

PENGARUH FAKTOR-FAKTOR PENDUKUNG DAN PENGHAMBAT PERAN DAN ORIENTASI PEMERINTAH DAERAH DALAM RANGKA MENGOPTIMALKAN PENDAPATAN DAERAH (Survey pada Pemerintah Propinsi Jawa Barat)¹

Oleh:
Memen Kustiawan²

Abstract

It is a study on Public Sector Accounting, i.e. examining the role and orientation of the local government in response to the encouraging and obstructive factors in optimizing the local revenue. The objectives of this research are to recognize: (1) the influence of the encouraging and obstructive factors upon the role and orientation the local government, (2) the influence of encouraging and obstructive factors upon the local revenue, (3) the role of the local government in enhancing the local revenue, and (4) the dominant components of encouraging and obstructive factors.

The unit of analysis is the Local Government of West Java Province. The respondents for this research are the elements of analysis units, namely 31 service units of local revenue (UPPD) which are divided based on the regions spread all over West Java Province. On top of that, an interview is carried out with some decision makers of the local government (based on the organizational structures), namely: (1) the Secretariat of Local Government and (2) Local Service Department. In addition to the circulation of the questionnaire and interview, an observation is also conducted. Data analysis is conducted in two ways, namely the quantitative and qualitative approaches. Firstly, the quantitative approach consists of 2 methods, namely the path and correlation analysis. Secondly, the qualitative analysis is based on the theory and rationality and is used to accomplish the quantitative result of the analysis.

The result of path and correlation analysis shows that: (1) the role and orientation of local government are positively influenced by encouraging factors (14,80%), and negatively by obstructive factors (8,20%); (2) the local revenue is positively influenced by encouraging factors (0,44%), and negatively influenced by obstructive factors (21,53%); (3) the local revenue is positively influenced by the local government's role and orientation (2,68%); (4) dominant components of encouraging factors are tax law and other laws pointed out by correlation coefficient at the value of 0,909, and the most dominant component at the obstructive factors is the collection cost marked by the correlation coefficient at the value of 0,743. This shows that the local government's role and orientation play a part in raising the local revenue. Whereas, based on the qualitative analysis, the ratio of local revenue against the regional gross domestic product from 1999/2000 up to 2004 is around 0.28%-0.93%. It shows that there is still a potential of local revenue which is yet to be realized by West Java Province.

Keywords: The region's original income, encouraging and discouraging factors, role and orientation of local government, provincial government.

¹ Bagian dari disertasi dalam Bidang Ilmu Ekonomi, Sub Bidang Ilmu Akuntansi Program Doktor di bawah bimbingan Ria Ratna Ariawati, Mohammad Zain, dan Sumarno Zain

² Dr. Memen Kustiawan, M.Si. adalah Staf Pengajar Program Studi Akuntansi FPIPS Universitas Pendidikan Indonesia dan Dosen Luar Biasa di STIA LAN Bandung.

A. Pendahuluan

Berlakunya Undang-undang No. 22 Tahun 1999 sebagaimana telah diganti dengan Undang-undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-undang No. 25 Tahun 1999 sebagaimana telah diganti pula dengan Undang-undang No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, menyebabkan terjadinya pergeseran kewenangan (*shifting authority*) pemerintah pusat kepada pemerintah daerah. Pemerintah Pusat, secara prinsipiil bertanggungjawab untuk menjaga kesatuan nasional, meningkatkan taraf hidup masyarakat, dan bertanggungjawab secara keseluruhan dalam pengelolaan perekonomian nasional. Di lain pihak pemerintah daerah bertanggungjawab untuk melaksanakan fungsi-fungsi pemerintahan di daerahnya, terutama dalam memberikan pelayanan masyarakat (*public services*). Menurut Susijati B. Hirawan (1990), bahwa tersedianya sumber-sumber keuangan juga merupakan salah satu masalah pokok dalam konsep otonomi daerah, di samping masalah pembagian kewenangan dan pembagian tanggungjawab.

Sebagai konsekuensi pemberian hak dan kewenangan otonomi kepada daerah yang menggunakan prinsip otonomi seluas-luasnya sebagaimana tersirat dalam Penjelasan Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004, Daerah wajib meningkatkan pelayanan, peran serta, prakarsa, dan pemberdayaan masyarakat yang bertujuan pada peningkatan kesejahteraan rakyat. Di lain pihak, untuk membiayai penyelenggaraan fungsi dan tugas pemerintahan yang menjadi tanggungjawabnya, setiap Daerah dituntut untuk mengoptimalkan penerimaan pendapatan asli daerah. Oleh karena itu, dalam mendukung penerapan otonomi daerah, kajian terhadap kemampuan pendapatan asli daerah termasuk di dalamnya kajian terhadap faktor pendorong dan faktor penghambat yang diperkirakan akan ikut berpengaruh terhadap upaya optimalisasi penerimaan pendapatan asli daerah, menjadi sangat relevan dan penting.

Menurut The Liang Gie (dalam Josep Riwu Kaho, 1987:37) bahwa pada prinsipnya setiap daerah otonom harus dapat membiayai sendiri semua kebutuhannya sehari-hari yang rutin, apabila untuk kebutuhannya itu daerah masih mengandalkan bantuan keuangan dari pusat, sesungguhnya daerah itu tidak lagi otonom. Adapun menurut Bappenas (1999:36), kemandirian daerah, diukur dari kecukupan dana untuk membiayai kebutuhan daerah. Semakin tinggi rasio penerimaan pemerintah terhadap Produk Domestik Regional Bruto (PDRB), semakin besar kemampuan pemerintah untuk membiayai berbagai barang dan jasa publik. Hal yang senada dikemukakan oleh Indra Bastian (2001:231) bahwa ketergantungan pada bantuan pusat harus seminimal mungkin, sehingga pendapatan asli daerah harus menjadi bagian sumber keuangan terbesar yang didukung oleh kebijakan pembagian keuangan pusat dan daerah sebagai prasyarat mendasar dalam sistem pemerintahan negara.

Berdasarkan hasil survei pendahuluan, kondisi pendapatan asli daerah Propinsi Jawa Barat dalam tahun anggaran 2002, realisasi pendapatan asli daerah senilai Rp 1.551,49 milyar. Nilai tersebut baru memberikan kontribusi sebesar 61,08% dari anggaran pendapatan daerah Propinsi Jawa Barat senilai Rp 2.540,00 milyar. Atau dengan kata lain baru memberikan kontribusi sebesar 56,27% dari realisasi total penerimaan daerah senilai Rp 2.757,34 milyar, atau sebesar 75,01% dari realisasi belanja daerah senilai Rp 2.068,35 milyar.

Selain itu, kondisi yang menunjukkan relatif rendahnya sumbangan pendapatan asli daerah dalam struktur penerimaan daerah dapat dilihat dari *tax effort* (rasio pendapatan asli daerah terhadap PDRB) (Jones dan Pendlebury, 2000:10; Goode, 1984:84; & Bappenas, 1999:37). *Tax effort* untuk propinsi Jawa Barat tahun 2001 adalah sebesar 0,72%. Padahal, *tax effort* yang tinggi adalah sekitar 2% (Devas, 1989). Dengan merujuk pada pendapat The

Liang Gie, Bappenas, dan Indra Bastian, maka nampaknya Pemerintah Propinsi Jawa Barat perlu mengoptimalkan pendapatan asli daerah untuk meningkatkan kemampuan keuangan daerah.

Untuk memberikan gambaran yang lebih objektif mengenai kemampuan keuangan daerah, peneliti memandang perlu untuk membandingkan (*benchmark*) kondisi yang ada di Indonesia dengan kondisi di luar negeri (lihat tabel 1.2).

