

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Review Hasil Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu telah dilakukan untuk mengkaji Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja. Dalam penelitian Permana, Rhesy Rangga (2015), meneliti Analisis Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja di Pemerintah Kota Bandung, dengan kesimpulan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja pada 17 Dinas di Pemerintah Kota Bandung telah berjalan dengan baik, dan diharapkan dapat meningkatkan penghargaan pegawai yang berprestasi dan hukuman untuk pegawai yang tidak merealisasikan sesuai dengan rencana serta pegawai lebih memahami kontrak kinerja di Pemerintah Kota Bandung.

Penelitian yang dilakukan oleh Hermawan, Erry (2012), yang meneliti tentang Analisis Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja di Lingkungan Rumah Tangga Kepresidenan – Sekretariat Negara RI, menunjukkan bahwa penyusunan anggaran berbasis kinerja di lingkungan Rumah Tangga Kepresidenan – Sekretariat Negara RI, masih belum sesuai dengan teori anggaran berbasis kinerja. Ketidaksihesuaian penerpaan ini menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja baru sebatas memenuhi ketentuan yang ada.

Adapula penelitian yang dilakukan oleh Puspitasari, Ratna (2013), dengan judul penelitian Studi Penganggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Provinsi Jawa Timur, Jawa Barat dan DKI Jakarta, penelitian ini menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja di Indonesia terutama yang telah di analisis dalam ini yaitu Provinsi DKI Jakarta, Jawa Barat dan Jawa Timur menunjukkan perlu adanya pembenahan kembali dalam praktek dilapangannya. Penerapan *performance budgeting* hanya pada tingkat perubahan teknis dan format, dalam praktek penyusunan anggaran masih banyak ditemukan gejala penggunaan pendekatan tradisional yang mencantumkan indikator kinerja (*input*, *output*, dan *outcome*), yang tidak jelas ukuran dan standar biayannya. Laporan-

laporan pemerintah yang ditujukan kepada publik terkesan hanya formalitas dan tidak cukup dapat diandalkan untuk menilai kinerja organisasi publik.

Selain itu terdapat penelitian yang dilakukan oleh Andriani, Wiwik dan Ermataty Hatta (2012), meneliti Analisis Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Pusat (Studi pada Politeknik Negeri Padang), dengan hasil penerapan anggaran berbasis kinerja pada Pemerintah Pusat (Studi pada Politeknik Negeri Padang) dikategorikan baik, karena penganggaran berbasis kinerja merupakan suatu pendekatan sistematis dalam penyusunan anggaran yang mengaitkan pengeluaran yang dilakukan organisasi sektor publik dengan kinerja yang dihasilkan dengan menggunakan informasi kinerja yang dituangkan dalam bentuk indikator kinerja. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Safaruddin dan Sutriana Basri (2015), yang berjudul Analisis Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Publik pada Instansi Pemerintah (Studi Kasus Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kota Kendari), bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja sudah semakin baik dan sesuai dengan teori anggaran berbasis kinerja.

Dalam sebuah jurnal yang diambil dari OECD Journal on Budgeting Volume 2011/1, penelitian ini dilakukan oleh Ian Hawkesworth (Iead), Lisa Von Trapp dan David Fjord Nielsen, dengan judul *“Performance Budgeting In Poland: An OECD Review”*. Temuan ini menunjukkan bahwa *“Poland currently has a traditional budget system that is primarily based on organizational units and input controls. But Poland is in the process of introducing a new budget system, a performance-based budgeting system, to improve public financial management and strengthening allocative and operational efficiency, multi-year budgeting, and transparency and Polish accountability faces a tough choice of how to capitalize on performance excellence management while minimizing costs in terms of organizational capacity and funding. This assess the process of reform to date, examine cross-sectoral, technical, and strategic issues, and provide a set of recommendations for each stage of the budget process: preparation, approval and execution of the budget, and reporting, accounting and auditing.”*

Yang artinya Polandia saat ini memiliki sistem anggaran tradisional yang terutama berbasis pada unit organisasi dan kontrol input. Tapi Polandia sedang

dalam proses memperkenalkan sistem anggaran baru, sistem penganggaran berbasis kinerja, untuk memperbaiki pengelolaan keuangan publik dan memperkuat efisiensi alokatif dan operasional, anggaran multi tahun, dan transparansi dan akuntabilitas Polandia menghadapi pilihan sulit bagaimana memanfaatkan keunggulan kinerja manajemen sambil meminimalkan biaya dalam hal kapasitas organisasi dan pendanaan. Ini menilai proses reformasi sampai saat ini, meneliti lintas sektoral, teknis, dan isu strategis, dan memberikan serangkaian rekomendasi untuk setiap tahap proses anggaran: persiapan, persetujuan dan pelaksanaan anggaran, dan pelaporan, akuntansi dan audit.

Terdapat pula penelitian yang dibuat oleh Cal Clark, Charles E. Menifield and LaShonda M. Stewart (2017:1-7), yang berjudul *“Policy Diffusion and Performance-based Budgeting”*. Penelitian ini menunjukkan bahwa *“The policy diffusion model as a theoretical framework for interpreting the international spread of performance-based budgeting, based upon 33 OECD case studies of countries that have implemented this reform. The data show that the historical development of performance-based budgeting was fairly consistent with the diffusion model. In particular, the adoption of performance budgeting took off during 1985–1995 and then accelerated over the following 15 years, and the primary innovators were a group of four English-speaking countries with comparatively laissez-faire economies (the United States, Canada, Australia, and New Zealand). The case studies indicated that performance-based budgeting was generally part of a broader program of governmental reform, that executive agencies were more important than parliaments in managing it, that it became quite important in budget- and policy-making, and that implementing it faced a significant number of challenges”*.

Yang artinya model difusi kebijakan sebagai kerangka teoritis untuk menafsirkan penyebaran penganggaran berbasis kinerja internasional, berdasarkan pada 33 studi kasus OECD di negara-negara yang telah menerapkan reformasi ini. Data menunjukkan bahwa perkembangan historis penganggaran berbasis kinerja cukup konsisten dengan model difusi. Secara khusus, penerapan penganggaran kinerja dimulai pada tahun 1985-1995 dan kemudian dipercepat selama 15 tahun berikutnya, dan inovator utama adalah sekelompok empat negara berbahasa

Inggris dengan ekonomi laissez-faire yang relatif (Amerika Serikat, Kanada, Australia, dan Selandia Baru). Studi kasus menunjukkan bahwa penganggaran berbasis kinerja pada umumnya merupakan bagian dari program reformasi pemerintah yang lebih luas, bahwa lembaga eksekutif lebih penting daripada parlemen dalam mengelolanya, sehingga menjadi sangat penting dalam penyusunan anggaran dan kebijakan, dan penerapannya menghadapi sejumlah besar tantangan.

