

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### ***2.1 Landasan Teori***

##### ***2.1.1 Defenisi dan Sejarah *New Public Management****

Konsep *New Public Management* secara tidak langsung muncul dari kritik keras terhadap organisasi sektor publik dan telah menimbulkan gerakan dan tuntutan terhadap reformasi manajemen sektor publik. *New Public Management* kemudian mempengaruhi proses perubahan organisasi sektor publik secara komprehensif hampir diseluruh dunia. Pelaksanaan desentralisasi, devolusi, dan modernisasi pemberian pelayanan publik merupakan penekanan gerakan *New Public Management*. Istilah *New Public Management* pada awalnya dikenalkan oleh Christopher Hood pada tahun 1991 yang kemudian disingkat dengan istilah NPM. Apabila dilihat melalui perspektif historis, pendekatan modern terhadap manajemen sektor publik tersebut awalnya muncul dari negara - negara Eropa sekitar tahun 1980-an dan 1990-an. Kemunculan pendekatan tersebut merupakan reaksi dan kondisi model administrasi publik tradisional yang tidak memadai. Dalam perkembangannya, pendekatan managerial modern ini juga dikenal dengan berbagai sebutan, seperti:

„*managerialism*.“, „*new public management*“, „*market-based public administration*“, „*post-bureaucratic paradigm*“, „*market-based public administration*“, dan „*entrepreneurial government*.“, semua istilah ini memiliki makna yang sama akan tetapi istilah yang paling populer adalah *New Public Management*.

Janet dan Robert (2007:12) menjelaskan bahwa *New Public Management* mengacu pada sekelompok ide dan praktik-praktik kontemporer yang pada intinya menggunakan pendekatan sektor swasta dan bisnis di sektor publik. *New Public Management* telah menjadi normatif yang menandakan pergeseran besar dalam cara berpikir tentang peran *administrator public*. Menurut Bovaird dan Loffler (2013:17) *New Public Management* adalah sebuah gerakan perampingan sektor

publik dan membuatnya lebih komparatif dan mencoba untuk membuat administrasi publik yang lebih responsif terhadap kebutuhan warga dengan menawarkan pengukuran ekonomi, efisiensi dan efektifitas (*value for money*), fleksibilitas pilihan, dan transparansi.

Implementasi konsep NPM dapat dipandang sebagai suatu bentuk modernisasi atau reformasi manajemen dan administrasi publik, depolitisasi kekuasaan, atau desentralisasi wewenang yang mendorong demokrasi. Beberapa pihak meyakini bahwa paradigma *New Public Management* merupakan sebuah fenomena internasional sebagai bagian dari proses global. Konsep NPM begitu cepat mempengaruhi praktik manajemen publik di berbagai negara sehingga membentuk sebuah gerakan yang mendunia.

New Public Management (NPM) sebagai paradigma baru dalam manajemen sektor publik. Konsep New Public Management (NPM) muncul pada tahun 1980-an dan digunakan untuk melukiskan sektor publik di Inggris dan Selandia Baru. New Public Management (NPM) menjadi populer di awal 1990-an tatkala diadopsi oleh administrasi Clinton di Amerika Serikat. New Public Management (NPM) diyakini mempunyai peran yang efektif bagi reformasi sektor publik. Ini terlihat dari peningkatan jumlah negara yang memperkenalkan prinsip-prinsip New Public Management (NPM) di dalam pemerintahan mereka. IMF dan World Bank adalah beberapa badan keuangan dunia yang sekaligus merupakan pembela paradigma New Public Management (NPM) ini. New Public Management (NPM) menekankan ada kontrol atas output kebijakan pemerintah, desentralisasi otoritas manajemen, pengenalan pada dasar kuasi-mekanisme pasar, serta layanan yang berorientasi konsumen. Seiring dengan berkembangnya paradigma New Public Management (NPM), David Osborne dan Ted Gaebler (1992) menghasilkan sebuah konsep yang secara garis besar serupa dengan *New Public Management* (NPM). Osborne dan Gaebler dengan konsep "*Reinventing Government*"-nya menyarankan untuk menyuntikan semangat wirausaha ke dalam sistem administrasi negara. Birokrasi publik harusnya lebih menggunakan cara "steering" (mengarahkan) daripada "rowing" (mengayuh). Dengan cara "steering" tersebut, pemerintah tidak lagi bekerja memberikan pelayanan publik

secara langsung, melainkan diserahkan kepada masyarakat dan mekanisme pasar. Sehingga akhirnya peran negara hanya sebagai katalisator penyelenggaraan urusan publik saja. Beberapa tahun kemudian, muncul lagi model *New Public Management* (NPM) yang lebih variatif misalnya model *efficiency drive*, *downsizing and decentralization*, *in search of excellence* dan *public service orientation* (Ferlie, et al. 1996). Berbedanya istilah dan pandangan antar teoritis ini sesuai dengan apa yang diungkapkan oleh Ewan Ferlie, Lynn Ashburner, Louise Fitzgerald dan Andrew Pettigrew (1996) yang mengibaratkan *New Public Management* (NPM) sebagai sebuah kanvas kosong (putih) yang dapat digambar oleh siapa pun tentang apa saja yang disukai. Sehingga tidak ada satu definisi pun yang jelas tentang apa itu *New Public Management* (NPM), bagaimana prosesnya, bahkan bagaimana seharusnya *New Public Management* (NPM) itu sendiri. *“Indeed, sometimes the new public management seems like an empty canvass : you can paint on it whatever you like. There is no clear or agreed definition of what the new public management actually is and not only is there controversy about what is, or what is in the process of becoming, but also what ought to be.”*

Konsep *reinventing government* yang ditawarkan oleh Osborne dan Gaebler paling mendekati tentang apa dan bagaimana *New Public Management* (NPM) tersebut. Osborne dan Gaebler menawarkan 10 (sepuluh) prinsip pemerintahan yang berjiwa wirausaha, yaitu

1. Pemerintahan katalis Pemerintahan katalis adalah Pemerintahan yang mengarahkan bukan mengayuh. Disini pemerintah hanya menjalankan fungsi strategis saja tidak ikut campur dalam pelaksanaan atau kegiatan teknisnya. Peran pemerintah hanya sebagai perencana, pencetus visi, dan penyedia berbagai kebijakan strategis lainnya. Selain itu, berbagai metode dapat digunakan untuk mencapai organisasi public mencapai tujuan, memilih metode yang paling sesuai untuk mencapai efisiensi, efektivitas, persamaan, pertanggungjawaban, fleksibilitas seperti, privatisasi, lisensi, konsesi, kerjasama operasional, kontrak, voucher, insentif pajak, dan lain-lain.

2. Pemerintahan milik masyarakat Menekankan adanya kontrol dari masyarakat sebagai akibat dari pemberdayaan yang diberikan pemerintah. Sehingga masyarakat lebih mampu dan kreatif dalam menyelesaikan masalahnya, tanpa bergantung pada pemerintah. Akhirnya masyarakat melayani diri mereka sendiri bukan lagi pemerintah yang melakukannya, namun pemerintah tetap memastikan masyarakat memperoleh pelayanan dasar mereka. Dengan adanya control dari masyarakat, pegawai negeri akan memiliki komitmen yang lebih baik, lebih peduli, dan lebih kreatif dalam memecahkan masalah.
3. Pemerintahan kompetitif Pemerintahan yang memasukkan semangat kompetisi dalam pemberian layanan kepada masyarakat. Masyarakat disini sebagai konsumen yang secara pribadi berhak memilih layanan mana yang lebih baik, sehingga akhirnya pemerintah saling berkompetisi untuk dapat menjadi yang terbaik.
4. Pemerintahan yang digerakkan oleh misi Pemerintahan yang mampu merubah orientasi dari pemerintahan yang digerakkan oleh aturan menjadi pemerintahan yang digerakkan oleh misi. Artinya adalah pemerintah tidak harus berjalan sesuai aturan, karena dengan aturan pemerintah menjadi lamban dan lebih mengutamakan prosedur yang sesuai dengan aturan. Dengan digerakkan oleh misi maka misi utamalah yang dikedepankan dalam menjalankan pemerintahan.
5. Pemerintahan yang berorientasi hasil Pemerintahan yang membiayai hasil bukan input. Pemerintah dalam hal ini akan bekerja sebaik mungkin karena penghargaan yang diterima berdasarkan hasil yang dikeluarkan oleh masing-masing instansi. Dengan hal ini kinerja pemerintah menjadi lebih baik untuk mendapat penghargaan yang baik pula.
6. Pemerintahan yang berorientasi pelanggan Pemerintahan yang memenuhi kebutuhan pelanggan bukan birokrasi. Pemerintah memenuhi apa yang diinginkan masyarakat bukan menjalankan pelayanan berdasarkan aturan birokrasi. Pemerintah dalam hal ini perlu melakukan survei untuk melihat perkembangan kebutuhan masyarakat, yang akhirnya pemerintahan menjadi efektif dan efisien.

7. Pemerintahan wirausaha Pemerintahan yang menghasilkan profit bukan menghabiskan. Berupaya untuk meningkatkan sumber-sumber ekonomi yang dimiliki oleh instansi pemerintah dari yang tidak produktif menjadi produktif, dari yang produksinya rendah menjadi berproduksi tinggi, yaitu dengan mengadopsi prinsip-prinsip kerja swasta yang relevan dalam administrasi publik. Hal ini dapat kita lihat dalam BUMN/BUMD yang dimiliki oleh pemerintah.
8. Pemerintahan antisipatif Pemerintahan yang berorientasi pencegahan bukan penyembuhan. Pemerintah antisipatif adalah suatu pemerintahan yang berpikir ke depan. Pemerintah berusaha mencegah timbulnya masalah daripada memberikan pelayanan untuk menyelesaikan masalah, dengan menggunakan perencanaan strategis, pemberian visi masa depan, dan berbagai metode lain untuk melihat masa depan.
9. Pemerintahan desentralisasi Merubah pemerintahan yang digerakkan oleh hierarki menjadi pemerintahan partisipatif dan kerjasama tim. Pemerintah desentralisasi adalah suatu pemerintah yang melimpahkan sebagian wewenang pusat kepada daerah melalui organisasi atau sistem yang ada. Sehingga Pegawai di tingkat daerah dapat langsung memberikan pelayanan dan mampu membuat keputusan secara mandiri, sehingga tercipta efisiensi dan efektifitas.
10. Pemerintahan yang berorientasi pasar pemerintahan yang mendorong perubahan melalui pasar. Pemerintah yang berorientasi pasar acap kali memanfaatkan struktur pasar swasta untuk memecahkan masalah dari pada menggunakan mekanisme administratif, seperti menyampaikan pelayanan atau pemerintah dan kontrol dengan menggunakan peraturan. Dengan menciptakan insentif keuangan-insentif pajak, dan sebagainya, sehingga dengan cara ini organisasi swasta atau anggota masyarakat berperilaku yang mengarah pada pemecahan masalah sosial.

