

**PENGEMBANGAN SISTEM ANGGARAN DAN AKUNTANSI BADAN LAYANAN UMUM
UNIVERSITAS BRAWIJAYA: SEBUAH STUDI INTERPRETIF**

**Mirna Amirya
Ali Djamhuri
Unti Ludigdo**

(Universitas Brawijaya)

ABSTRACT

This research is attempts to understand the development of budget and accounting system of public service board Brawijaya University by using the perspective of institutional theory. Budget and accounting system under study include the change from traditional budgeting to performance-based budgeting and the cash basis (modified accrual basis) to accrual basis. The purpose of this study were to finding the meaning on the development of the budget and accounting system of public service board Brawijaya University done today.

This research was conducted within the framework of interpretative research paradigm. Analysis and interpretation development of budget and accounting system is done through the New Institutionalism Theory.

The results of this study indicate that the actors interpret the application of budget and accounting system of public service board Brawijaya University is to meet the demands of legitimacy because of the insistence of PP No. 23/2005, PMK No. 76/PMK.05/2008, and PMK No. 44/PMK.05/2009. Furthermore, this application will impact on the performance of Brawijaya University for more efficient, effective, productive, transparent, and accountable.

This research is expected to theoretical and policy contribution. Theoretically, the research results can be explained that the institutionalists theory is still relevant used to understand and analyze the development of budget and accounting system of public service board Brawijaya University. For Brawijaya University and the government, this study provides information about the development of budget and accounting system of public service board that has been done by UB (either at the Brawijaya University central and faculty level) so that it can be used as an evaluation of the current implementation.

Keywords: accrual accounting, general service board, new institutional theory, performance based budgeting

PENDAHULUAN

Paska pemerintahan Soeharto, pemerintah Indonesia telah melakukan otonomi daerah dan desentralisasi pembangunan mulai tahun 2001 (Sjafrizal, 2008:124). Perkembangan tersebut membawa suatu perubahan besar bagi penyediaan jasa publik di Indonesia selama beberapa tahun terakhir, salah satunya pada layanan jasa pendidikan di perguruan tinggi, khususnya PTN. Menurut Effendi (2003), sebagai lembaga sosial yang secara tradisional bertugas mengembangkan ilmu pengetahuan dan teknologi, PTN adalah lembaga yang paling merasakan tuntutan sosial untuk

perubahan globalisasi. Dunia usaha, pemerintah, dan masyarakat yang memerlukan ilmu pengetahuan baru yang berbasis teknologi informasi, bioteknologi, serta ilmu-ilmu multidisiplin lainnya menuntut PTN untuk memenuhi kebutuhan mereka akan ilmu pengetahuan dan teknologi yang lebih tinggi. Konsekuensinya, PTN harus mengikuti perubahan.

Untuk memenuhi tuntutan yang semakin global dan kompleks tersebut, PTN memerlukan pendanaan dalam rangka membiayai operasional pengajaran, penelitian, dan pengabdian pada masyarakat. Pendanaan PTN diharapkan bisa dijalankan sesuai dengan asas *good university governance* yang mengandung prinsip transparansi dan akuntabilitas publik. Untuk mewujudkan hal tersebut, maka diperlukan suatu instrumen pertanggungjawaban, yaitu anggaran dan akuntansi.

Pengelolaan keuangan PTN yang menerapkan BLU diatur oleh peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara. Beberapa peraturan utama yang secara khusus mengaturnya yaitu: (1) Undang-Undang No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, (2) Undang-Undang No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, (3) Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, (4) Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, (5) PMK No. 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum, (6) PMK No. 44/PMK.05/2009 tentang Rencana Bisnis dan Anggaran Serta Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum, dan (7) Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Pada umumnya peraturan-peraturan tersebut menegaskan bahwa sebuah instansi yang menggunakan model BLU harus menerapkan sistem anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual.

Universitas Brawijaya (UB), sebagai salah satu PTN di Indonesia bertekad untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. Untuk mencapai hal tersebut, UB mengajukan diri menjadi BLU. Pada tahun 2008, berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No. 361/KMK.05/2008 tanggal 17 Desember 2008, UB secara resmi berstatus sebagai BLU penuh.

Sistem anggaran dalam PPK BLU mensyaratkan Satuan Kerja (Satker) BLU untuk menyusun dokumen anggaran Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA). RBA merupakan bagian dari Rencana Kerja Anggaran-Kementerian/Lembaga (RKA-KL) BLU. Dengan demikian, dalam penyusunan

anggaran, Satker BLU selain menyusun RBA juga RKA-KL. Sementara itu, akuntansi dan laporan keuangan Satker BLU diselenggarakan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Penggabungan laporan keuangan BLU pada laporan keuangan kementerian negara/lembaga dilakukan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sehingga Satker BLU selain menyusun laporan keuangan berdasarkan SAK juga tetap berdasarkan SAP.

Para ahli *new institutionalism* menyatakan bahwa penerapan faham *new institutionalism* dalam studi organisasi berkaitan dengan sebuah kenyataan bahwa struktur suatu organisasi dipengaruhi oleh lingkungan sosial tempat ia berada (Carruthers, 1995). Sebuah organisasi biasanya terbentuk ke dalam struktur formal yang terdiri dari berbagai prosedur, proses, dan aturan yang rasional.

Pembentukan struktur organisasi formal tersebut diharapkan dapat mendorong kesuksesan sebuah organisasi. Menurut Meyer dan Rowan (1977:53), kesuksesan organisasi bergantung pada faktor-faktor lain (terutama legitimasi) selain koordinasi yang efisien dan pengendalian kegiatan produktif. Pembentukan struktur organisasi formal ini lebih menekankan diperolehnya legitimasi atas segala kegiatan organisasi selain untuk meningkatkan efisiensi ataupun mencapai *outcome* yang lebih baik.

Untuk memperoleh legitimasi, sebuah organisasi berupaya untuk melembagakan unsur-unsur lingkungan (ide, logika, praktik, teknik, dan kebiasaan) ke dalam organisasi sehingga unsur-unsur lingkungan menjadi bagian dari lembaga organisasi tersebut (Djamhuri, 2009). Salah satunya, organisasi berupaya menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaan. Ada tiga cara yang dilakukan oleh organisasi untuk menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaannya, yakni *coercive*, *mimetic*, dan *normative* (DiMaggio dan Powell, 1983:67; Carruthers, 1995; Lippi, 2000; dan Sewing, 2010:123).