Selain itu adapula sebuah jurnal yang diambil dari OECD Journal on Budgeting Volume 2009 Supplement, yang berjudul *“Improving Accountability for Results: Performance Budgeting and Management Reforms* (Meningkatkan Akuntabilitas untuk hasil: Reformasi Penganggaran dan Manajemen Kinerja”*’*. Jurnal ini bertujuan mengungkap permasalahan dalam penganggaran pemerintahan Negara Mexico, dan memberikan masukan berupa strategi untuk meningkatkan akuntabilitas publik. Jurnal ini merupakan review Tim OECD atas proses penganggaran di Mexico. Jurnal ini disusun menggunakan metode kualitatif, dengan melakukan observasi eksploratif terhadap proses penyusunan anggaran pada lingkup pemerintahan Negara Mexico.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Anggaran

2.2.1.1 Pengertian Anggaran

Pada dasarnya anggaran adalah rencana yang disusun dalam bentuk satuan moneter untuk dilaksanakan pada suatu periode tertentu yang menunjukkan pendapatan, pengeluaran dan sasaran yang hendak dicapai. Sedangkan Penganggaran merupakan rencana keuangan yang secara sistematis menunjukkan alokasi sumber daya manusia, material, dan sumber daya lainnya. Berbagai variasi dalam sistem penganggaran pemerintah dikembangkan untuk melayani berbagai tujuan termasuk untuk pengendalian keuangan, rencana manajemen, prioritas dari penggunaan dana, dan pertanggungjawaban kepada publik.

Menurut Suparmoko (2012;310), Anggaran merupakan suatu daftar atau pernyataan yang terperinci tentang penerimaan dan pengeluaran negara yang diharapkan dalam jangka waktu tertentu.

Menurut Mahmudi (2007), Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja pemerintah yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial (rupiah).

Pengertian anggaran menurut Indra Bastian (2006;163), Anggaran (*budget*) adalah rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan, dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu. Anggaran juga dapat diinterpretasikan sebagai paket pertanyaan perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode yang akan datang.

2.2.1.2 Fungsi Anggaran

Menurut Dedi Ismatullah (2010:14), mengemukakan bahwa peranan anggaran pada suatu perusahaan atau organisasi merupakan alat untuk membantu manajemen dalam pelaksanaan, fungsi perencanaan, koordinasi, pengawasan dan juga sebagai pedoman kerja dalam menjalankan perusahaan atau organisasi untuk tujuan yang telah ditetapkan.

a. Fungsi Perencanaan

Anggaran merupakan alat perencanaan manajemen untuk mencapai tujuan organisasi. Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan, dan berapa hasil yang diperoleh dan belanja pemerintah tersebut.

b. Fungsi Koordinasi

Fungsi koordinasi menuntut adanya keselarasan tindakan berkerja dari setiap individu atau bagian dalam perusahaan untuk mencapai tujuan. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa untuk menciptakan adanya koordinasi diperlukan perencanaan yang baik, yang dapat menunjukkan keselarasan rencana antara satu bagian dengan bagian lainnya.

c. Fungsi Pengawasan

Pengawasan adalah mengevaluasi prestasi kerja dan tindakan perbaikan apabila perlu. Aspek pengawasan yaitu dengan membandingkan antara prestasi dengan yang dianggarkan, apakah dapat ditemukan efisiensi/perusahaan. Tujuan pengawasan itu bukanlah mencari kesalahan akan tetapi mencegah dan memperbaiki kesalahan.

d. Anggaran sebagai Pedoman Kerja

Anggaran merupakan suatu rencana kerja yang disusun sistematis dan dinyatakan dalam unit moneter. Biasanya penyusunan anggaran berdasarkan pengalaman masa lalu dan taksir-taksiran pada masa yang akan datang, maka ini dapat menjadi pedoman kerja bagi setiap bagian dalam perusahaan untuk menjalankan kegiatannya.

Menurut Mardiasmo (2005;63), mengungkapkan ada beberapa fungsi anggaran sektor publik, yaitu:

a. Anggaran sebagai alat politik (*Political Tool*)

Dalam organisasi sektor publik, melalui anggaran dapat dilihat komitmen pengelola dalam melaksanakan program-program yang telah dijanjikan.

b. Anggaran sebagai alat pengendalian (*Control Tool*)

Anggaran sebagai instrumen pengendalian digunakan untuk menghindari adanya *overspending*, *underspending*, dan salah sasaran (*misappropriation*) dalam pengalokasian anggaran pada bidang lain yang bukan merupakan prioritas.

c. Anggaran sebagai alat penilaian kinerja (*Performance Measurement Tool*)

Dalam hal ini, kinerja pemegang anggaran akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Kinerja manajer publik dinilai berdasarkan hasil yang dicapai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan. Anggaran merupakan alat yang efektif untuk pengendalian dan penilaian kinerja.

d. Anggaran sebagai alat perencanaan (*Planning Tool*)

Perencanaan adalah proses penentuan tujuan yang telah ditetapkan. Dalam kaitannya dengan fungsi perencanaan, anggaran merupakan tujuan/target yang telah ditetapkan untuk dicapai dalam periode tertentu. Dalam rangka pencapaian rencana jangka pendek (sebagai bagian dari perencanaan jangka panjang), maka manajemen perlu menyusun anggaran sebagai pedoman pelaksanaan kegiatan.

- e. Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal (*Fiscal Tool*)
Melalui anggaran dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat digunakan untuk mendorong, memfasilitasi, dan mengkoordinasi kegiatan ekonomi masyarakat sehingga dapat mempercepat pertumbuhan ekonomi.
- f. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi (*Coordination and Communication Tool*)
Setiap unit kerja pemerintahan terkait dalam proses penyusunan anggaran. Anggaran publik yang disusun dengan baik akan mampu mendeteksi terjadinya pencapaian tujuan organisasi secara tidak konsisten.
- g. Anggaran sebagai alat untuk memotivasi (*Motivation Tool*)
Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk memotivasi pimpinan dan stafnya agar bekerja secara ekonomi, efektif, dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah digunakan.
- h. Anggaran sebagai alat menciptakan ruang publik (*Publik Sphere*)
Masyarakat, Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM), Perguruan Tinggi, dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran publik.

Sedangkan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, anggaran memiliki fungsi sebagai berikut:

1. Anggaran merupakan pernyataan kebijakan publik.
2. Anggaran merupakan pernyataan target fiskal yang menggambarkan keseimbangan antara belanja, pendapatan, dan pembiayaan yang diinginkan.

3. Anggaran merupakan landasan pengendalian yang memiliki konsekuensi hukum.
4. Anggaran menjadi landasan penilaian kinerja.
5. Hasil pelaksanaan anggaran dituangkan dalam laporan keuangan pemerintah sebagai pernyataan pertanggungjawaban pemerintah kepada publik.

2.2.1.3 Prinsip-Prinsip Anggaran

Dalam beberapa prinsip dalam anggaran (Mulyadi, 2001:488), yaitu:

- a. **Demokratis**
Anggaran negara di pemerintahan pusat maupun daerah, baik yang berkaitan dengan pendapatan maupun yang berkaitan dengan pengeluaran harus ditetapkan melalui proses yang mengikutsertakan unsur masyarakat dibahas dan mendapatkan persetujuan dari lembaga perwakilan masyarakat.
- b. **Adil**
Anggaran negara harus secara optimal dimanfaatkan untuk kepentingan masyarakat banyak dan secara proposional di alokasikan untuk semua kelompok masyarakat sesuai dengan kebutuhannya.
- c. **Transparan**
Proses perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban anggaran harus di ketahui oleh masyarakat umum.
- d. **Bermoral Tinggi**
Pengelolaan keuangan harus berpegang teguh pada peraturan perundang-undangan yang berlaku dengan mengacu pada etika dan moral yang tinggi.
- e. **Berhati-hati**
Pengelolaan anggaran negara harus dilakukan secara berhati-hati, karena jumlah sumber daya yang terbatas dan mahal harganya. Hal ini semakin terasa penting jika dikaitkan dengan unsur hutang negara.

f. Akuntabel

Pengelolaan keuangan negara haruslah dapat di pertanggungjawabkan setiap saat secara intern maupun ekstern kepada rakyat.

