

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian pustaka

2.1.1 Pengertian Yayasan Menurut UU RI No.28 Tahun 2004

Yayasan adalah suatu badan hukum yang mempunyai maksud dan tujuan bersifat sosial, keagamaan dan kemanusiaan, didirikan dengan memperhatikan persyaratan formal yang ditentukan dalam undang-undang. Di Indonesia, yayasan diatur dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2004 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2001 tentang Yayasan. Hal tersebut diputuskan berdasarkan atas beberapa pertimbangan yang menyatakan bahwa Undang-undang 16 Tahun 2001 tentang Yayasan mulai berlaku pada tanggal 6 Agustus 2002, namun Undang-undang tersebut dalam perkembangan hukum dalam masyarakat,serta terdapat beberapa substansi yang dapat menimbulkan berbagai penafsiran, maka perlu dilakukan perubahan terhadap Undang-undang tersebut. Perubahan tersebut dimaksudkan untuk lebih menjamin kepastian dan ketertiban hukum, erta memberikan pemahaman yang benar kepada masyarakat mengenai Yayasan. Kemudian rapat paripurna DPR pada tanggal 7 September 2004 menyetujui undang-undang ini, dan Presiden RI Megawati Soekarnoputri

mengesahkannya pada tanggal 6 Oktober 2004. Didalam UU Yayasan ini terdapat batasan peraturan yayasan dalam UU Nomor 28 tahun 2004.

Tabel 2.1
Batasan Peraturan Yayasan Dalam UU No 28 Tahun 2004

No	Hal - Hal Yang Diperbolehkan	Hal-Hal Yang Tidak Diperbolehkan
1.	Pasal 3 ayat 1 menyatakan bahwa yayasan dapat melakukan kegiatan usaha untuk menunjang pencapaian maksud dan tujuannya dengan cara mendirikan badan usaha dan/atau ikut serta dalam suatu badan usaha.	Pasal 3 ayat 2 menyatakan bahwa Yayasan tidak boleh membagikan hasil kegiatan usaha kepada Pembina, Pengurus, dan Pengawas.
2.	Pasal 5 ayat 2 menyatakan pengecualian atas ketentuan sebagaimana dimaksud pada pasal 5 ayat 2 dapat ditentukan dalam Anggaran dasar yayasan bahwa pengurus menerima gaji, upah, atau honorarium, dalam hal pengurus yayasan seperti yang pertama bukan pendiri yayasan dan tidak terafiliasi dengan Pendiri, Pembina, dan Pengawas. Yang kedua melaksanakan kepengurusan yayasan secara langsung dan penuh.	Pasal 5 ayat 1 menyatakan bahwa “Kekayaan Yayasan baik berupa uang, barang, maupun kekayaan lain yang diperoleh Yayasan berdasarkan undang-undang ini, dilarang dialihkan atau dibagikan secara langsung atau tidak langsung, baik dalam bentuk gaji, upah, maupun honorarium, atau bentuk lain yang dapat dinilai dengan uang kepada Pembina, Pengurus dan Pengawas.
3.	Pasal 7 ayat 1 menyatakan bahwa yayasan dapat mendirikan badan usaha yang kegiatannya sesuai dengan maksud dan tujuan yayasan. Dan pasal 7 ayat 2 menyatakan yayasan dapat melakukan penyertaan dalam berbagai bentuk usaha yang bersifat prospektif dengan ketentuan seluruh penyertaan tersebut paling banyak 25% dari seluruh nilai kekayaan yayasan.	Anggota Pembina, Pengurus, dan Pengawas Yayasan dilarang merangkap sebagai Anggota Direksi atau Pengurus Dewan Komisaris atau Pengawas dari badan usaha sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2).
4.	Pasal 15 ayat 2 menyatakan bahwa nama Yayasan harus didahului dengan kata “Yayasan”	Pasal 15 ayat 1 menyatakan bahwa Yayasan tidak boleh memakai nama yang telah dipakai secara sah oleh Yayasan lain dan Yayasan tidak boleh memakai nama yang bertenatangan

		dengan ketertiban umum dan/atau kesusilaan.
5.	Pasal 17 Anggaran Dasar dapat diubah, kecuali mengenai maksud dan tujuan Yayasan	Pasal 23 menyatakan bahwa perubahan anggaran dasar tidak dapat dilakukan pada saat Yayasan dinyatakan dalam keadaan pailit, kecuali atas persetujuan kurator.
6.	Pasal 28 ayat 1 menyatakan bahwa pembina adalah organ yayasan yang mempunyai kewenangan yang tidak diserahkan kepada pengurus atau pengawas oleh undang-undang ini atau anggaran dasar.	Pasal 29 menyatakan bahwa Anggota Pembina tidak boleh merangkap sebagai anggota Pengurus dan/atau anggota pengawas.
7.	Pasal 31 ayat 2 menyatakan bahwa yang dapat diangkat menjadi Pengurus adalah orang perseorangan yang mampu melakukan perbuatan hukum.	Pasal 31 ayat 3 menyatakan bahwa pengurus tidak boleh merangkap sebagai Pembina atau Pengawas.
8.	Pasal 35 ayat 1 menyatakan bahwa pengurus yayasan bertanggungjawab penuh atas kepengurusan Yayasan untuk kepentingan dan tujuan Yayasan serta berhak mewakili Yayasan baik didalam maupun di luar Pengadilan.	Pasal 36 ayat 1 menyatakan bahwa anggota Pengurus tidak berwenang mewakili Yayasan apabila; a. Terjadi perkara di depan pengadilan antara Yayasan dengan anggota Pengurus yang bersangkutan;atau b. anggota Pengurus yang bersangkutan mempunyai kepentingan yang bertentangan dengan kepentingan Yayasan.
9.	Pasal 37 ayat 2 menyatakan bahwa anggaran dasar dapat membatasi kewenangan Pengurus dalam melakukan perbuatan hukum untuk dan atas nama Yayasan.	Pasal 37 ayat 1 menyatakan bahwa pengurus tidak berwenang mengikat Yayasan sebagai penjamin utang, Pegurus tidak berwenang mengalihkan kekayaan Yayasan kecuali dengan persetujuan Pembina;dan Pengurus tidak berwenang membebani kekayaan Yayasan untuk kepeningan pihak lain.
10.	Pasal 38 ayat 2 menyatakan bahwa larangan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) tidak berlaku dalam hal perjanjian tersebut bermanfaat bagi tercapainya maksud dan tujuan Yayasan.	Pasal 38 ayat 1 menyatakan bahwa Pengurus dilarang mengadakan perjanjian dengan organisasi yang terafiliasi dengan Yayasan, Pembina, Pengurus, dan/atau Pengawas Yayasan, atau seseorang yang bekerja pada Yayasan.
11.	Pasal 40 ayat 3 menyatakan bahwa yang dapat diangkat menjadi	Pasal 40 ayat 4 menyatakan bahwa pengawas tidak boleh merangkap

	Pengawas adalah orang perseorangan yang mampu melakukan perbuatan hukum.	sebagai Pembina atau Pengurus.
12.	Pasal 54 ayat 2 menyatakan bahwa dalam hal Pengadilan mengabulkan permohonan pemeriksaan terhadap Yayasan, Pengadilan mengeluarkan penetapan bagi pemeriksaan dan mengangkat paling banyak 3 (tiga) orang ahli sebagai pemeriksa untuk melakukan pemeriksaan.	Pasal 54 ayat 3 menyatakan bahwa Pembina, Pengurus dan Pengawas serta pelaksana kegiatan atau karyawan Yayasan tidak dapat diangkat menjadi pemeriksa sebagaimana dimaksud dalam ayat (2).
13.	Pasal 55 ayat 1 menyatakan bahwa pemeriksa berwenang memeriksa semua dokumen dan kekayaan Yayasan untuk kepentingan pemeriksaan.	Pasal 55 ayat 3 menyatakan bahwa Pemeriksa dilarang mengumumkan atau memberitahukan hasil pemeriksaannya kepada pihak lain.
14.	Pasal 69 ayat 1 menyatakan bahwa yayasan asing yang tidak berbadan hukum Indonesia dapat melakukan kegiatannya di wilayah Negara Republik Indonesia, jika kegiatan Yayasan tersebut tidak merugikan masyarakat, bangsa, dan Negara Indonesia.	Pasal 71 ayat 3 menyatakan bahwa Yayasan yang tidak menyesuaikan Anggaran Dasarnya dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dapat dibubarkan berdasarkan putusan Pengadilan atas permohonan Kejaksaan atau pihak yang berkepentingan.

Sumber : UU RI Nomor 28 Tahun 2004

2.1.2 Sifat dan Karakteristik Yayasan

Menurut **Indra Bastian** (2007:2) terdapat beberapa sifat dan karakteristik dari yayasan adalah sebagai berikut:

1. Tujuan Yayasan

Yayasan memiliki tujuan yang spesifik dan unik yang dapat bersifat kuantitatif maupun kualitatif. Tujuan yang bersifat kuantitatif mencakup pencapaian laba maksimum, penguasaan pangsa pasar, pertumbuhan organisasi, dan produktivitas. Sementara tujuan kualitatif dapat disebutkan sebagai efisiensi dan efektivitas organisasi, manajemen organisasi yang tangguh, moral karyawan yang tinggi, reputasi organisasi, stabilitas, pelayanan kepada masyarakat, dan citra perusahaan.

