



PERENCANAAN DAN PELAKSANAAN ANGGARAN DAERAH BERBASIS KINERJA

Abdul Rahman

STIA LAN Bandung, Jl. Cimandiri 34-38 Bandung 40115
Email: rnoke@yahoo.com

Planning and Implementation of Performance-Based Local Budgeting

Abstract

Local governments have the authority to regulate and administer their internal affairs based upon the economic principle and task assignment as stated in Law 32/2004 about Local Government as the replacement of Law 22/1999 as well as stated in Law 33/2004 about Fiscal Balance between Central and Local Government as the replacement of Law 25/1999. The local governance administration is financed by local budget within one fiscal year.

Law 17/2003 about State Budget, article 19 (1) and (2) state that, in local budget planning, local government agencies as the users of local budget should design their work plan and budget based on the performance to be achieved. To do this, local government of course needs competent human resources. For this purpose, Board of Finance and Development Control (BPKP) actively assists local governments in designing Performance-Based Local Budgeting.

Keywords: *Perencanaan, Pelaksanaan, Penganggaran, Kinerja.*

A. PENDAHULUAN

Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah membuka peluang yang luas bagi daerah untuk mengembangkan dan membangun daerahnya sesuai dengan kebutuhan dan prioritasnya masing-masing. Dengan berlakunya kedua undang-undang tersebut di atas membawa konsekuensi bagi daerah dalam bentuk pertanggungjawaban atas pengalokasian dana yang dimiliki dengan cara yang efisien dan efektif, khususnya dalam upaya peningkatan kesejahteraan dan pelayanan umum kepada masyarakat. Hal tersebut dapat dipenuhi dengan menyusun rencana kerja dan anggaran satuan kerja perangkat daerah (RKA-SKPD) seperti yang disebut dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 19 (1) dan (2) yaitu, pendekatan berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai.

Dengan membangun suatu sistem penganggaran yang dapat memadukan perencanaan kinerja dengan anggaran Tahunan akan terlihat adanya keterkaitan antara dana yang tersedia dengan hasil yang diharapkan. Sistem penganggaran seperti ini disebut juga dengan Anggaran Berbasis Kinerja (ABK). Undang-Undang Nomor 17 menetapkan bahwa APBD disusun berdasarkan pendekatan prestasi kerja yang akan dicapai. Untuk mendukung kebijakan ini perlu dibangun suatu sistem yang dapat menyediakan data dan informasi untuk menyusun APBD dengan pendekatan kinerja. APBD berbasis kinerja yang disusun oleh pemda harus didasarkan pada SPM yang telah ditetapkan oleh pemerintah. Untuk dapat membuat APBD berbasis kinerja pemda harus memiliki perencanaan strategik (Renstra).

Renstra disusun secara obyektif dan melibatkan seluruh komponen yang ada di dalam pemerintahan.

Dengan adanya sistem tersebut pemda akan dapat mengukur kinerja keuangannya yang tercermin dalam APBD. Agar sistem dapat berjalan dengan baik perlu ditetapkan beberapa hal yang sangat menentukan yaitu, standar harga, tolok ukur kinerja dan SPM yang ditetapkan berdasarkan peraturan perundang-undangan. Pengukuran kinerja digunakan untuk menilai keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan kegiatan/program/kebijakan sesuai dengan sasaran dan tugas yang telah ditetapkan dalam rangka mewujudkan visi dan misi pemerintah daerah.

Salah satu aspek yang diukur dalam penilaian kinerja pemerintah daerah adalah aspek keuangan berupa ABK. 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 ASB sangat diperlukan. ASB adalah penilaian kewajaran atas beban kerja dan biaya yang digunakan untuk melaksanakan suatu kegiatan.

Untuk memenuhi pelaksanaan otonomi di bidang keuangan dengan terbitnya berbagai peraturan pemerintah yang baru, diperlukan sumber daya manusia yang mampu untuk menyusun APBD berbasis kinerja. Dalam usaha meningkatkan sumber daya manusia tersebut, BPKP berusaha berperan aktif membantu pemerintah daerah dengan menyusun Pedoman Penyusunan APBD Berbasis Kinerja. Dengan adanya pedoman ini diharapkan pemerintah



daerah dapat menyusun ABK berdasarkan SPM yang telah ditetapkan oleh pemerintah.

B. ANGGARAN BERBASIS KINERJA

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 guna pengendalian keuangan, rencana manajemen, prioritas dari penggunaan dana dan pertanggungjawaban kepada publik. Penganggaran berbasis kinerja diantaranya menjadi jawaban untuk digunakan sebagai alat pengukuran dan pertanggungjawaban kinerja pemerintah.

Penganggaran berbasis kinerja merupakan metode penganggaran bagi manajemen untuk mengaitkan setiap pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran tersebut. Keluaran dan hasil tersebut dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kerja. Sedangkan bagaimana tujuan itu dicapai, dituangkan dalam program diikuti dengan pembiayaan pada setiap tingkat pencapaian tujuan.

