

BAB 3

ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA NEGARA

Tujuan negara Indonesia tercantum dalam pembukaan UUD 1945 alinea 4, yaitu melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Walaupun tujuan tersebut hanya empat butir namun tidak mudah untuk mewujudkannya, terutama yang terkait dengan memajukan kesejahteraan umum. Salah satu kendala dalam mewujudkan tujuan negara tersebut adalah pemerintah tidak memiliki cukup sumber daya untuk membiayai kegiatan yang terkait dengan tujuan negara.

Dalam upaya mewujudkan tujuan negara maka diperlukan anggaran negara untuk memaksimalkan manfaat dari sumber daya yang dimiliki negara. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) adalah rencana keuangan pemerintahan negara yang telah disahkan oleh DPR. Melalui APBN pemerintah tahun demi tahun berusaha mewujudkan tujuan negara sampai batas yang tidak ditentukan. Dengan demikian, anggaran negara memegang peran penting untuk mewujudkan tujuan negara.

Proses penyusunan kebijakan anggaran dipengaruhi dengan perubahan-perubahan yang terjadi di lingkungan politik, banyak kepentingan yang harus dialokasikan menurut keinginan pihak-pihak tertentu yang masing-masing ingin diprioritaskan. Seperti yang dikemukakan C.V. Brown & P.M. Jackson:⁵⁰

The budget that emerges results from a number of political exchanges. It has already been seen that political parties seeking election to office may attempt to ensure that they adopt that menu of fiscal and social programmes that will win the the majority of votes. Within a political party, programme and policy priorities are likely to be establishes as the result of vote trading among members of the Cabinet. Pressure groups and other

⁵⁰ Charles Victor Brown & Peter McLeod Jackson, *Public Sector Economics*, 3rd ed., (Basil: Blackwell-British Ltd., 1986), hal. 169.

interest groups also bring a number of pressure to bear in their attempt to influence the end result.

Kebijakan anggaran sangat terkait dengan politik. Partai-partai politik berusaha memastikan kebijakan fiskal dan program-programnya dapat diterima. Melalui pemilu, program dan prioritas kebijakan telah ditetapkan berdasarkan suara-suara anggota partai dan masyarakat sebagai pemilih, sehingga tekanan kelompok-kelompok yang berkepentingan berusaha mempengaruhi dan membawa prioritas kelompok ke dalam anggaran. Lebih lanjut mereka menyatakan:⁵¹

... but voters and politicians are not the only agents in the drama of budget preparation, bureaucrats (or civil servants) are also key members of the cast. The bureaucrat can be thought to serve his political masters, first, by ensuring that the executive branch of government provides information for ministers to make decisions and, second, by administering previous legislation and making sure that public sector goods and services are delivered efficiently to the voter/consumer.

Brown dan Jackson juga mengindikasikan bahwa tidak hanya peserta pemilu atau masyarakat dan partai saja yang berkepentingan terhadap anggaran, para birokrasi pun merupakan pemain kunci, birokrat merupakan penyedia informasi bagi menteri dan badan legislatif. Birokrat berusaha memaksimalkan manfaat yang bisa didapat, sehingga dikatakan lebih sebagai aktor dalam drama penyusunan anggaran daripada seorang manager.

Berturut-turut seperti yang dikutip oleh Gerasimos A. Gianakis and Clifford P. McCue, Irene Rubin menggambarkan “*budgeting as a special corner of politics, with many of its own characteristics*” dan Aaron Wildavsky beranggapan bahwa “*most practical budgeting may take place in a twilight zone between politics and efficiency*” .⁵²

⁵¹ *Ibid.*

⁵² Gerasimos A. Gianakis and Clifford P. McCue, “*Budget Theory for Public Administration and Public Administrators*”, dalam *Budget Theory In The Public Sector*, Edited by Aman Khan and W. Bartley Hildreth. (Westport: Quorum Books, 2002), hal. 169.

Meskipun anggaran negara merefleksikan banyak kepentingan di dalamnya, namun merupakan salah satu instrumen vital dalam pencapaian tujuan negara. Hackbart and R. Ramsey mengatakan:⁵³

The budget is a reflection of and the means by which the basic goals of government and society are achieved. The budgetary process is complicated by the fact that we often try to achieve separate policy goals through the use of one policy instrument: the budget.

Serta sebagaimana yang diungkapkan oleh Shah and Shen:⁵⁴

Public budgeting systems are intended to fulfill several important functions. These functions include setting budget priorities that are consistent with the mandate of the government, planning expenditures to pursue a long-term vision for development, exercising financial control over inputs to ensure fiscal discipline, managing operations to ensure efficiency of government operations, and providing tools for making government performance accountable to citizens.

Menurut Shah dan Shen, anggaran negara dibutuhkan untuk memenuhi beberapa fungsi sesuai dengan mandat yang diberikan kepada pemerintah. Perencanaan jangka panjang, pengendalian keuangan, pelaksanaan yang efisien, serta penyediaan sarana dan prasarana dibutuhkan untuk mempertanggungjawabkan kinerja pemerintah terhadap masyarakat.

3.1 Definisi Anggaran Negara

Anggaran negara adalah instrumen yang sangat potensial bagi pemerintah untuk melaksanakan kebijakan dan penggunaannya harus digunakan berdasarkan hukum yang berlaku.⁵⁵ Ruang lingkup anggaran tergantung dari aktivitas pemerintah, tetapi harus dalam bentuk yang memungkinkan legislatif dan publik dapat meneliti dengan seksama atas kebijakan pemerintah tersebut.⁵⁶ Sehingga

⁵³ Merl Hackbart and James R. Ramsey, “*The Theory of the Public Sector Budget: An Economic Perspective*”, dalam *Budget Theory In The Public Sector*, Edited by Aman Khan and W. Bartley Hildreth. (Westport: Quorum Books, 2002), hal. 182.

⁵⁴ Anwar Shah and Chunli Shen. *Public Sector Governance and Accountability Series: Budgeting and Budgetary Institutions*, Edited by Anwar Shah, (Washington: The World Bank, 2005), hal. 138.

⁵⁵ Atep Adya Barata dan Bambang Trihartanto, *Kekuasaan Pengelolaan Keuangan Negara/Daerah*, (Jakarta: Elex Media Komputindo, 2004), hal. 22.

⁵⁶ *Ibid.*

unsur akuntabilitas sudah harus diimplikasikan dalam pengelolaan anggaran, karena pemerintah diawasi oleh parlemen dan rakyat secara langsung. Pengawasan oleh rakyat merupakan salah satu perwujudan dari partisipasi dan kepedulian rakyat dalam mengawasi kinerja pemerintah, hal tersebut merupakan kehendak rakyat menuju *good governance*.

Anggaran dibuat untuk mengungkapkan apa yang akan dilakukan di masa mendatang yang meliputi proses perencanaan, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban dalam satu tahun anggaran. Seperti halnya definisi menurut John L. Mikesell “*Budgeting is the process of planning, adopting, executing, monitoring, and auditing the fiscal program for the government for one or more future years.*”⁵⁷ Jae K. Shim memberikan pengertian anggaran “*A budget is defined as the formal expression of plans, goals, and objectives of management that covers all aspects of operations for a designated time period.*”⁵⁸

Dari kedua definisi tersebut memberikan makna bahwa anggaran merupakan alat untuk mencapai tujuan karena di dalamnya mencakup perencanaan, sasaran, dan tujuan, dan anggaran juga mengarahkan operasi kegiatan dalam pencapaian tujuan tersebut dan menggambarkan keseluruhan operasi pemerintah yang disusun menurut periode waktu tertentu, karena di dalamnya juga melibatkan proses pengawasan, evaluasi, dan pemeriksaan atau pemberian laporan pertanggungjawaban. Hal ini berarti anggaran sekaligus sebagai alat kontrol dan solusi bagi pemerintah.

Menurut Arifin P. Soeria Atmadja, keuangan negara dapat ditafsirkan secara sempit yang hanya meliputi keuangan negara yang bersumber pada APBN.⁵⁹ Dengan kata lain dapat diartikan bahwa APBN merupakan deskripsi keuangan negara dari sudut pandang pemerintah pusat. Beliau juga menjelaskan anggaran negara sebagai pelaksanaan undang-undang adalah objek hubungan-hubungan hukum yang istimewa (*bijzondere rechtsbetrekking*) yang

⁵⁷ John L. Mikesell, *Public Sector Governance and Accountability Series : Local Budgeting*, Edited by Anwar Shah, (Washington: The World Bank, 2007), hal. 27.

⁵⁸ Jae K Shim and Joel G. Siegel, *Budgeting Basics and Beyond, 3rd Edition*, (New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2008), hal.1.

⁵⁹ Safri Nugraha (b), *et. al., op. cit.*, hal. 329.

memungkinkan para pejabat (otorisator, ordonator, dan bendahara) berdasarkan wewengannya mengadakan pengeluaran, penerimaan negara, menguji kebenaran, memerintahkan pembebanan, serta menerima, menyimpan, membayar atau mengeluarkan anggaran negara, dan mempertanggungjawabkannya.⁶⁰ Pengertian ini menguraikan pejabat-pejabat yang melaksanakan anggaran negara, dan juga wewenang yang dimiliki.

Pengertian keuangan negara dalam Pasal 1 angka (1) UU Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Artinya keuangan negara tidak hanya meliputi APBN namun mencakup semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang.

Perbendaharaan merupakan bagian dari sistem keuangan negara yang tidak dapat dipisahkan. Definisi perbendaharaan menurut dalam Pasal 1 angka (1) UU Perbendaharaan menyebutkan bahwa perbendaharaan adalah pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, termasuk investasi dan kekayaan yang dipisahkan, yang ditetapkan dalam APBN dan APBD. Sesuai dengan Pasal 29 UU Keuangan Negara dalam rangka pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, perlu ditetapkan kaidah-kaidah administrasi keuangan negara. Kaidah-kaidah tersebut tercermin dalam sistem perbendaharaan yang digunakan pemerintah. Perbendaharaan Negara di Indonesia sesuai dengan UU Perbendaharaan Negara, meliputi ruang lingkup:

- pelaksanaan pendapatan dan belanja negara;
- pelaksanaan pendapatan dan belanja daerah;
- pelaksanaan penerimaan dan pengeluaran negara;
- pelaksanaan penerimaan dan pengeluaran daerah
- pengelolaan kas;
- pengelolaan piutang dan utang negara/daerah;
- pengelolaan investasi dan barang milik negara/daerah;
- penyelenggaraan akuntansi dan sistem informasi manajemen keuangan negara/daerah;

⁶⁰ *Ibid.*, hal. 325.

- penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD;
- penyelesaian kerugian negara/daerah;
- pengelolaan Badan Layanan Umum;
- perumusan standar, kebijakan, serta sistem dan prosedur yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara dalam rangka pelaksanaan APBN/APBD.