Tabel 1.2
Perbandingan Kemampuan Keuangan Daerah di Indonesia dengan
Negara-negara Berkembang dalam Tahun 1996

No.	Negara	Penerimaan Daerah terhadap:		Perbandingan Pengeluaran Pemda terhadap Pengeluaran Pemerintah Pusat (%)
		Pengeluaran Daerah (%)	Penerimaan Pemerintah Pusat (%)	
1	2	3	4	5
1	Cina	100	64	64
2	Brazil	76	28	37
3	Argentina	65	24	37
4	India	65	35	54
5	Kolombia	56	18	32
6	Korea	47	18	38
7	Indonesia	30	7	22

Sumber : Diolah dari Simanjuntak (1999:18)

Berdasarkan tabel 1.2 kolom (3) ternyata dilihat dari rasio penerimaan daerah dengan pengeluaran daerah, Indonesia dibandingkan dengan negara-negara berkembang lainnya memiliki rasio yang paling rendah yaitu sebesar 30%. Rasio sebesar 30%, mengandung makna bahwa penerimaan daerah hanya mencukupi 30% pengeluarannya. Dengan perkataan lain struktur penerimaan pendapatan asli daerah seperti itu, propinsi hanya mampu membiayai 30% pengeluaran pemerintah daerah. Padahal di negara lain, angkanya lebih tinggi dari itu, yaitu berkisar antara 47% sampai dengan 100% atau secara rata-rata berkisar di atas 50%. Paling ekstrim terdapat di Cina, yaitu pengeluaran daerah dibiayai oleh kekuatan pembiayaan daerah. Perbandingan ini menunjukkan bahwa di Indonesia (termasuk di dalamnya propinsi Jawa Barat) terdapat ketergantungan yang sangat tinggi mengenai keuangan daerah terhadap keuangan pusat.

Tabel 1.2 juga menjelaskan ketergantungan dari sisi lain yaitu bahwa : 1) porsi penerimaan daerah terhadap penerimaan pusat di Indonesia juga paling rendah dibanding dengan negara lain, yaitu hanya 7% (kolom 4). Artinya, total penerimaan daerah hanya 7% dari total penerimaan pusat; 2) pengeluaran pemerintah daerah hanya 22% terhadap pengeluaran pemerintah pusat (kolom 5). Hal ini menunjukkan adanya ketimpangan yang sangat besar mengenai hubungan keuangan antara pusat dan daerah. Daerah memiliki kekuasaan yang sangat kecil terhadap urusan pengelolaan penerimaan dan pengeluarannya. Konsekuensinya, kemampuan pendapatan asli daerah dalam membiayai pengeluarannya sangat rendah.

Dari gambaran kontribusi pendapatan asli daerah (PAD) terhadap pendapatan daerah, belanja rutin dan belanja pembangunan, terlihat bahwa untuk menjamin sumber pembiayaan tersebut sebagaimana butir 6 Penjelasan Undang-undang Nomor 32 Tahun

2004, antara lain diperlukan kemampuan menggali sumber keuangan sendiri, yang didukung oleh perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan Daerah. Upaya yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah dalam menjamin sumber pembiayaan pemerintahan adalah sesuai dengan salah satu dari asumsi dasar akuntansi pemerintah yaitu kesinambungan entitas (*the going concern postulate*) yang menyatakan bahwa pemerintah diasumsikan akan berlanjut keberadaannya, dengan perkataan lain pemerintah diasumsikan tidak bermaksud melakukan likuidasi dan entitas akan beroperasi untuk periode waktu yang tidak tertentu (Belkaoui, 2000:17; dan Porwal, 2002:102).

Mengingat tidak semua sumber pembiayaan diberikan kepada daerah, maka daerah diwajibkan untuk menggali sumber-sumber keuangannya sendiri berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Mamesah, 1995:28). Hal yang senada dikemukakan oleh Ryaas Rasyid, dkk. (2002:116) bahwa untuk dapat menyelenggarakan urusan rumah tangganya, daerah harus mempunyai sumber keuangan sendiri, sehingga tidak selalu tergantung pada sumber-sumber dari pemerintah pusat.

Kemampuan Pemerintah Daerah untuk menjalankan fungsinya tergantung kepada kemampuan mereka dalam menggali sumber-sumber penerimaan yang independen, misalnya pajak dan retribusi (Layfield dalam Susijati B. Hirawan, 1990:166). Alokasi dana yang diberikan oleh pusat kepada daerah akan membawa konsekuensi adanya pengawasan yang dilakukan pusat pada pengeluaran-pengeluaran daerah (Cheema dan Rondinelli, 1983:302). Di lain pihak, semakin besar kemampuan daerah dalam menggali sumber-sumber pendapatannya akan memperkecil pengawasan yang dilakukan pusat terhadap pemerintah daerah. Artinya, pemerintah daerah yang mempunyai pendapatan yang besar dan independen akan mempunyai posisi yang lebih baik daripada pemerintah daerah yang tergantung pada dana pusat (Hepworth, Maxwell, dan Allen dalam Susijati B. Hirawan, 1990).

Kemandirian fiskal daerah tidak akan menjadi kenyataan kalau pusat menguasai sebagian besar sumber dana. Jika pusat menguasai sumber dana, maka yang terjadi justru peningkatan ketergantungan anggaran daerah kepada pusat. Alokasi dana (*transfer*) dari Pemerintah Pusat yang disertai dengan pengawasan yang terlalu ketat dalam penggunaannya tidak akan mendorong daerah dalam menggali dan mengembangkan sumber pendapatan daerah yang ada, tetapi bahkan dapat mematikan inisiatif daerah yang bersangkutan. Hal ini akan membuat daerah semakin tergantung pada bantuan Pemerintah Pusat (Booth, 2000). Walaupun demikian, mengingat hampir semua pola penyerahan tugas-tugas pengeluaran dan penerimaan masih harus menggantungkan diri pada bantuan pusat (*transfer*), pola dasar dan sistem monitoring merupakan elemen penting untuk menjamin efektivitas desentralisasi fiskal (Bird dan Vaillancourt, 2000:52). Oleh karena itu, dalam mengambil kebijakan dalam peningkatan pendapatan, daerah harus bersikap hati-hati atau mencoba mencegah timbulnya masalah daripada memberikan pelayanan untuk menghilangkan masalah (Osborne dan Gaebler (1993:219); Osborne dan Plastrik, (1997:349)).

Dalam rangka mengoptimalkan penerimaan, Adam Smith (dalam Seligman, 2001:316-321) meletakkan dasar teori yang fundamental yang dikenal dengan *the four canons of Adam Smith* yang terdiri dari : keadilan (*equity*), kepastian hukum (*certainty*), waktu pemungutan yang sebaik-baiknya (*convenience*), dan *economy*. Sementara itu, menurut Sommerfeld, (1994:9-13), saat ini selain *the canons of Adam Smith* tersebut, kriteria sistem penerimaan terutama dari sektor perpajakan harus ditambah pula dengan *productivity*, *visibility* dan *political considerations*. Di sisi lain, peran dan orientasi Pemerintah Daerah dalam mengoptimalkan PAD dihadapkan kepada faktor penghambat (*discourage*) dan

faktor pendorong (*encourage*) optimalisasi. Hal ini merujuk kepada *the force field analysis theory* untuk mendiagnosis situasi dan mengkaji variabel-variabel yang terlibat dalam menentukan efektivitas, yang di kemukakan oleh Kurt Lewin 1947 (dalam Hersey dan Blanchard, 1996:463).

Merujuk kepada teori yang dikemukakan oleh Adam Smith, Sommerfeld, dan Lewin sehubungan dengan tidak semua sumber pembiayaan diberikan kepada daerah, aparaturnya Pemerintah Daerah Jawa Barat dituntut untuk dapat memainkan peran dan orientasinya yaitu harus mampu meminimalkan faktor-faktor penghambat (*discouraging factor*) dan mengoptimalkan faktor pendorong (*encouraging factor*) yang diharapkan dapat membantu pencapaian optimalisasi pendapatan asli daerah-nya demi kelangsungan roda pemerintahan daerah (*the going concern postulate*).