Program pada anggaran berbasis kinerja didefinisikan sebagai instrument kebijakan yang berisi satu atau lebih kegiatan yang akan dilaksanakan oleh instansi pemerintah/lembaga untuk mencapai sasaran dan tujuan serta memperoleh alokasi anggaran atau kegiatan masyarakat yang dikoordinasikan oleh instansi pemerintah. Aktivitas tersebut disusun sebagai cara untuk mencapai kinerja tahunan. Dengan kata lain, integrasi dari rencana kerja tahunan (Renja SKPD) yang merupakan rencana operasional dari Renstra dan anggaran tahunan merupakan komponen dari anggaran berbasis kinerja. Elemen-elemen yang penting untuk diperhatikan dalam penganggaran berbasis kinerja adalah :

1. Tujuan yang disepakati dan ukuran pencapaiannya
2. Pengumpulan informasi yang sistematis atas realisasi pencapaian kinerja dapat diandalkan dan konsisten, sehingga dapat diperbandingkan antara biaya dengan prestasinya.

Penyediaan informasi secara terus menerus sehingga dapat digunakan dalam manajemen perencanaan, pemrograman, penganggaran dan evaluasi. Kondisi yang harus disiapkan sebagai faktor pemicu keberhasilan implementasi penggunaan anggaran berbasis kinerja, yaitu :

1. Kepemimpinan dan komitmen dari seluruh komponen organisasi.
2. Fokus penyempurnaan administrasi secara terus menerus.

3. Sumber daya yang cukup untuk usaha penyempurnaan tersebut (uang, waktu, dan orang).
4. Penghargaan (*reward*) dan sanksi (*punishment*) yang jelas.
5. Keinginan yang kuat untuk berhasil.

C. PENYUSUNAN ANGGARAN BERBASIS KINERJA

Dalam menyusun ABK perlu diperhatikan prinsip-prinsip penganggaran, aktivitas utama dalam penyusunan ABK, peranan legislatif, siklus perencanaan anggaran daerah, struktur APBD, dan penggunaan ASB.

1. Prinsip-Prinsip Penganggaran

- a. **Transparansi dan akuntabilitas anggaran**
APBD harus dapat menyajikan informasi yang jelas mengenai tujuan, sasaran, hasil, dan manfaat yang diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan atau proyek yang dianggarkan. Anggota masyarakat memiliki hak dan akses yang sama untuk mengetahui proses anggaran karena menyangkut aspirasi dan kepentingan masyarakat, terutama pemenuhan kebutuhan-kebutuhan hidup masyarakat. Masyarakat juga berhak untuk menuntut pertanggungjawaban atas rencana ataupun pelaksanaan anggaran tersebut.
- b. **Disiplin anggaran**
Pendapatan yang direncanakan merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan, sedangkan belanja yang dianggarkan pada setiap pos/pasal merupakan batas tertinggi pengeluaran belanja. Penganggaran pengeluaran harus didukung dengan adanya kepastian tersedianya penerimaan dalam jumlah yang cukup dan tidak dibenarkan melaksanakan kegiatan/proyek yang belum/tidak tersedia anggarannya dalam APBD/perubahan APBD.
- c. **Keadilan anggaran**
Pemerintah daerah wajib mengalokasikan penggunaan anggarannya secara adil agar dapat dinikmati oleh seluruh kelompok masyarakat tanpa diskriminasi dalam pemberian pelayanan karena pendapatan daerah pada hakekatnya diperoleh melalui peran serta masyarakat.
- d. **Efisiensi dan efektifitas anggaran**
Penyusunan anggaran hendaknya dilakukan berlandaskan azas efisiensi, tepat guna, tepat waktu pelaksanaan, dan penggunaannya dapat dipertanggungjawabkan. Dana yang tersedia harus dimanfaatkan dengan sebaik mungkin untuk dapat menghasilkan peningkatan dan kesejahteraan yang maksimal untuk kepentingan masyarakat.





- e. Disusun dengan pendekatan kinerja APBD disusun dengan pendekatan kinerja, yaitu mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja (*output/outcome*) dari perencanaan alokasi biaya atau *input* yang telah ditetapkan. Hasil kerjanya harus sepadan atau lebih besar dari biaya atau *input* yang telah ditetapkan. Selain itu harus mampu menumbuhkan profesionalisme kerja di setiap organisasi kerja yang terkait. Selain prinsip-prinsip secara umum seperti yang telah diuraikan diatas, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 mengamanatkan perubahan-perubahan kunci tentang penganggaran sebagai berikut :

- 1) Penerapan pendekatan penganggaran dengan perspektif jangka menengah

Pendekatan dengan perspektif jangka menengah memberikan kerangka yang menyeluruh, meningkatkan keterkaitan antara proses perencanaan dan penganggaran, mengembangkan disiplin fiskal, mengarahkan alokasi sumber daya agar lebih rasional dan strategis, dan meningkatkan kepercayaan masyarakat kepada pemerintah dengan pemberian pelayanan yang optimal dan lebih efisien. Dengan melakukan proyeksi jangka menengah, dapat dikurangi ketidakpastian di masa yang akan datang dalam penyediaan dana untuk membiayai pelaksanaan berbagai inisiatif kebijakan baru dalam penganggaran tahunan agar tetap dimungkinkan, tetapi pada saat yang sama harus pula dihitung implikasi kebijakan baru tersebut dalam konteks keberlanjutan fiskal dalam jangka menengah. Cara ini juga memberikan peluang untuk melakukan analisis apakah perlu melakukan perubahan terhadap kebijakan yang ada, termasuk menghentikan program-program yang tidak efektif, agar kebijakan-kebijakan baru dapat diakomodasikan.

