



Analisis Komparatif Sistem Pengendalian Manajemen: Tinjauan Kritis Praktik Sektor Privat dalam Lingkungan Sektor Publik

Muhammad Fikri Ali¹ Alya Firda Fauziah² Kezia Josephine Hutabarat³ Tiolina Evi⁴

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Institut Keuangan Perbankan dan Informatika Asia Perbanas, Jakarta Selatan, DKI Jakarta, Indonesia^{1,2,3,4}

Email: muhammad.fikri77@perbanas.id¹ alya.firda13@perbanas.id²
kezia.josephine13@perbanas.id³ tiolina@perbanas.id⁴

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis secara komparatif praktik sistem pengendalian manajemen (SPM) yang berkembang di sektor privat serta relevansinya ketika diterapkan dalam lingkungan sektor publik. Permasalahan utama penelitian ini terletak pada adanya perbedaan karakteristik kelembagaan, tujuan organisasi, dan tuntutan akuntabilitas antara sektor privat dan sektor publik. Penelitian ini dilakukan pada konteks sektor publik di Indonesia dengan menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Metode penelitian yang digunakan meliputi studi literatur dan studi kasus pada salah satu instansi pemerintah. Teknik pengumpulan data dilakukan melalui telaah dokumen, regulasi, dan observasi terhadap praktik penganggaran serta pengendalian manajerial. Hasil penelitian menunjukkan adanya kesenjangan institusional, pengukuran kinerja, dan motivasi antara praktik SPM sektor privat dan realitas sektor publik. Penelitian ini menyimpulkan bahwa penerapan SPM sektor privat di sektor publik memerlukan penyesuaian kontekstual agar selaras dengan prinsip akuntabilitas, legalitas, dan pelayanan publik.

Kata Kunci: Sistem Pengendalian Manajemen, Sektor Publik, Sektor Privat, Akuntabilitas

Abstract

This study aims to conduct a comparative analysis of management control system (MCS) practices developed in the private sector and their relevance when applied within the public sector environment. The main issue addressed in this research lies in the differences in institutional characteristics, organizational objectives, and accountability demands between the private and public sectors. The research is situated in the context of the Indonesian public sector and employs a descriptive qualitative approach. The research methods include a literature study and a case study conducted at a government institution. Data were collected through document review, regulatory analysis, and observation of budgeting practices and managerial control. The findings indicate the existence of institutional, performance measurement, and motivational gaps between private-sector MCS practices and public-sector realities. The study concludes that the implementation of private-sector MCS in the public sector requires contextual adaptation to ensure alignment with principles of accountability, legality, and public service.

Keywords: Management Control System, Public Sector, Private Sector, Accountability



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

PENDAHULUAN

Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) secara fundamental didefinisikan sebagai suatu proses di mana para manajer mempengaruhi anggota organisasi lainnya untuk mengimplementasikan strategi organisasi. Dalam perkembangannya, konsep ini tidak lagi eksklusif bagi sektor korporasi, tetapi telah menjadi elemen vital dalam reformasi sektor publik. Fenomena ini didorong oleh paradigma *New Public Management* (NPM), yang menganjurkan penerapan praktik manajemen ala bisnis ("business-like practice") dalam tubuh pemerintahan guna meningkatkan efisiensi, efektivitas, dan kinerja pelayanan. Namun, transplantasi praktik manajerial dari sektor privat ke sektor publik bukanlah proses yang tanpa



hambatan. Literatur terkini, seperti yang diungkapkan oleh Rahmawati, Siboro, dan Siahaan (2024), menyoroti bahwa sektor publik memiliki karakteristik unik yang membedakannya secara tajam dari sektor swasta. Perbedaan ini mencakup empat dimensi utama: kompleksitas, di mana struktur organisasi sektor publik cenderung lebih hierarkis dan rumit; ketidakpastian, yang berkaitan dengan fluktuasi anggaran dan perubahan kebijakan politik; akuntabilitas, yang menuntut pertanggungjawaban publik yang lebih tinggi; serta standar etika yang lebih ketat dibandingkan sektor swasta.