3.2 Model Penyusunan Anggaran

Sistem, proses, dan struktur anggaran negara merefleksikan tradisi, sejarah, keanekaragaman budaya, pola pemerintahan dan lembaga, sehingga tidak satupun model penganggaran negara mempunyai sistem yang paling baik dan sempurna meskipun demikian anggaran harus mengandung unsur-unsur penting agar dapat memberikan manfaat sebaik-baiknya bagi masyarakat. Schiavo Campo dan Tommasi menyebutkan ada tiga unsur pokok yang harus dimiliki sebuah anggaran:⁶¹

the three goals of overall policy translate into three key objectives of good public expenditure management: fiscal discipline (expenditure control); allocation of resources consistent with policy priorities (“strategic” allocation); and good operational management.

Menurut Schiavo ketiga unsur tersebut adalah disiplin fiskal, alokasi sumber daya berdasarkan skala prioritas, serta operasional/penyelenggaraan kegiatan yang baik yang mendukung efisien dan efektifitas alokasi anggaran. Berikut beberapa model pendekatan dalam penyusunan anggaran di beberapa negara yaitu:

a. Line Item Budgeting System/Traditional Budgeting

Line item budgeting system adalah suatu cara menyusun anggaran yang tidak didasarkan atas pemikiran dan analisa rangkaian kegiatan yang harus dilakukan untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan. Penyusunannya lebih didasarkan pada kebutuhan untuk belanja. Menurut Indra Bastian *line item budgeting* adalah penyusunan anggaran yang didasarkan pada dan dari mana

⁶¹ Salvatore Schiavo-Campo and Daniel Tommasi, *Managing Public Expenditures*, (Manila: Asian Development Bank, 1999), hal.3.

berasal dari (pos-pos penerimaan) dan untuk apa dana tersebut digunakan (pos-pos pengeluaran).⁶²

Dalam sistem penganggaran tradisional, perhatian lebih banyak ditekankan pada pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran secara akuntansi. Pengelompokan pos-pos anggaran didasarkan atas obyek-obyek pengeluaran. Sistem penganggaran ini sering pula disebut *traditional budgeting*. Wildasvky mengatakan *line item budgeting* sangat populer penggunaannya karena dianggap mudah untuk dilaksanakan.⁶³

Jones dan Pendlebury sebagaimana dikutip Indra Bastian mengatakan *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).⁶⁴ Tidak jarang dalam prakteknya memakai kemampuan menghabiskan atau menyerap anggaran sebagai salah satu indikator penting untuk mengukur keberhasilan organisasi. Sistem anggaran tradisional lebih menekan pada segi pertanggungjawaban keuangan dari sudut akuntansinya saja tanpa diuji efisien tidaknya penggunaan dana tersebut.

b. Planning, Programing, and Budgeting System (PPBS)

Model penganggaran lainnya adalah *planning, programming, and budgeting system*. PPBS menitikberatkan alokasi sumber daya. Kelangkaan sumber daya diatasi dengan alokasi yang tepat agar dapat menghasilkan manfaat yang maksimal dan memberikan dampak pada tujuan organisasi secara keseluruhan.

Perencanaan, penyusunan program, dan penganggaran dipandang sebagai suatu sistem yang tak terpisahkan satu sama lain. PPBS merupakan teknik penganggaran yang didasarkan pada teori sistem yang berorientasi pada *output* dan tujuan dengan penekanan utamanya adalah alokasi sumberdaya berdasarkan analisis ekonomi. Sistem anggaran PPBS tidak mendasarkan pada struktur

⁶² Indra Bastian, *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*, (Jakarta: Penerbit Erlangga, 2005), hal. 166.

⁶³ *Ibid.*, hal. 167.

⁶⁴ *Ibid.*

organisasi tradisional yang terdiri dari divisi-divisi, namun berdasarkan program, yaitu pengelompokan aktivitas untuk mencapai tujuan tertentu. PPBS membantu manajemen pemerintahan dalam membuat keputusan alokasi sumberdaya secara lebih baik. Hal tersebut disebabkan oleh sumber daya yang dimiliki pemerintah yang terbatas jumlahnya, sementara tuntutan masyarakat sangat banyak bahkan tidak terbatas jumlahnya. Dalam keadaan seperti itu, pemerintah dihadapkan pada pilihan alternatif keputusan yang memberikan manfaat paling besar dalam pencapaian tujuan negara. PPBS dianggap suatu proses yang komprehensif untuk pengambilan keputusan yang lebih efektif.

c. *Zero Based Budgeting System (ZBB)*

Zero based budgeting adalah sistem anggaran yang didasarkan pada perkiraan kegiatan, bukan pada yang telah dilakukan dimasa lalu. Setiap kegiatan akan dievaluasi secara terpisah. Dengan kata lain, berbagai program dikembangkan dalam visi pada tahun yang bersangkutan. *Zero base budgeting* digunakan pemerintah untuk mengidentifikasi, merencanakan, dan mengawasi program atau kegiatan agar dapat meningkatkan efektifitas dan efisiensi. Pemerintah menyusun anggaran lebih detail dan dimulai dengan nol, tanpa melihat anggaran di masa lalu.

Pada awalnya *zero based budgeting* dimaksudkan untuk mengatasi kelemahan yang ada pada sistem anggaran tradisional. Penyusunan anggaran dengan menggunakan konsep *zero based budgeting* dapat menghilangkan *incrementalism* dan *line-item*, karena anggaran diasumsikan dimulai dari nol. Penyusunan anggaran yang bersifat *incremental* mendasarkan besarnya realisasi anggaran tahun berjalan untuk menetapkan anggaran tahun berikutnya, yaitu dengan menyesuaikannya dengan tingkat inflasi atau jumlah penduduk. Sedangkan pada sistem *zero based budgeting* tidak berpatokan pada anggaran tahun lalu untuk menyusun anggaran tahun berjalan, namun penentuan anggaran didasarkan pada kebutuhan saat sekarang. Dengan *zero based budgeting*, seolah-olah proses anggaran dimulai dari hal yang baru sama sekali (dimulai dari nol lagi). Belanja anggaran yang sudah tidak relevan dan tidak mendukung pencapaian tujuan dapat dihilangkan dari struktur anggaran, atau mungkin muncul belanja yang baru yang dipandang penting.

d. *Performance Budgeting Sysytem*

Performance budgeting system berorientasi kepada pendayagunaan dana yang tersedia untuk mencapai hasil yang optimal dari kegiatan yang dilaksanakan. Sistem penyusunan anggaran ini tidak hanya didasarkan kepada apa yang dibelanjakan saja, seperti yang terjadi di dalam *traditional budgeting*, tetapi juga didasarkan kepada tujuan-tujuan atau rencana-rencana tertentu yang untuk pelaksanaannya perlu disusun atau didukung oleh suatu anggaran biaya yang cukup dan biaya/dana yang dipakai tersebut harus dijalankan secara efektif dan efisien.

Pendekatan kinerja berusaha mengatasi kelemahan anggaran tradisional yang dianggap terdapat kecenderungan pemerintah akan menyalahgunakan kedudukan dan cenderung boros (*over spending*). Anwar Shah menjelaskan bahwa:⁶⁵

Performance budgeting is a system of budgeting that presents the purpose and objectives for which funds are required, the costs of programs and associated activities proposed for achieving those objectives, and the outputs to be produced or services to be rendered under each program.

Dalam *performance budgeting* bukan semata-mata berorientasi kepada berapa jumlah yang dikeluarkan, tetapi sudah ditetapkan terlebih dulu mengenai rencana kegiatan, rencana pengeluaran, apa yang akan dicapai, proyek apa yang akan dikerjakan, dan bagaimana pengalokasian biaya agar digunakan secara efektif dan efisien sehingga hasil yang dicapai sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan.

Performance budgeting atau anggaran berbasis kinerja mengalokasikan sumber daya pada program dan bukan pada unit organisasi. Konsekuensinya kinerja anggaran harus didasarkan pada tujuan dan sasaran, oleh karena itu anggaran diperlakukan sebagai alat untuk mencapai tujuan tersebut. Dalam pendekatan ini dominasi pemerintah akan dapat diawasi dan dikendalikan, selain didorong untuk menggunakan dana secara efisien pemerintah juga dituntut agar

⁶⁵ Anwar Shah, *op.cit.*, hal. 143.

mampu mencapai *outcome* yang efektif. Oleh karena itu agar dapat mencapai tujuan tersebut maka diperlukannya tolok ukur sebagai standar kinerja.

Sistem penganggaran kinerja menitikberatkan pada segi penatalaksanaan (*management control*), Mardiasmo mengatakan sistem *performance budgeting* pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program.⁶⁶

Adapun penganggaran menurut Indra Bastian harus memenuhi prinsip-prinsip demokratis, adil, transparan, bermoral tinggi, berhati-hati, dan akuntabel.⁶⁷ Dengan demikian menurut Indra Bastian pada proses penyusunan anggaran harus melibatkan masyarakat sebagai *stakeholder* yang mempunyai hak dan berkepentingan atas pelayanan publik tersebut, bahwa anggaran negara haruslah mengalokasikan sumber daya secara tepat dan proposional kepada masyarakat yang membutuhkan. Proses penganggaran tidak saja melibatkan masyarakat tetapi berhak diketahui masyarakat secara luas atau ada transparansi, mengacu pada peraturan perundang-undangan yang berlaku dan senantiasa menjunjung etika dan moral yang tinggi. Pengelolaan anggaran negara harus dilakukan secara hati-hati, karena jumlah sumber daya yang terbatas dan mahal harganya serta harus dapat dipertanggungjawabkan kepada rakyat.

Indra Bastian mengungkapkan ada dua pendekatan yang digunakan dalam penganggaran negara yaitu pendekatan fungsional dan pendekatan pengambilan keputusan.⁶⁸

a. Pendekatan Fungsional

Dalam pendekatan fungsional, anggaran negara harus menjamin pelaksanaan fungsi anggaran yaitu alokasi, distribusi, dan stabilisasi. Alokasi anggaran dikatakan efektif apabila dapat menyeimbangkan berbagai permintaan dalam pemerintahan, baik dari organisasi sektor swasta dan sektor publik, dan strategi pencapaian tujuan (visi) yang telah ditetapkan. Bobot pengukuran prestasi

⁶⁶ Mardiasmo, *Akuntansi Sektor Publik*, (Yogyakarta: Penerbit Andi, 2002), hal. 84.

⁶⁷ Bastian, *op.cit.*, hal.177.

⁶⁸ *Ibid.*, hal.179-181.

penyusunan anggaran akan dikaitkan dengan bobot pendapatan dan belanja, formulasi kebijakan anggaran, dan kapabilitas pendanaan yang telah dijamin tersedia.

Stabilitas anggaran didasarkan atas akurasi perhitungan dampak pelaksanaan, baik di sisi program dan ekonomi. Poin stabilisasi terdiri dari akun-akun laporan keuangan, peramalan/asumsi ekonomi, dan koordinasi moneter. Dengan demikian, anggaran sebenarnya tidak mentoleransi ketidakakurasian asumsi, teknik, maupun survei.