- 2) Penerapan penganggaran secara terpadu
Dengan pendekatan ini, semua kegiatan instansi pemerintah disusun secara terpadu, termasuk mengintegrasikan anggaran belanja rutin dan anggaran belanja pembangunan. Hal tersebut merupakan tahapan yang diperlukan sebagai bagian upaya jangka panjang untuk membawa penganggaran menjadi lebih transparan, dan memudahkan penyusunan dan pelaksanaan anggaran yang berorientasi kinerja. Dalam kaitan dengan menghitung biaya *input* dan menaksir kinerja program, sangat penting untuk mempertimbangkan secara simultan biaya secara keseluruhan, baik yang bersifat investasi maupun biaya yang bersifat operasional.

- 3) Penerapan penganggaran berdasarkan kinerja
Pendekatan ini memperjelas tujuan dan indikator kinerja sebagai bagian dari

pengembangan sistem penganggaran berdasarkan kinerja. Hal ini akan mendukung perbaikan efisiensi dan efektivitas dalam pemanfaatan sumber daya dan memperkuat proses pengambilan keputusan tentang kebijakan dalam kerangka jangka menengah. Rencana kerja dan anggaran (RKA) yang disusun berdasarkan prestasi kerja dimaksudkan untuk memperoleh manfaat yang sebesar-besarnya dengan menggunakan sumber daya yang terbatas. Oleh karena itu, program dan kegiatan Kementerian Negara/Lembaga atau SKPD harus diarahkan untuk mencapai hasil dan keluaran yang telah ditetapkan sesuai dengan Rencana Kerja Pemerintah (RKP) atau rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD).

2. Aktivitas Utama dalam Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja

Aktivitas utama dalam penyusunan ABK adalah mendapatkan data kuantitatif dan membuat keputusan penganggarnya. Proses mendapatkan data kuantitatif bertujuan untuk memperoleh informasi dan pengertian tentang berbagai program yang menghasilkan *output* dan *outcome* yang diharapkan. Perolehan dan penyajian data kuantitatif juga akan menjelaskan bagaimana manfaat setiap program bagi rencana strategis. Sedangkan proses pengambilan keputusannya melibatkan setiap level dari manajemen pemerintahan. Pemilihan dan prioritas program yang akan dianggarkan tersebut akan sangat tergantung pada data tentang target kinerja yang diharapkan dapat dicapai.

3. Peranan Legislatif dalam Penyusunan Anggaran

Alokasi anggaran setiap program di masing masing unit kerja pada akhirnya sangat dipengaruhi oleh kesepakatan antara legislatif dan eksekutif. Prioritas dan pilihan pengalokasian anggaran pada tiap unit kerja dihasilkan setelah melalui koordinasi diantara bagian dalam lembaga eksekutif dan legislatif. Dalam usaha mencapai kesepakatan, seringkali keterkaitan antara kinerja dan alokasi anggaran menjadi fleksibel dan longgar namun dengan adanya ASB, alokasi anggaran menjadi lebih rasional. Berdasarkan kesepakatan tersebut pada akhirnya akan ditetapkanlah Perda APBD.

4. Siklus Perencanaan Anggaran Daerah

Perencanaan anggaran daerah secara keseluruhan yang mencakup penyusunan Kebijakan Umum APBD sampai dengan disusunnya Rancangan APBD terdiri dari beberapa tahapan proses perencanaan anggaran daerah. Berdasarkan Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 serta Undang-Undang No. 32 dan 33 Tahun 2004, tahapan tersebut adalah sebagai berikut :



- a. Pemerintah daerah menyampaikan kebijakan umum APBD tahun anggaran berikutnya sebagai landasan penyusunan rancangan APBD paling lambat pada pertengahan bulan Juni tahun berjalan. Kebijakan umum APBD tersebut berpedoman pada RKPD. Proses penyusunan RKPD tersebut dilakukan antara lain dengan melaksanakan musyawarah perencanaan pembangunan (musrenbang) yang selain diikuti oleh unsur-unsur pemerintahan juga mengikutsertakan dan/atau menyerap aspirasi masyarakat terkait, antara lain asosiasi profesi, perguruan tinggi, lembaga swadaya masyarakat (LSM), pemuka adat, pemuka agama, dan kalangan dunia usaha.
- b. DPRD kemudian membahas kebijakan umum APBD yang disampaikan oleh pemerintah daerah dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD tahun anggaran berikutnya.
- c. Berdasarkan Kebijakan Umum APBD yang telah disepakati dengan DPRD, pemerintah daerah bersama DPRD membahas prioritas dan plafon anggaran sementara untuk dijadikan acuan bagi setiap SKPD.
- d. Kepala SKPD selaku pengguna anggaran menyusun RKA-SKPD tahun berikutnya dengan mengacu pada prioritas dan plafon anggaran sementara yang telah ditetapkan oleh pemerintah daerah bersama DPRD.
- e. RKA-SKPD tersebut kemudian disampaikan kepada DPRD untuk dibahas dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD.
- f. Hasil pembahasan RKA-SKPD disampaikan kepada pejabat pengelola keuangan daerah sebagai bahan penyusunan rancangan perda tentang APBD tahun berikutnya.
- g. Pemerintah daerah mengajukan rancangan perda tentang APBD disertai dengan penjelasan dan dokumen-dokumen pendukungnya kepada DPRD pada minggu pertama bulan Oktober tahun sebelumnya.
- h. Pengambilan keputusan oleh DPRD mengenai rancangan perda tentang APBD dilakukan selambat-lambatnya satu bulan sebelum tahun anggaran yang bersangkutan dilaksanakan.