2.2.1.4 Jenis-Jenis Anggaran

Menurut Mulyadi (2001:488), anggaran memiliki beberapa jenis antara lain:

1. *Line Item Budgeting*

Line Item Budgeting merupakan penyusunan anggaran yang didasarkan pada dan dari mana dana berasal (pos-pos penerimaan) dan untuk apa dana tersebut digunakan (pos-pos pengeluaran). Jenis anggaran ini relatif di anggap paling tua dan banyak mengandung kelemahan atau sering pula disebut “*Tradisional Budgeting*” walaupun tak dapat disangkal. “*Line Item Budgeting*” sangat populer penggunaannya dianggap mudah untuk dilaksanakan.

2. *Incremental Budgeting*

Incremental Budgeting merupakan sistem anggaran belanja dan pendapatan yang memungkinkan revisi selama tahun berjalan, sekaligus sebagai dasar penentuan usulan anggaran periode tahun yang akan datang.

3. *Planning Programming Budgeting System (PPBS)*

Planning Programming Budgeting System adalah suatu proses perencanaan, pembuatan program, dan penganggaran yang terkait dalam suatu sistem sebagai kesatuan yang bulat dan tidak terpisah-pisah dan di dalamnya terkandung identifikasi tujuan organisasi atas permasalahan yang mungkin timbul.

4. *Zero Based Budgeting (ZBB)*

Zero Based Budgeting merupakan suatu sistem anggaran yang didasarkan pada kegiatan yang akan dilakukan bukan berdasar anggaran masa lalu. Kegiatan di evaluasi terpisah sedangkan program dikembangkan sesuai visi dan misi tahun yang bersangkutan.

5. *Performance Budgeting*

Performance Budgeting merupakan suatu sistem penganggaran yang berorientasi pada output organisasi yang berkaitan erat dengan visi, misi dan renstra organisasi. Sistem ini mengalokasikan sumber daya program dan bukan organisasi semata selain itu laporan pengukuran dijadikan sebagai indikator kinerja organisasi.

6. *Medium Term Budgeting Framework (MTBF)*

Medium Term Budgeting Framework merupakan suatu kerangka strategi kebijakan tentang anggaran belanja untuk departemen dan lembaga pemerintahan non departemen. Kerangka ini memberikan tanggungjawab yang besar kepada departemen untuk menetapkan lokasi dan sumber dana pembangunan.

2.2.2 **Kinerja**

2.2.2.1 **Pengertian Kinerja**

Kinerja dalam anggaran memberikan dorongan kepada para pelaksana anggaran untuk dapat mencapai hasil yang maksimal sesuai ukuran kinerja yang ditetapkan. Kegagalan dalam pencapaian kinerja menjadi satu ukuran untuk melakukan perbaikan pada masa yang akan datang. Sementara keberhasilan atas kinerja membutuhkan suatu penghargaan untuk dapat meningkatkan produktivitas serta untuk mendapatkan dukungan publik terhadap pemerintah.

Kinerja merupakan prestasi kerja, yaitu perbandingan antara hasil kerja dengan standar yang ditetapkan (Dessler, 2004:41). Kinerja adalah hasil kerja baik secara kualitas maupun kuantitas yang dicapai oleh seseorang dalam melaksanakan tugas sesuai tanggung jawab yang diberikan menurut Mangkunegara (2008).

Dalam kutipan www.kajianpustaka.com kinerja dalam organisasi merupakan jawaban dari berhasil atau tidaknya tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Kinerja menurut Keban (2004) berasal dari kata *Job Performance* atau *Actual Performance* yang berarti prestasi kerja/prestasi sesungguhnya yang dicapai oleh seseorang. Pengertian kinerja (prestasi kerja) adalah hasil kerja secara

kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan fungsinya sesuai dengan tanggungjawab yang diberikan kepadanya.

Performance atau kinerja merupakan hasil atau keluaran dari suatu proses (Nurlaila, 2010:71). Menurut pendekatan perilaku dalam manajemen, kinerja adalah kuantitas atau kualitas sesuatu yang dihasilkan atau jasa yang diberikan oleh seseorang yang melakukan pekerjaan (Luthans, 2005:165).

Mardiasmo (2012), mengemukakan bahwa kinerja mencerminkan ekonomis, efisiensi dan efektifnya suatu pelayanan publik. Pengertian ekonomis adalah perbandingan *input* dan *output value* yang dinyatakan dalam satuan moneter. Ekonomis terkait dengan sejauh mana organisasi sektor publik dapat meminimalisir *input resources* yang digunakan yaitu dengan menghindari pengeluaran yang boros dan tidak produktif. Pengertian efisiensi berhubungan erat dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara *output* yang dihasilkan terhadap *input* yang digunakan (*cost of output*). Proses kegiatan operasional dapat dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya. Pengertian efektivitas pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Efektivitas merupakan hubungan antara keluaran dengan tujuan dan sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dapat dikatakan efektif apabila sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dapat dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan.

2.2.2.2 Indikator Kinerja

Menurut Akdon (2006), untuk melakukan suatu pengukuran kinerja perlu ditetapkan indikator-indikator terlebih dahulu antara lain indikator masukan (*input*) berupa dana, sumber daya manusia dan metode kerja. Agar input dapat diinformasikan dengan akurat dalam suatu anggaran, maka perlu dilakukan penilaian terhadap kewajarannya. Dalam menilai kewajaran input dengan keluaran (*output*) yang dihasilkan, peran Analisis Standar Biaya (ASB) sangat diperlukan. Analisis Standar Biaya (ASB) adalah penilaian kewajaran atas beban kerja dan biaya yang digunakan untuk melaksanakan suatu kegiatan. Indikator penilaian

kinerja terdiri dari masukan (*input*), proses (*process*), keluaran (*output*), hasil (*outcome*), manfaat (*benefit*), dan dampak (*impact*).

a. Indikator masukan (*inputs*)

Masukan merupakan sumber daya yang digunakan untuk memberikan pelayanan pemerintah. Indikator masukan meliputi biaya personal, biaya operasional, biaya modal, dan lain-lain yang secara total dituangkan dalam belanja administrasi umum, belanja operasi dan pemeliharaan, dan belanja modal. Ukuran masukan ini berguna dalam rangka memonitor jumlah sumber daya yang digunakan unruk mengembangkan, memelihara dan mendistribusikan produk, kegiatan dan atau pelayanan.

b. Indikator proses (*process*)

Indikator ini pada umumnya dikaitkan dengan keterlibatan stakeholders, termasuk penerimaan manfaat (*beneficiaries*) serta dikaitkan dengan mekanisme pelaksanaannya, termasuk koordinasi dan hubungan kerja antar unit organisasi. Produk dari suatu aktivitas/kegiatan yang dihasilkan satuan kerja perangkat daerah yang bersangkutan disebut keluaran (*output*). Indikator keluaran dapat menjadi landasan untuk menilai kemajuan suatu kegiatan apabila target kinerjanya (tolak ukur) dikaitkan dengan sasaran-sasaran kegiatan yang terdefinisi dengan baik dan terukur. Karenanya, indikator keluaran harus sesuai dengan tugas pokok dan fungsi unit organisasi yang bersangkutan. Indikator keluaran (*output*) digunakan untuk memonitor seberapa banyak yang dapat dihasilkan atau disediakan. Indikator tersebut diidentifikasi dengan banyaknya satuan hasil, produk-produk, tindakan-tindakan, dan lain sebagainya.