Hasil ini juga didukung oleh beberapa penelitian sebelumnya, diantaranya yang pernah dilakukan oleh Hood (1991, 1995); Carruthers (1995); Lippi (2000); Wijayanti (2006); Rahayu (2007); Taukid (2009); Djamhuri (2009), dan Firmanto (2011). Intinya, penelitian-penelitian tersebut membahas tentang anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini berfokus pada pemaknaan aktor-aktor yang menjalankan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB. Bertitik tolak dari hal tersebut, pertanyaan yang diajukan dalam penelitian ini yaitu bagaimana aktor-aktor memaknai pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB yang dilakukan saat ini. Tujuan yang ingin dicapai penelitian ini adalah menemukan pemaknaan aktor-aktor atas pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB yang dilakukan saat ini.

TINJAUAN LITERATUR

Teori *New Institutionalism* untuk Memotret Realitas Pemaknaan Sistem oleh Aktor-aktor

Dalam studi organisasi, para ahli *new institutionalism* percaya bahwa orang-orang hidup dalam dunia, terbentuk secara sosial yang dipenuhi dengan aturan-aturan dan pemaknaan yang sebenarnya. Kebanyakan dari tindakan mereka baik yang disengaja maupun tidak, biasanya dilakukan secara tidak sadar ataupun karena sudah menjadi suatu rutinitas atau kebiasaan (Berger dan Luckmann, 1967 sebagaimana dirujuk oleh Carruthers, 1995).

Para ahli *new institutionalism* menyatakan bahwa penerapan faham *new institutionalism* dalam studi organisasi berkaitan dengan sebuah kenyataan bahwa struktur suatu organisasi dipengaruhi oleh lingkungan sosial tempat ia berada (Carruthers, 1995). Sebuah organisasi biasanya terbentuk ke dalam struktur formal yang terdiri dari berbagai prosedur, proses, dan aturan yang rasional (termasuk sistem akuntansi formal). Fitur tersebut juga mencakup hal-hal seperti otorisasi dan prosedur pengambilan keputusan yang jelas, kebijakan personil, teknik-teknik pengukuran, pengawasan dan pengendalian kinerja organisasi, pernyataan misi dan sasaran organisasi, penggunaan dokumen tertulis untuk mencatat aktivitas organisasi, peramalan ekonometrik, dan lain sebagainya (Carruthers, 1995). Hal ini menjelaskan bahwa pengembangan sistem anggaran dan akuntansi dalam sebuah organisasi berperan untuk membentuk struktur formal yang terdiri dari berbagai prosedur, proses, dan aturan yang rasional (termasuk sistem anggaran, akuntansi, visi dan misi organisasi, dan lain sebagainya).

Pembentukan struktur organisasi formal tersebut diharapkan dapat mendorong kesuksesan sebuah organisasi. Menurut Meyer dan Rowan (1977:53), kesuksesan organisasi bergantung pada

faktor-faktor lain (terutama legitimasi) selain koordinasi yang efisien dan pengendalian kegiatan produktif. Pembentukan struktur organisasi formal ini lebih menekankan diperolehnya legitimasi atas segala kegiatan organisasi selain untuk meningkatkan efisiensi ataupun mencapai *outcome* yang lebih baik.

Untuk memperoleh legitimasi, sebuah organisasi berupaya untuk melembagakan unsur-unsur lingkungan (ide, logika, praktik, teknik, dan kebiasaan) ke dalam organisasi sehingga unsur-unsur lingkungan menjadi bagian dari lembaga organisasi tersebut (Djamhuri, 2009). Untuk melembagakan unsur-unsur lingkungan tersebut, organisasi berupaya menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaan. Ada tiga cara yang dilakukan oleh organisasi untuk menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaannya, yakni *coercive*, *mimetic*, dan *normative* (DiMaggio dan Powell, 1983:67; Carruthers, 1995; Lippi, 2000; dan Sewing, 2010:123).

Coercive (paksaan) merupakan *isomorphism* yang terjadi sebagai akibat adanya tekanan-tekanan formal ataupun informal yang diterima suatu organisasi, tekanan tersebut berasal dari organisasi lainnya ataupun dari harapan-harapan kultural di masyarakat sekitar di mana organisasi tersebut berdiri. *Institutional isomorphism* tidak selalu terjadi karena adanya paksaan. Adanya ketidakpastian yang dihadapi suatu organisasi kadang kala juga bisa menjadi tekanan yang kuat untuk melakukan perubahan organisasi dengan cara mengimitasi (*mimetic*) organisasi lain pada *field* yang sama. Sementara *normative* merupakan bentuk pengaruh yang berasal dari profesionalisasi. Profesionalisasi yang dimaksudkan di sini adalah adanya berbagai upaya dari anggota organisasi untuk menentukan kondisi dan metode kerja mereka, mengendalikan “*the production of producers*” (Larson, 1977:49-52), dan untuk menetapkan dasar kognitif dan legitimasi.

Sementara Lippi (2000) menjelaskan bahwa dampak dari ketiga faktor eksogen (*coercive*, *mimetic*, dan *normative*) menjadikan *institutional isomorphism* sebagai contoh dari perubahan yang sifatnya *top-down* yang lebih dipengaruhi oleh faktor eksogen. Menurutnya, selain faktor eksogen, pada proses *isomorphism* juga terdapat faktor endogen berupa aktor-aktor, institusi, sistem berpikir dan bahasa, yang kesemuanya dapat mendukung proses institusionalisasi. Dengan keterlibatan faktor endogen tersebut, institusionalisasi bukan lagi semata-mata sebagai fenomena *top-down* tetapi bersifat *bottom-up*. Fenomena ini oleh Lippi disebut sebagai *allomorphism*, yakni terdapatnya *re-*

contextualization dari elemen-elemen asing yang asli yang terjadi pada proses institusionalisasi dalam tiap *field* organisasi tertentu. *Re-contextualization* tersebut terjadi karena adanya faktor-faktor endogen (aktor-aktor, institusi, sistem berpikir, bahasa).

METODE PENELITIAN

Pendekatan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif/non-positivistik/*non mainstream*. Penelitian tersebut bertujuan untuk memahami realitas lebih mendalam, memiliki cara pandang yang subjektif, dan membangun teori berdasarkan logika induktif. Paradigma yang digunakan adalah interpretif. Paradigma interpretif lebih menekankan pada makna atau interpretasi seseorang terhadap sebuah simbol. Tugas teori dalam paradigma ini adalah memaknai (*to interpret* atau *to understand*). Kualitas teori dalam paradigma ini diukur dari kemampuannya untuk memaknai serta lebih cenderung mengungkapkan temuan-temuan yang sifatnya lokal (Triyuwono, 2009:217).

