

# **REFORMASI PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH: Implementasi *Value for Money Audit* Sebagai Antisipasi Terhadap Tuntutan Akuntabilitas Publik**

Mardiasmo<sup>\*)</sup>

## **Abstraksi**

Dikeluarkannya Undang-Undang No. 22 Tahun 1999 dan Undang-Undang No. 25 Tahun 1999 telah membuka jalan bagi pelaksanaan reformasi sektor publik di Indonesia. Kedua undang-undang tersebut menimbulkan implikasi perlunya dilakukan reformasi manajemen keuangan daerah yang meliputi reformasi pembiayaan, reformasi anggaran, reformasi akuntansi, dan reformasi audit di lingkungan pemerintah daerah. Reformasi sektor publik perlu dilakukan untuk merespon tuntutan akuntabilitas publik dan pelaksanaan pemerintahan yang baik (*good governance*). Artikel ini membahas pengaruh UU No. 22 Tahun 1999 dan UU No. 25 Tahun 1999 terhadap reformasi manajemen keuangan daerah, terutama reformasi audit. Reformasi audit di sektor publik yang diperlukan meliputi perubahan pelaksanaan audit dari *conventional audit* menuju *value for money audit*.

## **PENDAHULUAN**

---

Dalam era reformasi ini, pemerintah dituntut untuk melakukan perubahan mendasar pada sistem pemerintahan yang ada. Salah satu perubahan mendasar yang dimaksud ialah penyelenggaraan otonomi yang luas, nyata, dan bertanggung jawab kepada daerah. Di samping sebagai strategi untuk menghadapi era globalisasi, otonomi daerah merupakan tuntutan masyarakat daerah sebagai reaksi atas ketidakadilan ekonomi yang mereka terima selama ini. Dengan adanya kemauan yang kuat (*political will*) dari pemerintah pusat untuk memberikan otonomi daerah secara nyata, diharapkan bahaya disintegrasi yang selama ini mengancam kehidupan bernegara dan bermasyarakat dapat diminimalisir.

Dikeluarkannya UU No. 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan UU No. 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah telah membuka jalan bagi pelaksanaan reformasi sektor publik di Indonesia. Dimensi reformasi tersebut tidak saja sekedar perubahan format lembaga, akan tetapi mencakup pembaharuan alat-alat yang digunakan untuk mendukung berjalannya lembaga-lembaga publik tersebut secara ekonomis, efisien,

---

<sup>\*)</sup> adalah Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.

efektif, transparan, dan akuntabel sehingga cita-cita reformasi yaitu menciptakan *good governance* benar-benar tercapai.

Kedua undang-undang tersebut menjadi sangat penting karena akan membawa perubahan yang mendasar pada kehidupan sistem pemerintahan dan sistem keuangan pemerintah pusat dan daerah. Pada sistem pemerintahan, perubahan yang terjadi adalah berupa pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi yang luas, nyata, dan bertanggung jawab kepada pemerintah daerah. Jika pada masa sebelumnya, otonomi daerah dan desentralisasi hanya menjadi jargon politik belaka, akan tetapi saat ini daerah ditantang kesiapannya baik secara kelembagaan, sumber daya manusia, dan teknologi untuk dapat mewujudkan otonomi dan desentralisasi secara nyata, bertanggung jawab dan dinamis. Oleh karena itu, pemerintah daerah dituntut untuk melakukan reformasi kelembagaan di lingkungan mereka (*institutional reform*).

Di bidang sistem keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah, implikasi kedua undang-undang tersebut adalah perlunya dilakukan reformasi anggaran (*budgeting reform*), sistem pembiayaan (*financing reform*), sistem akuntansi (*accounting reform*), sistem pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah (*audit reform*) serta sistem manajemen keuangan daerah. Tuntutan pembaharuan sistem keuangan tersebut adalah dikelolanya uang rakyat (*public money*) secara transparan dengan mendasarkan konsep *value for money* (selanjutnya disingkat VFM) agar tercipta akuntabilitas publik (*public accountability*).

Secara lebih spesifik tulisan ini mencoba menggambarkan aspek pengelolaan keuangan daerah, khususnya aspek pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah (audit Pemda), yang perlu direformasi sejalan dengan diberlakukannya otonomi daerah.

## OTONOMI DAERAH, DESENTRALISASI, DAN TUNTUTAN AKUNTABILITAS PUBLIK

---

Dimensi reformasi lembaga sektor publik, seperti pemerintahan pusat dan daerah, departemen, dan lembaga di bawahnya dalam rangka pemberian pelayanan publik (*public service*) secara ekonomis, efisien, dan efektif adalah dengan memberikan otonomi dan desentralisasi tanggung jawab dalam memberikan pelayanan masyarakat kepada pemerintah daerah. Pemberian otonomi dan desentralisasi diharapkan dapat meningkatkan efisiensi dan akuntabilitas pemerintahan daerah. Sebagai konsekuensi logis dari desentralisasi tersebut adalah adanya pelimpahan wewenang dan tanggung jawab dalam menggunakan dana, baik yang berasal dari pemerintah pusat maupun dari pemerintah daerah sendiri. Namun harus diperhatikan bahwa pelimpahan wewenang dan tanggung jawab dalam menggunakan dana tersebut harus diikuti dengan

pemberian diskresi kepada pemerintah daerah untuk menggunakan dana sesuai dengan prioritas dan aspirasi masyarakat daerah.

