

TINJAUAN PERUBAHAN SISTEM PENGANGGARAN BERBASIS KINERJA DI INDONESIA

Suryanto¹, Poni Sukaesih Kurniati²

¹Departemen Administrasi Bisnis, Universitas Padjadjaran

²Program studi Ilmu Pemerintahan, Universitas Komputer Indonesia
email: ¹⁾ suryanto@unpad.ac.id; ²⁾ poni.sukaesih@email.unikom.ac.id

ABSTRACT

This study aims to analyze changes in the performance-based budgeting system. The method used in this research is descriptive method with a qualitative approach. Data collection techniques using the study of literature. The results show that the budgeting system changes because, in the traditional budgeting system, there are many weaknesses in its implementation. The change of the budget system from the traditional budget system to a performance-based budgeting system was marked by the issuance of Law Number 17 of 2003 concerning State Finance. In reality, it turns out that the application of the performance-based budgeting system is still far from what was expected. There are several difficulties in implementing a performance-based budgeting system, namely the problem of agreeing on appropriate performance measures. Therefore, the implementation of a performance-based budgeting system is only limited to meet the provision.

Keywords: Budget, Traditional Budgeting System, Performance-Based Budgeting System

PENDAHULUAN

Penyusunan anggaran merupakan proses pembuatan keputusan rencana kerja untuk jangka waktu satu tahun, yang dinyatakan dalam satuan moneter dan satuan kuantitatif yang lain (Basri, R., 2013).. Dalam organisasi yang berorientasi laba, penyusunan anggaran seringkali diartikan sama dengan perencanaan laba, sedangkan dalam organisasi yang tidak berorientasi terhadap laba, penyusunan anggaran menekankan pada penggunaan atau alokasi sumberdaya (Mulyadi, 2001). Seiring dengan berjalannya waktu, kebijakan dalam sistem penganggaran sektor publik telah mengalami berbagai perkembangan. Perkembangan yang terjadi dalam sistem penganggaran sektor publik di Indonesia telah membawa banyak perubahan. Sejarah perkembangan sistem penganggaran sektor publik

menurut Baswir (2000) terdiri dari beberapa jenis antara lain sistem anggaran tradisional, sistem anggaran kinerja, dan sistem anggaran perencanaan pemograman

Tentunya setiap negara memiliki atau menggunakan sistem penganggaran yang berbeda satu sama lain. Perbedaan sistem penganggaran sektor publik dengan tiap-tiap negara menyebabkan timbulnya perbedaan dalam ketentuan pelaksanaannya, juga akan menyebabkan timbulnya perbedaan dalam sistem akuntansinya (Guilding, dkk, M. 2000). Walaupun demikian, dalam sistem penganggaran publik di setiap negara hampir selalu terdapat tiga aspek yaitu: aspek perencanaan, aspek pengelolaan, dan pelaksanaan serta aspek pertanggungjawaban.

Di Indonesia, perubahan sistem penganggaran sektor publik meliputi ketentuan, cara-caranya maupun

peraturannya. Hal ini ditunjukkan dari perubahan menggunakan sistem penganggaran tradisional (*Traditional Budgeting*) menjadi sistem penganggaran berorientasi kinerja (*Performance Budgeting*). Perubahan tersebut diawali dengan keluarnya Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yang didalamnya menjelaskan tentang perubahan sistem penganggaran tradisional menjadi sistem penganggaran berbasis kinerja.