Lokasi penelitian yang diambil adalah Universitas Brawijaya (UB) Malang. Dipilihnya lokasi ini, didasarkan atas beberapa pertimbangan, yaitu, *Pertama*, UB sejak tahun 2008, setelah ditetapkan sebagai BLU berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No. 361/KMK.05/2008 tanggal 17 Desember 2008, telah memulai proses pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU pada tahun 2009. Kedua, karena tersedianya akses untuk melakukan penelitian di sana.

Untuk lebih memahami realitas pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB dari sisi pemaknaan oleh aktor-aktornya, maka penelitian ini tidak terlepas dari perilaku pihak-pihak yang menjalankan organisasi di UB. Aktor-aktor yang dijadikan informan dalam penelitian ini adalah beberapa pihak yang mewakili UB (Pusat), Fakultas, dan Jurusan. Diantaranya yaitu: 1) Pembantu Rektor II UB; 2) Kepala Bagian Akuntansi Biro Administrasi Keuangan (Kabag Akuntansi BAK UB); 3) Kepala Sub Bagian (Kasubbag) Akuntansi Keuangan BAK UB; 4) Kasubbag Monitoring dan Evaluasi BAK UB, 5) Tim Pendamping Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) UB; 6) Pegawai di Bagian Akuntansi BAK UB; 7) Kepala Biro Administrasi Keuangan UB; 8) Kabag Anggaran dan Perbendaharaan BAK UB; 9) Kepala Biro Administrasi Perencanaan dan Sistem Informasi UB; 10) Pegawai di Biro Administrasi Perencanaan dan Sistem

Informasi UB; 11) Pembantu Dekan II Fakultas Ekonomi dan Bisnis UB; dan 12) Sekretaris Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis UB.

Data yang digunakan adalah data primer dan sekunder. Data primer diperoleh langsung dari informan melalui wawancara dan pengamatan. Wawancara dilakukan pada bulan November 2010 dan selesai pada bulan Mei 2011. Pengamatan yang dilakukan adalah pengamatan semi aktif, di mana peneliti tidak hanya menjadi pengamat yang pasif, namun juga memiliki peran dalam situasi tertentu terhadap objek penelitian. Dalam penelitian ini, peneliti ikut berpartisipasi dalam penyusunan RBA 2009 tingkat UB, penyusunan RBA 2010 tingkat FEB-UB, penyusunan *Standard Operational Procedure* (SOP), pelaksanaan anggaran (penatausahaan) dan pendampingannya di FEB-UB tahun 2010, penyusunan lampiran Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) UB tahun 2010, dan penyusunan *Draft Standard Operational Procedure* (SOP) pelaksanaan anggaran (penatausahaan) UB tahun 2011. Peneliti melakukan observasi mulai tahun 2009 dan selesai pada bulan Mei 2011.

Sementara data sekunder diperoleh dari data-data yang sudah tersedia misalnya dokumen-dokumen yang terkait dengan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU. Dokumen yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas (1) Peraturan perundang-undangan terkait PK-BLU, (2) RBA Tahun Anggaran 2009-2011, (3) RKA-KL Tahun Anggaran 2010, (4) Laporan Keuangan berdasarkan SAK dan SAP Tahun 2009-2010, (5) Catatan internal pelaksanaan anggaran (penatausahaan) FEB-UB Tahun 2010, (6) Laporan pendampingan penyusunan lampiran LAKIP tahun 2010, dan (7) *Draft Standard Operational Procedure* (SOP) kegiatan pelaksanaan anggaran (penatausahaan) UB Tahun 2011. Selain itu, peneliti juga menggunakan berbagai dokumen yang memiliki relevansi dengan fokus penelitian antara lain adalah buku, majalah ilmiah, arsip, dan dokumen pendukung lainnya.

Peneliti menggunakan tiga langkah dalam proses analisis data kualitatif sebagaimana yang disebutkan Miles dan Huberman (1992:20), yaitu (1) Reduksi data (*data reduction*); (2) Penyajian data (*data display*); dan (3) Penarikan kesimpulan/verifikasi (*conclusion drawing/ verification*). Analisis data tersebut menggunakan teori *new institutionalism*, yaitu *institutional isomorphism*. Untuk mengetahui terjadi tidaknya *institutional isomorphism*, peneliti melihat proses dan hasil dari

penginstitutionalan (pelembagaan) sistem anggaran dan akuntansi BLU yang terjadi di UB. Identifikasi terjadinya *institutional isomorphism* yakni dengan melihat UB dalam memandang organisasi lain sebagai pesaingnya. Persaingan bukan hanya dikarenakan sumber daya dan konsumen namun juga karena adanya kepentingan politik dan legitimasi institusi, serta kemampuan sosial dan ekonomi.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Perjalanan Universitas Brawijaya menjadi Satuan Kerja Badan Layanan Umum

Universitas Brawijaya (UB), sebagai salah satu PTN di Indonesia bertekad untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. Rencana pengembangan UB yaitu: (1) Mewujudkan UB menuju *entrepreneurial university* dengan kebijakan pengembangan pendidikan *entrepreneurship*, pengembangan penelitian, pengembangan layanan masyarakat, pengembangan penelitian, dan pengembangan bisnis; serta (2) Peningkatan jumlah dan kualitas kelas internasional yang ditujukan untuk mewujudkan visi dan misi UB menjadi perguruan tinggi bertaraf internasional, menghasilkan lulusan yang memiliki daya saing nasional atau internasional, dan ikut mewujudkan program *world class university* dari Departemen Pendidikan Nasional (UB, 2011). Untuk mencapai rencana tersebut, UB mulai mempertimbangkan untuk menjadi universitas yang otonom.

Bapak Lulut, selaku Kasubbag Monitoring dan Evaluasi menjelaskan bahwa dalam rangka mempersiapkan diri menjadi sebuah perguruan tinggi yang otonom, UB menyelenggarakan Sarasehan UB Menatap Masa Depan pada tanggal 6-7 Pebruari 2006. Persetujuan Senat UB untuk menjadi lembaga yang otonom telah diberikan pada tanggal 11 Desember 2004. Setelah melalui proses yang cukup lama, akhirnya keluar surat dari Dirjen Dikti (surat persetujuan Dirjen Dikti No: 4022/D/T/2007 tanggal 29 November 2007). Namun dalam perjalanannya kemudian, program otonomi UB dihadapkan pada masalah pengesahan Undang-Undang Badan Hukum Pendidikan (UU BHP) - yang sebagaimana diketahui - akhirnya dicabut. Keadaan ini mendorong UB menempuh jalan alternatif yang juga telah dipersiapkan sebelumnya, yaitu menjadi PTN dalam bentuk PPK-BLU.