2. Sumber Pembiayaan/ Kekayaan

Sumber kekayaan yayasan berasal dari sejumlah kekayaan yang dipisahkan dalam bentuk uang atau barang. Yayasan juga memperoleh sumbangan atau bantuan yang tidak mengikat seperti wakaf, hibah,

hibah wasiat, perolehan lain yang tidak bertentangan dengan Anggaran Dasar Yayasan dan/ atau peraturan perundang-undangan yang berlaku.

3. Pola Pertanggungjawaban

Pola pertanggungjawaban di yayasan bersifat vertikal dan horizontal. Pertanggungjawaban vertikal (*vertical accountability*) adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, seperti pertanggungjawaban yayasan kepada pembina. Pertanggungjawaban horizontal (*horizontal accountability*) adalah pertanggungjawaban ke masyarakat luas. Kedua jenis pertanggungjawaban sektor publik tersebut merupakan elemen penting dari proses akuntabilitas publik.

4. Struktur Organisasi Yayasan

Struktur organisasi yayasan merupakan turunan dari fungsi, strategi, dan tujuan organisasi. Menurut Undang-Undang No.16 Tahun 2001, yayasan mempunyai organ yang terdiri dari Pembina, Pengurus, dan Pengawas. Pembina adalah organ yayasan yang mempunyai kewenangan yang tidak diserahkan kepada pengurus dan pengawas oleh Undang-Undang tersebut atau Anggaran Dasar. Sedangkan Pengurus adalah organ yayasan yang melaksanakan kepengurusan yayasan, dan pihak yang dapat diangkat menjadi pengurus adalah individu yang mampu melakukan perbuatan hukum. Pengurus tidak boleh merangkap sebagai pembina atau pengawas. Pengurus yayasan diangkat oleh pembina berdasarkan keputusan rapat pembina untuk jangka waktu selama 5 tahun dan dapat diangkat kembali untuk 1 kali masa jabatan. Pengawas adalah organ yayasan yang bertugas melakukan pengawasaan serta memberi nasihat kepada pengurus dalam menjalankan kegiatan yayasan. Yayasan memiliki sekurang-kurangnya satu orang pengawas yang wewenang, tugas, dan tanggungjawabnya diatur dalam Anggaran Dasar.

5. Karakteristik Anggaran

Anggaran merupakan artikulasi dari hasil perumusan strategi dan perencanaan strategik yang telah dibuat. Anggaran pada yayasan berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja menurut satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan yayasan yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas. Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode mendatang.

6. Sistem Akuntansi

Sistem akuntansi merupakan prinsip akuntansi yang menentukan kapan transaksi keuangan harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Sistem akuntansi ini berhubungan dengan waktu/kapan pengukuran dilakukan dan pada umumnya bisa dipilah menjadi sistem akuntansi berbasis kas dan berbasis akrual.

2.1.3 Manajemen Yayasan

Menurut **Indra Bastian** (2007:26) ada beberapa cara dalam manajemen yayasan yaitu sebagai berikut:

1. Keahlian Dasar Manajemen organisasi yayasan
Keahlian dan pengetahuan tertentu yang harus dimiliki pengelola yayasan adalah keahlian dasar manajemen organisasi yayasan seperti:
 - a. Pemecahan masalah dan pengambilan keputusan yayasan
Seorang anggota pengurus harus menggunakan pendekatan yang berurutan dalam pengambilan keputusan. Namun, tidak semua masalah bisa dipecahkan dengan pendekatan rasional. Hal-hal yang harus diperhatikan dalam pengambilan keputusan adalah mendefinisikan masalah, melihat potensi penyebab permasalahan, mengidentifikasi alternatif pemecahan masalah, menyeleksi suatu pendekatan untuk memecahkan masalah, merencanakan penerapan alternatif yang terbaik (rencana tindakan), memantau penerapan rencana yang dibuat.
 - b. Perencanaan proses dasar
Perencanaan dalam sebuah yayasan adalah esensial, karena dalam kenyataannya perencanaan memegang peranan lebih dibanding fungsi-fungsi manajemen lainnya. Fungsi-fungsi pengorganisasian, pengarahan, dan pengawasan sebenarnya hanya melaksanakan keputusan perencanaan. Salah satu aspek penting perencanaan adalah pembuatan keputusan dalam pengembangan dan pemilihan sekumpulan kegiatan untuk memecahkan masalah tertentu. Jadi keputusan harus dibuat dengan tahapan implementasi yang jelas.
 - c. Pendelegasian (penyerahan kewenangan)
Pendelegasian terjadi ketika pengawas memberikan tanggung jawab dan kewenangan kepada bawahannya untuk melakukan tugas, dan menyerahkan ke bawahan untuk menjelaskan cara penyelesaian tugas tersebut. Pendelegasian yang efektif dapat mengembangkan produktivitas pengelola. Pengelola akan menjadi lebih produktif dan dapat memenuhi kebutuhan diri sendiri ketika terjadi peningkatan kapasitas staf, dan mempunyai lebih banyak waktu untuk mengurus persoalan strategis.
 - d. Dasar-dasar komunikasi yayasan
Komunikasi yang efektif adalah darah kehidupan bagi yayasan. Yayasan yang berhasil pasti memiliki komunikasi yang efektif, sehingga banyak yayasan terus memperbaiki kualitas komunikasinya.
 - e. Manajemen rapat yayasan
Keahlian manajemen rapat cenderung diabaikan oleh pengelola yayasan. Manajemen yayasan sebaiknya sesuai dengan budaya yayasan, karena rapat adalah aktivitas yang mahal. Manajemen rapat harus dilakukan dengan sangat serius. Proses rapat tergantung pada jenis

rapat, seperti rapat staf, rapat perencanaan, dan rapat pemecahan masalah.

2. Kepengurusan

a. Gambaran umum kepengurusan yayasan

Dewan pengurus yayasan secara hukum dan keuangan bertanggung jawab atas pelaksanaan yayasan. Mereka tidak boleh berperan secara pasif karena perkembangan yayasan menjadi tanggung jawab pengelola individu.

b. Dewan Pengurus

Badan-badan hukum baik itu organisasi profit maupun organisasi nonprofit memerlukan kepemimpinan Dewan Pengurus yang memiliki tugas tertentu secara sah termasuk memberikan perlindungan, pengabdian dan kepatuhan.

2.1.4 Pengertian Akuntansi

Pengertian Akuntansi menurut **Rudianto** (2012:4) bahwa “Akuntansi adalah sistem informasi yang menghasilkan informasi keuangan kepada pihak-pihak yang berkepentingan mengenai aktivitas ekonomi dan kondisi suatu perusahaan.”

Sedangkan Akuntansi menurut **Harahap** (2013:4) mendefinisikan bahwa “Akuntansi adalah bahasa atau alat komunikasi bisnis yang dapat memberikan informasi tentang kondisi keuangan (ekonomi) berupa posisi keuangan yang tertuang dalam jumlah kekayaan, utang dan modal suatu bisnis dan hasil usahanya pada suatu waktu atau periode tertentu.”

Dari definisi - definisi diatas dapat disimpulkan bahwa akuntansi adalah alat penting yang berupa informasi keuangan yang digunakan untuk mengukur bisnis, dari mulai penggolongan transaksi, pengikhtisaran peristiwa ekonomi menjadi laporan keuangan sehingga informasi keuangan tersebut dapat diuraikan

dalam suatu format atau bentuk yang dikenal sebagai laporan keuangan yang akan diambil suatu keputusan dari laporan keuangan tersebut.

2.1.5 Pengertian Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)

PSAK adalah standar yang digunakan untuk pelaporan keuangan di Indonesia (IAI, 2012:1). Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) merupakan acuan dan pedoman dalam melakukan praktek akuntansi dimana uraian materi didalamnya mencakup hampir semua aspek yang berkaitan dengan akuntansi, yang dalam penyusunannya melibatkan sekumpulan orang dengan kemampuan dalam bidang akuntansi yang tergabung dalam suatu lembaga yang dinamakan Ikatan Kuntan Indonesia (IAI). Dengan kata lain, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) adalah buku pedoman serta buku petunjuk bagi para pelaku akuntansi yang berisi tentang segala hal yang berhubungan dengan akuntansi.

Perkembangan standar akuntansi di Indonesia sangatlah cepat. Pada tahun 2012 ditargetkan terdapat empat pilar standar akuntansi keuangan yang berlaku di Indonesia, antara lain : SAK Umum yang terdiri dari PSAK berbasis IFRS dan PSAK Non IFRS (syariah), SAK Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (ETAP), Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), PSAK No.45 sebagai Standar Pelaporan Keuangan Untuk Entitas Nirlaba.

Secara garis besar ada empat hal pokok yang diatur dalam PSAK No.45 Revisi Tahun 2011 yaitu:

1. Pengakuan unsur laporan keuangan

Pengakuan merupakan proses pembentukan suatu pos yang memenuhi definisi unsur kriteria pengakuan yang dikemukakan dalam neraca atau laba rugi. Pengakuan dilakukan dengan menyatakan pos tersebut dengan kata-kata maupun dalam jumlah uang dan mencantumkannya ke dalam neraca atau laporan laba rugi. Pos yang memenuhi definisi suatu unsur diakui jika:

- a. Ada kemungkinan bahwa manfaat ekonomi yang berkaitan dengan pos tersebut akan mengalir dari atau ke dalam perusahaan.
- b. Pos tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal.