Berdasarkan teori yang telah dikemukakan di atas, dalam penelitian ini terdapat empat buah variabel yang diteliti yaitu variabel faktor pendorong (*encouraging factor*), variabel faktor penghambat (*discouraging factor*), variabel peran dan orientasi pemerintah daerah, dan variabel pendapatan asli daerah. Pola hubungan keempat variabel ini merupakan model rekursif yaitu arus kausal dalam model bersifat eka-arah. Dengan perkataan lain, pada saat yang sama sebuah variabel tidak bisa sekaligus menjadi penyebab bagi dan akibat dari variabel lain.

Dalam kaitannya dengan penerimaan negara, beberapa penelitian antara lain dari Lerche (1970, 1975 dan 1986), IMF dan HIID (*Harvard Institute for International Development*) tahun 1979 dan 1984, *World Bank* tahun (1987), *Team TPIS (Tax Potential Indicator System)* tahun 1987, Mohammad Zain (1991), dan TOPN (*Tim Optimalisasi Penerimaan Negara*) tahun 1999, menunjukkan bahwa penerimaan negara dari sektor perpajakan yang dikelola oleh pemerintah pusat belum optimal. Salah satu temuan penting adalah bahwa penyusunan rencana penerimaannya belum didasarkan kepada potensinya (*utilization rate*-nya) melainkan masih didasarkan kepada sistim target. *Utilization rate* untuk *income tax overall* tahun 1969/1970, 1974/1975, 1986/1987, dan 1999 masing-masing baru mencapai sekitar 10%, 28%, 40%, dan 63,33%. Merujuk kepada Taylor et al. (1965), penelitian yang dilakukan TOPN (1999) yang menunjukkan *utilization rate*-nya sebesar 63,33% mengindikasikan adanya penyelundupan pajak sebesar 36,67%. Angka ini dapat dikatakan juga sebagai kerugian pajak/*tax lossess*. *Utilization rate* adalah perbandingan antara realisasi penerimaan dengan potensi penerimaan teoritis (bukan antara realisasi dengan target). *Utilization rate* merupakan salah satu cara untuk mengukur efisiensi dan efektivitas pemungutan.

Berdasarkan kondisi-kondisi yang telah diuraikan di atas, masalah yang dimunculkan dalam penelitian ini merupakan kombinasi dari deduksi teori, hasil menelaah hasil-hasil penelitian dan hasil menelaah kebijakan (*policy*) pemerintah sehingga diperoleh gambaran latar belakang situasional, kondisional serta empirikal mengenai penelitian ini dengan tema sentral yang dapat dirumuskan sebagai berikut:

Berlakunya Undang-undang No. 22 Tahun 1999 sebagaimana telah diganti dengan UU No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah menyebabkan terjadinya pergeseran kewenangan (*shifting authority*) dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah. Setiap penyerahan atau pelimpahan kewenangan diikuti dengan pembiayaan. Mengingat tidak semua sumber pembiayaan diberikan kepada daerah, pemerintah daerah diwajibkan untuk menggali sumber-sumber keuangannya sendiri. Hal ini menggugah untuk meneliti lebih lanjut tentang Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah dalam mengoptimalkan Pendapatan Asli Daerah yang secara teori dihadapkan kepada faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*).

1. Rumusan Masalah

Bertitik tolak dari berbagai fenomena seperti yang dikemukakan pada latar belakang penelitian, pokok permasalahan dalam penelitian ini adalah:

- a. Apakah faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*) berpengaruh terhadap Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah?
- b. Apakah faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*) berpengaruh terhadap pendapatan asli daerah?
- c. Apakah Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah dapat meningkatkan pendapatan asli daerah?
- d. Komponen apa yang dominan dalam faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*)?

2. Maksud dan Tujuan Penelitian

Maksud penelitian ini adalah untuk memperoleh informasi tentang upaya pemerintah daerah dalam mengoptimalkan pendapatan asli daerahnya. Sedangkan tujuan penelitian ini, berdasarkan perumusan masalah yang telah ditetapkan, adalah untuk mengetahui:

- a. Pengaruh faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*) terhadap Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah.
- b. Pengaruh faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*) terhadap pendapatan asli daerah.
- c. Peran dan orientasi pemerintah daerah dalam meningkatkan pendapatan asli daerah.
- d. Komponen yang dominan dari faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*).

3. Kegunaan Hasil Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan sebagai berikut:

- a. Kegunaan bagi pengembangan ilmu:
 - 1) Bagi para peneliti, dapat dipakai sebagai acuan dan referensi awal untuk melakukan penelitian selanjutnya di bidang Akuntansi Sektor Publik, khususnya mengenai optimalisasi penerimaan di era otonomi daerah.
 - 2) Bagi para akademisi, diharapkan berguna dalam memperluas cakrawala dan tambahan informasi untuk menemukan dimensi-dimensi (penjelasan atau ciri-ciri yang menggambarkan suatu variabel) baru dalam bidang Ilmu Akuntansi Sektor Publik khususnya mengenai proses mengoptimalkan penerimaan yang bersumber dari pendapatan asli daerah.
- b. Kegunaan operasional:

Bagi aspek guna laksana, penelitian ini akan membuka wawasan baru bagi aparat daerah maupun masyarakat, berkenaan dengan pelaksanaan otonomi daerah dan sebagai masukan berharga untuk perumusan ulang kebijakan yang bermanfaat untuk mengganti kebijakan yang berlaku dengan alternatif kebijakan lain yang lebih bermanfaat.

B. Kerangka Pemikiran

Perubahan lingkungan yang ditandai dengan terbitnya undang-undang otonomi daerah telah mengubah persepsi, cara pandang dan pola pikir Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah serta masyarakat dalam mengembangkan kebijakan pembangunan di semua bidang, yang sebelumnya lebih bersifat sentralistik, birokratis, *top down* dan

hierarki yang sangat panjang. Pembangunan yang semula seolah-olah menjadi tugas dan wewenang pemerintah saja, kemudian menjadi milik dan kewajiban bersama pemerintah dan masyarakat, sehingga harus didiskusikan, dirumuskan, direncanakan, dilaksanakan, diawasi, dan dievaluasi bersama (Mardiasmo, 2002:16).

Dalam rangka memenuhi tuntutan akuntabilitas dan transparansi, hal yang tidak kalah pentingnya adalah peningkatan efisiensi dan efektivitas pengelolaan sumber daya keuangan. Selain untuk memenuhi tuntutan akuntabilitas dan transparansi, peningkatan efisiensi dan efektivitas pengelolaan sumber daya keuangan ditujukan juga untuk peningkatan kesejahteraan, pelayanan kepada masyarakat dan menghindari penyimpangan dalam pengelolaan keuangan negara yang merupakan salah satu alasan terbitnya UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara sebagaimana tersirat dalam penjelasan UU tersebut. Untuk itu diperlukan suatu laporan keuangan yang handal dan dapat dipercaya agar dapat menggambarkan sumber daya keuangan daerah berikut analisis prestasi pengelolaan sumber daya keuangan daerah itu sendiri.

Laporan keuangan daerah yang harus disusun menurut pasal 81 ayat (1) Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 adalah laporan perhitungan APBD, nota perhitungan APBD, laporan aliran kas dan neraca daerah. Salah satu komponen laporan keuangan yang terdapat dalam laporan perhitungan APBD adalah pendapatan asli daerah yang merupakan sub dari pos pendapatan.

Pendapatan Asli Daerah merupakan salah satu sumber pendanaan bagi APBD. Pengelolaan APBD serupa dengan pengelolaan APBN yaitu merupakan pengelolaan keuangan yang langsung dikelola oleh Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah, yang membedakannya adalah skala pemerintahannya. APBN berada pada tingkat atau skala pemerintah pusat, sedangkan APBD berada pada tingkat atau skala pemerintah daerah.