Tantangan dalam penerapan SPM di sektor publik sering kali dapat dijelaskan melalui berbagai lensa teoritis. Teori Agensi (*Agency Theory*), misalnya, menggambarkan hubungan antara pegawai pemerintah sebagai agen dan masyarakat sebagai prinsipal, di mana SPM berfungsi untuk memitigasi konflik kepentingan dan penyalahgunaan wewenang. Sementara itu, Teori Institusional (*Institutional Theory*) menekankan bahwa desain SPM di sektor publik tidak boleh hanya berfokus pada efisiensi teknis, tetapi juga harus selaras dengan norma, nilai, dan aturan sosial yang berlaku agar mendapatkan legitimasi dari masyarakat. Hal ini sejalan dengan pandangan Teori Kontingensi (*Contingency Theory*), yang menyatakan bahwa tidak ada satu model pengendalian yang universal; efektivitas SPM sangat bergantung pada konteks spesifik lingkungan organisasi, seperti ukuran dan kompleksitasnya. Meskipun model-model adaptasi dari sektor privat seperti *Balanced Scorecard* dan kerangka pengendalian internal COSO telah banyak diadopsi untuk mengukur kinerja dan mengelola risiko di sektor publik, penerapannya memerlukan penyesuaian yang signifikan. Jika sektor privat berorientasi pada maksimalisasi laba (*profit-oriented*), sektor publik berfokus pada pelayanan masyarakat di mana ukuran keberhasilan sering kali bersifat non-finansial dan sulit dikuantifikasi. Ketidaksesuaian antara instrumen pengendalian yang kaku dengan dinamika politik anggaran sering kali menjadi hambatan utama dalam mencapai keselarasan tujuan (*goal congruence*). Oleh karena itu, artikel ini bertujuan untuk melakukan analisis komparatif dan tinjauan kritis terhadap praktik SPM sektor privat dalam lingkungan sektor publik. Dengan mengacu pada kerangka teoritis dan bukti empiris terkini, tulisan ini akan mengeksplorasi bagaimana prinsip-prinsip manajemen modern dapat diadaptasi tanpa mengabaikan nilai-nilai inti akuntabilitas dan pelayanan publik.

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif dengan metode studi literatur dan studi kasus. Pendekatan kualitatif dipilih karena penelitian bertujuan untuk memahami dan menganalisis secara mendalam praktik sistem pengendalian manajemen (SPM) sektor privat serta relevansinya ketika diterapkan dalam lingkungan sektor publik. Studi literatur digunakan untuk membangun landasan teoritis dan konseptual, sedangkan studi kasus digunakan untuk mengkaji secara kontekstual penerapan sistem pengendalian manajemen pada satu instansi sektor publik sebagai gambaran empiris.

Sumber Data

Sumber data dalam penelitian ini terdiri atas data sekunder dan data primer. Data sekunder diperoleh dari jurnal-jurnal dan kajian literatur yang berkaitan, serta peraturan perundang-undangan yang mengatur pengelolaan keuangan dan kinerja sektor publik di Indonesia. Literatur tersebut digunakan untuk mengkaji teori, konsep, dan praktik sistem pengendalian manajemen di sektor privat dan sektor publik. Data primer diperoleh dari studi kasus pada salah satu instansi sektor publik, yang dikumpulkan melalui observasi terhadap praktik penganggaran, pengendalian manajerial, dan orientasi kinerja dalam aktivitas



organisasi. Data studi kasus ini digunakan sebagai ilustrasi empiris untuk memperkuat dan mengontekstualisasikan hasil analisis konseptual yang diperoleh dari studi literatur.

Teknik Analisis Data

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis deskriptif dan analisis komparatif. Analisis deskriptif digunakan untuk menggambarkan secara sistematis konsep sistem pengendalian manajemen berdasarkan literatur serta kondisi penerapannya dalam studi kasus. Selanjutnya, analisis komparatif digunakan untuk membandingkan praktik pengendalian manajemen sektor privat dengan realitas penerapannya dalam sektor publik, guna mengidentifikasi perbedaan karakteristik, asumsi, dan implikasi manajerial yang muncul. Melalui analisis ini, penelitian berupaya mengungkap kesenjangan antara teori dan praktik dalam penerapan sistem pengendalian manajemen lintas sektor.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Fleksibilitas Strategis Anggaran versus Kekakuan Anggaran Publik