Penelitian yang berkaitan dengan sistem anggaran telah dilakukan oleh beberapa peneliti dengan fokus yang berbeda-beda. Andriani & Hatta (2012) menyatakan bahwa ada tahapan yang dilakukan kurang maksimal dalam penyusunan anggaran. Karena proses penyusunan penganggaran belum didasarkan pada prioritas, keterbatasan dana, dan belum jelasnya indikator kinerja setiap kegiatan. Partisipasi penyusunan anggaran menurut hasil penelitian Setyawan & Rohman (2013) dapat menghasilkan informasi yang lebih baik, karena memberi kesempatan atasan untuk mendapatkan akses informasi dari bawahan. Partisipasi penyusunan anggaran menyebabkan sikap respek bawahan terhadap pekerjaan dan organisasi. Peneliti lainnya, Indrawati (2016) menyatakan bahwa kesulitan utama dalam menerapkan anggaran berbasis kinerja adalah sulitnya menyepakati ukuran kinerja yang sesuai. Melakukan pengukuran pada aktivitas atau output lebih mudah dibandingkan menentukan ukuran pada hasil yang diharapkan atau outcomes. Sementara itu menurut Young (2003) menyatakan bahwa penganggaran berfungsi untuk menilai kegiatan pemerintah dan akuntabilitasnya. Adanya perubahan sistem anggaran menjadi berbasis kinerja menurut Kurrohman (2013) berdampak adanya perbedaan tingkat keekonomisan dan efisiensi dalam pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan hasil penelitian sebelumnya terlihat adanya perbedaan

fokus penelitian mengenai pendekatan sistem anggaran. Oleh karena itu, penulis merasa perlu untuk melakukan penelitian lagi untuk menganalisis perubahan sistem anggaran dari traditional budgeting ke performance budgeting. Penelitian menggunakan metode kualitatif dengan jenis penelitian studi literatur.

TINJAUAN LITERATUR

a. Konsep Anggaran Sektor Publik

Anggaran merupakan kegiatan mengenai apa yang diharapkan, direncanakan atau diperkirakan terjadi dalam periode tertentu pada masa yang akan datang (Brownell dan McInnes, 1986). Anggaran juga merupakan alat bagi manajer untuk mengendalikan, mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, mengevaluasi kinerja, dan memotivasi manajer bagian bawahannya (Kennis, 1979). Anggaran merupakan alat utama pemerintah untuk melaksanakan semua kewajiban, janji, dan kebijakannya ke dalam rencana-rencana konkrit dan terintegrasi dalam hal tindakan apa yang akan diambil, hasil apa yang akan dicapai, pada biaya berapa dan siapa yang akan membayar biaya-biaya tersebut (Dobell & Ulrich, 2002). Anthony dan Govindarajan (2003) mempertegas pengertian anggaran sebagai suatu rencana yang disajikan secara kuantitatif dan biasanya dinyatakan dalam satuan uang yang disusun untuk periode yang akan datang. Sementara Freeman & Shoulders (2003) menyatakan bahwa anggaran yang ditetapkan dapat dipandang sebagai suatu kontrak kinerja antara legislatif dan eksekutif.

Anggaran dapat diinterpretasikan sebagai paket pernyataan menyangkut perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang (Bastian, 2010). Sementara itu anggaran menurut Halim (2014) merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial.

Penganggaran menurut Key (1940) memiliki satu masalah paling mendasar, yakni keterbatasan sumber daya. Keterbatasan sumberdaya yang dimiliki menyebabkan proses pembuatan keputusan pengalokasian menjadi sangat dinamis, terlebih lagi dalam kondisi di mana terdapat banyak pihak dengan kepentingan dan preferensi yang berbeda (Rubin, 1993).

Proses penyusunan anggaran publik memiliki karakteristik berbeda dengan penganggaran dalam bisnis. Menurut Lee & Johnson (1998) karakteristik tersebut mencakup (1) ketersediaan sumberdaya, (2) motif laba, (3) barang publik, (4) eksternalitas, (5) penentuan harga pelayanan publik, dan (6) perbedaan lain seperti intervensi pemerintah terhadap perekonomian melalui anggaran, kepemilikan atas organisasi, dan tingkat kesulitan dalam proses pembuatan keputusan.