Distribusi anggaran selalu dikaitkan dengan pelaksanaan anggaran oleh pemerintah dan terlaksananya pelayanan publik yang lebih baik. Distribusi yang ideal antara sektor publik dan sektor swasta, distribusi yang optimal antar berbagai permintaan instansi pemerintah. Permasalahan distribusi perlu dipecahkan agar stabilitas fiskal dapat tercipta. Selain itu, kepuasan distribusi anggaran juga akan meningkatkan partisipasi dalam pencapaian tujuan negara.

b. Pendekatan Pengambilan Keputusan

Dalam praktiknya, anggaran merupakan kumpulan proses pengambilan keputusan terhadap kehidupan dan tujuan negara. Oleh karena itu, pembahasan anggaran sebagai alat optimisasi perlu dikaji secara tersendiri. Proses anggaran biasanya mempunyai standar prosedur. Pengambilan keputusan itu sendiri merupakan proses gabungan dari elemen-elemen disiplin ekonomi, ilmu politik, psikologi, dan administrasi publik. Akibatnya keputusan anggaran merupakan suatu seni tarik ulur antara konsep dengan praktis dan konteks anggaran dengan manajemen keuangan dilakukan untuk mencapai titik optimal. Relevansi teoritis dipertimbangkan dalam kaitannya dengan pelaksanaan anggaran, mekanisme kerja organisasi, dan tahapan pencapaian tujuan. Pengambilan keputusan anggaran dapat dibedakan menjadi rasional dan penyesuaian/bertahap.

Pengambilan keputusan rasional didasari pada pemikiran ekonomi tradisional. Sedangkan pengambilan keputusan penyesuaian/bertahap didasari konsep pluralis pemerintah yang demokratis. Dalam praktiknya keduanya dipadukan secara simultan yaitu penyusunan anggaran didasarkan pada pendekatan tradisional sedangkan pelaksanaan dan evaluasi anggaran dilakukan dengan penyesuaian.

3.3 Siklus Anggaran Negara

Siklus anggaran merupakan serangkaian prosedur dari suatu rangkaian kegiatan didasari prinsip-prinsip anggaran, metode serta teknik penyusunan yang dapat diterima secara umum. Prinsip-prinsip pokok siklus anggaran perlu diketahui dan dikuasai dengan baik oleh penyelenggara pemerintahan.

Pendapat Harjono Sumodihardjo yang dikutip Arifin P. Soeria Atmadja menguraikan tahap-tahap dari siklus anggaran dimulai dari penyusunan anggaran oleh pemerintah, pengolahan anggaran di DPR yang berakhir dengan pengesahan anggaran dengan undang-undang, pelaksanaan anggaran oleh pemerintah, dan pengawasan atas pelaksanaan anggaran, serta pengesahan perhitungan anggaran dengan undang-undang.⁶⁹ Pendapat Harjono Sumodihardjo paling mewakili siklus yang dipraktekkan di Indonesia.

Mardiasmo mengatakan siklus anggaran meliputi empat tahap yang terdiri atas persiapan, persetujuan, implementasi, serta pelaporan dan evaluasi.⁷⁰ Sejalan dengan apa yang dikemukakan oleh Daniel R. Mullins dalam Anwar Shah menggambarkan siklus anggaran terdiri dari persiapan dan formulasi, persetujuan/otorisasi, pelaksanaan, serta audit dan evaluasi.⁷¹

Menurut National Advisory Council on State and Local Budgeting (NACSLB), seperti dikutip oleh Mullins:⁷²

“a good budget process incorporates a long-term perspective, establishes links to broad organizational goals, focuses budget decisions on results and outcomes, involves and promotes effective communication with stakeholders, and provides incentives to government management and employees” (NACSLB 1998).”

Berdasarkan pendapat di atas bahwa proses anggaran yang baik adalah yang dibuat untuk perspektif jangka panjang, berkaitan dengan sasaran organisasi

⁶⁹ Arifin P. Soeria Atmadja (b), *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara: Suatu Tinjauan Yuridis*, (Jakarta: Gramedia, 1986), hal. 22.

⁷⁰ *Ibid.*, hal. 70.

⁷¹ Daniel R. Mullins, *Public Sector Governance and Accountability Series: Local Budgeting*, Edited by Anwar Shah, (Washington: World Bank, 2007), hal. 222.

⁷² *Ibid.*, hal. 224.

dan melibatkan *stakeholders* serta melengkapinya dengan insentif bagi pegawai pemerintahan. Dengan demikian, proses dan prosedur dalam formulasi dan persetujuan suatu anggaran harus diperkuat dengan elemen-elemen tersebut.

Pada tahap persiapan, peranan eksekutif mendominasi termasuk dalam perencanaan karena memberikan panduan yang berhubungan dengan kerangka fiskal jangka menengah dalam periode tahun anggaran, menyusun dan mengembangkan skala prioritas dan sumber daya agar mampu menutupi seluruh rencana pengeluaran.

Persetujuan dilakukan oleh legislatif yang ditandai dengan penyerahan anggaran kepada dewan sebagai bahan pertimbangan, persetujuan itu meliputi cakupan anggaran, tingkatan dokumentasi diikuti cakupan kewenangan persetujuan, kewenangan oleh legislatif dalam penyesuaian anggaran, serta jadwal pelaksanaan. Tahap ini sama dengan yang dimaksud dengan persetujuan anggaran, yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan berat, pimpinan eksekutif tidak hanya dituntut *managerial skill* namun juga harus mempunyai *political skill* yang memadai. Integritas dan kesiapan mental yang tinggi sangat penting dalam tahap ini, karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan menjawab dan memberikan argumentasi atas pertanyaan dan bantahan dari pihak legislatif.

Setelah anggaran disetujui oleh legislatif, tahap selanjutnya tahap pelaksanaan anggaran meliputi anggaran yang harus segera direalisasikan melalui mekanisme pendistribusian anggaran, administrasi pelaksanaan, serta unsur fleksibilitas sehingga dimungkinkannya penyesuaian prosedur pertengahan tahun agar mencapai hasil maksimal dan pengendalian keuangan.

Dalam pelaksanaan anggaran tahapan yang dilaksanakan setelah anggaran ini disetujui oleh badan legislatif menurut OECD yaitu:⁷³

1. Pembagian anggaran dan pemberian jatah pagu ke unit pengeluaran

Di beberapa negara, pencairan dana mencakup dua langkah: (i) pembagian anggaran oleh kantor pusat anggaran pemerintah, dengan menentukan bagian

⁷³ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Managing Public Expenditure-A Reference Book for Transition Countries*, Edited by Richard Allen and Daniel Tommasi, (Paris, OECD:2001), hal. 211.

dari anggaran yang dapat digunakan oleh kementerian teknis, dan (ii) penjatahan pagu oleh kementerian teknis, yang terdiri dari mengalokasikan alokasi pagu belanja untuk instansi di bawahnya.

2. Pembuatan komitmen

Tahap komitmen adalah titik di mana muncul kewajiban untuk membayar di masa depan. Komitmen terdiri penyampaian penetapan perintah atau pembuatan kontrak untuk barang atau jasa tertentu. Hal ini mengandung kewajiban untuk membayar bila pihak ketiga telah memenuhi ketentuan kontrak. Namun, definisi yang tepat tentang “komitmen”, dalam pengertian anggaran bervariasi dari satu sistem anggaran dengan sistem anggaran yang lain, dan tergantung pada kategori ekonomi pengeluaran tersebut.

3. Akuisisi dan verifikasi (atau sertifikasi)

Barang dan/atau jasa diserahkan dan kesesuaian diverifikasi dengan kontrak atau order. Pada tahap verifikasi terjadi kewajiban untuk membayar, dan menjadi tunggakan pengeluaran yaitu perbedaan waktu antara tahap verifikasi dan dilaksakannya pembayaran.

4. Pembayaran

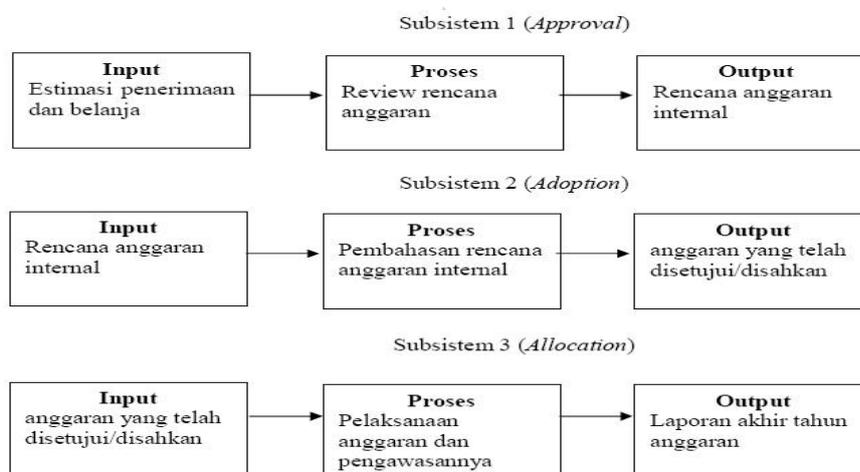
Pembayaran dapat dilakukan melalui berbagai instrumen seperti: cek, uang tunai, transfer elektronik, instrumen hutang, perjanjian barter, pengurangan dari pajak dan *cash voucher*. Praktek pembayaran melalui perjanjian barter, pengurangan pajak dan *cash voucher* dipertanyakan. Pembayaran melalui pemotongan pajak memiliki konsekuensi negatif terhadap penerimaan pajak dan kompetisi antar pemasok. Perjanjian barter menghambat kompetisi antar pemasok. *Cash voucher* sebaiknya dianggap sebagai tahap administratif dalam siklus pengeluaran, bukan sebagai mekanisme pembayaran, terutama ketika mereka tidak segera dibayar. Pembayaran melalui cek, di kebanyakan negara, diakui pada saat cek dikeluarkan.

Tahap terakhir adalah audit dan evaluasi yaitu melakukan verifikasi terhadap pelaksanaan anggaran dalam bentuk-bentuk seperti *program audits*, *financial audit*, laporan akuntabilitas, dan pengungkapan oleh publik (*public disclosure*). Dalam tahap ini pemerintah harus menyampaikan laporan sebagai

bentuk pertanggungjawaban atas pelaksanaan anggaran selama satu tahun anggaran.

Menurut Garner⁷⁴, *budgeting* merupakan suatu sistem dalam organisasi publik ataupun nirlaba yang terdiri dari tiga subsistem, yaitu persetujuan anggaran (*approval*), pelaksanaan anggaran (*adoption*), dan yang terakhir yaitu subsistem alokasi anggaran (*allocation*). Ketiga subsistem tersebut dikenal dengan nama subsistem AAA.

Gambar 3.1 Subsistem dalam Penganggaran



Sumber : BPPK Kementerian Keuangan, Teori Perbendaharaan

3.4 Fungsi Anggaran Negara

Mardiasmo mengemukakan anggaran sektor publik mempunyai beberapa tujuan utama, yaitu : (1) sebagai alat perencanaan, (2) alat pengendalian , (3) alat kebijakan fiskal, (4) alat politik, (5) alat koordinasi dan komunikasi, (6) alat penilaian kinerja, (7) alat motivasi dan (8) alat menciptakan ruang publik.⁷⁵

Fungsi anggaran menurut Aronson di dalam bukunya *Public Finance* secara rinci adalah:⁷⁶

Budgets help us control the size of government. Without well-defined budget procedures that require legislative action, we might lose our

⁷⁴ Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, Kementerian Keuangan, “Teori Manajemen Perbendaharaan Pemerintahan”, <http://www.bppk.depkeu.go.id/index.php/download-document/327-teori-perbenda-haraan.html>, diunduh 30-10-2010.

