepada Badan Usaha penyalur BBM.

**Tabel 3.** Perbandingan Anggaran dan Realisasi Total Belanja, Belanja Subsidi, dan Realisasi Belanja Subsidi BBM

Tahun	Total Belanja (Trilyun Rp)		Belanja Subsidi (Trilyun Rp)		Belanja Subsidi BBM (Trilyun Rp)	
	(Trilyun Rp)	Realisasi	APBN-P	Realisasi	Audited BPK	% terhadap Belanja Subsidi
2011	1.320,75	1.294,99	237,19	295,36	149,02	50,45
2012	1.534,59	1.489,72	273,16	346,42	193,27	55,79
2013	1722,03	1.650,56	358,18	355,05	193,65	54,54
2014	1.876,87	1.770,56	403,04	391,96	186,25	47,52
2015	1.984,15	1.806,52	212,10	185,97	17,19	9,24

Sumber: Diolah dari data Kementerian Keuangan (2011 s.d. 2016); LHP BPK (2012 s.d. 2016)

Hasil perbandingan antara anggaran dan realisasi belanja subsidi dengan realisasi belanja subsidi BBM (*audited BPK*) yang disajikan pada tabel 3 menunjukkan bahwa Pemerintah memberikan subsidi BBM yang besar kepada rakyatnya di tahun 2011 s.d. 2014. Belanja subsidi BBM mengambil porsi paling besar dalam Belanja subsidi pemerintah. Sebelum kebijakan pencabutan subsidi BBM dan pengalihan ke subsidi lain (periode 2011 s.d 2015), rata-rata 52% dari belanja subsidi adalah belanja subsidi BBM.

BPK selalu berupaya untuk melindungi uang negara dari kecurangan dan ketidaktepatan dalam penggunaannya termasuk untuk pembayaran subsidi BBM oleh Pemerintah. Dalam pemeriksannya, BPK menemukan adanya penyaluran BBM bersubsidi yang tidak sesuai dengan ketentuan peraturan

perundang-undangan, yaitu penyaluran subsidi BBM kepada pihak-pihak yang tidak berhak menerima subsidi dan melebihi kuota pemberian subsidi yang ditetapkan. Pemeriksaan BPK dilakukan atas nilai subsidi JBT awal berdasarkan data volume verifikasi BPH Migas dan Kementerian Keuangan. Pemeriksaan tersebut telah menghasilkan penghematan atas keuangan negara berupa pengurangan nilai subsidi yang dibayarkan Pemerintah kepada Badan Usaha penyalur BBM dalam lima tahun terakhir sejak tahun 2011 s.d. 2015. BPK melakukan koreksi nilai subsidi BBM dengan mengeluarkannya dari nilai tagihan Badan Usaha penyalur BBM ke Pemerintah (BPK, 2012, 2013, 2014, 2015b, dan 2016a). Rincian koreksi BPK berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Subsidi JBT tahun 2011 s.d. 2015 disajikan pada tabel 4.

**Tabel 4.** Koreksi BPK atas Subsidi Jenis BBM Tertentu

No.	Tahun	Unaudited (Rp)	Nilai Koreksi (Rp)	Audited (Rp)
1	2011	149.091.751.300.986,00	73.842.229.526,45	149.017.909.071.460,00
2	2012	194.269.109.231.930,00	995.157.814.127,00	193.273.951.417.803,00
3	2013	193.705.718.155.669,00	53.246.029.679,00	193.652.472.125.990,00
4	2014	186.336.225.739.611,00	82.006.568.338,00	186.254.219.171.173,00
5	2015	17.211.443.319.755,80	22.508.583.297,31	17.188.934.736.458,50

Sumber : Diolah dari LHP BPK Tahun 2012 - 2016

Koreksi BPK atas penyaluran BBM subsidi yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan tersebut antara lain disebabkan oleh:

1. Penyaluran BBM bersubsidi kepada kendaraan Instansi Pemerintah dan BUMN/BUMD, peralatan industri dan kendaraan penunjang industri (truk angkutan industri dan alat berat) serta kendaraan pengangkut pertambangan dan perkebunan;
2. Penyaluran BBM bersubsidi kepada Layanan Umum yang melebihi alokasi kuota;
3. Penyaluran BBM bersubsidi tanpa melalui dispenser;
4. Penyaluran BBM bersubsidi menggunakan drum dan jerigen tanpa surat rekomendasi; dan
5. Penyaluran BBM bersubsidi yang dijual dengan harga non subsidi.

Selain itu, Badan Usaha penyalur BBM bersubsidi masih menghitung *stock akhir JBT* yang belum disalurkan kepada konsumen sebagai nilai subsidi JBT yang ditagihkan kepada Pemerintah. Pengendalian yang lemah juga merupakan penyebab penyaluran JBT tahun 2014 melebihi kuota penetapan Pemerintah, sehingga kelebihan penyaluran

JBT tersebut tidak dapat ditagihkan sebagai subsidi JBT kepada Pemerintah (BPK, 2012, 2013, 2014, 2015b, dan 2016a).

Besarnya porsi subsidi BBM membutuhkan pengawasan dan pemeriksaan untuk memastikan bahwa pengelolaan dan pertanggungjawabannya telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Peran tersebut antara lain dilakukan oleh BPK sebagai pemeriksa eksternal pemerintah melalui pemeriksaan subsidi BBM. Temuan, koreksi dan rekomendasi yang diberikan oleh BPK selain menghemat keuangan negara juga memperbaiki pengelolaan subsidi BBM.

Hasil Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (PTLHP) atas pemeriksaan subsidi BBM pada Semester I Tahun 2016 menunjukkan bahwa tingkat persentase tindak lanjut pihak auditee sangat tinggi (BPK, 2016b). Hal tersebut dapat dilihat di tabel 5.

Berdasarkan tabel 5 tampak bahwa auditee memiliki kinerja yang tinggi dalam penyelesaian tindak lanjut atas hasil pemeriksaan subsidi BBM. Dari rekomendasi-rekomendasi yang diberikan oleh BPK, rata-rata 91% dapat dan telah ditindaklanjuti oleh auditee. Tingginya persentase tindak lanjut auditee atas rekomendasi BPK menunjukkan pengelolaan subsidi BBM semakin baik dan

**Tabel 5.** Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Subsidi BBM Periode Semester 1 Tahun 2016

No.	Tahun LHP Subsidi BBM	Jumlah Temuan	Jumlah Rekomendasi	S	%	BS	%	BD	%	TDD	%
1	2011	45	72	72	100.00	-	-	-	-	-	-
2	2012	48	94	94	100.00	-	-	-	-	-	-
3	2013	57	121	78	64.46	17	14.05	25	20.66	1	0.83
4	2014	87	149	149	100.00	-	-	-	-	-	-
5	2015	100	179	163	91.06	11	6.15	4	2.23	1	0.56

*Catatan:*

S = Sesuai; BS = Belum Sesuai; BD = Belum Ditindaklanjuti; TDD = Tidak Dapat Ditindaklanjuti

Sumber : Diolah dari Laporan PTLHP Subsidi BBM Periode Semester 1 Tahun 2016

diharapkan ke depannya penyaluran subsidi BBM dapat tepat sasaran dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, sehingga tujuan penganggaran Pemerintah untuk kesejahteraan rakyat dapat tercapai.

### ***Hubungan Pemeriksaan Subsidi BBM dengan Kesejahteraan Rakyat***

Hasil pemeriksaan BPK (*audited*) menghasilkan volume penjualan BBM dan nilai belanja subsidi BBM yang wajar untuk dibayarkan Pemerintah kepada Badan Usaha penyalur BBM. Nilai subsidi BBM (*audited*) merepresentasikan besaran subsidi BBM yang telah disalurkan Pemerintah kepada masyarakat yang berhak menerima subsidi, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, dan sesuai dengan tujuan penganggaran untuk mencapai kesejahteraan rakyat.

Selain itu, temuan pemeriksaan BPK yang mengakibatkan koreksi kurang atas nilai tagihan Badan Usaha penyalur BBM ke Pemerintah berdampak pada penghematan pengeluaran/belanja Pemerintah untuk pembayaran subsidi BBM. Penghematan keuangan negara yang sangat material sebesar total Rp1.226.761.224.967,76 atas koreksi subsidi BBM tahun 2011 s.d. 2015 tersebut dapat dimanfaatkan untuk dialokasikan ke program Pemerintah yang mendukung peningkatan kesejahteraan dan hajat hidup rakyat Indonesia antara lain pada sektor pembangunan/infrastruktur, perekonomian, pendidikan, dan kesehatan rakyat.

Penelitian ini menyajikan analisis sederhana atas data belanja subsidi BBM hasil pemeriksaan BPK dan data tingkat kemiskinan untuk mengetahui apakah pemeriksaan subsidi BBM memiliki hubungan dengan kesejahteraan rakyat. Tingkat kemiskinan merupakan salah satu indikator kesejahteraan rakyat (Akbar dan Djazuli, 2015), yang menurut penulis merupakan indikator yang memiliki hubungan langsung dengan pemberian subsidi, baik subsidi BBM maupun subsidi penggantinya, mengingat masyarakat miskin adalah target dari subsidi pemerintah. Perbandingan tersebut dapat dilihat pada tabel 6.

Pada rentang waktu 2011 s.d 2015 terdapat penurunan tren nilai subsidi BBM. Pada rentang tahun yang sama, tren tingkat kemiskinan juga mengalami penurunan. Hal ini mengindikasikan bahwa pengalihan subsidi BBM oleh pemerintah, baik dalam bentuk bantuan tunai maupun pengalihan kepada program-program kesejahteraan rakyat berperan dalam menurunkan tingkat kemiskinan atau dengan kata lain meningkatkan kesejahteraan rakyat. Dengan demikian pemeriksaan atas subsidi BBM secara tidak langsung memiliki hubungan pula dengan kesejahteraan rakyat. Antara lain dengan temuan pemeriksaan dan rekomendasi yang diberikan untuk perbaikan dalam pengelolaan subsidi supaya lebih tepat sasaran. Namun untuk membuktikan hal tersebut diperlukan penelitian lebih lanjut dengan melibatkan indikator-indikator kesejahteraan yang lain.

**Tabel 6. Perbandingan Realisasi Belanja Subsidi BBM dan Indikator Kesejahteraan Rakyat**

No.	Tahun LHP Subsidi BBM	Belanja Subsidi BBM (Audited BPK)		Tingkat Kemiskinan	
		Nilai (Trilyun Rp)	%	Nilai (Trilyun Rp)	Naik/turun (%)
1	2011	149,02	-	12,49	-
2	2012	193,27	29,70	11,96	(4,24)
3	2013	193,65	0,20	11,37	(4,93)
4	2014	186,25	(3,82)	11,25	(1,06)
5	2015	17,19	(90,77)	11,22	(0,27)

Sumber : Diolah dari data Kementerian Keuangan (2011 s.d. 2016); LHP BPK (2012 s.d. 2016); BPS (2013 s.d. 2016)

## KESIMPULAN DAN SARAN

Belanja subsidi BBM oleh Pemerintah bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Penelitian ini menunjukkan bahwa belanja subsidi pemerintah sebagian besar adalah belanja subsidi BBM. Pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK menjadi sangat penting untuk akuntabilitas pengelolaan dan pertanggungjawaban atas subsidi BBM. BPK juga dapat memberikan usulan perbaikan berupa rekomendasi maupun koreksi atas temuan permeriksaan yang diperoleh.

Temuan pemeriksaan BPK yang mengakibatkan koreksi kurang atas nilai tagihan Badan Usaha penyalur BBM berdampak pada penghematan pengeluaran Pemerintah untuk pembayaran subsidi BBM. Penghematan keuangan negara yang sangat material tersebut dapat dimanfaatkan untuk dialokasikan ke program pemerintah yang mendukung peningkatan kesejahteraan rakyat antara lain pada sektor pembangunan/infrastruktur, perekonomian, pendidikan, dan kesehatan rakyat. Sehingga secara tidak langsung pemeriksaan atas subsidi BBM memiliki hubungan dengan kesejahteraan rakyat.

Penelitian ini memiliki keterbatasan, sehingga terdapat beberapa saran untuk penelitian selanjutnya dan rekomendasi kebijakan yang dapat diambil.

1. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif yang berdasarkan pada kajian pustaka dan menggunakan analisis sederhana, sehingga masih terbatas pada kajian literatur dan masih memerlukan penelitian lanjutan secara empiris di lapangan.
2. Penelitian dapat dikembangkan lebih lanjut mengenai pengaruh pemeriksaan subsidi BBM oleh BPK terhadap kesejahteraan rakyat.
3. Penelitian ini dapat menginspirasi perlunya dilaksanakan pemeriksaan

kinerja atas pengaruh subsidi BBM terhadap kesejahteraan rakyat untuk mengetahui efektifitas, efisiensi, dan ekonomis (3E) penyaluran subsidi BBM dan pencapaian tujuan penganggarannya untuk kesejahteraan rakyat.

## DAFTAR PUSTAKA

- Akbar, B., & Djazuli, A. (2015). Audit Keuangan dan Kesejahteraan Rakyat Studi pada Kabupaten Badung, Tabanan dan Kota Denpasar Tahun 2013. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, 1(1), 1-18.
- Agustina, C. D. R., dkk. (2008). Black Hole or Black Gold? The Impact of Oil and Gas Prices on Indonesia's Public Finances. *Policy Research Working Papers*.
- Antaranews. (2016). *Pencabutan Subsidi BBM Indonesia Ditiru Negara Lain*. Diakses dari <http://www.antaranews.com/berita/546542/pencabutan-subsidi-bbm-indonesia-ditiru-negara-lain>.
- BPK. (2012). *Laporan Hasil Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu atas Subsidi Jenis BBM Tertentu dan LPG Tabung 3 Kg Tahun 2011 pada PT Pertamina (Persero), PT AKR Corporindo Tbk, PT Petronas Niaga Indonesia, BPH Migas, Kementerian ESDM dan Instansi Terkait Lainnya*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2013). *Laporan Hasil Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu atas Subsidi Jenis BBM Tertentu dan LPG Tabung 3 Kg Tahun 2012 pada PT Pertamina (Persero), PT AKR Corporindo Tbk, PT Petronas Niaga Indonesia, PT Surya Parna Niaga, BPH Migas, Kementerian ESDM, dan Instansi Terkait Lainnya*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2014). *Laporan Hasil Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu atas*

- Pendistribusian dan Perhitungan Subsidi Jenis BBM Tertentu dan LPG Tabung 3 Kg Tahun 2013 pada PT Pertamina (Persero), PT AKR Corporindo Tbk, PT Surya Parna Niaga, Kementerian Keuangan, Kementerian ESDM, Kementerian Kelautan dan Perikanan, BPH Migas dan Instansi Terkait Lainnya.* Jakarta: BPK.
- BPK. (2015a). *BPK Wujudkan Kesejahteraan Rakyat Melalui Pemeriksaan Keuangan Negara.* Diakses dari <http://www.bpk.go.id/news/bpk-wujudkan-kesejahteraan-rakyat-melalui-pemeriksaan-keuangan-negara>. Jakarta: BPK.
- BPK. (2015b). *Laporan Hasil Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu atas Pendistribusian dan Perhitungan Subsidi Jenis BBM Tertentu dan LPG Tabung 3 Kg Tahun 2014 pada PT Pertamina (Persero), PT AKR Corporindo Tbk, PT Surya Parna Niaga, Kementerian Keuangan, Kementerian ESDM, Kementerian Kelautan dan Perikanan, BPH Migas dan Instansi Terkait Lainnya.* Jakarta: BPK.
- BPK. (2016a). *Laporan Hasil Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu atas Pendistribusian dan Perhitungan Subsidi Jenis BBM Tertentu dan LPG Tabung 3 Kg Tahun 2015 pada PT Pertamina (Persero), PT AKR Corporindo Tbk, Kementerian Keuangan, Kementerian ESDM, BPH Migas, BPDPKS dan Instansi Terkait Lainnya.* Jakarta: BPK.
- BPK. (2016b). *Laporan Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan atas Pendistribusian dan Perhitungan Subsidi Jenis BBM Tertentu dan LPG Tabung 3 Kg periode Semester I Tahun 2016.* Jakarta: BPK.
- BPK. (2016c). *Program Pemeriksaan Tahap II atas Pendistribusian dan Perhitungan Subsidi Jenis BBM Tertentu dan LPG Tabung 3 Kg Tahun 2015 pada PT Pertamina (Persero), PT AKR Corporindo, Kementerian Keuangan, Kementerian ESDM, BPH Migas, BPDP, dan Instansi Terkait Lainnya.* Jakarta: BPK.
- BPS. (2013). *Indikator Kesejahteraan Rakyat (Welfare Indicators) 2013.* Jakarta: BPS.
- BPS. (2014). *Indikator Kesejahteraan Rakyat (Welfare Indicators) 2014.* Jakarta: BPS.
- BPS. (2015). *Indikator Kesejahteraan Rakyat (Welfare Indicators) 2015.* Jakarta: BPS.
- BPS. (2016). *Indikator Kesejahteraan Rakyat (Welfare Indicators) 2016.* Jakarta: BPS.
- Berita Satu. (2015). *Per September, Konsumsi BBM Masih Rendah.* Diakses dari <http://id.beritasatu.com/energy/per-september-konsumsi-bbm-masih-rendah/130417>.
- BPH Migas. (2017). *Konsumsi BBM Nasional Tahun 2006 s.d. 2016.* Diakses dari <http://www.bphmigas.go.id/konsumsi-bbm-nasional>.
- Cheon, A., Urpelainen, J., & Lackner, M. (2013). Why Do Governments Subsidize Gasoline Consumption? An Empirical Analysis of Global Gasoline Prices 2002-2009. *Energy Policy*, 56, 382-390.
- Instruksi Presiden No. 12 Tahun 2005 tanggal 10 September 2005 tentang Pelaksanaan Bantuan Langsung Tunai kepada Rumah Tangga Miskin. Jakarta.