Penganggaran setidaknya mempunyai tiga tahapan, yakni (1) perumusan proposal anggaran, (2) pengesahan proposal anggaran, dan (3) pengimplementasian anggaran yang telah ditetapkan sebagai produk hukum (Samuels, 2000). Sedangkan menurut Von Hagen (2002) penganggaran terbagi ke dalam empat tahapan, yaitu *executive planning*, *legislative approval*, *executive implementation*, dan *ex post accountability*. Pada kedua tahapan pertama terjadi interaksi antara eksekutif dan legislatif dan politik anggaran paling mendominasi, sementara pada (dua) tahap terakhir hanya melibatkan birokrasi sebagai *agent*. Prinsip-prinsip yang menjadi pedoman bagi organisasi publik dan/atau pemerintah dalam penyusunan anggaran menurut Mardiasmo (2009): (1) Otoritas oleh legislative, (2) Komprehensif/ menyeluruh, (3) Keutuhan anggaran, (4) *Non discretionary appropriation*, (5) Periodik, (6) Akurat, (7) Jelas, dan (8) Transparan.

b. Sistem Anggaran

Tiap-tiap negara menggunakan sistem anggaran negara yang berbeda. Perbedaan sistem anggaran secara otomatis menyebabkan perbedaan dalam sistem akuntansinya. Ada beberapa sistem anggaran menurut Baswir (2000), antara lain : sistem anggaran tradisional, sistem anggaran kinerja, dan sistem anggaran perencanaan pemograman. Sedangkan menurut (Bastian, 2010) sistem anggaran terdiri : *line item budgeting*, *incremental budgeting*, *Planning Programming Budgeting System (PPBS)*, *Zero based budgeting (ZBB)*, dan *Performance Budgeting*.

1) Anggaran Tradisional

Anggaran tradisional merupakan pendekatan yang banyak digunakan di negara berkembang dewasa ini. Terdapat dua ciri utama dalam pendekatan ini, yaitu: cara penyusunan anggaran yang didasarkan atas pendekatan *incrementalism* dan struktur dan susunan anggaran yang bersifat *line-item*. Ciri lain yang melekat pada pendekatan anggaran tradisional tersebut adalah: cenderung sentralitis, bersifat spesifikasi, tahunan, dan menggunakan prinsip anggaran bruto.

Kelemahan anggaran tradisional, antara lain: (1) Hubungan yang tidak memadai (terputus) antara anggaran tahunan dengan rencana pembangunan jangka panjang. Sehingga tidak memungkinkan menjaga kesinambungan pembangunan yang sifatnya multi years; (2) Pendekatan *incremental* menyebabkan sejumlah besar pengeluaran yang tidak pernah dievaluasi secara menyeluruh efektivitasnya; (3) Lebih berorientasi pada input daripada output. Hal tersebut

menyebabkan anggaran tradisional tidak dapat dijadikan sebagai alat untuk membuat kebijakan dan pilihan sumber daya atau memonitor kinerja. Kinerja dievaluasi dalam bentuk apakah dana telah habis dibelanjakan, bukan apakah tujuan telah tercapai; (4) Sekat-sekat antar departemen yang kaku membuat tujuan nasional secara keseluruhan sulit dicapai.

Keadaan tersebut berpeluang menimbulkan konflik, *overlapping*, kesenjangan, dan persaingan antar departemen;

(5) Adanya fragmentasi antara anggaran rutin dan anggaran modal/investasi; (6) Anggaran tradisional bersifat tahunan. Anggaran tahunan tersebut sebenarnya terlalu pendek, terutama untuk proyek modal dan hal tersebut dapat mendorong praktik-praktik yang tidak diinginkan (korupsi dan kolusi); (7) Sentralisasi penyiapan anggaran, ditambah dengan informasi yang tidak memadai menyebabkan lemahnya perencanaan anggaran. Sebagai akibatnya adalah munculnya *budget padding* atau *budgetary slack*. Hal ini karena anggaran menjadi tidak mencerminkan kebutuhan sesungguhnya bagi unit operasional; (8) Persetujuan anggaran yang terlambat, sehingga gagal memberikan mekanisme pengendalian untuk pengeluaran yang sesuai, seperti seringnya dilakukan revisi anggaran dan “manipulasi anggaran.”; serta (9) Aliran informasi (sistem informasi finansial) yang tidak memadai yang menjadi dasar mekanisme pengendalian rutin, mengidentifikasi masalah dan tindakan.