Persiapan awal yang dikerjakan UB menuju PK-BLU adalah membentuk tim penyusun proposal BLU UB berdasarkan Keputusan Rektor No. 059/SK/2008 tanggal 4 Maret 2008. Sebagian isi proposal menyatakan bahwa salah satu strategi yang dilakukan UB untuk menjadi PPK-BLU adalah merancang struktur organisasi sesuai dengan yang disyaratkan PP No. 23 Tahun 2005.

Persyaratan untuk menjadi PPK-BLU telah dipenuhi oleh UB, yaitu berupa syarat substantif, syarat teknis, dan syarat administratif. Syarat substantif terpenuhi karena UB sebagai instansi pemerintah yang menyediakan jasa layanan. Syarat teknis yaitu karena kinerja pelayanan UB layak dikelola dan ditingkatkan pencapaiannya melalui BLU serta kinerja keuangan UB dinilai sehat sebagaimana ditunjukkan dalam dokumen usulan penetapan BLU. Syarat administratif telah disampaikan saat pengajuan proposal ke Departemen Keuangan antara lain dilampiri dengan Surat Pernyataan Kesanggupan Rektor UB untuk meningkatkan kinerja pelayanan, Dokumen Pola Tata Kelola UB, Dokumen Rencana Strategis Bisnis UB tahun 2008-2013, dan Dokumen Laporan Keuangan.

Satu tahun kemudian, UB secara resmi telah memperoleh status sebagai instansi pemerintah yang menerapkan PK-BLU berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No. 361/KMK.05/2008 tanggal 17 Desember 2008. Berdasarkan surat keputusan ini, status yang disandang UB adalah BLU penuh, artinya Menkeu memberikan fleksibilitas pengelolaan keuangan kepada UB. Dengan status ini, Menkeu memberikan waktu paling lambat dua tahun untuk menyusun sistem akuntansinya. Masa itu dihitung dari tanggal penetapan status BLU, yakni 17 Desember 2008.

Sebelum ditetapkan sebagai Satker BLU pada tahun 2008, UB telah menyusun Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga (selanjutnya disingkat RKA-KL) sejak tahun 2005. Namun dalam pelaksanaannya, UB belum mampu menerapkan *performance budgeting* melalui RKA-KL secara ideal. Sementara, sistem akuntansinya semenjak tahun 2005 menerapkan basis kas menuju akrual.

Setelah berstatus BLU, UB mulai melakukan pengembangan sistem anggaran dan akuntansinya. Pengembangan sistem anggaran yang dilakukan yakni menuju pada *performance based budgeting* dengan lebih berorientasi pada *output* dan sistem akuntansinya menuju basis akrual. Pengembangan ini tidak terlepas dari amanah yang terkandung dalam PP No. 23 Tahun 2005.

Peraturan tersebut menekankan penerapan *performance based budgeting* dalam penyusunan anggaran dengan membuat Rencana Bisnis dan Anggaran (selanjutnya disingkat RBA) yang disusun berdasarkan basis kinerja. Hal ini juga dijelaskan dalam PMK No. 44/PMK.05/2009 pasal 2 ayat (4) yang berbunyi:

“RBA sebagaimana dimaksud pada ayat (2) disusun berdasarkan: a. basis kinerja dan perhitungan akuntansi biaya menurut jenis layanannya; b. kebutuhan dan kemampuan pendapatan yang diperkirakan akan diterima dari masyarakat, badan lain, dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN); dan c. basis akrual”.

Implementasinya, laporan anggaran yang harus disusun oleh UB selain RKA-KL juga RBA. Kedua bentuk laporan anggaran tersebut pada intinya menekankan penerapan anggaran berbasis kinerja.

Dalam sistem akuntansi, PP No. 23 Tahun 2005 menekankan penerapan akuntansi basis akrual di mana pelaporan keuangan dan pertanggungjawabannya harus dibuat berdasarkan dua standar akuntansi, yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan (selanjutnya disingkat SAP) dan Standar Akuntansi Keuangan (selanjutnya disingkat SAK). Hal ini dapat dilihat dalam pasal 26 ayat (2) PP No. 23 Tahun 2005 yang menyebutkan bahwa: “Akuntansi dan laporan keuangan BLU diselenggarakan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang diterbitkan oleh asosiasi profesi akuntansi Indonesia”.

Peraturan tersebut menjelaskan bahwa laporan keuangan yang dihasilkan oleh UB juga berdasarkan pada SAK selain SAP. Laporan keuangan BLU nantinya digabung pada laporan keuangan instansi yang membawahnya sesuai dengan SAP, sebagaimana dinyatakan dalam pasal 27 ayat (7) PP No. 23 Tahun 2005:

“Penggabungan laporan keuangan BLU pada laporan keuangan kementerian negara/lembaga/SKPD/pemerintah daerah dilakukan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan”.

Penyusunan dan penyajian laporan keuangan berdasarkan SAP didukung oleh Sistem Akuntansi Instansi (yang kemudian disingkat SAI). Laporan keuangan berdasarkan SAP (PP No. 71 Tahun 2010) adalah Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Akan tetapi sampai dengan saat ini,

laporan keuangan yang dihasilkan masih berdasarkan SAP (PP No. 24 Tahun 2005), yakni LRA, Neraca, dan CaLK. Sementara itu, laporan keuangan yang dihasilkan berdasarkan SAK adalah Laporan Aktivitas, Neraca, Laporan Arus Kas, CaLK, disertai Laporan Kinerja.

Sistem Anggaran dan Akuntansi dalam Pemahaman para Aktor

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran (Mardiasmo, 2009:61). Pengembangan anggaran BLU menekankan penerapan anggaran berbasis kinerja yang disusun dalam laporan RBA.

Akuntansi merupakan suatu sistem untuk menghasilkan informasi keuangan yang digunakan oleh para pemakainya dalam proses pengambilan keputusan. Tujuan informasi tersebut adalah memberikan petunjuk dalam memilih tindakan yang paling baik untuk mengalokasikan sumber daya yang langka pada aktivitas ekonomi (Ikhsan dan Ishak, 2005:1). Pengembangan akuntansi BLU menekankan penerapan akuntansi berbasis akrual yang diwujudkan dengan menyusun laporan keuangan berdasarkan SAK.