Teori sistem pengendalian manajemen (SPM) sebagaimana dirumuskan oleh Anthony dan Govindarajan (2007) memandang anggaran sebagai instrumen penting untuk menerjemahkan strategi organisasi ke dalam rencana operasional serta mengoordinasikan tindakan manajerial. Dalam kerangka ini, anggaran berfungsi sebagai alat untuk memastikan bahwa sumber daya organisasi digunakan secara efektif dan efisien dalam rangka mencapai tujuan organisasi. Meskipun teori SPM tersebut bersifat umum dan tidak dibatasi pada sektor tertentu, praktik penerapannya dalam literatur dan dunia organisasi modern banyak berkembang dalam konteks sektor privat. Merchant dan Van der Stede (2017) menjelaskan bahwa dalam praktik pengendalian manajemen yang berkembang di sektor privat, anggaran diperlakukan sebagai alat strategis yang relatif fleksibel, yang memungkinkan manajemen melakukan penyesuaian ketika terjadi perubahan lingkungan organisasi. Fleksibilitas ini dipandang penting agar sistem pengendalian tetap relevan dan tidak menghambat pencapaian tujuan strategis. Sejalan dengan pandangan tersebut, Horngren, Datar, dan Rajan (2015; 2021) menekankan bahwa anggaran dalam organisasi privat berfungsi sebagai alat bantu pengambilan keputusan manajerial, bukan sebagai batasan kaku. Revisi atau realokasi anggaran dipahami sebagai bentuk respons rasional terhadap dinamika lingkungan, seperti perubahan permintaan, kondisi pasar, maupun prioritas strategis. Dalam konteks ini, perubahan anggaran tidak dipersepsikan sebagai kegagalan perencanaan, melainkan sebagai bagian dari proses pengendalian yang adaptif.

Penganggaran di sektor publik Indonesia memiliki karakter yang berbeda secara fundamental dibandingkan dengan praktik penganggaran dalam organisasi privat. Anggaran pemerintah tidak hanya berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian manajerial, tetapi juga merupakan dokumen hukum negara yang menjadi dasar pelaksanaan seluruh kegiatan pemerintahan. Hal ini ditegaskan dalam Pasal 23 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang menyatakan bahwa Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka serta bertanggung jawab. Lebih lanjut, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menegaskan bahwa anggaran merupakan wujud pengelolaan keuangan negara yang ditetapkan setiap tahun dan digunakan sebagai dasar pelaksanaan kegiatan pemerintah. Dalam kerangka ini, anggaran tidak diposisikan semata-mata sebagai alat manajerial yang fleksibel, melainkan sebagai instrumen legal yang mengikat seluruh entitas pemerintah dalam penggunaan sumber daya negara. Ketentuan tersebut diperkuat dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang menyatakan



bahwa setiap pengeluaran negara harus didukung oleh alokasi anggaran yang sah dan dilaksanakan sesuai dengan peruntukannya. Dengan demikian, pelaksanaan anggaran di lingkungan pemerintah secara inheren dibatasi oleh prinsip legalitas, di mana penggunaan anggaran di luar ketentuan yang telah ditetapkan dapat menimbulkan konsekuensi hukum dan administratif.

Pada tingkat operasional, anggaran satuan kerja pemerintah dituangkan dalam Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) yang berfungsi sebagai dasar pelaksanaan kegiatan dan pembayaran. Ketentuan mengenai DIPA dan perubahannya diatur lebih lanjut dalam berbagai Peraturan Menteri Keuangan, yang mensyaratkan bahwa setiap perubahan alokasi anggaran hanya dapat dilakukan melalui mekanisme revisi anggaran yang formal, terdokumentasi, dan mendapat persetujuan otoritas yang berwenang. Mekanisme ini menunjukkan bahwa fleksibilitas anggaran di sektor publik tidak berada pada diskresi penuh manajer, melainkan dikendalikan secara ketat oleh sistem pertimbangan negara. Selain itu, Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah (sebagai pembanding lintas level pemerintahan) juga menegaskan prinsip yang sama, yaitu bahwa anggaran merupakan dasar hukum pelaksanaan kegiatan pemerintah daerah dan hanya dapat diubah melalui prosedur yang telah ditentukan. Prinsip ini mencerminkan konsistensi desain penganggaran publik di Indonesia, baik di tingkat pusat maupun daerah, yang menempatkan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan sebagai prioritas utama. Berdasarkan kerangka regulasi tersebut, kekakuan penganggaran sektor publik bukanlah semata-mata persoalan teknis manajerial, melainkan konsekuensi langsung dari desain sistem keuangan negara yang menekankan akuntabilitas, kepastian hukum, dan pengendalian atas penggunaan dana publik. Oleh karena itu, ruang fleksibilitas anggaran dalam sektor publik secara struktural lebih terbatas dibandingkan dengan sektor privat, karena setiap penyesuaian anggaran harus dapat dipertanggungjawabkan secara hukum, administratif, dan politik sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Efisiensi Biaya dan Dominasi Penyerapan Anggaran sebagai Indikator Kinerja