5. Struktur APBD

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 dan Draft Standar Akuntansi Pemerintahan, struktur APBD merupakan satu kesatuan yang terdiri dari :

- a. Anggaran Pendapatan.
- b. Anggaran Belanja.
- c. Pembiayaan.
- d. Transfer.

Selanjutnya Draft Standar Akuntansi Pemerintahan telah menyusun bentuk Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah

(LRA) yang membandingkan antara anggaran dan realisasi APBD dengan rincian sebagai berikut :

a. Pendapatan

- Pendapatan Asli Daerah
 - Pendapatan Pajak Daerah
 - Pendapatan Retribusi Daerah
 - Pendapatan Bagian Laba BUMD dan Investasi Lainnya
 - Pendapatan Asli Daerah Lainnya
- Pendapatan Transfer
 - Transfer Pemerintah Pusat - Dana perimbangan
 - ✓ Dana Alokasi Umum
 - ✓ Dana Alokasi Khusus
 - ✓ Dana Bagi Hasil Pajak
 - ✓ Dana Bagi Hasil Bukan Pajak
 - Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya
 - ✓ Dana Otonomi Khusus
 - ✓ Dana Penyesuaian
 - Transfer Pemerintah Provinsi
 - ✓ Pendapatan Bagi Hasil Pajak
 - ✓ Pendapatan Bagi Hasil Lainnya
- Pendapatan Lain-Lain yang Sah
 - Pendapatan Hibah
 - Pendapatan Dana Darurat
 - Pendapatan Lainnya

b. Belanja

- Belanja Operasi
 - Belanja Pegawai
 - Belanja Barang dan Jasa
 - Bunga
 - Subsidi
 - Bantuan Sosial
 - Hibah
- Belanja Modal
 - Belanja Tanah
 - Belanja Peralatan dan Mesin
 - Belanja Gedung dan Bangunan
 - Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan
 - Belanja Aset Tetap Lainnya
 - Belanja Aset Lainnya
- Belanja Tak Tersangka

c. Transfer

Transfer/Bagi Hasil Pendapatan ke Kabupaten/Kota atau Desa

- Bagi Hasil Pajak ke Kabupaten/Kota/Desa
- Bagi Hasil Retribusi ke Desa
- Bagi Hasil Pendapatan Lainnya ke Kabupaten/Kota/Desa

d. Pembiayaan

- Penerimaan Pembiayaan
 - Penggunaan SiLPA
 - Penjualan Aset Daerah yang Dipisahkan
 - Penjualan Investasi Lainnya
 - Pinjaman dari Pemerintah Pusat





- Pinjaman dari Pemerintah Daerah Otonom Lainnya
- Pinjaman dari Perusahaan Negara/Daerah
- Pinjaman dari Bank/Lembaga Keuangan
- Pinjaman Dalam Negeri Lainnya
- Pinjaman Luar Negeri
- Pencairan Dana Cadangan
- Pengeluaran Pembiayaan
 - Pembayaran Pokok Pinjaman kepada Pemerintah Pusat
 - Pembayaran Pokok Pinjaman kepada Pemerintah Daerah Otonom Lainnya
 - Pembayaran Pokok Pinjaman kepada Perusahaan Negara/Daerah
 - Pembayaran Pokok Pinjaman kepada Bank/Lembaga Keuangan
 - Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri Lainnya
 - Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri
 - Penyertaan Modal Pemerintah
 - Pemberian Pinjaman Jangka Panjang
 - Pembentukan Dana Cadangan

Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 pasal 20 (5), belanja daerah dirinci menurut Organisasi, Fungsi, dan Jenis Belanja. Oleh karena itu, pemerintah daerah dapat membuat LRA dengan tiga klasifikasi belanja yaitu LRA yang merinci unsur belanja berdasarkan Organisasi, Fungsi dan Jenis Belanja. Klasifikasi belanja seperti yang telah dirinci di atas adalah menurut jenis belanja, sedangkan klasifikasi menurut organisasi disesuaikan dengan susunan perangkat daerah/lembaga teknis daerah. Klasifikasi fungsi diuraikan dalam penjelasan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 pasal 16 (4) antara lain sebagai berikut :

- 1) Pelayanan Umum.
- 2) Ketertiban dan Keamanan.
- 3) Ekonomi.
- 4) Lingkungan Hidup.
- 5) Perumahan dan Fasilitas Umum.
- 6) Kesehatan.
- 7) Pariwisata dan Budaya.
- 8) Pendidikan.
- 9) Perlindungan Sosial.