Instruksi Presiden No. 3 Tahun 2008 tanggal 14 Mei 2008 tentang Pelaksanaan Program Bantuan Langsung Tunai untuk Rumah Tangga Sasaran. Jakarta.

Instruksi Presiden No. 5 Tahun 2013 tanggal 8 Mei 2013 tentang Sosialisasi Kebijakan Penyesuaian Subsidi Bahan Bakar Minyak. Jakarta.

Kamus Besar Bahasa Indonesia. (2017). Diakses dari <http://kbbi.co.id/arti-kata/subsidi>.

Katadata. (2014). *Grafik Indonesia dari Negara Ekprotir Menjadi Importir Minyak*. Diakses dari <http://katadata.co.id/infografik/2014/11/12/rezim-subsidi-bbm-makin-ditinggalkan>.

Kementerian ESDM. (2014). Peraturan Menteri ESDM No. 39 Tahun 2014 tanggal 31 Desember 2014 tentang Perhitungan Harga Jual Eceran Bahan Bakar Minyak. Jakarta: Kementerian ESDM.

Kementerian ESDM. (2015a). Peraturan Menteri ESDM No. 4 Tahun 2015 tanggal 16 Januari 2015 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 39 Tahun 2014 tentang Perhitungan Harga Jual Eceran Bahan Bakar Minyak. Jakarta: Kementerian ESDM.

Kementerian ESDM. (2015b). Peraturan Menteri ESDM No. 39 Tahun 2015 tanggal 9 November 2015 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 39 Tahun 2014 tentang Perhitungan Harga Jual Eceran Bahan Bakar Minyak. Jakarta: Kementerian ESDM.

Kementerian ESDM. (2015c). *Siaran Pers No. 07/SJI/2015 tanggal 16 Februari 2015 tentang Penetapan Harga BBM Bulan Februari 2015*. Diakses dari <https://www.esdm.go.id/id/media-center/arsip-berita/penerapan-harga-bbm-bulan-februari-2015>.

[www.esdm.go.id/id/media-center/arsip-berita/penerapan-harga-bbm-bulan-februari-2015](https://www.esdm.go.id/id/media-center/arsip-berita/penerapan-harga-bbm-bulan-februari-2015).

Kementerian ESDM. (2015d). *Siaran Pers No. 11/SJI/2015 tanggal 28 Februari 2015 tentang Penetapan Harga BBM Bulan Maret 2015*. Diakses dari <https://www.esdm.go.id/id/media-center/arsip-berita/penerapan-harga-bbm-bulan-maret-2015>.

Kementerian ESDM. (2015e). *Siaran Pers No. 16/SJI/2015 tanggal 27 Maret 2015 tentang Penetapan Harga Bahan Bakar Minyak*. Diakses dari <https://www.esdm.go.id/id/media-center/arsip-berita/penerapan-harga-bbm-berlaku-mulai-28-maret-2015>.

Kementerian ESDM. (2016a). Peraturan Menteri ESDM No. 27 Tahun 2016 tanggal 13 Oktober 2016 tentang Perubahan Ketiga atas Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 39 Tahun 2014 tentang Perhitungan Harga Jual Eceran Bahan Bakar Minyak.

Kementerian ESDM. (2016b). *Siaran Pers No. 01.Pers/04/SJI/2016 tanggal 4 Januari 2016 tentang Penetapan Harga BBM Berlaku Mulai 5 Januari 2016*. Diakses dari <https://www.esdm.go.id/id/media-center/arsip-berita/penerapan-harga-bbm-berlaku-mulai-5-januari-2016>.

Kementerian ESDM. (2016c). *Siaran Pers No. 026.Pers/04/SJI/2016 tanggal 30 Maret 2016 tentang Penetapan Harga BBM Berlaku 1 April 2016*. Diakses dari <https://www.esdm.go.id/id/media-center/arsip-berita/penerapan-harga-bbm-berlaku-1-april-2016>.

Kementerian Keuangan. (2011). Nota Keuangan beserta Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan Tahun

- Anggaran 2011. Jakarta: Kementerian Keuangan.
- Kementerian Keuangan. (2012). Nota Keuangan beserta Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan Tahun Anggaran 2012. Jakarta: Kementerian Keuangan.
- Kementerian Keuangan. (2013). Nota Keuangan beserta Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan Tahun Anggaran 2013. Jakarta: Kementerian Keuangan.
- Kementerian Keuangan. (2014). Nota Keuangan beserta Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan Tahun Anggaran 2014. Jakarta: Kementerian Keuangan.
- Kementerian Keuangan. (2015). Nota Keuangan beserta Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan Tahun Anggaran 2015. Jakarta: Kementerian Keuangan.
- Kementerian Keuangan. (2016). Nota Keuangan beserta Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan Tahun Anggaran 2016. Jakarta: Kementerian Keuangan.
- Keuangan Negara. (2015). *Audit dan Kesejahteraan Rakyat*. Diakses dari <http://keuangan.co/audit-dan-kesejahteraan-rakyat/>.
- Liputan6. (2015). *Harga BBM Premium Turun Jadi Rp6.600, Solar Rp6.400 per Liter*. Diakses dari <http://bisnis.liputan6.com/read/2161931/harga-bbm-premium-turun-jadi-rp-6600-solar-rp-6400-per-liter>.
- Meliala, J. S. (2014). Upaya Optimalisasi Penghematan Subsidi Bahan Bakar Minyak (BBM) Agar Tepat Sasaran. *Binus Business Review*, 5(1), 333-343.
- Munawar, D. (2013). *Memahami Pengertian dan Kebijakan Subsidi dalam APBN*. Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK) Kementerian Keuangan.
- National Geographic. (2012). *11 Negara dengan Biaya Subsidi BBM Terbesar di Dunia*. Diakses dari <http://nationalgeographic.co.id/berita/2012/06/11-negara-dengan-biaya-subsidi-bbm-terbesar-di-dunia>.
- Nugraheni S., Hermawan, Y. P., & Rakhmindyarto. (2013). *Komitmen Indonesia untuk Pembatasan Subsidi Bahan Bakar Fosil dan Peningkatan Efisiensi Energi di G20*. Pusat Kebijakan Pembiayaan Perubahan Iklim dan Multilateral (PKPPIM) Kementerian Keuangan.
- Nugroho, H. (2005). Tinjauan terhadap Masalah Subsidi BBM, Ketergantungan pada Minyak Bumi, Manajemen Energi Nasional, dan Pembangunan Infrastruktur Energi. *Perencanaan Pembangunan*, X (02).
- Nwaogai, K. C. & Casimir, A. (2013). Fuel Subsidy Removal in Nigeria: Socio-Religious and Value Implications Drawn from the Theistic Humanism of Professor Dukor. *Open Journal of Philosophy*. 3(1A), 240-247.
- Setkab. (2014). Peraturan Presiden No. 191 Tahun 2014 tanggal 31 Desember 2014 tentang Penyediaan, Pendistribusian, dan Harga Jual Eceran Bahan Bakar Minyak. Jakarta: Setkab.
- Sindonews. (2015). *Perusahaan Minyak Negara dengan Produksi Melimpah*. Diakses dari <http://nasional.sindonews.com/read/1004058/149/perusahaan-minyak-negara-dengan-produksi-melimpah-1432265383/1>.
- Tarigan, E. D. (2014). *Intervensi Pemerintah Atas Subsidi Bbm dan Komitmennya*

*Dalam Kerjasama Forum G20 Sampai Masa Presidensi Rusia 2013. Pusat Kebijakan Pembiayaan Perubahan Iklim dan Multilateral (PKPPIM) Kementerian Keuangan.*

Tempo. (2014a). *Menkeu Paparkan Manfaat Harga BBM Naik ke Investor*. Diakses dari <https://bisnis.tempo.co/read/news/2014/11/26/090624626/menkeu-paparkan-manfaat-harga-bbm-naik-ke-investor>.

Tempo. (2014b). *Umumkan Harga BBM, Jokowi Dinilai Berani*. Diakses dari <https://bisnis.tempo.co/read/news/2014/11/18/090622792/umumkan-harga-bbm-jokowi-dinilai-berani>.

Todaro, M. P., & Smith, S. C. (2003). *Pembangunan Ekonomi di Dunia Ketiga*. Edisi Kedelapan. Jakarta: Erlangga.

Tradingeconomics. (2016). *Produksi Minyak Mentah – Daftar Negara*. Diakses dari <https://id.tradingeconomics.com/country-list/crude-oil-production>

Tribunnews. (2014). *Dari Semua Presiden, SBY Pegang Rekor Tertinggi Naikkan Harga BBM*. Diakses dari <http://sumsel.tribunnews.com/2014/11/18/dari-semua-presiden-sby-pegang-rekor-tertinggi-naikkan-harga-bbm>.

Undang-Undang Dasar (UUD) Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Pasal 33 ayat (3).

Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tanggal 23 November 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tanggal 30 Oktober 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.





I Gede Sudi Adnyana

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia  
Jalan Gatot Subroto Kav. 31, Jakarta Pusat  
igede.adnyana@bpk.go.id



## **MEMAHAMI METODE PEMERIKSAAN UNTUK MEMBANTU MERENCANAKAN EVALUASI PROGRAM: BERBAGI PENGALAMAN YANG DITERAPKAN GAO ATAS PROGRAM JAMINAN KESEHATAN NASIONAL**

## **UNDERSTANDING AUDIT METHODS TO ASSIST PLANNING ON PROGRAM EVALUATION: SHARING GAO's EXPERIENCE ON NATIONAL HEALTH SECURITY PROGRAM**

### **ABSTRAK/ABSTRACT**

BPK mempunyai mandat melaksanakan pemeriksaan kinerja untuk menguji apakah unit kerja pemerintah telah melaksanakan program secara ekonomis, efisien dan efektif. Namun demikian, metode pemeriksaan atas program pemerintah yang dirancang pada tahap perencanaan oleh tim pemeriksa belum sepenuhnya menekankan pada salah satu atau kombinasi dari empat jenis evaluasi yang ada, seperti evaluasi proses atau implementasi, evaluasi hasil, evaluasi dampak, serta analisis atas efektivitas beban dan beban-manfaat. Pada dasarnya, evaluasi tersebut dapat diidentifikasi dengan menggunakan ukuran kinerja program, beserta informasi lainnya untuk mengetahui manfaat dari suatu program atau bagaimana meningkatkannya. Topik yang dipilih adalah Program JKN dengan perencanaan evaluasi menggunakan pengalaman GAO, yang sudah diperaktikkan secara empiris dan diobservasi oleh penulis saat mengikuti program fellowship. Penulis membahas tentang evaluasi terkait fragmentasi, overlap, dan duplikasi (FOD) serta panduan umum untuk menjawab pertanyaan pemeriksaan yang berasal dari evaluasi tahapan Program JKN, analisis jenis pertanyaan pemeriksaan, serta tantangan dalam merancang evaluasi. Pada akhirnya, BPK dapat lebih meningkatkan metode dan desain rencana pemeriksaan kinerjanya terkait evaluasi program dengan mempertimbangkan variabel-variabel dimaksud yang telah menjadi penerapan terbaik.

### **KATA KUNCI:**

kinerja; evaluasi program; jaminan kesehatan.

### **SEJARAH ARTIKEL:**

Diterima pertama: April 2017

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2017

BPK has a mandate to conduct performance audit for examining whether government agencies have implemented their critical programs in the possible aspects of efficiency, effectiveness or economy. Nevertheless, the current audit methods for those government programs designed at the planning stages by audit teams have not been fully emphasized on one or a combination of four main types of evaluation; outcome evaluation; impact evaluation; and cost-benefit and cost-effectiveness analyses. They can be identified by using measures of program performance, along with other information, to study the benefits of a program or how to improve it. The program chosen is National Health Security (NHS) Program, evaluated by using GAO's experience which were empirically implemented and observed by the author during the fellowship program in the Agency. This study discusses exposure of FOD and a general guide to address researchable questions derived from evaluation of NHS Program stage; analysis of researchable question types; and some challenges at designing evaluations. Further, BPK could improve methods and design of its performance audit plan as regards program evaluation by considering such variables that have been applied in their best practices.

### **KEYWORDS:**

Performance; program evaluation; health security.

## INTRODUCTION

The Audit Board (BPK) as the Supreme Audit Institution (SAI) of Indonesia has an interest to fulfill stakeholders' expectation<sup>1</sup> that government programs have already been directed to attain the public welfare. In these circumstances, BPK has a mandate of doing performance audit to examine if the government agencies have run their critical programs in the possible aspects of efficiency, effectiveness and economy to give optimal output, outcome, and impact for the benefit of Indonesian people (BPK, 2007).

To carry out such mandate, BPK has implemented quality assurance (QA) of performance audit activities including planning, executing, and reporting phases based on upholding core values of independence, integrity and professionalism (BPK, 2009). In that context, this paper will mainly focus on program evaluation at the planning and design phase that critically becomes a part of quality control (QC) elements<sup>2</sup> in the QA mechanism. The QA scope here is to ensure how BPK auditors implement QC to carry out appropriate planning and design to provide better performance audit reports over critical government programs that have significant influence against stakeholders' expectation.

In relation to the performance audit mandate, BPK has a legal basis to enforce its authority to audit the management and accountability of public finance. The position of BPK is vested in the articles 23E, 23F, 23G of the 1945 Constitution; and Act 15/2006 that regulates the Audit Board of the Republic of Indonesia. In performing its duties and authorities,

BPK is also supported by a set of laws in the field of public finance management, namely Act 17/2003 regarding Public Finance, Act 1/2004 regarding Public Treasury, and Act 15/2004 regarding Audit of Management and Accountability of Public Finance. Those omnibus regulations affirm the position and role of BPK as a free and independent public finance audit institution, one of those regards, to conduct the performance audits<sup>3</sup>.

BPK currently has its 2016-2020 Strategic Plan. One of its strategic goals requires BPK to increase the benefit of audits so as to drive prudent public administration to achieve state goals. The other strategic goal also includes the effort through the paradigm of insight and foresight to improve the quality of audit services so as to drive trusted public administration to achieve state goals. Both simultaneously will trigger good audit management in order to provide quality audit results that are in accordance with stakeholders' needs and their making decisions (BPK, 2015). In this regard, the strategic plan covers the capability of performance audit in twelve audit themes to evaluate whether all focused programs have already been directed to attain the public welfare (BPK, 2016). Thus, the performance audit function in health services<sup>4</sup> especially related to National Health Security (NHS) will be paramount in each BPK Annual Plan.

## METHODS

### Underlying Questions

Based on the background information above, this paper subsequently raises three possible

---

<sup>1</sup> Expectation of the external parties that have political, economic, and social interests, i.e. the Parliament, NGOs, other government agencies, private sector, and the Indonesian people.

<sup>2</sup> One of nine QC elements is Audit Performance as described in the Implementation Guidelines of BPK Quality Assurance System that contains a variety of procedures to review the design and implementation of quality controls.

<sup>3</sup> The omnibus regulations provide authority to BPK to conduct financial, performance, and special purpose audits.