Dalam teori sistem pengendalian manajemen, pengukuran kinerja merupakan elemen utama untuk memastikan bahwa sumber daya organisasi digunakan secara efektif dan efisien dalam mencapai tujuan organisasi (Anthony & Govindarajan, 2007). Dalam praktik pengendalian manajemen yang berkembang di sektor privat, efisiensi biaya menjadi indikator kinerja yang sangat penting, karena kinerja manajer dievaluasi berdasarkan kemampuan menghasilkan *output* atau *outcome* dengan penggunaan sumber daya yang optimal. Horngren, Datar, dan Rajan (2015; 2021) menegaskan bahwa dalam organisasi bisnis, efisiensi biaya merupakan bagian dari pengambilan keputusan strategis. Penghematan biaya tidak dipandang sebagai kegagalan perencanaan, melainkan sebagai pencapaian manajerial sepanjang tidak mengorbankan kualitas output. Pandangan ini sejalan dengan Merchant dan Van der Stede (2017) yang menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja sektor privat umumnya berorientasi pada penciptaan nilai dan hasil ekonomi organisasi. Berbeda dengan praktik yang berkembang di sektor privat, pengukuran kinerja di sektor publik menunjukkan orientasi yang berbeda. Dalam praktik pengelolaan keuangan negara, keberhasilan pelaksanaan anggaran seringkali diidentikkan dengan tingkat penyerapan anggaran, di mana realisasi belanja yang mendekati pagu dianggap sebagai indikator kinerja yang baik. Sebaliknya, sisa anggaran (SiLPA) kerap dipersepsi sebagai indikasi lemahnya perencanaan program (Mardiasmo, 2018). Mahmudi (2015) menjelaskan bahwa orientasi kinerja sektor publik di Indonesia masih sangat dipengaruhi oleh pendekatan kepatuhan anggaran, sehingga pengukuran kinerja lebih menekankan aspek realisasi belanja dibandingkan pencapaian *outcome* program. Dalam



konteks ini, efisiensi anggaran belum sepenuhnya dipahami sebagai nilai positif, melainkan berpotensi menimbulkan penilaian negatif terhadap kinerja unit kerja.

Keterbatasan Sistem Insentif Finansial dalam Pengendalian Personel Publik

Dalam teori sistem pengendalian manajemen, pengendalian personel (*personnel control*) merupakan mekanisme penting untuk menyelaraskan perilaku individu dengan tujuan organisasi. Anthony dan Govindarajan (2007) menjelaskan bahwa sistem insentif finansial berbasis kinerja digunakan untuk mendorong pencapaian hasil yang diinginkan organisasi. Dalam praktik sektor privat, sistem bonus variabel dan sanksi kinerja yang tegas menjadi instrumen utama pengendalian perilaku manajer dan karyawan. Merchant dan Van der Stede (2017) menegaskan bahwa efektivitas *personnel control* di sektor privat sangat bergantung pada keterkaitan langsung antara kinerja dan konsekuensi finansial. Hubungan tersebut menciptakan tekanan kinerja yang relatif kuat dan efektif dalam lingkungan korporasi yang kompetitif. Dalam sektor publik Indonesia, praktik pengendalian personel menunjukkan karakter yang berbeda. Sistem remunerasi aparatur sipil negara, termasuk tunjangan kinerja, cenderung bersifat relatif stabil dan tidak menunjukkan perbedaan yang signifikan antarindividu berdasarkan capaian kinerja (Mardiasmo, 2018). Selain itu, mekanisme pengembangan karier dan kenaikan pangkat umumnya mengikuti jalur reguler yang ditentukan oleh masa kerja dan kepatuhan administratif. Mahmudi (2015) menjelaskan bahwa sistem kepegawaian sektor publik dirancang untuk menjamin stabilitas dan kepastian kerja, sehingga ruang penerapan sanksi kinerja yang tegas menjadi terbatas. Kondisi ini menyebabkan hubungan antara kinerja individu dan konsekuensi yang diterima menjadi relatif lemah dibandingkan sektor privat.