6. Penggunaan Analisis Standar Belanja dalam Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja

Salah satu hal yang harus dipertimbangkan dalam penetapan belanja daerah sebagaimana disebutkan dalam Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 pasal 167 (3) adalah ASB. Alokasi belanja ke dalam aktivitas untuk menghasilkan *output* seringkali tanpa alasan dan justifikasi yang kuat. ASB mendorong penetapan biaya dan pengalokasian anggaran kepada setiap aktivitas unit kerja menjadi lebih logis dan mendorong dicapainya efisiensi secara terus-menerus karena adanya perbandingan (*benchmarking*) biaya per unit setiap *output* dan

diperoleh praktek-praktek terbaik (*best practices*) dalam desain aktivitas.

Dalam rangka penyusunan analisis biaya diperlukan prosedur-prosedur yang dapat menjawab pertanyaan berikut :

- Berapa yang harus dibebankan pada suatu pelayanan sehingga dapat menutupi semua biaya yang dikeluarkan untuk menyediakan pelayanan tersebut?
- Apakah lebih efektif jika kita mengontrakkan pelayanan kepada pihak luar daripada melaksanakannya sendiri?
- Jika kita meningkatkan/menurunkan volume pelayanan, apa pengaruhnya pada biaya yang akan kita keluarkan? Biaya apa yang akan berubah dan berapa banyak perubahannya?
- Biaya pelayanan apa yang harus dibayar tahun ini bila dibanding dengan tahun selanjutnya?

Untuk dapat menjawab pertanyaan-pertanyaan tersebut di atas, maka diperlukan suatu alat/metode yaitu ASB. Dalam pembahasan ASB ada beberapa hal yang perlu diperhatikan : pertimbangan dalam membuat ASB, langkah-langkah untuk penghitungan biaya *output*, dan formulasi ASB.

1. Beberapa Pertimbangan dalam Membuat ASB

Dalam membuat ASB terdapat beberapa pertimbangan yang dapat dipergunakan, yaitu:

- (1) Pemulihan biaya (*Cost recovery*).
Pemulihan Biaya berhubungan dengan penetapan biaya (*fee*) kepada pengguna untuk menutupi sebagian atau seluruh biaya yang timbul dalam menghasilkan suatu produk atau jasa.
- (2) Keputusan-keputusan pada tingkat penyediaan jasa.
Keputusan ini adalah keputusan-keputusan yang dibuat oleh manajer pada tingkat penyediaan jasa yang sesuai untuk diberikan kepada pengguna. Biaya-biaya yang relevan adalah biaya-biaya yang akan berubah ketika tingkat penyediaan jasa disesuaikan. Sebagai contoh, tingkat penyediaan jasa yang lebih rendah bisa mengurangi jumlah penggunaan orang pertahun dan biaya-biaya yang berhubungan. Hal ini akan mempunyai implikasi pada tingkat dan fungsi-fungsi biaya *overhead* dalam mendukung program pemenuhan personil.
- (3) Keputusan-keputusan berdasarkan benefit/cost.
Keputusan manfaat-biaya (*benefit/cost*) termasuk mengkaji alternative suatu tindakan seperti apakah diluncurkan atau tidak suatu program. Biaya-biaya yang relevan untuk keputusan-keputusan ini adalah biaya yang akan berubah diantara pilihan-pilihan yang bersaing.
- (4) Keputusan investasi.
Keputusan ini adalah keputusan yang menyangkut perolehan aset, yang merupakan salah satu bentuk dari keputusan *benefit/cost*. Keputusan ini



biasanya didukung oleh siklus penghitungan biaya (*life cycle costing*) yang mengambil atau memprediksi seluruh biaya modal dan operasional dari suatu aset selama umurnya. Hal ini membantu para pembuat keputusan dalam menetapkan kapan dan dengan apa untuk mengganti aset.

2. Langkah-Langkah untuk Penghitungan Biaya Output

Ada enam langkah untuk penghitungan biaya-biaya *output/outcome*, yaitu:

- a. Menetapkan tujuan akuntansi biaya.
Suatu langkah penting dalam setiap pelaksanaan akuntansi biaya adalah memahami mengapa pelaksanaan akuntansi biaya ini dilakukan, keputusan apa dan dimana akuntansi biaya diperlukan. Tanggung jawab untuk menetapkan mengapa akuntansi biaya diperlukan terletak pada manajemen tingkat atas antara lain kepala biro keuangan atau kepala bagian keuangan. Namun setiap keputusan yang akan mempengaruhi biaya dan metode penghitungan biaya, agar dapat menyediakan informasi yang lebih baik, hal ini merupakan tanggung jawab seluruh level manajemen.
- b. Menetapkan output untuk dihitung biayanya.
Menentukan *output* merupakan langkah penting untuk menentukan pencapaian target-target dari aktivitas yang dibiayai. Disain sistem akuntansi biaya akan mempengaruhi pengalokasian biayanya. Manajer program pada tiap unit kerja dan kepala biro/bagian perencanaan serta biro/ bagian keuangan paling berkompeten dalam langkah ini. Tindakan yang diperlukan:
 - Menetapkan kunci keberhasilan (*key result area*) atas struktur aktivitas program.
 - Menetapkan dan membebaskan tarif.
 - Menyediakan harga satuan.
- c. Menetapkan dasar biaya.
Merumuskan biaya yang relevan dalam perhitungan biaya *output* untuk suatu aktivitas antara lain:
 - Belanja program langsung.
 - Belanja tidak langsung pendukung program.
 - Belanja administrasi umum.
 - Belanja dari produk dan jasa yang diterima dari unit horisontal dan vertikal (termasuk dari pemerintah pusat) dan digunakan dalam aktivitas untuk menghasilkan output.
 - Belanja modal berhubungan dengan aset yang digunakan langsung maupun tidak langsung.
 - Pengeluaran untuk pajak.