Agar pengelolaan dana masyarakat yang sangat besar tersebut dilaksanakan secara transparan dengan memperhatikan VFM, maka diperlukan peraturan pelaksanaan dan pemeriksaan yang lebih konkrit dan tegas. Titik berat peraturan tersebut adalah koreksi total semua kesalahan di masa lalu dan pelaksanaan VFM audit untuk menjamin dikelolanya uang rakyat secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, akuntabel, dan berorientasi pada kepentingan publik.

Tuntutan dilaksanakannya akuntabilitas publik mengharuskan pemerintah daerah untuk tidak sekedar melakukan *vertical reporting*, yaitu pelaporan kepada pemerintah pusat, akan tetapi juga dilakukannya *horizontal reporting*, yaitu pelaporan kinerja pemerintah daerah kepada DPRD dan masyarakat luas sebagai bentuk *horizontal accountability*. Salah satu tujuan reformasi pengelolaan keuangan daerah adalah mengubah pola pertanggungjawaban vertikal menjadi pola pertanggungjawaban horisontal.

Pada dasarnya, akuntabilitas publik adalah pemberian informasi dan *disclosure* atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah daerah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut. Pemerintah, baik pusat maupun daerah, harus bisa menjadi subyek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik, yaitu hak untuk diberi informasi, didengar aspirasinya, dan diberi penjelasan.

Pertanggungjawaban publik oleh pemerintah daerah memiliki banyak dimensi. Ellwood (1993) menjelaskan terdapat empat dimensi akuntabilitas publik yang harus dipenuhi oleh lembaga-lembaga publik, yaitu:

1. Akuntabilitas hukum dan peraturan (*accountability for probity and legality*);
2. Akuntabilitas proses (*process accountability*);
3. Akuntabilitas program (*program accountability*);
4. Akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*).

Akuntabilitas hukum dan peraturan terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik. Untuk menjamin dilaksanakannya akuntabilitas hukum dan peraturan oleh pemerintah daerah, maka perlu dilakukan audit kepatuhan (*compliance audit*).

Sedangkan akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik. Akuntabilitas proses dalam pemerintah daerah dapat diwujudkan melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif, dan murah biaya. Audit terhadap akuntabilitas proses pemerintah daerah meliputi pemeriksaan terhadap kecukupan sistem akuntansi manajemen, prosedur administrasi, dan struktur organisasi pemerintah daerah. Pengauditan terhadap akuntabilitas proses pemerintah daerah dapat dilakukan, misalnya dengan memeriksa

ada tidaknya *mark up* dan pungutan-pungutan lain di luar yang ditetapkan, serta sumber-sumber inefisiensi dan pemborosan yang menyebabkan mahal biaya pelayanan publik dan kelambanan dalam pelayanan tersebut. Pengauditan akuntabilitas proses juga terkait dengan pemeriksaan terhadap proses tender untuk melaksanakan proyek-proyek publik. Yang harus dicermati dalam pemeriksaan proses tender tersebut adalah apakah proses tender telah dilakukan secara *fair* melalui *compulsory competitive tendering contract* (CCTC), ataukah dilakukan melalui pola korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN).

Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah pemerintah daerah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal. Pengauditan terhadap akuntabilitas program atau disebut *program audit* pada dasarnya merupakan manifestasi pemeriksaan efektivitas lembaga sektor publik.

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, terhadap kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah sebagai eksekutif terhadap DPR/DPD sebagai legislatif dan masyarakat luas. Dalam era reformasi dewasa ini, audit kebijakan (*policy audit*) juga telah menjadi tuntutan masyarakat. Hal tersebut terkait dengan adanya tuntutan dilakukannya transparansi kebijakan oleh pemerintah sehingga masyarakat dapat melakukan penilaian dan pengawasan serta terlibat dalam pengambilan keputusan.

Untuk menjamin dilakukannya pertanggungjawaban publik oleh pemerintah daerah maka diperlukan reformasi sistem pemeriksaan dari *conventional audit* menuju *value for money audit*. Jika dalam pemeriksaan yang konvensional lingkup pemeriksaan hanya sebatas audit terhadap keuangan dan kepatuhan (*financial & compliance audit*), maka dalam pendekatan baru ini selain audit keuangan dan kepatuhan juga harus dilakukan audit kinerja pemerintah daerah (*performance audit*). *Performance audit* meliputi audit ekonomi dan efisiensi atau yang sering disebut *management audit* (dulu disebut *operational audit*), dan audit efektivitas atau disebut *program audit*. Istilah lain untuk *performance audit* tersebut adalah VFM audit atau disingkat 3E's audit (*economy, efficiency, and effectiveness audit*).