⁷⁵ Mardiasmo, *op. cit.*, hal. 64.

⁷⁶ Jay Richard Aronson, *Public Finance*, (Singapore : McGraw-Hill Co., 1985), hal. 250.

ability to limit the level of public spending. (Some people, of course, argue that even with current budgeting procedures public spending that become uncontrollable). Budgeting also improves the accountability, management, and planning of public sector activities. Formal budgeting and accounting technique can be used to check on whether or not money has been used in the way prescribed by the people of the community and the legislature. Bureaucrats and elected officials who abuse their power can be embarrassed by auditors whose job it is to assure us that public funds are spent legally if not effectively. The budget is also a planning tool. It forces people to compare the benefits for various projects with the costs of such projects and may therefore put such people in the better position to make wise decisions. Modern budget procedures also contain projections of expenditures and revenues, and as long as these estimates are thought of as projections than forecasts of the future they can improve people's understanding of the long-run implications of a decisions.

Berdasarkan uraian Aronson, dikatakan bahwa dengan anggaran dapat membantu mengendalikan ukuran organisasi pemerintah. Tanpa prosedur anggaran yang baik dengan mengikutsertakan pihak legislatif, maka masyarakat akan kehilangan kemampuan untuk membatasi tingkat pengeluaran publik. (banyak orang berpendapat, bahwa walaupun dengan menggunakan prosedur anggaran terbaru, pengeluaran akan tetap tidak terkontrol). Anggaran juga dapat meningkatkan akuntabilitas, manajemen dan perencanaan pada kegiatan di sektor publik. Dokumen anggaran dan teknik-teknik akuntansi dapat digunakan oleh masyarakat dan legislatif untuk menguji, apakah uang telah digunakan sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan. Birokrat dan pejabat yang dipilih apabila menyalahgunakan kekuasaannya akan dipermalukan oleh para pemeriksa (*auditor*) yang mempunyai tugas memberikan keyakinan bahwa dana masyarakat dibelanjakan sesuai peraturan perundang-undangan dan anggaran merupakan alat perencanaan. Hal itu memberikan kemampuan pada masyarakat untuk membandingkan keuntungan dari proyek-proyek dengan biayanya, dan akan memposisikan masyarakat pada tempat yang baik dalam membuat keputusan yang lebih luas. Prosedur anggaran modern berisi proyeksi dari pendapatan dan pengeluaran, dan sepanjang anggaran belanja itu memungkinkan untuk diproyeksikan dari perkiraan di masa akan datang, akan dapat meningkatkan kemampuan pengertian masyarakat terhadap implikasi keputusan jangka panjang.

Dengan kata lain, anggaran dapat berfungsi sebagai alat kontrol atau pengendalian dan pengawasan, alat pertanggungjawaban/akuntabilitas, dan alat perencanaan.

Pada Pasal 3 ayat (4) UU Nomor 17 tahun 2003 diuraikan fungsi anggaran negara yang terdiri dari enam fungsi, yaitu:⁷⁷

- a. Fungsi otorisasi mengandung arti bahwa anggaran negara menjadi dasar untuk melaksanakan pendapatan dan belanja pada tahun yang bersangkutan.
- b. Fungsi perencanaan mengandung arti bahwa anggaran negara menjadi pedoman bagi pemerintah dalam merencanakan kegiatan pada tahun yang bersangkutan.
- c. Fungsi pengawasan mengandung arti bahwa anggaran negara menjadi pedoman untuk menilai apakah kegiatan penyelenggaraan pemerintahan negara sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan.
- d. Fungsi alokasi mengandung arti bahwa anggaran negara harus diarahkan untuk mengurangi pengangguran dan pemborosan sumber daya, serta meningkatkan efisiensi dan efektivitas perekonomian.
- e. Fungsi distribusi mengandung arti bahwa kebijakan anggaran negara harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.
- f. Fungsi stabilisasi mengandung arti bahwa anggaran pemerintah menjadi alat untuk memelihara dan mengupayakan keseimbangan fundamental perekonomian.

3.5 Struktur Anggaran Negara

Struktur APBN terdiri dari pendapatan negara dan hibah, belanja negara, keseimbangan primer, surplus/defisit, dan pembiayaan. APBN telah diubah strukturnya dari *T-account* menjadi *I-account* sesuai dengan *Government Finance Statistics* (GFS) mulai tahun 2000.

a. Pendapatan Negara dan Hibah

Penerimaan APBN diperoleh dari berbagai sumber. Secara umum yaitu penerimaan pajak yang meliputi pajak penghasilan (PPh), pajak pertambahan nilai (PPN), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Bea Perolehan Hak atas Tanah

⁷⁷ Indonesia, *Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*, Pasal 3 ayat (4): “APBN/APBD mempunyai fungsi otorisasi, perencanaan, pengawasan, alokasi, distribusi, dan stabilisasi”.

dan Bangunan (BPHTB), Cukai, dan Pajak lainnya, serta Pajak Perdagangan (bea masuk dan pajak/pungutan ekspor) merupakan sumber penerimaan utama dari APBN. Selain itu, penerimaan negara bukan pajak (PNBP) meliputi penerimaan dari sumber daya alam, setoran laba BUMN, dan penerimaan bukan pajak lainnya, walaupun memberikan kontribusi yang lebih kecil terhadap total penerimaan anggaran, jumlahnya semakin meningkat secara signifikan tiap tahunnya. Berbeda dengan sistem penganggaran sebelum tahun anggaran 2000, pada sistem penganggaran saat ini sumber-sumber pembiayaan (pinjaman) tidak lagi dianggap sebagai bagian dari penerimaan. Dalam pengadministrasian penerimaan negara, kementerian negara/lembaga tidak diperbolehkan menggunakan penerimaan yang diperolehnya secara langsung untuk membiayai kebutuhannya. Beberapa pengecualian dapat diberikan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

b. Belanja Negara

Belanja negara terdiri atas anggaran belanja pemerintah pusat, dana perimbangan, serta dana otonomi khusus dan dana penyeimbang. Sebelum diundangkannya UU No. 17 tahun 2003, anggaran belanja pemerintah pusat dikelompokkan dalam pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan. UU No. 17 tahun 2003 menggunakan *unified budget* sehingga tidak lagi ada perbedaan antara pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan. Dana perimbangan terdiri atas dana bagi hasil, dana alokasi umum (DAU), dan dana alokasi khusus (DAK). Sementara itu, dana otonomi khusus dialokasikan untuk provinsi Daerah Istimewa Aceh dan Provinsi Papua.

c. Defisit dan Surplus

Defisit atau surplus merupakan selisih antara penerimaan dan pengeluaran. Pengeluaran yang melebihi penerimaan disebut defisit; sebaliknya, penerimaan yang melebihi pengeluaran disebut surplus. Sejak tahun 2000, Indonesia menerapkan anggaran defisit menggantikan anggaran berimbang dan dinamis yang telah digunakan selama lebih dari tigapuluh tahun. Dalam APBN, dikenal dua istilah defisit anggaran, yaitu keseimbangan primer (*primary balance*) dan keseimbangan umum (*overall balance*). Keseimbangan primer adalah total penerimaan dikurangi belanja tidak termasuk pembayaran bunga.

Keseimbangan umum adalah total penerimaan dikurangi belanja termasuk pembayaran bunga.

d. Pembiayaan

Pembiayaan diperlukan untuk menutup defisit anggaran. Beberapa sumber pembiayaan yang penting saat ini adalah pembiayaan dalam negeri (perbankan dan non perbankan) serta pembiayaan luar negeri (*netto*) yang merupakan selisih antara penarikan utang luar negeri (*bruto*) dengan pembayaran cicilan pokok utang luar negeri.

3.6 Pemisahan Kewenangan dalam Pelaksanaan Anggaran Belanja Pemerintah Pusat

Dalam pelaksanaan anggaran terdapat dua kelompok pengelolaan yaitu pengelolaan administratif (*administratief beheer*) dan pengelolaan kebhendahaaran (*comptabel beheer*).⁷⁸

a. Pengelolaan/pengurusan administratif (*administratief beheer*)

- Pengelolaan administratif adalah meliputi kewenangan otorisasi (*beschikkings bevoegdheid*) dan kewenangan ordonansi (*ordonanncerings bevoegdheid*). Pengelolaan administratif berhubungan erat dengan penyelenggaraan tugas negara di segala bidang yang membawa akibat pada pengeluaran negara serta mendatangkan penerimaan untuk menutupi pengeluaran negara tersebut. Pengelolaan administratif tidak berhubungan langsung dengan penguasaan fisik uang dan barang milik negara. Pengelolaan administratif dilakukan oleh otorisator dan ordonator yang masing-masing mempunyai kewenangan yang berbeda dengan tujuan terciptanya pemisahan kewenangan di antara keduanya. Pengertian kewenangan otorisasi dan ordonansi menurut beliau adalah:⁷⁹

Kewenangan otorisasi adalah kekuasaan yang bersumber pada kewenangan untuk mengesahkan atau menguasai anggaran yang menimbulkan kewenangan pembebanan (uang) negara, sedang dimaksud dengan kewenangan ordonansi adalah kekuasaan untuk menetapkan kuasa bayar atau menguji kebenaran pembayaran.

⁷⁸ Arifin P. Soeria Atmadja (b), *op. cit.*, hal. 70-71.

⁷⁹ *Ibid.*

b. Pengelolaan/pengurusan kebendaharaan (*comptabel beheer*)

Pengelolaan kebendaharaan (*comptabel beheer*) adalah pelaksanaan pembayaran berdasarkan surat perintah membayar yang dikeluarkan oleh ordonatur yang dilaksanakan oleh bendahara. Menteri keuangan adalah bendahara umum negara yang melaksanakan kewenangan *comptabel*. Menteri keuangan selaku bendahara umum negara mengangkat kuasa bendahara umum negara untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran dalam wilayah kerja yang telah ditetapkan. Tugas kebendaharaan tersebut meliputi kegiatan: menerima, menyimpan, membayar atau menyerahkan, menatausahakan, dan mempertanggungjawabkan uang dan surat berharga yang berada dalam pengelolaannya. Kuasa bendahara umum negara melaksanakan penerimaan dan pengeluaran kas negara. Kuasa bendahara umum negara berkewajiban memerintahkan penagihan piutang negara kepada pihak ketiga sebagai penerimaan anggaran dan melakukan pembayaran tagihan pihak ketiga sebagai pengeluaran anggaran.

Gambar 3.2

Pemisahan Kewenangan dalam Pelaksanaan Anggaran Belanja Negara



Sumber: BPPK Kementerian Keuangan, Teori Perbendaharaan

Presiden adalah pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan. Berdasarkan Pasal 6 ayat (2) UU

Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, kekuasaan tersebut oleh presiden :

- a. dikuasakan kepada menteri keuangan selaku pengelola fiskal dan wakil pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan;
- b. dikuasakan kepada menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran/pengguna barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya;
- c. diserahkan kepada gubernur/walikota/bupati selaku kepala pemerintahan daerah untuk mengelola keuangan pemerintah daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan.
- d. tidak termasuk kewenangan di bidang moneter, yang meliputi antara lain mengeluarkan dan mengedarkan uang, yang diatur dengan undang-undang.