Tanggung jawab untuk mengembangkan dasar biaya terletak pada staff biro/ bagian keuangan, khususnya bagian akuntansi. Sedangkan manajer program/ bagian perencanaan mengidentifikasi kategori biaya yang sesuai untuk setiap *output* dan mendefinisikan relevansi dari biaya tersebut. Seluruh dasar biaya tersebut aktivitasnya dialokasikan dalam administrasi umum, program pendukung dan biaya langsung.

- d. Menetapkan proses alokasi.
Langkah berikutnya adalah mendefinisikan proses alokasi apa yang diperlukan untuk mengalokasikan sumber dana ke unit-unit kerja dimana biaya tersebut diperlukan. Terdapat tiga jenis alokasi biaya yang akan diperlukan untuk suatu penghitungan total biaya yaitu:
 - Alokasi belanja operasional ke program.
 - Alokasi belanja operasional ditambah dengan biaya yang mendukung program, ke kegiatan yang rinci.
 - Merealisasikan kedua jenis belanja tersebut di atas menjadi biaya keseluruhan *output/outcome*.

Pada umumnya dalam akuntansi biaya, *overhead* adalah masalah yang kompleks. Pada awalnya, organisasi mendefinisikan dan mengategorikan *overhead* secara berbeda-beda. Ada yang berpendapat sebagai suatu biaya *overhead*, ada juga yang berpendapat sebagai biaya langsung. Beberapa biaya *overhead* dapat dianggap sebagai biaya administrasi umum atau biaya pendukung program (biaya tidak langsung), tergantung bagaimana fungsi *overhead* dikelola dan dimana dilaporkan (yang bervariasi dari satu organisasi ke organisasi lain). Pengalokasian *overhead* adalah suatu seni yang membutuhkan justifikasi yang signifikan. Namun asumsi yang wajar seharusnya menghasilkan praktek-praktek penghitungan biaya yang adil. Pengalokasian dana akan memerlukan konsultasi dengan biro/ bagian perencanaan, terutama atas metode yang digunakan untuk mengalokasikan biaya-biaya ke *output/outcome*.

Kegiatan untuk menetapkan proses alokasi sebagai berikut:

- Memilih dan menentukan apakah *overhead* langsung dialokasikan ke sub-sub aktivitas atau melalui tahap distribusi dengan melihat apakah ada kesesuaian antara indikator-indikator *output-input*.
- Mengkaji hubungan sub aktivitas dengan *output* apakah ada hubungan langsung antar *input-output* (beberapa diantaranya menggunakan dasar pertimbangan untuk dasar alokasi).





e. Menyeleksi dasar-dasar alokasi.

Definisikan dasar-dasar yang mewakili hubungan antara biaya yang sedang dialokasikan dengan program, kemudian kepada aktivitas yang menghasilkan output yang ditetapkan tersebut. Tanggung jawab menyeleksi dasar-dasar alokasi pada bagian keuangan dengan berkonsultasi pada staf program untuk dapat mengidentifikasi faktor pemicu pengalokasian biaya-biaya. Kegiatan untuk menyeleksi dasar-dasar alokasi sebagai berikut:

- Mengalokasikan belanja operasional ke program-program dengan cara:
 - Memperoleh komponen utama administrasi umum
 - Menetapkan kebijakan pemicu biaya (*cost driver*) untuk biaya tidak langsung (*overhead cost*)
 - Mengidentifikasi tingkat materialitas komponen biaya *overhead* dan abaikan yang lainnya jika tidak material
 - Menentukan dasar alokasi *overhead* yang berbeda pada setiap program (kenali karakteristik indikator input)
 - Menggunakan metode perhitungan antara biaya dengan manfaatnya (*cost benefit*) untuk memilih dasar alokasi yang sesuai.
- Mengalokasikan belanja administrasi umum dan belanja pendukung program ke sub aktivitas dengan cara:
 - Dapatkan anggaran langsung pada setiap aktivitas di mana alokasi biaya overhead-nya diperlukan.
 - Tetapkan indikator input atas biaya variabel jika biaya langsungnya sangat bervariasi mungkin pendekatan total anggaran operasional atau anggaran kapital lebih baik.
- Mengalokasikan biaya sub aktivitas ke output dengan cara :
 - Tetapkan indikator output, apakah keluaran suatu sub aktivitas atau lebih
 - Jika lebih dari satu aktivitas maka indikator efisiensi menggunakan perbandingan input ke output, atau sebaliknya output ke input.

f. Melakukan penghitungan

Ikhtisarkan langkah-langkah di atas ke dalam penghitungan dengan pendekatan akuntansi biaya dan dasar alokasi yang telah ditetapkan. Perhitungan biaya memperlihatkan tingkat materialitas biaya sehingga yang tidak material bisa diabaikan. Tugas menghitung dan menyediakan pedoman fungsional ini terletak pada bagian akuntansi. Kegiatan untuk melakukan penghitungan sebagai berikut:

- Rincikan biaya ke dalam kategori biaya tidak langsung (*overhead*) dan biaya langsung pada masing-masing sub aktivitas.