Pembahasan

Analisis dan Kritik Terkait Fleksibilitas Strategis Anggaran versus Kekakuan Anggaran Publik

Perbedaan karakter antara praktik pengendalian manajemen yang berkembang di sektor privat dan realita penganggaran sektor publik menunjukkan adanya ketidaksesuaian asumsi dasar. Dalam praktik sektor privat, fleksibilitas anggaran dipandang sebagai kekuatan karena memungkinkan manajer menyesuaikan penggunaan sumber daya secara adaptif untuk mencapai hasil yang optimal (Anthony & Govindarajan, 2007). Namun, ketika asumsi fleksibilitas tersebut diterapkan secara langsung dalam sektor publik, muncul risiko ketidaksesuaian dengan prinsip legalitas dan tata kelola keuangan negara. Simons (1995) menjelaskan bahwa sistem pengendalian manajemen memiliki fungsi ganda, yaitu memungkinkan pencapaian tujuan organisasi (*enabling control*) sekaligus membatasi perilaku agar tidak menyimpang (*constraining control*). Dalam konteks sektor publik Indonesia, fungsi pembatasan ini menjadi lebih dominan karena pengelolaan anggaran berada dalam kerangka hukum dan birokrasi yang ketat. Mardiasmo (2018) menegaskan bahwa sistem penganggaran pemerintah lebih menekankan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dibandingkan fleksibilitas manajerial, sebagai konsekuensi dari tuntutan akuntabilitas publik. Akibatnya, aparatur pengelola anggaran cenderung mengutamakan kepatuhan prosedural dibandingkan optimalisasi hasil program. Mahmudi (2015) menyatakan bahwa orientasi pengelolaan keuangan publik yang terlalu berfokus pada kepatuhan dan realisasi anggaran berpotensi mengaburkan pencapaian kinerja berbasis *outcome*. Kondisi ini menunjukkan bahwa kekakuan anggaran publik tidak sepenuhnya dapat dipandang sebagai kelemahan sistem, melainkan sebagai konsekuensi logis dari desain kelembagaan sektor publik Indonesia yang menempatkan akuntabilitas hukum di atas fleksibilitas manajerial.



Kondisi tersebut juga tercermin dalam praktik penganggaran pada salah satu instansi pemerintah tempat penulis bekerja. Dalam pelaksanaan anggaran, ruang penyesuaian penggunaan anggaran pada dasarnya dimungkinkan melalui mekanisme revisi anggaran, namun proses tersebut diikat oleh kaidah regulasi yang ketat dan tahapan reviu yang berjenjang. Setiap usulan perubahan kegiatan atau realokasi belanja harus disertai justifikasi yang memadai serta memperoleh persetujuan dari otoritas terkait sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Namun, dalam situasi tertentu, ruang penyesuaian tersebut menjadi terbatas akibat adanya kebijakan nasional yang bersifat lintas sektor. Sebagai contoh, pada periode ketika pemerintah menetapkan kebijakan efisiensi perjalanan dinas secara nasional, beberapa komponen belanja yang secara substantif masih relevan dengan kebutuhan program tidak dapat direlokasi secara fleksibel. Kondisi ini bukan disebabkan oleh lemahnya perencanaan atau hambatan terhadap efektivitas program, melainkan sebagai konsekuensi dari prioritas kebijakan makro yang harus dipatuhi oleh seluruh instansi pemerintah. Pengalaman tersebut menunjukkan bahwa fleksibilitas anggaran di sektor publik pada dasarnya tetap tersedia, tetapi dijalankan dalam kerangka pengendalian yang ketat dan berjenjang. Dalam konteks ini, pengendalian anggaran lebih berfungsi sebagai *constraining control* dibandingkan *enabling control* (Simons, 1995), karena prioritas utama diarahkan pada kepatuhan terhadap kebijakan nasional, prinsip legalitas, serta akuntabilitas formal, tanpa meniadakan tujuan peningkatan efektivitas program itu sendiri.