Selanjutnya ditegaskan dalam Pasal 7 ayat (1) dan (2) UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara bahwa kekuasaan atas pengelolaan keuangan negara harus digunakan untuk mencapai tujuan bernegara melalui penyelenggaraan fungsi pemerintahan. Untuk mencapai tujuan bernegara tersebut maka setiap tahun disusun APBN dan APBD.

Menteri keuangan dalam rangka pelaksanaan kekuasaan atas pengelolaan fiskal mempunyai tugas sebagaimana diatur dalam Pasal 8 UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara yaitu:

- a. menyusun kebijakan fiskal dan kerangka ekonomi makro;
- b. menyusun rancangan APBN dan rancangan perubahan APBN;
- c. mengesahkan dokumen pelaksanaan anggaran;
- d. melakukan perjanjian internasional di bidang keuangan;
- e. melaksanakan pemungutan pendapatan negara yang telah ditetapkan dengan undang-undang;
- f. melaksanakan fungsi bendahara umum negara;
- g. menyusun laporan keuangan yang merupakan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN;
- h. melaksanakan tugas-tugas lain di bidang pengelolaan fiskal berdasarkan ketentuan undang-undang.

Pada Pasal 9 UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara diuraikan tugas menteri/pimpinan lembaga sebagai pengguna anggaran/pengguna barang kementerian negara/ lembaga yang dipimpinnya sebagai berikut :

- a. menyusun rancangan anggaran kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya;
- b. menyusun dokumen pelaksanaan anggaran;
- c. melaksanakan anggaran kementerian negara /lembaga yang dipimpinnya;
- d. melaksanakan pemungutan penerimaan negara bukan pajak dan menyetorkannya ke kas negara;
- e. mengelola piutang dan utang negara yang menjadi tanggung jawab kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya;
- f. mengelola barang milik/kekayaan negara yang menjadi tanggung jawab kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya;
- g. menyusun dan menyampaikan laporan keuangan kementerian negara /lembaga yang dipimpinnya;
- h. melaksanakan tugas-tugas lain yang menjadi tanggung jawabnya berdasarkan ketentuan undang-undang.

Sementara itu pada Pasal 10 UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara pada ayat (1) mengatur kekuasaan pengelolaan keuangan daerah yang dilaksanakan oleh kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah selaku pejabat pengelola APBD dan oleh kepala satuan kerja perangkat daerah selaku pejabat pengguna anggaran/barang daerah, yang tugas-tugasnya diuraikan dalam ayat (2) dan (3).

Menurut Pasal 4 ayat (2) UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran/pengguna barang kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya, berwenang:

- a. menyusun dokumen pelaksanaan anggaran;
- b. menunjuk kuasa pengguna anggaran/pengguna barang;
- c. menetapkan pejabat yang bertugas melakukan pemungutan penerimaan negara;
- d. menetapkan pejabat yang bertugas melakukan pengelolaan utang dan piutang;

- e. melakukan tindakan yang mengakibatkan pengeluaran anggaran belanja;
- f. menetapkan pejabat yang bertugas melakukan pengujian dan perintah pembayaran;
- g. menggunakan barang milik negara;
- h. menetapkan pejabat yang bertugas melakukan pengelolaan barang milik negara;
- i. mengawasi pelaksanaan anggaran;
- j. menyusun dan menyampaikan laporan keuangan kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya.

Pasal 7 ayat (2) UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mengatur wewenang menteri keuangan selaku bendahara umum negara yaitu:

- a. menetapkan kebijakan dan pedoman pelaksanaan anggaran negara;
- b. mengesahkan dokumen pelaksanaan anggaran;
- c. melakukan pengendalian pelaksanaan anggaran negara;
- d. menetapkan sistem penerimaan dan pengeluaran kas negara;
- e. menunjuk bank dan/atau lembaga keuangan lainnya dalam rangka pelaksanaan penerimaan dan pengeluaran anggaran negara;
- f. mengusahakan dan mengatur dana yang diperlukan dalam pelaksanaan anggaran negara;
- g. menyimpan uang negara;
- h. menempatkan uang negara dan mengelola/menatausahakan investasi;
- i. melakukan pembayaran berdasarkan permintaan pejabat pengguna anggaran atas beban rekening kas umum negara;
- j. melakukan pinjaman dan memberikan jaminan atas nama pemerintah;
- k. memberikan pinjaman atas nama pemerintah;
- l. melakukan pengelolaan utang dan piutang negara;
- m. mengajukan rancangan peraturan pemerintah tentang standar akuntansi pemerintahan;
- n. melakukan penagihan piutang negara;
- o. menetapkan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan negara;
- p. menyajikan informasi keuangan negara;

- q. menetapkan kebijakan dan pedoman pengelolaan serta penghapusan barang milik negara;
- r. menentukan nilai tukar mata uang asing terhadap rupiah dalam rangka pembayaran pajak;
- s. menunjuk pejabat kuasa bendahara umum negara.

Selanjutnya pada Pasal 8 UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara diatur bahwa:

1. Menteri keuangan selaku bendahara umum negara mengangkat kuasa bendahara umum negara untuk melaksanakan tugas kebhendahaaran dalam rangka pelaksanaan anggaran dalam wilayah kerja yang telah ditetapkan.
2. Tugas kebhendahaaran sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi kegiatan menerima, menyimpan, membayar atau menyerahkan, menatausahakan, dan mempertanggungjawabkan uang dan surat berharga yang berada dalam pengelolaannya.
3. Kuasa bendahara umum negara melaksanakan penerimaan dan pengeluaran Kas Negara sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (2) huruf c.
4. Kuasa bendahara umum negara berkewajiban memerintahkan penagihan piutang negara kepada pihak ketiga sebagai penerimaan anggaran.
5. Kuasa bendahara umum negara berkewajiban melakukan pembayaran tagihan pihak ketiga sebagai pengeluaran anggaran.

Bendahara penerimaan dan pengeluaran diatur dalam Pasal 10 UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yaitu:

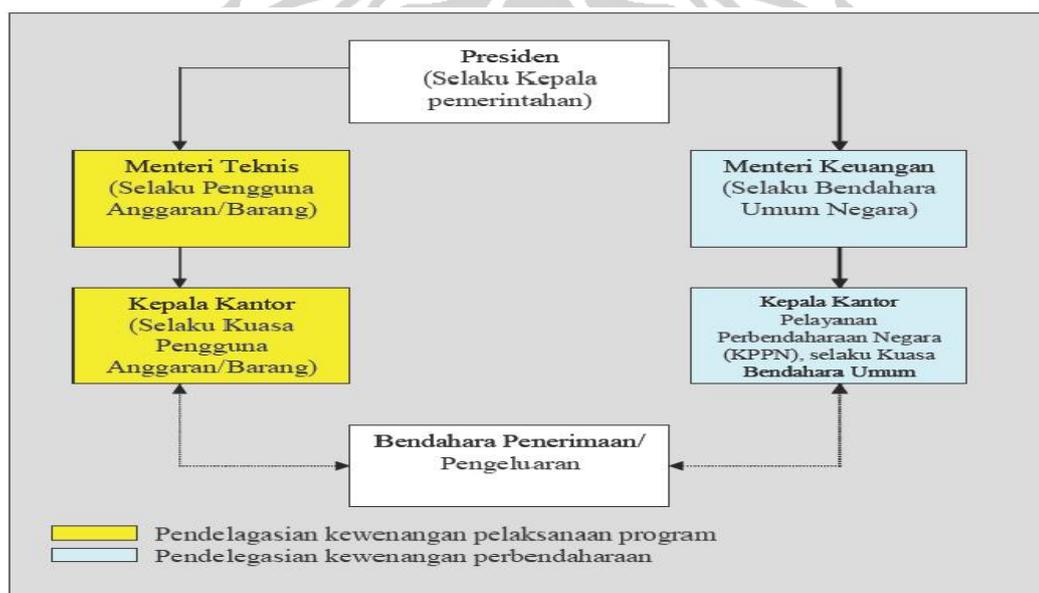
1. Menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota mengangkat bendahara penerimaan untuk melaksanakan tugas kebhendahaaran dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan pada kantor/satuan kerja di lingkungan kementerian negara/lembaga/satuan kerja perangkat daerah.
2. Menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota mengangkat bendahara pengeluaran untuk melaksanakan tugas kebhendahaaran dalam rangka pelaksanaan anggaran belanja pada kantor/satuan kerja di lingkungan kementerian negara/lembaga/satuan kerja perangkat daerah.

3. Bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) adalah pejabat fungsional.
4. Jabatan bendahara penerimaan/pengeluaran tidak boleh dirangkap oleh kuasa pengguna anggaran atau kuasa bendahara umum negara.
5. Bendahara penerimaan/pengeluaran dilarang melakukan, baik secara langsung maupun tidak langsung, kegiatan perdagangan, pekerjaan pemborongan dan penjualan jasa atau bertindak sebagai penjamin atas kegiatan/pekerjaan/penjualan tersebut.

Menurut UU Perbendaharaan Negara, bendahara pengeluaran dan bendahara penerimaan adalah pejabat fungsional. Namun demikian, sampai dengan tahun 2010 peraturan tentang pengangkatan bendahara sebagai pejabat fungsional terealisasi. Jabatan bendahara penerimaan/pengeluaran tidak boleh dirangkap oleh kuasa pengguna anggaran atau kuasa bendahara umum negara. Bendahara penerimaan/pengeluaran dilarang melakukan baik secara langsung maupun tidak langsung, kegiatan perdagangan, pekerjaan pemborongan dan penjualan jasa atau bertindak sebagai penjamin atas kegiatan/pekerjaan/penjualan tersebut. Larangan jabatan rangkap tersebut dimaksudkan untuk menghindari konflik kepentingan dan penyalahgunaan wewenang.

Gambar 3.3

Pola Hubungan dan Kewenangan Pejabat Perbendaharaan Negara



Sumber: Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Departemen Keuangan, Teori Perbendaharaan

3.7 Pokok-pokok Reformasi Penganggaran

Pengelolaan keuangan negara di Indonesia sampai dengan tahun 2003 dilaksanakan berdasarkan peraturan peninggalan pemerintahan kolonial Belanda seperti *Indische Comptabiliteitswet* yang lebih dikenal dengan nama ICW stbl. 1925 No.488 yang ditetapkan pertama kali pada tahun 1864 dan mulai berlaku tahun 1867. Di samping ICW juga terdapat *Indische Bedrijvenwet* (IBW) stbl. 1927 No. 419 jo. Stbl. 1936 No. 445 dan *Reglement voor het Administratief Beheer* (RAB) stbl. 1933 No.381. Sementara itu untuk pelaksanaan pemeriksaan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara digunakan *Insctructie en verdere bepalingen voor Algemeene Rekenkamer* (IAR) stbl. 1933 No.320.