Audit kinerja pada dasarnya merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal prosedur dan tujuannya. Pada kedua jenis audit tersebut tidak terdapat perbedaan definisi yang tajam karena definisi audit kinerja sebagai suatu proses dapat diturunkan dari definisi audit keuangan. Pengertian audit dalam audit keuangan adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai asersi atas tindakan dan kejadian ekonomi, kesesuaiannya dengan kriteria/standar yang telah ditetapkan dan

kemudian mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut (Malan, 1984).

Penekanan dalam audit keuangan tersebut adalah:

- Audit sebagai suatu proses yang sistematis
- Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif
- Aseri atas tindakan dan kegiatan ekonomi
- Kesesuaian dengan kriteria/standar yang telah ditetapkan
- Melaporkan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan

Oleh karena audit kinerja merupakan perluasan dari audit keuangan, maka audit keuangan terhadap pemerintah daerah adalah hal yang tidak bisa ditinggalkan. Kedua jenis audit tersebut, yaitu audit kinerja dan keuangan merupakan komponen utama untuk menciptakan *public audit* terhadap lembaga-lembaga publik. Normanton (1966) sebagaimana dikutip oleh Steward dalam Hopwood dan Tomkins (1984) menyatakan bahwa *public audit* merupakan tahap menengah (*intermediate stage*) dari suatu proses pertanggungjawaban publik. Oleh karena itu, keberadaan *public audit* tersebut sangat penting untuk menciptakan akuntabilitas publik.

Dalam audit keuangan pemerintah, baik pusat maupun daerah, masih terdapat beberapa kekurangan sehingga tidak memungkinkan untuk dilakukan audit secara baik. Hal tersebut disebabkan karena tidak terpenuhinya beberapa syarat utama yang semestinya ada dalam proses audit. Persyaratan utama yang tidak terpenuhi adalah tidak adanya standar atau kriteria yang digunakan sebagai tolok ukur audit dan tidak mencukupinya sistem akuntansi sebagai alat pengendalian intern (SPI).

Pada sektor swasta, kriteria yang digunakan sudah jelas yaitu standar akuntansi berterima umum (Standar Akuntansi Keuangan) yang berfungsi sebagai pedoman bagi manajemen untuk membuat laporan keuangan dan sekaligus sebagai tolok ukur bagi auditor untuk membandingkan laporan keuangan tersebut kesesuaiannya dengan standar yang telah ditetapkan. Namun, pada sektor publik belum ada standar khusus semacam "Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah" yang dapat digunakan sebagai pedoman bagi pemerintah pusat dan daerah dalam penyusunan laporan keuangan dan bagi auditor dalam mengaudit laporan tersebut. Jika standarnya sudah ada, maka auditor dapat dengan mudah membandingkan laporan keuangan pemerintah dengan standar yang telah ditetapkan.

Usaha untuk membuat Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah pernah dilakukan oleh Badan Akuntansi Keuangan Negara (BAKUN). BAKUN merupakan lembaga yang dibentuk oleh Departemen Keuangan tahun 1992, yang ditugasi untuk menyelenggarakan akuntansi dan mempersiapkan laporan pertanggungjawaban konstitusional pemerintah pusat. Selain itu BAKUN juga disertai tugas untuk membantu

melakukan pengembangan akuntansi untuk instansi (*agency accounting*). Pada tahun 1995 BPK telah mengirim surat kepada Menteri Keuangan untuk mempersiapkan Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah, dan BAKUN sebagai *Central Accounting Office* ditugasi untuk mempersiapkan draftnya. Namun sampai saat ini, draft tersebut masih perlu dilakukan pembahasan dan *public hearing* dengan *user* agar dapat dijadikan standar (Sugijanto, 1999).

Sebenarnya Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) juga telah mengeluarkan standar akuntansi untuk organisasi nirlaba, yaitu PSAK No. 45, yang semestinya dapat diterapkan pada pemerintah daerah dan lembaga publik lainnya. PSAK No. 45 tersebut mengatur tentang standar pelaporan keuangan organisasi nirlaba. Akan tetapi, standar akuntansi dalam PSAK No. 45 tersebut tidak berlaku bagi lembaga pemerintah, departemen dan unit-unit sejenis lainnya (lihat: PSAK No. 45. 02).

Dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi yang luas, nyata, dan bertanggung jawab, maka diperlukan Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah atau lebih luas lagi Standar Akuntansi Keuangan Sektor Publik. Standar yang saat ini ada belum mencukupi untuk mendukung pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi. Standar tersebut hendaknya dibuat oleh badan profesional yang independen dan obyektif. Dalam hal ini, Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Sektor Publik (IAI-KASP) bersama-sama dengan lembaga profesional lainnya (misalnya BPK, BAKUN, asosiasi profesi, dsb.) dapat memelopori pembentukan Standar Akuntansi Keuangan Sektor Publik yang akan berlaku bagi organisasi sektor publik, seperti pemerintah pusat dan daerah, unit-unit kerja pemerintah, LSM, yayasan, partai politik, dan organisasi publik lainnya.