<sup>4</sup> The 2016-2020 Strategic Plan defines health services as one of the audit themes that comprise i.e.: state economy and finances, education, population & family planning, mental & character, food availability, energy & electrical power availability, marine & maritime, regional development, equitable development, security order, good governance & bureaucratic reform.

underlying questions to be considered:

- How should BPK enhance its capability to conduct performance audits mainly during planning and design in relation to quality assurance framework?
- How might BPK adopt program evaluation methods that GAO systematically implements using research methods to collect and analyse data to assess how well programs work?
- To what extent will BPK add value to audited agencies and to public expectation by conducting a performance audit on one example of NHS Programs, which would result in public welfare improvement?

To illustrate how to analyse and potentially adopt applicable program evaluation methodologies, one of two potential topics under the NHS major programs<sup>5</sup> is used to demonstrate their complexity in terms of structure, magnitude, risk, financial significance, sensitiveness, and impact; that is “*management improvement of health insurance in the form of refinement and coordination of benefit packages, provider incentives, quality control and cost of services*”.

The particular potential topic is analyzed using six types of researchable questions aligned with the program stage evaluation to generate key areas. From GAO perspectives, the potential topic could be the base of congressional requests<sup>6</sup>; however, from BPK mandate, it results from the board’s engagement discretion and designation to BPK’s audit directors to choose one over various audit topics in the health services field outlined in the Annual Plan. The different and similar practices of

conducting performance audit at both SAIs would be described implicitly in the content sections. To elaborate both SAIs’ perspectives, the choice of one key area using GAO planning and design phase will become a potential audit objective i.e. “*the extent to which the agencies improve health insurance management in the form of refinement and coordination of benefit packages to end-users/beneficiaries*.”

Next, the potential audit objective subsequently results in researchable questions for audit, which can be addressed using program evaluation by means of fragmentation, overlap, and duplication (FOD) guide (GAO, 2015a). This guide developed using the notion of program logic proximity<sup>7</sup> helps the auditors identify and evaluate instances of fragmentation, overlap, and duplication, also identify options to reduce or better manage associated negative effects. It has four main steps: identify FOD; identify the potential effects of FOD; validate effects, and assess and compare agencies’ programs; as well as identify options to increase efficiency, and reduce or better manage FOD.

## **Background Information of NHS Programs**

One of Indonesian Government priorities described in the National Medium Term Development Plans (NMTDP) 2015-2019 is to improve public welfare through health care program (Sekretariat Kabinet, 2015). It is mentioned specifically in the National Development Agenda Number 6.5.3 under the title of “Health Development: Implementation of Healthy Indonesia Program”. The agenda is separated into two main sections namely: “goals” and “policy direction and strategies”.

---

<sup>5</sup> The two examples are extracted from the National Development Agenda 2015-2019 Number 6.5.3 under the title of “Health Development: Implementation of Healthy Indonesia Program”, in which the detail is immediately followed in the background information of NHS Programs and Table 1.

<sup>6</sup> 90% of GAO work is based on congressional requests.

---

<sup>7</sup> See Appendix 1 Program Logic and Stages of Program as an illustration.

The intended goal achievement in NMTDP 2015-2019 is to elevate people's health and nutritional status through health effort and community empowerment that is supported by financial protection and health services equalization. The main goals are improvements in the aspects of:

1. health and nutritional status of mothers and children
2. disease control
3. access and the quality of basic health services and referrals especially in border, marginal and remote areas
4. coverage of universal health services by means of Health Indonesia Card (HIC) and quality of health security management
5. fulfillment of needs of health workers, medicine, and vaccine; as well as
6. health system responsivity.

Meanwhile, the policy and strategies aim at improving people's health and nutritional development at all life cycle consisting of individual, family or society. The reformation mainly focuses on strengthening quality primary health care regarding all of the previously intended improvements. Indonesian Health Card (IHC) becomes one of main means to encourage health sector reformation in order to achieve optimal health service including promotive and preventive efforts.

There are ten<sup>8</sup> parameters of policy and strategies that belong to the agenda of "Health Development: Implementation of Healthy Indonesia Program", which one of those is in significant relation to the substance of this

---

<sup>8</sup> The other nine parameters in sequence are to enhance 1) fulfillment of quality health service access for mothers, children, teenagers, and the elderly; 2) public nutrition; 3) disease control and environmental sanitation; 5) quality basic health service access; 6) quality referral health services; 7) availability, spread, and quality of human resources in health; 8) availability, affordability, equalization, and quality of pharmacy, and medical devices; 9) food and drug surveillance; 10) health promotion and community empowerment.

paper namely Parameter Number 4: to stabilize the implementation of NHS through seven efforts i.e.:

1. Increase in the number of membership coverage of Healthy Indonesia Card;
2. Increase in the number of health care facilities that become standard-compliant service providers, among other things, through cooperation between the government and private service providers;
3. Management Improvement of health insurance in the form of refinement and coordination of benefits package, provider incentives, quality control and cost of services, improvement of financial system accountability, development of health technology assessment, and development of integrated monitoring and evaluation system;

The effort number 3 would hypothetically become the illustration of key areas among potential audit topics based on BPK's consideration on selection factors<sup>9</sup> such as risk management, impact; significance and auditability (see also in table 1).

4. Completion of payment systems for strengthening primary health care, maternal and child health, health workers' incentives in remote and border areas including the islands; and improvement of individuals' promotive and preventive efforts
5. Development of various regulations including guidelines and standards of health care;
6. Increase of institutional capacity to support quality of service; and
7. Financial development of health services in public private partnership.

---

<sup>9</sup> The process of applying selection factors to "potential areas" is not shown here for the succinct purpose of this paper.

**Table 1.** An Illustration of Potential Audit Topics throughout Five-Year Period Based on Effort Number 3 of Seven Efforts in the Background Information of National Health Security (NHS) Programs

Examples of "Potential Audit Topics"	Performance Audit to Evaluate Effectiveness or Impact of Activities/Programs			
	2017	2018	2019	2020
1) Improvement of health insurance management in the form of refinement and coordination of benefits package, service provider incentives, quality control and cost of services	Improvement of health insurance management in the form of refinement and coordination of benefit package	Improvement of management in service provider incentives, quality control and cost of services	the impact of 2017 and/or previous years' programs	the impact of 2018-19 programs
2) Improvement of financial system accountability, development of health technology assessment, and development of integrated monitoring and evaluation system			improvement of financing system accountability, and development of health technology assessment	development of integrated monitoring and evaluation system

Those examples contain critical points that auditors would be able to evaluate the program achievement by means of selecting and determining appropriate performance audit methodology, which emphasizes on planning and design in order to possibly draw potential conclusion that can be in forms of lesson learned and/or implication to respond intended audit objectives.

### GAO's Study on Performance Measures<sup>10</sup> and Program Evaluation

GAO describes performance measurement as continual monitoring and reporting of program accomplishments, particularly progress against pre-determined goals. It is typically carried out by management of program or agency. The term "program" could be any function, project, activity, or policy, which respectively has an recognizable purpose or set of objectives.

Meanwhile, an approach to do performance audit of a particular program can also

be interchangeably termed as a program evaluation. It is defined as a discrete systematic study performed periodically or on an ad-hoc basis to assess if a program is working well. The evaluation is often undertaken by experts external to the program. The experts could be either inside or outside the agency, or even program managers. A program evaluation typically examines achievement of program objectives in the context of program performance. It can also be in the context in which it occurs. Four main types of evaluation can be identified such as evaluation of process and/or implementation; outcome evaluation; impact evaluation; and cost-benefit and cost-effectiveness analyses. They all use measures of program performance, along with logical assumptions and other relevant information, to observe the benefits of a program or possible ways to improve it. The objective of program evaluations is to assess if program expectations have been met (GAO,2012). It generally does not assess a program's or agency's compliance with legal requirements, to which financial or performance audits lead to some extent.

There is relationship between program evaluation and performance measurement

<sup>10</sup> Indicators used to assess how well an organization is achieving its desired objectives through processes; and related to results (outputs or outcomes) or determinants of the results (inputs such as quality, flexibility, resource utilization, and innovation).

(GAO, 2011b). A program evaluation typically examines a wider range of information on program performance and its context, which is relatively not feasible to monitor it on an ongoing basis. On the other hand, performance measurement expressed toward measurable performance standards focuses on whether a program has achieved its objectives (Performance Measure, n.d.).

In aspects of different intended focus, evaluation can observe aspects of program operations i.e. a process evaluation or factors that might hinder and/or contribute to its success in the program environment. So that, it will help clarify the connections between or among program inputs, activities, outputs, and outcomes. As an alternative, it may also assess the program's effects beyond the program intended objectives. In respect of the program's net impact, evaluation could be used to estimate what would have occurred in the absence of the program. Further, program evaluations may analytically compare the effectiveness of alternative programs with a similar objective.

In aspects of different use, both performance measurement and program evaluation aim to assist policy decisions and resource allocation to enhance program effectiveness and service delivery. Due to its ongoing nature, performance measurement can play a role as an early warning system to management and as a vehicle for improving accountability to the public. On the other hand, a program evaluation examines program performance more profoundly. Its context enables the evaluator to overall assess whether the program works, and to identify adjustments that may improve its results.

Related to performance measures, four types of program evaluation cover: 1) process or implementation evaluation that measures the extent to which a program is working as intended. The assessment focuses on program activities' conformance to statutory and regulatory requirements, program design, professional standards, and stakeholders' expectations; 2)

outcome evaluation that measures the extent to which a program achieves its outcome-oriented objectives. Its assessment focuses on outputs and outcomes to determine program effectiveness, which may include unintended effects. It may also assess program process to recognize how outcomes are produced; 3) impact evaluation that measures the net effect of a program by comparing program outcomes with an estimate of what would have happened in the absence of the program. This form of evaluation is performed when external factors are known to influence the program's outcomes so as to isolate the program's contribution to achievement of its objectives; and 4) cost-benefit and cost effectiveness analyses, which are regarded as one type of program evaluations. They compare a program's outputs or outcomes with its input namely the costs of resources disbursed to produce them. Cost-effectiveness analysis evaluates the cost of meeting a single goal or objective and seeks efforts to identify the least costly alternatives. Cost-benefit analysis commonly articulated in monetary unit has a purpose to determine all relevant costs and benefits.

## RESULT AND DISCUSSION

### **Practices of Performance Audit and Program Evaluation Methods**

At the acceptance phase, GAO uses a risk-based management approach to determine all engagements from initiation of work through product issuance comply with the core values and professional standards (GAO, 2008). Furthermore, risk-based management involves managing the costs of achieving quality and making the level of resources investment to develop quality throughout an engagement commensurate with risks. This approach also establishes clear responsibility and accountability at all levels for quality throughout an engagement, including engagement design, staffing, internal stakeholder involvement,

**Table 2.** Performance Audit Objectives at Acceptance Phase

Possible Audit Year	Potential Audit Objectives based on Requests or BPK-Determined Key Areas	Potential Approaches to Program Evaluation related to Potential Audit Objectives	GAO's Risk Based Management Approach
2017	<ul style="list-style-type: none"> <li>the extent to which the agencies improve health insurance management in the form of refinement and coordination of benefit packages to end-users/beneficiaries.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Process or Implementation Evaluation</li> <li>Outcome Evaluation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A risk factor—low, medium, or high—is assigned to the engagement that will, among other things, determine the level of product review and executive-level involvement throughout the engagement. Factors such as the human capital (mission team), costs, complexity, or potential controversy of the work and related potential access to records concerns are considered in the risk determination.</li> </ul>
2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>the extent to which the agencies manage service provider incentives, quality control and cost of services for customer benefit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cost-Benefit and Cost Effectiveness Analyses</li> <li>Outcome Evaluation</li> </ul>	
2019	<ul style="list-style-type: none"> <li>the extent to which the agencies improve financing system accountability, and development of health technology assessment<sup>11</sup> for customer benefit.</li> <li>assessing 2017 and/or previous years' program impact to NHS beneficiaries after two years' implementation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Process or Implementation Evaluation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Statutory basis for access to Medicare records/sensitive information that can be impediment to engagement</li> <li>Limitations on the use of data and confidentiality agreements</li> <li>Potential limitation of audit authority</li> </ul>
2020	<ul style="list-style-type: none"> <li>the extent to which the agencies develop integrated monitoring and evaluation system for agencies' and public benefits</li> <li>assessing 2017, 2018, and/or 2019 program impact to beneficiaries of after three years' implementation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Process or Implementation Evaluation</li> </ul>	

*Source: discussions with relevant parties as well as author's assumptions and analysis*

message development, and product review.

Recalling the illustration to select one potential topic introduced at the beginning of this paper and related directly to table 1, the following table 2 precedes the decision process to select the potential audit objective, which much more elaborates GAO perspective at the Acceptance Phase.

### Planning and design phase

Next, the planning and design phase follows immediately after the acceptance phase. After

work is initiated, GAO's senior managers periodically reassess the need for continued high-level involvement in the work at the bi-weekly engagement review meeting, which is structured according to GAO's strategic goals and continuation of risk based management approach. The focus is to provide medium and high risk engagements the appropriate level of scrutiny to develop products that will meet Government Auditing Standards and GAO's quality standards and will be cost-effective, timely, fair, balanced, and objective (GAO, 2011a).

For medium and high risk engagements, the initial focus is on the engagement's design, scope, and methodology. As the engagement moves through the data gathering and analysis

<sup>11</sup> WHO of UN defines it a multidisciplinary process to evaluate the social, economic, organizational and ethical issues of a health intervention or health technology as the application of organized knowledge and skills in the form of medicines, medical devices, vaccines, procedures and systems developed to solve a health problem and improve quality of life.

phase, the focus is on the extent to which the objectives are being achieved and that the product will meet the needs of the client.

The planning and design phase consists of assigning staff, engagement planning, consultation with experts and specialist, as well as stakeholder involvement. One of important elements in the engagement planning is developing audit plan that includes the design matrix describing the audit objectives, scope, and methodology. It is subject to update as needed. The level of detail in the design matrix or paper may vary depending on the nature of the audit, but more detail may be needed for complex or sensitive topics, or topics that are new to GAO; staff that are new to an issue; risky, innovative methodologies; and audits using data with unknown reliability.

### Six types of researchable questions

In constructing a design matrix, researchable questions become key drivers to determine the content of the remaining elements or columns across the matrix, so that analysts<sup>12</sup> are advised to also consider six types of researchable questions (GAO, 2015b) such as: 1) descriptive questions provide reliable information about a condition without assessing the condition against criteria; 2) compliance questions correspond to conformity with criteria established by contracts, provisions, agreements, bylaws, regulations, and other requirements. Those sets of law could affect acquisition, protection, use, and disposition of the entity's resources. They also influence timeliness, cost, quantity, and quality, all of which are related to production and delivery of entity's outputs; 3) internal control questions relate to determine the cause of unsatisfactory program performance. It is due to internal

control involves the processes and procedures for planning, organizing, actuating, and controlling program operations. It also includes management's system for measuring, reporting and monitoring program performance; 4) economy and efficiency questions focus on the terms of economy and efficiency. They seem combined in formulating pertaining questions since both are closely intertwined to address the costs and resources used to achieve program results; 5) program effectiveness questions focus on program effectiveness and results. They attempt to measure the manner and extent to which a program is achieving its goals and objectives. They may also observe the quality of program implementation; 6) prospective analysis questions give analysis or implication about information that is based on logical assumptions about events that may occur in the future. They may include analysis of possible actions of audited entities to possibly respond to future events.

### Critical elements of the design matrix applicable to NHS Programs

Recalling table 2 to illustrate the application of the design matrix concisely, one potential audit objective i.e. "the extent to which the agencies improve health insurance management in the form of refinement and coordination of benefit packages to end-users/beneficiaries" is selected as an outline example, in which the remaining ones can adopt the similar pattern into the logic of constructing its respective design matrix. In addition, the selection is potentially relevant to the adjacent year of 2017, and it is also based on the mature stages of NHS as a large program that has already been running for a long time under the different names<sup>13</sup>. Nevertheless, there is a nuance of intersection with the early stage of the program because it

---

<sup>12</sup> GAO refers analysts as a general term for auditors and the internal stakeholders i.e.: specialists, attorneys, methodologists and others with expertise relevant to the accomplishment of an engagement's objectives.

<sup>13</sup> It relates to Common Evaluation Questions Asked at Different Stages of Program Development in Designing Evaluation (revision), January 2012 (see Appendix 1 for more detail).

is currently under the year-end 2014 elected central government and the NMTDP of 2015-2019. In this context, there are also possibly less large crosscutting programs under the activity of insurance management within the Ministry of Health with other related agencies so that the approaches of process evaluation, outcome evaluation, and impact evaluation within the element of scope and methodology will be discussed subsequently. The next paragraphs will to some extent align the mechanism

of six types of researchable questions with program stage evaluation approach; and focus on the scope and methodology as well as the limitations, which BPK can adopt from GAO.