Sebenarnya penyusunan anggaran dan akuntansi bukanlah merupakan hal yang sangat baru di UB. Bahkan sebelum berstatus BLU, UB telah menyusun anggaran yang disusun dalam laporan RKA-KL dan akuntansi yang diwujudkan dengan menyusun laporan keuangan berdasarkan SAP. Hanya saja, penyusunannya masih belum benar-benar menerapkan anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual, hal ini karena para pelaksana lebih familiar dengan anggaran tradisional dan basis kas murni sebagaimana diterapkan pada Orde Baru.

BLU memberikan beberapa kewenangan lebih bagi Satker BLU berupa fleksibilitas pengelolaan keuangan. Untuk mengendalikannya, pemerintah pusat menuntut Satker BLU untuk meningkatkan pengelolaan keuangan yang efisien, efektif, produktif, transparan, dan akuntabel. Tuntutan ini didukung dengan diberlakukannya berbagai peraturan tentang penyusunan anggaran dan akuntansi BLU, seperti PP No. 23 Tahun 2005, PMK No. 44/PMK.05/2009, dan PMK No. 76/PMK.05/2008.

Konsekuensinya, sebagai pihak pelaksana, aparatur UB, mau tidak mau harus mengikuti pengembangan ini. Walaupun sosialisasi yang dilakukan pemerintah sangat terbatas dan waktu yang sangat minim untuk mempelajari pengembangan tersebut, penyusunan anggaran dan akuntansi tetap harus dilakukan. Kenyataannya, pengembangan yang sangat mendasar ini tidak bisa dilaksanakan secara “frontal” dan “drastis” namun membutuhkan waktu. Sebagian dari mereka menyadari bahwa penyusunan anggaran dan akuntansi menuntut adanya perubahan “paradigma” semua pihak-pihak dalam sebuah organisasi.

Hal ini menunjukkan bahwa penerapan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi melibatkan aspek perilaku individual diri manusia. Perilaku aktor-aktor memainkan peranan penting dalam menopang organisasi. Apabila para aktor tidak memahami apa yang dilakukannya dan tidak memiliki motivasi kerja, disinyalir informasi yang dihasilkannya menjadi tidak akurat, tidak andal, dan tidak dapat dijadikan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Mengubah “paradigma” aktor-aktor tersebut bukanlah hal yang mudah. Tuntutan agar aparatur segera menyesuaikan diri dengan perubahan “teknis” dan “format” bisa saja lebih mudah dicapai, namun untuk mengubah pola pikir membutuhkan waktu yang sangat lama. Seperti yang digambarkan oleh Bapak Helmi sebagai berikut:

“RBA sudah disusun dengan menggunakan anggaran berbasis kinerja, namun perilaku pihak yang menyusun anggaran **belum 100% memahami anggaran berbasis kinerja**. Ada yang masih berpikir, mau belanja ini *dicantol-cantolkan* (baca: dikaitkaitkan) ke kegiatan... seharusnya disusun berdasarkan kegiatan dulu...”.

Penyusunan awal “teknis” dan “format” RBA tahun 2009 sangat didukung oleh Pimpinan UB (Rektor dan Pembantu Rektor khususnya Pembantu Rektor II)¹. Di awal tahun 2009, seluruh pengelola keuangan tingkat unit kerja (fakultas) dikumpulkan menjadi satu di gedung rektorat untuk diberikan sosialisasi dan pendampingan penyusunan RBA pertama kalinya. Penyusunannya menggunakan aplikasi SIPAA. Salah satu sumber informasi di PPAB yang juga merupakan pendamping BLU menyebutkan bahwa penyusunan RBA tahun 2012 juga berlangsung dengan dukungan yang sama seperti tahun-tahun sebelumnya.

¹ Peneliti melakukan pengamatan pada saat penyusunan RBA pertama kali pada tahun 2009.

Pimpinan UB berkomitmen untuk memenuhi peraturan. Komitmen ini terlihat dari dukungan yang diberikan untuk mengembangkan sistem baru. Apabila dilihat lebih mendalam, dukungan ini merupakan upaya UB untuk memperoleh legitimasi karena secara substansi, RBA yang telah disusun belum menerapkan anggaran berbasis kinerja.

Terkait dengan pola pikir, Bapak Warkum, selaku Pembantu Rektor II UB menilai bahwa pola pikir aparatur sampai saat ini belum memahami anggaran berbasis kinerja. Menurutnya, mengubah pola pikir aparatur yang sudah terbiasa dengan “sistem lama” merupakan hal yang tidak mudah. Hal ini membutuhkan proses yang cukup lama. Berikut penjelasannya:

“**Pola pikir aparatur belum menjiwai** atau berubah, masih proses karena mengubah budaya itu kan tidak gampang... Mereka masih proses... Mereka masih ada kecenderungan yang saya pakai, padahal sebetulnya BLU bukan berorientasi pada pemakaian, tapi tercapainya target kinerja, target kegiatan...itu yang sebetulnya”.

Fenomena tersebut juga dirasakan oleh Ibu Ristika, selaku Kepala BAPSI berikut ini:

“Pengembangan tersebut akan **bermanfaat bagi kinerja**, administrasi lebih tertib, perencanaan terdeteksi, mana yang bisa dilaksanakan dan terukur, efisiensi dalam ketaatan penggunaan anggaran. Ke depan, ini sangat **dibutuhkan**...Namun sayangnya sampai dengan saat ini belum seluruh pihak memahami hal tersebut...”.

Menurutnya, pengembangan anggaran dan akuntansi sebenarnya sangat bermanfaat dan dibutuhkan UB untuk meningkatkan kinerjanya. Dengan menerapkan anggaran berbasis kinerja, seluruh pihak dapat mengetahui, mengevaluasi, dan menilai kinerja UB.

Senada dengan Ibu Ristika, Bapak Didied selaku Pembantu Dekan II FEB-UB, menjelaskan bahwa dengan menerapkan anggaran berbasis kinerja, pelaksanaan kegiatan akan lebih tertata sesuai perencanaan organisasi. Berikut penuturannya:

“**Kegiatan yang dilakukan pun lebih tertata** sehingga di akhir tahun tidak berlomba-lomba mengadakan kegiatan. Misal penelitian tidak menunggu bulan September...penelitian bisa dilakukan sekarang...”.