Peraturan-peraturan tersebut dianggap sudah tidak lagi relevan dan layak dijadikan pedoman pengelolaan keuangan negara sehingga perlu diadakan reformasi penganggaran. Pemerintah Indonesia telah melakukan reformasi dalam pelaksanaan anggaran antara lain dengan melakukan perubahan struktur dan prosedur. Perubahan kewenangan mengakibatkan perubahan struktur organisasi pelaksanaan anggaran yang menuntut tanggung jawab administratif secara penuh dan komitmen pada kementerian teknis sebagai pengguna anggaran. Dengan perubahan kewenangan dalam pelaksanaan anggaran menyebabkan pemerintah harus merubah prosedur dalam pelaksanaan anggaran.

Reformasi pengelolaan keuangan negara menuntut perubahan tujuan dalam pelaksanaan anggaran yaitu untuk meningkatkan akuntabilitas dan menjamin terselenggaranya *check and balance*. Perubahan tujuan menuntut tidak hanya perubahan prosedur tetapi juga struktur dan budaya birokrasi dalam pelaksanaan anggaran. Usaha reformasi penganggaran berhasil diwujudkan dengan ditetapkannya paket undang-undang keuangan negara yaitu UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Hal-hal terpenting dalam reformasi penganggaran di Indonesia yaitu penerapan pendekatan penganggaran

dengan perspektif jangka menengah, pengintegrasian anggaran rutin dan anggaran pembangunan, penerapan Anggaran Berbasis Kinerja (ABK).⁸⁰

a. Penerapan pendekatan penganggaran dengan perspektif jangka menengah

Rencana pembangunan yang dituangkan dalam suatu dokumen perencanaan nasional lima tahunan yang ditetapkan dengan undang-undang dirasakan tidak realistis dan semakin tidak sesuai dengan dinamika kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan dalam era globalisasi. Perkembangan dinamis dalam penyelenggaraan pemerintahan membutuhkan sistem perencanaan fiskal yang terdiri dari sistem penyusunan anggaran tahunan yang dilaksanakan sesuai dengan Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah (*Medium Term Expenditure Framework*) sebagaimana dilaksanakan di banyak negara maju. Berdasarkan hal tersebut, UU Keuangan Negara mengintrodusir dilaksanakannya Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah (*Medium Term Expenditure Framework*).

Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah (*Medium Term Expenditure Framework*) adalah kerangka pengeluaran jangka menengah meliputi periode tiga sampai lima tahun. Kerangka tersebut merupakan pendekatan atas bawah (*top-down approach*), yaitu estimasi ketersediaan sumber daya pengeluaran publik sesuai dengan kerangka ekonomi makro. Sementara itu, pendekatan bawah ke atas (*bottom-up approach*) yaitu biaya yang harus dikeluarkan dalam rangka melaksanakan kebijakan, program, dan kegiatan, serta kerangka kerja yang merekonsiliasikan keseluruhan biaya dengan sumber-sumber daya yang tersedia sesuai dengan tujuan utamanya, yaitu untuk memastikan bahwa pemerintah mampu untuk melakukan prioritas-prioritas rekonstruksi dan pembangunan dalam konteks estimasi pengeluaran tiga tahunan yang konsisten dengan suatu kerangka makro ekonomi yang baik.

Tujuan dari penerapan Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah adalah:

1. Tercapainya peningkatkan keseimbangan ekonomi makro dengan membangun kerangka kerja sumber daya yang konsisten dan realistis;
2. Tercapainya peningkatkan alokasi sumber daya kepada prioritas yang strategis di antara dan di dalam organisasi;

⁸⁰ Suminto, "Pengelolaan APBN dalam Sistem Manajemen Keuangan Negara", Makalah sebagai bahan penyusunan *Budget in Brief* 2004, (Jakarta: Ditjen Anggaran, 2004), dirangkum dari hal. 21-30.

3. Tercapainya peningkatkan komitmen untuk memberikan kemampuan prediksi, baik kebijakan maupun pendanaan, sehingga instansi pemerintah dapat membuat rencana dan program yang berkelanjutan;
 4. Adanya suatu batasan yang jelas kepada instansi pemerintah, meningkatkan otonomi, dan memberikan penghargaan kepada instansi pemerintah yang menggunakan dana secara efisien dan efektif;
 5. Tercapainya peningkatkan akuntabilitas dan kredibilitas secara politis dalam rangka menghasilkan *outcome* yang diinginkan.
- b. Mengintegrasikan anggaran rutin dan anggaran pembangunan

Sebelum berlakunya UU Keuangan Negara, belanja negara dibedakan atas pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan (*dual-budgeting*). Pengeluaran rutin didefinisikan sebagai pengeluaran untuk keperluan operasional untuk menjalankan kegiatan rutin pemerintahan. Pengeluaran rutin mencakup belanja pegawai, belanja barang, pembayaran bunga, subsidi, dan belanja lain-lain. Sementara pengeluaran pembangunan didefinisikan sebagai pengeluaran yang menghasilkan nilai tambah aset, baik fisik maupun non fisik, yang dilaksanakan dalam periode tertentu. Belanja pembangunan adalah pengeluaran berkaitan dengan proyek-proyek yang meliputi belanja modal dan belanja penunjang. Belanja modal mencakup pembebasan tanah, pengadaan mesin dan peralatan, konstruksi bangunan dan jaringan (infrastruktur), dan belanja modal fisik maupun non fisik lainnya. Sementara itu, belanja penunjang yang dialokasikan untuk mendukung pelaksanaan proyek terdiri dari gaji/upah, bahan, perjalanan dinas, dan belanja penunjang lainnya.

Pemisahan anggaran rutin dan anggaran pembangunan tersebut semula dimaksudkan untuk menekankan arti pentingnya pembangunan, namun dalam pelaksanaannya telah menunjukkan banyak kelemahan. *Pertama*, duplikasi antara belanja rutin dan belanja pembangunan oleh karena kurang tegasnya pemisahan antara kegiatan operasional organisasi dan proyek, khususnya proyek-proyek non-fisik. Dengan demikian, kinerja sulit diukur karena alokasi dana yang ada tidak mencerminkan kondisi yang sesungguhnya. *Kedua*, penggunaan “*dual budgeting*” mendorong dualisme dalam penyusunan daftar perkiraan mata anggaran pengeluaran (MAK) karena untuk satu jenis belanja, ada MAK yang diciptakan

untuk belanja rutin dan ada MAK lain yang ditetapkan untuk belanja pembangunan. *Ketiga*, analisis belanja dan biaya program sulit dilakukan karena anggaran belanja rutin tidak dibatasi pada pengeluaran untuk operasional dan belanja anggaran pembangunan tidak dibatasi pada pengeluaran untuk investasi. *Keempat*, proyek yang menerima anggaran pembangunan diperlakukan sama dengan satuan kerja, yaitu sebagai entitas akuntansi, walaupun proyek hanya bersifat sementara. Jika proyek sudah selesai atau dihentikan tidak ada kesinambungan dalam pertanggungjawaban terhadap asset dan kewajiban yang dimiliki proyek tersebut. Hal tersebut menimbulkan ketidakefisienan dalam pembiayaan kegiatan pemerintahan dan menyebabkan ketidakjelasan keterkaitan antara *output/outcome* yang dicapai dengan penganggaran organisasi.

Selanjutnya, sebagaimana diamanatkan oleh UU Keuangan Negara, maka sistem penganggaran mengacu pada praktek-praktek yang berlaku secara internasional. Menurut *GFS (Government Financial Statistics) Manual 2001*, sistem penganggaran belanja negara secara implisit menggunakan sistem *unified budget*, dimana tidak ada pemisahan antara pengeluaran rutin dan pembangunan, sehingga klasifikasi menurut ekonomi berbeda dari klasifikasi sebelumnya. Dalam hal ini, belanja negara menurut klasifikasi ekonomi dikelompokkan ke dalam (1) kompensasi untuk pegawai; (2) penggunaan barang dan jasa; (3) kompensasi dari modal tetap berkaitan dengan biaya produksi yang dilaksanakan sendiri oleh unit organisasi pemerintah; (4) bunga hutang; (5) subsidi; (6) hibah; (7) tunjangan sosial (*social benefits*); dan (8) pengeluaran-pengeluaran lain dalam rangka transfer dalam bentuk uang atau barang, dan pembelian barang dan jasa dari pihak ketiga untuk dikirim kepada unit lainnya. Dalam melaksanakan perubahan format dan struktur belanja negara telah dilakukan dengan melakukan penyesuaian-penyesuaian, namun tetap mengacu *GFS Manual 2001* dan UU Keuangan Negara.

Beberapa catatan penting berkaitan dengan perubahan dan penyesuaian format dan struktur belanja negara yang baru antara lain:

- *Pertama*, dalam format dan struktur *I-account* yang baru, belanja negara tetap dipisahkan antara belanja pemerintah pusat dan belanja untuk daerah, karena belanja untuk daerah tidak dapat diklasifikasikan ke dalam salah satu pos belanja pemerintah pusat sebagaimana diatur dalam UU Keuangan Negara.

- *Kedua*, semua pengeluaran negara yang sifatnya bantuan/subsidi dalam format dan struktur baru diklasifikasikan sebagai subsidi.
- *Ketiga*, semua pengeluaran negara yang disebut belanja lain-lain yang tersebar di hampir semua pos belanja negara, dalam format dan struktur baru diklasifikasikan sebagai belanja lain-lain.

Dengan berbagai perubahan dan penyesuaian tersebut, belanja negara menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja) terdiri dari (i) belanja pegawai, (ii) belanja barang, (iii) belanja modal, (iv) pembayaran bunga utang, (v) subsidi, (vi) hibah, (vii) bantuan sosial, dan (viii) belanja lain-lain. Selanjutnya transfer ke daerah terdiri dari (i) dana perimbangan, dan (ii) dana otonomi khusus dan penyesuaian. Dengan adanya perubahan format dan struktur belanja negara menurut jenis belanja maka secara otomatis tidak ada lagi pemisahan antara belanja rutin dan belanja pembangunan (*unified budget*).

Beberapa pengertian dasar terhadap komponen-komponen penting dalam belanja tersebut, antara lain:

- Belanja pegawai menampung seluruh pengeluaran negara yang digunakan untuk membayar gaji pegawai, termasuk berbagai tunjangan yang menjadi haknya, dan membayar honorarium, lembur, vakasi, tunjangan khusus dan belanja pegawai transito, serta membayar pensiun dan asuransi kesehatan (kontribusi sosial). Dalam klasifikasi tersebut termasuk pula belanja gaji/upah proyek yang selama ini diklasifikasikan sebagai pengeluaran pembangunan. Dengan format ini, maka akan terlihat pos yang tumpang tindih antara belanja pegawai yang diklasifikasikan sebagai rutin dan pembangunan, sehingga diharapkan meningkatkan efisiensi pelaksanaan anggaran.
- Belanja barang digunakan untuk membiayai kegiatan operasional pemerintahan untuk pengadaan barang dan jasa, dan biaya pemeliharaan aset negara, dalam format sebelumnya sering diklasifikasikan sebagai pengeluaran pembangunan.
- Belanja modal menampung seluruh pengeluaran negara yang dialokasikan untuk pembelian barang-barang kebutuhan investasi (dalam bentuk aset tetap dan aset lainnya). Pos belanja modal dirinci atas (i) belanja modal aset tetap/fisik, dan (ii) belanja modal aset lainnya/non-fisik. Sebelumnya belanja

lainnya non-fisik secara mayoritas terdiri dari belanja pegawai, bunga dan perjalanan yang tidak terkait langsung dengan investasi untuk pembangunan.