Since the analysis of one potential audit objective results in various potential researchable questions, the questions related to the process evaluation is relatively more feasible to be measured in that current year compared to those related to the outcome and impact evaluations. It is because longer time is needed

**Table 3.** Potential Researchable Questions Analyzed through Six Types and Compared to Program Stage Evaluation<sup>14</sup>

Potential Researchable Questions using Mechanism of "Six Types"	Potential Considered Researchable Questions based on "Program Stage Evaluation"	Type of Evaluation
<b>Descriptive-type questions:</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Process Evaluation on early stage of program but close to mature stage in the context of "What progress has been made in implementing changes or new provisions?"</li> </ul>
<b>Compliance-type questions:</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• How many low-income people are not covered yet by the insurance administration?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• To what extent do programs like Medicare or Medicaid monitor charges to ensure health care providers adhere to the fee schedule and insurance coverage?</li> <li>• Process Evaluation on mature stage of program in the context of "Why is a program no longer obtaining the desired level of outcomes?"</li> </ul>
<b>Internal control questions:</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• To what extent does each agency ensure that control is in place to allocate limited resources to run the insurance management process?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Process Evaluation on mature stage of program in the context of "Are program resources being used efficiently?"</li> </ul>

<sup>14</sup> GAO, also emphasizes its audit or engagement function in the aspects of insight, oversight, and foresight.

Potential Researchable Questions using Mechanism of "Six Types"	Potential Considered Researchable Questions based on "Program Stage Evaluation"	Type of Evaluation
<b>Economy and efficiency questions:</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>To what extent coordination and collaboration among the agencies is in place to manage the insurance provision process?</li> <li>To what extent is there overlap or duplication in coordination for insurance management and benefit package provisions among the agencies?</li> <li>What factors explain the variation in cost of patient care among major different type of class of hospitals?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>To what extent is there overlap or duplication in coordination for insurance management and benefit package provisions among the agencies?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Process Evaluation on mature stage of program in the context of "Are program resources being used efficiently?"</li> </ul>
<b>Program effectiveness questions:</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>How effectively does the insurance management benefit the end-users?</li> <li>How do the agencies address disadvantage impact of the insurance management?</li> <li>To what extent the end users perceive the benefit packages satisfactorily?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>How effectively does the insurance management benefit the end-users?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Outcome Evaluation on mature stage of program in the context of "Are desired program outcomes obtained?"</li> </ul>
<b>Prospective analysis questions:</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>What are strengths and limitations of process of the insurance management?</li> <li>To what extent do the agencies perceive that the existing policy and regulations need to be refined?</li> <li>What are the strengths and limitations for the agencies to coordinate and deliver best services to benefit the end users?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>What are the strengths and limitations for the agencies to coordinate and deliver best services to benefit the end users?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(Net) Impact Evaluation on mature stage of program in the context of "Is one approach more effective than another in obtaining the desired outcomes?"</li> </ul>

Source: discussions with relevant parties as well as author's assumptions and analysis

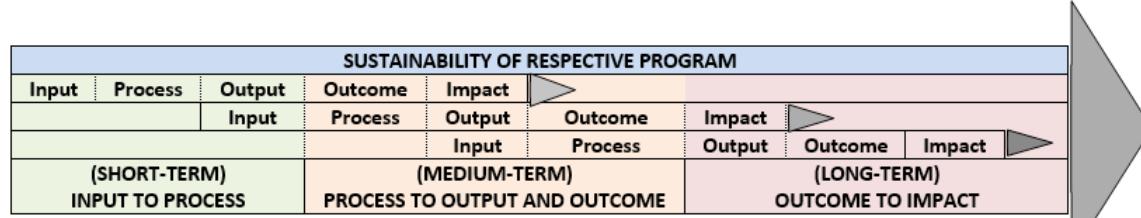


Figure 1. Illustration of Sustainability of a Program

for the outcomes or impacts to show the result; for instance the latter can relatively become the parts of potential researchable questions in the audit year of 2018 or through 2020. However, the analysis really depends on the analysts, evaluators, or managers' perspectives whether the program sustainability is in short, medium, or long-term timeframe, which is always continuing from one term to another. In this case, short term programs may also have their short outcomes or impacts, which can support and influence medium- or long-term ones as

shown in figure 1.

### Consideration of Fragmentation, Overlap, and Duplication (FOD) for Audit Design

This analysis is conducted based on GAO work on FOD to address the audit objective of "*the extent to which the agencies improve health insurance management in the form of refinement and coordination of benefit packages to end-users/beneficiaries*" (GAO,

2015a). It has three primary researchable questions related to the process evaluation that subsequently leads to outcome evaluation, and impact evaluations i.e.: 1) to what extent is there FOD in coordination for insurance management and benefit package provisions among the agencies? 2) how effectively does the insurance management benefit the end-users while considering the potential existence of FOD? 3) what are the strengths and limitations for the agencies to coordinate and deliver best services to benefit the end users? Those series of questions, especially question 1 and 2, will be discussed in the next paragraph depicting four main steps of conducting FOD review.

## Step 1: identification of FOD in the NHS Program

This step illustrates the possibility of an analysis to identify the FOD among a set of designated programs. In this case, fiscal pressures and limited resources are classical so they both necessitate a continuous review of government programs to ensure their efficiency and effectiveness. Determining whether FOD occurs among programs is an important step to identify opportunities to improve efficiency and effectiveness, which include six procedures:

### 1. Identify an approach for selecting programs for a FOD review:

Analysts have to opt for one or more approaches or principles to guide in identifying programs to be included in a FOD review. The chosen approaches will affect both the scope of programs covered in the review and the identification and extent of FOD among programs. Potential approaches can comprise as follows:

**Goals and outcomes:** NHS Program designed to provide mutual insurance and benefit packages to improve the health and well-being of low income or marginalized patients and to provide affordable cost of health for non-low income patients.

**Key benefits, services, or products:** Programs that facilitate easiness for permanent, transitional, and emergency illness; or that provide medical benefits

**Budget:** Programs to address health insurance provisions are identified in budget materials of cross agencies within Indonesian Central and Local Governments

**Beneficiaries, users, or other target population:** Programs that target individuals and families all experiencing possible adversity to afford high cost of treatment

**Administering agencies or agency organizational structure in Indonesian NHS Program context:** Programs administered mainly by the Ministry of Health (MH), General Hospitals (GH), Ministry of Coordinator for Human and Cultural Development (MCHCD), Agency of Social Security Administrator in Health (ASSAH), and Agency of Population and Family Planning (APFP); as well as their cooperation with those in local governments such as Health Services (HS) including its Public Health Centers (PHC), Local Hospitals (LH), and Agencies of Woman Empowerment (AWE)

### 2. Observe programs to asses a FOD review from previous or current sources of information

**Legal sources**, such as legislation chronologies, working groups and committee reports, and regulations on NHS Program

**Agency sources** in the scope of NHS Program, namely budget documents i.e. requests, proposals, submissions, or justifications; financial statements and reports; performance documents i.e. strategic plans, performance plans, and performance reports; program guidance; internal evaluations; program evaluations; and organizational structure.

**Program inventories, catalogues, or databases**

**Media sources**, including newspapers, social media, television news and the internet

**Non-agency sources**, including previous and current BPK reports; inspector general reports; and third-party reports in the scope of law review articles, consultants, working groups, commissions, research groups, and academics.

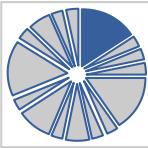
If required information is nonexistent, unreliable, or limited; analysts will need to carry out **original research**. Original research may include surveys or interviews to program administrators, beneficiaries, customers, or subject-matter experts; reviews on agency or provider files; or mapping of benefits, services, or processes of NHS Program

**3. Collect background information on the identified programs (closely linked to Procedure 1)**

History and origin of NHS Program	Observations on acts, statutes, and jurisdictions
Functional classification of budget or activity line	Clarifications on appropriation in cross-years or funding allocation
Administering agency on NHS Program; and relevant offices, bureaus, or units within the agency	Analysis on purpose, goals, and activities performed in each agency's official function/structure
Requirements and eligibility of participation	Targeted qualifying beneficiaries or customers

**4. Determine whether FOD exists among the selected NHS Programs:**

Analysts should verify if any FOD occurs among the programs after considering current sources of information and performing original research to gather background information on the identified programs. Analysts have to define or use existing definitions of FOD that best meet the needs of their reviews.

Fragmentation indicates to those circumstances in which more than one agency in the central or local government; or more than one function within an agency engage in the same broad area of national need, and opportunities exist to improve service delivery	Overlap arises when multiple agencies or programs have similar goals, engage in similar activities or strategies to achieve them; or they target similar beneficiaries	Duplication signifies when two or more agencies or programs are involved in the same activities or provide the same services to the same beneficiaries
		

Analysts can elaborate as practical methods as possible to compare among programs i.e. **qualitative approaches**—namely compiling and assessing specific descriptions of similarities and differences among programs—and **quantitative approaches**—namely marking the degree of similarity among programs or classifying observations

**5. Analysts need also measure whether fragmented, overlapping, or duplicative programs are related.**

To reveal these connections, analysts can seek advice of current sources of information. Analysts need to perform original research to assess if a program relies on, or is relied upon by, another program or entity. Dependence to each other could be important to achieve intended outcomes. It is also critical to recognize how changes in one program might affect other beneficiaries, programs, and entities.

For example, in **Indonesian NHS context**: Ministry of Health (MH) becomes a leading agency for the health insurance system in which some critical programs are in place such as programs for:

- identifying population of very poor, poor, or low income people or families who are vulnerable to illness and unaffordable to cover the treatment costs
- identifying non-low income people who can support their premium to cover free or small amount of premiums of low income people, a program to gathering such data and information of overall population whether utilizing current data produced by Bureau of Statistics, previous data or conducting new approaches of gathering data or a combination of both, in coordination with Ministry of Coordinator for Human and Cultural Development (MCHCD) who may run the same program;
- analysing amount of premium and cost of treatment in coordination with General Hospitals (GH) and Agency of Social Security Administrator in Health (ASSAH)
- disbursing social assistance in cash to cover treatment cost of low-income women and their children in coordination with Agency of Population and Family Planning (APFP) disbursing grant in cash to cover treatment cost for local people in coordination with Health Services (HS) in local governments and facilitation to use Public Health Centers (PHC) and Local Hospitals (LH).

**6. Validate observations and findings with relevant agencies and related key stakeholders**

Analysts have to confirm the accuracy and completeness of the subject matter information in regards of NHS Program with relevant agencies and related key stakeholders, which include academics, subject-matter experts, and associations. The validation can be undertaken provided compiling a list of programs and identifying any FOD among those programs has finished. For instance, analysts could verify a list of programs to better ascertain the completeness of observations or findings. Their relevant and valid reasoning and propositions result from identification primarily through analyses of agency documents, interviews with agency officials, and surveys to key personnel in the program management.

## **Step 2: identification of the potential effects of FOD in the NHS Programs**

This step encapsulates mechanism to identify the potential positive and negative effects of any FOD found in Step 1. The effects can result

from the situation identified, which will help analysts and evaluators determine if there are any potential efforts to improve efficiency, reduce, or better manage the FOD. The step can be assigned into three ensuing procedures:

### **1. Identify potential positive and negative effects of the FOD**

Analysts have to develop a comprehensive list of the potential positive and negative effects by exploring further questions such as 'is there any evidence of the following assessment area that in respect of....."

Program Implementation of NHS	Outcomes and Impact of NHS Program	Potential Cost-Effectiveness of NHS Program
<ul style="list-style-type: none"> <li>• program management and agencies work mutually to offer logical and coordinated benefits, products or services?</li> <li>• program management and agencies have strategic and service level agreements in place to enable the achievement of outcomes?</li> <li>• clear roles and responsibilities of related programs and agencies are in place?</li> <li>• the collective programs cover people who might be eligible for benefits, products, or services?</li> <li>• the FOD intentionally planned for the reason to fill a gap, complement an existing program, or try a new method is still necessary or justified?</li> <li>• any unintentional and unplanned FOD has positive effects?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• collective provision of products, services, and benefits aids agencies to fulfil the single and/ or shared goals and objectives of their programs?</li> <li>• agencies manage to measure the effort as a whole, if several agencies and programs are working mutually to fulfil shared goals and objectives?</li> <li>• related programs and outcomes are complementary or not operating at cross-purposes or conflicting?</li> <li>• those who are eligible eventually receive products, services, and benefits offered?</li> <li>• a coordinated manner, in terms of recipients not obtaining similar or duplicative products, services, and benefits, etc. from multiple programs, is reinforced?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• economical and efficient aspects to the collective provision of benefits, services, or products are considered carefully?</li> <li>• no reduction in benefits resulting from the current structure of providing benefits, services, or products exists without any reasonable reason for the curtailment?</li> </ul>

### **2. Assess if there is a need for further evaluation**

Analysts need to review their lists of potential positive and negative effects of FOD in the context of NHS Program to decide if further evaluation is required.

Analysts have to proceed to Step 3 to further evaluate and compare the performance of the identified programs if they observe potential negative effects or are not sure if the potential effects are positive or negative. Understanding program effectiveness in terms of performance and cost, as well as how programs are interconnected or collaborated can facilitate analysts identify corrective actions to reduce or better manage FOD, which is explained further in <b>Step 4</b> .	Alternatively, analysts may professionally decide that no additional analysis or corrective action is needed to reduce or better manage FOD if they observe all or mostly potential positive effects. In this case, analysts may choose to proceed to <b>Step 4</b> for options to enhance efficiency
--	---

### **3. Confirm observations and findings with relevant agencies and related key stakeholders**

Analysts need to confirm and validate their observations and findings with relevant agencies and related key stakeholders after recognizing the potential positive and negative effects of FOD obtained in <b>Step 1</b> . For instance, analysts may wish to interview key agency personnel to confirm positive or negative effects of FOD identified through surveys over beneficiaries	<b>Step 3</b> provides perspectives and information on how to use the results of existing or new evaluations to validate the effects identified in <b>Step 2</b> . It also assess and compare programs to determine if they achieve optimal performance and cost-effectiveness
---	--

### **Step 3: validation of effects as well as assessment and comparison among agencies' NHS Programs**

This step emphasizes on how to use the results

of existing or new evaluations to validate the effects of FOD identified in Step 2. This step can also be used to assess and compare the programs identified in Step 1 to determine their relative performance and cost-effectiveness.

#### **1. Identify existing evaluations and assess their relevance, validity, and reliability of NHS Program**

If analysts need to assess the purpose, scope, and design of existing evaluations if they observe existing evaluations on the chosen programs. This purpose is to determine if the chosen programs are relevant to the areas in which potential positive or negative effects were identified in Step 2 that involves implementation, outcomes and impact, or cost-effectiveness).

- Purpose creates the questions that an evaluation will, and will not respond
- Scope defines subject matter of the evaluation within particular phases namely as part of a program, an entire program or several programs, as well as the time periods and locations that will be included in the evaluation
- Design outlines the information needed to conduct the evaluation, data collection and analysis methods, and limitations to the evaluation.

Analysts have to assess the reliability and validity of the evaluations considered appropriate to their FOD review. Purposely, all selected evaluations should be assessed against fundamental standards related to research design, conduct, analysis, and reporting. Major weaknesses in these areas or limitations in the availability of program information that affect the reliability or validity of each study's findings must be identified and considered in using the study and placing confidence in the study's findings

#### **2. Perform a new evaluation in case existing evaluations are not available, relevant, or reliable to complement the reviews of analysts regarding NHS Program**

- When resources are scarce, the leaders of agencies may also wish to perform evaluations of their programs. The result can be used to justify the continued funding for their programs. To permit drawing valid conclusions about the programs in the future, designing an evaluation needs to involve selecting appropriate measures and comparisons.

In addition to program performance and cost-effectiveness, analysts may wish to consider further to assess the positive and negative effects of FOD identified in Step 2 when designing a new evaluation.

#### **3. Assess and compare the performance of NHS Program and use evaluations to validate the actual effects of FOD**

Assessment and comparison of the performance and cost-effectiveness of programs can assist analysts determine which programs or aspects of programs are (not) performing well. It can also determine which ones to be recommended for further actions, consolidation, or elimination. The results from new appropriately designed evaluations and the existing ones can help analysts to:

- assess a single program: how effective and efficient is the program performance? how is the program's desired effect on the target population? what is the cost-per good/service/product delivered by the program?
- compare two or more programs: how contrast is the performance and cost-effectiveness of programs?
- assess a system (or group) of programs: how efficiently and effectively do these programs support and provide products, services, or benefits collectively? how would costs and benefits change if products, services, or benefits were delivered differently? are there any foregone benefits that could be achieved through integration or better coordination? how contrast is the cost-per- good/service/product delivered by the system of programs against the cost-per-unit of success of the programs individually?
- evaluate relationships and interactions between programs: are relationships and interactions necessary, strong, and effective? will they lead to achieve better outcomes?
- Likewise, validation over the existence and the extent of positive and negative FOD effects can better arrange recommendations on how to increase efficiency, as well as reduce or better manage FOD.