Sementara itu, Bapak Latief sebagai mantan tim pendamping implementasi PPK-BLU memahami bahwa pengembangan tersebut membawa manfaat tersendiri bagi UB. Dengan menerapkan pengembangan anggaran dan akuntansi, dampaknya UB mampu meningkatkan mutu layanannya dan mewujudkan transparansi dan akuntabilitas. Saat kepadanya diajukan pertanyaan bagaimana pemahamannya tentang pengembangan anggaran dan akuntansi BLU UB, Beliau menjawab:

“Intinya, dengan melakukan pengembangan tersebut, kita ingin **meningkatkan mutu layanan**. Yang kedua adalah **penguatan-penguatan** seperti penguatan **transparansi, akuntabilitas**, tata kelola, dan layanan”.

Hal senada juga diungkapkan oleh Bapak Didied:

“Ini berkaitan dengan **transformasi keuangan** agar organisasi menjadi lebih **mandiri** sehingga mampu **meningkatkan pelayanan**. Dengan menerapkan *money follow function*, jangan sampai setiap rupiah yang kita keluarkan menjadi sia-sia. Ke depan, organisasi diharapkan dapat mencapai efisiensi, efektivitas, dan ekonomis...”.

Ditambahkan juga oleh Bapak Helmi berikut ini:

“Pengembangan tersebut diharapkan mampu **meningkatkan kinerja** layanan sehingga otomatis semua aktivitas ditujukan dalam rangka **meningkatkan pelayanan** masyarakat. Nah, untuk menunjukkan **akuntabilitas**, dibuat laporan basis kinerja mulai dari penganggaran sampai pelaporan ...”.

Menurut mereka, pengembangan ini merupakan sebuah bentuk transformasi keuangan UB yakni menuju organisasi yang lebih mandiri terutama dalam pengelolaan keuangannya. Dengan demikian UB diharapkan dapat meningkatkan kinerja organisasi untuk mendukung peningkatan pelayanan. Penerapan anggaran berbasis kinerja yang berfilosofi *money follow function* seharusnya lebih dipahami sebagai bentuk pencapaian efisiensi, efektivitas, dan ekonomis organisasi. Di akhir, laporan pertanggungjawaban yang direpresentasikan dalam laporan keuangan dan laporan kinerja menunjukkan akuntabilitas UB terhadap *stakeholders*.

Sedikit berbeda dengan informan sebelumnya, Bapak Imam selaku Kepala Biro BAK, menjelaskan bahwa pelaksanaan sistem anggaran dan akuntansi BLU dilakukan UB untuk memenuhi kewajiban kepada pemerintah pusat. Pernyataan Bapak Imam mengarah kepada pemahaman bahwa pelaksanaan sistem tersebut utamanya lebih menekankan pada pemenuhan kepentingan legitimasi. Setelah dipenuhinya kepentingan legitimasi, maka akan berdampak pada pencapaian efisiensi dan efektivitas suatu organisasi.

Secara ringkas, pemaknaan beberapa informan tentang pengembangan sistem anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual dapat dipahami sebagai upaya untuk memenuhi kepentingan legitimasi sehingga nantinya akan berdampak pada peningkatan kinerja organisasi yang lebih efisien, efektif, dan produktif dalam rangka meningkatkan pelayanan. Semua anggaran yang dikeluarkan untuk mendukung aktivitas organisasi tersebut diharapkan dapat dipertanggungjawabkan secara transparan dan akuntabel kepada *stakeholders*.

Kenyataan di lapangan menunjukkan bahwa belum seluruh aparatur memiliki pandangan yang sama akan hal itu. Masalah “teknik” dan “format” barangkali dapat dipelajari namun yang dibutuhkan bukan hanya hal itu. Tanpa ada perubahan “paradigma” dan “sikap”, maka pengembangan ini sulit dilaksanakan. Pemahaman para aktor tersebut akan membentuk implementasi dan implikasinya terhadap organisasi.

“Paradigma Lama” yang Belum Ditinggalkan

Pengembangan sistem anggaran dan akuntansi menyisakan sebuah catatan bahwa “paradigma lama” dalam pengelolaan keuangan belum bisa ditinggalkan oleh para aktor sampai dengan saat ini. Hal ini ditunjukkan oleh “pola pikir” dan “sikap” para aktor berikut ini: *Pertama*, masih diterapkannya *traditional budgeting*, khususnya anggaran *incremental*. Anggaran *incremental* menjelaskan bahwa jumlah anggaran tahun tertentu dihitung berdasarkan jumlah tahun sebelumnya dengan tingkat kenaikan tertentu (Nordawati, 2009:53). Penggunaan anggaran tersebut membuat analisis terhadap anggaran per kegiatan kurang mendalam.

Bapak Latief menjelaskan bahwa penyusunan anggaran masih menggunakan anggaran *incremental*. Menurutnya, RKA-KL saat ini masih menekankan orientasi pada belanja, yakni bagaimana menyusun belanja yang lebih tinggi dari sebelumnya. Hal ini juga dipertegas oleh Bapak Helmi. Menurut Beliau, walaupun penyusunan RBA di Universitas Brawijaya telah menekankan anggaran berbasis kinerja, ternyata dalam implementasinya masih menerapkan anggaran *incremental*. Hal ini dapat dilihat bahwa aparaturnya masih berorientasi pada belanja daripada kegiatan.

Kedua, belum hilangnya paradigma “anggaran harus habis”. Dari hasil pengamatan dan wawancara, peneliti masih menemukan penerapan paradigma “anggaran harus habis”. Seperti Bapak Didied yang mengaitkan praktik “anggaran harus habis” dengan anggaran berbasis kinerja. Menurutnya, meski terkesan sangat normatif, anggaran berbasis kinerja mampu mengurangi praktik “anggaran harus habis”. Sedikit berbeda dengan Bapak Didied, Bapak Rudi, selaku pengguna anggaran di Fakultas lain menyatakan bahwa:

“Jurusan kita ini mbak, sudah merencanakan anggaran dengan baik (maksudnya anggaran tahun 2011)... Kalau bisa, anggarannya kita habiskan saja dalam satu tahun karena kalau gak habis nanti uangnya juga gak bisa diambil mbak (maksudnya tidak bisa diambil dari rektorat). Toh ini kan juga berasal dari pendapatan kita...”.

Menurutnya, instansi yang dipimpinnya harus menghabiskan anggaran karena belanja didanai dari pendapatan yang dihasilkan instansinya. Sampai saat ini rektorat (pusat UB) belum memberikan kewenangan bagi unit kerja untuk dapat mengambil sisa kasnya yang telah ditampung di rektorat.