2. Definisi elemen dan pos laporan keuangan

3. Pengukuran unsur laporan keuangan

Pengukuran adalah proses penetapan jumlah uang untuk mengetahui setiap laporan keuangan dalam neraca dan laporan keuangan laba rugi. Proses ini menyangkut dasar pemilihan tertentu.

4. Pengungkapan atau penyajian informasi keuangan dalam laporan keuangan.

2.1.6 Karakteristik PSAK No.45 Revisi Tahun 2011

Karakteristik organisasi nirlaba berbeda dengan organisasi bisnis. Perbedaan utama yang mendasar terletak pada cara organisasi memperoleh sumber daya yang dibutuhkan untuk melakukan berbagai aktivitas operasinya. Organisasi nirlaba memperoleh sumber daya dari sumbangan para anggota dan para penyumbang lain yang tidak mengharapkan imbalan apapun dari organisasi tersebut.

Sebagai akibat dari karakteristik tersebut, dalam organisasi timbul transaksi tertentu yang jarang atau bahkan tidak pernah terjadi dalam organisasi bisnis, misalnya penerimaan sumbangan. Namun demikian dalam praktik organisasi nirlaba sering tampil dalam berbagai bentuk sehingga seringkali sulit dibedakan dengan organisasi bisnis pada umumnya.

Pada beberapa bentuk organisasi nirlaba, meskipun tidak ada kepemilikan, organisasi tersebut mendanai kebutuhan modalnya dari utang dan kebutuhan operasinya dari pendapatan atas jasa yang diberikan kepada publik. Akibatnya, pengukuran jumlah, saat, dan kepastian aliran pemasukan kas menjadi ukuran kinerja penting bagi para pengguna laporan keuangan organisasi tersebut, seperti kreditur dan pemasok dana lainnya. Organisasi semacam ini memiliki karakteristik yang tidak jauh berbeda dengan organisasi bisnis pada umumnya.

Berikut ini terdapat para pengguna laporan keuangan organisasi nirlaba yang memiliki kepentingan yang sama dengan organisasi bisnis yaitu:

- a) Untuk menilai jasa yang telah diberikan dan menilai kemampuan organisasi dalam memberikan jasa secara terus-menerus secara baik;
- b) Untuk menilai aspek kinerja dan pertanggungjawaban manajer dalam mengelola organisasi.

Pengertian istilah yang digunakan dalam pernyataan ini adalah sebagai berikut:

- Pembatasan permanen adalah pembatasan penggunaan sumber daya yang ditetapkan oleh penyumbang agar sumber daya tersebut dipertahankan secara permanen tetapi organisasi diizinkan untuk menggunakan sebagian atau semua penghasilan atau manfaat ekonomi lainnya yang berasal dari sumber daya tersebut.
- Pembatasan temporer adalah pembatasan penggunaan sumber daya oleh penyumbang yang menetapkan agar sumber daya tersebut dipertahankan sampai dengan periode tertentu sampai dengan terpenuhinya keadaan tertentu.
- Sumbangan terikat adalah sumber daya yang penggunaannya dibatasi untuk tujuan tertentu oleh penyumbang. Pembatasan tersebut dapat bersifat permanen atau temporer. Sumbangan tidak terikat adalah sumber daya yang penggunaannya tidak dibatasi untuk tujuan tertentu oleh penyumbang.

Tujuan dari Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.45 revisi tahun 2011 ini yaitu untuk mengatur pelaporan keuangan organisasi nirlaba. Dengan Adanya standar pelaporan, diharapkan laporan keuangan organisasi nirlaba dapat lebih mudah dipahami, memiliki relevansi, dan memiliki daya banding yang tinggi.

Pernyataan ini menetapkan informasi dasar tertentu yang disajikan dalam laporan keuangan entitas nirlaba. Pengaturan yang tidak diatur dalam pernyataan

ini mengacu pada SAK, atau SAK ETAP untuk entitas yang tidak memiliki akuntabilitas publik signifikan.

Pernyataan ini berlaku bagi laporan keuangan yang disajikan oleh organisasi nirlaba yang memenuhi karakteristik sebagai berikut:

- a) Sumber daya entitas berasal dari para penyumbang yang tidak mengharapkan pembayaran kembali atau manfaat ekonomi yang sebanding dengan jumlah sumber daya yang diberikan.
- b) Menghasilkan barang/atau jasa tanpa tujuan memupuk laba dan kalau suatu entitas menghasilkan laba maka jumlahnya tidak pernah dibagikan kepada para pendiri atau pemilik entitas tersebut.
- c) Tidak ada kepemilikan seperti lazimnya pada organisasi bisnis, dalam arti bahwa kepemilikan dalam organisasi nirlaba tidak dapat dijual, dialihkan, atau ditebus kembali, atau kepemilikan tersebut tidak mencerminkan proporsi pembagian sumber daya entitas pada saat likuidasi atau pembubaran entitas.

Pernyataan ini tidak berlaku bagi lembaga pemerintah, departemen dan unit-unit sejenis lainnya.

2.1.7 Laporan Keuangan Menurut PSAK No.45 Revisi Tahun 2011

Tujuan utama laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang relevan untuk memenuhi kepentingan pemberi sumber daya yang tidak mengharapkan pembayaran kembali, anggota, kreditur, dan pihak lain yang menyediakan sumber daya bagi entitas nirlaba.

Secara rinci, tujuan laporan keuangan termasuk catatan atas laporan keuangan adalah untuk menyajikan informasi mengenai:

- a) Jumlah dan sifat aset, liabilitas, dan aset neto suatu organisasi.
- b) Pengaruh transaksi, peristiwa dan situasi lainnya yang mengubah nilai dan sifat aset neto.
- c) Jenis dan jumlah arus masuk dan arus keluar sumber daya dalam satu periode dan hubungan antara keduanya.
- d) Cara suatu organisasi mendapatkan dan membelanjakan kas, memperoleh pinjaman dan melunasi pinjaman dan faktor lainnya yang berpengaruh pada likuiditasnya.
- e) Usaha jasa suatu organisasi.

Setiap laporan keuangan menyediakan laporan yang berbeda dan informasi dalam suatu laporan keuangan biasanya melengkapi informasi dalam laporan keuangan yang lain.

Laporan keuangan untuk organisasi nirlaba terdiri dari laporan posisi keuangan (neraca), laporan aktivitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Laporan keuangan tersebut berbeda dengan laporan keuangan untuk organisasi bisnis pada umumnya.

a. Laporan Posisi Keuangan

Laporan posisi keuangan mencakup entitas nirlaba secara keseluruhan dan harus menyajikan total aset, liabilitas dan aset neto. Tujuan laporan posisi keuangan adalah untuk menyediakan informasi mengenai aset, liabilitas, dan aset

neto serta informasi mengenai hubungan di antara unsur-unsur tersebut pada waktu tertentu. Informasi dalam pengungkapan dan informasi dalam laporan keuangan lain dapat membantu pemberi sumber daya yang tidak mengharapkan pembayaran kembali, anggota, kreditur dan pihak lain untuk menilai:

- a) kemampuan entitas nirlaba untuk memberikan jasa secara berkelanjutan, dan
- b) likuiditas, fleksibilitas keuangan, kemampuan untuk memenuhi kewajibannya, dan kebutuhan pendanaan eksternal.

Laporan posisi keuangan, termasuk catatan atas laporan keuangan, menyediakan informasi yang relevan mengenai likuiditas, fleksibilitas keuangan, dan hubungan antara aset dan liabilitas. Informasi tersebut umumnya disajikan dengan pengumpulan aset dan liabilitas yang memiliki karakteristik serupa dalam suatu kelompok yang relatif homogen.

PSAK No.45 revisi 2011 ini memiliki klasifikasi aset dan liabilities sebagai berikut:

- (a) kas dan setara kas;
- (b) piutang anggota dan penerima jasa lain;
- (c) persediaan;
- (d) sewa, asuransi, dan jasa lain yang dibayar di muka;
- (e) instrumen keuangan dan investasi jangka panjang;
- (f) tanah, gedung, peralatan, serta aset tetap lain yang digunakan untuk menghasilkan barang dan jasa.

Kas atau aset lain yang dibatasi penggunaannya oleh pemberi sumber daya yang tidak mengharapkan pembayaran kembali disajikan terpisah dari kas atau aset lain yang tidak terikat penggunaannya.

Informasi likuiditas diberikan dengan cara sebagai berikut:

- (a) menyajikan aset berdasarkan urutan likuiditas, dan liabilitas berdasarkan tanggal jatuh tempo;
- (b) mengelompokkan aset ke dalam lancar dan tidak lancar, dan liabilitas ke dalam jangka pendek dan jangka panjang;
- (c) mengungkapkan informasi mengenai likuiditas aset atau saat jatuh tempo liabilitas termasuk pembatasan penggunaan aset, dalam catatan atas laporan keuangan.

Laporan posisi keuangan menyajikan jumlah masing-masing kelompok aset neto berdasarkan pada ada atau tidaknya pembatasan oleh pemberi sumber daya yang tidak mengharapkan pembayaran kembali, yaitu terikat secara permanen, terikat secara temporer, dan tidak terikat.