Berdasarkan pembahasan tersebut, dapat diidentifikasi adanya *Institutional Gap*, yaitu kesenjangan antara teori sistem pengendalian manajemen sebagai kerangka konseptual umum dan praktik pengendalian manajemen yang berkembang dominan di sektor privat ketika diterapkan dalam lingkungan sektor publik. Teori SPM mengasumsikan adanya ruang diskresi manajerial dalam pengelolaan sumber daya (Anthony & Govindarajan, 2007), sedangkan dalam praktik pemerintahan Indonesia, aparatur pengelola anggaran dan pimpinan unit kerja beroperasi dalam batasan hukum dan prosedural yang ketat (Bastian, 2014). Akibatnya, fleksibilitas anggaran yang menjadi kekuatan utama dalam praktik pengendalian sektor privat justru berubah menjadi keterbatasan ketika dihadapkan pada realita pemerintahan. Temuan ini menegaskan bahwa tantangan utama bukan terletak pada teori sistem pengendalian manajemen itu sendiri, melainkan pada penerapan praktik dan asumsi pengendalian berbasis sektor privat tanpa penyesuaian terhadap karakteristik kelembagaan sektor publik Indonesia. Dengan demikian, fleksibilitas anggaran dalam sektor publik Indonesia tidak dapat dipahami dalam kerangka diskresi manajerial sebagaimana berkembang di sektor privat, melainkan sebagai fleksibilitas yang bersyarat dan terinstitusionalisasi. Hal ini menegaskan bahwa perbedaan karakter pengendalian anggaran bukan menunjukkan kelemahan sistem publik, tetapi mencerminkan perbedaan tujuan, risiko, dan tuntutan akuntabilitas yang melekat pada pengelolaan keuangan negara.

Efisiensi Biaya dan Dominasi Penyerapan Anggaran sebagai Indikator Kinerja

Dominasi penyerapan anggaran sebagai indikator kinerja menciptakan distorsi dalam sistem pengendalian manajemen sektor publik. Bastian (2014) menegaskan bahwa fokus berlebihan pada realisasi anggaran berpotensi mengaburkan substansi kinerja sektor publik, karena keberhasilan program seharusnya diukur dari manfaat dan hasil yang dirasakan masyarakat, bukan semata-mata dari besarnya dana yang dibelanjakan. Orientasi "menghabiskan anggaran" juga berpotensi menurunkan kualitas pengambilan keputusan manajerial. Ketika realisasi belanja menjadi ukuran utama keberhasilan, perhatian manajer publik dapat bergeser dari pencapaian *outcome* menuju pemenuhan target administratif, terutama menjelang akhir tahun anggaran (Mardiasmo, 2018). Berdasarkan pembahasan



tersebut, dapat diidentifikasi adanya *Measurement Gap*, yaitu kesenjangan antara konsep pengukuran kinerja dalam teori sistem pengendalian manajemen dan praktik pengukuran kinerja di sektor publik. Dalam praktik yang berkembang di sektor privat, kinerja diukur berdasarkan hubungan antara *output* atau *outcome* dengan biaya yang dikeluarkan (Anthony & Govindarajan, 2007). Sebaliknya, dalam sektor publik, kinerja seringkali direduksi menjadi tingkat realisasi belanja. Akibatnya, personel pada sektor publik berpotensi terjebak pada perilaku administratif untuk mengoptimalkan penyerapan anggaran, meskipun pengeluaran tersebut belum tentu mencerminkan efisiensi maupun efektivitas program. Kondisi ini menunjukkan bahwa praktik pengendalian berbasis sektor privat tidak dapat diterapkan secara penuh tanpa penyesuaian terhadap sistem pengukuran kinerja sektor publik.

Dalam praktik pengelolaan keuangan sektor publik, terdapat persepsi yang cukup kuat di kalangan satuan kerja bahwa rendahnya tingkat penyerapan anggaran berpotensi berdampak pada pengurangan alokasi anggaran pada tahun berikutnya. Persepsi ini mendorong unit kerja untuk berupaya mencapai tingkat realisasi anggaran yang tinggi, meskipun dalam beberapa kondisi realisasi tersebut tidak sepenuhnya mencerminkan kebutuhan riil maupun efisiensi pelaksanaan program. Kondisi tersebut memperkuat orientasi administratif dalam pengelolaan anggaran, di mana keberhasilan lebih banyak diukur dari tingkat penyerapan dibandingkan pencapaian *outcome* program. Padahal, perbedaan antara perencanaan dan realisasi anggaran selama tahun berjalan seringkali dipengaruhi oleh perubahan kebijakan, dinamika kebutuhan, serta faktor eksternal lainnya yang tidak sepenuhnya dapat diprediksi pada tahap perencanaan awal. Perbandingan ini menunjukkan bahwa efisiensi biaya yang menjadi keunggulan utama sistem pengendalian manajemen di sektor privat tidak dapat secara langsung dijadikan tolok ukur keberhasilan pengelolaan anggaran publik. Dalam sektor publik, pengendalian kinerja menuntut keseimbangan antara efisiensi ekonomi, kepatuhan regulasi, dan respons terhadap dinamika kebijakan, sehingga pendekatan pengukuran kinerja perlu disesuaikan dengan karakteristik institusional pemerintahan.