- Aplikasikan persentase standar manfaat kepada belanja pegawai (*Basic Pay*) ke dalam biaya-biaya sub aktivitas.
- Dapatkan biaya historis, nilai buku dan unit pakai dari aset tetap yang berhubungan dengan sub aktivitas tersebut.
- Dapatkan biaya modal atas aset tetap dari investasi yang pendanaannya melalui pinjaman
- Dapatkan nilai beban (*input*) atas biaya gratis yang merupakan *output* dari unit kerja lain dan nilai alokasi beban *output* dari *output* unit kerja tersebut yang digunakan oleh unit kerja lain.
- Jumlahkan seluruh biaya untuk menentukan biaya *output* keseluruhan (*implisit cost* dan *explicit cost*).

Penjumlahan biaya yang ditetapkan pada setiap *output* aktivitas per unit kerja tidak sama dengan penjumlahan biaya pada pusat biaya karena adanya biaya implisit dan perhitungan ganda yaitu *output* pada satu unit kerja menjadi input pada unit kerja lain. Metode perhitungan biaya tersebut mengharuskan kita membuat analisis biaya pada setiap *output* dan dengan pendekatan aktivitas manajemen, efisiensi dari tahun ke tahun akan dapat dilakukan. Metode perhitungan biaya ini merupakan aktivitas untuk penyusunan anggaran berbasis kinerja, disebut sebagai ASB. Enam langkah tersebut diatas tidak seluruhnya dapat diterapkan dan dapat disesuaikan dengan kondisi pemerintah daerah yang ada.

3. Formulasi Analisis Standar Belanja

Untuk melakukan perhitungan ASB, unit kerja terkait perlu terlebih dahulu mengidentifikasi belanja yang terdiri dari:

- a. Belanja Langsung
- b. Belanja Tidak Langsung

$$\text{TOTAL BELANJA} = \text{BELANJA LANGSUNG} + \text{BELANJA TIDAK LANGSUNG}$$

Karakteristik **belanja langsung** adalah bahwa *input* (alokasi belanja) yang ditetapkan dapat diukur dan diperbandingkan dengan *output* yang dihasilkan. Sedangkan **belanja tidak langsung**, pada dasarnya merupakan belanja yang digunakan secara bersama-sama (*common cost*) untuk melaksanakan seluruh program atau kegiatan unit kerja. Oleh karena itu dalam penghitungan ASB, anggaran belanja tidak langsung dalam satu tahun anggaran harus dialokasikan ke setiap program atau kegiatan yang akan dilaksanakan dalam tahun anggaran yang bersangkutan. Pengalokasian belanja tidak langsung dapat dilakukan dengan dua cara yaitu:



- a. Alokasi rata-rata sederhana adalah metode alokasi anggaran belanja tidak langsung ke setiap kegiatan non investasi dengan cara membagi jumlah anggaran yang dialokasikan dengan jumlah kegiatan non investasi.

Metode Alokasi Rata-Rata Sederhana:
Jumlah Belanja Tidak Langsung Jumlah Program/
Kegiatan

- b. Alokasi bobot belanja langsung adalah metode alokasi anggaran belanja tidak langsung ke setiap kegiatan non investasi berdasarkan besarnya bobot (nilai relatif) belanja langsung dari kegiatan non investasi yang bersangkutan.

Metode Alokasi Bobot Belanja Langsung:
Jumlah Anggaran Belanja Langsung Kegiatan
Non Investasi bersangkutan = Y %
Jumlah Anggaran Belanja Langsung Seluruh
Kegiatan Non Investasi
Y % x Jumlah anggaran Belanja Tidak Langsung
= Alokasi Belanja Tidak Langsung ke setiap
Kegiatan Non Investasi

Program atau kegiatan yang memperoleh alokasi belanja tidak langsung adalah program atau kegiatan non investasi. Program atau kegiatan investasi yang menambah aset daerah tidak menerima alokasi anggaran tahunan belanja tidak langsung, karena *output* program atau kegiatan investasi adalah berupa aset daerah yang dimanfaatkan lebih dari satu tahun anggaran.

ASB merupakan hasil penjumlahan belanja langsung setiap program atau kegiatan dengan belanja tidak langsung yang dialokasikan pada program atau kegiatan yang bersangkutan. Secara ringkas, seluruh uraian dalam pedoman ini pada dasarnya menjelaskan bagaimana ABK disusun dan keterkaitan tahapan secara menyeluruh. Penyusunan ABK dimulai dengan penetapan renstra yang menjelaskan visi, misi dan tujuan dari unit kerja, serta pendefinisian program yang hendak dilaksanakan beserta kegiatan-kegiatan yang mendukung program tersebut (UU 25/2004 pasal 7 (1)).

Selanjutnya ditetapkan rencana kinerja tahunan yang mencakup tujuan/sasaran, program, kegiatan, indikator dan target yang ingin dicapai dalam waktu satu tahun. Penetapan target kinerja pada program terlihat dari indikator *outcome*, sedangkan penetapan target kinerja kegiatan terlihat dari indikator *output* nya. Kegiatan-kegiatan tersebut mencakup kegiatan tugas Belanja Langsung setiap program/kegiatan + Alokasi Belanja Tidak Langsung ke setiap program/kegiatan Output dari program / kegiatan bersangkutan = **Belanja Rata-Rata per Output** pokok dan fungsi (pelayanan, pemeliharaan, administrasi umum) dan kegiatan dalam rangka belanja investasi.