Pembatasan permanen terhadap aset, seperti tanah atau karya seni yang diberikan untuk tujuan tertentu; untuk dirawat dan tidak untuk dijual; atau aset yang diberikan untuk investasi yang mendatangkan pendapatan secara permanen dapat disajikan sebagai unsur terpisah dalam kelompok aset neto yang penggunaannya dibatasi secara permanen atau disajikan dalam catatan atas laporan keuangan. Pembatasan permanen berasal dari hibah atau wakaf dan warisan yang menjadi dana abadi.

Pembatasan temporer terhadap sumber daya berupa aktivitas operasi tertentu; investasi untuk jangka waktu tertentu, penggunaan selama periode tertentu dimasa depan, atau pemerolehan aset tetap dapat disajikan secara terpisah dalam kelompok aset neto yang penggunaannya dibatasi secara temporer atau disajikan dalam catatan atas laporan keuangan. Pembatasan ini berupa pembatasan waktu, pembatasan penggunaan atau keduanya.

Aset neto tidak terikat umumnya meliputi pendapatan dari jasa, penjualan barang, sumbangan, dan dividen atau hasil investasi dikurangi beban untuk memperoleh pendapatan tersebut. Batasan terhadap penggunaan aset neto tidak terikat dapat berasal dari sifat entitas nirlaba. Informasi mengenai batasan tersebut umumnya disajikan dalam catatan atas laporan keuangan.

b. Laporan aktivitas

Laporan aktivitas mencakup entitas nirlaba secara keseluruhan dan menyajikan perubahan jumlah aset neto selama satu periode. Perubahan aset neto dalam laporan aktivitas tercermin pada aset neto atau ekuitas dalam laporan posisi keuangan.

Tujuan utama laporan aktivitas adalah menyediakan informasi mengenai:

- (a) pengaruh transaksi dan peristiwa lain yang mengubah jumlah dan sifat aset neto
- (b) hubungan antar transaksi, dan peristiwa lain, dan
- (c) bagaimana penggunaan sumber daya dalam pelaksanaan berbagai program atau jasa.

Informasi dalam laporan aktivitas, yang digunakan bersama dengan pengungkapan informasi dalam laporan keuangan lainnya, dapat membantu para penyumbang, anggota organisasi, kreditur dan pihak lainnya untuk:

- (a) mengevaluasi kinerja dalam suatu periode
- (b) menilai upaya, kemampuan, dan kesinambungan entitas nirlaba dan memberikan jasa, dan
- (c) menilai pelaksanaan tanggung jawab dan kinerja manajer.

Laporan aktivitas menyajikan jumlah perubahan aset neto terikat permanen, terikat temporer, dan tidak terikat dalam suatu periode. Laporan ini menyajikan pendapatan sebagai penambah aset neto tidak terikat, kecuali jika penggunaannya dibatasi oleh pemberi sumber daya yang tidak mengharapkan pembayaran kembali, dan menyajikan beban sebagai pengurang aset neto tidak terikat. Jumlah pendapatan dan beban disajikan secara bruto. Keuntungan dan kerugian yang diakui dari investasi dan aset lain atau liabilitas sebagai penambah dan pengurang aset neto tidak terikat, kecuali jika penggunaannya dibatasi. Keuntungan dan kerugian yang berasal dari transaksi insidental atau peristiwa lain yang berada diluar pengendalian entitas niralaba dan manajemen disajikan dalam jumlah neto.

Laporan aktivitas atau catatan atas laporan keuangan menyajikan informasi mengenai beban menurut klasifikasi fungsional, seperti kelompok program jasa utama yang terdiri seperti gaji, sewa, listrik, bunga, penyusutan dan

juga aktivitas pendukung yang terdiri dari aktivitas manajemen dan umum, aktivitas pencarian dana, dan pengembangan anggota.

c. Laporan arus kas

Menurut **Indra Bastian** (2007:127) menyatakan bahwa “Laporan arus kas digunakan untuk menganalisis arus kas masuk dan keluar (ke mana perginya uang) selama periode waktu tertentu.”

Arus kas secara sederhana mengarah pada arus kas masuk dan keluar yang terjadi dalam suatu yayasan selama periode waktu tertentu. Memperhatikan arus kas masuk dan keluar merupakan salah satu dari tugas-tugas pengelolaan. Kas keluar diukur dengan cek yang akan ditulis setiap bulan untuk membayar gaji, persediaan, dan kreditor. Sementara kas masuk adalah kas yang diterima dari pelanggan, peminjam, dan investor.

Jika kas yang masuk ke dalam lebih besar daripada kas yang keluar, maka yayasan memiliki arus kas positif. Jika arus kas positif sangat baik maka hal yang perlu dikhawatirkan di sini adalah apa yang akan dilakukan dengan kelebihan kas tersebut. Sedangkan arus kas negatif adalah kas yang keluar lebih banyak daripada kas yang masuk, maka yayasan memiliki arus kas negatif. Arus kas negatif juga dapat disebabkan oleh sejumlah alasan. Misalnya, terlalu banyak inventaris yang usang atau penagihan yang buruk atas akun piutang (utang-utang dari pelanggan) dapat menyebabkan yayasan memiliki kas yang sedikit. Jika yayasan tidak memiliki kas tambahan, maka yayasan mungkin akan menghadapi masalah besar.

Menurut **Indra Bastian** (2007:125) Laporan arus kas secara khusus dibagi dalam tiga komponen yaitu:

1. Arus Kas Operasional

Arus kas operasional sering kali mengarah pada modal kerja, yaitu arus kas yang dihasilkan dari operasi internal. Arus kas ini merupakan kas yang diperoleh dari penjualan produk atau jasa dalam usaha dan juga merupakan darah kehidupan nyata dalam usaha, sehingga arus kas tersebut dihasilkan secara internal di bawah pengendalian yayasan.

2. Arus Kas Investasi

Arus kas investasi dihasilkan secara internal dari aktivitas nonoperasional. Komponen ini akan memasukkan investasi dalam pabrik dan peralatan atau aktiva tetap lainnya, rugi-laba yang tidak berulang, atau sumber-sumber lain dan penggunaan kas di luar operasi normal.

3. Arus Kas Keuangan

Arus kas keuangan adalah kas untuk dan dari sumber eksternal, seperti peminjam investor, dan shareholder.

d. Catatan atas laporan keuangan

Catatan atas laporan keuangan berisi informasi tambahan atas apa yang disajikan dalam laporan posisi keuangan (neraca), laporan aktivitas, laporan perubahan ekuitas dan laporan arus kas serta informasi mengenai pos-pos yang tidak memenuhi kriteria pengakuan dalam laporan keuangan.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 45 revisi tahun 2011 ini menetapkan informasi dasar tertentu yang harus disajikan dalam laporan keuangan organisasi nirlaba. Hal-hal yang tidak diatur dalam pernyataan standar akuntansi ini harus mengacu kepada pernyataan standar akuntansi yang berlaku umum.

2.1.8 Anggaran Operasional

Anggaran menurut **Indra Bastian** (2007:117) adalah :

“menggambarkan apa yang diharapkan menyangkut belanja (pengeluaran) dan pendapatan (penerimaan) pada suatu periode tertentu. Anggaran juga berfungsi untuk memproyeksikan berapa banyak uang yang dibutuhkan untuk inisiatif utama, seperti pembelian fasilitas dan kontrak karyawan baru. Anggaran operasional itu juga membantu dalam menjalankan anggaran lainnya, seperti anggaran modal (untuk aktiva utama, seperti peralatan, gedung, dan sebagainya) dan anggaran proposal (untuk pengalihan dana).”

Anggaran biasanya sesuai dengan tahun pembukuan yang mencerminkan siklus operasional yayasan. Paling tidak, dua atau tiga bulan sebelum awal tahun pembukuan, anggaran untuk tahun yang akan datang mulai dipikirkan. Anggaran tersebut biasanya sesuai dengan tahun pembukuan, yang memungkinkan siklus operasional. Organisasi seperti yayasan yang mengandalkan dana pemerintah akan memilih tahun pembukuan yang berakhir tanggal 30 Juni, sehingga anggaran sesuai dengan siklus pendanaan. Dalam hal ini pengelola juga harus berpartisipasi disemua tahap proses penganggaran, dimana pertanggungjawaban atas setiap item juga akan dilakukan. Bagi sebagian besar yayasan, manajemen perencanaan dan kekurangan adalah aktivitas yang cenderung memisahkan organisasi. Baik staf program maupun keuangan, sebaiknya mengembangkan anggaran yang

mencerminkan prioritas yayasan sehingga anggaran itu dapat dijadikan sebagai pedoman untuk pengeluaran dan pengambilan keputusan.

2.1.9 Pengertian Kinerja Yayasan

Kinerja mempunyai makna lebih luas, bukan hanya menyatakan sebagai hasil kerja, tetapi juga bagaimana proses kerja langsung. Pengertian kinerja menurut **Payaman Simanjuntak** (2005:1) adalah tingkat pencapaian hasil atas pelaksanaan tugas tertentu. Kinerja perusahaan adalah tingkat pencapaian hasil dalam rangka mewujudkan tujuan perusahaan.

Menurut **Mahmudi** (2015:5) Kinerja Yayasan merupakan:

“suatu pendekatan sistematis untuk memperbaiki kinerja yayasan melalui proses berkelanjutan dalam penetapan sasaran-sasaran kinerja strategis, mengukur kinerja, mengumpulkan, menganalisis, menelaah, dan melaporkan data kinerja, serta menggunakan data tersebut untuk memacu perbaikan kinerja.”