Meskipun saat ini belum ada Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah yang baku, akan tetapi justru sudah ada standar untuk auditingnya yaitu Standar Auditing Pemerintahan (SAP) yang isinya tidak jauh berbeda dengan standar auditing pemerintah yang dikeluarkan oleh *General Accounting Office* (GAO) Amerika Serikat. Audit keuangan dan audit kinerja pada dasarnya juga telah diatur dalam Standar Auditing Pemerintahan tersebut. Pada Standar Auditing Pemerintahan (SAP) tahun 1995 diatur mengenai audit atas semua kegiatan pemerintah yang meliputi pelaksanaan APBN, APBD, pelaksanaan anggaran tahunan BUMN dan BUMD, serta kegiatan yayasan yang didirikan oleh pemerintah, BUMN, dan BUMD atau badan hukum lain di mana terdapat kepentingan Keuangan Negara atau yang menerima bantuan pemerintah. Jenis audit sebagaimana diatur dalam SAP tersebut terdiri dari audit keuangan dan audit kinerja. Audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan. Sedangkan audit kinerja mencakup audit tentang ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

Salah satu hal yang membedakan VFM audit dengan *conventional audit* adalah dalam hal laporan audit. Dalam audit yang konvensional, hasil audit adalah berupa laporan audit independen dan obyektif yang menyatakan kewajaran laporan keuangan dengan kriteria standar yang telah ditetapkan tanpa pemberian rekomendasi perbaikan. Sedangkan dalam VFM audit tidak sekedar laporan audit, akan tetapi juga dilengkapi rekomendasi perbaikan.

Di sisi lain, kesulitan yang timbul dalam mengaudit pemerintah adalah belum dilakukannya sistem akuntansi sebagai alat pengendalian intern pemerintah secara baik. Pada pemerintah daerah, sistem akuntansi yang saat ini ada, yaitu Sistem Akuntansi dan Pengendalian Anggaran (SAPA) belum sepenuhnya berjalan dengan baik. Jika dilihat dari perspektif historis, usaha pengembangan sistem akuntansi keuangan pemerintah telah dirintis sejak dua puluh tahun silam, akan tetapi sampai saat ini sistem yang ada belum berjalan secara efektif dan efisien. Sejak tahun 1980-an Departemen Dalam Negeri telah berupaya mengembangkan sistem akuntansi yang dipandang cocok dengan corak pemerintah daerah, dan untuk itu telah dihasilkan konsep Sistem Akuntansi dan Pengendalian Anggaran/SAPA (Triharto, 1999).

Pada tahun 1985 Sistem Administrasi Keuangan Pemerintah Daerah sendiri telah mengalami perubahan yang cukup mendasar. Hal ini terlihat dengan mulai diperkenalkannya sistem *double entry* (pembukuan berpasangan) dan akuntansi berbasis akrual yang diformulasikan oleh "Studi Penyempurnaan Sistem Akuntansi dan Manajemen Keuangan Daerah" yaitu tim yang dibentuk oleh Pusat Analisa Keuangan Daerah (PAKD), Badan Analisa Keuangan Negara Perkreditan dan Neraca Pembayaran (BAKNPNP) - Departemen Keuangan (Yasin, 1999). SAPA merupakan penyempurnaan dari proposal 'Sistem Perencanaan dan Manajemen Keuangan Daerah (SPMKD)' yang dibuat oleh PT Redecon, yaitu konsultan yang ditunjuk oleh Tim Studi Penyempurnaan Sistem Akuntansi dan Manajemen Keuangan Daerah dengan bantuan *World Bank*.

SAPA adalah sistem akuntansi untuk pemerintah daerah, sedangkan sistem akuntansi untuk pemerintah pusat upaya pengembangannya telah dilakukan oleh Departemen Keuangan, sejak tahun 1982 melalui Proyek Penyempurnaan Sistem Akuntansi dan Pengembangan Akuntansi, dan mulai aktif bekerja tahun 1991. Untuk pelaksanaan proyek tersebut, dibentuk secara khusus Sub Tim Penyempurnaan Akuntansi Pemerintah (PSAP) yang hasilnya antara lain menerapkan sistem pembukuan berpasangan dalam akuntansi pemerintah pusat (Triharto, 1999).