c. Indikator keluaran (*outputs*)

Merupakan indikator yang diharapkan langsung dicapai dari suatu kegiatan, baik berupa fisik maupun berupa non-fisik.

d. Indikator efisiensi

Ukuran efisiensi merupakan fungsi dari biaya satuan (*unit cost*) yang membutuhkan alat pembanding dalam mengukurnya. Indikator ini

berguna untuk memonitor hubungan antara jumlah yang diproduksi dengan sumber daya yang digunakan. Mengukur efisiensi dapat dilihat dari dua sisi yaitu biaya yang dikeluarkan per satuan produk (input ke output) atau produk yang dihasilkan per satuan sumber daya (output ke input), sedangkan sisi lainnya efisiensi dapat dipandang sebagai produktivitas sumber daya tersebut dalam satuan waktu/unit.

e. Indikator kualitas (*quality*)

Merupakan ukuran kualitas digunakan untuk menentukan apakah harapan konsumen sudah dipenuhi. Bentuk harapan tersebut dapat diklasifikasikan dengan akurasi, memenuhi aturan yang ditentukan, ketepatan waktu, dan kenyamanan. Harapan itu sendiri hasil dari umpan balik lingkungan internal dan eksternal. Perbandingan antara input-output sering digunakan untuk menciptakan ukuran kualitas dan mengidentifikasi aspek yang pasti perihal pelayanan, produk dan aktivitas yang diproduksi unit kerja yang diperlukan masyarakat.

f. Indikator hasil (*outcomes*)

Indikator hasil (*outcomes*) merupakan ukuran kinerja dari program dalam memenuhi sarannya. Pencapaian sasaran dapat ditentukan dalam satu tahun anggaran, beberapa tahun anggaran, atau periode pemerintahan. Sasaran itu dituangkan dalam fungsi/bidang pemerintahan, seperti keamanan, kesehatan, atau peningkatan pendidikan.

g. Indikator manfaat (*benefits*)

Merupakan indikator yang terkait dengan tujuan akhir dari pelaksanaan kegiatan.

h. Indikator dampak (*impacts*)

Merupakan indikator yang menunjukkan pengaruh, baik positif maupun negatif, yang ditimbulkan pada setiap pelaksanaan kebijakan/program/kegiatan dan asumsi yang telah ditetapkan.

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 249/PMK.02/2011, Indikator yang diukur dalam evaluasi kinerja meliputi:

- 1) Penyerapan Anggaran
- 2) Konsisten antara perencanaan dan implementasi
- 3) Pencapaian Keluaran

2.2.2.3 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja

Menurut Prawirosentono (1999:27), bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja, sebagai berikut:

a. Efektivitas dan Efisiensi

Bila suatu tujuan tertentu akhirnya bisa dicapai, kita boleh mengatakan bahwa kegiatan tersebut efektif, tetapi apabila akibat-akibat yang tidak dicari kegiatan menilai yang penting dari hasil yang dicapai sehingga mengakibatkan kepuasan walaupun efektif dinamakan tidak efisien. Sebaliknya, bila akibat yang dicari-cari tidak penting atau remeh maka kegiatan tersebut efisien.

b. Otoritas (Wewenang)

Otoritas adalah wewenang dari suatu komunikasi/perintah dalam suatu organisasi formal yang dimiliki seorang anggota kepada anggota yang lain untuk melakukan suatu kegiatan kerja sesuai dengan kontribusinya. Perintah tersebut menyatakan apa yang boleh dilakukan dan yang tidak boleh dalam organisasi tersebut.

c. Disiplin

Disiplin adalah taat kepada hukum dan peraturan yang berlaku. Jadi, disiplin karyawan adalah kegiatan karyawan yang bersangkutan dalam menghormati perjanjian kerja dengan organisasi dimana dia bekerja.

d. Inisiatif

Inisiatif yaitu berkaitan dengan daya pikir dan kreatifitas dalam membentuk ide untuk merencanakan sesuatu yang berkaitan dengan tujuan organisasi.

2.2.2.4 Aspek-Aspek dalam Pengukuran Kinerja

Prawirosentono (2000), mengemukakan bahwa detiap organisasi biasanya cenderung untuk tertarik pada penilaian kinerja dalam aspek berikut ini:

- 1) Aspek Keuangan (*Financial*)
Aspek financial meliputi anggaran rutin dan pembangunan dari instansi pemerintah. Karena aspek financial merupakan aspek penting yang harus diperhatikan dalam penilaian kinerja.
- 2) Kepuasan Pelanggan
Dalam globalisasi pelanggan, peran, dan posisi pelanggan sangat penting dalam penentuan strategi perusahaan. Hal ini juga serupa terjadi pada instansi pemerintah. Dengan semakin banyaknya tuntutan masyarakat akan pelayanan yang berkualitas maka instansi pemerintah diuntut untuk secara terus menerus memberikan pelayanan prima. Untuk itu pengukuran kinerja perlu didesain sehingga pimpinan dapat memperoleh informasi yang relevan atas tingkat kepuasan pelanggan.
- 3) Operasi Bisnis Internal
Informasi bisnis internal diperlukan untuk memastikan bahwa seluruh kegiatan instansi pemerintah sudah *in concert* (seirama) untuk mencapai tujuan dan sasaran organisasi seperti yang tercantum dalam rencana strategis. Disamping itu, informasi bisnis internal diperuntukkan untuk melakukan perbaikan terus menerus atas efisiensi dan efektifitas operasi organisasi.
- 4) Kepuasan Pegawai
Dalam setiap organisasi, pegawai merupakan asset yang harus dikelola dengan baik, terutama organisasi yang banyak melakukan inovasi, peran strategis pegawai sungguh nyata. Hal serupa juga terjadi pada instansi pemerintah. Apabila pegawai tidak dikelola dengan baik, maka kehancuran instansi pemerintah sungguh sulit dicegah.
- 5) Kepuasan Komunitas dan *Shareholders/Stakeholders*
Instansi pemerintah tidak beroperasi "*in vacuum*"), artinya kegiatan instansi pemerintah dengan berbagai pihak yang menaruh kepentingan terhadap keberadaannya yang tidak kondusif. Untuk informasi dari pengukuran kinerja perlu di desain untuk kepuasan *stakeholders*.

6) Waktu

Ukuran waktu juga merupakan variable yang diperhatikan dalam desain penilaian kinerja. Betapa sering kita membutuhkan informasi untuk pengambilan keputusan namun informasi tersebut lambat diterima. Sebaliknya informasi yang ada sering sudah tidak relevan/kadaluarsa.

Standar nilai pencapaian indikator yang digunakan untuk menilai tingkat keberhasilan mengacu dalam buku yang tulis oleh Halim dan Damayanti tahun 2010 dengan judul Pengelolaan Keuangan Daerah.