Merujuk kepada definisi keuangan negara, bahwa APBN/APBD merupakan bagian dari keuangan negara antara lain didasarkan kepada definisi keuangan negara yang dikemukakan oleh Musgrave & Musgrave (1989) yaitu : *The complex of problems that counter around the revenue and expenditure process of government is referred to traditionally as public finance*. Keuangan negara meliputi keseluruhan masalah yang berkisar sekitar proses pendapatan dan pembelanjaan dari pemerintah. Rumusan secara internasional dan dipedomani oleh *Supreme Audit Institution* yang terdapat dalam *Encyclopedia International* menyatakan bahwa ilmu keuangan negara (*public finance*) adalah ilmu yang mempelajari tentang hal-hal yang berhubungan dengan bagaimana cara pemerintah mendapatkan dan menggunakan uang. Keuangan negara itu sendiri merupakan salah satu topik pembahasan dalam Akuntansi Sektor Publik (*Public Sector Accounting*). Menurut Abdul Halim (2002:12) APBD merupakan inti Akuntansi Sektor Publik. Adapun salah satu sumber pendanaan APBD adalah PAD. PAD harus menjadi bagian sumber keuangan terbesar yang didukung oleh kebijakan pembagian keuangan pusat dan daerah sebagai prasyarat dalam sistem pemerintahan negara, sehingga Pemerintah Daerah harus mengoptimalkan PAD. Hal ini sejalan dengan pemikiran The Liang Gie (1987:37) dan Indra Bastian (2001:231) bahwa ketergantungan kepada bantuan pusat harus seminimal mungkin. Merujuk kepada teori analisis medan kekuatan (*force field analysis theory*) yang dikemukakan oleh Lewin (1947), Peran dan orientasi Pemerintah Daerah dalam mengoptimalkan PAD dihadapkan kepada faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*). Dengan demikian, pemerintah daerah harus mampu memainkan perannya untuk dapat mengoptimalkan penerimaan PAD.

Pareto (1848-1923) dalam Musgrave and Musgrave (1989:63) menyatakan bahwa suatu pengukuran ekonomi tertentu adalah optimal jika di sana tidak dapat dilakukan

pengaturan kembali yang akan menyebabkan seseorang menjadi lebih baik tanpa memperburuk posisi orang lain. Laffer (1979) yang didukung oleh Rosen (2005), Vandeburgh (2001), Watanabe (2001), Amato & Tronzano, (2000), Sumitro Djohadikusumo (1991), Atkinson dan Stiglitz (1989), Musgrave dan Musgrave (1989) mengemukakan bahwa proses mengoptimalkan penerimaan pajak daerah tidak harus dicapai dengan mengenakan tarif pajak yang terlalu tinggi, tetapi dengan pengenaan tarif pajak yang lebih rendah dikombinasikan dengan struktur pajak yang meminimalkan penghindaran pajak, dan penyelundupan pajak, akan dicapai total penerimaan maksimum. Sementara itu, Adam Smith, dalam rangka mengoptimalkan penerimaan, meletakkan dasar teori yang fundamental yang dikenal dengan *the four canons of Adam Smith* yaitu *equity, certainty, convenience* dan *economy*. Dalam perkembangan selanjutnya, Sommerfeld mengemukakan bahwa saat ini selain *the canons of Adam Smith* tersebut di atas, kriteria sistem pemungutan tersebut harus ditambah pula dengan tiga norma lainnya yaitu *productivity, visibility* dan *political consideration*.

Berdasarkan uraian sebelumnya kerangka pemikiran yang mendasari penelitian ini adalah turunan dari landasan teori besar atau teori yang cakupannya luas (*grand or wide range theory*) yaitu teori yang menjelaskan suatu fenomena secara utuh dan menyeluruh, *grand or wide range theory* merupakan teori yang menjelaskan sejumlah generalisasi empirik cakupan luas (Prasetya Irawan, 2000:37,75; dan Rusidi, 1992) yang dalam penelitian ini adalah *Public Sector Accounting* (Hopwood & Tomkins, 1984:1; Jones & Pendelbury, 2000:132; dan Indra Bastian, 2001:6). Selanjutnya, proses untuk mengoptimalkan penerimaan pendapatan asli daerah didasarkan kepada teori tingkat/cakupan menengah (*middle range theory*). *Middle range theory* merupakan teori yang menjelaskan sejumlah generalisasi empirik cakupan menengah, yang dalam penelitian ini adalah merujuk kepada Teori Pareto Optimal yang dikembangkan oleh Vilfredo Pareto (1848-1923) dan Model Leviathan yang dikembangkan oleh Arthur B. Laffer (1979). Teori yang digunakan sebagai acuan untuk melakukan penelitian ini adalah teori kecil yang lebih dikenal sebagai *application theory*. *Application theory* yang digunakan dalam penelitian ini adalah merujuk kepada *the four canons of Adam Smith* yang dikembangkan oleh Adam Smith (1776) dan *the seven canons of Sommerfeld* (1994). Landasan teori secara keseluruhan dapat digambarkan pada Gambar 2.1.

Sekaran (2000:103) mengemukakan bahwa kerangka pikiran yang baik harus memuat hal-hal sebagai berikut : 1) menjelaskan variabel-variabel yang diteliti; 2) menunjukkan dan menjelaskan pertautan/hubungan antar variabel yang diteliti dan ada teori yang mendasarinya; 3) dapat menunjukkan dan menjelaskan apakah hubungan antar variabel itu positif atau negatif, berbentuk simetris, kausal atau interaktif (timbang balik); dan 4) kerangka pikiran tersebut selanjutnya perlu dinyatakan dalam bentuk diagram (paradigma penelitian), sehingga pihak lain dapat memahami kerangka pemikiran yang dikemukakan dalam penelitian.

Merujuk kepada pendapat Sekaran dan *mapping theory* yang melandasi penelitian ini, fokus pembahasan kerangka pemikiran ini dibatasi pada pembahasan empat buah variabel penelitian yaitu variabel pendapatan asli daerah, variabel peran dan orientasi pemerintah daerah, variabel faktor pendorong, dan variabel faktor penghambat yang didasarkan kepada berbagai pertimbangan, antara lain waktu, tenaga, pikiran, dana dan teori.

C. Hipotesis

Hipotesis 1

Faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*) berpengaruh terhadap Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah.

Sub Hipotesis:

- (1) Faktor pendorong (*budget commitment, target, functional tax climate, functional tax law and other laws*) berpengaruh positif terhadap Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah.
- (2) Faktor penghambat (*disfunctional tax climate, disfunctional tax law and other laws, tax evasion, collection cost, master file, socialization, procedural*) berpengaruh negatif terhadap Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah.

Hipotesis 2

Faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*) berpengaruh terhadap Pendapatan Asli Daerah.

Sub Hipotesis:

- (1) Faktor pendorong (*budget commitment, target, functional tax climate, functional tax law and other laws*) berpengaruh positif terhadap Pendapatan Asli Daerah.
- (2) Faktor penghambat (*disfunctional tax climate, disfunctional tax law and other laws, tax evasion, collection cost, master file, socialization, procedural*) berpengaruh negatif terhadap Pendapatan Asli Daerah.

Hipotesis 3

Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah dalam penyusunan program, anggaran dan prosedur, dapat meningkatkan Pendapatan Asli Daerah.