## **PERLUNYA ANGGARAN KINERJA UNTUK MEMPERKUAT AKUNTABILITAS PUBLIK**

Indikasi keberhasilan otonomi daerah adalah adanya peningkatan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat yang semakin

baik, kehidupan demokrasi yang semakin maju, keadilan, pemerataan, serta adanya hubungan yang serasi antara pusat dan daerah serta antar daerah. Keadaan tersebut hanya akan tercapai apabila lembaga sektor publik dikelola dengan memperhatikan konsep VFM. Konsep VFM tersebut penting bagi pemerintah sebagai pelayan masyarakat, karena implementasi konsep tersebut akan memberikan manfaat: (1) efektivitas pelayanan publik, dalam arti pelayanan yang diberikan tepat sasaran; (2) meningkatkan mutu pelayanan publik; (3) biaya pelayanan yang murah karena hilangnya inefisiensi dan penghematan dalam penggunaan *resources*; (4) alokasi belanja yang lebih berorientasi pada kepentingan publik; dan (5) meningkatkan *public costs awareness* sebagai akar pelaksanaan pertanggungjawaban publik.

Dalam konteks otonomi daerah, VFM merupakan jembatan untuk menghantarkan pemerintah daerah mencapai *good governance*, yaitu pemerintah daerah yang transparan, ekonomis, efisien, efektif, responsif, dan akuntabel. VFM tersebut harus dioperasionalkan dalam pengelolaan keuangan daerah dan anggaran daerah.

Dalam wacana otonomi daerah dan desentralisasi, akuntabilitas publik merupakan kata kunci. Tuntutan akuntabilitas publik yang lebih besar kepada pemerintah daerah merupakan konsekuensi dari pemberian otonomi luas kepada daerah. Tuntutan dilakukannya akuntabilitas publik tersebut sebenarnya bukan hal yang baru sama sekali, karena masyarakat di negara manapun menghendaki pemerintah sebagai pengemban amanat masyarakat bertanggung jawab atas kinerja yang telah dilakukannya. Hal tersebut karena pemerintah berkewajiban untuk mengelola dana masyarakat dalam rangka menjalankan pemerintahannya.

Untuk mendukung dilakukannya pengelolaan dana masyarakat yang mendasarkan konsep VFM, maka diperlukan sistem pengelolaan keuangan daerah dan anggaran daerah yang berorientasi pada kinerja (*performance budget*). Anggaran kinerja tersebut adalah untuk mendukung terciptanya akuntabilitas publik pemerintah daerah dalam rangka otonomi dan desentralisasi.

Pemberian otonomi yang luas dan desentralisasi yang sekarang ini dinikmati pemerintah daerah Kabupaten dan Kota, memberikan jalan bagi pemerintah daerah untuk melakukan pembaharuan dalam sistem pengelolaan keuangan daerah dan anggaran daerah. Kemunculan UU No. 22 dan 25 tahun 1999 telah melahirkan paradigma baru dalam pengelolaan keuangan daerah dan anggaran daerah. Dalam pengelolaan keuangan daerah, paradigma baru tersebut berupa tuntutan untuk melakukan pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi pada kepentingan publik (*public oriented*). Hal tersebut meliputi tuntutan kepada pemerintah daerah untuk membuat laporan keuangan dan transparansi informasi anggaran kepada publik (Mardiasmo dan Kirana Jaya, 1999).



Sedangkan dalam sistem anggaran daerah, perubahan yang dikehendaki adalah:

1. Anggaran daerah harus bertumpu pada kepentingan publik.
2. Anggaran daerah harus dikelola dengan hasil yang baik dan biaya rendah (*work better and cost less*).
3. Anggaran daerah harus mampu memberikan transparansi dan akuntabilitas secara rasional untuk keseluruhan siklus anggaran.
4. Anggaran daerah harus dikelola dengan pendekatan kinerja (*performance oriented*) untuk seluruh jenis pengeluaran maupun pendapatan.
5. Anggaran daerah harus mampu menumbuhkan profesionalisme kerja di setiap organisasi yang terkait.
6. Anggaran daerah harus dapat memberikan keleluasaan bagi para pelaksananya untuk memaksimalkan pengelolaan dananya dengan memperhatikan prinsip VFM.

Dengan adanya paradigma anggaran baru tersebut, maka aspek akuntansi dan pemeriksaan keuangan daerah perlu mengikuti perubahan-perubahan yang ada. Ketiga bentuk reformasi, yaitu *budgeting reform*, *accounting reform*, dan *audit reform* tersebut penting untuk memperkuat transparansi dan akuntabilitas publik dalam rangka otonomi dan desentralisasi

### MENGAPA PERLU VALUE FOR MONEY AUDIT?

Sebelum membahas lebih jauh tentang pelaksanaan VFM audit di pemerintah daerah, terlebih dahulu perlu dipahami konsep dan pengertian *value for money* itu sendiri. VFM merupakan ekspresi pelaksanaan lembaga sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen dasar: ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

- Ekonomi: pemerolehan input dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada harga yang termurah. Ekonomi merupakan perbandingan *input* dengan *input value*.
- Efisiensi: tercapainya *output* yang maksimum dengan *input* tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan *output/input* yang dikaitkan dengan standar kinerja yang telah ditetapkan.
- Efektivitas: tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Secara sederhana efektivitas merupakan perbandingan *outcome* dengan *output (target /result)*.