Standar penilaian tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Sangat berhasil : (SB) = $85 \leq x \leq 100\%$
- b. Berhasil : (B) = $70 \leq x \leq 85\%$
- c. Cukup berhasil : (CB) = $55 \leq x \leq 70\%$
- d. Belum berhasil : (BB) = $0 \leq x \leq 55\%$

2.2.3 Anggaran Berbasis Kinerja

2.2.3.1 Pengertian Anggaran Berbasis Kinerja

Anggaran berbasis kinerja pada pemerintah daerah pertama kali digulirkan dengan terbitnya Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 yang berisi panduan untuk membuat anggaran kinerja, pelaksanaan anggaran sampai dengan pelaporan pelaksanaan anggaran. Regulasi ini kemudian disempurnakan dengan diterbitkannya Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 dan terakhir dengan diterbitkannya Peraturan Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 sebagai penjabaran lebih lanjut dari Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005, maka penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dilakukan dengan mengintegrasikan program dan kegiatan masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) untuk mencapai sasaran dan tujuan yang ditetapkan di dalam dokumen perencanaan. Dengan demikian tercipta sinergi dan rasionalitas yang tinggi dengan mengalokasikan sumber daya yang terbatas untuk memenuhi kebutuhan masyarakat yang tidak terbatas. Hal tersebut juga untuk menghindari duplikasi rencana kerja serta bertujuan untuk meminimalisasi kesenjangan antara

target dengan hasil yang dicapai berdasarkan tolak ukur kinerja yang telah ditetapkan.

Prinsip anggaran berbasis kinerja secara teori adalah anggaran yang menghubungkan anggaran negara (pengeluaran negara) dengan hasil yang diinginkan (*output* dan *outcome*) sehingga setiap rupiah yang dikeluarkan dapat dipertanggungjawabkan kemanfaatannya (Bambang Sancoko, dkk:2008).

Menurut Indra Bastian (2006:202), Anggaran berbasis kinerja (*Performance Based Budgeting*) merupakan sistem penganggaran yang berorientasi pada *output* organisasi dan berkaitan sangat erat dengan visi, misi, dan rencana strategis organisasi. Anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang telah disusun. Pengukuran kinerja secara berkelanjutan akan memberikan umpan balik, sehingga upaya perbaikan secara terus menerus akan mencapai keberhasilan di masa mendatang.

Sedangkan menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, pengertian anggaran berbasis kinerja adalah suatu pendekatan dalam penyusunan anggaran yang didasarkan pada kinerja atau prestasi kerja yang ingin dicapai. Mardiasmo (2009:61) menyatakan bahwa pendekatan penyusunan anggaran berbasis kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan konsep *value for money* dan pengawasan atas kinerja *output*.

Suatu konsep anggaran berbasis kinerja, dapat diketahui pula yang dimaksud dengan anggaran kinerja dimana dalam artinya indentifikasi *output* dan *outcome* yang akan dihasilkan oleh suatu program dan pelayanan yang menghubungkan pengeluaran dengan hasil yang akan dicapai berupa nilai efektivitas, efisiensi dan ekonomis (*Value for money*).

2.2.3.2 Prinsip-Prinsip Anggaran Berbasis Kinerja

Departemen Keuangan Republik Indonesia dan Kementerian Negara Perencanaan Pembangunan Nasional (2009), menjelaskan prinsip-prinsip yang digunakan dalam anggaran berbasis kinerja, meliputi:

1. Alokasi anggaran berorientasi pada kinerja (*output and outcome oriented*)

Alokasi anggaran yang disusun dalam dokumen rencana kerja dan anggaran dimaksudkan untuk memperoleh manfaat yang sebesar-besarnya dengan menggunakan sumber daya yang efisien. Dalam hal ini, program/kegiatan harus diarahkan untuk mencapai hasil dan keluaran yang telah ditetapkan dalam rencana.

2. Fleksibilitas pengelolaan anggaran untuk mencapai hasil dengan tetap menjaga prinsip akuntabilitas (*let the manager manages*)

Prinsip tersebut menggambarkan keleluasaan manager unit kerja (dalam struktur pengelolaan keuangan saat ini manager unit kerja adalah Kuasa Pengguna Anggaran) dalam melaksanakan kegiatan untuk mencapai keluaran sesuai rencana. Keleluasaan tersebut meliputi penentuan cara dan tahapan suatu kegiatan untuk mencapai keluaran dan hasilnya pada saat pelaksanaan kegiatan, yang memungkinkan berbeda dengan rencana kegiatan. Cara dan tahapan kegiatan beserta alokasi anggaran pada saat perencanaan merupakan dasar dalam pelaksanaan kegiatan.

Dalam rangka akuntabilitas pengelolaan keuangan negara seorang manager unit kerja bertanggungjawab atas penggunaan dana dan pencapaian kinerja yang telah ditetapkan (*outcome*).

3. *Money Follow Function, Function Followed by Structure*

Money follow function merupakan prinsip yang menggambarkan bahwa pengalokasian anggaran untuk mendanai suatu kegiatan didasarkan pada tugas dan fungsi unit kerja sesuai maksud pendiriannya (biasanya dinyatakan dalam peraturan perundangan yang berlaku).

Selanjutnya prinsip tersebut dikaitkan dengan prinsip *Function followed by structure*, yaitu prinsip yang menggambarkan bahwa struktur organisasi yang dibentuk sesuai dengan fungsi yang diemban. Tugas

dan fungsi suatu organisasi dibagi habis dalam unit-unit kerja yang ada dalam struktur organisasi dimaksud, sehingga dapat dipastikan tidak terjadi duplikasi tugas-fungsi.

Penerapan prinsip yang terakhir ini (prinsip ketiga) berkaitan erat dengan kinerja yang menjadi tolak ukur efektivitas pengalokasian anggaran. Hal ini berdasar argumentasi sebagai berikut:

- Efisiensi alokasi anggaran dapat dicapai, karena dapat dihindari *overlapping* tugas/fungsi/kegiatan.
- Pencapaian *output* dan *outcome* dapat dilakukan secara optimal, karena kegiatan yang diusulkan masing-masing unit kerja benar-benar merupakan pelaksanaan dari tugas dan fungsinya.

2.2.3.3 Tujuan Anggaran Berbasis Kinerja

Berdasarkan prinsip-prinsip anggaran berbasis kinerja di atas, maka tujuan penerapan anggaran berbasis kinerja (Departemen Keuangan Republik Indonesia dan Kementerian Negara Perencanaan Pembangunan Nasional, 2009), antara lain:

1. Menunjukkan keterkaitan antara pendanaan dan prestasi kinerja yang akan dicapai (*directly linkages between performance and budget*);
2. Meningkatkan efisiensi dan transparansi dalam pelaksanaan (*operational efficiency*);
3. Meningkatkan fleksibilitas dan akuntabilitas unit dalam melaksanakan tugas dan pengelolaan anggaran (*more flexibility and accountability*).

2.2.3.4 Elemen-Elemen Anggaran Berbasis Kinerja

Departemen Keuangan Republik Indonesia / Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK, 2008) menjelaskan elemen-elemen utama yang harus diteapkan terlebih dahulu, antara lain:

1. Visi dan misi yang hendak dicapai
Visi meengacu kepada hal yang ingin dicapai oleh pemerintah dalam jangka panjang, sedangkan misi adalah kerangka yang menggambarkan bagaimana visi akan dicapai.

2. Tujuan

Tujuan merupakan penjabaran lebih lanjut dari visi dan misi. Tujuan tergambar dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional yang menunjukkan tahapan-tahapan yang harus dilalui dalam rangka mencapai visi dan misi yang telah ditetapkan. Tujuan harus menggambarkan arah yang jelas serta tantangan yang realistik.