Struktur anggaran tradisional dengan ciri-ciri tersebut tidak mampu mengungkapkan besarnya dana yang dikeluarkan untuk setiap kegiatan, dan bahkan anggaran tradisional tersebut gagal dalam memberikan informasi tentang besarnya rencana kegiatan. Oleh karena tidak tersedianya berbagai informasi tersebut, maka satu-satunya tolok ukur yang dapat digunakan untuk tujuan pengawasan hanyalah tingkat keputusan penggunaan anggaran.

2) *New Publik Management*

Sejak pertengahan tahun 1980-an telah terjadi perubahan manajemen sektor publik yang cukup drastis dari sistem manajemen tradisional yang terkesan kaku, birokratis, dan hierarkis menjadi model

manajemen sektor publik yang fleksibel. Paradigma baru yang muncul dalam manajemen sektor publik tersebut adalah pendekatan *New Publik Management*. *New Publik Management* berfokus pada manajemen sektor publik yang berorientasi pada kinerja, bukan berorientasi kebijakan. Penggunaan paradigma *New Publik Management* tersebut menimbulkan beberapa konsekuensi bagi pemerintah, diantaranya adalah tuntutan untuk melakukan efisiensi, pemangkasan biaya, dan kompetisi tender. Salah satu model pemerintahan di era *New Publik Management* adalah model pemerintahan yang diajukan oleh Osborne dan Gaebler (1992) yang tertuang dalam pandangannya yang dikenal dengan konsep *reinventing government*.

3) *Zero Based Budgeting (ZBB)*

Konsep *Zero Based Budgeting* dimaksudkan untuk mengatasi kelemahan yang ada pada sistem anggaran tradisional. Penyusunan anggaran dengan menggunakan konsep *ZBB* dapat menghilangkan *incrementalism* dan *line-item* karena anggaran diasumsikan mulai dari nol (*zero-base*). Penyusunan anggaran yang bersifat *incremental* mendasarkan besarnya realisasi anggaran tahun ini untuk menetapkan anggaran tahun depan, yaitu dengan menyesuaikannya dengan tingkat inflasi atau jumlah penduduk.

ZBB tidak berpatokan pada anggaran tahun lalu untuk menyusun anggaran tahun ini, namun penentuan anggaran didasarkan pada kebutuhan saat ini. Dengan *ZBB* seolah-olah proses anggaran dimulai dari hal yang baru sama sekali. Item anggaran yang sudah tidak relevan dan tidak mendukung pencapaian tujuan organisasi dapat hilang dari struktur anggaran, atau mungkin juga muncul item baru. Proses implementasi *ZBB* terdiri dari tiga tahap, yaitu: identifikasi unit-unit keputusan, penentuan paket keputusan, serta meranking dan mengevaluasi paket keputusan.

4) *Planning, Programing, Budgeting System (PPBS)*

PPBS adalah teknik penganggaran yang berorientasi pada output dan tujuan. Penekanan utama PPBS adalah alokasi sumber daya berdasarkan analisis ekonomi. Tahapan implementasi PPBS dilakukan dengan cara: (1) Menentukan tujuan umum organisasi dan tujuan unit organisasi dengan jelas, (2) Mengidentifikasi program dan kegiatan untuk mencapai tujuan, (3) Mengevaluasi berbagai alternatif program dengan menghitung cost-benefit, (4) Pemilihan program yang memiliki manfaat besar dengan biaya kecil, (5) Alokasi sumber daya ke setiap program yang disetujui, dan (6) Program yang disusun harus terkait dengan tujuan organisasi dan tersebar ke seluruh bagian organisasi.

METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif melalui pendekatan kualitatif. Metode penelitian deskriptif adalah prosedur pemecahan masalah yang diselidiki dengan menggambarkan/melukiskan keadaan subjek/objek penelitian (seseorang, lembaga, masyarakat, dan lain-lain) pada saat sekarang berdasarkan fakta-fakta yang tampak atau sebagaimana adanya. Sedangkan penelitian kualitatif adalah suatu penelitian ilmiah yang bertujuan untuk memahami suatu fenomena dalam konteks sosial secara alamiah dengan mengedepankan proses interaksi komunikasi yang mendalam antara peneliti dengan fenomena yang diteliti.

Metode yang digunakan oleh penulis ini agar dapat memberikan gambaran yang menyeluruh dan jelas terhadap situasi sosial yang diteliti, dalam hal ini menggambarkan mengenai perubahan dari sistem penganggaran tradisional (*Tradisional Budgeting System*) ke sistem berorientasi kinerja (*Performance Budgeting System*). Selain itu dapat

memaparkan keadaan yang sebenarnya dari objek yang sedang dianalisis tersebut, baik dari hasil pengamatan maupun laporan-laporan sebagai bahan analisis yang dilakukan. Serta dapat menginterpretasikan keadaan data yang nyata.

Teknik pengumpulan data menggunakan studi literatur yaitu teknik pengumpulan data dengan mengadakan studi penelaahan terhadap buku-buku, literatur-literatur, catatan-catatan, dan laporan-laporan yang ada hubungannya dengan masalah yang dipecahkan. Peneliti menggunakan studi kepustakaan ini dengan tujuan memenuhi berbagai kebutuhan teoritis dan faktual yang berkaitan dengan masalah penelitian yang diangkat. Teknik analisa data kualitatif terdiri dari pengujian, pemilihan, kategorisasi, evaluasi, membandingkan, melakukan sintesa dan menarik kesimpulan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

a Perubahan Sistem Anggaran

Sistem penganggaran sektor publik telah mengalami banyak perkembangan ataupun perubahan baik dari ketentuan pelaksanaannya maupun peraturan yang mengaturnya. Berbagai perubahan penganggaran sektor publik mulai dari pendekatan *Traditional Budgeting System* sampai dengan pendekatan *New Publik Management*. Pendekatan traditional budgeting system dimulai dari *Line Item Budgeting* dan pendekatan new publik management dimulai *Performance Budgeting System* atau anggaran yang berorientasi kinerja.

Tonggak perubahan pendekatan sistem anggaran ditandai dengan keluarnya Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Hal tersebut menunjukkan bahwa pemerintah Indonesia telah mengamanatkan sistem penganggaran berbasis kinerja kepada seluruh satuan kerja pemerintah yang ada di Indonesia. Dengan dikeluarkannya undang-undang tersebut berarti seluruh

unit/satuan kerja di Indonesia harus mematuhi dengan cara melakukan perubahan (reformasi) keuangan terutama pada sistem penganggarnya yaitu berubah menjadi sistem penganggaran berbasis kinerja (*performance budgeting*).

Perubahan sistem anggaran dari *Tradisional Budgeting System* ke *Performance Budgeting System* atau anggaran yang berbasis kinerja dikarenakan *tradisional budgeting system* memiliki banyak kelemahan dan keterbatasan. Hal ini sama seperti yang dikemukakan oleh Abdul Halim dan Muhammad Syam Kusufi (2014) bahwa *Tradisional Budgeting System* memiliki beberapa kelemahan, antara lain, tidak adanya informasi yang memadai bagi pembuatan keputusan, terlalu berorientasi pada pengendalian dan kurang memperhatikan proses perencanaan dan evaluasi, perhatian terhadap laporan pelaksanaan anggaran penerimaan dan pengeluaran sangat sedikit, diabaikannya pencapaian kinerja, realisasi penerimaan dan pengeluaran yang dianggarkan, dan para penyusun anggaran tidak mempunyai alasan yang rasional dalam menetapkan target penerimaan dan pengeluaran.