#### **4. Confirm observations and findings with relevant agencies and related key stakeholders**

Analysts need to confirm their observations and findings on the actual effects of FOD, program performance, and cost-effectiveness, with relevant agencies and related key stakeholders. For instance, analysts could interview program administrators and executive function leaders to obtain feedback on their analysis of existing evaluations. Additionally, any limitations or unavailability of program information observed during evaluations could better underline particular areas that need special attention from the agency. Thus, it help develop adequate evidence that analysts could use to better provide recommendations.

#### **Step 4: identification of options to enhance efficiency and reduce or better manage FOD in NHS Program**

This step suggests approach to analysts on identifying options to improve efficiency when the effects of FOD are positive, or

reduce or better manage FOD when the effects are negative. Those options provided to policymakers can help relieve some of the fiscal pressures. They may also improve program effectiveness.

##### **1. Identify choices to increase efficiency in NHS Program**

Efficiency can generally be defined as retaining services or outcomes by consuming fewer resources or improving the quantity and quality of services or outcomes while retaining resources spent. Enhancing efficiency can assist central and local governments better utilize limited resources. Therefore, even if analysts observed mostly positive effects of FOD, they should still try to identify opportunities to enhance efficiency among the programs. To possibly improve efficiency, there are management approaches as follows:

Restructure of obsolete government organizations and operations	Implementation of process improvement methods and technology improvements	Implementation of a strategic approach to spending
<p>This approach signifies the process of eliminating outdated or ineffective programs and policies. Those programs and policies that remain relevant could be updated and modernized. The process involve improving their targeting and efficiency through several actions. Such actions include redesigning allocation and cost-sharing provisions, consolidating facilities and programs, and streamlining and reengineering operations and processes</p>	<p>This approach points out the process of implementing methods to increase product quality and decrease costs to improve efficiency. Process improvement methods can involve examining processes and systems to identify and correct costly errors, bottlenecks, or duplicative processes. However, maintaining or improving the quality of outputs is still essential. In relation to process improvement, modernizing processes through investments in technology can generate efficiency gains</p>	<p>This approach shows the process of spend analysis to develop a better understanding on agency's spending on goods and services or taking an organization-wide approach to procurement.</p>

##### **2. Identify choices to reduce or better manage FOD that possibly occurs in NHS Program**

To identify opportunities for efficiency improvement, analysts have to identify options to reduce or eliminate the impact of FOD effects on beneficiaries, customers, and related parties. For that effort, they should also identify the benefits and trade-offs of their proposed recommendations by:

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• considering rooms to improve coordination and collaboration within and across agencies</li> <li>• further engaging in activities of performance management</li> <li>• taking into account for programs elimination</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• possible actions in relation to changes to statute, regulation, or guidance to revise or explicitly define the roles and responsibilities of agencies and program administrators</li> <li>• possibility for consolidating or streamlining programs</li> </ul> |
|--|--|

In conjunction to Procedure 2 above, approaches of identification can include some changes by NHS program administrators or agency's management; new legislation; or an amalgamation of actions. Moreover, potential trade-offs and unintended or even unprecedented consequences may arise for each identified option taken. Consequently, in determining which negative effects of FOD will be eliminated, analysts should also determine which positive effects might be lost. The potential positive effects of options to lessen or better manage FOD are depicted as follows in accordance with each assessment parameter:

Implementation	Outcomes and Impact	Cost-effectiveness
<b>Potential positive effects of suggested options</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>The programs mutually will cover all who are truly eligible for products, services, or benefits</li> <li>Program management within and across agencies will work collectively to provide logical and coordinated services, products, or benefits</li> <li>Roles and responsibilities of related program and agency will be clear</li> <li>Related programs and agencies will have strategic agreements in place to help achieve outcomes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Those who are truly eligible will receive products, services, or benefits</li> <li>Beneficiaries will receive benefits in a coordinated manner</li> <li>Agencies will be able to measure the entire effort when agencies and program management work collectively to attain assigned goals and objectives</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>The provision of benefits, services, or products will be economical and efficient</li> <li>Unless reasonable explanation, there is no reduction in benefits</li> </ul>
<b>Questions to be considered with respect to potential trade-offs and unintended or unprecedented consequences</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>Will there be important changes to program products, services, or benefits?</li> <li>What kinds of legal restrictions may obstruct implementation?</li> <li>What is the agency's commitment to and capacity for change?</li> <li>To what extent will other programs be influenced?</li> <li>Will beneficiaries know how and where to acquire products, services, or benefits?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>To what extent is the possible effect of change on the consistency of implementation, accountability, and performance measurement?</li> <li>Are there any possibilities that benefits will be lost or diminished?</li> <li>To what extent will a loss of resources and expertise affect the ability to attain goals effectively?</li> <li>What is the possible consequence of change on research and innovation?</li> <li>Is there possible that necessary or protective redundancy would be eliminated?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>What are the possible savings or efficiencies resulting from the change; and what is the investment needed to implement change?</li> </ul>

### 3. Communicate alternatives to improve efficiency and diminish or better govern FOD to policymakers

Analysts should define who will be liable for executing changes to improve efficiency and diminish or better govern FOD to policymakers. In conveying their observations and findings to policymakers, analysts also need to specify the particular actions. That is necessary to be taken to carry out the options, and any related trade-offs.

## The Importance and General Challenges of Iterative Process in Designing Evaluation

The nature and factors to determine methodology, objectives, and scope of evaluation often overlaps. Since the methodology, objectives, and scope need to be established collectively, they lead to an iterative process in designing an evaluation

plan. Data limitations or new information surrounding the program may occur as the evaluation arrangement is carried out. So that, it has implications for the sufficiency of the initial plans or the feasibility of answering the earliest questions. The ensuing paragraphs will illustrate some concern analysts have to consider when designing their audit designs and eventually conduct them in the field work.

## **Relevance and quality of available data sources**

In choosing sources of evidence to respond to evaluation questions, analysts should assess whether the sources will provide sufficient and appropriate evidence. The process is needed to support findings and conclusions on the evaluation questions. Sufficiency represents the quantity of evidence that is enough to convince a knowledgeable person about the rationality of findings. Equally, appropriateness signifies the relevance, validity, and reliability of the evidence to support the evaluation objectives. The intensity of effort is required to ensure computer-processed data namely agency records are adequately reliable for use. The effort depends on the extent to which the data will be used to support findings and conclusions. It is also influenced by the level of risk or sensitivity related to the analysis and research.

## **Original data collection**

In order to ensure data are sufficient and appropriate, qualified analysts may examine records, actions, or physical conditions, to ensure whether all those satisfy requirements or particular kinds of criteria. When collecting testimonial evidence by means of interviews or surveys, the analyst has to consider whether the interviewee has appropriate knowledge, candid and accurate in expressing their reports or opinions. Additionally, discreet in data collecting instruments, as well as developing and pretesting questionnaire surveys will assist to ascertain the obtained data are necessarily accurate for the purposes of the analyses.

If evaluators aim to aggregate and generalize the results of a sample survey, it is important to ensure that they collect uniform data from every unit in the sample. In this case, sample survey information is usually acquired through self-administered questionnaires or structured interviews. Most of the information will be gathered in close-ended form. It means

that the respondent chooses from responses determined by the interviewer or offered in the questionnaire. Consequently, designing a well consistent set of responses into the data collection process will help establish the uniformity of data across units in the sample.

## **Sample of observations**

Census or a certainty sample refers to collecting and analysing data on the entire population. It makes sense to include all members of a population in a study because the population is small enough and available resources are feasible. Nevertheless, many government programs cannot be researched by means of a census and the evaluator should determine whether to collect data on a probability or nonprobability sample.

In a probability sample also referred to as a statistical or random sample, each member in the population has a known, nonzero chance of being selected. The results of a probability sample can usually be generalized to the population from which the sample was taken. It is encouraged that analysts seek advice from a sampling specialist to identify how large a sample is needed to obtain precise estimates or detect expected effects of a given size. In contrast, a purposive, nonprobability sample refers to each member in the population has an unknown chance of being selected. In this regard, a sample is chosen from knowledge of the population's characteristics or from a subset of a population. Decision to use probability or nonprobability sampling is a key element of the evaluation or audit design that streams from the scope of the researchable questions.

## **A pilot study of data collection**

Conducting a pilot study or a pretest is important before launching complete data collection. The pretest provides evaluators opportunities to refine the design and test the appropriateness, reliability, and availability of proposed data. The evaluators who propose new data collection

could find that a limited exploration of the proposed design may give a useful reality check if one's assumptions hold true. Pretesting the data collection at one or more fields allows the evaluators to confirm that data are available, as well as forms, interview procedures, and means for gathering them are feasible. The process will also provide a prospect to consider if the analysis methodology is appropriate.

### **Communication with experts and specialists**

Specialists paramount in GAO's practices assist the team to develop products that are legally, methodologically, and analytically sound. They also provide engagement teams with the collective competence to perform high-quality work. This will discuss on obtaining and using assistance from experts and specialists in a performance audit, including, among others, attorneys, accountants, actuaries, methodologists, statisticians, data analysts, survey specialists, economists, engineers, program evaluators, and investigators.

Likewise, obtaining Legal Assistance is crucial because government programs are usually created by law and are subject to specific laws and regulations. An understanding of the laws underlying a program can be essential to understand the program itself. Moreover, because SAIs also coordinate with Parliaments, SAIs' products often lead to legislative action or otherwise influence legal developments. Therefore, SAIs' findings, conclusions, and recommendations should be legally sound and reflect the exercise of professional legal judgment in producing quality audit reports.

There is also a potential need to consider forensic audits and investigative services so as to support a performance audit in designing methods of program evaluation. If required, this particular type of services can be useful in relation to investigate the potency of fraud, waste, and abuse, which may exist in agencies' program performances.

## **CONCLUSION**

### **Limitations**

The methods and designs described earlier may have limited relevance and credibility to plan for short or medium term impact assessments and impact on long-term government programs. Especially in the context of NHS Program discussed earlier. This is maybe because there are no interventions such as relevant assumptions and logical frameworks nor desired outcomes that are clearly defined or measured. In addition, government programs mostly aim to improve some aspect of complex systems, namely the economy or the environment. However, they have indeed limited control, or share responsibilities with other jurisdictions or agencies for achieving their objectives. Thus, it can be difficult to confidently attribute a causal connection between a program and its observed outcomes. In this case, government agencies need to implement a number of strategies to address evaluation challenges and develop performance information for such particular types of programs. So that, they are able to convey improved public policy implementation, better managerial aspects of efficiency and effectiveness, as well as orientation of insight and foresight for public welfare.

In respect of program evaluation methods to be more applicable, the purpose of improving them is necessary. The goal can be particularly emphasized on nuances of systematic study of the implementation and effectiveness of government policies and programs, namely a set of activities designed to achieve a specific purpose. Therefore, analysts or evaluators should bear in mind to manage challenges of evaluation design and also, among others, consider (1) strengthening the methods available to conduct evaluations, (2) promoting evidence-based policy and management, and (3) disseminating knowledge of program evaluation.

## Lessons Learned for BPK

From the previous analysis, some lessons can be learned from GAO performance audit approach, planning and design, as well as program evaluation methodology to address the questions arisen from the purpose of this paper using the topic of NHS Program such as: 1) BPK can improve its capability to conduct performance audit mainly at planning and design phase in relation to quality assurance framework by analyzing profoundly those six types of questions. This will then lead to substantiate further its approach in proposing audit objectives and current practice of developing researchable questions as regards program evaluations; 2) BPK can enhance its program evaluation methodologies using aforementioned systematic approach and research methods to collect and analyse data. This will enhance its practice in defining scope and methodology, one of which, by communicating with experts and specialists in research methods. To improve this capability, BPK could enhance its research and development capacity by hiring experts and specialists such as economists, statisticians, technologists, actuaries and legal specialists to complement its auditors or analysts; 3) BPK can increasingly add value to audited agencies and public, by designing evaluation comprehensively including the mechanism of FOD application when planning performance audit on program evaluation as regards public welfare improvement.

## REFERENCES

- Bernholz, E., et.al. (2006). *Evaluation dialogue between OMB staff and federal evaluators: Digging a bit deeper into evaluation science*. Washington, D.C. July. <http://www.fedeval.net/docs/omb2006briefing.pdf>.
- BPK. (2007). *BPK Regulation Number 01/2007 stipulating State Finance*
- Auditing Standards. Jakarta: BPK.
- BPK. (2009). *BPK Regulation Number 03/K/I-XIII.2/03/2009 stipulating Quality Assurance Guidance*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2015). *BPK Regulation Number 7/K/I-XIII.2/12/2015 stipulating BPK's Strategic Plan 2016 - 2020*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2016). *BPK Regulation Number 375/K/I-XIII.2/08/2016 stipulating Implementation Plan of the Strategic Plan 2016 - 2020*. Jakarta: BPK.
- GAO. (2008). *Policy manual*. Washington, DC: July.
- GAO. (2011a). Government auditing standards: 2011 revision. Washington, DC: December.
- GAO. (2011b). *Performance measurement and evaluation: definitions and relationships*. Retrieved from [www.epa.gov/sites/production/files/2015-09/documents/program-measurement-and-evaluation.pdf](http://www.epa.gov/sites/production/files/2015-09/documents/program-measurement-and-evaluation.pdf)
- GAO. (2012). *Designing evaluations 2012 revision*. Washington, DC: July.
- GAO. (2015a). *Fragmentation, overlap, and duplication: An evaluation and management guide*. Washington, DC: April.
- GAO. (2015b). *Training manual-international fellows: Developing the GAO engagement*. Washington, DC: February.
- Performance Measure. (n.d.). In [businessdictionary.com](http://www.businessdictionary.com/definition/performance-measure.html). Retrieved 30 May 2017. <http://www.businessdictionary.com/definition/performance-measure.html>.
- Sekretariat Negara. (2003). *Act Number 17/2003 stipulating State Finance*.

Jakarta: Sekretariat Negara.

Sekretariat Negara. (2004). *Act Number 01/2004 stipulating State Treasury*. Jakarta: Sekretariat Negara.

Sekretariat Negara. (2004). *Act Number 15/2004 stipulating State Financial Accountability and Management Auditing*. Jakarta: Sekretariat Negara.

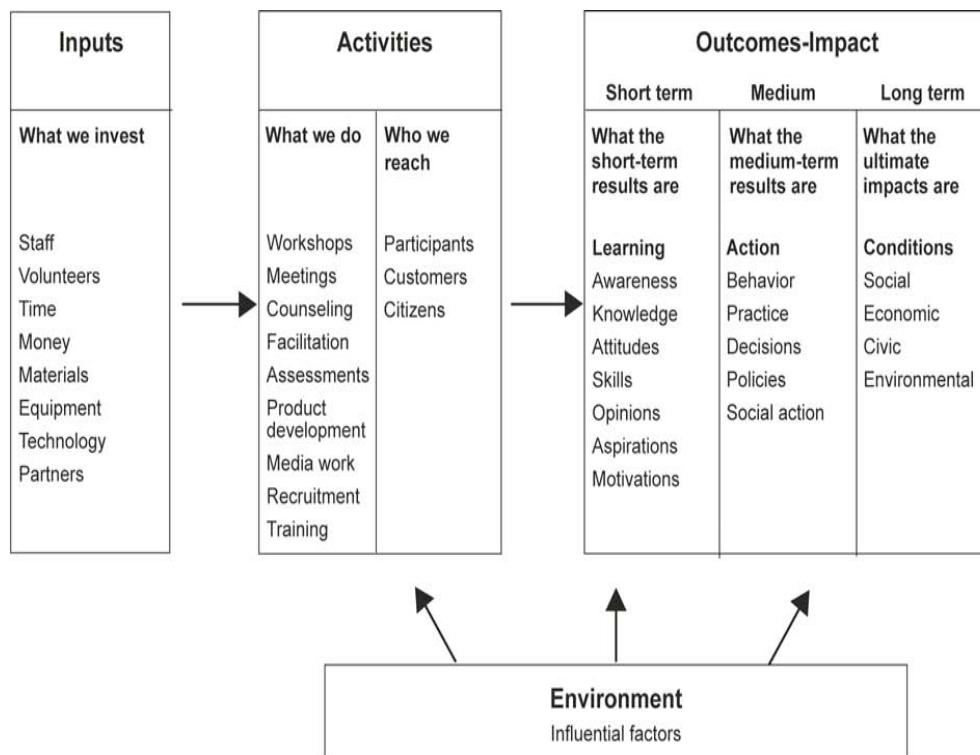
Sekretariat Negara. (2006). *Act Number 15/2006 stipulating The Audit Board of The Republik of Indonesia*. Jakarta: Sekretariat Negara.