### 2.1.2 Karakteristik *New Public Management*

Menurut Hood (1991:4) konsep *New Public Management* memiliki tujuh komponen utama, yaitu:

1. Manajemen profesional di sektor publik

*New Public Management* menghendaki organisasi sektor publik dikelola secara profesional. Konsekuensi dilakukannya manajemen profesional di sektor publik adalah adanya kebebasan dan keleluasaan manajer publik untuk mengelola secara akuntabel organisasi yang dipimpinnya. Manajemen profesional mensyaratkan ditentukannya batasan tugas pokok dan fungsi serta deskripsi kerja yang jelas.

2. Adanya standar kinerja dan ukuran kinerja

*New Public Management* mensyaratkan organisasi memiliki tujuan yang jelas dan ada penetapan target kinerja. Target kinerja tersebut merupakan kewajiban yang dibebankan kepada manajer atau personel untuk dicapai. Penetapan target kinerja harus dikaitkan dengan standar kinerja dan ukuran kinerja. Penetapan standar kinerja itu dimaksudkan untuk memberikan nilai terbaik (*best value*) dan praktik terbaik (*best practise*), sedangkan penetapan ukuran kinerja adalah untuk menilai kesuksesan atau kegagalan dalam mencapai target kinerja dan tujuan organisasi.

3. Penekanan yang lebih besar terhadap pengendalian *output* dan *outcome*

Dalam konsep *New Public Management*, semua sumber daya organisasi harus dikerahkan dan diarahkan untuk mencapai target kinerja. Penekanannya adalah pada pemenuhan hasil (*outcome*), bukan pada kebijakan-kebijakan. Pengendalian *output* dan *outcome* harus menjadi fokus utama perhatian organisasi, bukan lagi sekedar pengendalian input, misalnya anggaran, jumlah staf, material dan sebagainya. Salah satu contoh perubahan ini adalah penggunaan penganggaran kinerja.

4. Pemecahan unit-unit di sektor publik

Model organisasi sektor publik tradisional sangat didominasi organisasi birokrasi. Model organisasi birokrasi yang dikembangkan oleh Max Weber itu pada awalnya sangat kuat untuk meningkatkan efisiensi organisasi, akan tetapi

seiring berjalannya waktu pola ini menjadi gagal karena semakin berkembang dan kompleksnya organisasi sektor publik sehingga hal ini mengakibatkan terjadinya kelembagaan organisasi karena sifat ini tersentralisasi. Konsep *New Public Management* menghendaki organisasi dipecah-pecah dalam unit kerja. NPM menghendaki adanya desentralisasi, devolusi dan pemberian wewenang yang lebih besar kepada bawahan. Tujuan pemecahan organisasi kedalam unit-unit kerja ini adalah efisiensi dan memangkas kelambanan birokrasi.

#### 5. Menciptakan persaingan di sektor publik

Doktrin *New Public Management* menyatakan organisasi sektor publik perlu mengadopsi mekanisme pasar dan menciptakan persaingan. Tujuan menciptakan persaingan di sektor publik adalah untuk menghemat biaya. Untuk itu dilakukan mekanisme kontrak dan tender kompetitif dalam rangka penghematan biaya dan peningkatan kualitas serta privatisasi. Beberapa tugas pelayanan publik dapat diberikan kepada pihak swasta jika memang hal ini lebih menghemat biaya dan menghasikan kinerja yang berkualitas. Selain itu, manfaat lainnya adalah mendorong sektor swasta dan sektor ketiga untuk berkembang.

#### 6. Pengadopsian gaya manajemen di sektor bisnis ke dalam sektor publik

Konsep *New Public Management* berasumsi bahwa praktik manajemen di sektor swasta jauh lebih baik dibandingkan manajemen sektor publik. Beberapa praktik manajemen yang dianggap lebih baik antara lain penilaian kinerja, sistem kompensasi dan promosi didasarkan kinerja, manajemen biaya, struktur yang fleksibel, sistem akuntansi, dan penganggaran yang lebih maju. Diharapkan dengan diadopsinya praktik-praktik ini mampu mengembangkan manajemen sektor publik yang lebih baik.

#### 7. Penekanan pada disiplin dan penghematan lebih besar dalam menggunakan sumber daya.

*New Public Management* mensyaratkan organisasi sektor publik dapat memberikan perhatian yang besar terhadap penggunaan sumber daya secara ekonomis dan efisien. Doktrin ini menghendaki organisasi sektor publik melakukan penghematan biaya-biaya langsung, meningkatkan disiplin pegawai, dan kegiatan yang mengarah pada peningkatan kualitas dengan harga murah.

Pemerintah misalnya perlu melakukan pengendalian pengeluaran sumber daya publik seefisien mungkin agar tidak terjadi pemborosan, pengerusakan lingkungan, salah kelola, salah alokasi dan korupsi.

Karakteristik tersebut menegaskan bahwa New Public Management (NPM) sangat terkait dengan semakin pentingnya pelayanan kepada pengguna pelayanan; devolusi; reformasi regulasi menuju pelayanan publik yang lebih bermutu. Keberhasilan New Public Management (NPM) ini sangat tergantung dari konteks dan karakteristik negara dan sektor yang ditangani, kemampuan institusi, dan konteks dari institusi itu sendiri seperti iklim dan ideologi manajemen yang dianut, sikap terhadap otoritas, hubungan sosial dan kelompok (Ferlie et al. 1996; Flynn 2002).

### **2.1.3 Orientasi NPM (*New Public Management*)**

*New Public Management* ini telah mengalami berbagai perubahan orientasi menurut Ferlie, Ashbuerner, Filzgerald dan Pettgrew dalam Keban (2004:25), yaitu:

1. *Orientasi The Drive* yaitu mengutamakan nilai efisiensi dalam pengukuran kinerja.
2. *Orientasi Downsizing and Decentralization* yaitu mengutamakan penyederhanaan struktur, memperkaya fungsi dan mendelegasikan otoritas kepada unit-unit yang lebih kecil agar dapat berfungsi secara cepat dan tepat.
3. *Orientasi in Search of Excellence* yaitu mengutamakan kinerja optimal dengan memanfaatkan ilmu pengetahuan dan teknologi.
4. *Orientasi Public Service* yaitu menekankan pada kualitas, misi dan nilai-nilai yang hendak dicapai organisasi publik, memberikan perhatian yang lebih besar kepada aspirasi, kebutuhan dan partisipasi “*user*” dan warga masyarakat, termasuk wakil-wakil mereka menekankan “*social learning*” dalam pemberian pelayanan publik dan penekanan pada evaluasi kinerja secara berkesinambungan, partisipasi masyarakat dan akuntabilitas.



#### **2.1.4 Kritik Terhadap *New Public Management***

Hadirnya konsep *New Public Management* bukanlah tanpa kritik, terdapat sejumlah hal yang dianggap sebagai kelemahan dari NPM. Hal ini menurut *Economic and Social Council United Nation* (2003:9) diakibatkan oleh adanya perbedaan besar antara kekuatan pasar dengan kepentingan publik, dan kekuatan pasar ini tidak dapat selalu memenuhi apa yang menjadi kepentingan publik. Bahkan dalam banyak hal publik sering kali tidak dilibatkan untuk berpartisipasi dalam menentukan, merencanakan, mengawasi dan mengevaluasi tindakan-tindakan yang diambil pemerintah.

*New Public Management* merupakan konsep yang lahir dari negara maju seperti Inggris sehingga ketika diterapkan pada negara berkembang tentu saja akan menghadapi masalah. Negara berkembang menghadapi masalah karena sistem dan karakteristik ekonomi yang berbeda dengan negara maju. Negara maju memiliki karakteristik pasar yang sudah mampu melepas sektor-sektor tertentu kepada mekanisme pasar karena didukung dari birokrasi dan aturan-aturan hukum yang kuat, sedangkan negara berkembang yang mencoba mengikuti *New Public Management* tidak atau kurang pengalaman untuk menerapkan karakteristik ekonomi pasar ditambah kurangnya sumber daya manusia dan aturan hukum yang kuat mengakibatkan penerapan *New Public Management* tidak dapat berlaku universal dan rentan mengalami kegagalan.

Terdapat beberapa masalah dalam menerapkan konsep *New Public Management* di negara berkembang, diantaranya:

1. *New Public Management* didasarkan pada penerapan prinsip/ mekanisme pasar atas kebijakan publik dan manajemennya. Hal ini juga terkait dengan pengurangan peran pemerintah yang digantikan dengan pengembangan pasar, yaitu dari pendekatan pemerintah sentris (*state entire*) menjadi pasar sentries (*market centred approach*). Negara-negara berkembang memiliki pengalaman yang sedikit dalam ekonomi pasar. Pasar di negara berkembang relatif tidak kuat dan tidak efektif. Perekonomian pasar lebih banyak didominasi asing atau perusahaan asing, bukan pengusaha lokal atau pribumi.