Ketiga elemen tersebut memberikan kerangka bagi pelaksanaan audit kinerja pada pemerintah daerah. Sebagaimana diatur dalam SAP 1995, audit kinerja mencakup audit tentang ekonomi, efisiensi, dan efektivitas/program.

- a. Audit tentang ekonomi dan efisiensi bertujuan untuk menentukan apakah: (1) suatu entitas telah memperoleh, melindungi, dan menggunakan sumber dayanya (seperti karyawan, gedung, ruang,

dan peralatan kantor) secara hemat dan efisien; (2) penyebab ketidakhematan dan ketidakefisienan; (3) entitas tersebut telah mematuhi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan kehematan dan efisiensi.

- b. Audit program, mencakup penentuan: (1) tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan atau manfaat yang telah ditetapkan oleh undang-undang atau badan lain yang berwenang; (2) efektivitas kegiatan entitas, pelaksanaan program, kegiatan atau fungsi instansi yang bersangkutan; (3) apakah entitas yang diaudit telah mentaati peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan program/kegiatan.

Tujuan VFM audit tersebut tidak lain adalah untuk meningkatkan akuntabilitas lembaga sektor publik. Hal tersebut penting untuk mendukung pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi karena nantinya DPR/DPRD, menteri-menteri dan lembaga-lembaga pemerintahan, baik di pusat maupun di daerah, harus memberikan pertanggungjawaban publik kepada masyarakat. Akuntabilitas publik juga merupakan bagian penting dari sistem politik dan demokrasi. Akuntabilitas sektor publik berarti bahwa lembaga-lembaga publik, seperti pemerintah pusat dan daerah, harus memberikan penjelasan kepada DPR/DPRD dan masyarakat luas atas aktivitas yang dilakukan sebagai konsekuensi dari amanat yang diembannya.

Tuntutan dilaksanakannya VFM audit tersebut mendesak seiring dengan adanya perubahan tatanan politik, ekonomi dan sosial di Indonesia. Pemerintah daerah pada saat ini sedang menghadapi dua tantangan sekaligus, yaitu tantangan global dan tantangan lokal. Tantangan global berupa globalisasi perekonomian, liberalisasi perdagangan, dan keterbukaan ekonomi yang berimplikasi pada tata ekonomi dan politik dalam negeri tidak hanya pada sektor swasta akan tetapi juga pada sektor publik baik di pusat maupun di daerah. Keadaan tersebut memaksa para politisi, birokrasi, pengusaha domestik, dan masyarakat untuk lebih sadar terhadap pelaksanaan VFM audit.

Di sisi lain, bangsa Indonesia juga tengah menghadapi tantangan lokal berupa pemerataan pendapatan, pemberantasan kemiskinan, pembangunan sumber daya manusia (SDM), pendidikan, pemberdayaan ekonomi rakyat, demokratisasi, disintegrasi bangsa, dan sebagainya. Pemberian otonomi luas dan desentralisasi sebagaimana diatur dalam UU No. 22 dan 25 tahun 1999 diharapkan dapat menciptakan kemandirian daerah yang pada akhirnya akan memperkokoh perekonomian nasional dalam menghadapi era perekonomian global.

Perubahan ekonomi dan politik yang terjadi akhir-akhir ini, telah membawa perubahan dari era sentralisasi yang tertutup dan birokratis, menuju era desentralisasi yang melokal dan mengglobal, partisipatif, dan terbuka (Shah, 1997). Perubahan tersebut juga dialami

bangsa Indonesia dalam era reformasi ini yang menuntut adanya transparansi kebijakan dan pelaporan, otonomi dan desentralisasi, serta partisipasi masyarakat.

Pemberian otonomi dan desentralisasi yang luas, nyata, dan bertanggung jawab kepada daerah Kabupaten/Kota akan membawa konsekuensi perubahan pada pola dan sistem pengawasan. Perubahan pola pengawasan yang mendasar adalah dengan diberinya keleluasaan kepada pemerintah daerah untuk mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri, maka diperlukan peningkatan peran DPRD dalam pengawasan penyelenggaraan pemerintahan, karena nantinya Kepala Daerah bertanggung jawab kepada DPRD. Dalam hal ini DPRD dapat menunjuk auditor independen untuk mengaudit keuangan pemerintah daerah.

Perubahan-perubahan tersebut juga memberikan dampak lain pada unit-unit kerja di pemerintah daerah, seperti tuntutan kepada pegawai/aparatur pemerintah untuk lebih terbuka, transparan, dan bertanggung jawab atas keputusan yang dibuat, dan termasuk juga pemberian kewenangan kepada auditor untuk melaksanakan VFM audit pada unit-unit kerja pemerintah daerah.