Tradisional budgeting system lebih fokus pada input, sehingga dapat mengakibatkan kurangnya perhatian pada pertimbangan jangka panjang dan pertimbangan lain yang relevan terhadap program organisasi secara keseluruhan. Kemudian dalam pendekatan *traditional budgeting system* titik berat perhatian pada segi pelaksanaan dan pengawasan pelaksanaan anggarannya. Dari segi pelaksanaannya, yang dipentingkan adalah besarnya hak tiap-tiap lembaga negara sesuai dengan obyek pengeluaran masing-masing.

Pembelanjaan pengeluaran negara oleh tiap-tiap lembaga negara diharapkan sesuai dengan peraturan dan prosedur yang berlaku. Namun demikian, perhatian terhadap hasil akhir dari pembelanjaan pengeluaran negara itu hanya sedikit. Sehingga, selama pembelanjaan

pengeluaran negara itu dianggap sesuai dengan peraturan dan prosedur yang berlaku, pembelanjaan pengeluaran itu dapat dibenarkan. Sedangkan dari segi pengawasannya, yang dipentingkan adalah kesahihan bukti transaksi dan kewajaran laporan. Laporan biasanya dibuat berdasarkan metode tata buku tunggal yang bersifat dasar tunjail. Sehingga yang terungkap melalui laporan hanyalah sekedar realisasi pelaksanaan anggaran. Sedangkan prestasi yang dicapai dibalik realisasi pengeluaran sesuai dengan yang dikemukakan Baswir (2000) tersebut cenderung terabaikan.

b Sistem Anggaran Berbasis Kinerja

Sistem anggaran berbasis kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan dan keterbatasan yang terdapat dalam sistem anggaran tradisional. Adapun yang menjadi kelemahan dalam sistem anggaran tradisional adalah tidak adanya tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Dalam sistem anggaran berbasis kinerja, perhatiannya lebih kepada hasil kinerja dan lebih mengutamakan mekanisme penentuan dan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam proses pengambilan keputusan.

Tujuan dari penetapan pengukuran output (*output measurement*) yang dikaitkan dengan biaya adalah mengukur tingkat efisiensi dan efektivitas. Hal ini sekaligus merupakan alat untuk dapat menjalankan prinsip akuntabilitas, karena yang diterima oleh masyarakat pada akhirnya adalah output dari suatu proses kegiatan organisasi. Adapun karakteristik utama, keunggulan dan kelemahan dari Sistem Penganggaran Berbasis Kinerja (*Performance Budgeting*) menurut Indra Bastian (2010) adalah sebagai berikut:

Tabel 1. Sistem Penganggaran Berbasis Kinerja (*Performance Budgeting*)

Karakteristi	Keunggulan	Kelemahan
--------------	------------	-----------

k Utama		
<p>(1). Secara umum sistem ini mengan dung tiga unsur pokok yaitu pengeluaran organisasi yang diklasifikasi menurut program dan kegiatan, pengukuran kinerja dan pelaporan program.</p> <p>(2). Lebih berfokus pada pengukuran kinerja bukan pada pengawasan.</p> <p>(3). Setiap kegiatan harus dilihat dari sisi efisiensi dan maksimalisasi output.</p> <p>(4). Bertujuan mengha silkan informasi biaya dan kinerja yang dapat</p>	<p>(1). Memungki nkan pendelegasi an wewenang dalam pengambilan keputusan.</p> <p>(2). Merangsang partisipasi dan memotivasi unit kerja melalui proses pengusulan dan penilaian anggaran yang bersifat factual.</p> <p>(3). Membantu fungsi perencanaan dan mempertajam pembuatan keputusan.</p> <p>(4). Memungki nkan alokasi dana secara optimal dengan didasarkan pada efisiensi unit kerja.</p> <p>(5). Menghinda ri pemborosa n.</p>	<p>(1). Tidak semua kegiatan dapat distandari sasikan.</p> <p>(2). Tidak semua kinerja diukur secara kuantitati f.</p> <p>(3). Tidak semua jelas mengenai siapa pengambi l keputusa n dan siapa yang menangg ung beban keputusa n tersebut.</p>