2. Terdapat permasalahan dalam privatisasi perusahaan-perusahaan publik. Privatisasi di negara-negara berkembang bukan merupakan tugas yang mudah. Karena pasar di negara berkembang belum kuat, maka privatisasi pada akhirnya akan berarti kepemilikan asing atau kelompok etnis tertentu yang hal ini dapat membahayakan, misalnya menciptakan keretakan sosial.
3. Perubahan dari mekanisme birokrasi ke mekanisme pasar apabila tidak dilakukan secara hati-hati bisa menciptakan wabah korupsi. Hal ini juga terkait dengan permasalahan budaya korupsi yang kebanyakan dialami oleh negara-negara berkembang. Pergeseran dari budaya birokrasi yang bersifat patronistik menjadi budaya pasar yang penuh dengan persaingan membutuhkan upaya yang kuat untuk mengurangi kekuasaan birokrasi.
4. Terdapat masalah pada model pengontrakan dalam pemberian pelayanan publik jika aturan hukum dan *outcome* nya mudah ditentukan. Jika tujuan organisasi tidak jelas, atau terjadi wabah korupsi yang sudah membudaya maka penggunaan model-model kontrak kurang berhasil, terdapat permasalahan politisasi yang lebih besar di negara berkembang dibandingkan di negara maju, termasuk dalam hal politisasi penyediaan pelayanan publik
5. Kesulitan penerapan *New Public Management* di negara berkembang juga terkait dengan adanya permasalahan kelembagaan, lemahnya penegakan hukum, permodalan, dan kapabilitas sumber daya manusia selain itu negara berkembang terus melakukan reformasi yang tidak terkait atau bahkan berlawanan dengan agenda NPM.

#### **2.1.5 Perkembangan dan penerapan New Public Management di Indonesia**

Beberapa pihak berpendapat bahwa *New Public Management* (NPM) tidak dapat diterapkan untuk negara-negara berkembang, karena dalam implementasinya mereka mengalami kesulitan, akibat adanya kecenderungan birokrasi yang masih sulit dihilangkan. Pengadopsian model NPM yang dilakukan oleh negara berkembang ini belum diketahui efektifitasnya khususnya di Indonesia. Sebagai negara yang ingin menjadi negara yang maju, Indonesia berusaha menerapkan NPM meski ada sikap pesimis dari berbagai pihak mengenai kesanggupan penerapannya.

Penerapan New Public Management di Indonesia dapat dilihat dari penerapan beberapa karakteristik-karakteristiknya didalam praktek-praktek yang tengah dijalankan oleh instansi-instansi pemerintahan di Indonesia. Terlepas dari kedua instansi pemerintahan tersebut, dalam ranah yang lebih luas, NPM ini telah dicoba diterapkan juga pada Pemerintahan Daerah, yaitu sejalan dengan penerapan otonomi daerah di Indonesia mulai tahun 2004. Bisa dikatakan, bahwa penerapan NPM ini memberikan dampak positif dalam beberapa hal., misalnya peningkatan efisiensi dan produktifitas kinerja pemerintah daerah, yang pada akhirnya mampu meningkatkan kualitas pelayanan publik. Hal ini dapat dipahami melalui salah satu karakteristik NPM menurut Christopher Hood, yaitu menciptakan persaingan disektor publik. Sehingga apa yang dikatakan oleh pemerintah daerah adalah berusaha bersaing untuk memberikan pelayanan yang berkualitas kepada masyarakat, dan pada gilirannya, publiklah yang diuntungkan dalam upaya ini.

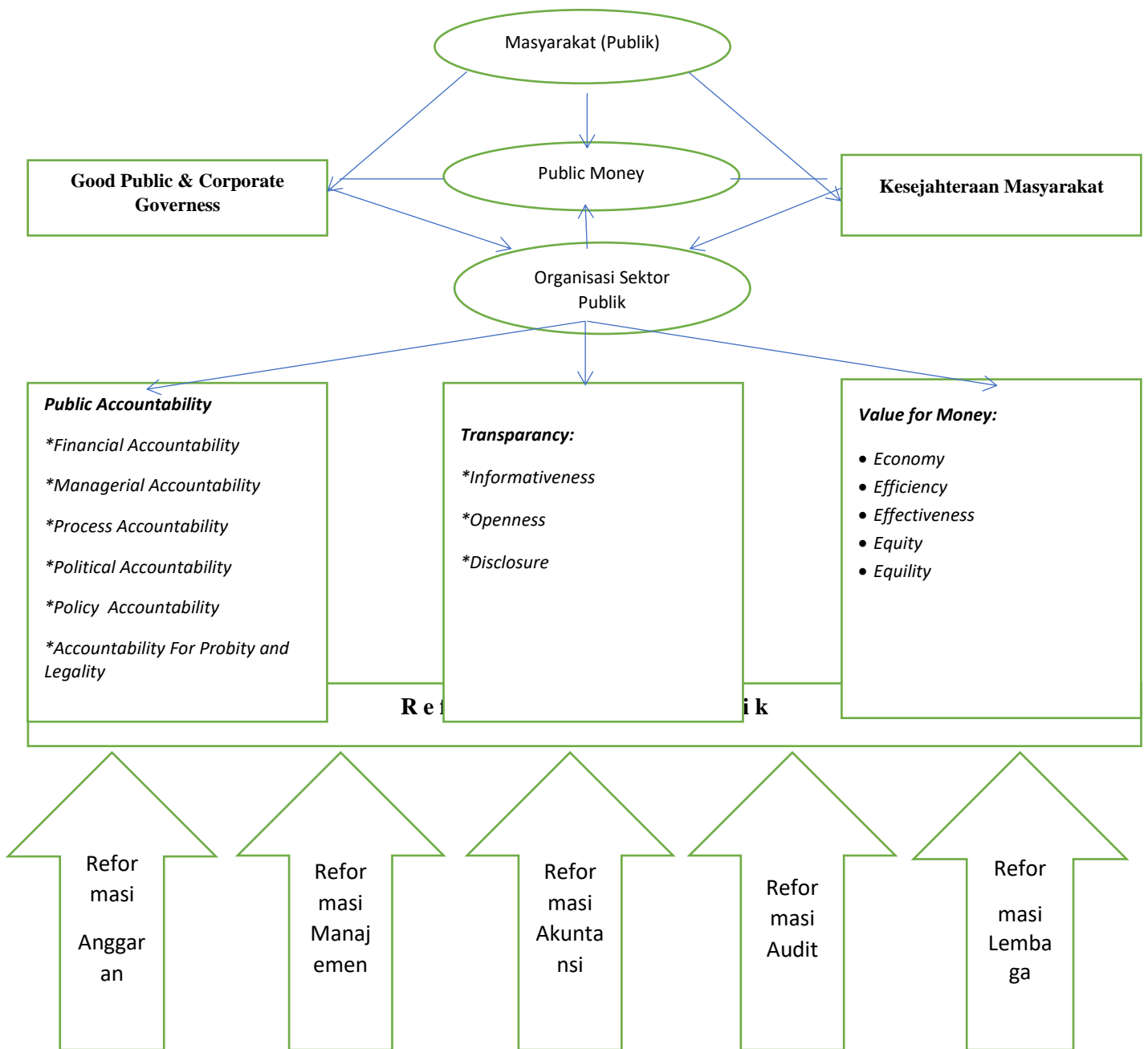
New Public Management (NPM) di Indonesia sebenarnya sudah dimulai sejak tahun 1999 dengan dikeluarkannya Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Melaksanakan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan wujud pertanggungjawaban instansi pemerintah dalam mencapai misi dan tujuan organisasi dalam pelaksanaan tugas-tugas pemerintahan. Dalam perkembangannya, sampai sekarang pelaksanaan New Public Management pada organisasi pemerintahan di Indonesia menunjukkan perkembangan yang positif, yang berpengaruh pada peningkatan kinerja pemerintah. Reformasi pada akuntansi sektor publik menempati peranan penting dalam agenda New Public Management (NPM) dikarenakan pada penerapan New Public Management (NPM) terkait pada konsep manajemen kinerja sektor publik dimana pengukuran kinerja merupakan salah satu dari prinsip-prinsipnya. Konsep New Public Management (NPM) menghendaki adanya desentralisasi, devolusi (pendelegasian) dan pemberian kewenangan yang lebih besar kepada bawahan (pemerintah daerah) yang bertujuan menciptakan organisasi yang lebih efisien. Indonesia sendiri pelaksanaan desentralisasi dapat terlihat dengan adanya otonomi daerah, yaitu dengan diberikannya hak, wewenang dan kewajiban untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakatnya

setempat diatur dalam undang – undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang pemerintahan daerah dan undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

## **2.2. Reformasi Sektor Publik dan New Public Management (NPM)**

Menurut pengalaman banyak negara, reformasi sektor public senantiasa diawali dengan reformasi akuntansi pemerintahan, baru kemudian meluas ke sektor publik yang lain. Menurut Power dan Laughlin (1992), inti dari proses reformasi sektor publik adalah perubahan dari sistem akuntansi berbasis kas ke akuntansi dan anggaran berbasis akrual. Reformasi sektor publik tersebut didorong oleh berkembangnya ide akan “New Public Management”, yang mendorong usaha untuk mengembangkan pendekatan yang lebih sistematis dalam perencanaan dan pelaporan keuangan sektor publik (Christensen:2002). Menurut Mardiasmo(2004), reformasi sektor publik haruslah diawali dengan reformasi anggaran, reformasi manajemen, reformasi akuntansi, reformasi audit dan reformasi lembaga. Dari reformasi sektor publik tersebut akan menciptakan tiga hal penting yakni public accountability, transparency, dan value for money. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat digambar 2.1

**Gambar 2.1 Kerangka Reformasi Sektor Publik**



Sumber : Mardiasmo, 2004

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa salah satu bentuk dari reformasi sektor publik adalah *New Public Management (NPM)*. Robert Han yang dikutip oleh Pfiffner (2001), mendefinisikan *New Public Management (NPM)* sebagai *"the entire collection of tactics and strategies that seek to enhance the performance of the public sector..."*. Secara lengkap Hood (1991 dan 1995) yang dikutip oleh Yamamoto (2003) menyatakan tujuh gagasan penting yang terdapat dalam *New Public Management (NPM)*, yakni

1. *An emphasis on hands-on professional management skills for active, visible, discretionary control of organizations (freedom to manage)*
2. *Explicit standards and measures of performance through clarification of goal, target, and indicators of success:*
3. *A shift from the use of input controls and bureaucratic procedures to rules relying on output measured by quantitative performance indicators:*
4. *A shift from unified management systems to disaggregation or decentralization of unit in public sector;*
5. *An introduction of greater competition in the public sector so as to lower costs and achievement of higher standard through term contract, etc;*
6. *A stress on private sector –style management practices, such as the use of short term labor contracts, the development of corporate plans, performance agreement, and mission statements;*
7. *A stress on cost –cutting, efficiency, parsimony in resource use, and "doing more with less"*

Menurut Peter (2001), inti dari munculnya pendekatan *New Public Management (NPM)* dalam organisasi sektor publik adalah *"that private sector techniques and practices are directly transferable to the public sector"* Atau adanya keinginan untuk mentransfer teknis dan praktis manajemen yang ada di perusahaan swasta ke organisasi sektor publik. Hal tersebut berdasarkan keyakinan bahwa praktik manajemen di sektor swasta lebih baik dibanding dengan praktik dan manajemen pada

sektor publik. Oleh karena itu untuk memperbaiki kinerja sektor publik, perlu diadopsi beberapa praktik dan tehnik manajemen yang diterapkan disektor swasta ke dalam sektor publik.