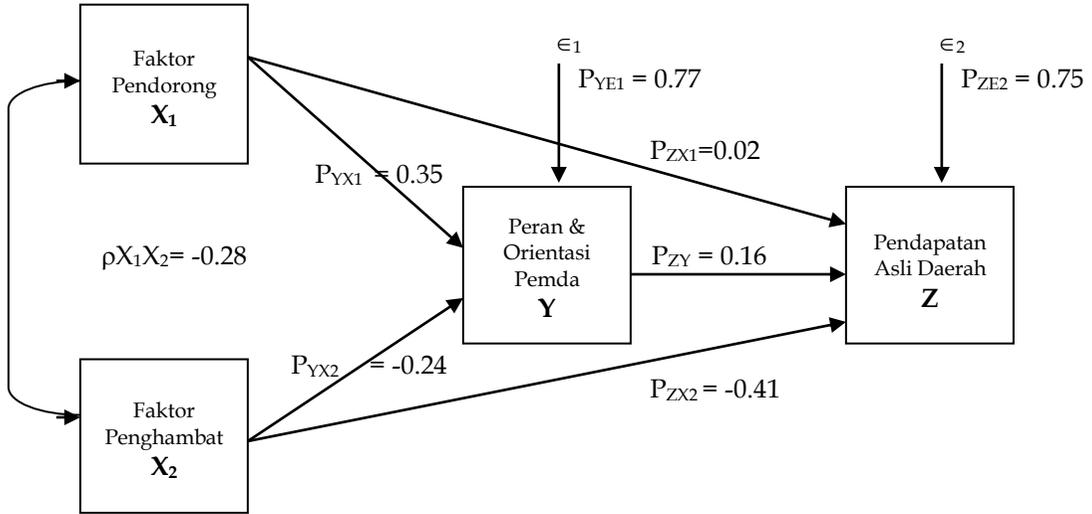
D. Objek dan Metode Penelitian

Unit analisis adalah Pemerintah Daerah Propinsi Jawa Barat. Responden untuk penelitian ini adalah unsur-unsur atau elemen-elemen dari unit analisis, yaitu 31 Unit Pelayanan Pendapatan Daerah (UPPD) yang dibagi berdasarkan wilayah yang tersebar di wilayah Propinsi Jawa Barat. Sebagai pelengkap terhadap hasil penelitian kuantitatif yang dilakukan kepada 31 UPPD, dilakukan wawancara terhadap pembuat kebijakan Pemda. Selain penyebaran kuesioner dan wawancara, juga dilakukan observasi. Terdapat dua cara dalam menganalisis data, yaitu secara kuantitatif dan kualitatif. Pertama, analisis kuantitatif, terdiri atas dua cara, yaitu analisis jalur dan analisis korelasi. Kedua, analisis kualitatif yaitu berdasarkan teori dan rasionalitas, digunakan untuk melengkapi hasil analisis secara kuantitatif.

E. Hasil dan Pembahasan

Bagian ini merupakan bagian pokok dari analisis kuantitatif, yaitu bertujuan untuk menguji hipotesis penelitian. Pengujian hipotesis penelitian, dilakukan dengan menggunakan teknik analisis jalur (*path analysis*) dan analisis korelasi, melalui program Lisrel 8.3. Dan dengan menggunakan data hasil penelitian, di antaranya diperoleh hasil sebagai berikut :

(a) Diagram jalur (*path diagram*),



Gambar 1.1 Model Kausal Pengaruh Faktor Pendorong dan Faktor Penghambat Terhadap Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah Dalam Mengoptimalkan Pendapatan Asli Daerah

(b) Persamaan Struktural

$$Y = 0.35 \cdot X_1 - 0.24 \cdot X_2, \text{ Errorvar.} = 0.77, R^2 = 0.23$$

$$Z = 0.16 \cdot Y + 0.02 \cdot X_1 - 0.41 \cdot X_2, \text{ Errorvar.} = 0.75, R^2 = 0.25$$

Berdasarkan uraian di atas dan perhitungan analisis jalur serta analisis korelasi dapat dikemukakan beberapa hal sebagai berikut:

- 1) peran dan orientasi pemerintah daerah dipengaruhi secara positif oleh faktor pendorong (14,80%), dan secara negatif oleh faktor penghambat (8,20%);
- 2) Pendapatan asli daerah dipengaruhi secara positif oleh faktor pendorong (0,44%) dan secara negatif oleh faktor penghambat (21,53%);
- 3) Pendapatan asli daerah dipengaruhi secara positif oleh peran dan orientasi pemerintah daerah (2,68%). Kontribusi peran dan orientasi pemerintah daerah dalam mengoptimalkan pendapatan asli daerah dapat dikatakan kecil (2,68%). Kecilnya peran dan orientasi pemerintah daerah, ternyata setelah ditelusuri melalui analisis kualitatif (dilihat dari porsi keuangan dan analisis terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku) diantaranya: (a) Sebagai akibat adanya keterbatasan kewenangan baik dalam hal penetapan kebijakan maupun keterbatasan kewenangan dalam memungut pajak (*tax assignment*) yaitu sumber-sumber pendapatan yang sebenarnya berpotensi bagi daerah masih dikuasai oleh pemerintah pusat. Pajak-pajak yang sebenarnya berpotensi bagi pendapatan daerah seperti PPN dan Pajak lainnya masih dipegang pemerintah pusat. Dengan demikian, sekalipun kewenangan untuk

memungut pajak (*tax assignment*) yang diberikan oleh Pemerintah Pusat kepada Pemerintah Daerah cukup besar, tetapi apabila basis pajak-pajak yang besar masih dikuasai oleh Pusat, pemberian kewenangan tersebut tidak akan berpengaruh besar terhadap peningkatan pendapatan asli daerah, karena apabila dilihat dari struktur penerimaan pendapatan asli daerah bahwa komponen penerimaan pendapatan asli daerah yang dominan adalah bersumber dari pemungutan pajak. Kemandirian fiskal daerah tidak akan menjadi kenyataan kalau pusat tetap menguasai sebagian besar sumber dana. Sebaliknya, justru malah terjadi ketergantungan anggaran Daerah kepada Pusat; (b) Sangat tergantung kepada kesadaran serta kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, yang merupakan hasil pengembangan iklim perpajakan.

Tax effort yaitu rasio pendapatan asli daerah terhadap PDRB untuk tahun 1999/2000 s.d. 2004 adalah berkisar antara 0,28% - 0,93%, sementara menurut Devas (1989) *tax effort* yang tinggi adalah 2%, dengan demikian masih terdapat potensi pendapatan asli daerah yang belum terealisasi di Propinsi Jawa Barat.

Utilization rate (coverage ratio atau administrative efficiency ratio) yang merupakan perbandingan antara realisasi penerimaan dengan potensi penerimaan teoritis, ternyata pemerintah propinsi Jawa Barat belum menerapkan analisis ini.

Collection cost ratio (rasio biaya pemungutan) yang merupakan rasio antara biaya rutin instansi pemungut atau instansi penghasil dengan realisasi penerimaan, ternyata masih menunjukkan angka yang cukup tinggi (belum efisien) yang untuk tahun 1999/2000-2004 berkisar antara 6,76%-8,59% dan tidak akan kurang dari 5% selama belum ada perumusan ulang kebijakan tentang "Dana Peningkatan Pelayanan (DPP)". Sedangkan berdasarkan pengalaman Amerika Serikat *collection cost ratio* yang efisien tidak akan melebihi 1%. Hasil perhitungan *collection cost ratio* ini, ternyata sejalan pula dengan hasil analisis korelasi yang menunjukkan bahwa komponen yang paling dominan dalam faktor penghambat adalah *collection cost*.

Selama kurun waktu enam tahun (1999/2000-2004), secara rata-rata penerimaan pendapatan asli daerah belum mampu menutup belanja rutin, konsekuensinya tidak mempunyai kontribusi terhadap belanja pembangunan, kecuali untuk tahun 2002 dan 2004 pendapatan asli daerah dapat menutup belanja rutin secara penuh (100%) dan sisanya pendapatan asli daerah tersebut masing-masing baru mampu menutup belanja pembangunan sebesar 40,62% dan 8,79%.

Kemandirian keuangan Pemerintah Daerah Jawa Barat dari tahun anggaran 1999/2000-2004 baru berkisar antara 48,82% s.d. 75,01%. Dengan perkataan lain ketergantungan Pemerintah Daerah Jawa Barat terhadap sumber dana eksternal (bantuan dari Pemerintah Pusat) berkisar antara 24,99% s.d. 51,18%. Prestasi tertingginya dicapai pada tahun anggaran 2004 yaitu pendapatan asli daerah mampu membiayai total belanja daerah sebesar 75,01% atau ketergantungan kepada pusat hanya 24,99%.

Dengan demikian, kecilnya peran dan orientasi pemerintah daerah, yang dihadapkan kepada faktor pendorong dan faktor penghambat untuk mengoptimalkan pendapatan asli daerah adalah karena: a) adanya keterbatasan kewenangan yang dimiliki oleh pemerintah daerah baik dalam hal kewenangan untuk penetapan kebijakan daerah maupun kewenangan untuk memungut pajak (*tax assignment*); b) sangat tergantung kepada kesadaran dan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya yang merupakan hasil pengembangan iklim perpajakan (*tax climate*); c) dalam hal-hal tertentu peran dan orientasi pemerintah daerah belum menunjukkan upaya yang optimal.