Keterbatasan Sistem Incentif Finansial dalam Pengendalian Personel Publik

Keterbatasan penerapan insentif dan sanksi kinerja menyebabkan fungsi *personnel control* sebagaimana diasumsikan dalam praktik sektor privat menjadi kurang efektif di sektor publik. Bastian (2014) menegaskan bahwa ketika sistem penghargaan dan hukuman tidak mampu membedakan secara jelas antara pegawai berkinerja tinggi dan rendah, maka sistem pengendalian kehilangan daya dorongnya. Akibatnya, pengendalian perilaku pegawai publik lebih banyak bergeser ke aspek kepatuhan administratif, seperti kehadiran dan pemenuhan prosedur formal, dibandingkan pencapaian hasil kerja substantif. Kondisi ini berpotensi menurunkan orientasi kinerja berbasis hasil dalam organisasi sektor publik. Kondisi tersebut juga tercermin dalam praktik pengelolaan sumber daya manusia di instansi pemerintah tempat penulis bekerja. Dalam pelaksanaan tugas sehari-hari, penerapan mekanisme reward and punishment secara tegas masih menghadapi berbagai kendala kultural dan struktural. Pertimbangan rasa sungkan, empati terhadap kondisi personal pegawai, serta budaya kerja yang menekankan keharmonisan seringkali membatasi keberanian pimpinan untuk memberikan sanksi yang jelas kepada individu dengan kinerja yang belum optimal.

Selain itu, keterbatasan kapasitas kerja yang dikaitkan dengan faktor usia dan kemampuan personal kerap dijadikan alasan untuk membatasi beban dan target kinerja, meskipun secara objektif masih terdapat potensi peningkatan kontribusi. Pada saat yang sama, jaminan keamanan kerja dan manfaat pensiun yang relatif pasti membuat sebagian pegawai enggan mengambil opsi pensiun dini, meskipun produktivitasnya telah menurun. Di sisi lain, pegawai yang menunjukkan kinerja tinggi dan dedikasi kuat tidak selalu memperoleh



peningkatan insentif atau penghargaan yang sepadan secara langsung. Kondisi ini dalam jangka panjang berpotensi menimbulkan demotivasi, karena upaya ekstra yang dilakukan tidak selalu diikuti oleh konsekuensi finansial maupun karier yang berbeda secara signifikan dibandingkan pegawai dengan kinerja rata-rata. Pengalaman empiris tersebut memperkuat argumen adanya *Motivational Gap*, yaitu kesenjangan antara asumsi teori sistem pengendalian manajemen mengenai efektivitas insentif finansial dan realita sistem kepegawaian sektor publik. Teori SPM mengasumsikan bahwa perilaku individu dapat diarahkan melalui hubungan yang kuat antara kinerja dan imbalan (Anthony & Govindarajan, 2007). Namun, dalam sektor publik, efektivitas mekanisme tersebut dibatasi oleh desain regulasi dan karakteristik sistem kepegawaian.

Dengan demikian, praktik *personnel control* yang berkembang di sektor privat menjadi kurang efektif ketika diterapkan dalam lingkungan pemerintahan. Pengendalian personel di sektor publik memerlukan pendekatan yang lebih kontekstual, tidak hanya mengandalkan insentif finansial, tetapi juga penguatan kepemimpinan, budaya organisasi, dan orientasi pelayanan publik. Kondisi ini menegaskan bahwa efektivitas pengendalian personel di sektor publik tidak dapat hanya bergantung pada mekanisme insentif finansial sebagaimana diasumsikan dalam praktik sektor privat. Sebaliknya, sistem pengendalian perlu dirancang dengan mempertimbangkan faktor kultural, struktur kepegawaian, serta nilai pelayanan publik, agar mampu mendorong kinerja secara berkelanjutan tanpa mengabaikan prinsip keadilan dan akuntabilitas birokrasi.