Dari pengertian-pengertian diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa kinerja yayasan itu merupakan kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial, seperti perencanaan, investigasi, koordinasi, supervise, pengaturan staf, negoisasi, dan representasi. Kinerja yayasan yang baik akan menghasilkan keefektivitasan yang berujung pada perolehan keuntungan bagi perusahaan. Kinerja yayasan yang stabil bahkan meningkat akan menambah kepercayaan investor terhadap perusahaan. Adapun fungsi kinerja yayasan adalah mencoba memberikan suatu pencerahan dan jawaban dari berbagai permasalahan yang terjadi di suatu organisasi baik yang disebabkan oleh faktor internal dan eksternal, sehingga apa yang dialami pada saat ini tidak membawa pengaruh yang negatif bagi aktivitas organisasi pada saat ini dan yang akan datang.

2.1.10 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja

Menurut **Mahmudi** (2015:18), ada lima faktor yang mempengaruhi kinerja, yaitu:

- Faktor personal/ individual, meliputi: pengetahuan, ketrampilan (*skill*), kemampuan, kepercayaan diri, motivasi, dan komitmen yang dimiliki oleh setiap individu.
- Faktor kepemimpinan, meliputi: kualitas dalam memberikan dorongan, semangat, arahan, dan dukungan yang diberikan manajer dan *team leader*.
- Faktor tim, meliputi: kualitas dukungan dan semangat yang diberikan oleh rekan dalam satu tim, kepercayaan terhadap sesama anggota tim, kekompakan dan keeratan anggota tim.
- Faktor sistem, meliputi: sistem kerja, fasilitas kerja atau infrastruktur yang diberikan oleh organisasi, proses organisasi, dan kultur kinerja dalam organisasi.
- Faktor kontekstual (situasional), meliputi: tekanan dan perubahan lingkungan ekstensi dan internal.

Tiga faktor utama yang mempengaruhi kinerja individu menurut **Mathis dan Robert L** (2006:113) adalah:

- kemampuan individu melakukan pekerjaan tersebut
- tingkat usaha yang dicurahkan
- dukungan organisasi

Dalam konteks pemerintahan sebagai sektor publik menurut **Mahsun** (2009:22) bahwa ada beberapa aspek yang dapat dinilai kinerjanya:

1. Kelompok Masukan (*Input*)
2. Kelompok Proses (*Process*)
3. Kelompok Keluaran (*Output*)
4. Kelompok Hasil (*Outcome*)
5. Kelompok Manfaat (*Benefit*)
6. Kelompok Dampak (*Impact*)

Fokus pengukuran kinerja sektor publik terletak pada *outcome* dan bukan input dan proses *outcome* yang dimaksudkan *outcome* yang dihasilkan oleh individu ataupun organisasi secara keseluruhan, *outcome* harus mampu memenuhi harapan dan kebutuhan masyarakat menjadi tolak ukur keberhasilan organisasi sektor publik.

2.1.11 Pengertian Pengukuran Kinerja

Pengukuran kinerja menurut **Moheriono** (2010:61) adalah:

“suatu proses penilaian tentang kemajuan pekerjaan terhadap tujuan dan sasaran dalam pengelolaan sumber daya manusia untuk menghasilkan barang dan jasa, termasuk informasi atas efisiensi serta efektivitas tindakan dalam mencapai tujuan organisasi, yang kegiatannya mengumpulkan data dan informasi yang relevan dengan sasaran- sasaran atau tujuan program evaluasi.”

Pengertian penilaian kinerja (pengukuran kinerja) menurut **Mulyadi** (2007:419) adalah sebagai penentu secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi, dan karyawan berdasarkan sasaran, standar dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.

Pengukuran kinerja menurut **Moh. Pabundu Tika** (2012:121) adalah sebagai hasil-hasil fungsi pekerjaan /kegiatan seseorang atau kelompok dalam suatu organisasi yang dipengaruhi oleh berbagai faktor untuk mencapai tujuan organisasi dalam periode waktu tertentu.

Konsep pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik adalah bertujuan untuk membantu manajer dalam menilai pencapaian tujuan organisasi melalui alat ukur finansial dan non finansial. Pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk

memperbaiki kinerja organisasi sektor publik, pengkomunikasian strategi secara lebih mantap, dasar dalam pembuatan keputusan, sebagai bentuk pertanggungjawaban publik serta memotivasi dalam rangka mencapai tujuan organisasi secara keseluruhan.

2.1.12 Fungsi-Fungsi Pekerjaan/Kegiatan yang Terkait Kinerja Perusahaan

Menurut **Moh. Pabundu Tika** (2012:122), ada beberapa fungsi pekerjaan/kegiatan yang terkait dengan kinerja perusahaan yaitu:

1. Strategi Perusahaan

Strategi perusahaan terkait dengan misi perusahaan, strategi bisnis yang diperlukan untuk mencapai tujuan perusahaan dan lingkungan bisnis. Strategi bisnis mencakup perencanaan, implementasi, dan pengawasan.

2. Pemasaran

Peran utama dalam manajemen pemasaran antara lain adalah membuat keputusan mengenai aspek-aspek pemasaran.

3. Operasional

Hal-hal yang menyangkut operasional perusahaan antara lain sebagai berikut.

- a. Kualitas produk, yakni seberapa jauh produk yang dihasilkan perusahaan bisa bersaing dari segi kualitas.
- b. Teknologi yang digunakan, yakni apakah teknologi yang digunakan perusahaan mengikuti perkembangan dunia pada saat ini atau sudah ketinggalan zaman. Kondisi ini perlu diperhitungkan sesuai dengan keinginan pelanggan dan persaingan dengan pihak lain.
- c. Kapasitas produksi, yakni seberapa besar kapasitas produksi dari sumber daya yang ada seperti mesin dan tenaga kerja yang ada. Kapasitas produksi juga perlu mempertimbangkan pemasaran produk. Adakah produk mempunyai segmen pasar yang tinggi atau rendah.
- d. Persediaan bahan baku dan barang jadi. Adakah bahan baku tersedia di tempat jika sewaktu-waktu dibutuhkan ataukah langka di pasaran atau merupakan bahan impor. Kondisi ini sangat berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.

4. Sumber Daya Manusia

Beberapa hal penting dari sumber daya manusia yang perlu dievaluasi antara lain mengenai produktivitas kerja, motivasi kerja, kepuasan kerja, pelatihan dan pengembangan, serta kepemimpinan.

5. Keuangan

Menurut J.D. Martin *et al.* (1995), bidang studi keuangan yang semula bersifat deskriptif dengan penekanan pada merger, peraturan pemerintah, dan cara-cara meningkatkan modal, telah berkembang menjadi suatu bidang studi komprehensif yang mempelajari semua aspek pencarian dan penggunaan dana secara efisien.

2.1.13 Sistem Manajemen Kinerja

Manajemen kinerja membutuhkan proses sistematis. Untuk itu, perlu dibuat desain sistem manajemen kinerja yang tepat untuk mencapai kinerja optimal. Sistem merupakan serangkaian prosedur, langkah atau tahap yang tertata dengan baik. Demikian juga sistem manajemen kinerja sektor publik juga mengandung prosedur, langkah dan tahapan yang membentuk suatu siklus kinerja. Menurut **Mahmudi** (2015:16) terdapat beberapa tahap-tahap sistem manajemen kinerja, yaitu:

1. Tahap Perencanaan Kinerja

Semua kegiatan harus didahului dengan adanya perencanaan, karena masa depan penuh dengan ketidakpastian dan kebolehjadian. Untuk mengurangi ketidakpastian dan mengarahkan kejadian di masa depan maka diperlukan perencanaan. Perencanaan merupakan konsep yang berbeda dengan peramalan meskipun keduanya berbicara tentang masa depan. Perencanaan merupakan kegiatan aktif terhadap masa depan yang bertujuan untuk mempengaruhi masa depan, sedangkan peramalan merupakan kegiatan pasif terhadap masa depan yang sifatnya hanya memprediksi masa depan. Perencanaan kinerja merupakan tahapan yang paling kritis. Pada tahap awal organisasi harus menetapkan kriteria kinerja, target kinerja, dan indikator kinerja sebagai bentuk kontrak kinerja atau komitmen kinerja.

2. Tahap Pelaksanaan Kinerja

Setelah kontrak kinerja disepakati, tahap berikutnya adalah implementasi. Dalam tahap implementasi, manajer bertanggung jawab untuk melakukan

pengorganisasian, pengkoordinasian, pengendalian, pendelegasian, dan pengarahan kepada bawahannya. Pengarahan dan pemberian umpan balik atas kinerja staf merupakan keberhasilan pencapaian tujuan kinerja. Dalam tahap implementasi kinerja sangat mungkin terjadi perubahan lingkungan yang signifikan sehingga perencanaan yang dibuat menjadi tidak relevan dan usang. Apabila hal ini terjadi, maka manajer harus segera merevisi rencana, membuat tujuan-tujuan dan strategi baru untuk merespon perubahan yang terjadi.