Belum optimalnya Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah Jawa Barat di antaranya dapat dilihat dari: (a) masih terdapat potensi penerimaan pendapatan asli daerah yang belum terealisasi (*tax effort* < 1%); (b) dalam menyusun rencana penerimaan belum didasarkan kepada potensi penerimaan teoritis, karena belum mengetahui potensi penerimaan sehingga sulit untuk melihat apakah upaya yang dilakukan sudah optimal atau tidak; (c) belum dapat mengefisienkan biaya pemungutan (*collection cost*); (d) secara rata-rata penerimaan pendapatan asli daerah belum mampu menutup belanja rutin; (e) pendapatan asli daerah belum mampu membiayai total belanja daerah. Jumlah penerimaan pendapatan asli daerah yang belum optimal tersebut mengakibatkan adanya ketergantungan keuangan daerah terhadap keuangan pusat.

- 4) Komponen yang dominan dalam faktor pendorong adalah *tax law and other laws* yang ditunjukkan dengan koefisien korelasi dengan nilai 0,909, dan komponen yang paling dominan dalam faktor penghambat adalah *collection cost* yang ditunjukkan dengan koefisien korelasi dengan nilai 0,743. Hal ini menunjukkan peran dan orientasi pemerintah daerah mempunyai kontribusi dalam mengoptimalkan pendapatan asli daerah. Sedangkan berdasarkan analisis kualitatif, rasio pendapatan asli daerah terhadap produk domestik regional bruto dari tahun 1999/2000 sampai dengan 2004 berkisar antara 0,28%-0,93% menunjukkan masih terdapat potensi pendapatan asli daerah yang belum terealisasi di Propinsi Jawa Barat. Adapun *collection cost ratio* pada propinsi Jawa Barat untuk tahun 2000 s.d. 2004 masih cukup tinggi yaitu berkisar antara 6,76% - 8,59% dan diperkirakan tidak akan kurang dari 5% selama belum ada perumusan ulang kebijakan tentang dana peningkatan pelayanan (DPP).

F. Penutup

Berdasarkan masalah yang dirumuskan, tujuan penelitian yang ditetapkan dan perumusan hipotesis, serta setelah dilakukan pembahasan yang didukung oleh data dan teori yang relevan, peneliti dapat menarik beberapa kesimpulan dan mengajukan saran sebagai berikut :

1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil pembahasan yang diarahkan oleh acuan-acuan dalam masing-masing hipotesis yang bersangkutan dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

- a. Faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*) berpengaruh terhadap peran dan orientasi pemerintah daerah.

Faktor pendorong berpengaruh positif terhadap peran dan orientasi pemerintah daerah. Artinya, faktor pendorong dapat meningkatkan peran dan orientasi pemerintah daerah (14,80%). Hasil analisis jalur ini didukung pula oleh analisis deskriptif bahwa peran dan orientasi pemerintah dipengaruhi oleh faktor pendorong yaitu usaha untuk menutup pembiayaan (*budget commitment*), usaha untuk mencapai rencana penerimaan (*target*), iklim perpajakan (*functional tax climate*) dan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan pungutan lainnya (*functional tax law and other laws*).

Sedangkan faktor penghambat berpengaruh negatif terhadap peran dan orientasi pemerintah daerah (2,68%). Dengan perkataan lain, faktor penghambat dapat menghambat terhadap peran dan orientasi pemerintah daerah walaupun kecil. Persepsi responden mengenai faktor penghambat (*discouraging factor*) secara rata-rata dapat dikatakan tidak begitu menghambat sehingga pengaruhnya kecil terhadap peran dan orientasi pemerintah daerah.

Pengaruh faktor pendorong (14,80%) terhadap peran dan orientasi pemerintah daerah lebih dominan daripada pengaruh faktor penghambat (8,20%) terhadap peran dan orientasi pemerintah daerah. Dengan perkataan lain bahwa peran dan orientasi pemerintah daerah dalam mengoptimalkan penerimaan pendapatan asli daerah lebih dipengaruhi oleh faktor pendorong bila dibanding dengan faktor penghambat. Faktor pendorong lebih dominan daripada faktor penghambat karena faktor penghambat (*disfunctional tax climate, disfunctional tax law and other laws, tax evasion, collection cost, master file, socialization dan procedural*) secara rata-rata dapat dikatakan tidak begitu menghambat, sehingga peran dan orientasi pemerintah daerah lebih mengarah (dominan) kepada usaha untuk menutup pembiayaan (*budget commitment*), usaha mencapai rencana penerimaan (*target*), *functional tax climate* dan *functional tax law and other laws* yang kesemua komponen ini merupakan faktor pendorong.

- b. Faktor pendorong (*encouraging factor*) dan faktor penghambat (*discouraging factor*) berpengaruh terhadap pendapatan asli daerah.

Faktor pendorong berpengaruh positif terhadap pendapatan asli daerah (0,44%). Kontribusi positif mengandung makna bahwa faktor pendorong dapat meningkatkan pendapatan asli daerah. Sedangkan faktor penghambat berpengaruh negatif terhadap pendapatan asli daerah (21,53%), hal ini mengandung makna bahwa faktor penghambat dapat menurunkan penerimaan pendapatan asli daerah. Kontribusi faktor penghambat lebih dominan daripada kontribusi faktor pendorong, akan tetapi kontribusi faktor penghambat tersebut bersifat negatif.

Faktor pendorong dalam mempengaruhi pendapatan asli daerah lebih mengarah kepada upaya mengoptimalkannya ($P_{YX_1}=0,35 > P_{ZX_1}=0,02$), dengan demikian jika faktor pendorong lebih cenderung kepada upaya mengoptimalkannya berarti lebih dominan berpengaruh terhadap peran dan orientasi pemerintah daerah daripada terhadap (ketimbang) pendapatan asli daerah sendiri. Sedangkan faktor penghambat lebih cenderung mempengaruhi pendapatan asli daerah ($P_{ZX_2}=-0,41$) bila dibanding melalui peran dan orientasi pemerintah daerah ($P_{YX_2}=-0,24$). Hal ini logis karena apabila ditelusuri lebih lanjut ternyata *collection cost* secara langsung dapat mengurangi pendapatan asli daerah secara riil.

- c. Peran dan orientasi pemerintah daerah dapat meningkatkan pendapatan asli daerah, dan secara keseluruhan faktor pendorong, faktor penghambat, peran dan orientasi Pemerintah Daerah secara bersama-sama berpengaruh terhadap pendapatan asli daerah.

Pengaruh Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah dalam penyusunan program, anggaran dan prosedur terhadap Pendapatan Asli Daerah dapat dikatakan kecil (2,68%), dan secara keseluruhan variabel-variabel X_1 (*encouraging factor*), X_2 (*discouraging factor*), dan Y (Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah) secara bersama-sama berpengaruh terhadap Z (pendapatan asli daerah) hanya sekitar 24,66%. Kecilnya pengaruh peran dan orientasi pemerintah daerah terhadap pendapatan asli daerah, dan kecilnya pengaruh faktor pendorong, faktor penghambat, peran dan orientasi Pemerintah Daerah secara bersama-sama terhadap pendapatan asli daerah adalah sebagai akibat:

- 1) Adanya keterbatasan kewenangan yang dimiliki oleh pemerintah daerah baik dalam hal kewenangan untuk penetapan kebijakan daerah maupun kewenangan untuk memungut pajak (*tax assigment*). Keterbatasan kewenangan tersebut menunjukkan adanya ketimpangan dalam penguasaan sumber-sumber penerimaan yang mengandung makna bahwa perimbangan keuangan antara

Pusat dan Daerah di Indonesia dari sisi *revenue assignment* masih bersifat sentralistis. Dengan demikian, implikasi disertasi ini yang terkait dengan pengembangan ilmu, bahwa teori untuk mengoptimalkan penerimaan dari pemungutan pemerintah (*the four canons of Adam Smith dan Sommerfeld*) akan dapat diterapkan dengan baik apabila pemerintah daerah memiliki kewenangan penuh untuk melakukan pemungutan. Praktikanya, selama kewenangan yang dimiliki Daerah masih terbatas (kebijakannya masih bersifat sentralistis), kontribusi peran dan orientasi pemerintah daerah tidak akan besar. Dengan perkataan lain, kemandirian fiskal daerah tidak akan menjadi kenyataan kalau pusat tetap menguasai sebagian besar sumberdana. Sebaliknya, justru malah terjadi ketergantungan anggaran Daerah kepada Pusat.