Pemberian kepercayaan kepada auditor dengan memberi kekuasaan yang lebih besar untuk memeriksa pelaksanaan VFM lembaga-lembaga pemerintahan, telah menjadi bagian penting dalam proses terciptanya akuntabilitas publik. Bagi auditor, dengan adanya kekuasaan yang lebih besar tersebut, maka auditor dituntut untuk profesional, kompeten, independen, dan akuntabel. Hal tersebut juga sejalan dengan Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Nomor X/MPR/1998 tentang Pokok-pokok Reformasi Pembangunan dalam Rangka Penyelamatan dan Normalisasi Kehidupan Nasional sebagai Haluan Negara, dan Ketetapan No. XI/MPR/1998 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme. Kedua ketetapan MPR tersebut menggariskan bahwa dipandang perlu untuk "memberdayakan pengawasan oleh lembaga negara, lembaga politik dan kemasyarakatan" dan "meningkatkan keterbukaan pemerintah dalam pengelolaan keuangan negara untuk menghilangkan korupsi, kolusi, dan nepotisme."

## PERMASALAHAN AUDIT PEMERINTAHAN DI INDONESIA

---

Otonomi dan desentralisasi memberikan keleluasaan bagi pemerintah daerah dalam melakukan pengelolaan keuangan daerah. Salah satu hal yang harus diantisipasi adalah kemungkinan terjadinya perpindahan penyelewengan dan korupsi dari pusat ke daerah. Kasus di beberapa negara berkembang menunjukkan bahwa pemberian otonomi daerah dan desentralisasi yang terlalu cepat tanpa pengawasan yang

cukup justru meningkatkan korupsi di daerah. Salah satu cara untuk mengatasi masalah tersebut adalah dengan mengoptimalkan fungsi pengawasan oleh DPRD.

Harus disadari bahwa masih terdapat beberapa kelemahan dalam audit pemerintahan di Indonesia. Kelemahan pertama lebih bersifat *inherent*, sedangkan kelemahan kedua lebih bersifat struktural. *Pertama* adalah tidak tersedianya *performance indicator* yang memadai sebagai dasar untuk mengukur kinerja pemerintah daerah. Hal tersebut umum dialami organisasi publik karena output yang dihasilkan oleh organisasi publik adalah berupa pelayanan publik yang tidak mudah diukur. Pengauditan terhadap kinerja pemerintah daerah akan lebih mudah bila telah ditetapkan kriteria kinerja yang harus dicapai pemerintah daerah. Selain tidak adanya kriteria kinerja yang memadai, permasalahan lainnya adalah belum adanya Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah yang baku. Pada dasarnya pengauditan terhadap pemerintah daerah adalah membandingkan *output result* dengan standar dan kriteria yang telah ditetapkan. Pemerintah daerah akan menghadapi masalah *lack of performance measurement* apabila DPRD tidak menetapkan kriteria kinerja yang memadai. Hal tersebut tidak hanya menyebabkan kesulitan bagi eksekutif daerah, akan tetapi juga kesulitan bagi auditor yang ditunjuk DPRD untuk mengaudit kinerja pemerintah daerah. Oleh karena itu sangat penting bagi DPRD untuk menetapkan *performance indicator* yang akan dijadikan sebagai pedoman bagi eksekutif daerah dalam menjalankan tugasnya.

*Kedua*, terkait dengan masalah struktur lembaga audit terhadap pemerintah pusat dan daerah di Indonesia. Permasalahan yang ada adalah banyaknya lembaga pemeriksa fungsional yang *overlapping* satu dengan lainnya yang menyebabkan ketidakefisienan dan ketidakefektifan pelaksanaan pengauditan. Saat ini, pemeriksaan yang dilakukan oleh aparat pemeriksa fungsional terhadap pembiayaan desentralisasi dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektur Jenderal Pembangunan (Irjenbang), Inspektorat Jenderal Dalam Negeri, Inspektorat Wilayah Propinsi, dan Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kota. Semua aparat pemeriksa fungsional tersebut masih *overlapping* dan belum terkoordinasi dengan baik.

Untuk menciptakan lembaga audit yang efisien dan efektif, maka diperlukan reposisi terhadap lembaga audit yang ada. Reposisi yang dimaksud berupa pemisahan tugas dan fungsi yang jelas dari lembaga-lembaga pemeriksa pemerintah tersebut, apakah sebagai auditor internal atau auditor eksternal. Berdasarkan kedudukannya terhadap pemerintah, kita mengenal adanya audit internal dan audit eksternal.

Audit internal adalah audit yang dilakukan oleh unit pemeriksa yang merupakan bagian dari organisasi yang diawasi. Yang termasuk audit internal adalah audit yang dilakukan oleh Inspektorat Jenderal Departemen, Satuan

Pengawasan Intern (SPI) di lingkungan lembaga negara/BUMN/BUMD, Inspektorat Wilayah Propinsi (Itwilprop), Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kota (Itwilkab/Itwilko), dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP):

Sedangkan audit eksternal adalah audit yang dilakukan oleh unit pemeriksa yang berada di luar organisasi yang diperiksa. Lembaga pemeriksa eksternal tersebut merupakan lembaga pemeriksa yang independen. Dalam hal ini yang bertindak sebagai auditor eksternal pemerintah adalah BPK, karena BPK merupakan lembaga yang independen dan merupakan *supreme auditor*.