Sekretariat Kabinet. (2015). *President Decree Number 02/2015 stipulating National Medium-Term Development Plan 2015-2019*. Jakarta: Sekretariat Kabinet.

## APPENDIX

### Appendix 1 Program Logic & Stages of Program

#### Program Logic in Program Evaluation



Source: GAO and University of Wisconsin-Extension, Program Development and Evaluation.

#### Common Evaluation Questions Asked at Different Stages of Program Development:

Program stage	Common evaluation questions	Type of evaluation
Early stage of program or new initiative within a program	<ul style="list-style-type: none"> <li>Is the program being delivered as intended to the targeted recipients?</li> <li>Have any feasibility or management problems emerged?</li> <li>What progress has been made in implementing changes or new provisions?</li> </ul>	Process monitoring or process evaluation
Mature, stable program with well-defined program model	<ul style="list-style-type: none"> <li>Are desired program outcomes obtained?</li> <li>What, if any, unintended side effects did the program produce?</li> <li>Do outcomes differ across program approaches, components, providers, or client subgroups?</li> </ul>	Outcome monitoring or outcome evaluation
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Are program resources being used efficiently?</li> <li>Why is a program no longer obtaining the desired level of outcomes?</li> </ul>	Process evaluation
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Did the program cause the desired impact?</li> <li>Is one approach more effective than another in obtaining the desired outcomes?</li> </ul>	Net impact evaluation

Source Adapted from Bernholz et al 2006.



# PETUNJUK BAGI PENULIS

## Ketentuan Umum

Jurnal ini hanya menerima artikel/naskah ilmiah yang masuk dalam lingkup jurnal, yaitu: Akuntansi, *auditing* (pemeriksaan), tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara, kebijakan dan administrasi publik terkait keuangan negara, dan hukum keuangan negara. Artikel/naskah ilmiah belum pernah dipublikasikan sebelumnya oleh institusi tertentu, Jurnal menerima tulisan yang berupa hasil penelitian lapangan maupun non penelitian (artikel reviu). Artikel yang ditulis dalam Bahasa Inggris dapat diterima.

## Pengumpulan Artikel/Naskah

1. Naskah harus diketik di atas kertas ukuran A4 dengan huruf ukuran 11 point, jenis huruf Georgia, spasi *exactly* 15 pt, *before* 8, *after* 8, batas atas dan kanan masing-masing 2 cm, sedangkan batas kiri dan bawah masing-masing 2,5 cm, dan tidak lebih dari 20 halaman. Penyebutan istilah di luar Bahasa Indonesia atau Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*). Artikel dikirimkan secara *online* melalui jurnal. bpk.go.id (lihat panduan pengiriman jurnal secara *online*).
2. Sebagai pra-syarat dalam mengirimkan artikel untuk dapat diterbitkan pada Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, penulis diwajibkan mengirimkan (calon) artikel jurnal yang dilengkapi dengan:
  - a. Surat Pernyataan Orisinalitas & Pengalihan Hak Cipta bermaterai Rp6.000,00.
  - b. Lembar Identitas Artikel Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara.
  - c. *Curriculum Vitae*.

Format dapat diunduh di [jurnal.bpk.go.id](http://jurnal.bpk.go.id).

## Persiapan Artikel/Naskah

terdiri dari:

1. Sistematika Artikel/Naskah Penelitian
  - a. Judul Artikel
    - Judul mencerminkan inti tulisan, diketik dengan huruf *UPPERCASE* cetak tebal (*bold*), tidak lebih 15 kata, diletakkan di tengah-tengah (*centered*) dengan menggunakan jenis huruf Calibri ukuran 18, spasi *exactly* 16pt, *before* 0 dan *after* 0 pt.
    - Apabila judul ditulis dalam Bahasa Indonesia, maka di bawahnya ditulis ulang dalam Bahasa Inggris dan sebaliknya. Diketik dengan huruf *UPPERCASE* cetak tebal (*bold*), tidak melebihi 15 kata, diletakkan ditengah-tengah (*centered*) menggunakan jenis huruf Calibri 16, spasi *exactly* 16, *before* 0 dan *after* 0 pt.
    - Apabila naskah menggunakan Bahasa Indonesia, maka judul dalam Bahasa Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*), sedangkan judul dalam Bahasa Indonesia ditulis tidak dengan huruf cetak miring dan sebaliknya. Pengecualian untuk penulisan nama latin menggunakan *sentence case*.
  - b. Nama dan Alamat Penulis
    - Nama penulis diketik di bawah judul, ditulis lengkap tanpa menyebutkan gelar, diletakkan di tengah-tengah (*centered*), menggunakan jenis huruf Calibri 11.
    - Alamat penulis (nama dan alamat instansi tempat bekerja) ditulis lengkap di bawah nama penulis.
    - Alamat *email* ditulis di bawah alamat penulis.
    - Jika alamat lebih dari satu, maka

- harus diberi tanda asterik (\*) dan diikuti alamat sekarang.
- Jika penulis terdiri lebih dari satu orang, maka harus ditambahkan kata penghubung ‘dan’ (bukan lambang ‘&’).
  - Alamat penulis dan *email* menggunakan jenis huruf Calibri 10, spasi *exactly 15 pt, before 0* dan *after 0 pt*.
- c. *Abstract/Abstrak*
- Abstrak ditulis dalam satu paragraf, ditulis dalam dua bahasa (Indonesia dan Inggris), menggunakan jenis huruf Georgia 10, spasi 1.
  - Abstrak dalam bahasa Indonesia paling banyak 250 kata, sedangkan *abstract* dalam Bahasa Inggris paling banyak 200 kata.
  - Penempatan abstrak disesuaikan dengan bahasa yang digunakan dalam KTI. Apabila KTI menggunakan bahasa Indonesia, maka *abstract* didahului dalam Bahasa Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*), sedangkan abstrak dalam Bahasa Indonesia ditulis tidak dengan huruf cetak miring, dan sebaliknya.
  - Kata abstrak (*abstract*) ditulis dengan huruf kapital cetak tebal (*bold*).
- d. *Keywords* (kata kunci)
- Abstrak dalam Bahasa Indonesia diikuti kata kunci dalam Bahasa Indonesia, sedangkan *abstract* dalam Bahasa Inggris diikuti *keywords* dalam Bahasa Inggris. Pengecualian bagi istilah di luar Bahasa Indonesia atau Inggris.
  - Kata kunci terdiri dari tiga sampai enam kata.
- Hanya istilah standar, nomenklatur ilmiah dan singkatan yang diterima, yang harus digunakan.
- e. Pendahuluan
- Pendahuluan menjelaskan latar belakang, perumusan masalah, tujuan dan pentingnya penelitian, teori dan hipotesis (opsional), serta perspektif penulis. Disarankan untuk menghindari penjelasan detail mengenai landasan teori, pernyataan masalah, tujuan penelitian, dan sejenisnya seperti yang diterbitkan pada karya tulis dalam bentuk buku/skripsi/tesis.
- f. Metode Kajian/Penelitian
- Metodologi menguraikan metode seleksi dan pengumpulan data, pengukuran dan definisi operasional variabel, dan metode analisis data. Metodologi juga berisi rincian yang cukup untuk memungkinkan penulis lain untuk menilai pekerjaan dan menduplikasi prosedur. Secara umum metodologi mencakup kerangka pemikiran/teori, metode pengumpulan data, metode analisis data, lokasi dan waktu penelitian.
- g. Hasil dan Pembahasan
- Menjelaskan hasil analisis data kajian/penelitian berupa tabel, gambar, atau deskripsi hasil untuk penelitian deskriptif. Pembahasan berupa makna dari tabel, gambar, atau deskripsi hasil yang ditampilkan. Tidak mengulang angka-angka dalam tabel/gambar, melainkan interpretasi atau makna dari angka-angka dalam tabel/gambar atau deskripsi hasil. Di dalam hasil dan pembahasan juga dapat disebutkan keterbatasan penelitian dan implikasi penelitian.

h. Kesimpulan

Memuat simpulan hasil penelitian/kajian, temuan penelitian yang berupa jawaban atas pertanyaan penelitian, atau berupa intisari hasil pembahasan. Simpulan disampaikan dalam bentuk paragraf dan harus berkaitan dengan judul, tujuan, dan pembahasan hasil.

i. Daftar Pustaka

Memuat sumber-sumber pustaka atau referensi yang dikutip di dalam penulisan artikel. Hanya sumber yang diacu yang dimuat dalam daftar referensi ini. Untuk keseragaman penulisan, Daftar Pustaka ditulis sesuai dengan format *American Psychological Association* (APA).

j. Lampiran/Ucapan Terima Kasih

Ucapan Terima Kasih dan Lampiran dapat dimasukkan jika perlu.

2. Sistematika Artikel Reviu (non penelitian lapangan) terdiri dari Judul Artikel, Nama dan Alamat Penulis, Abstrak, *Keywords*, Pendahuluan, Pembahasan, Kesimpulan dan Saran, Daftar Pustaka, Lampiran/Ucapan Terimakasih .

3. Cara penulisan bab (*heading*)

- a. *Heading level 1*, ditulis dengan format; *UPPERCASE*, rata kiri, *bold*, Calibri 18, spasi *Exactly 15pt, before 8pt, after 8pt*.
- b. *Heading level 2*, ditulis dengan format; *Capitalize Each Word*, rata kiri, *bold*, Georgia 11, spasi *Exactly 15pt, before 8pt, after 8pt*.
- c. *Heading level 3*, ditulis dengan format; *Sentence case*, rata kiri, *bold, italic*, Georgia 11, spasi *Exactly 15pt, before 8pt, after 8pt*.
- d. *Heading level 4*, tidak direkomendasi.

dasikan.

4. Cara penyajian tabel

- a. Judul tabel ditampilkan di bagian atas tabel, rata kiri halaman, menggunakan jenis huruf Calibri 10-11, *spasi exactly 15*.
- b. Tulisan ‘Tabel’ dan ‘Nomor’ ditulis cetak tebal (*bold*), sedangkan judul tabel ditulis normal.
- c. Gunakan angka Arab (1,2,3, dst.) untuk nomoran judul tabel.
- d. Tabel ditampilkan rata kiri halaman.
- e. Jenis dan ukuran jenis huruf untuk isi tabel menggunakan Calibri ukuran 9-10 dengan spasi *exactly 12 before 0 pt* dan *after 0 pt*.
- f. Pencantuman sumber atau keterangan diletakkan di bawah tabel, rata kiri, *italic*, menggunakan jenis huruf Calibri 9.

5. Cara penyajian gambar

- a. Gambar dapat dalam bentuk grafik, matriks, foto, diagram, dan sejenisnya ditampilkan di tengah halaman (*centered*).
- b. Judul gambar ditulis di bawah gambar, menggunakan jenis huruf Calibri 10-11, spasi *exactly 15*, ditempatkan rata kiri gambar.
- c. Tulisan ‘Gambar’ dan ‘Nomor’ ditulis cetak tebal (*bold*), sedangkan isi keterangan ditulis normal.
- d. Gunakan angka Arab (1,2,3, dst.) untuk nomoran gambar.
- e. Pencantuman sumber atau keterangan diletakkan di bawah judul gambar, rata kiri, *italic*, menggunakan jenis huruf Calibri 9.
- f. Gambar dalam format file .jpg atau .tif warna hitam putih, kecuali jika warna menentukan arti dengan resolusi paling sedikit 300 dpi.

6. Referensi atas penelitian sebelumnya harus dibuat di dalam teks dengan sistem nama-tahun atas salah satu dari dua bentuk, Andrianto (2007) atau (Andrianto 2007). Jika referensi lebih dari satu maka harus disebutkan bersama dengan susunan sesuai dengan urutan tanggal; misalnya, (Mardisar dan Sari 2007; Solomon 2010; Muljono 2012). Jika terdapat lebih dari dua penulis, maka nama penulis harus diikuti dengan “dkk.” Referensi yang tidak dipublikasikan harus dibatasi. Referensi harus tercantum dalam urutan abjad. Setiap referensi yang terdapat dalam daftar pustaka harus dikutip dalam teks, dan setiap kutipan harus terdaftar di bagian daftar pustaka. Berikut ini adalah beberapa contoh format daftar pustaka berdasarkan APA:

### **Jurnal**

Gumanti, T. A. (2001). Earnings management dalam penawaran saham perdana di Bursa Efek Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 4 (2), 165-183.

### **Buku**

Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2001). *Business research method*. New York: Mc Graw Hill.

Booth, W. C. dkk. (1995). *The craft of research*. Chicago: University of Chicago Press.

### **Artikel/bab buku**

Haybron, D. M. (2008). Philosophy and the science of subjective well-being. Dalam M. Eid & R. J. Larsen (Eds.), *The science of subjective well-being* (pp. 17-43). New York, NY: Guilford Press.

### **eBook**

Millbower, L. (2003). *Show biz training: Fun and effective business training*

*techniques from the worlds of stage, screen, and song*. New York: AMACOM. Diakses dari <http://www.amacombooks.org/>.

### **Website - profesional atau personal**

The World Famous Hot Dog Site. (1999, July 7). Diakses 5 Januari, 2008, dari <http://www.xroads.com/~tcs/hotdog/hotdog.html>.

### **Website – publikasi pemerintah**

U.S. Department of Justice. (2006, September 10). *Trends in violent victimization by age, 1973-2005*. Diakses dari <http://www.ojp.usdoj.gov/bjs/glance/vage.htm>.

7. Dewan Redaksi dan Redaksi Pelaksana berhak mengubah, memperbaiki artikel sepanjang tidak mengubah substansial tulisan. Bagi tulisan yang tidak diterbitkan akan dikembalikan kepada penulis.

# Panduan Pengiriman Jurnal Secara Online

Untuk melakukan online submission JTAKEN melalui Open Journal System dengan alamat <http://jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN>

Tampil sebagai berikut:

Masukan User dan Pasword, jika belum maka langsung klik login untuk register

## PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIEU

Maka akan tampil seperti dibawah ini, klik not a user?register with this site

The screenshot shows a Microsoft Internet Explorer window with the following details:

- Title Bar:** PKP Login
- Address Bar:** jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/login/signIn
- Content Area:**
  - Logo:** Jurnal Logo
  - Header:** JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA, BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI
  - Navigation:** HOME, ABOUT, LOGIN, REGISTER, SEARCH, CURRENT, ARCHIVES, ANNOUNCEMENTS, EDITORIAL TEAM, AUTHOR GUIDELINES, CITATION, PUBLICATION, ETHICS, FOCUS AND SCOPE, PEER REVIEW PROCESS.
  - User Form:** Username, Password, Remember me, Login button.
  - Information:** For Readers, For Authors, For Librarians.
  - Journal Content:** Search, Search Scope (All), Search button.
  - Browse:** By Issue, By Author, By Title.
  - Other:** ISSN: 2460-3937, Open Journal Systems link, Notifications (View, Subscribe), Language (English), Font Size, Visitor Statistics (1 newest visitor), and a status bar showing '10:16 AM'.

Maka akan tampil sebagai berikut:

The screenshot shows a Microsoft Internet Explorer window with the following details:

- Title Bar:** PKP Register
- Address Bar:** jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/user/register
- Content Area:**
  - Logo:** Jurnal Logo
  - Header:** JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA, BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI
  - Navigation:** HOME, ABOUT, LOGIN, REGISTER, SEARCH, CURRENT, ARCHIVES, ANNOUNCEMENTS, EDITORIAL TEAM, AUTHOR GUIDELINES, CITATION, PUBLICATION, ETHICS, FOCUS AND SCOPE, PEER REVIEW PROCESS.
  - User Form:** Username, Password, Remember me, Login button.
  - Information:** For Readers, For Authors, For Librarians.
  - Journal Content:** Search, Search Scope (All), Search button.
  - Browse:** By Issue, By Author, By Title.
  - Other:** Register link, Profile section (Form Language English, Validation code 7k j dPL), Notifications (View, Subscribe), Language (English), Font Size, Visitor Statistics (1 newest visitor), and a status bar showing '10:16 AM'.

Isi semua form yan ada, minimal yang bertanda bintang (\*) pastikan register As sebagai author, kemudian klik register.