### **2.3 Budget Reporting Di Era New Public Management (NPM)**

Mahsun dkk (2006: 81) menjelaskan anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang akan dicapai oleh suatu organisasi dalam periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran moneter. Dalam organisasi sektor publik anggaran merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik.

Penganggaran merupakan proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran (Mardiasmo 2004: 61). Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan aktivitas yang penting karena berkaitan dengan proses penentuan alokasi dan untuk setiap program maupun aktivitas. Dalam penyusunan anggaran diperlukan komunikasi antara atasan dan bawahan untuk saling memberikan informasi terutama yang bersifat informasi lokal karena bawahan lebih mengetahui kondisi langsung pada bagiannya. Bagi organisasi yang besar dan telah matang (mature) dengan tingkat operasional yang relatif stabil dalam jangka panjang, anggaran merupakan dokumen formal yang sangat terperinci.

Konsekuensi *New Public Management* (NPM) terhadap Penyusunan Anggaran dipandang sebagai suatu bentuk reformasi manajemen, depolitisasi kekuasaan, atau desentralisasi wewenang yang mendorong demokrasi (Pecar 2002). Perubahan dimulai dari proses rethinking government dan dilanjutkan dengan reinventing government (termasuk di dalamnya reinventing local government) yang mengubah peran pemerintah, terutama dalam hal hubungan pemerintah dengan masyarakat (Mardiasmo 2002; Ho 2002; Osborne dan Gaebler 1993; dan Hughes 1998). Tren di hampir setiap negara mengarah pada penggunaan anggaran berbasis kinerja, manajemen berbasis outcome

(hasil), dan penggunaan akuntansi accrual meskipun tidak terjadi dalam waktu bersamaan (Hoque 2002; Heinrich 2002). Polidano (1999) dan Wallis dan Dollery (2001) menyatakan bahwa New Public Management (NPM) merupakan fenomena global, akan tetapi penerapannya dapat berbeda-beda tergantung faktor localized contingencies. Walaupun penerapan New Public Management (NPM) bervariasi, namun mempunyai tujuan yang sama yaitu memperbaiki efisiensi dan efektivitas, meningkatkan responsivitas, dan memperbaiki akuntabilitas manajerial. Paradigma *New Public Management* (NPM) di sektor publik berpengaruh pada perubahan sistem anggaran, dari model tradisional menjadi anggaran yang berbasis kinerja (performance budget). Anggaran berbasis kinerja didefinisikan sebagai penyusunan anggaran dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dan keluaran tersebut” (mengacu pada Pasal 7 ayat (1) PP No.21/2004). Dalam penganggaran berbasis kinerja diperlukan indikator kinerja, standar biaya, dan evaluasi kinerja dari setiap program dan jenis kegiatan” (mengacu pada Pasal 7 ayat (2) PP No.21/2004).

. *New Public Management* (NPM) merekomendasikan penggunaan *Performance Budget Reporting* (PBR) guna pengelolaan anggaran organisasi sektor publik dan telah meninggalkan *traditional budget reporting* (Mardiasmo,2004; Bastian,2006:Mahsun dkk,2006). Perbandingan *Traditional Budgeting* dengan *Performance Budgeting* dengan pendekatan *New Public Management* (NPM) terdapat perbedaan yang sangat signifikan antara kedua sistem anggaran tersebut yang dapat dilihat pada tabel 2.1

**Tabel 2.1**

**Perbandingan Anggaran Tradisional dengan Anggaran dengan Pendekatan NPM**

| <b>Anggaran Tradisional</b>  | <b>Anggaran Dengan Pendekatan NPM</b>  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sentralisasi</li> <li>- Berorientasi pada input</li> <li>- Tidak terkait dengan rencana jangka panjang</li> <li>- Line item dan incremental</li> <li>- Batasan departemen yang kaku</li> <li>- Menggunakan aturan klasik vote accounting</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Desentralisasi</li> <li>- Berorientasi pada input, output dan outcome (value for money)</li> <li>- Utuh dan komprehensif dengan perencanaan jangka panjang</li> <li>- Berdasarkan sasaran kinerja</li> <li>- Lintas departemen</li> <li>- Zero Based budgeting, planning programing budgeting system</li> </ul> |



|                          |                                |
|--------------------------|--------------------------------|
| - Prinsip anggaran bruto | - Sistematis dan rasional      |
| - Bersifat tahunan       | - Bottom up budgeting spesifik |

Sumber: Mardiasmo (2009) Pendekatan baru dalam sistem anggaran publik tersebut memiliki karakteristik:

1. Komprehensif/komparatif
2. Intergrasi dan lintas departemen
3. Proses pengambilan yang rasional
4. Berjangka panjang
5. Spesifikasi tujuan dan perangkingan prioritas
6. Analisis total cost dan benefit (termasuk opportunity cost)
7. Berorientasi input, output dan outcomes, bukan sekedar input
8. Adanya pengawasan kinerja Anggaran berbasis kinerja sangat bermanfaat oleh karena sumber daya yang ada sangat terbatas.

Anggaran berbasis kinerja dapat membantu para pengambil keputusan dalam mendapatkan nilai yang lebih baik dengan dana yang terbatas sehingga dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas pemerintah. Para manajer dapat menyusun prioritas diantara kebutuhan yang sangat kompetitif dan hasil keputusan tersebut dapat diamati secara langsung pada matrik dan trend kinerja (Kilian 1999). Lebih lanjut Kilian menyatakan bahwa performance budget dapat memperbaiki internal manajemen. Para pemimpin dan manajer lebih mengetahui apa yang diharapkan karena performance budget menkomunikasikan visi dari atasan kepada bawahan. Anggaran kinerja mencerminkan beberapa hal. Pertama, maksud dan tujuan permintaan dana. Kedua, biaya dari program-program yang diusulkan dalam mencapai tujuan ini. Dan yang ketiga, data kuantitatif yang dapat mengukur pencapaian serta pekerjaan yang dilaksanakan untuk tiap-tiap program. Penganggaran dengan pendekatan kinerja ini berfokus pada efisiensi penyelenggaraan suatu aktivitas. Efisiensi itu sendiri adalah perbandingan antara output

dengan input. Suatu aktivitas dikatakan efisien, apabila output yang dihasilkan lebih besar dengan input yang sama, atau output yang dihasilkan adalah sama dengan input yang lebih sedikit. Anggaran ini tidak hanya didasarkan pada apa yang dibelanjakan saja, seperti yang terjadi pada sistem anggaran tradisional, tetapi juga didasarkan pada tujuan/rencana tertentu yang pelaksanaannya perlu disusun atau didukung oleh suatu anggaran biaya yang cukup dan penggunaan biaya tersebut harus efisien dan efektif.

Di Indonesia penyusunan anggaran berbasis kinerja di pemerintahan, ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah No.21 tahun 2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga yang menegaskan bahwa rencana kerja dan anggaran disusun dengan tiga pendekatan, yaitu:

- 1) Anggaran terpadu (*unified budget*);
- 2) Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah (KPJM) (medium term expenditure frame work); dan
- 3) Penganggaran Berbasis Kinerja (performance based budget).

Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Sistem anggaran Indonesia mengalami transformasi setelah terjadi krisis ekonomi dan politik tahun 1997/1998. Transformasi yang dilakukan meliputi a new legal framework for budgeting, a unified and more comprehensive budget, dan massive fiscal decentralisation and empowerment of local government.

1. *A New Legal Framework for Budgeting* (Kerangka Kerja Anggaran yang Baru)  
Sebelum krisis, di Indonesia tidak ada kerangka hukum yang efektif untuk sistem penyusunan anggaran. Proses penyusunan melanjutkan sistem penganggaran warisan penjajahan Belanda. Persiapan anggaran dilakukan secara internal oleh gubernur. Proses yang dilakukan tidak memenuhi prinsip transparan dan akuntabilitas (Blondal et al. 2009). Setelah krisis dan masa transisi demokrasi terjadi tekanan yang sangat kuat dalam mereformasi sistem anggaran, hal ini ditandai dengan munculnya berbagai undang-undang yang mengatur pengelolaan keuangan dan anggaran. Undang-undang tersebut meliputi: • UU No 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara • UU No 1

Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara • UU No 25 tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional • UU No 32 tahun 2004 (menggantikan UU sebelumnya tahun 1999) • UU No 33 tahun 2004 tentang keseimbangan fiscal (menggantikan UU sebelumnya tahun 1999) • UU No 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pemerintah Daerah Kuatnya dasar hukum yang memayungi proses sistem anggaran menggambarkan komitmen pemerintah untuk melaksanakan reformasi keuangan.