- Subsidi menampung seluruh pengeluaran negara yang dialokasikan untuk membayar beban subsidi atas komoditas vital dan strategis tertentu yang menguasai hajat hidup orang banyak, dalam rangka menjaga stabilitas harga agar dapat terjangkau oleh sebagian besar golongan masyarakat. Subsidi tersebut dialokasikan melalui perusahaan negara dan perusahaan swasta. Sementara itu, sebelumnya terdapat jenis subsidi yang sebetulnya tidak ada unsur subsidinya, maka belanja tersebut akan dikelompokkan sebagai bantuan sosial.
 - Bantuan sosial menampung seluruh pengeluaran negara yang dialokasikan sebagai transfer uang/barang yang diberikan kepada penduduk, guna melindungi dari kemungkinan terjadinya resiko sosial, misalnya transfer untuk pembayaran dana kompensasi sosial.
 - Belanja daerah menampung seluruh pengeluaran pemerintah pusat yang dialokasikan ke daerah, yang pemanfaatannya diserahkan sepenuhnya kepada daerah.
- c. Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja (ABK)

Sejalan dengan amanat UU Keuangan Negara, akan pula diterapkan secara penuh anggaran berbasis kinerja (*performance-based budgeting*) di sektor publik, agar penggunaan anggaran tersebut bisa dinilai kemanfaatan dan kegunaannya bagi masyarakat. Sebagaimana dipahami, sebelum diberlakukan UU Keuangan Negara yang diterapkan adalah *traditional budgeting* atau dikenal pula sebagai *line-item budgeting*. *Line-item budgeting* ini mempunyai sejumlah karakteristik penting, antara lain tujuan utamanya adalah untuk melakukan kontrol keuangan, 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.

Dalam praktek pelaksanaannya, karakteristik seperti di atas mengandung banyak kelemahan. Dalam rezim pemerintahan yang sarat dengan KKN, karakteristik yang berkaitan dengan tujuan untuk melakukan kontrol keuangan,

seringkali dilaksanakan hanya sebatas aspek administratifnya. Hal tersebut karena ditunjang oleh karakteristik lainnya yaitu sangat berorientasi pada input organisasi.

Dengan demikian, sistem anggaran tidak memberikan informasi tentang kinerja, sehingga sangat sulit untuk melakukan kontrol kinerja. Kelemahan lainnya terkait dengan karakteristik penetapan anggaran dengan pendekatan *incremental*, yaitu menetapkan rencana anggaran dengan cara menaikkan jumlah tertentu pada jumlah anggaran yang lalu atau sedang berjalan. Melalui pendekatan ini, analisis yang mendalam tentang tingkat keberhasilan setiap program tidak dilakukan. Akibatnya adalah tidak tersedia informasi yang logis dan rasional tentang rencana alokasi anggaran tahun yang akan datang. Siapa atau unit mana mendapat berapa sering kali didasarkan pada catatan historis semata dan tidak berorientasi pada tujuan organisasi. Kelemahan lainnya terkait dengan penggunaan “kemampuan menghabiskan anggaran” sebagai indikator keberhasilan. Apa yang sering terjadi dalam prakteknya adalah perilaku birokrat yang selalu berusaha untuk menghabiskan anggaran tanpa terkait dengan hasil dan kualitasnya.

Sebagai akibat dari berbagai kelemahan di atas, maka masalah besar yang dihadapi oleh sistem *line-item budgeting* adalah *effectiveness problem, efficiency problem, and accountability problem*. Bahkan meskipun sistemnya sudah transparan, maka informasi yang dapat diterima oleh masyarakat tidak terlalu penting, karena hanya berkaitan dengan input organisasi.

Untuk mengatasi permasalahan sistem anggaran *line-item* maka diperkenalkan sistem anggaran berbasis kinerja (*performance based budgeting*). Anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran yang berorientasi pada *output* organisasi dan berkaitan sangat erat terhadap visi, misi, dan rencana strategi organisasi. Anggaran berbasis kinerja mengalokasikan sumberdaya pada program bukan pada unit organisasi semata dan memakai *output measurement* sebagai indikator kinerja organisasi. Dalam anggaran berbasis kinerja dikaitkan antara biaya dengan *output* organisasi sebagai bagian yang integral dalam berkas anggarannya. Tujuan dari penetapan *output measurement* yang dikaitkan dengan biaya adalah untuk dapat mengukur tingkat efisiensi dan efektifitas. Hal ini

sekaligus merupakan alat untuk dapat menjalankan prinsip akuntabilitas, karena yang diterima oleh masyarakat pada akhirnya adalah *output* dari suatu proses kegiatan birokrasi.

Ukuran-ukuran kinerja pada sistem anggaran yang berorientasi pada kinerja berguna pula bagi lembaga perwakilan rakyat pada saat menjalankan fungsi pembentukan kebijakan, fungsi penetapan anggaran, dan fungsi pelaksanaan pengawasan. Manajemen puncak di pihak eksekutif dapat melakukan kontrol manajemen dan kontrol kualitas serta dapat digunakan untuk sistem insentif pegawai. Masyarakat dapat mendapat kejelasan tentang kinerja dan akuntabilitas pemerintah.

3.8 Sistem Perbendaharaan di Beberapa Negara

Praktek-praktek yang sehat dalam melaksanakan perbendaharaan berusaha dilakukan oleh semua negara. Beberapa negara memprioritaskan pengawasan yang ketat dalam pengelolaan anggaran, sedangkan sebagian yang lain memprioritaskan efisiensi.⁸¹ Perbedaan dalam desain sistem perbendaharaan dapat terjadi di berbagai negara karena berbagai alasan. Perbedaan dapat terkait pada lingkup dari sistem perbendaharaan, terutama dalam hal kontrol pemerintah pusat terhadap fungsi-fungsi perbendaharaan tertentu. Namun secara umum, perbedaan muncul karena adanya perbedaan prioritas yang ada di berbagai negara. Berikut ini adalah praktek sistem perbendaharaan di beberapa negara, yaitu:⁸²

a. Amerika Serikat

Dalam sistem perbendaharaan di Amerika Serikat, bendahara federal menyusun detail rencana keuangan. Unit kerja dan kementerian teknis bertanggungjawab untuk tidak membuat komitmen diatas pagu yang telah ditentukan, namun demikian tidak ada kontrol yang dilakukan oleh pihak ketiga atas komitmen yang dibuat oleh unit kerja/kementerian teknis tersebut. Bendahara federal bertanggungjawab atas manajemen kas dan hutang, namun sebagian operasionalnya dilakukan oleh bank sentral. Setoran pajak dilakukan ke rekening bank komersial dan secara berkala di transfer ke rekening *treasury single account*.

⁸¹ BPPK, *op.cit.*, hal. 33.

⁸² *Ibid.*, dirangkum dari hal. 40-43.

Permintaan pembayaran diotorisasi oleh bendahara dan dibayarkan melalui rekening *treasury single account* yang ada di bank sentral, dengan pengecualian untuk pembayaran kementerian pertahanan dan sektor-sektor khusus. Akuntansi dilakukan oleh masing-masing kementerian teknis, yang juga menerbitkan laporan keuangan tahunan, sedang bendahara federal hanya menangani pelaporan kas. Kementerian teknis bebas menyusun sistem informasi keuangannya sendiri.

Pengawasan internal menjadi tanggung jawab masing-masing kementerian teknis. Bendahara federal melayani seluruh pembayaran pemerintah federal, dengan pengecualian pada beberapa lembaga yang dibiayai dari dana di luar anggaran. Negara bagian memiliki otonomi penuh atas manajemen anggaran mereka.

b. Brazil

Brazil memiliki sistem perbendaharaan yang paling maju diantara negara transisi lainnya. Sistem tersebut dikendalikan oleh direktorat perbendaharaan dibawah naungan kementerian keuangan. Direktorat perbendaharaan tersebut menyusun detail rencana keuangan. Komitmen dan pembayaran dikontrol untuk setiap pagu dua bulanan. Direktorat perbendaharaan bertanggungjawab atas manajemen kas dan hutang domestik, mengintegrasikan manajemen hutang pemerintah pusat dan daerah sejak tahun 2005. Penyetoran pajak dilakukan secara langsung ke rekening perbendaharaan dan dikonsolidasikan dalam *treasury single account*.

Setiap bagian keuangan kementerian teknis mengajukan permintaan pembayaran secara elektronik ke rekening *treasury single account*, yang dibentuk di bank milik pemerintah. Kantor-kantor daerah mencatat transaksi mereka secara langsung ke dalam sistem yang dibentuk oleh direktorat perbendaharaan untuk selanjutnya dikonsolidasikan serta disusun laporan fiskalnya. Direktorat perbendaharaan telah menerapkan Sistem Informasi Manajemen (SIM) Keuangan yang maju, sehingga tidak perlu memiliki kantor cabang di daerah. Seluruh kegiatan keuangan dan akuntansi kementerian teknis terhubung langsung dengan SIM Keuangan yang dibuat oleh direktorat perbendaharaan.

Direktorat perbendaharaan bertanggung jawab atas pelaksanaan anggaran untuk pemerintah pusat, sedangkan pemerintah daerah telah memiliki otonomi

tersendiri. Pemerintah pusat telah menawarkan kepada pemerintah daerah untuk membangun SIM Keuangan seperti yang telah dibuat oleh direktorat perbendaharaan untuk meningkatkan manajemen anggaran pemerintah daerah. Dari dua puluh tujuh pemerintah daerah yang ada, duabelas diantaranya telah mengadopsi SIM Keuangan seperti yang dibuat oleh direktorat perbendaharaan.

c. Bulgaria

Pemerintah Bulgaria sedikit melakukan reformasi dibidang manajemen keuangan hingga tahun 1997, ketika negara tersebut mengalami krisis keuangan yang cukup berat. Krisis tersebut mendorong diberlakukannya kebijakan fiskal yang ketat serta mendorong dilakukannya percepatan reformasi di bidang penganggaran. Salah satu reformasi yang dilakukan adalah diberlakukannya sistem perbendaharaan yang baru. Sistem tersebut ditangani oleh satu direktorat di bawah kementerian keuangan sejak tahun 2003. Tidak ada jaringan perbendaharaan di daerah, sebagian besar fungsi perbendaharaan didelegasikan kepada kementerian teknis. Kementerian keuangan mempersiapkan rincian rencana anggaran, dengan substansi masukan dari kementerian teknis terkait. Bulgaria tidak memiliki kontrol komitmen yang cukup ketat. Direktorat perbendaharaan bertanggung jawab atas manajemen kas. Manajemen hutang ditangani oleh direktorat lain dan beberapa aspek operasional ditangani oleh bank sentral dengan melakukan kerjasama. Rekening tunggal dibentuk di bank sentral. Wajib pajak menyetorkan pembayaran ke rekening transit yang ada di wilayahnya, kemudian dana tersebut secara otomatis di transfer ke rekening *treasury single account* setiap hari.