File Edit View History Bookmarks Tools Help

IPK Register x +

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/user/register

URL

Phone

Fax

Mailing Address

Country

Bio Statement (E.g., department and rank)

Confirmation  Send me a confirmation email including my username and password

Working Languages  Bahasa Indonesia

English

Register as  Reader: Notified by email on publication of an issue of the journal.

Author: Able to submit items to the journal.

Reviewer: Willing to conduct peer review of submissions to the site.

Identify reviewing interests (substantive areas and research methods):

**Register** **Cancel**

\* Denotes required field

Saat sukses, maka akan masuk ke tahap selanjutnya... klik new submission untuk memulai submit artikel

File Edit View History Bookmarks Tools Help

IPK User Home x +

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/user

**JURNAL** TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

HOME ABOUT USER HOME SEARCH CURRENT ARCHIVES ANNOUNCEMENTS

EDITORIAL TEAM AUTHOR GUIDELINES CITATION PUBLICATION ETHICS FOCUS AND

SCOPE PEER REVIEW PROCESS

Home > User Home

User Home

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara

Author 0 Active 0 Archive [New Submission]

My Account  Edit My Profile  Change My Password  Logout

ISSN: 2460-3937

NOTIFICATIONS  View  Manage

LANGUAGE Set Language English Submit

FONT SIZE

Visitor Statistic - Since Januari 2016

ID 1 Newest: ID You: ID

maka akan tampil sebagai berikut, ceklis semua kotak/form yang ada... dan klik Save and continue

## PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIEU

• Log Out

Home > User > Author > Submissions > New Submission

Step 1. Starting the Submission

1. START 2. UPLOAD SUBMISSION 3. ENTER METADATA 4. UPLOAD SUPPLEMENTARY FILES 5. CONFIRMATION

Encountering difficulties? Contact [Aurora Magdalena](#) for assistance (021 25549000).

Submission Language

This journal accepts submissions in several languages. Choose the primary language of the submission from the pulldown below.

Language \* English

Submission Checklist

Indicate that this submission is ready to be considered by this journal by checking off the following (comments to the editor can be added below).

Topik Artikel Sesuai dengan Lingkup Jurnal

Format Penulisan sudah sesuai Pedoman Penulisan Artikel

Dilengkapi dengan Surat Pernyataan Originalitas Karya bermaterai Rp 6.000, Lembar Identitas Artikel Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, dan Curriculum Vitae

Copyright Notice

Penulis menyatakan setuju terhadap ketentuan dan ketetapan hak cipta dari Dewan Redaksi Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, yaitu: 1. Mengalihkan hak ekonomi atas distribusi naskah untuk kepentingan pendidikan, penelitian dan praktisi 2. Mengalihkan hak ekonomi untuk pengalihan naskah ke format elektronik dan diseminasi secara online 3. Tunduk pada kebijakan yang telah ditetapkan oleh Dewan Redaksi Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara

Journal's Privacy Statement

The names and email addresses entered in this journal site will be used exclusively for the stated purposes of this journal and will not be made available for any other purpose or to any other party.

Google scholar

Journal Help

NOTIFICATIONS

• View  
• Manage

LANGUAGE

Select Language English Submit

FON SIZE

A A A

Visitor Statistic - Since January 2016

ID 2  
Newest: ID You: ID  
Today: 2  
Month: 2  
Total: 2  
Supercounters.com

Start Step 1. Starting the S... user - Microsoft Word 14-47-1-PB [Compati... Panduan online Submi... Downloads 10:21 AM

File Edit View History Bookmarks Tools Help

Step 1. Starting the Submission Kotak Masuk (3) - sulistyao45...

Comments to the Editor can be added below.

Topik Artikel Sesuai dengan Lingkup Jurnal

Format Penulisan sudah sesuai Pedoman Penulisan Artikel

Dilengkapi dengan Surat Pernyataan Originalitas Karya bermaterai Rp 6.000, Lembar Identitas Artikel Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, dan Curriculum Vitae

Copyright Notice

Penulis menyatakan setuju terhadap ketentuan dan ketetapan hak cipta dari Dewan Redaksi Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, yaitu: 1. Mengalihkan hak ekonomi atas distribusi naskah untuk kepentingan pendidikan, penelitian dan praktisi 2. Mengalihkan hak ekonomi untuk pengalihan naskah ke format elektronik dan diseminasi secara online 3. Tunduk pada kebijakan yang telah ditetapkan oleh Dewan Redaksi Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara

Journal's Privacy Statement

The names and email addresses entered in this journal site will be used exclusively for the stated purposes of this journal and will not be made available for any other purpose or to any other party.

Comments for the Editor

Enter text (optional)

Save and continue Cancel

\* Denotes required field

ISSN: 2460-3937

start Step 1. Starting the S... user - Microsoft Word 14-47-1-PB [Compati... Panduan online Submi... Downloads 10:21 AM

Pilih file yang akan disubmit → browse dan upload → save and continue

**Step 2. Uploading the Submission**

1. START 2. UPLOAD SUBMISSION 3. ENTER METADATA 4. UPLOAD SUPPLEMENTARY FILES 5. CONFIRMATION

To upload a manuscript to this journal, complete the following steps.

- On this page, click Browse (or Choose File) which opens a Choose File window for locating the file on the hard drive of your computer.
- Locate the file you wish to submit and highlight it.
- Click Open on the Choose File window, which places the name of the file on this page.
- Click Upload on this page, which uploads the file from the computer to the journal's web site and renames it following the journal's conventions.
- Once the submission is uploaded, click Save and Continue at the bottom of this page.

Encountering difficulties? Contact [Aurora Magdalena](#) for assistance (021 25549000).

**Submission File**

No submission file uploaded.

Upload submission file  No file selected.

No file selected.

ISSN: 2460-3937

**Journal Help**

**NOTIFICATIONS**

- [View](#)
- [Manage](#)

**LANGUAGE**

Select Language  English

**FONT SIZE**

**Visitor Statistics - Since January 2016**

ID	Newest:	ID You:	ID
2			
	Today:	2	
	Month:	2	
	Total:	2	
	Supercounters.com		

**Step 2. Uploading the Submission**

1. START 2. UPLOAD SUBMISSION 3. ENTER METADATA 4. UPLOAD SUPPLEMENTARY FILES 5. CONFIRMATION

To upload a manuscript to this journal, complete the following steps.

- On this page, click Browse (or Choose File) which opens a Choose File window for locating the file on the hard drive of your computer.
- Locate the file you wish to submit and highlight it.
- Click Open on the Choose File window, which places the name of the file on this page.
- Click Upload on this page, which uploads the file from the computer to the journal's web site and renames it following the journal's conventions.
- Once the submission is uploaded, click Save and Continue at the bottom of this page.

Encountering difficulties? Contact [Aurora Magdalena](#) for assistance (021 25549000).

**Submission File**

File Name [46-146-1-SM.docx](#)  
 Original file name user.docx  
 File Size 10KB  
 Date uploaded 2016-11-13 10:23 AM

Replace submission file  No file selected.

ISSN: 2460-3937

**Journal Help**

**NOTIFICATIONS**

- [View](#)
- [Manage](#)

**LANGUAGE**

Select Language  English

**FONT SIZE**

**Visitor Statistics - Since January 2016**

ID	Newest:	ID You:	ID
2			
	Today:	2	
	Month:	2	
	Total:	2	
	Supercounters.com		

Masukan metadata penulis dengan mengisi (\*)

## PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIU

This screenshot shows the 'Step 3. Entering the Submission's Metadata' page. The top navigation bar includes 'File', 'Edit', 'View', 'History', 'Bookmarks', 'Tools', and 'Help'. The title bar says 'IPN Step 3. Entering the Submiss...'. The URL is 'jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author/submit/3?articleId=46'. The page has a 'CONFIRMATION' section with a 'Form Language' dropdown set to 'English' and a 'Submit' button. Below it is an 'Authors' section with fields for First Name ('Sulis'), Middle Name ('Tiyu'), Last Name (''), Email ('sulisty045@gmail.com'), and ORCID ID (''). There is a note about ORCID IDs. A 'URL' section follows, with a text input field containing a placeholder '(Your institution, e.g. "Simon Fraser University")'. On the left, there's a 'JOURNAL CONTENT' sidebar with 'INFORMATION' (links for Readers, Authors, Librarians), 'Search' (with 'Search Scope' dropdown set to 'All'), and 'Browse' (links for By Issue, By Author, By Title). On the right, there's a 'Google' search bar, 'Journal Help' (links for View and Manage), 'NOTIFICATIONS' (links for View and Manage), 'LANGUAGE' (dropdown set to 'English'), 'FONT SIZE' (buttons for A+, A, and A-), and 'Visitor Statistics - Since January 2010' showing 2 newest visitors, 2 today, 2 monthly, and 3 total visitors from Supercounters.com. The taskbar at the bottom shows icons for Start, Microsoft Word, and Downloads.

Masukan judul dan Abstrak → save and continue

This screenshot continues the 'Step 3. Entering the Submission's Metadata' page. It shows the 'Title and Abstract' section with 'Title \*' (text input 'Judul Artikel') and 'Abstract \*' (text area 'Abstrak'). Below this is the 'Indexing' section with 'Language' (dropdown 'en') and a note: 'English=en; French=fr; Spanish=es. Additional codes.' The 'Contributors and Supporting Agencies' section is present but empty. The taskbar at the bottom shows icons for Start, Microsoft Word, and Downloads.

File Edit View Bookmarks Tools Help

IKP Step 3. Entering the Submiss... +

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author/submit/3?articleId=46

Language en English=en; French=fr; Spanish=es. Additional codes.

Contributors and Supporting Agencies

Identify agencies (a person, an organization, or a service) that made contributions to the content or provided funding or support for the work presented in this submission. Separate them with a semi-colon (e.g. John Doe, Metro University; Master University, Department of Computer Science).

Agencies

References

Provide a formatted list of references for works cited in this submission. Please separate individual references with a blank line.

References

**Save and continue** **Cancel**

\* Denotes required field

ISSN: 2460-3937

Selanjutnya ke tahap upload berkas/lampiran pendukung artikel jika tidak ada langsung → save and continue

File Edit View Bookmarks Tools Help

IKP Step 4. Uploading Supplemen... +

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author/submit/4?articleId=46

TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS  
KEUANGAN NEGARA

USER  
You are logged in as...  
• My Profile  
• Log Out

INFORMATION  
• For Readers  
• For Authors  
• For Librarians

JOURNAL CONTENT  
Search  
Search Scope  
All  
Search

Browse  
• By Issue  
• By Author  
• By Title

HOME ABOUT USER HOME SEARCH CURRENT ARCHIVES ANNOUNCEMENTS  
EDITORIAL TEAM AUTHOR GUIDELINES CITATION PUBLICATION ETHICS FOCUS AND  
SCOPE PEER REVIEW PROCESS

Home > User > Author > Submissions > New Submission

Step 4. Uploading Supplementary Files

1. START 2. UPLOAD SUBMISSION 3. ENTER METADATA 4. UPLOAD SUPPLEMENTARY FILES 5. CONFIRMATION

This optional step allows Supplementary Files to be added to a submission. The files, which can be in any format, might include (a) research instruments, (b) data sets, which comply with the terms of the study's research ethics review, (c) sources that otherwise would be unavailable to readers, (d) figures and tables that cannot be integrated into the text itself, or other materials that add to the contribution of the work.

ID	TITLE	ORIGINAL FILE NAME	DATE UPLOADED	ACTION
No supplementary files have been added to this submission.				

Upload supplementary file  No file selected.

**Save and continue** **Cancel**

ISSN: 2460-3937

OPEN JOURNAL SYSTEMS  
Jurnal TAKEN has been registered in:  
[Google scholar](#)

Journal Help  
NOTIFICATIONS  
• View  
• Manage  
LANGUAGE  
Select Language English Submit  
FONT SIZE  
A A A  
Visitor Statistic - Since January 2016  
ID: 2 ID You: 2  
Newest: 2 ID: 2  
Today: 2  
Month: 2  
Total: 2  
Supercounters.com

Finish Submission

## PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIEU

The screenshot shows a Microsoft Internet Explorer browser window with the following details:

- Title Bar:** File Edit View History Bookmarks Tools Help  
PK Step 5. Confirming the Subm... +
- Address Bar:** jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author/submit/5?articleId=46
- Content Area:**
  - Header:** JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA
  - User Profile:** You are logged in as...
    - My Profile
    - Log Out
  - Information:** For Readers, For Authors, For Librarians
  - Journal Content:** Search, Search Scope (All), Browse (By Issue, By Author, By Title)
  - Main Navigation:** HOME, ABOUT, USER HOME, SEARCH, CURRENT, ARCHIVES, ANNOUNCEMENTS, EDITORIAL TEAM, AUTHOR GUIDELINES, CITATION, PUBLICATION ETHICS, FOCUS AND SCOPE, PEER REVIEW PROCESS
  - Section:** Home > User > Author > Submissions > New Submission
  - Section Title:** Step 5. Confirming the Submission
  - Text:** 1. START 2. UPLOAD SUBMISSION 3. ENTER METADATA 4. UPLOAD SUPPLEMENTARY FILES 5. CONFIRMATION
  - Text:** To submit your manuscript to Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara click Finish Submission. The submission's principal contact will receive an acknowledgement by email and will be able to view the submission's progress through the editorial process by logging in to the journal web site. Thank you for your interest in publishing with Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara.
  - Table:** File Summary

ID	ORIGINAL FILE NAME	TYPE	FILE SIZE	DATE UPLOADED
146	USER.DOCK	Submission File	10KB	11-13

  - Buttons:** Finish Submission, Cancel
  - Text:** ISSN: 2460-3937
  - Right Sidebar:** OPEN JOURNAL SYSTEMS, Google scholar, Journal Help, NOTIFICATIONS (View, Manage), LANGUAGE (Select Language: English, Submit), FONT SIZE, Visitor Statistic - Since January 2016, and a status bar showing ID: 2, Newest, ID You: 2, ID, and the date 10/23 AM.

Klik Active Submission untuk kembali ke menu awal

The screenshot shows a Microsoft Internet Explorer browser window with the following details:

- Title Bar:** File Edit View History Bookmarks Tools Help  
PK Active Submissions +
- Address Bar:** jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author/saveSubmit/5
- Content Area:**
  - Header:** JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA
  - User Profile:** You are logged in as...
    - My Profile
    - Log Out
  - Information:** For Readers, For Authors, For Librarians
  - Journal Content:** Search, Search Scope (All), Browse (By Issue, By Author, By Title)
  - Main Navigation:** HOME, ABOUT, USER HOME, SEARCH, CURRENT, ARCHIVES, ANNOUNCEMENTS, EDITORIAL TEAM, AUTHOR GUIDELINES, CITATION, PUBLICATION ETHICS, FOCUS AND SCOPE, PEER REVIEW PROCESS
  - Section:** Home > User > Author > Submissions > Active Submissions
  - Section Title:** Active Submissions
  - Text:** Submission complete. Thank you for your interest in publishing with Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara.
    - Active Submissions
  - Text:** ISSN: 2460-3937
  - Right Sidebar:** OPEN JOURNAL SYSTEMS, Google scholar, Journal Help, NOTIFICATIONS (View, Manage), LANGUAGE (Select Language: English, Submit), FONT SIZE, Visitor Statistic - Since January 2016, and a status bar showing ID: 2, Newest, ID You: 2, ID, and the date 10/24 AM.

Menu awal setelah online submission, adapun status Atikel dapat dilihat seperti digambar..

# JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

File Edit View History Bookmarks Tools Help

PKP Active Submissions x +

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author

Home | Search | User Home | Log Out | Help

**JURNAL**  
TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS  
KEUANGAN NEGARA

BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

USER  
You are logged in as...  
sulis  
• My Profile  
• Log Out

INFORMATION  
• For Readers  
• For Authors  
• For Librarians

JOURNAL CONTENT  
Search  
Search Scope  
All  
Search

Browse  
• By Issue  
• By Author  
• By Title

HOME ABOUT USER HOME SEARCH CURRENT ARCHIVES ANNOUNCEMENTS  
EDITORIAL TEAM AUTHOR GUIDELINES CITATION PUBLICATION ETHICS FOCUS AND  
SCOPE PEER REVIEW PROCESS

Home > User > Author > **Active Submissions**

**Active Submissions**

ACTIVE ARCHIVE

ID	MM-DD SUBMIT	SEC	AUTHORS	TITLE	STATUS
46	11-13	ART	Tiyo	JUDUL ARTIKEL	Awaiting assignment

1 - 1 of 1 Items

Start a New Submission  
[CLICK HERE](#) to go to step one of the five-step submission process.