2. *A Unified and More Comprehensive Budget* (Anggaran yang Unified dan Lebih Komprehensif) Transformasi kedua pada sistem anggaran adalah terbentuknya anggaran yang unified budget dan comprehensive. Unified budget dibentuk untuk meningkatkan fungsi perencanaan dan anggaran. Hal ini dilakukan untuk menghilangkan duplikasi dan efesiensi.
3. *Massive Fiscal Decentralisation and Empowerment of Local Government* (Desentralisasi Fiscal dan Otonomi Pemerintah Daerah) Transformasi ketiga yang dilakukan Indonesia yang disebut “big bang” program desentralisasi yang dimulai tahun 2001. Daerah telah diberi wewenang pada fungsi yang signifikan oleh pemerintah pusat. Keterbatasan Anggaran Berbasis Kinerja Pemerintah Indonesia telah melakukan persiapan pelaksanaan Anggaran Berbasis Kinerja dengan mengeluarkan berbagai peraturan perundang-undangan serta petunjuk teknis dan pelaksanaannya. Berdasarkan paket undang-undang keuangan negara terjadi perubahan mindset pengelolaan keuangan negara yang lebih mengedepankan efisiensi dan efektivitas serta mendorong terwujudnya akuntabilitas dan transparansi. Perubahan paradigma baru seharusnya didukung oleh personalia atau sumberdaya manusia yang handal, memiliki kompetensi yang sesuai dan memiliki kinerja yang jelas dan terukur. Kesulitan utama dalam menerapkan anggaran berbasis kinerja adalah sulitnya menyepakati ukuran kinerja yang sesuai. Melakukan pengukuran pada aktivitas atau output lebih mudah dibandingkan menentukan ukuran pada hasil yang diharapkan atau *outcomes*.

### 2.3.1 Traditional Budget/ (Line Item Budgeting)

Menurut Bastian (2006), traditional budgeting sering disebut dengan line item budgeting yaitu penyusunan anggaran yang dilakukan pada dan dari mana dana berasal (pos-pos penerimaan) dan untuk apa dana tersebut digunakan (pos-pos pengeluaran). Jenis anggaran ini relatif dianggap paling tua dan banyak mengandung kelemahan. Namun demikian "line item budgeting" sangat populer penggunaannya karena dianggap mudah untuk dilaksanakan

*Line item budgeting* mempunyai sejumlah karakteristik penting, dimana tujuan utamanya adalah untuk melakukan kontrol keuangan dan sangat berorientasi pada input organisasi, penetapannya melalui pendekatan "incremental " (kenaikan bertahap) dan tidak jarang dalam prakteknya memakai kemampuan menghabiskan atau menyerap anggaran sebagai salah satu indikator penting untuk mengukur keberhasilan organisasi. Sistem ini juga tidak memberikan informasi tentang kinerja sehingga pengendalian kinerja menjadi sulit untuk dilaksanakan. Berikut disajikan karakteristik dari *Line Item Budgeting*:

**Tabel 2.2 Sistem Penganggaran Line Item**

| <b>Karakteristik</b>  | <b>Keunggulan</b>   | <b>Kelemahan</b>   |
|---|---|--|
| 1. Titik berat perhatian pada segi pelaksanaan dana pengawasan<br>2. Penekanan hanya pada segi administrasi | 1. Relatif mudah meluluskannya<br>2. Mengamankan komitmen diantara partisipan sehingga dapat mengurangi konflik | 1. Perhatian terhadap laporan pelaksanaan anggaran penerimaan dan pengeluaran sangat sedikit<br>2. Diabaikannya pencapaian prestasi realisasi penerimaan dan pengeluaran yang dianggarkan<br>3. Para penyusun anggaran tidak memiliki alasan rasional dalam menetapkan target penerimaan dan pengeluaran |

Sumber : Bastian (2006)

### 2.3.2 Performance Budgeting

*Performance budgeting* (Anggaran yang berorientasi pada kinerja) adalah sistem penganggaran yang berorientasi pada output organisasi dan berkaitan sangat erat dengan visi, misi, rencana strategi organisasi (Bastian,2006). *Performance budgeting* mengalokasikan sumber daya pada program, bukan pada unit organisasi semata dan memakai output measurement sebagai indikator kinerja organisasi. Model ini juga menggunakan tehnik penyusunan anggaran berdasarkan pertimbangan beban kerja (*work load*) dan unit *cost* dari setiap kegiatan yang terstruktur. Struktur tersebut diawali dengan pencapaian tujuan, program dan didasari oleh pemikiran bahwa penganggaran digunakan sebagai alat manajemen. Penyusunan anggaran menjamin tingkat keberhasilan program, oleh karena itu anggaran dianggap sebagai pencerminan program kerja. Model penganggaran ini juga menetapkan tujuan “output measurement” yang dikaitkan dengan biaya guna mengukur tingkat efisiensi dan efektivitas. Hal tersebut merupakan alat untuk menjalankan prinsip akuntabilitas, karena yang diterima oleh masyarakat pada akhirnya adalah output dari proses kegiatan organisasi. Karakteristik penting dalam model penganggaran ini dijelaskan di tabel sebagai berikut:

**Tabel 2. 3 Sistem Penganggaran “Performance Budgeting”**

| <b>Karakteristik</b>  | <b>Keunggulan</b>  | <b>Kelemahan</b>  |
|---|--|---|
| 1. Terdiri atas program dan kegiatan, pengukuran hasil kerja, program pelaporan<br>2. Ditekankan pada pengukuran hasil kerja, bukan pengawasan<br>3. Lebih fokus pada efisiensi dan output yang maksimal<br>4. Menghasilkan informasi biaya dan hasil kerja guna menyusun target dan evaluasi pelaksanaan | 1. Pendelegasian wewenang dalam pengambilan keputusan<br>2. Merangsang partisipasi, memotivasi unit kerja, dan penilaian anggaran yang bersifat faktual<br>3. Fungsi perencanaan dan mempertajam pembuatan keputusan<br>4. Alokasi dana optimal didasarkan efisiensi unit kerja<br>5. Menghindari pemborosan | 1. Tidak semua kegiatan dapat distandarisasi<br>2. Tidak semua hasil kerja dapat diukur<br>3. Tidak jelas mengenai siapa pengambil keputusan dan siapa yang menanggung beban atas keputusan |

Sumber: (Bastian, 2006)

## 2.4 Basis Akuntansi Rekomendasi New Public Management (NPM) dan Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI)

Sebagaimana semangat dari *New Public Management* (tentang reformasi) sektor publik di bidang transparansi dan akuntabilitas kinerja lembaga dapat dilakukan pendidikan (SMA) dapat dilakukan dengan merubah model laporan anggaran dan laporan keuangan sekolah. Hal ini dapat dilakukan dengan merubah laporan anggaran tradisional (*line item budgeting*) menjadi laporan anggaran *performance budgeting* dan juga menyusun laporan keuangan berbasis akuntansi *accrual* dengan *double entry bookkeeping system*. Telah banyak negara yang mengadopsi akuntansi *accrual* untuk sektor publiknya seperti negara-negara yang tergabung dalam OECD (*Organization of Economic Corporation and Development*) yang tertera seperti di bawah ini:

**Tabel. 2.4 Negara-negara Anggota OECD yang mengadopsi Akuntansi Akrua**

### untuk Sektor Publik

| Negara            | Full Accrual Basis | Accrual Basis Yang Diadopsi pada Level Departement |
|-------------------|--------------------|--|
| Australia         | √                  |  |
| Finland           | √                  |  |
| New Zealand       | √                  |  |
| Sweden            | √                  |  |
| The United States | √                  |  |
| Japan             |                    | √  |
| Netherlands       |                    | √  |
| Portugal          |                    | √  |
| Switzerland       |                    | √  |
| United Kingdom    |                    | √  |

Sumber: OECD Repot (Lundkvist;2003)

Perubahan basis akuntansi sendiri mencerminkan tingkat transparansi dan akuntansibilitas publik organisasi sektor (Hermawan ;2003). Basis akuntansi merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menentukan kapan pengaruh atas transaksi atau kejadian harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Basis akuntansi ini berhubungan dengan

waktu kapan pengukuran dilakukan. Berikut disajikan empat macam basis akuntansi yang ada yaitu: (Mustofa:2005).

1. Akuntansi berbasis kas (*cash basis of accounting*)

Menurut konsep akuntansi berbasis kas, transaksi ekonomi dan kejadian lain diakui ketika kas diterima atau dibayarkan. Basis kas ini dapat mengukur kinerja keuangan organisasi yaitu untuk mengetahui perbedaan antara penerimaan kas dan pengeluaran kas dalam suatu periode.

2. Modifikasi dari akuntansi berbasis kas (*modified cash of accounting*)

Basis akuntansi ini pada dasarnya sama dengan akuntansi basis kas, namun dalam basis ini pembukuan untuk periode tahun berjalan masih ditambah dengan waktu atau periode tertentu (*specied period*) misalnya 1 atau 2 bulan setelah periode tertentu (*leaves the book open*). Penerimaan dan pengeluaran kas yang terjadi selama periode tertentu tetapi diakibatkan oleh periode pelaporan sebelumnya akan diakui sebagai penerimaan dan pengeluaran atas periode pelaporan yang lalu (periode sebelumnya)

3. Akuntansi berbasis akrual (*accrual basis of accounting*)

Akuntansi berbasis akrual berarti suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi dan peristiwa-peristiwa diakui dan dicatat dalam catatan akuntansi dan dilaporkan dalam periode laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, bukan pada saat kas atau ekuivalen kas diterima atau dibayarkan. Basis akrual juga menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat, termasuk transaksi internal, *in-kind transaction*, dan arus ekonomi lainnya.

4. Modifikasi dari akuntansi berbasis akrual (*modified accrual basis of accounting*)

Basis akuntansi ini meliputi pengakuan beberapa aktiva, namun tidak seluruhnya seperti aktiva fisik, dan pengakuan beberapa kewajiban, namun tidak seluruhnya, seperti utang pensiun.