3. Sasaran

Sasaran menggambarkan langkah-langkah yang spesifik dan terukur untuk mencapai tujuan. Sasaran akan membantu penyusun anggaran untuk mencapai tujuan dengan menetapkan target tertentu dan terukur. Kriteria sasaran yang baik adalah dilakukan dengan menggunakan kriteria spesifik, terukur, dapat dicapai, relevan, dan ada batasan waktu (*specific, measurable, achievable, relevant, timely/SMART*) dan yang tidak kalah penting bahwa sasaran tersebut harus mendukung tujuan (*support goal*).

4. Program

Program adalah sekumpulan kegiatan yang akan dilaksanakan sebagai bagian dari usaha untuk mencapai serangkaian tujuan dan sasaran. Program dibagi menjadi kegiatan dan harus disertai dengan target sasaran *output* dan *outcome*. Program yang baik harus mempunyai keterkaitan dengan tujuan dan sasaran serta masuk akal dan dapat dicapai.

5. Kegiatan

Kegiatan adalah serangkaian pelayanan yang mempunyai maksud menghasilkan *output* dan hasil yang penting untuk pencapaian program. Kegiatan yang baik kriterianya harus dapat mendukung pencapaian program.

2.2.3.5 Manfaat Anggaran Berbasis Kinerja

Departemen Keuangan Republik Indonesia / Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (2008) menyatakan bahwa penerapan anggaran berbasis

kinerja akan memberikan manfaat dalam pelaksanaan pengelolaan keuangan dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan, sebagai berikut:

1. Anggaran berbasis kinerja memungkinkan pengalokasian sumber daya yang terbatas untuk membiayai kegiatan prioritas pemerintah sehingga tujuan pemerintah dapat dicapai dengan efisien dan efektif. Dengan melihat anggaran yang telah disusun berdasarkan prinsip-prinsip berbasis kinerja akan dengan mudah diketahui program-program yang diprioritaskan dan memudahkan penerapannya dengan melihat jumlah alokasi anggaran pada masing-masing program.
2. Penerapan anggaran berbasis kinerja adalah hal penting untuk menuju pelaksanaan kegiatan pemerintah yang transparan. Anggaran yang jelas, dan juga *output* yang jelas, serta adanya hubungan yang jelas antara pengeluaran dan *output* yang hendak dicapai, maka akan tercipta transparansi karena dengan adanya kejelasan hubungan semua pihak terkait dan juga masyarakat dengan mudah akan turut mengawasi kinerja pemerintah.
3. Penerapan anggaran berbasis kinerja mengubah fokus pengeluaran keluar dari sistem *line item* menuju pendanaan program pemerintah dengan tujuan khusus terkait dengan kebijakan prioritas pemerintah. Penerapan anggaran berbasis kinerja menuntut setiap departemen untuk fokus pada tujuan pokok yang hendak dicapai dengan keberadaan departemen yang bersangkutan. Selanjutnya penganggaran yang dialokasikan untuk masing-masing departemen akan dikaitkan dengan tujuan yang hendak dicapai.
4. Organisasi pembuat kebijakan seperti kabinet dan parlemen, berada pada posisi yang lebih baik untuk menentukan prioritas kegiatan pemerintah yang rasional ketika pendekatan anggaran berbasis kinerja.
5. Kementerian tetap bisa lebih fokus kepada prioritas untuk mencapai tujuan departemen meskipun hanya dengan sumber daya yang terbatas.
6. Anggaran memungkinkan untuk peningkatan efisiensi administrasi.

2.2.3.6 Komponen Anggaran Berbasis Kinerja

Anggaran berbasis kinerja merupakan konsep penyusunan anggaran yang memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dan hasil yang diharapkan, termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil yang diharapkan, termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dan keluaran tersebut.

Penyusunan anggaran berbasis kinerja memerlukan tiga komponen untuk masing-masing program dan kegiatan sebagaimana uraian Pasal 7 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2014 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga berupa:

1. Indikator Kinerja

Indikator kinerja merupakan alat ukur untuk menilai keberhasilan suatu program atau kegiatan. Dalam buku panduan ini indikator kinerja yang digunakan terdiri dari *Key Performance Indicator* (KPI) diterjemahkan sebagai Indikator Utama Program (IKU Program) untuk menilai kinerja program, Indikator Kinerja Kegiatan (IK Kegiatan) untuk menilai kinerja kegiatan, dan Indikator Keluaran untuk menilai kinerja subkegiatan (tingkatan di bawah kegiatan).

2. Standar Biaya

Standar biaya yang digunakan merupakan standar biaya masukan pada awal tahap perencanaan anggaran berbasis kinerja, dan nantinya menjadi standar biaya keluaran. Pengertian tersebut diterjemahkan berupa Standar Biaya Umum (SBU) dan Standar Biaya Khusus (SBK). SBU digunakan lintas kementerian negara/lembaga dan/atau lintas wilayah, sedangkan SBK digunakan Kementerian Negara/Lembaga tertentu dan/atau di wilayah tertentu.

K/L diharuskan untuk merumuskan keluaran kegiatan beserta alokasi anggarannya. Alokasi anggaran tersebut dalam proses penyusunan anggaran mendasarkan pada prakiraan cara pelaksanaannya (asumsi). Pada saat pelaksanaan kegiatan, cara pelaksanaannya dapat saja berbeda sesuai dengan kondisi yang ada, sepanjang keluaran kegiatan tetap dapat dicapai. Sudut pandang pemikiran tersebut sejalan dengan prinsip *let the manager manage*.

3. Evaluasi Kinerja

Evaluasi kinerja merupakan proses penilaian dan pengungkapan masalah implementasi kebijakan untuk memberikan umpan balik bagi peningkatan kualitas kinerja, baik dari sisi efisiensi dan efektivitas dari suatu program/kegiatan. Cara pelaksanaan evaluasi dapat dilakukan dengan cara membandingkan hasil terhadap target (dari sisi efektivitas) dan realisasi terhadap rencana pemanfaatan sumber daya (*feed back*) bagi suatu organisasi untuk memperbaiki kinerjanya.

Penyusunan APBD berbasis kinerja dilakukan berdasarkan capaian kinerja, indikator kinerja, analisis standar belanja, standar satuan harga, dan standar pelayanan minimal. Penyelenggaraan urusan pemerintahan dibagi berdasarkan kriteria eksternalitas, akuntabilitas, dan efisiensi dengan memperhatikan keserasian hubungan antar susunan pemerintahan. Dalam penyelenggaraannya, pemerintah daerah dituntut lebih responsif, transparan dan akuntabel terhadap kepentingan masyarakat (Mardiasmo, 2010).

2.2.3.7 Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja

Dedi Nordiawan (2007), mengemukakan tahap-tahap penyusunan anggaran berbasis kinerja, yaitu:

1) Penetapan Strategi Organisasi

Penetapan strategi adalah sebuah cara pandang yang jauh ke depan yang memberi gambaran tentang suatu kondisi yang dicapai oleh sebuah organisasi dari sudut pandang lain, karena visi dan misi harus dapat mencerminkan apa yang ingin dicapai, memberikan arah dan fokus strategi yang jelas dan memiliki orientasi masa depan.

2) Pembuatan Tujuan

Pembuatan tujuan adalah sesuatu yang akan dicapai dalam kurun waktu satu tahun atau yang sering diistilahkan dengan tujuan operasional karena tujuan operasional merupakan turunan dari visi dan misi suatu organisasi.

3) Penetapan Aktifitas

Penetapan aktifitas adalah sesuatu yang dasar dalam penyusunan anggaran karena penetapan aktifitas dipilih berdasarkan strategi organisasi dan tujuan operasional yang telah ditetapkan.