- 2) Peningkatan penerimaan pendapatan asli daerah sangat tergantung kepada kesadaran dan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya yang merupakan hasil pengembangan iklim perpajakan;
- 3) Dalam hal-hal tertentu peran dan orientasi pemerintah daerah belum menunjukkan upaya yang optimal. Belum optimalnya Peran dan Orientasi Pemerintah Daerah Jawa Barat di antaranya dapat dilihat dari hal-hal sebagai berikut : (1) masih terdapat potensi penerimaan pendapatan asli daerah yang belum terealisasi (*tax effort* < 1%); (2) dalam menyusun rencana penerimaan belum didasarkan kepada potensi penerimaan teoritis karena belum mengetahui potensi penerimaan, sehingga sulit dalam menghitung *utilization rate* untuk melihat apakah upaya yang dilakukan sudah optimal atau tidak; (3) belum dapat mengefisienkan biaya pemungutan (*collection cost*); (4) secara rata-rata penerimaan pendapatan asli daerah belum mampu menutup belanja rutin; (5) pendapatan asli daerah belum mampu membiayai total belanja daerah. Jumlah penerimaan pendapatan asli daerah yang belum optimal tersebut (butir (4) dan (5)) mengakibatkan adanya ketergantungan keuangan daerah terhadap keuangan pusat.
- 4) Komponen yang dominan dalam faktor pendorong adalah *functional tax law and other laws* yang ditunjukkan oleh koefisien korelasi dengan nilai 0,909, sedangkan komponen yang dominan dalam faktor penghambat adalah *collection cost* yang ditunjukkan oleh koefisien korelasi dengan nilai 0,743.

2. Saran

Bagian ini merupakan verifikasi dari kegunaan penelitian yang telah dikemukakan di muka. Saran yang dikemukakan, merupakan saran yang didasarkan kepada kesimpulan hasil penelitian yang berguna untuk praktik (operasional) dan pengembangan ilmu, yaitu sebagai berikut :

- a. Bagi Pemerintah Daerah (kegunaan operasional), dengan keterbatasan kewenangan yang dimilikinya untuk memainkan peran dan orientasinya dalam rangka mengoptimalkan pendapatan asli daerah, hendaknya :
 - 1) Pemerintah daerah dalam melakukan kebijakannya tetap berkoordinasi dengan pemerintah pusat supaya peraturan atau keputusan kepala daerah tersebut tidak dibatalkan oleh pemerintah pusat. Hal ini mengingat kewenangan yang dimiliki oleh pemerintah daerah tetap terkait dengan pemerintah pusat.
 - 2) Dalam menyusun target penerimaan hendaknya didasarkan kepada potensi penerimaan. Dengan perkataan lain bukan hanya didasarkan kepada realisasi penerimaan tahun lalu (sistem target), masalahnya apakah "target" ini sudah mencerminkan potensi penerimaan yang sesungguhnya yang perhitungannya

hanya didasarkan kepada realisasi penerimaan, atau apakah target tersebut diperkirakan dapat mendekati potensi penerimaan. Hal ini mengingat kemampuan pemerintah daerah Jawa Barat dalam menghimpun dana masih menunjukkan adanya ruang untuk dapat mengoptimalkan penerimaan pendapatan asli daerah atau masih terdapat potensi pendapatan asli daerah yang belum terealisasi.

- 3) Sebagai contoh, dalam menetapkan target penerimaan yang bersumber dari Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor, potensi teoritisnya dapat ditentukan dengan memasang alat pengukur di pusat penyaluran (di Gede Bage dan Padalarang atas kiriman dari Cilacap) terhadap jumlah bahan bakar yang dikonsumsi sebagaimana halnya alat pengukur yang digunakan oleh PDAM (Perusahaan Daerah Air Minum).
 - 4) Untuk menilai keberhasilan dalam melakukan pemungutan, hendaknya Pemerintah Daerah bukan hanya membandingkan antara realisasi penerimaan dengan target yang didasarkan kepada realisasi tahun lalu, akan tetapi sebaiknya menggunakan juga rasio-rasio yang lazim digunakan yaitu: *utilization rate* atau *coverage ratio* (rasio realisasi penerimaan dengan potensi teoritisnya) dan sekaligus menentukan potensi teoritisnya, *tax effort* atau *tax ratio* (rasio pajak daerah terhadap PDRB), rasio PAD terhadap PDRB, rasio PAD dengan belanja rutin dan rasio PAD dengan belanja pembangunan.
 - 5) Untuk mengefisienkan biaya pemungutan (*collection cost*), hendaknya Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (Akuntansi Sektor Publik) yang diterapkan bukan hanya menyediakan informasi berupa Laporan Perhitungan APBD, Nota Perhitungan APBD, Laporan Aliran Kas dan Neraca Daerah, tetapi menghasilkan juga analisis rasio efisiensi pemungutan yaitu *collection cost ratio* (rasio antara biaya rutin instansi pemungut pajak dengan realisasi penerimaan pajak). Semakin kecil *collection cost* berarti kinerja Pemerintah Daerah semakin baik, untuk itu perlu menghitung secara cermat berapa besarnya biaya yang dikeluarkan untuk merealisasikan seluruh pendapatan yang diterimanya sehingga dapat diketahui apakah kegiatan pemungutan pendapatannya tersebut efisien atau tidak.
- b. Sebagai verifikasi terhadap kegunaan bagi pengembangan ilmu, bahwa kesimpulan penelitian sebagaimana telah diuraikan di muka merupakan teori baru dari hasil pengujian hipotesis yang telah diterima kebenarannya sehingga menambah kekayaan khasanah ilmu pengetahuan.
- 1) Bagi para akademisi dan perguruan tinggi, dapat memanfaatkan hasil penelitian ini sebagai tambahan informasi untuk menemukan dimensi-dimensi (penjelasan atau ciri-ciri yang menggambarkan suatu variabel) baru dalam bidang Ilmu Akuntansi Sektor Publik khususnya mengenai proses mengoptimalkan pendapatan asli daerah yang akhir-akhir ini merupakan isu pokok dalam konsep otonomi daerah dan tidak bisa dihindari oleh pemerintah daerah.
Di samping itu, penelitian ini dapat pula digunakan sebagai tambahan informasi untuk bahan ajar bidang akuntansi mengenai proses mengoptimalkan pendapatan asli daerah sehingga kelak jika peserta didik lulus, siap menjadi bagian dan pemain kunci dalam proses mengoptimalkan penerimaan pendapatan asli daerah, sebagai basis ketahanan untuk dapat meningkatkan mutu pelayanan yang akan diberikan kepada masyarakat.
 - 2) Bagi peneliti berikutnya, sehubungan dengan isu pokok dalam konsep otonomi daerah yang menyangkut masalah pembagian kewenangan, pembagian

tanggungjawab, dan masalah sumber keuangan yang tidak terlepas dari masalah peraturan terlebih menyangkut hajat masyarakat luas yang sudah barang tentu aturan tersebut harus selalu dilakukan evaluasi kinerjanya dan memiliki daya lentur yang cukup tinggi untuk selanjutnya dikondisikan dengan situasi saat ini, disarankan untuk melakukan penelitian lebih lanjut dengan menggunakan kesimpulan hasil penelitian ini sebagai tambahan evidensi baru untuk menjadi premis baru sebagai sumber untuk pengembangan hipotesis baru (kesinambungan siklus empiris metode ilmiah).