<p>digunak an untuk penyusu nan target dan evaluasi pelaksa naan kerja.</p>		
---	--	--

Berdasarkan Tabel 1 di atas dapat kita ketahui bahwa karakteristik yang dimiliki oleh sistem penganggaran yang berbasis kinerja ini sangat bertolak belakang dengan sistem *traditional budgeting*, Titik berat perhatian pada sistem anggaran berbasis kinerja ini diletakkan pada segi manajemen anggaran, maupun hasil fisik yang dicapainya.

Namun, *Performance Budgeting* harus menghadapi kendala utama bagi negara berkembang seperti Indonesia. Kendala utamanya adalah dalam penetapan *output measurement* pada sektor publik tidaklah mudah. Hal ini semakin terasa pada sejumlah dinas pemerintah daerah atau unit organisasi, yang berkaitan dengan hal-hal yang bersifat abstrak. Sebagai contoh pada tingkat pemerintah pusat tidaklah mudah untuk mengukur kinerja Departemen Luar Negeri. Lalu pada tingkat Pemerintah Daerah, tidak mudah mengukur kinerja Dinas Sosial misalnya. Penerapan anggaran berbasis kinerja yang pada dasarnya diharapkan dapat mereformasi kualitas dan proses pengambilan keputusan anggaran yang lebih rasional dalam menentukan alokasi sumber daya ekonomi, sehingga kegiatan pemerintahan dapat dijalankan dengan lebih efektif dan efisien. Sejumlah kelemahan dalam tahap implementasi mengancam dan menjadi tantangan tersendiri bagi keefektifan anggaran berbasis kinerja. Kualitas informasi output yang rendah menjadi penyebab penggunaan informasi kinerja dalam pengambilan keputusan.

Seperti yang dikatakan oleh Abdul Halim dan Muhammad Syam Kusufi (2014), dalam anggaran berbasis kinerja ini memerlukan ukuran yang akurat atau pasti dalam mengukur efisiensi anggaran yaitu analisis standar belanja dan standar pelayanan minimal (SPM). Tetapi pada kenyataannya bahwa pemerintah provinsi/kabupaten/kota di Indonesia dalam pelaksanaannya belum optimal dalam memenuhi standar pelayanan minimal (SPM), sehingga pengukuran efisiensi anggaran belum dapat dilakukan.

Kelemahan-kelemahan pada sistem penganggaran berbasis kinerja itu terjadi karena pada satuan kerja pemerintah di Indonesia hanya memiliki sedikit pekerja/tenaga ahli yang mempunyai spesifikasi dalam bidang penganggaran. Hal tersebut tentunya memperlambat penerapan sistem penganggaran berbasis kinerja, maka dari itu seharusnya dilakukan strategi dalam meningkatkan jumlah tenaga ahli dalam bidang penganggaran sektor public. Strategi tersebut dapat dilakukan dengan bekerja sama dengan perguruan tinggi ataupun dilakukan pelatihan-pelatihan kepada unit/satuan kinerja dalam bidang penganggaran.