KESIMPULAN

Penelitian ini menyimpulkan bahwa penerapan praktik Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) sektor privat ke dalam sektor publik tidak dapat dilakukan secara langsung tanpa penyesuaian (adopsi murni), melainkan memerlukan adaptasi kontekstual. Penelitian ini tidak hanya memperkuat temuan sebelumnya tentang keterbatasan adopsi praktik sektor privat di sektor publik, tetapi juga menawarkan kerangka analitis berupa kesenjangan institusional, pengukuran, dan motivasional sebagai dasar evaluasi desain Sistem Pengendalian Manajemen sektor publik di Indonesia. Berdasarkan analisis komparatif yang dilakukan, ditemukan tiga kesenjangan mendasar antara teori SPM berbasis sektor privat dengan realitas sektor publik di Indonesia. Pertama, terdapat Kesenjangan Institusional (*Institutional Gap*) dalam aspek penganggaran. Jika sektor privat menempatkan fleksibilitas anggaran sebagai alat strategis untuk merespons pasar, sektor publik di Indonesia dibatasi olehkekakuan regulasi dan prinsip legalitas yang menempatkan anggaran sebagai dokumen hukum negara. Fleksibilitas di sektor publik bersifat bersyarat dan terinstitusionalisasi, bukan diskresi manajerial yang bebas. Kedua, ditemukan Kesenjangan Pengukuran (*Measurement Gap*). Orientasi kinerja sektor privat yang mengutamakan efisiensi biaya sering kali terdistorsi di sektor publik menjadi sekadar target penyerapan anggaran. Dominasi indikator realisasi belanja ini berpotensi mengaburkan fokus pada *outcome* dan efektivitas program pelayanan masyarakat. Ketiga, terdapat Kesenjangan Motivational (*Motivational Gap*) dalam pengendalian personel. Mekanisme insentif finansial (*reward and punishment*) yang menjadi pendorong utama kinerja di sektor privat menjadi kurang efektif di sektor publik akibat struktur remunerasi yang stabil, budaya organisasi, dan regulasi kepegawaian yang kaku. Sebagai implikasi manajerial, desain Sistem Pengendalian Manajemen di sektor publik perlu menyeimbangkan tuntutan efisiensi ala bisnis dengan prinsip akuntabilitas publik. Pengendalian tidak cukup hanya mengandalkan instrumen finansial dan indikator kuantitatif, tetapi juga memerlukan penguatan mekanisme pengendalian budaya, kepemimpinan, serta internalisasi nilai pelayanan publik. Temuan penelitian ini relevan bagi perancang kebijakan pengelolaan keuangan dan kinerja pemerintah dalam merumuskan sistem evaluasi yang tidak hanya berbasis kepatuhan administratif, tetapi



juga berbasis nilai manfaat publik. Penelitian selanjutnya disarankan untuk menggali model pengukuran kinerja alternatif yang mampu mengintegrasikan penyerapan anggaran dengan kualitas outcome secara lebih berimbang.

DAFTAR PUSTAKA

- Anggraeni, E. K. (2022). *Pengendalian Manajemen (Management Control) di Sektor Publik*. Direktorat Jenderal Kekayaan Negara, Kementerian Keuangan RI.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12th ed.). McGraw-Hill/Irwin.
- Ayu Dita Rahmawati, Sonny Francisco Siboro, & Liliany Mutiara Dewi Siahaan. (2024). *Sistem Pengendalian Manajemen Pada Sektor Publik*. Jurnal Ilmu Manajemen, Bisnis Dan Ekonomi (JIMBE), 1(5), 95–103.
- Bastian, I. (2014). *Akuntansi sektor publik*: Suatu pengantar. Erlangga.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2019). *The COSO Internal Control Framework*.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis* (15th ed.). Pearson Education.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2021). *Cost accounting: A managerial emphasis* (16th ed.). Pearson Education.
- Koesomowidjojo, S. R. M. (2017). *Balanced Scorecard: Model Pengukuran Kinerja Organisasi dengan Empat Perspektif*. Raih Asa Sukses.
- Mahmudi. (2015). *Manajemen kinerja sektor publik* (Edisi revisi). UPP STIM YKPN.
- Mardiasmo. (2018). *Akuntansi sektor publik* (Edisi terbaru). Andi.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4th ed.). Pearson Education.
- Pedoman Umum Governansi Sektor Publik Indonesia. (2022). Komite Nasional Kebijakan Governansi.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).
- Republik Indonesia. (2003). Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 47.
- Republik Indonesia. (2004). Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 5.
- Republik Indonesia. (2019). Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2019 Nomor 42.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.