Selain itu, pemerintah pusat menekankan dilaksanakannya anggaran berbasis kinerja namun untuk mengukur keberhasilan kinerja suatu instansi, pemerintah pusat ternyata melihat kemampuan daya serap anggaran belanja yang dilaporkan melalui Laporan Daya Serap dan Sistem Informasi Manajemen Keuangan Online (SIMKeu-online). Hal ini sebenarnya sesuatu yang kontradiktif.

Pencapaian daya serap anggaran merupakan indikator keberhasilan kinerja aparatur pemerintah. Semakin besar daya serap maka kinerjanya dianggap bagus. Sebaliknya, semakin rendah daya serap maka kinerjanya dianggap rendah. Hal ini digambarkan pada tahun 2009, daya serap UB meraih peringkat teratas dari seluruh PTN di Indonesia. Bapak Syarif, selaku Kabag Akuntansi BAK pernah mengungkapkan:

“UB tahun 2009 meraih peringkat teratas atas kemampuannya melakukan daya serap... Pernah saya berdiskusi dengan pak Rektor. Beliau bilang: daya serap kita tertinggi... berarti kita ini universitas yang *nggerangsang* (baca: mirip serakah)...”.

Sehubungan dengan itu, Bapak Latief melihat bahwa penyusunan anggaran (RKA-KL) hanya melihat daya serap suatu instansi bukan kinerjanya. Beliau menjelaskan bahwa pemerintah pusat sendiri masih menekankan daya serap sebagai tolok ukur keberhasilan kinerja sebuah instansi. Berikut penuturan Bapak Latief:

“RKA-KL saat ini berbasis anggaran berorientasi pada belanja, yakni bagaimana menyusun belanja yang lebih tinggi dari sebelumnya. Selain itu juga dilihat **daya serapnya** di mana ada raport, semakin tinggi daya serap menunjukkan kinerjanya nomor 1... Semakin banyak dia menghabiskan anggaran, semakin banyak yang dia kerjakan. Masuk akal juga, tapi menurut saya salah. Ini bertolak belakang dengan penerapan anggaran berbasis kinerja...”.

Tak hanya itu, juga masih kuatnya pola pikir bahwa RBA hanyalah sebagai pelengkap atau pendukung RKA-KL. RKA-KL dipandang sebagai laporan anggaran utama yang harus dibuat oleh seluruh Satker di seluruh Indonesia. Hal ini mengakibatkan RKA-KL selalu yang diutamakan dan

RBA hanya sebagai pelengkap seperti yang diungkapkan oleh Bapak Suhartono, selaku Kasubbag Akuntansi BAK berikut ini:

“RBA itu dibuat sebagai pendukung RKA-KL saja. Yang wajib dan tidak bisa ditinggalkan justru RKA-KL. Tetapi orang-orang pada saat itu disibukkan membuat RBA dan tidak mau ambil pusing membuat RKA-KL. Kita (BAK) sudah bilang bahwa RKA-KL itulah yang diminta ...”.

Ketiga, belum menerapkan akuntansi berbasis akrual. Meskipun diakui oleh salah seorang staf Akuntansi di BAK (mbak Diana) bahwa laporan keuangan UB tahun 2010 telah menerapkan pencatatan secara akrual, namun sejauh yang bisa diamati, laporan keuangan UB masih berdasarkan basis kas (kas menuju akrual). Jika melihat pernyataan mbak Diana, bisa jadi akrual menunjukkan bahwa neraca sudah disusun, namun pada kenyataannya pencatatan secara akrual tersebut hanya melibatkan komponen neraca.

Hal ini dapat dilihat pada beberapa kasus: 1) kekurangan belanja tunjangan beras PNS. Bagian Akuntansi BAK mengakuinya dalam neraca (laporan keuangan berdasarkan SAK). Sebaliknya sesuai kebijakan Biro Kemendiknas, transaksi tersebut tidak dimasukkan secara akrual ke dalam neraca (laporan keuangan berdasarkan SAP) dan menyarankan untuk dimasukkan ke dalam penjelasan lampiran, dan 2) piutang mahasiswa. Berikut penuturan mbak Diana:

“Pencatatan akrual sampai saat ini seperti pencatatan tunjangan beras... Informasi akrual di SAP tidak dimasukkan ke neraca tapi CaLK. Kalau SAK dimasukkan dalam laporan keuangan (neraca). Pencatatan akrualnya diatur dalam Perdirjen 62. Selain itu juga terkait piutang mahasiswa”.

Pencatatan yang berbeda ini merupakan hal yang kontradiktif. Ketidakteraturan pencatatan dalam SAK dan SAP ini tidak dipahami oleh Bagian Akuntansi BAK karena bagian tersebut hanya melaksanakan tugas sesuai peraturan dan saran dari pimpinan.

Dengan mengetahui gambaran tersebut, diharapkan UB dapat mengembangkan “teknik” dan “format” anggaran dan akuntansi yang sesuai dengan tuntutan peraturan secara optimal. Tidak kalah penting, gambaran ini memberikan pelajaran pada UB untuk dapat memahami bahwa suksesnya pengembangan secara substansi sangat dipengaruhi oleh perubahan “paradigma” dan “sikap” dari aktor-aktor yang terlibat di dalamnya.

PENUTUP

Simpulan

Pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU menekankan penerapan sistem anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual. Dalam pengelolaan keuangannya, UB harus menyusun RBA selain RKA-KL dan laporan keuangan berdasarkan SAK selain SAP. Pemaknaan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB ditangkap berbagai pihak secara berbeda-beda. Mereka merasa bahwa pengembangan anggaran dan akuntansi tidak bisa dilaksanakan secara “frontal” dan “drastis” namun membutuhkan waktu. Pengembangan ini tidak sekedar menekankan perubahan teknis dan format saja namun juga perubahan “paradigma”. Lebih dari itu, penerapan sistem ini utamanya dilakukan untuk memenuhi kepentingan legitimasi sehingga selanjutnya dapat memberikan *value added* bagi UB dalam mengelola kinerja organisasinya agar lebih efisien, efektif, produktif, transparan, dan akuntabel.