Refbacks

ALL	NEW	PUBLISHED	IGNORED
There are currently no refbacks.			

[Publish](#) | [Ignore](#) | [Delete](#) | [Select All](#)

OPEN JOURNAL SYSTEMS  
Journal TAKEN has been registered in:  
[Google scholar](#)

Journal Help

NOTIFICATIONS  
• View  
• Manage

AUTHOR Submissions  
• Active (1)  
• Archive (0)  
• New Submission

LANGUAGE Select Language  
English Submit

FONT SIZE A A A

10:24 AM

Untuk Cek Status Jurnal

Login → sesuai user saat submit online, klik 1 Active

File Edit View History Bookmarks Tools Help

PKP User Home x Login +

jurnal.bpk.go.id/index.php/index/user

TERBITAN BERKALA  
BANDAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

HOME ABOUT USER HOME SEARCH

Home > User Home

User Home

My Journals  
[Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara](#)

Author **1 Active** 0 Archive [\[New Submission\]](#)

My Account  
• [Edit My Profile](#)  
• [Change My Password](#)  
• [Logout](#)

OPEN JOURNAL SYSTEMS  
Journal Help

USER  
You are logged in as...  
sulis  
• My Profile  
• Log Out

LANGUAGE Select Language  
English Submit

JOURNAL CONTENT  
Search  
Search Scope  
All  
Search

FONT SIZE A A A

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author

Start User Home - Mozilla Fi... user - Microsoft Word 14-47-1-PB [Compati... Panduan menentukan... Downloads 10:52 AM

## PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIEU

File Edit View History Bookmarks Tools Help

IKN Active Submissions x Login x +

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author

JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

USER  
You are logged in as...  
sulis  
• My Profile  
• Log Out

INFORMATION  
• For Readers  
• For Authors  
• For Librarians

JOURNAL CONTENT  
Search  
Search Scope  
All  
Search

Browse  
• By Issue  
• By Author  
• By Title

HOME ABOUT USER HOME SEARCH CURRENT ARCHIVES ANNOUNCEMENTS  
EDITORIAL TEAM AUTHOR GUIDELINES CITATION PUBLICATION ETHICS FOCUS AND  
SCOPE PEER REVIEW PROCESS

Home > User > Author > Active Submissions

Active Submissions

ACTIVE ARCHIVE

ID	SUBMIT	SEC	AUTHORS	TITLE	STATUS
46	11-13	ART	Tiyo	JUDUL ARTIKEL	IN REVIEW

1 - 1 of 1 Items

Start a New Submission  
[CLICK HERE](#) to go to step one of the five-step submission process.

Refbacks

ALL	NEW	PUBLISHED	IGNORED
There are currently no refbacks.			

Publish | Ignore | Delete | Select All |

Font Size A A A

10:54 AM

File Edit View History Bookmarks Tools Help

IKN #46 Review x Login x +

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author/submissionReview/46

JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

USER  
You are logged in as...  
sulis  
• My Profile  
• Log Out

INFORMATION  
• For Readers  
• For Authors  
• For Librarians

JOURNAL CONTENT  
Search  
Search Scope  
All  
Search

Browse  
• By Issue  
• By Author  
• By Title

HOME ABOUT USER HOME SEARCH CURRENT ARCHIVES ANNOUNCEMENTS  
EDITORIAL TEAM AUTHOR GUIDELINES CITATION PUBLICATION ETHICS FOCUS AND  
SCOPE PEER REVIEW PROCESS

Home > User > Author > Submissions > #46 > Review

#46 Review

SUMMARY REVIEW EDITING

Submission

Authors	Sulis Tiyo
Title	Judul Artikel
Section	Articles
Editor	admin

Peer Review

Round 1

Review Version	46-147-1-RV.DOCX	2016-11-13
Initiated	—	
Last modified	—	
Uploaded file	None	

Editor Decision

Font Size A A A

10:55 AM

Melihat hasil review dan mengirimkan hasil perbaikan setelah review

Login → in review

File Edit View History Bookmarks Tools Help

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author

**JURNAL**  
TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS  
KEUANGAN NEGARA

BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

HOME ABOUT USER HOME SEARCH CURRENT ARCHIVES ANNOUNCEMENTS  
EDITORIAL TEAM AUTHOR GUIDELINES CITATION PUBLICATION ETHICS FOCUS AND  
SCOPE PEER REVIEW PROCESS

Home > User > Author > Active Submissions

Active Submissions

ACTIVE ARCHIVE

ID	MM-DD	SUBMIT	SEC	AUTHORS	TITLE	STATUS
46	11-13	ART	Type	Sulis Tiyo	JUDUL ARTIKEL	IN REVIEW

1 - 1 of 1 Items

Start a New Submission  
[CLICK HERE](#) to go to step one of the five-step submission process.

Refbacks

ALL	NEW	PUBLISHED	IGNORED

There are currently no refbacks.

Publish | Ignore | Delete | Select All |

Notifications

Journal Help

Notifications

Author Submissions

Language

Select Language English Submit

Font Size

start Active Submissions - ... user - Microsoft Word 14-47-1-PB [Compatibility Mode] Panduan menentukan... Panduan online Submi... My Documents 11:34 AM

File Edit View History Bookmarks Tools Help

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author/submitReview/46

**#46 Review**

SCOPE PEER REVIEW PROCESS

Home > User > Author > Submissions > #46 > Review

**#46 Review**

SUMMARY REVIEW EDITING

Submission

Authors	Sulis Tiyo
Title	Judul Artikel
Section	Articles
Editor	admin

Peer Review

Round 1

Review Version	<a href="#">46-147-3-RV.RAR</a>	2016-11-13
Initiated	2016-11-13	
Last modified	2016-11-13	
Uploaded file	<a href="#">Reviewer A 46-149-1-RV.RAR</a>	2016-11-13

Editor Decision

Decision	-
Notify Editor	<input type="checkbox"/> Editor/Author Email Record <input type="checkbox"/> No Comments
Editor Version	<a href="#">46-148-1-ED.DOCX</a> 2016-11-13
Author Version	<a href="#">46-148-2-ED.RAR</a> 2016-11-13
Upload Author Version	<input type="button" value="Browse..."/> No file selected. <input type="button" value="Upload"/>

ISSN: 2460-3937

Notifications

Journal Help

Notifications

Author Submissions

Language

Select Language English Submit

Font Size

Visitor Statistic - Since January 2016

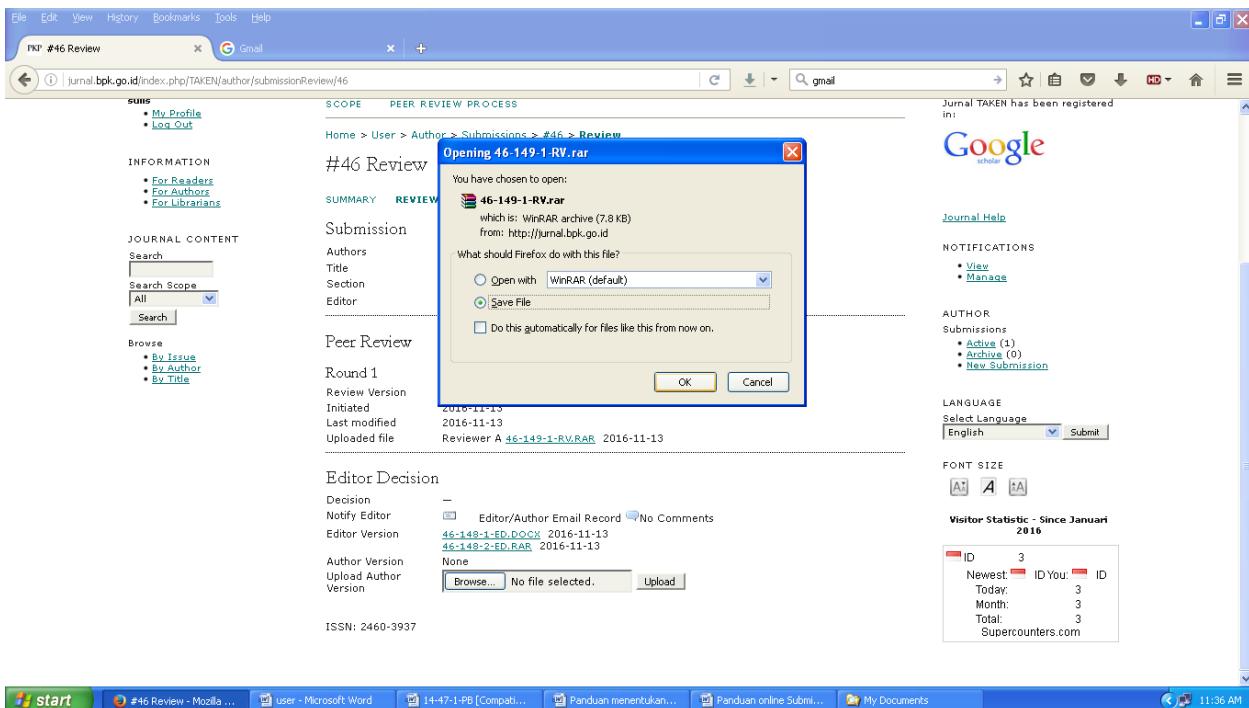
ID	3
Newest:	<input type="checkbox"/>
ID You:	<input type="checkbox"/>
Today:	3
Month:	3
Total:	3
Supercounters.com	

jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author/downloadFile/46/149/1

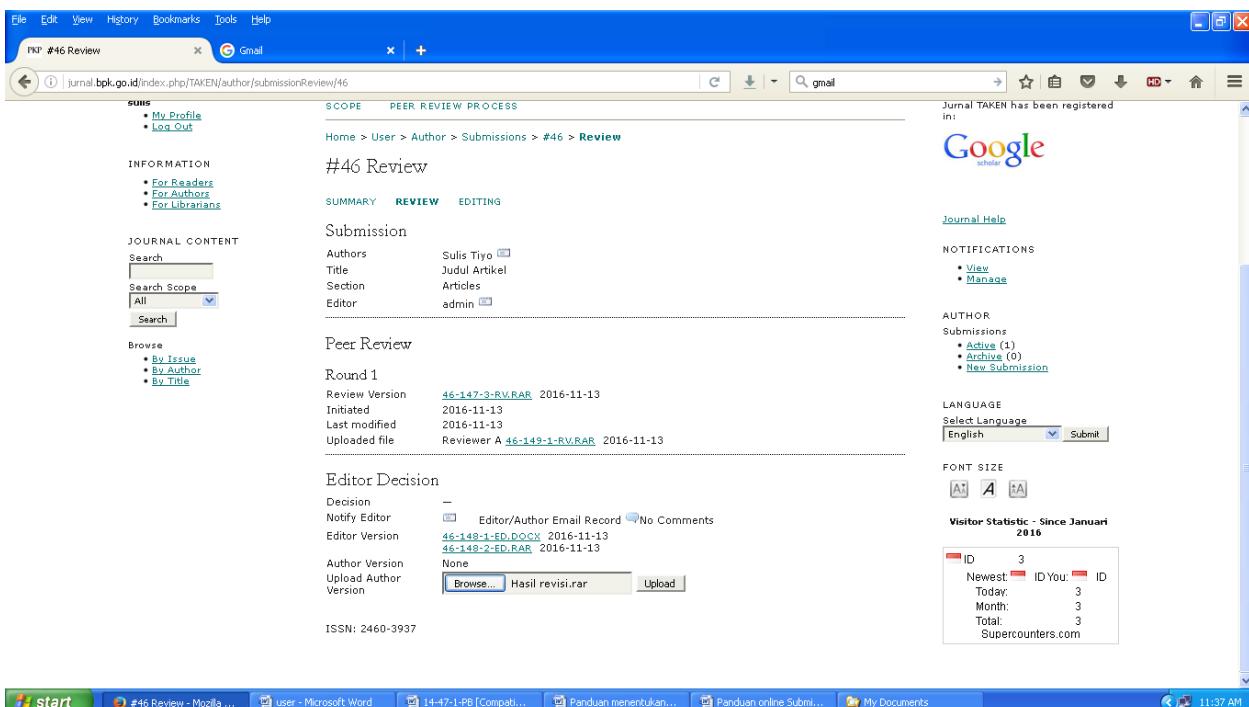
start #46 Review - Mozilla ... user - Microsoft Word 14-47-1-PB [Compatibility Mode] Panduan menentukan... Panduan online Submi... My Documents 11:35 AM

Download dan perbaiki sesuai batas yang diberikan

## PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIEU



Setelah perbaikan upload pada bagian editor decision:



The screenshot shows a web browser window with the URL <http://jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author/submissionReview/46>. The page is titled '#46 Review' and is part of the 'PEER REVIEW PROCESS'. The 'REVIEW' tab is selected. The 'Submission' section shows the following details:

- Authors:** Sulis Tiyo
- Title:** Judul Artikel
- Section:** Articles
- Editor:** admin

The 'Peer Review' section shows:

- Round 1:**
  - Review Version:** 46-147-3-RV.RAR (2016-11-13)
  - Initiated:** 2016-11-13
  - Last modified:** 2016-11-13
  - Uploaded file:** Reviewer A 46-149-1-RV.RAR (2016-11-13)

The 'Editor Decision' section shows:

- Decision:** —
- Notify Editor:** Editor/Author Email Record (No Comments)
- Editor Version:** 46-149-1-ED.DOCX (2016-11-13)
- Author Version:** 46-148-2-ED.RAR (2016-11-13)
- Upload Author Version:** 46-150-1-ED.RAR (2016-11-13) [DELETE](#)
- Browse...** No file selected. [Upload](#)

On the right side, there are sections for 'NOTIFICATIONS', 'AUTHOR Submissions', 'LANGUAGE Select Language English Submit', 'FONT SIZE', and 'Visitor Statistic - Since January 2016'. The visitor statistics show 3 ID, 3 Newest, 3 ID You, 3 Today, 3 Month, 3 Total, and Supercounters.com.

Tinggal menunggu hasil dari editor kembali.

Apabila sudah diterima akan dapat email konfirmasi dan status jurnal akan berubah menjadi editing

The screenshot shows a web browser window with the URL <http://jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN/author>. The page is titled 'Active Submissions' and is part of the 'PEER REVIEW PROCESS'. The 'ACTIVE' tab is selected. The table of submitted items shows:

ID	MM-DD	SUBMIT	SEC	AUTHORS	TITLE	STATUS
46	11-13	ART	Tiyo	JUDUL ARTIKEL		IN EDITING

Below the table, it says '1 - 1 of 1 Items'.

The 'Refbacks' section shows:

ALL	NEW	PUBLISHED	IGNORED			
DATE ADDED	HITS	URL	ARTICLE	TITLE	STATUS	ACTION

Below the table, it says 'There are currently no refbacks.'

On the right side, there are sections for 'OPEN JOURNAL SYSTEMS', 'NOTIFICATIONS', 'AUTHOR Submissions', 'LANGUAGE Select Language English Submit', 'FONT SIZE', and 'Visitor Statistic - Since January 2016'. The visitor statistics show 3 ID, 3 Newest, 3 ID You, 3 Today, 3 Month, 3 Total, and Supercounters.com.



iii **Kata Pengantar**

---

**1 - 19**

**PENGARUH EARNING PERFORMANCE DAN PROPORSI  
PAD LKPD 2015 TERHADAP KEMANDIRIAN DAERAH  
DI JAWA TENGAH**

Waskito Hadi

---

**21 - 31**

**PERJALANAN AKUNTANSI ASET TETAP PADA  
PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA DAN CAPITAL  
CHARGING SEBAGAI WACANA PENGEMBANGANNYA**

Muhammad Hammam

---

**33 - 47**

**PENGARUH KARAKTERISTIK TUJUAN ANGGARAN  
DAN PENERAPAN SISTEM INFORMASI AKUNTANSI  
TERHADAP KINERJA APARAT PEMERINTAH DAERAH  
DENGAN TINGKAT DESENTRALISASI SEBAGAI  
PEMODERASI**

Ingrid Panjaitan, Shopiana

---

**49 - 67**

**PEMERIKSAAN SUBSIDI BAHAN BAKAR MINYAK (BBM)  
UNTUK KESEJAHTERAAN RAKYAT**

Haris Pamugar

---

**69 - 89**

**UNDERSTANDING AUDIT METHODS TO ASSIST  
PLANNING ON PROGRAM EVALUATION:  
SHARING GAO's EXPERIENCE ON NATIONAL  
HEALTH SECURITY PROGRAM**

I Gede Sudi Adnyana

---