Menurut Badan Akuntansi Negara (Bakun, 2001), terdapat perbedaan yang cukup mencolok dari akuntansi basis kas dan akuntansi basis akrual yakni:

**Tabel 2.5 Perbedaan Akuntansi Basis dan Basis Akrua**

| <b>Basis Kas</b>  | <b>Basis Akrua</b>   |
|---|--|
| <ol style="list-style-type: none"><li>1. Mengukur aliran sumber-sumber kas</li><li>2. Transaksi keuangan diakui pada saat uang diterima/dibayarkan</li><li>3. Menunjukkan ketaatan pada anggaran belanja (<i>spending limits</i>) dan pada peraturan lain</li><li>4. Menghasilkan laporan yang kurang komprehensif bagi pengambil keputusan</li></ol> | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Pengakuan dampak keuangan dari transaksi-transaksi dalam periode terjadinya transaksi menurut timbulnya hak dan kewajiban</li><li>2. Sesuai untuk pelaporan kinerja mengenai <i>asset management</i>, <i>cost efficiencis</i> dan <i>cost recoveries</i></li><li>3. Sistem ini memerlukan: pencatatan yang komprehensif mengenai <i>assets</i> dan <i>liabilities</i> dan sistem pengukuran biaya</li></ol> |

Sumber: Badan Akuntansi Negara, 2001

## 2. 4.1 Basis Akuntansi

### 2.4.1.1 Basis Kas

Basis kas merupakan metode akuntansi yang berdasarkan pada penerimaan kas dan pengeluaran kas. Pada metode ini, pendapatan diidentifikasi dan dicatat ketika kas telah diterima dan beban diakui dan dicatat ketika kas telah dibayarkan. Dalam basis ini, alokasi dan anggaran pemerintah menggunakan basis kas dan lebih mudah untuk mengawasi penerimaan dan pendapatan negara. Dalam memahami dan menjelaskan prinsip-prinsip akuntansi dan pengumpulan informasi pada basis kas ini lebih mudah dan biaya operasionalnya rendah (Soleimanai Hojjat: 2012). Dalam sistem akuntansi berbasis kas, pendapatan diakui dan dicatat pada saat terjadinya pembayaran dan penerimaan kas (Mehroolhassani, et.al: 2015). Namun di dalam sistem akuntansi basis kas terdapat beberapa kendala dan hambatan, diantaranya tidak tersedianya utang dan aset, basis kas hanya berfokus pada arus kas periode berjalan, terdapat ketidakcocokan terhadap pendapatan dan biaya, kesulitan dalam memahami laporan data yang lebih rinci terhadap pendapatan dan beban di segala hal, dan pemerintah yang kurang tanggap dan respon terhadap penggunaan sumber daya publik (SAFA, 2006).



Akuntansi berbasis kas ditinggalkan oleh penganut basis akrual karena tidak mampu memberikan informasi yang komprehensif kepada pengguna. Informasi yang dihasilkan oleh basis kas tidak dapat menjelaskan keadaan yang sebenarnya karena hanya berpatokan dari masuk dan keluarnya kas sehingga tidak mampu dijadikan dasar pengambilan keputusan.

#### **2.4.1.2 Basis Akrual**

Menurut Erlina dan Rasdianto (2012 : 10) Akuntansi berbasis akrual adalah akuntansi yang mengakui dan mencatat transaksi atau kejadian keuangan pada saat terjadinya atau pada saat perolehan. Fokus sistem akuntansi ini pada pengakuan sumber daya ekonomis dan perubahan sumber daya pada suatu entitas. Sedangkan menurut Tickell, Geoffrey (2010:9) akuntansi berbasis akrual merupakan transaksi yang diakui pada saat pendapatan dihasilkan dan saat telah terjadinya beban.

Perubahan dari basis kas menuju basis akrual merupakan perubahan yang tidak hanya terjadi pada sistem akuntansinya saja, tetapi juga perubahan konseptual di dalam mengaplikasikan prinsip-prinsip dan standar di dalam manajemen sektor publik (Soleimani Hojjat : 2015).

Dalam banyak literatur, akuntansi akrual diyakini mempunyai beberapa manfaat yang lebih baik dibandingkan dengan akuntansi kas, yang oleh Diamond (2002; 9-10) menjelaskan berbagai manfaat yang bisa diperoleh dari akuntansi akrual, yang utama adalah:

##### **1. Meningkatkan Kualitas Penggunaan Sumber Daya (*Improve Resource Allocation*).**

Akuntansi kas tidak dapat menyediakan informasi yang berkaitan dengan seluruh biaya (*full cost*) dari penyediaan layanan publik. Sementara akuntansi akrual mampu menyediakan informasi keuangan yang dapat digunakan untuk menghitung seluruh biaya pelayanan berdasarkan pada biaya seluruh sumberdaya yang digunakan (termasuk sumberdaya non kas seperti penggunaan aset tetap/ *fixed assets*). Dengan menggunakan metode *full cost* bisa dilakukan analisis efisiensi dan perkiraan kebutuhan dana untuk mengganti aset yang sekarang digunakan.

##### **2. Penguatan Akuntabilitas (*Strengthened Accountability*).**

Akuntabilitas akan semakin baik ketika pertanggungjawaban pengelolaan keuangan tidak hanya sebatas pada sumber daya kas masuk (*cash inflows*) dan kas keluar (*cash outflows*), tetapi juga terhadap aset selain kas (*non cash asset*) dan kewajiban (*liabilities*). Dengan akuntansi akrual, entitas perlu menentukan secara jelas kinerja pelayanan yang ingin dicapai dan biaya keseluruhan dari pelaksanaan pelayanan tersebut, lebih jauh, defenisi kinerja yang jelas akan menentukan informasi keuangan dan non keuangan yang dibutuhkan untuk mengelola organisasi dan mengelola pengeluaran.

3. Meningkatkan Transparansi atas Total Biaya dari aktivitas Pemerintahan (*Enhanced Transparency on Total Resources Costs of Government Activities*)

Akuntansi akrual juga mempunyai manfaat yang bersifat umum dalam menyediakan informasi operasional pemerintahan yang berpotensi untuk meningkatkan transparansi dan memperbaiki tanggung jawab fiskal. Akuntansi akrual mempunyai prinsip pengungkapan penuh (*full disclosure*) atas aset dan kewajiban serta pendapatan dan beban.

4. Melihat dengan Lebih Komprehensif atas Pengaruh dari Aktivitas Pemerintahan Terhadap Ekonomi (*More Comprehensive Views for Government's Impact on The Economy*)

Informasi kas dalam laporan arus kas lebih jelas menunjukkan rekonsiliasi antara arus kas bersih terhadap perubahan dalam saldo kas dan bank sebagaimana disajikan dalam neraca (*balance sheet*), hal ini akan mengurangi berbagai hal yang tidak dapat dijelaskan dalam data laporan fiskal. Lebih jauh lagi klasifikasi arus kas ke dalam kelompok aktivitas operasi, aktivitas investasi dan aktivitas pembiayaan, akan menyediakan informasi yang dapat digunakan untuk menelusuri pengaruh arus kas pemerintah terhadap aktivitas ekonomi yang terkait.

Keberhasilan New Zealand menerapkan akuntansi akrual telah menyebabkan berbagai perubahan dalam manajemen sektor publik. Dalam akuntansi akrual, informasi yang dihasilkan jauh lebih lengkap dan menyediakan informasi yang rinci mengenai aktiva dan kewajiban. PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan telah mewajibkan Laporan Keuangan pemerintah menggunakan basis akrual.

## 2.5 Model Laporan Keuangan Ideal Bagi Sekolah (SMA)

Model laporan keuangan sekolah (SMA) dapat merujuk rekomendasi Ikatan Akuntan Indonesia dalam Pernyataan Standar Akuntansi Indonesia (PSAK)(2004) Nomor 45 tentang Laporan Keuangan Organisasi Nirlaba. PSAK No.45 ini menjadi rujukan karena sekolah termasuk organisasi nirlaba (IAI, 2004;Henke, 1992; Sabeni dan Imam, 1997; Kasih dan Azis, 1999).

Henke (1992) membagi karakteristik organisasi nirlaba yaitu *Quasi non profit entities* dan *pure profit entities*. *Quasi non profit entities* adalah entitas yang menyediakan pelayanan dengan sebagian biaya yang dikeluarkan organisasi ditutup oleh penerima jasa. Organisasi ini hampir mirip operasinya dengan organisasi profit, namun masih tetap menerima bantuan dan sumbangan. Contoh entitas ini adalah *university, colleges*, dan *hospital*. Sedangkan *pure non profit entities* adalah organisasi nirlaba murni dengan memberikan jasa tanpa motif apapun. Tidak ada paksaan secara langsung untuk membayar ganti jasa yang diberikan karena jasa semata-mata diberikan untuk memenuhi kebutuhan pemakai contoh organisasi ini adalah unit pemerintahan, yayasan kesehatan dan kesejahteraan.

Berdasarkan uraian di atas maka rekomendasi IAI (2004) untuk menjadikan PSA No. 45 sebagai model laporan keuangan sekolah haruslah segera untuk direalisasikan. Model laporan keuangan sesuai PSAK No.45 terdiri atas laporan posisi keuangan pada akhir periode, laporan aktivitas serta laporan arus kas untuk suatu periode pelaporan, dan catatan atas laporan keuangan (IAI;2004). PSAK no.45 ini lebih merujuk pada SFAS No.117 tentang "*Financial Statement of Non Profit Organiizations* ( Locker;1997, Peltrey:1993, Freeman dan Shoulder: 1999). SFAS No.117 berkenaan dengan *Financial Statement of Non Profit Organization* yang mengharuskan organisasi Nirlaba menyajikan tiga jenis laporan keuangan yakni *the statement of financial position, cash flow statement and statement of activities*.