KESIMPULAN

Berdasarkan pemaparan sebelumnya dapat disimpulkan bahwa perubahan yang terjadi dalam sistem penganggaran sektor publik karena banyak anggaran yang tidak ekonomis dan tidak efisien. Selain itu, dalam sistem anggaran tradisional banyak ditemukan kelemahan-kelemahan dalam pelaksanaannya, diantaranya: tidak adanya informasi yang memadai bagi pembuatan keputusan, terlalu berbasis pada pengendalian, serta kurang memperhatikan proses perencanaan dan evaluasi. Perubahan sistem penganggaran berbasis kinerja sebagai penyempurna atas sistem anggaran sebelumnya. Sistem ini menerapkan konsep *value for money*

(ekonomi, efisiensi, dan efektivitas) yang tidak dimiliki oleh sistem penganggaran tradisional. Tetapi pada kenyataannya penerapan sistem anggaran berbasis kinerja ini pelaksanaannya belum optimal. Pelaksanaan di lapangan masih banyak kendala yang dihadapi, sehingga penerapan sistem anggaran berbasis kinerja ini hanya sebatas memenuhi ketentuan yang ada seperti yang diamanatkan dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

DAFTAR PUSTAKA

- Andriani, W., & Hatta, E., 2012. Analisis Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Pada Pemerintah Pusat (Studi pada Politeknik Negeri Padang). *Jurnal Akuntansi & Manajemen*, 7(1), 24-3.
- Anthony, R.N. and Govindarajan, V., 2003. *Management Control Systems*. 11th edition, McGraw Hill.
- Bastian, Indra., 2010. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: PT Erlangga
- Basri, R., 2013. Analisis Penyusunan Anggaran dan Laporan Realisasi Anggaran Pada BPM-PD Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi*, 1(4).
- Baswir, R., 2000. *Akuntansi Pemerintahan Indonesia*. BPFE Yogyakarta.
- Brownell, P., & McInnes, M., 1986. Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *Accounting review*, 587-600.
- Dobell, Peter & Martin Ulrich., 2002. Parliament's performance in the budget process: A case study. *Policy Matters* 3(2): 1-24
- Freeman, Robert J. & Craig D. Shoulders., 2003. *Governmental and Nonprofit Accounting— Theory and Practice*.

- Seventh edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M., 2000. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135.
- Halim, Abdul dan Muhammad Syam Kusufi. 2014. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik Dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan, Dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Indrawati, N., 2016. Penyusunan anggaran dalam era new publik management: Implementasinya di Indonesia. *JRAB: Jurnal Riset Akuntansi & Bisnis*, 10(2).
- Kennis, I., 1979. Effect of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performances. *The Accounting Review*: 707-721.
- Key, V.O., 1940. The lack of budgetary theory. *American Political Science Review* 34 (December), dalam Shafritz, Jay M. & Albert C. Hyde. 1997. *Classics of Public Administration*. Fourth edition. Fort Worth: Harcourt Brace College Publisher.
- Kurrohman, T., 2013. Evaluasi penganggaran berbasis kinerja melalui kinerja keuangan yang berbasis value for money di kabupaten/kota di Jawa Timur. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 5(1).
- Lee, Robert D. Jr. & Ronald W. Johnson., 1998. *Publik Budgeting Systems*. Sixth edition. Gaithersburg, Maryland: Aspen Publishers, Inc.
- Mulyadi., 2001. *Akuntansi Manajemen – Konsep, Manfaat, dan Rekayasa*, Edisi 3, Salemba Empat, Jakarta.
- Rubin, Irene S., 1993. *The Politics of Publik Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing*. Second edition. Chatham, NJ: Chatham House Publishers, Inc.
- Samuels, David., 2000. Fiscal horizontal accountability? Toward theory of budgetary “checks and balances” in presidential systems. University of Minnesota, *working paper presented at the Conference on Horizontal Accountability in New Democracies*, University of Notre Dame, May.
- Setyawan, A., & Rohman, A., 2013. Pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial dengan mediasi komitmen organisasi dan kecukupan anggaran (studi empiris pada Satuan Kerja di Wilayah Pembayaran Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Solok). *Diponegoro Journal of Accounting*, 204-215.
- Von Hagen, Jürgen., 2002. Fiscal rules, fiscal institutions, and fiscal performance. *The Economic and Social review* 33(3): 263-284.
- Young, R. D., 2003. Performance-based budget systems. *Publik Policy and Practice*, 2(2), 11-24