Menghitung besarnya alokasi anggaran pada setiap kegiatan dimulai dengan menganalisis beban kerja pada setiap kegiatan. Analisis beban kerja dan

perhitungan biaya per unit menggunakan indikator efisiensi dan *input* sebagai dasar dari perhitungan standar biaya. Lingkup pengalokasian anggaran dan perhitungan total biayanya merupakan suatu ASB. Beberapa contoh penerapan ASB dalam penghitungan anggaran program/kegiatan dapat dilihat pada Lampiran 3.

Sesuai dengan kondisi di Indonesia dan sesuai dengan peraturan perundang-undang yang berlaku, maka secara umum penerapan ASB dalam anggaran berbasis kinerja dapat dilihat pada bagan yang disajikan pada halaman berikut ini:

1. Berdasarkan RPJM Daerah yang disusun secara simultan dengan penyusunan renstra PD, renstra SKPD ditetapkan dengan peraturan pimpinan SKPD setelah disesuaikan dengan RPJM daerah. Renstra SKPD memuat visi, misi, tujuan, strategi, kebijakan, program, dan kegiatan pembangunan sesuai tugas dan fungsi SKPD dan bersifat indikatif.
2. Dengan perpedoman pada renstra SKPD di atas dan mengacu pada RKP, SKPD menyusun renja SKPD yang memuat kebijakan, program, dan kegiatan pembangunan baik yang dilaksanakan langsung oleh pemda maupun dengan mendorong partisipasi masyarakat. RKP sendiri disusun secara simultan bersamaan dengan penyusunan renja SKPD.
3. Berdasarkan program dan kegiatan yang sudah ditetapkan, SKPD kemudian menentukan indikator input, output, outcome, dan sepanjang dapat ditentukan, sampai pada benefit dan impact.
4. Berdasarkan output yang akan dihasilkan berupa barang atau jasa, dan indikator input (dana, sdm, perjalanan dinas, peralatan, dan bahan) SKPD kemudian melakukan perhitungan anggaran per jenis kegiatan dengan menggunakan ASB.
5. Berdasarkan perhitungan tersebut maka unit kerja mengajukan anggarannya. Penjumlahan dari setiap anggaran per jenis kegiatan merupakan total anggaran untuk SKPD yang bersangkutan.

D. PENUTUP

Penyusunan ABK adalah proses penetapan ukuran atau indikator keberhasilan sasaran dan fungsi-fungsi belanja. Oleh karena aktivitas dan pengeluaran biaya dilaksanakan pada tiap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), maka kinerja yang dimaksud akan menggambarkan tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan (program dan kebijaksanaan) dalam mewujudkan sasaran, tujuan, visi dan misi unit kerja tersebut. Undang-Undang Nomor 17 menyatakan bahwa rencana kerja SKPD disusun dengan pendekatan berdasarkan prestasi kerja. Untuk mendukung kebijakan ini perlu dibangun suatu sistem yang dapat menyediakan data dan informasi untuk penyusunan APBD dengan pendekatan kinerja. Dengan adanya sistem tersebut





pemerintah daerah akan dapat mengukur kinerja keuangannya yang tercermin dalam APBD. Agar sistem dapat berjalan dengan baik perlu ditetapkan ASB, tolak ukur kinerja dan standar biaya.

Dalam penyusunan APBD berbasis kinerja pemerintah daerah harus memperhatikan prinsip-prinsip penganggaran yaitu, transparansi dan akuntabilitas anggaran, disiplin anggaran, keadilan anggaran, efisiensi dan efektivitas anggaran. Anggaran disusun dengan pendekatan kinerja yang mengutamakan pencapaian hasil *output/outcome*.

Dengan disusunnya APBD berbasis kinerja berarti pemerintah telah melakukan perubahan. Perubahan yang dilakukan mengarah pada bagaimana meningkatkan kualitas pelayanan kepada masyarakat bersamaan dengan peningkatan produktivitas. Kedua tujuan tersebut mendorong manajemen pemerintah daerah untuk meningkatkan kinerja instansi-instansi di pemerintah daerah.

REFERENSI

- Elmi, Bachrul. 2002. *Keuangan Pemerintah Daerah Otonom di Indonesia*. Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia.
- Kelley, Josept T. 1984. *Costing Government Service*. Washington DC: Government Finance Research Center of The Government Finance Officer Association.
- Mardiasmo. 2002. *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Draft Revisi Kepmendagri No. 29 tahun 2002 tanggal 10 Juni 2002 tentang Pedoman Penyusunan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan APBD.
- Pedoman Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja (Revisi). 2005. Deputi Pengawasan Bidang Penyelenggaraan Keuangan Daerah Direktorat Pengawasan Penyelenggaraan Keuangan Daerah Wilayah 3.
- Bidang Akuntabilitas Pemerintah Daerah Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah, 2005. *Makalah Standar Analisa Belanja Dikaitkan dengan Sistem Penganggaran Berbasis Kinerja*.