4) Evaluasi dan Pengambilan Keputusan

Evaluasi dan pengembalian keputusan adalah langkah selanjutnya setelah pengajuan anggaran disiapkan adalah proses evaluasi dan pengambilan keputusan karena proses ini dapat dilakukan dengan standar buku yang ditetapkan oleh organisasi ataupun dengan memberikan kebebasan pada masing-masing unit untuk membuat kriteria dalam menentukan peringkat.

2.2.4 Kelebihan dan Kelemahan Anggaran Berbasis Kinerja

2.2.4.1 Kelebihan Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Dedi Nordiawan (2009:27), dijelaskan bahwa kelebihan dari anggaran berbasis kinerja adalah sebagai berikut:

1. Memberikan penjelasan naratif tentang aktivitas yang diusulkan dalam rencana anggaran.
2. Penyusunan anggaran didasarkan pada aktivitas yang dilengkapi dengan data kebutuhan biaya dan target kinerja yang hendak dicapai yang dinyatakan secara kuantitatif.
3. Menekankan pada kebutuhan untuk mengukur masukan dan keluaran.

2.2.4.2 Kelemahan Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Dedi Nordiawan (2009:27), dijelaskan bahwa kelemahan dari anggaran berbasis kinerja adalah sebagai berikut:

1. Dibutuhkan staf anggaran dan akuntansi yang mampu mengidentifikasi unit pengukuran, melakukan analisis biaya, dan sebagainya.
2. Banyak pelayanan dan aktivitas pemerintah yang tidak dapat diukur secara kuantitatif dalam bentuk unit-unit keluaran atau unit-unit biaya.

3. Akun pemerintah sudah dirancang berdasarkan nomenklatur anggaran, bukan berdasarkan konsep biaya penuh (*full cost*), sehingga sangat sulit dilakukan pengumpulan data.

2.2.5 Laporan Keuangan

2.2.5.1 Pengertian Laporan Keuangan

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 8 tahun 2006 pasal 1 ayat (1) menyebutkan bahwa laporan keuangan adalah bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah selama satu periode. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan.

Dalam Peraturan Gubernur Provinsi DKI Jakarta Nomor 133 Tahun 2007 bahwa laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pemerintah satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan dan belanja dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Akuntansi pemerintah daerah dapat didefinisikan sebagai proses pencatatan, penggolongan, dan pengikhtisaran dengan cara tertentu dalam ukuran moneter, transaksi dan kejadian-kejadian yang umumnya bersifat keuangan dan termasuk pelaporan dan hasil-hasilnya dalam penyelenggaraan urusan pemerintah menurut asas ekonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Abdul Halim (2007) memberikan definisi Akuntansi Pemerintah Daerah yang disebutnya sebagai Akuntansi Keuangan Daerah sebagai berikut, “Akuntansi Keuangan Daerah adalah proses pengidentifikasian, pengukuran, dan pelaporan transaksi ekonomi (keuangan) dari entitas pemerintahan daerah (kabupaten, kota atau provinsi) yang dijadikan informasi dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi oleh pihak-pihak eksternal pemerintah daerah yang memerlukan”.

2.2.5.2 Tujuan Laporan Keuangan

Menurut Mardiasmo (2009), tujuan umum akuntansi dan laporan keuangan bagi organisasi pemerintah adalah:

1. Untuk memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial, dan politik serta sebagai bukti pertanggungjawaban (*accountability*) dan pengelolaan (*stewardship*).
2. Untuk memberikan informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional.

Adapun penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang dilakukan dalam penyusunan Laporan Keuangan adalah berbasis Akrual sebagaimana diatur dalam Lampiran I Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), disusun dengan tujuan untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi *stakeholders* (masyarakat, DPRD, lembaga pengawas, lembaga pemeriksa dan pemerintah pusat).

Informasi yang dimaksud adalah informasi mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh setiap SKPD, serta menyajikan informasi yang bermanfaat bagi pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan. Laporan keuangan Pemerintah menyediakan informasi mengenai pendapatan, belanja, surplus/defisit, pembiayaan, kenaikan/penurunan saldo anggaran lebih, aset, kewajiban, ekuitas dana, kenaikan/penurunan ekuitas dan arus kas.

2.2.5.3 Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Menurut Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (2007:10), karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar Laporan Keuangan Pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki, antara lain:

1. Relevan
Laporan keuangan dianggap jika informasi yang disajikan didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna.
2. Andal
Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material.
3. Dapat Dibandingkan
Informasi yang disajikan akan lebih berguna bila dapat dibandingkan dengan laporan keuangan pada periode sebelumnya.
4. Dapat Dipahami
Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami dan bentuk serta istilahnya disesuaikan dengan batas para pengguna.

2.2.5.4 Komponen Laporan Keuangan Pemerintah

Komponen-komponen yang terdapat dalam suatu laporan keuangan pokok di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, komponen Laporan Keuangan, yaitu:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
Laporan Realisasi Anggaran (LRA) mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, aplikasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam satu periode pelaporan. Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, disebutkan unsur yang dicakup dalam Laporan Realisasi Anggaran terdiri dari:
 - a. Pendapatan, adalah semua penerimaan kas daerah yang menambah ekuitas dana dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak Pemda, dan tidak perlu dibayar kembali oleh Pemda.

- b. Belanja, adalah semua pengeluaran kas daerah yang mengurangi ekuitas dana dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan, dan tidak akan diperoleh kembali pembayarannya oleh pemda.
- c. Pembiayaan adalah setia penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran Pemda terutama dimaksudkan untuk menutupi defisit atau memanfaatkan surplus anggaran.

2. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu.

Masing-masing unsur didefinisikan sebagai berikut :

- a. Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh Pemda sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh.
- b. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemberdayaan daerah.
- c. Ekuitas dana adalah kekayaan bersih Pemda yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban Pemda.

3. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atau nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas laporan keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar. Catatan atas laporan keuangan disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam

Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas harus memiliki referensi silang dengan informasi terkait dalam catatan atas laporan keuangan. Catatan atas laporan keuangan terdiri dari hal-hal sebagai berikut :

- a. Menyajikan informasi tentang ekonomi makro, kebijakan fiskal dan pencapaian target APBD, serta kendala yang dihadapi dalam pencapaian target.
 - b. Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja selama tahun pelaporan.
 - c. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
 - d. Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
4. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL)
Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL) menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.
 5. Laporan Operasional (LO)
Laporan Operasional (LO) menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam suatu periode pelaporan.
 6. Laporan Arus Kas (LAK)
Laporan Arus Kas menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi aset non keuangan, pembiayaan dan non keuangan.
 7. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

2.2.5.5 Pertanggungjawaban Keuangan Daerah

Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, khususnya pasal 30-32 menjelaskan tentang bentuk pertanggungjawaban keuangan negara. Dalam ketentuan tersebut, baik Presiden maupun Kepala Daerah (Gubernur/Bupati/Walikota) diwajibkan untuk menyampaikan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD kepada DPR/DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK selambat-lambatnya 6 bulan setelah tahun anggaran berakhir (Bulan Juni tahun berjalan). Laporan keuangan tersebut setidaknya-tidaknya berupa Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang mana penyajiannya berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), dengan lampiran laporan keuangan perusahaan negara/BUMN pada LKPP dan lampiran laporan keuangan perusahaan daerah/BUMD pada LKPD.