PSAK No.45 paragraf 10 (IAI,2004) menyatakan tujuan laporan posisi keuangan adalah untuk menyediakan informasi mengenai aktiva, kewajiban dan aktiva bersih dan informasi mengenai hubungan diantara unsur-unsur tersebut pada waktu tertentu. Informasi dalam laporan posisi keuangan yang digunakan bersama pengungkapan dan

informasi dalam laporan keuangan lainnya dapat membantu para penyumbang, anggota organisasi, kreditur dan pihak lain untuk menilai:\

1. Kemampuan organisasi untuk memberikan jasa secara berkelanjutan
2. Likuiditas, fleksibilitas keuangan, kemampuan untuk memenuhi kewajibannya dan kebutuhan pendanaan eksternal.

Paragraf 11 menyatakan bahwa laporan posisi keuangan mencakup organisasi secara keseluruhan dan harus menyajikan total aktiva, kewajiban dan aktiva bersih.

PSAK No.45 paragraf 19 (IAI;2004) menyatakan tujuan utama laporan aktivitas adalah menyediakan informasi mengenai :

1. Pengaruh transaksi dan peristiwa lain yang mengubah jumlah dan sifat aktiva bersih
  2. Hubungan antar transaksi, dan peristiwa lain
  3. Bagaimana penggunaan sumber daya dalam pelaksanaan berbagai program atau jasa.
- Informasi dalam laporan aktivitas, yang digunakan bersama dengan pengungkapan informasi dalam laporan keuangan lainnya dapat membantu para penyumbang, anggota organisasi, kreditur dan pihak lainnya untuk:
- a. Mengevaluasi kinerja dalam suatu periode
  - b. Menilai upaya, kemampuan dan kesinambungan organisasi dan memberikan jasa
  - c. Menilai pelaksanaan tanggung jawab dan kinerja manajer

PSAK No.45 paragraf 33(IAI;2004) menyatakan tujuan utama arus kas adalah menyajikan informasi mengenai penerimaan dan pengeluaran kas dalam suatu periode. Paragraf 34 menyatakan laporan arus kas disajikan sesuai PSAK 2 tentang Laporan Arus Kas.

## **2.6 Perubahan Sistem Akuntansi**

Selain melakukan perubahan basis akuntansi untuk dapat melakukan perubahan model laporan keuangan sekolah (SMA) juga harus dilakukan dengan merubah desain sistem tata buku menjadi sistem tata buku berpasangan (*Double Entry Accounting System*). Adapun secara umum tahapan dalam proses desain tersebut adalah : (Bodnar dan Hoopwood, 2001;142)

1. *Design a rough classification of accounts, or chart account, and related financial statements and reports,*

2. *Review this with management and operating personnel,*
3. *Finalize statements, chart of account and other report,*
4. *Prepare a plan of journalizing and design the necessary business papers and procedures to implement and operate the system*

Berdasarkan langkah-langkah di atas, menyiapkan *chart of account* menjadi kebutuhan yang penting dalam *double entry accounting system* terutama dalam upaya merubah model laporan keuangan. *Chart of account* digunakan untuk mencapai tujuan-tujuan organisasi dalam hal pelaporan dan kontrol keuangan (Bodnar dan Hoopwood, 2001;142). Akun-akun yang ada di buku besar menyediakan catatan tersendiri untuk tiap-tiap aktiva perusahaan, kewajiban, ekuitas, pendapatan dan beban dimana seluruh transaksi berhubungan antara akun satu dengan akun yang lainnya.

Untuk mendesain *chart of accounts* haruslah dipertimbangkan kebutuhan pelaporan untuk eksternal dan kebutuhan informasi bagi organisasi. Salah satu cara untuk mengorganisasikan *chart of accounts* adalah dengan mengelompokkan akun-akun aktiva, kewajiban, ekuitas, pendapatan dan beban ke dalam “*block*” atau kelompok yang berurutan dari masing-masing kelompok rekening-rekening. Hal tersebut dinamakan *block coding* (Bodnar dan Hoopwood, 2001;149).

Beberapa tahapan dalam desain *double entry accounting system* akan menjadi rujukan dalam melakukan perubahan model laporan keuangan SMA dengan beberapa modifikasi. Hal ini disebabkan perubahan yang dimaksudkan adalah merubah model laporan keuangan yang disusun dengan *single entry accounting* (yang menghasilkan laporan pendapatan dan belanja) ke model laporan keuangan yang disusun dengan *double entry accounting* (yang menghasilkan laporan posisi keuangan, laporan aktivitas dan laporan arus kas).

## **2.7 Peningkatan Transparansi dan Akuntabilitas Kinerja**

Transparansi adalah keterbukaan informasi dalam pengelolaan keuangan sekolah (SMA) sehingga dapat diketahui oleh *stakeholdersnya*. Transparansi keuangan sekolah (SMA) pada akhirnya akan menciptakan *horizontal accountability* antara

pengelola sekolah dengan stakeholders-nya, baik itu komite sekolah, orangtua siswa, dinas pendidikan, para donatur dan masyarakat luas. Dengan adanya transparansi maka kepercayaan masyarakat terhadap sekolah (SMA) tersebut akan meningkat sehingga *sustainability* tetap terjaga.

Secara sederhana akuntabilitas (*accountability*) diartikan sebagai pertanggungjawaban. Akuntabilitas didefinisikan sebagai suatu perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan, melalui media pertanggungjawaban, yang dilaksanakan secara periodik (Rosjidi, 2001:144). Pada dasarnya akuntabilitas publik adalah pemberian informasi dan *disclosure* atas aktivitas dan kinerja keuangan organisasi nirlaba kepada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan tersebut.(Mardiasmo,2002:21)

Menurut Douglas dalam bukunya yang berjudul *Governmental and Nonprofit Organizations: Theory and Practices* (Nurkholis,2000), yang menyatakan bahwa *accountability* mempunyai tiga fungsi yaitu:

1. Menyajikan informasi mengenai keputusan-keputusan dan tindakan-tindakan yang diambil selama beroperasinya suatu entitas (satuan usaha) tersebut:
2. Memungkinkan pihak luar (misalnya legislatif, auditor dan masyarakat luas) untuk mereview informasi tersebut
3. Mengambil tindakan korektif jika diperlukan

Akuntabilitas kinerja juga merupakan suatu sistem pertanggungjawaban mengenai keberhasilan dan kegagalan dalam pencapaian visi, misi, tujuan dan sasaran, program kerja yang telah ditetapkan sebelumnya, dimana hasil evaluasi akhirnya berbentuk capaian kinerja yang terukur secara kuantitatif dan objektif (Zulheri,2001)

Berdasarkan fungsi dan transparansi dan akuntabilitas di atas maka organisasi sektor publik yakni sekolah (SMA) akan mendapatkan manfaat yang besar bila terus melakukan upaya peningkatan akuntabilitasnya. Karena dengan semakin terbukanya informasi yang disajikan oleh pengelola sekolah (SMA) kepada masyarakat luas (*stakeholder-nya*) maka kepercayaan publik akan semakin meningkat pula, sehingga *sustainability* organisasi tetap terjaga.

## 2.8 Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai “Dampak Penerapan New Public Management Terhadap Model Budget Reporting Guna Meningkatkan Transparansi dan Akuntabilitas Kinerja Lembaga Pendidikan SMA di Wilayah Kota Administrasi Jakarta Timur” telah diteliti sebelumnya. Penelitian-penelitian tersebut dapat dilihat dalam tabel sebagai berikut:

**Tabel 2.6 Penelitian Terdahulu**

| <b>Nama Peneliti</b>      | <b>Judul Penelitian</b>   | <b>Variabel penelitian</b>         | <b>Cara Yang Digunakan</b>   | <b>Hasil Penelitian</b>  |
|---------------------------|---|------------------------------------|--|--|
| Pajaruddin Ibrahim (2013) | Akuntansi AkruaL Dan Penerapannya Di sektor Publik: Telaah Pustaka        | akuntansi akruaL,dan sektor publik | teknik pengumpulan data berupa penelitian kepustakaan.deng menyoroti perkembangan akuntansi akruaL, debat argumen pendukung dan penentang akuntansi akruaL dan isu akuntansi akruaL. | Temuan penelitian menjelaskan bahwa akuntansi akruaL merupakan konsep yang lebih baik dibandingkan basis kas, akan tetapi akuntansi akruaL masih membutuhkan perbaikan mendasar untuk sesuai dengan karakteristik sektor publik . Adopsi akuntansi akruaL memiliki resiko yang besar sehingga membutuhkan perencanaan yang baik untuk menghindari kegagalan. |
| Sugih Arti (2005)         | Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Dinas | Anggaran, Akuntabilitas            | Tehnik pengumpulan data dengan cara kualitatif dan kuantitatif dengan menggunakan alat analisis statistik  | hasil dari penelitiannya menunjukkan bahwa penganggaran berbasis kinerja   |

|                  |   |   |  |   |
|------------------|---|---|--|---|
|                  | Pendidikan Kota Depok   |   |  | variable ekonomi tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat akuntabilitas Dinas Pendidikan Kota Depok dan Penganggaran berbasis kinerja variabel efisiensi dan efektivitas berpengaruh signifikan terhadap tingkat akuntabilitas Dinas |
| Kurniawan (2009) | Pengaruh Penganggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah di Daerah Wilayah IV PRIANGAN | Anggaran, Akuntabilitas   | Tehnik pengumpulan data dengan cara kualitatif dan kuantitatif dengan menggunakan alat analisis statistik                | hasil dari penelitiannya menunjukkan bahwa penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.   |
| Harjanti (2009)  | Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah,                        | Anggaran, Akuntabilitas Kinerja   | Tehnik pengumpulan data dengan cara kualitatif dan kuantitatif dengan menggunakan alat analisis statistik Regresi linier | hasil dari penelitiannya menunjukkan bahwa Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja mempunyai pengaruh yang sangat lemah terhadap akuntabilitas instansi pemerintah  |
| Herawati (2011)  | Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah      | Anggaran Pengendalian, Sistem Pelaporan, Akuntabilitas Kinerja Pemerintah | Tehnik pengumpulan data dengan cara kualitatif dan kuantitatif dengan menggunakan alat analisis statistik                | hasil dari penelitiannya menunjukkan bahwa Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja mempunyai pengaruh yang sangat lemah terhadap  |