Kantor daerah mengajukan permintaan pembayaran ke kementerian teknis atasannya untuk kemudian diotorisasi permintaan pembayaran tersebut melalui rekening *treasury single account*. Setiap permintaan pembayaran secara otomatis dicocokkan dengan pagu anggaran yang tersedia yang diawasi oleh direktorat perbendaharaan dan kementerian teknis. Direktorat perbendaharaan menyusun *cash account*, sedangkan kementerian teknis menyusun *operasional account*. Direktorat perbendaharaan melakukan konsolidasi atas berbagai laporan untuk kemudian dibuat laporan fiskalnya.

Internal audit menjadi tanggungjawab setiap kementerian teknis. Saat ini sistem informasi masih dilakukan terpisah, namun secara bertahap sedang dilakukan integrasi atas sistem informasi keuangan yang ada. Direktorat perbendaharaan hanya melayani pemerintah pusat. Pemerintah daerah memiliki penerimaannya sendiri dan memiliki otonomi penuh dalam menyusun anggaran daerah. Pemerintah pusat berperan dalam memberikan garis besar untuk pelaksanaan manajemen penganggaran pemerintah daerah.

d. Perancis

Perancis memiliki sistem perbendaharaan yang luas, dengan kantor di setiap kementerian dan pemerintah daerah. Mayoritas fungsi perbendaharaan dilakukan oleh direktorat akuntansi di bawah kementerian keuangan, sedangkan direktorat perbendaharaan bertanggung jawab atas manajemen likuiditas. Direktorat akuntansi bekerja sama dengan direktorat perbendaharaan dan direktorat anggaran menyusun detail perencanaan anggaran. Direktorat perbendaharaan bertanggung jawab langsung terhadap manajemen kas, sedangkan tanggung jawab manajemen hutang didelegasikan ke badan manajemen hutang yang merupakan bawahannya. Penyetoran pajak dilakukan ke rekening pembantu dari *treasury single account* dan dikonsolidasikan setiap malam. Direktorat akuntansi menerima permintaan pembayaran dari kementerian teknis, untuk kemudian meneruskan detail dari permintaan pembayaran tersebut ke pengawas keuangan yang ada di kementerian teknis.

Pembayaran dilakukan melalui rekening *treasury single account* yang ada di bank sentral. Direktorat akuntansi juga bertanggung jawab mensupervisi akuntansi dasar yang dilakukan oleh kementerian teknis dan kemudian melakukan konsolidasi laporan keuangan.

Terdapat beberapa badan pengawas internal, baik di dalam maupun di luar direktorat perbendaharaan. Direktorat perbendaharaan melayani seluruh pengeluaran yang dilakukan pemerintah pusat maupun daerah, dengan sedikit pengecualian.

e. Norwegia

Norwegia merupakan satu contoh negara yang memiliki sistem perbendaharaan “*virtual*”. Sistem perbendaharaan tersebut telah melalui evolusi

yang cukup panjang. Karena situasi ekonomi yang cukup stabil maka tidak terlalu dibutuhkan reformasi secara drastis. Tidak ada organisasi perbendaharaan yang terpisah. Fungsi perbendaharaan dikelola oleh direktorat anggaran dibawah kementerian keuangan, namun seluruh kegiatan operasionalnya telah didelegasikan ke kementerian teknis. Tidak ada mekanisme perencanaan keuangan.

Direktorat anggaran tidak mengelola komitmen apapun atau melakukan kontrol pembayaran. Tugas operasional dalam manajemen kas dan hutang dikelola secara *outsourcing* oleh bank sentral melalui perjanjian kerjasama, namun tanggung jawab utamanya tetap berada di kementerian keuangan. Seluruh penerimaan maupun pengeluaran anggaran diproses oleh bank berikut kantor cabangnya melalui rekening *treasury single account* pada hari yang sama. Akuntansi dilakukan oleh setiap kementerian teknis, yang juga menerbitkan laporan tahunan. Konsolidasi pelaporan fiskal dilakukan oleh kementerian keuangan dengan dukungan data dari laporan yang disusun oleh kementerian teknis.

Seluruh kementerian teknis bertanggungjawab untuk menciptakan internal kontrol, namun tidak ada lembaga formal internal audit yang dibentuk. Satu-satunya kontrol eksternal adalah dari badan audit parlemen. Kementerian keuangan memberikan pilihan beberapa Sistem Informasi dan Akuntansi (SIA) yang telah diakui yang bebas dipilih oleh kementerian teknis untuk diterapkan. Kementerian keuangan berperan memberikan garis besar bagi pemerintah daerah untuk menerapkan manajemen anggaran, namun tidak ikut menangani manajemen anggaran tersebut.

f. Rusia

Rusia memiliki bendahara federal yang didirikan pada tahun 1993. Bendahara federal merupakan satu organisasi besar yang terdiri dari 90 kantor regional dan 2.300 kantor lokal. Bendahara federal menyusun rencana keuangan tahunan dengan masukan (*input*) data dari kementerian teknis. Bendahara federal menangani kontrol komitmen untuk jenis pengeluaran tertentu. Rusia belum memiliki *treasury single account* yang terkonsolidasi penuh. Manajemen kas dilakukan oleh kantor pusat bendahara federal, namun kantor daerah memiliki

cadangan kas yang cukup besar untuk dapat melakukan pembayaran beberapa hari ke depan. Beberapa direktorat di bawah kementerian keuangan beserta bank sentral terlibat dalam manajemen hutang. Wajib pajak menyetor pajak ke rekening bank perwakilan, yang secara reguler ditransfer ke rekening kantor daerah bendahara federal dan ke rekening *treasury single account*.

Kantor bendahara federal mengontrol seluruh permintaan pembayaran. Kantor bendahara federal dan kementerian teknis sama-sama melakukan akuntansi untuk kemudian dikonsolidasikan oleh bendahara federal yang juga menerbitkan laporan keuangan konsolidasi. Bendahara federal mengoperasikan tiga sistem informasi utama, yang sebagian diantaranya telah terintegrasi. Kementerian teknis memiliki sistem informasi tersendiri.

Terdapat badan pengawas internal, baik di lingkungan kementerian keuangan maupun di kementerian teknis. Bendahara federal melakukan seluruh kegiatan operasional keuangan pemerintah pusat dan juga bertanggung jawab melakukan fungsi perbendaharaan di berbagai wilayah dan pemerintah daerah. Walaupun telah banyak reformasi yang dilakukan, namun tetap dibutuhkan waktu yang panjang untuk menuntaskan reformasi perbendaharaan tersebut. Hal utama yang masih perlu dilakukan adalah mengkonsolidasikan *regional treasury account* kedalam *treasury single account*, modernisasi kerangka akuntansi, serta penerapan sistem informasi perbendaharaan yang terintegrasi.

g. Afrika Selatan

Badan perbendaharaan negara menyusun detail rencana keuangan dengan berkonsultasi dengan kementerian teknis atau unit kerja lainnya. Komitmen dikontrol sesuai limit bulanan yang telah ditetapkan. Badan perbendaharaan negara bertanggung jawab untuk melaksanakan manajemen aset dan kewajiban. Setoran penerimaan negara dilakukan ke rekening bank perwakilan, untuk kemudian ditransfer ke rekening *treasury single account*.

Dalam pelaksanaan pembayaran, ketika komitmen telah disetujui, maka kementerian teknis langsung membuat surat permintaan pembayaran ke *treasury single account* tanpa pengawasan lebih lanjut. Pencatatan akuntansi dilakukan oleh masing-masing kementerian teknis, yang kemudian dilakukan konsolidasi oleh badan perbendaharaan negara. Badan perbendaharaan negara dan

kementerian teknis menggunakan sistim informasi manajemen keuangan yang sama.

Pengawasan internal dilakukan oleh masing-masing kementerian teknis. Badan perbendaharaan negara melayani seluruh pembayaran pemerintah pusat, sedangkan untuk pemerintah provinsi pembayarannya dilayani oleh badan perbendaharaan provinsi.

Dari sistem perbendaharaan yang dilaksanakan di berbagai negara tersebut, negara Brazil, Rusia, dan Perancis memiliki banyak kesamaan dalam sistem pengawasan perbendaharaan. Bendahara memiliki kekuasaan yang luas dalam manajemen keuangan negara, dan memiliki pengawasan yang kuat. Terdapat tingkat sentralisasi yang tinggi di Brazil dan Perancis. Rusia juga akan menuju sentralisasi bila proses reformasi telah selesai. Bendahara di Rusia dan Prancis memiliki bentuk organisasi yang cukup besar, sedangkan Brasil sangat mengandalkan pada kecanggihan SIM Keuangan.

Tingginya pengawasan perbendaharaan di Brazil dan Rusia dilatarbelakangi oleh banyaknya penyelewengan dan penyalahgunaan dana di masa lalu, dan berusaha mencegah agar tidak terulang lagi di masa mendatang. Di Perancis, praktek perbendaharaan yang dilaksanakan bukan disebabkan oleh risiko timbulnya penyelewengan.

Sistem perbendaharaan di Amerika Serikat, Afrika Selatan dan Bulgaria dapat diartikan sedang menuju keseimbangan antara pengawasan dan efisiensi. Terdapat pengawasan makro yang cukup besar, namun sebagian besar tanggung jawab operasional telah dengan efektif didelegasikan kepada kementerian teknis, unit kerja, maupun bank sentral. Ketiga negara tersebut tidak memiliki kantor bendahara daerah. Kondisi tersebut mencerminkan tidak terlalu dibutuhkannya pengawasan mendetail atas sistem perbendaharaan yang diterapkan. Di Amerika Serikat, pendelegasian sistem keuangan yang cukup signifikan tersebut didukung oleh kapasitas infrastruktur dan sumber daya manusia yang memadai. Afrika Selatan juga memiliki kebijakan politik yang memprioritaskan penerapan desentralisasi sistem keuangan sejak runtuhnya rezim *apartheid*. Tidak seperti negara transisi yang lain, Bulgaria tidak memiliki banyak permasalahan dalam hal

keuangannya, dan negara ini sedang dalam tahap pemberdayaan kementerian teknis, dalam rangka memenuhi persyaratan untuk menjadi anggota Uni Eropa.

Norwegia memiliki karakteristik yang paling berbeda dari negara-negara lainnya yang dijadikan sampel. Perbendaharaan di Norwegia tidak melakukan perencanaan keuangan yang mendetail, tidak melakukan pengawasan atas pembuatan komitmen, tidak melakukan pre-otorisasi sebelum dilakukan pembayaran, dan tidak terdapat fungsi pengawasan internal. Kementerian teknis maupun unit kerja dapat langsung melakukan pembayaran melalui rekening *treasury single account* tanpa perlu diotorisasi sebelumnya. Tidak ada lembaga perbendaharaan khusus, seluruh fungsi perbendaharaan ditangani langsung oleh kementerian teknis. Internal kontrol dalam kementerian teknis telah tercipta dengan cukup baik. Tingkat sentralisasi sangat rendah. Sistem perbendaharaan di Norwegia lebih menekankan pada aspek efisiensi dibanding aspek pengawasan. Pendekatan yang diterapkan di Norwegia tersebut hanya mungkin digunakan bila kondisi negaranya relatif kecil dan transparan, serta telah terbina disiplin pengelolaan keuangan dalam pemerintahan sejak lama.