Referensi

Journals

- Amato, Amedeo and M. Tronzano. 2000. Fiscal Policy, Debt Management and Exchange Rate Credibility : Lessons from the Recent Italian Experience. *Journal of Banking and Finance* 24. pp. 921-943.
- Anonymous. 1987. Measuring and Analysing Tax Potentials in Indonesia. *Main Report : Concept of Tax Potentials and Development of a Tax Potential Indicator System (TPIS)*. Deutsche Gesellschaft For Technische Zusammenarbeit (GTZ) GMBH and Team TPIS Direktorat Jenderal Pajak.
- . 1987. Tax Project Indonesia : Tax Potential and Revenue Projections for the Personal Income Tax in Indonesia. *Main Report : Concept of Tax Potentials and Development of a Tax Potential Indicator System (TPIS)*. Deutsche Gesellschaft For Technische Zusammenarbeit (GTZ) GMBH and Team TPIS Direktorat Jenderal Pajak.
- Bird, Richard M., dan F. Vaillancourt. 2000. *Desentralisasi Fiskal di Negara-negara Berkembang*. Jakarta : PT. Gramedia Pustaka Utama. pp.1-67.
- Booth, Anne., 2000. Upaya-upaya Untuk Mendesentralisasikan Kebijakan Perpajakan : Masalah Kemampuan Perpajakan, Usaha Perpajakan dan Perimbangan Keuangan. Dalam Colin Mac Andrews dan Ichlasul Amal. *Hubungan Pusat-Daerah Dalam Pembangunan*, Jakarta : Penerbit PT. Raja Grafindo Persada. pp. 99-136
- Devas, Nick. 1989. Local Government Finance in Indonesia : An Overview . Ohio University Center for International Studies. *Monograph in International Studies*, Southeast Asia Series No. 84, Athen, Ohio.
- Hamdan Ainie. 2001. Reformasi Administrasi Perpajakan dan Peningkatan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak. Jakarta: MBP No. 1442. pp. 27-33.
- Harry Waluya. 2001. *Analisis Rasio PAD/APBD terhadap Kebijakan Kemandirian Keuangan Daerah Otonom*. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Vol 1 No. 2 Agustus 2001, pp. 184-192.
- Josef Riwukaho. 1987. Beberapa Faktor yang Mempengaruhi Peningkatan Pungutan Retribusi Daerah. *Jurnal Ilmu Politik* 2. pp.37-58.
- Lerche. 1989. Tax System and Tax Potentials in Indonesia. *Main Report*. Team TPIS - Direktorat Jenderal Pajak. pp.1-30.
- Lewis, Blane D. 2003. Some Empirical Evidence on New Regional Taxes and Charges in Indonesia. *Research Triangle Institute*, North Caroline, USA, 13 January. pp.1-16.
- Mohammad Zain. 1991. *Kontribusi Administrasi Perpajakan Dalam Usaha Meningkatkan Penerimaan Pajak : Pendekatan Dari Beberapa Aspek*. Bandung: Universitas Padjadjaran. Tidak dipublikasikan.
- Simanjuntak, Robert A. 2000. Dilema Otonomi Daerah. Jakarta : PILAR. Nomor 22 /TH.III/25 Oktober – 7 November 2000, pp.13.

- Susijati B. Hirawan. 1990. Keleluasaan Daerah Atau Kontrol Pusat ?. Dalam Moh. Arsjad Anwar dan Iwan Jaya Azis. *Bunga Rampai Konsep Ekonomi*, Jakarta : Lembaga Penerbit FE-UI, pp. 163-184.
- Watanabe, Katsunori. 2001. *Tax Policy and Consumer Spending : Evidence From Japanese Fiscal Experiments*. *Journal of International Economics* 53. pp.261-281.

Text Books :

- Abdul Halim. 2002. *Akuntansi Sektor Publik : Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta : Penerbit Salemba Empat.
- Anonymous. 1999. *Tinjauan Umum : Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Propinsi 1999/2000*. Jakarta : Deputi Regional dan Daerah Bappenas.
- Aronson, J. Richard. 1985. *Public Finance*. New York : McGraw-Hill Book Company.
- Atkinson, Anthony B., and J.E. Stiglitz. 1989. *Lecture on Public Economics*. Singapore : McGraw-Hill International editions.
- Belkoui, Ahmed Riahi. 2000. *Accounting Theory*. 4th Edition, Singapore : Thomson Learning.
- Cheema, G. Shabbir and D.A. Rondinelli. 1983. *Decentralization and Development : Policy Implementation in Developing Countries*. New Delhi: Sage Publ Ltd.
- Mamesah, D.J. 1995. *Sistem Administrasi Keuangan Daerah*. Jakarta : PT. Gramedia Pustaka Utama.
- Goode, Richard. 1984. *Government Finance in Developing Countries*. Washington : The Brooking Institution.
- Hersey, Paul dan K. Blanchard. 1996. *Management of Organizational Behavior : Utilizing Human Resources*. New Jersey-USA : Prentice Hall International, Inc.
- Hopwood, Anthony and C. Tomkins. 1984. *Issues in Public Sector Accounting*. London : Philip Allan Publishers Limited.
- Indra Bastian, 2001. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*. Edisi Pertama, Yogyakarta : PPA-FE UGM dan BPFE UGM.
- Jones, Rowan, and M. Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting*. Fifth Edition. New York : Financial Times-Prentice Hall.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta : Penerbit Andi Offset.
- . 2002. *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta : Penerbit Andi Offset.
- Musgrave, Richard A., dan P.B. Musgrave. 1989. *Public Finance in Theory and Practice*. Fifth Edition, New York : McGraw-Hill International Editions.
- Osborne, David., and P. Plastrik. 1997. *Banishing Bureaucracy : The Five Strategies for Reinventing Government*. New York: Addison-Wesley Publishing Co. Inc.
- Osborne, David., and T. Gaebler. 1993. *Reinventing Government : How The Entrepreneurial Spirit Is Transforming The Public Sector*. New York : Plume.
- Porwal, L.S. 2002. *Accounting Theory*. Third Edition, New Delhi : Tata McGraw-Hill Publishing Company Ltd.
- Rosen, Harvey S. 2005. *Public Finance*. Seventh Edition, International Edition, New York : McGraw-Hill Companies.
- Ryaas Rasyid, dkk. 2002. *Otonomi Daerah dalam Negara Kesatuan*. Yogyakarta : Pusat Pengkajian Etika Politik dan Pemerintahan bekerjasama dengan Pustaka Pelajar Offset.
- Sekaran, Uma. 2000. *Research Methods for Business : A Skill Building Approach*. Third Edition, New York : John Wiley & Sons, Inc.
- Seligman, Ben B. 2001. *The Principles of Taxation*. The Encyclopedia Americana International Edition., Vol. 26. Connecticut : Grolier Incorporated.
- Sommerfeld. 1994. *Concepts of Taxation*. Orlando : The Dryden Press.

Sumitro Djojohadikusumo. 1991. *Perkembangan Pemikiran Ekonomi : Buku 1 Dasar Teori Dalam Ekonomi Umum*. Jakarta : Yayasan Obor Indonesia.

Ketentuan Peraturan Perundang-undangan :

Anonymous. 2002. *Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah Serta Tata Cara Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan APBD*. Jakarta : Direktorat Pengelolaan Keuangan Daerah Direktorat Jenderal Otonomi Daerah.

-----, 2003. *Peraturan Pemerintah No. 65 Tahun 2001 tentang Pajak Daerah*. Jakarta : Lembaga Manajemen Formasi.

-----, 2004. *Undang-undang RI No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah*. Bandung : Penerbit Fokusmedia.

-----, 2004. *Undang-undang RI No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*. Bandung : Penerbit Fokusmedia.

-----, 2002. *Peraturan Daerah No. 13 Tahun 2000 tentang Sekretariat Daerah Propinsi Jawa Barat*. Bandung : Biro Hukum SETDA Jabar.