Bentuk pertanggungjawaban keuangan negara dijelaskan secara rinci pada Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2008 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. Khususnya pada pasal 2, dinyatakan bahwa dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD, setiap Entitas Pelaporan wajib menyusun dan menyajikan Laporan Keuangan dan Laporan Kinerja. Ketentuan ini tentunya memberikan kejelasan atas hirarki penyusunan laporan keuangan pemerintah dan keberadaan pihak-pihak yang bertanggung-jawab didalamnya, serta menjelaskan pentingnya laporan kinerja sebagai tambahan informasi dalam pertanggungjawaban keuangan negara.

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2008 ditetapkan bahwa pihak yang wajib menyusun dan menyajikan laporan keuangan disebut dengan Entitas Pelaporan. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Sedangkan Entitas akuntansi adalah unit pemerintahan yang berkewajiban menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan, namun laporan keuangan yang dihasilkannya untuk digabungkan pada Entitas Pelaporan. Instansi yang termasuk entitas akuntansi antara lain Kuasa Pengguna Anggaran (KPA), termasuk entitas pelaksana Dana Dekonsentrasi/Tugas

Pembantuan, untuk tingkat pemerintah pusat, serta SKPD, Bendahara Umum Daerah (BUD) dan Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) tertentu untuk tingkat pemerintah daerah.

Selain itu, entitas pelaporan juga wajib menyusun dan menyajikan laporan kinerja sebagai tambahan informasi dalam pertanggungjawaban keuangan APBN/APBD. Laporan kinerja berisi ringkasan informasi tentang *input, process, output, outcome, benefit* dan *impact* dari setiap kegiatan/program yang dijalankan oleh pemerintah, sehingga dapat digunakan untuk mengetahui tingkat ekonomis, efisiensi dan efektifitas kegiatan/program pemerintah.

Dalam sebuah kutipan www.WordPress.com langkah-langkah dalam Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, antara lain:

1. Pertanggungjawaban Penggunaan Dana

Bendahara pengeluaran secara administratif wajib mempertanggungjawabkan penggunaan uang persediaan/ganti uang persediaan/tambah uang persediaan kepada Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) paling lambat tanggal 10 bulan berikutnya. Hal ini dilaksanakan dengan menutup Buku Kas Umum setiap bulan dengan sepengetahuan dan persetujuan Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran (KPA). Selanjutnya Bendahara Pengeluaran menyusun laporan pertanggungjawaban penggunaan uang persediaan. Dalam hal laporan pertanggungjawaban telah sesuai, pengguna anggaran menerbitkan surat pengesahan laporan pertanggungjawaban. Untuk tertib laporan pertanggungjawaban pada akhir tahun anggaran, pertanggungjawaban pengeluaran dana bulan Desember disampaikan paling lambat tanggal 31 Desember.

Disamping pertanggungjawaban secara administratif, Bendahara Pengeluaran juga wajib mempertanggungjawabkan secara fungsional atas pengelolaan uang yang menjadi tanggung jawabnya dengan menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengeluaran kepada PPKD selaku BUD paling lambat tanggal 10 bulan berikutnya. Penyampaian pertanggungjawaban tersebut dilaksanakan setelah

diterbitkan surat pengesahan pertanggungjawaban pengeluaran oleh pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran.

2. Penetapan Raperda Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD

Kepala Daerah menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD paling lambat 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir. Rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD memuat laporan keuangan yang meliputi laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, catatan atas laporan keuangan, serta dilampiri dengan laporan kinerja yang telah diperiksa BPK dan ikhtisar laporan keuangan badan usaha milik daerah/perusahaan daerah. Persetujuan bersama terhadap rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD oleh DPRD paling lama 1 (satu) bulan terhitung sejak rancangan Peraturan Daerah diterima.

3. Evaluasi Rancangan Peraturan Daerah tentang Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD dan Peraturan Kepala Daerah tentang Penjabaran Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD

Rancangan peraturan daerah provinsi tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang telah disetujui bersama DPRD dan rancangan peraturan gubernur tentang penjabaran pertanggungjawaban pelaksanaan APBD sebelum ditetapkan oleh gubernur paling lama 3 (tiga) hari kerja disampaikan terlebih dahulu kepada Menteri Dalam Negeri untuk dievaluasi. Hasil evaluasi disampaikan oleh Menteri Dalam Negeri kepada Gubernur paling lama 15 (lima belas) hari kerja terhitung sejak diterimanya rancangan dimaksud.

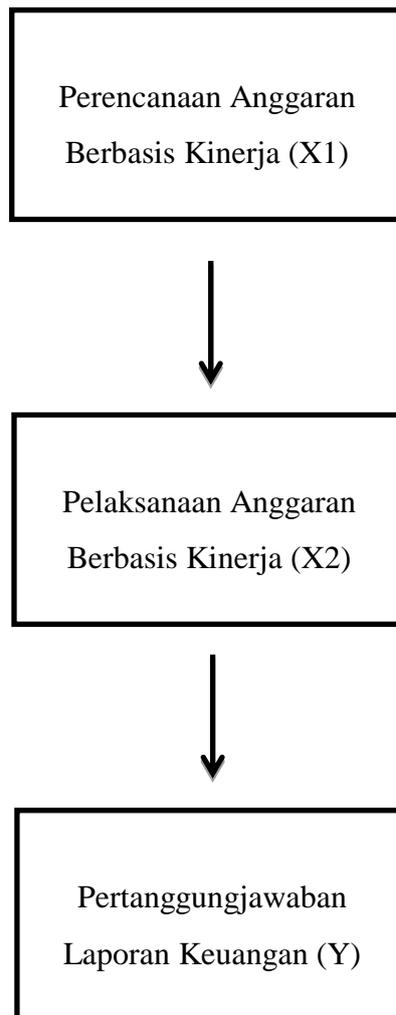
Apabila Menteri Dalam Negeri menyatakan hasil evaluasi rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD dan rancangan peraturan gubernur tentang penjabaran pertanggungjawaban pelaksanaan APBD sudah sesuai dengan kepentingan umum dan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, gubernur menetapkan rancangan peraturan daerah dan rancangan peraturan gubernur menjadi peraturan daerah dan peraturan gubernur Rancangan peraturan daerah

kabupaten/kota tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang telah disetujui bersama DPRD dan rancangan peraturan bupati/walikota tentang penjabaran pertanggungjawaban pelaksanaan APBD sebelum ditetapkan oleh bupati/walikota paling lama 3 (tiga) hari kerja disampaikan kepada gubernur untuk dievaluasi. Hasil evaluasi disampaikan oleh gubernur kepada bupati/walikota paling lama 15 (lima belas) hari kerja terhitung sejak diterimanya rancangan peraturan daerah kabupaten/kota dan rancangan peraturan bupati/walikota tentang penjabaran pertanggungjawaban pelaksanaan APBD.

Apabila Gubernur menyatakan hasil evaluasi rancangan Peraturan Daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD dan rancangan Peraturan Bupati/Walikota tentang penjabaran pertanggungjawaban pelaksanaan APBD sudah sesuai dengan kepentingan umum dan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, Bupati/Walikota menetapkan rancangan dimaksud menjadi Peraturan Daerah dan Peraturan Bupati/Walikota.

2.3 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan dari uraian latar belakang, perumusan masalah, dan teori-teori yang telah dijelaskan sebelumnya, maka kerangka pemikiran dari penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:



Gambar 2.1 Kerangka Konseptual Pemikiran