3. Tahap Penilaian Kinerja

Penilaian kinerja tersebut digunakan untuk mengetahui sejauh mana tujuan organisasi telah dicapai. Dalam sistem penilaian kinerja tradisional, manajer membuat kartu nilai kinerja bawahannya yang kemudian dikaji dan disetujui oleh manajemen senior dan bagian personalia atau sumber daya manusia sebelum diberikannya *reward* atau *punishment*. Idealnya pengukuran kinerja tidak hanya dilakukan oleh manajer, namun bawahan hendaknya juga diberi peluang untuk menilai kinerjanya sehingga mereka bisa melakukan konfirmasi dengan penilaian kinerja yang dilakukan oleh manajernya.

4. Tahap Review/ Telaan Kinerja

Manajer dan bawahan melakukan pertemuan untuk mengkaji kinerja. Dalam pertemuan itu, manajer dan bawahan akan membahas hasil yang telah dicapai dan faktor-faktor kinerja yang mendukung pencapaian prestasi. Dalam tahap *review* kinerja, aktivitas utama adalah melakukan diskusi dan pembahasan kinerja yang telah dicapai. Hal-hal yang menjadi tema pokok dalam pembahasan tersebut adalah tentang apa yang telah dikerjakan dan bagaimana hasilnya, bagaimana mencapai hasil itu, berapa tingkat efisiensinya, bagaimana kemajuannya, dan sebagainya. Pertemuan tersebut juga memungkinkan untuk melakukan identifikasi permasalahan yang dihadapi dan membahas bagaimana mengatasinya.

5. Tahap Pembaharuan dan Pengontrakan Ulang

Tahap pembaharuan dan kontrak ulang merupakan tahap untuk revisi tahap pertama, yaitu menetapkan kembali akuntabilitas kinerja yang harus dipenuhi oleh *appraisee*, merevisi tujuan, target kinerja, standar kinerja, dan kriteria kinerja. Pembaharuan dan kontrak ulang ini perlu dilakukan karena dalam periode tertentu pasti akan terjadi perubahan. Manajer perlu melakukan pembaharuan tujuan dan action plans untuk menjaga agar organisasi tidak kehilangan arah perubahan.

2.1.14 Metode Pengukuran Kinerja

Menurut **Moh. Pabundu Tika** (2012:124) ada dua metode untuk mengukur kinerja perusahaan yaitu:

1. Metode UCLA

Seperti yang dikemukakan oleh **Husein Umar** dalam bukunya *Evaluasi Kinerja Perusahaan* bahwa model UCLA yang dikemukakan oleh Alkin (1996) membagi evaluasi ke dalam lima macam yaitu:

- a. Sistem *assesment*, yaitu evaluasi yang memberikan informasi tentang keadaan atau posisi suatu sistem. Evaluasi dengan menggunakan model ini dapat menghasilkan antara lain informasi mengenai posisi terakhir dari seluruh elemen program promosi yang tengah diselesaikan.
- b. Program *planning*, yaitu evaluasi yang membantu penilaian aktivitas- aktivitas dalam program tertentu yang mungkin akan berhasil memenuhi kebutuhannya. Model ini dimaksudkan untuk mengevaluasi misalnya apakah promosi yang dilaksanakan telah sesuai dengan segmentasi, target, dan posisinya dipasar.
- c. Program *implementation*, yaitu evaluasi yang menyiapkan informasi apakah program sudah diperkenalkan kepada kelompok tertentu yang tepat seperti yang direncanakan.
- d. Program *improvement*, yaitu evaluasi yang memberikan informasi tentang bagaimana program berfungsi, bagaimana program bekerja, bagaimana mengantisipasi masalah-masalah yang mungkin dapat mengganggu pelaksanaan kegiatan.
- e. Program *certification*, yaitu evaluasi yang memberikan informasi mengenai nilai-nilai atau manfaat program.

2. Metode Balanced – Scorecard

Balanced scorecard adalah metode untuk mengukur kinerja seseorang atau kelompok/ atau organisasi dengan menggunakan kartu untuk mencatat skor hasil-hasil kinerja. Berikut terdapat keempat perspektif yang digunakan dalam *balance scorecard* yaitu:

- a. Perspektif Keuangan
Pengukuran kinerja keuangan yang mengarah kepada perbaikan, perencanaan, implementasi, dan pelaksanaan strategis. Adapun perbaikan tercermin dari sasaran-sasaran yang terkait dengan laba.
- b. Perspektif Pelanggan
Bertujuan untuk memuaskan pelanggan, perusahaan perlu menciptakan dan menyajikan suatu produk dan jasa yang bernilai lebih bagi konsumen.
- c. Perspektif Proses Bisnis Internal
Proses ini terdiri dari tiga tahapan yaitu inovasi, operasi, dan layanan purna jual.
- d. Perspektif Proses Belajar dan Berkembang
Kinerja ini bertujuan untuk mendorong pembelajaran dan perumbuhan organisasi.

2.1.15 Pengukuran Kinerja Menggunakan *Balance Scorecard*

Menurut **Moh. Pabundu Tika** (2012:125) *balanced scorecard* terdiri dari dua kata yaitu *balanced* yang berarti keseimbangan, sedangkan *scorecard* adalah kartu yang dipakai untuk mencatat skor hasil kinerja seseorang atau kelompok.

“*Balanced scorecard* adalah metode untuk mengukur kinerja seseorang atau kelompok/ organisasi dengan menggunakan kartu untuk mencatat skor hasil-hasil kinerja. *Balanced scorecard* merupakan ide untuk menyeimbangkan aspek keuangan dan nonkeuangan serta aspek internal dan eksternal perusahaan. Melalui *balanced scorecard* lalu dilakukan pendekatan untuk mengukur kinerja perusahaan dengan mempertimbangkan empat aspek atau perspektif, yaitu, perspektif keuangan, konsumen, proses bisnis internal, dan proses belajar dan berkembang.”

Dalam perkembangannya *balanced scorecard* tidak hanya sekedar alat pengukuran kinerja, tetapi telah bertransformasi sebagai sebuah sistem manajemen strategik perusahaan yang digunakan untuk menterjemahkan visi, misi, tujuan dan strategi kedalam sasaran strategik dan inisiatif strategik yang komprehensif, koheren dan terukur.

Pada awalnya *balanced scorecard* didesain untuk organisasi bisnis yang bergerak dibidang swasta, namun pada perkembangannya *balanced scorecard* dapat diterapkan pada organisasi sektor publik dan organisasi nirlaba lainnya. Perbedaan utama sektor publik dengan sektor swasta terutama adalah pada tujuannya (*bottom line*). Sektor swasta (bisnis/komersial) bertujuan untuk mencari laba (*profit maximation*) sedangkan sektor publik bersifat *nonprofit motive*. *The bottom line* organisasi sektor publik adalah memaksimalkan pelayanan publik.

Sedangkan manajer pada sektor swasta berfokus pada ukuran-ukuran kuantitatif finansial.

Menurut **Mahmudi** (2015:141) menyatakan bahwa:

“Penerapan *balanced scorecard* dalam organisasi sektor publik membutuhkan modifikasi, namun modifikasi tersebut tidak berarti harus berbeda dengan *Balanced Scocard* untuk organisasi bisnis. Jika dalam organisasi bisnis, tumpuannya adalah pada perspektif keuangan, maka pada organisasi sektor publik tumpuannya adalah pada perspektif pelanggan karena pelayanan publik merupakan *bottom line* organisasi.”

Pada organisasi yang berorientasi terhadap laba, perspektif keuangan menjadi fokus utama perusahaan dimana tingkat kinerja perusahaan sangat bergantung dari nilai yang dihasilkan dari segi finansial. Sedangkan pada organisasi nirlaba menempatkan perspektif pelanggan sebagai prioritas utama dalam menjalankan organisasi, artinya strategi organisasi nirlaba akan ditujukan untuk peningkatan pelayanan organisasi. Setiap target kinerja pada perspektif keuangan, proses bisnis internal dan pertumbuhan serta pembelajaran akan diarahkan pada upaya-upaya peningkatan kepuasan pelanggan. Ada beberapa perbedaan organisasi bisnis dengan organisasi sektor publik mengenai perspektif dalam *Balanced Scorecard* yang dinyatakan dalam **Mahmudi (2015:141)** adalah sebagai berikut.

Tabel 2.2
Perbandingan Kerangka Balance Scorecard Sektor Swasta dan Sektor Publik

Perspektif	Sektor Swasta	Sektor Publik
Pelanggan	Bagaimana pelanggan melihat kita?	Bagaimana masyarakat pengguna pelayanan publik melihat kita?
Keuangan	Bagaimana kita melihat pemegang saham?	Bagaimana kita meningkatkan pendapatan dan mengurangi biaya? Bagaimana kita melihat pembayar pajak?
Proses Internal	Keunggulan apa yang harus kita miliki?	Bagaimana kita membangun keunggulan?
Pertumbuhan & Pembelajaran	Bagaimana kita terus memperbaiki dan menciptakan nilai?	Bagaimana kita terus melakukan perbaikan dan menambah nilai bagi pelanggan dan <i>stakeholder</i> ?

Sumber: Manajemen Kinerja Sektor Publik, **Mahmudi** (2015:141)

Pengukuran kinerja organisasi nirlaba diukur melalui empat perspektif yaitu perspektif pelanggan, perspektif keuangan, perspektif proses bisnis internal, dan perspektif pertumbuhan dan pembelajaran. (**Mahmudi**, 2010:292)

1. Perspektif Pelanggan

Pada perspektif pelanggan ini perusahaan atau organisasi bertujuan untuk memberikan kualitas jasa yang sesuai dengan kebutuhan pelanggan. Pelanggan dalam hal ini terdiri dari pelanggan internal yang berasal dari dalam organisasi tersebut dan pelanggan eksternal yang berasal dari luar organisasi.