Reposisi lembaga pemeriksa tersebut akan efektif apabila semua lembaga pemeriksa yang ada melaksanakan fungsi dan kewenangannya secara baik. Reposisi lembaga pemeriksa merupakan salah satu cara untuk memberdayakan lembaga pemeriksaan negara yang beberapa waktu yang lalu mengalami distorsi. Jika lembaga pemeriksa telah terberdayakan, maka diharapkan dapat diikuti dengan dibuatnya standar, baik standar akuntansi maupun standar auditing pemerintah, secara lebih baik dan sempurna.

## PENUTUP

---

Dikeluarkannya UU No. 22 tahun 1999 dan UU No. 25 tahun 1999 memberikan arti yang sangat penting bagi proses reformasi lembaga sektor publik di Indonesia. Kedua undang-undang tersebut memberikan dasar bagi serangkaian reformasi kelembagaan dalam rangka menciptakan *good governance*, yaitu pemerintahan yang bersih, ekonomis, efisien, efektif, transparan, responsif, dan akuntabel.

Sejalan dengan tuntutan dilaksanakannya pertanggungjawaban publik (*public accountability*) dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi, maka diperlukan serangkaian reformasi lanjutan. Reformasi tersebut meliputi pembaharuan sistem anggaran (*budgeting reform*) dari anggaran tradisional ke anggaran yang berorientasi pada kinerja, reformasi sistem pembiayaan (*financing reform*), sistem akuntansi (*accounting reform*), sistem pemeriksaan informasi keuangan pemerintah daerah (*audit reform*) serta sistem manajemen keuangan daerah.

Pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi menyebabkan semakin vitalnya lembaga audit pemerintah. Pengawasan otonomi dan desentralisasi tersebut sangat penting untuk menghindari terjadinya perpindahan praktik korupsi, inefisiensi, dan kebocoran-kebocoran dana yang biasa terjadi pada pemerintah pusat ke daerah, agar nantinya pemerintah daerah benar-benar dapat melaksanakan fungsi pelayanan masyarakat yang mendasarkan pada konsep *value for money*. Otonomi daerah dan desentralisasi juga telah mendorong dilakukannya pembaharuan sistem pengawasan yang meliputi optimalisasi peran DPRD dalam

pengawasan, reposisi lembaga audit, dan penyempurnaan Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah. *Public accountability* hanya dapat terwujud bila didukung dengan adanya sistem pengawasan yang memadai. Hal tersebut menuntut adanya lembaga audit yang profesional, independen, dan obyektif.

## DAFTAR PUSTAKA

---

- Badan Pemeriksa Keuangan (1995) *Standar Audit Pemerintahan*, Jakarta.
- Elwood, Sheila (Autumn 1993) "Parish and Town Councils: Financial Accountability and Management", *Local Government Studies* Vol. 19, pp: 368-386.
- General Accounting Office (1994) *Auditing Standards*, GAO, Washington DC.
- Ikatan Akuntan Indonesia (1999) *Standar Akuntansi Keuangan: per 1 Juni 1999*, Jakarta: Salemba Empat.
- Mardiasmo dan Kirana-Jaya, W. (Oktober 1999) "Pengelolaan Keuangan Daerah yang Berorientasi pada Kepentingan Publik", *Jurnal Akuntansi, Manajemen dan Sistem Informasi (KOMPAK) STIE "YO" Yogyakarta* No. 21, Hal: 385-402.
- Malan, R. M., Fountain Jr, J. R., Arrowsmith, D. S. and Lockridge II, R. L. (1984) *Performance Auditing in Local Government*, Chicago, Illinois: Government Finance Officers Association.
- Normanton (1966) "The Accountability and Audit of Government: A Comparative Study", in Hopwood, A. and Tomkins, C. (editor) *Issues in Public Sector Accounting*, Philip Allan.
- Republik Indonesia, *Undang-undang No. 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah*.
- \_\_\_\_\_, *Undang-undang No. 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah*.
- Shah, Anwar (1997) *Balance, Accountability, and Responsiveness: Lesson about Decentralization*, Washington D.C.: World Bank.

Sugijanto (Desember 1999) *Pertanggungjawaban Keuangan Pemerintah Pusat*, makalah disampaikan pada Seminar dan Pembentukan Kompartemen Akuntan Sektor Publik, Jakarta.

Triharta A. Baruna (Desember 1999). *Permasalahan Akuntansi Sektor Publik*, makalah disampaikan pada Seminar dan Pembentukan Kompartemen Akuntan Sektor Publik, Jakarta.