|             |   |   |   |  |
|-------------|---|---|---|--|
|             | Daerah Kota<br>Jambi  |   |   | akuntabilitas<br>instansi<br>pemerintah.   |
| Muda (2005) | Pengaruh<br>Perencanaan<br>Anggaran dan<br>Pelaksanaan<br>Anggaran<br>terhadap<br>Akuntabilitas<br>Kinerja Instansi<br>Pemerintah pada<br>Sekretariat Kota<br>Kotamadya<br>Jakarta Selatan. | Perencanaan<br>Anggaran,<br>Pelaksanaan<br>Anggaran dan<br>Akuntabilitas<br>Kinerja | Tehnik<br>pengumpulan data<br>dengan cara<br>kualitatif dan<br>kuantitatif dengan<br>menggunakan alat<br>analisis statistik<br>dengan<br>menggunakan uji<br>hipotesis dan<br>regresi statistik<br>untuk mengetahui<br>apakah terdapat<br>pengaruh atas<br>variabel yang<br>diteliti | Hasil<br>penelitiannya<br>menunjukkan<br>bahwa terdapat<br>pengaruh<br>Perencanaan<br>Anggaran<br>terhadap<br>Akuntabilitas<br>Kinerja Instansi<br>Pemerintah pada<br>Sekretariat Kota<br>Kotamadya<br>Jakarta Selatan<br>dan terdapat<br>pengaruh<br>Pelaksanaan<br>Anggaran<br>terhadap<br>Akuntabilitas<br>Kinerja Instansi<br>Pemerintah pada<br>Sekretariat Kota<br>Kotamadya<br>Jakarta<br>Selatan. Dari hasil<br>pengujian<br>hipotesis<br>diperoleh bahwa $t_{hitung} > t_{tabel}$<br>$27,697 > 1,645$ .<br>Terdapat<br>pengaruh<br>Perencanaan<br>Anggaran dan<br>Pelaksanaan<br>Anggaran secara<br>bersama-sama<br>terhadap<br>Akuntabilitas<br>Kinerja Instansi<br>Pemerintah pada<br>Sekretariat Kota<br>Kotamadya<br>Jakarta Selatan. |

Sumber : Data diolah oleh peneliti (2019)

Sebagai sumber referensi dan bahan masukan, penulis menggunakan beberapa penelitian terdahulu yang dapat dijadikan sebagai sumber literatur dalam hal yang

membahas tentang anggaran berbasis kinerja sesuai dengan penelitian yang penulis bahas. Penelitian terdahulu ini adalah sebagai berikut:

**Pajaruddin Ibrahim (2013)** telah melakukan penelitian dengan judul Akuntansi AkruaL Dan Penerapannya Di sektor Publik, Temuan penelitian menjelaskan bahwa akuntansi akruaL merupakan konsep yang lebih baik dibandingkan basis kas, akan tetapi akuntansi akruaL masih membutuhkan perbaikan mendasar untuk sesuai dengan karakteristik sektor publik . Adopsi akuntansi akruaL memiliki resiko yang besar sehingga membutuhkan perencanaan yang baik untuk menghindari kegagalan.

**Sugih Arti (2005)** telah melakukan penelitian dengan judul Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Dinas Pendidikan Kota Depok, hasil dari penelitiannya menunjukkan bahwa penganggaran berbasis kinerja variable ekonomi tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat akuntabilitas Dinas Pendidikan Kota Depok dan Penganggaran berbasis kinerja variabel efisiensi dan efektivitas berpengaruh signifikan terhadap tingkat akuntabilitas Dinas Pendidikan Kota Depok.

**Kurniawan (2009)** melakukan penelitian dengan judul Pengaruh Penganggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah di Wilayah IV PRIANGAN, hasil dari penelitiannya menunjukkan bahwa penganggaran berbasis kinerja

berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

**Harjanti (2009)** melakukan penelitian dengan judul Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, hasil dari penelitiannya menunjukkan bahwa Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja mempunyai pengaruh yang sangat lemah terhadap akuntabilitas instansi pemerintah.

**Herawati (2011)** melakukan penelitian dengan judul Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah Kota Jambi, hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan pengaruhnya kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Di Kota Jambi mempunyai pengaruh positif signifikan. Secara parsial yang memiliki pengaruh negatif yaitu variabel variabel

X1 (Kejelasan sasaran anggaran) dan X2 (Pengendalian akuntansi), variabel yang mempunyai pengaruh positif yaitu variabel sistem pelaporan (X3).

**Muda (2005)** melakukan penelitian dengan judul Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pelaksanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Sekretariat Kota Kotamadya Jakarta Selatan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa terdapat pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Sekretariat Kota Kotamadya Jakarta Selatan dan terdapat pengaruh Pelaksanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Sekretariat Kota Kotamadya Jakarta Selatan. Dari hasil pengujian hipotesis diperoleh bahwa  $t$  hitung  $27,697 > t$  tabel  $1,645$ . Terdapat pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pelaksanaan Anggaran secara bersama-sama terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Sekretariat Kota Kotamadya Jakarta Selatan.

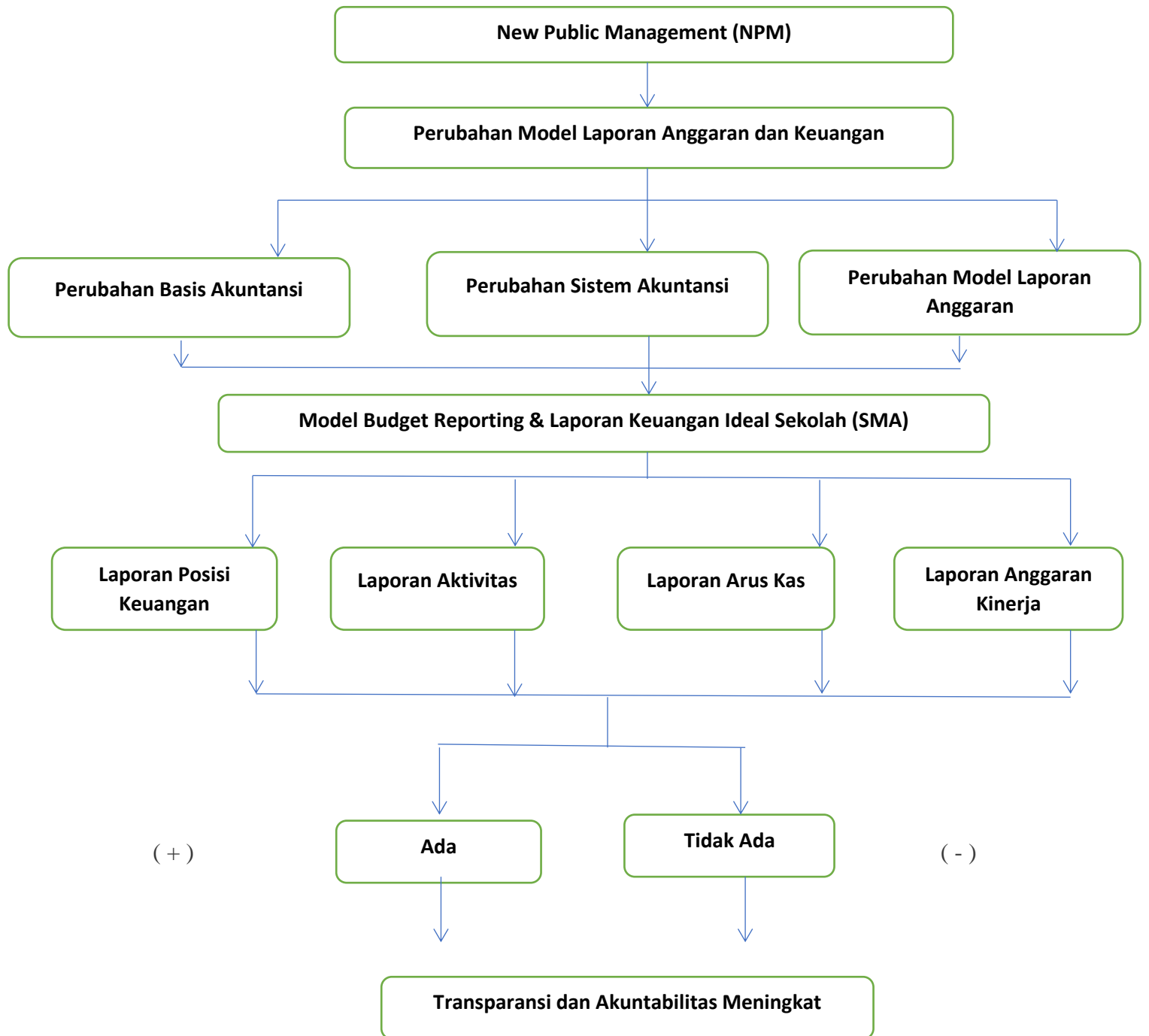
## **2.9 Kerangka Pemikiran Penelitian**

Berdasarkan uraian penulisan dalam penelitian ini, maka alur kerangka pemikiran dalam penelitian ini nampak pada gambar 2.1.

Keterangan gambar:

New Public Management merekomendasikan untuk melakukan perubahan model laporan anggaran dan keuangan. Perubahan tersebut dapat diwujudkan dengan melakukan perubahan basis akuntansi, perubahan sistem akuntansi dan perubahan model laporan anggaran. Hasil perubahan tersebut adalah model budget reporting dan laporan keuangan ideal sekolah (SMA) yakni laporan posisi keuangan, laporan aktivitas, laporan arus kas, dan laporan anggaran kinerja. Apabila lembaga pendidikan SMA melakukan perubahan tersebut maka transparansi dan akuntabilitas kinerja meningkat, sebaliknya bila tidak melakukan perubahan maka transparansi dan akuntabilitas kinerja tidak meningkat

**Gambar 2.2 Alur Kerangka Pemikiran Penelitian**



Sumber: Diadopsi dari Mardiasmo (2004) dan PSAK No.45 (IAI;2004)