Indikator yang bisa digunakan dalam mengukur perspektif pelanggan menurut Mahmudi (2010:292) yaitu:

- kepuasan pelanggan
- citra dan reputasi organisasi.

Kepuasan pelanggan adalah perasaan senang dan kecewa seseorang yang timbul karena membandingkan kinerja terhadap ekspektasi mereka.

Untuk melihat tingkat kepuasan pelanggan, **Fandy Tjiptono** (2011:25) telah mengembangkan sebuah instrumen yang dinamakan *Service Quality* (servqual) yang terbukti mampu mengukur tingkat kepuasan pelanggan atas pelayanan yang mereka terima ke dalam lima indikator yaitu:

- a. Wujud fisik (*tangibles*), adalah penampilan fisik seperti: tempat pelayanan, sarana dan prasarana yang dapat dilihat langsung secara fisik oleh pelanggan.
- b. Keandalan (*reliability*), yaitu kemampuan untuk memberikan pelayanan yang dijanjikan dengan tepat waktu dan memuaskan.
- c. Daya tanggap (*responsiveness*), adalah kemampuan pegawai untuk membantu pelanggan dan memberikan pelayanan dengan tanggap.

- d. Jaminan (*assurance*), adalah pengetahuan dan keramahan pegawai yang dapat menimbulkan kepercayaan diri pelanggan terhadap perusahaan.
- e. Empati (*emphaty*), adalah ketersediaan pegawai perusahaan untuk peduli, memberikan perhatian pribadi kepada pelanggan dan kenyamanan dalam melakukan komunikasi yang baik dan memahami kebutuhan pelanggan.

Sedangkan citra dan reputasi organisasi adalah persepsi pelanggan atas kualitas dari kinerja dan tanggung jawab organisasi.

2. Perspektif Keuangan

Dalam organisasi nirlaba perspektif keuangan bukan menjadi fokus utama. Namun perspektif ini menunjukkan dari sudut penyelia sumber daya dan ketercapaian target keuangan sebagaimana rencana organisasi. Perspektif keuangan juga memberikan bahasa umum untuk menganalisis organisasi nirlaba. Orang-orang yang menyediakan dan untuk organisasi, seperti para penyumbang dan pemegang saham, mengandalkan kinerja keuangan dalam memutuskan hal yang berhubungan dengan dana. Perspektif keuangan yang didesain dengan baik dapat memberikan gambaran yang akurat untuk keberhasilan suatu organisasi. Indikator yang bisa digunakan dalam mengukur perspektif keuangan adalah :

-tingkat penerimaan dan sumbangan.

-peningkatan jumlah donatur.

-keefektifan penggunaan sumber

3. Perspektif Proses Bisnis Internal

Pada dasarnya perspektif proses bisnis internal adalah membangun keunggulan organisasi melalui perbaikan proses internal organisasi yang berkelanjutan. Beberapa aspek yang memberikan gambaran kinerja perspektif ini menurut **Mahmudi** (2010:295), yaitu:

- a. Sarana dan prasarana, adalah variabel yang menggambarkan kondisi sarana dan prasarana yang dimiliki dalam mendukung kegiatan internal.
- b. Proses penyampaian jasa, maksudnya adalah untuk mengetahui tingkat kemampuan pegawai atas suatu rangkaian pekerjaan yang dilakukan dalam memberikan pelayanan jasa.

4. Perspektif Pertumbuhan dan Pembelajaran

Dalam organisasi sektor publik dan nirlaba, perspektif pertumbuhan dan pembelajaran difokuskan agar organisasi terus melakukan perbaikan dan menambah nilai bagi pelanggan dan *stakeholdersnya*.

Dengan demikian organisasi nirlaba harus terus berinovasi, berkreasi dan belajar untuk melakukan perbaikan secara terus-menerus dan menciptakan pertumbuhan yang berkelanjutan. Indikator kinerja yang dapat menggambarkan perspektif ini adalah:

- a. Motivasi (rewards and punishment), variabel ini menggambarkan tingkat kepuasan pegawai atas kebijakan-kebijakan yang diambil manajemen dalam menjalankan organisasi.

- b. Kesempatan mengembangkan diri, adalah variabel yang menggambarkan tingkat kepuasan pegawai atas program-program pengembangan diri yang diterapkan oleh organisasi.
- c. Inovasi, merupakan variabel yang menunjukkan adanya kesempatan bagi pegawai untuk kreatif dan menemukan hal-hal baru dalam upaya peningkatan pelayanan jasa. (**Mahmudi**. 2010:296).

Berkaitan dengan keempat perspektif dalam balanced scorecard di atas, maka penilaian pada sekolah harus memperhatikan keempat perspektif tersebut secara menyeluruh dan digambarkan sebagai berikut:

1. Perspektif Pelanggan

Siswa sebagai konsumen, peserta didik dan sebagai investor bagi masa depannya memiliki peran yang menentukan keberlanjutan suatu sekolah. Sebagai konsumen siswa berhak atas mutu dan pelayanan pendidikan yang berkualitas. Sebagai investor siswa berhak atas mutu dan pelayanan pendidikan yang berkualitas. Sebagai investor siswa berhak mendapatkan keuntungan masa depan atas pengajaran dan pendidikan yang diperolehnya. Keberhasilan untuk mewujudkan harapan siswa merupakan indikator keberhasilan sekolah, yaitu adanya sistem yang bekerja secara dinamis untuk menghasilkan lulusan dengan penempatan yang efektif, menjamin kualitas intruksional dan penunjang kegiatan akademik serta menjalin hubungan baik antara pihak sekolah dengan wali siswa.

2. Perspektif Proses Internal

Seperti halnya pada badan usaha, sekolah juga perlu mengidentifikasi proses terpenting yang dimanifestasikan pada pelayanan pendidikan sesuai harapan pelanggan. Proses terpenting itu didasarkan pada usaha sekolah untuk memberikan jaminan pada kualitas. Proses Belajar Mengajar (PBM) dan kualitas perangkat pendukung PBM. Dalam implementasinya, pelayanan yang telah didesain tersebut kemudian dilaksanakan dengan *effective cost*.

3. Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan

Untuk mengoperasikan proses intern dalam rangka menghasilkan pelayanan yang memiliki *value* bagi siswa, sekolah memerlukan personel yang produktif dan berkomitmen. Produktivitas ditentukan oleh kompetensi personel dan ketersediaan prasarana yang diperlukan untuk menjalankan proses intern. Komitmen personel

ditentukan oleh kualitas lingkungan kerja yang dibangun di sekolah. Hal tersebut diwujudkan melalui komunikasi, penghargaan dan dukungan dari pihak sekolah untuk individu-individu dari jabatan tertinggi sampai dengan yang terbawah.

4. Perspektif Keuangan

Keunggulan di bidang keuangan diharapkan memberikan jaminan kesejahteraan pada sumber daya sekolah, keefektifan penggunaan dana dan kelangsungan proses pendidikan. Melalui keunggulan bidang keuangan, sebuah sekolah dapat mewujudkan tiga perspektif yang lain :pelanggan, proses inten, dan pembelajaran dan inovasi.(Remon Gunanta 2006)

2.1.16 Langkah-Langkah Balance Scorecard

Langkah-langkah *Balanced Scorecard* meliputi empat proses manajemen baru. Pendekatan ini mengkombinasikan antara tujuan strategi jangka panjang dengan peristiwa jangka pendek. Keempat proses tersebut menurut (**Kaplan dan Norton**, 1996:10) antara lain:

1. Menterjemahkan visi, misi dan strategi perusahaan

Untuk menentukan ukuran kinerja, visi organisasi dijabarkan dalam tujuan dan sasaran. Visi adalah gambaran kondisi yang akan diwujudkan oleh perusahaan di masa yang akan datang. Tujuan juga menjadi salah satu landasan bagi perumusan strategi untuk mewujudkannya. Dalam proses perencanaan strategik, tujuan ini kemudian dijabarkan dalam sasaran strategik dengan ukuran pencapaiannya.

2. Mengkomunikasikan dan mengaitkan berbagai tujuan dan ukuran strategis *balanced scorecard*

Dapat dilakukan dengan cara memperlihatkan kepada tiap karyawan apa yang dilakukan perusahaan untuk mencapai apa yang menjadi keinginan para pemegang saham dan konsumen. Hal ini bertujuan untuk mencapai kinerja karyawan yang baik.

3. Merencanakan, menetapkan sasaran, menyelaraskan berbagai inisiatif rencana bisnis

Memungkinkan organisasi mengintegrasikan antara rencana bisnis dan rencana keuangan mereka. *Balanced scorecard* sebagai dasar untuk mengalokasikan sumber daya dan mengatur mana yang lebih penting untuk dprioritaskan, akan menggerakkan ke arah tujuan jangka panjang perusahaan secara menyeluruh.

4. Meningkatkan umpan balik dan pembelajaran strategis

Proses keempat ini akan memberikan strategis *learning* kepada perusahaan. Dengan *Balanced scorecard* sebagai pusat sistem perusahaan, maka perusahaan melakukan *monitoring* terhadap apa yang telah dihasilkan perusahaan dalam jangka pendek.