Untuk memperoleh legitimasi, UB berupaya melembagakan sistem anggaran dan akuntansi BLU. Salah satu upayanya yaitu menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaan. Berdasarkan hasil interpretasi melalui *New Institutionalism Theory*, penerapan sistem anggaran dan akuntansi BLU menggambarkan terjadinya gejala *institutional isomorphism* di lingkungan UB. Dalam penelitian ini, *coercive isomorphism* merupakan tipe *isomorphism* utama yang terjadi karena adanya faktor pendorong dalam bentuk desakan dan aturan-aturan hukum yang mengikat dan diberlakukan oleh Pemerintah Pusat. Meskipun demikian, faktor eksogen yang bersifat *coercive* tersebut ternyata tidak berdiri sendiri. Berdasarkan penelitian yang ada, institusionalisasi sistem anggaran dan akuntansi BLU pada UB juga didukung oleh faktor *mimetic* (pengimitasian) dan *normative* (keterlibatan para profesional).

Implikasi atas hasil penelitian ini berkaitan dengan paradigma aktor-aktor yang melaksanakan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU di lingkup UB. Pengembangan ini dimaknai sebagai bentuk pemenuhan legitimasi semata yang terjadi mulai dimaknai sebagai bentuk upaya untuk mencapai efisiensi, efektivitas, produktivitas kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan, sehingga tidak berorientasi pada pemenuhan kepentingan legitimasi semata.

Keterbatasan dan Saran

Beberapa keterbatasan penelitian ini adalah, *Pertama*, berkaitan dengan obyek pengamatan, di mana hanya meliputi BAK, BAPSI, dan FEB-UB ke bawah. Peneliti tidak melakukan pendalaman terhadap fungsi pelaksana teknis lainnya (selain BAK, BAPSI, dan FEB-UB ke bawah) yang juga memiliki peran terkait masalah tersebut. *Kedua*, keterbatasan keikutsertaan. Peneliti tidak melaksanakan seluruh kegiatan yang berhubungan dengan pengelolaan keuangan. Beberapa kegiatan yang peneliti ikuti adalah peng-*entry*an RBA ke dalam aplikasi SIPAA tahun 2009 tingkat universitas dan tahun 2010 tingkat FEB-UB, pelaksanaan anggaran (penatausahaan) di tingkat sub unit dan unit kerja FEB-UB tahun 2010, universitas tahun 2011, dan penyusunan lampiran LAKIP tahun 2010. Peneliti tidak terlibat dalam penyusunan laporan keuangan berdasarkan SAK.

Adapun saran ke depan dari penelitian ini: *Pertama*, apabila peneliti selanjutnya ingin meneliti kembali Universitas Brawijaya, mereka dapat memperluas obyek pengamatan lainnya, selain BAK, BAPSI, dan FEB-UB ke bawah, misalnya Senat, SPI, dan Fakultas-fakultas lainnya. *Kedua*, peneliti lain agar dapat lebih intens dalam keikutsertaan pelaksanaan kegiatan yang berhubungan dengan pengelolaan keuangan agar diperoleh pemahaman yang lebih utuh atas realitas yang ada. *Ketiga*, peneliti selanjutnya juga dapat melakukan penelitian yang sejenis pada organisasi publik lainnya, mengingat setiap organisasi publik memiliki karakteristiknya sendiri-sendiri.

DAFTAR PUSTAKA

- Carruthers, B. G. 1995. Accounting, Ambiguity, and The New Institutionalism, *Accounting, Organizational and Society* 20 (4): 313-328.
- DiMaggio, P. J., and Powell, W. W. 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. Dalam W. W. Powell & P. J. DiMaggio (editor). *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (p. 63-82). The University of Chicago Press. Chicago.
- Djamhuri, A. 2009. *A Case Study Of Governmental Accounting And Budgeting Reform At Local Authority In Indonesia: An Institutional Perspective*. Ph.D. dissertation. Universiti Sains Malaysia.
- Effendi, S. 2003. Pengelolaan Perguruan Tinggi Menghadapi Tantangan Global. <http://sofian.staff.ugm.ac.id/artikel/Effendi>.

- Firmanto, Y. 2011. *Proses Penyusunan dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Kasus pada Universitas Brawijaya)*. Laporan Studi Kasus Tidak Dipublikasikan. Universitas Brawijaya, Malang.
- Hood, C. 1991. A Public Management for All Seasons, *Public Administration* 69: 3-19.
- Hood, C. 1995. The New Public Management in "the 1980s": Variations on a theme, *Accounting, Organization and Society* 20 (2/3): 93-109.
- Ikhsan, A., dan Ishak, M. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Larson, M.S. 1977. *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*. Berkeley: University of California Press.
- Lippi, A. 2000. One theory, many practices. Institutional allomorphism in the managerialist reorganization of Italian local governments, *Scandinavian Journal Management* 16 (2000): 455-477.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Meyer, J. W., and Rowan, B. 1977. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. Dalam W. W. Powell & P. J. DiMaggio (editor). *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (p. 41-62). Chicago: The University of Chicago Press.
- Miles, M. B., and Huberman, A. M. 1992. *Analisis data Kualitatif*. Jakarta: Universitas Indonesia Press.
- Nordiawan, D. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Rahayu, S. 2007. *Menyibak Proses Penyusunan Anggaran Pemerintah Daerah (Studi Fenomenologi pada Satu SKPD di Provinsi Jambi)*. Tesis Tidak Dipublikasikan. Universitas Brawijaya, Malang.
- Republik Indonesia, *Undang-Undang No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- _____, *Undang-Undang No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*.
- _____, *Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*.
- _____, *Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- _____, *PMK No. 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum*.
- _____, *PMK No. 44/PMK.05/2009 tentang Rencana Bisnis dan Anggaran Serta Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum*.
- _____, *Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.

- Sewing, J. H. 2010. *Corporate Divestiture Management: Organizational Techniques for Proactive Divestiture Decision-Making*. Gabler Verlag. Germany. Retrived from <http://books.google.co.id/>.
- Sjafrizal. 2008. *Ekonomi Regional, Teori dan Aplikasi*. Niaga Swadaya. Padang.
- Taukid. 2009. *Analisis Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada SKPD di Kabupaten Konawe (Studi pada Badan Keluarga Berencana dan Pemberdayaan Perempuan)*. Laporan Studi Kasus Tidak Dipublikasikan. Universitas Brawijaya, Malang.
- Triyuwono, I. 2009. *Perspektif, Metodologi, dan Teori Akuntansi Syariah*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Universitas Brawijaya. 2011. Rencana Pengembangan. http://www.ub.ac.id/id/tentang_ub/rencana.html.
- Wijayanti, A. 2006. *Reformasi Sistem Akuntansi: Kasus Pada Pemerintah Propinsi Kalimantan Selatan*. Tesis Tidak Dipublikasikan. Universitas Brawijaya, Malang.