2.1.17 Kelebihan Balance Scorecard

Menurut **Suardi Luis** (2008:48) *Balanced Scorecard* (BSC) adalah salah satu metode perencanaan strategi yang memiliki kelebihan dibandingkan dengan metode yang lain diantaranya:

- “1. BSC berfungsi sebagai alat komunikasi diantara pemangku kepentingan organisasi. Para *stakeholders* dapat melakukan *review* terhadap strategi dan pencapaian sehingga dapat mengatasi *vision barrier*.
2. BSC memungkinkan organisasi memetakan semua faktor utama dalam organisasi baik yang bersifat *tangible* maupun *intangible*.
3. BSC memungkinkan organisasi mengaitkan strategi yang dibangun dengan proses pelaksanaannya, dan proses pelaksanaan dapat dipantau tingkat pencapaiannya dengan menggunakan *key performance indicator* (KPI) . Hal ini dapat mengatasi *people* dan *management barrier*.
4. BSC memiliki konsep sebab akibat sehingga pelaku strategi mendapat gambaran yang jelas bahwa bila strategi yang berada dalam tanggung jawab mereka dapat tercapai dengan sukses. Hal ini memperkuat kerja sama dan mengatasi masalah sumber daya manusia dan hambatan manajemen.
5. BSC membantu proses penyusunan anggaran, karena dari BSC dapat diketahui kegiatan apa saja yang akan dilakukan organisasi untuk mencapai target- targetnya dari kegiatan sehari- hari sampai proyek-proyek khusus. Hal ini dapat mengatasi *vision barrier* dan *management barrier*.”

2.1.18 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.3
Penelitian Terdahulu

No.	Judul Penelitian	Peneliti & Tahun	Persamaan	Perbedaan	Hasil Penelitian
1.	Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Berdasarkan PSAK No.45 Tentang Pelaporan Keuangan Organisasi Nirlaba Dan Penerapan Total Quality Management Terhadap Kinerja Yayasan. (Studi Kasus Yayasan Perguruan Tinggi Swasta di Tasikmalaya)	Wawan Sukmana & Yesi Gusman (2008)Nyoman Satri Yani (2013)	Mengetahui Pengaruh Penerapan PSAK No.45 terhadap kinerja Yayasan.	Terdapat variabel lain yaitu Total Quality Management	Penyajian laporan keuangan PSAK No.45 dan Total Quality Management berpengaruh terhadap kinerja Yayasan.
2.	Pengaruh Penerapan PSAK No.45 dan Penerapan TQM terhadap Kinerja Yayasan(Studi Kasus Yayasan Advokasi dan Keagamaan di Jakarta)	Sri Handayani (2011)	Mengetahui Pengaruh Penerapan PSAK No.45 terhadap kinerja yayasan	Terdapat variabel lain yaitu Total Quality Management	Penerapan PSAK No.45 dan Penerapan TQM berpengaruh terhadap Kinerja Yayasan

2.2 Kerangka Pemikiran

“Organisasi nirlaba atau organisasi *non profit* adalah suatu organisasi yang bersasaran pokok untuk mendukung suatu isu atau perihal dalam menarik perhatian publik untuk suatu tujuan yang tidak komersil, tanpa ada perhatian terhadap hal-hal yang bersifat mencari laba. Organisasi nirlaba meliputi sekolah, rumah sakit, organisasi politis, bantuan masyarakat dalam hal perundang-undangan, organisasi jasa sukarelawan, serikat buruh, asosiasi profesional, institut riset, museum, dan beberapa tugas pemerintah. Bagi tiap- tiap jenis organisasi, sistem perencanaan berbeda-beda tergantung ada tingkat ketidakpastian dan kestabilan lingkungan yang mempengaruhi. Semakin tinggi tingkat ketidakpastian dan kestabilan lingkungan yang dihadapi organisasi , maka diperlukan sistem perencanaan yang semakin kompleks dan canggih.”

(Mardiasmo, 2009:33)

Yayasan termasuk pada jenis lembaga/organisasi nirlaba karena kegiatannya tidak untuk mencari laba melainkan untuk kepentingan sosial, keagamaan dan kemanusiaan. Seiring kegiatan entitas nirlaba yang semakin banyak, maka entitas nirlaba pun mendapatkan dana penerimaan yang besar dan dana pengeluaran yang besar pula sehingga perlu adanya standar akuntansi keuangan yang mengaturnya, maka dari itu, Ikatan Akuntan Indonesia mengeluarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.45 revisi 2011 tentang Pelaporan Keuangan bagi Entitas Nirlaba.

Tujuan dari PSAK No.45 revisi 2011 ini adalah agar laporan keuangan entitas nirlaba dapat lebih mudah dipahami, memiliki relevansi, dan memiliki daya banding yang tinggi. Laporan keuangan ini juga sebagai bentuk pertanggungjawaban entitas nirlaba kepada pihak penyumbang atas penerimaan dana dan penyaluran dana yang dilakukan.

Penerapan PSAK No.45 revisi 2011 harus dilaksanakan pada setiap entitas nirlaba termasuk pada yayasan. Penerapan PSAK No.45 revisi 2011 memiliki pengaruh terhadap kinerja entitas nirlaba sebagaimana yang dinyatakan dalam PSAK No.45 revisi 2011 hal.8 yang menyatakan laporan keuangan entitas nirlaba menggambarkan kinerja dari organisasi tersebut, jadi jika PSAK No.45 revisi 2011 diterapkan secara baik oleh entitas nirlaba maka kinerja entitas nirlaba pun akan baik seperti terlihat pada kepuasan pemberi sumber daya atas kinerja entitas nirlaba yang dilihat dari hasil laporan keuangannya dan semakin banyaknya penerimaan dana oleh entitas nirlaba untuk disalurkan.

Selain dari penyajian laporan keuangan yang tepat, setiap entitas nirlaba tentunya menginginkan kualitas jasa yang baik agar kegiatan entitas nirlaba berjalan dengan lancar dan meningkatkan kepercayaan pemberi sumber daya. Untuk mewujudkan kualitas jasa yang baik, entitas nirlaba sebaiknya mengawasi atas tata kelola aset tetap dalam rangka meningkatkan kualitas jasa yang diberikan oleh entitas nirlaba.

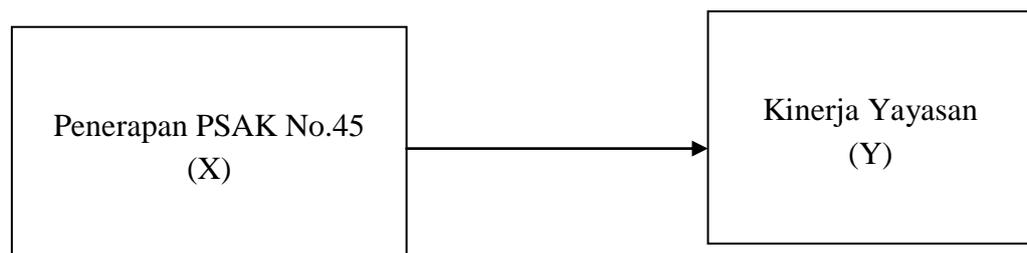
Kinerja merupakan tingkat pencapaian hasil dalam rangka mewujudkan tujuan (**Payman Simanjuntak**, 2005:1). Kinerja entitas nirlaba itu sendiri tidak terlepas dari tata kelola aset tetap yang dilakukannya, karena tata kelola aset juga sangat berpengaruh sebagai pengawasan atas aset tetap yang berada didalam suatu organisasi agar pemakaian aset tetap tersebut lebih efektif dan lebih efisien lagi. Selain itu penerapan PSAK No.45 revisi 2011 pada penyajian laporan keuangan entitas nirlaba maka laporan keuangan entitas nirlaba dapat dipertanggungjawabkan dan sesuai dengan standar yang berlaku sehingga dapat meningkatkan kinerja entitas dengan memberikan informasi keuangan yang jelas dan dapat dipertanggungjawabkan.

Hal ini didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh **Wawan Sukmana & Yesi Gusman** yang menyatakan bahwa penerapan PSAK No.45 revisi 2011 berpengaruh positif terhadap kinerja yayasan.

Pengukuran kinerja entitas nirlaba seperti yayasan dapat dilakukan dengan pendekatan *Balanced Scorecard* yang mana dalam pendekatan ini kinerja entitas nirlaba dapat diukur secara komprehensif karena kinerja diukur dengan perspektif

keuangan dan perspektif non keuangan. Pengukuran kinerja entitas nirlaba dilakukan dengan pendekatan *Balanced Scorecard* yang diukur melalui empat perspektif yaitu perspektif pelanggan, perspektif keuangan, perspektif proses bisnis internal dan perspektif pembelajaran dan pertumbuhan.

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dikemukakan suatu kerangka pemikiran sebagai berikut:



Gambar 2.1 Kerangka Penelitian

2.3 Hipotesis

Berdasarkan kajian pustaka dan kerangka pemikiran, maka dapat dikemukakan hipotesis penelitian sebagai berikut:

- Hipotesis penelitian parsial :

Terdapat pengaruh penerapan PSAK No.45 terhadap kinerja yayasan.

- Hipotesis penelitian simultan :

Terdapat pengaruh penerapan PSAK No.45 terhadap kinerja yayasan.