



# ANGGARAN BERBASIS AKRUAL

Oleh : Jan Hoesada - Anggota KSAP

## 1. Pendahuluan.

Pada rapat akhir KSAP tutup tahun 2020, terwacana pertanyaan ; apakah KSAP perlu mempunyai agenda pembuatan LRA berbasis akrual ?

## 2. Teori Pemicu Anggaran Berbasis Akrual.

Pertama, Atribut utama *accrual budgeting* adalah penyajian informasi yang memadukan beban pada periode munculnya beban (*incurred*), sesungguhnya dipicu oleh fenomena pengakuan perolehan & pencatatan aset berasal dari hutang. Kedua, Anggaran akrual memecahkan hambatan tradisi lama teknologi apropriasi atau penjatahan dalam *cash based budgeting*, yaitu persetujuan alokasi anggaran oleh DPR untuk pengeluaran kas untuk suatu periode anggaran kecuali belanja modal lintas tahun anggaran atau semacamnya. Ketiga, Apabila anggaran kas adalah *input based budgeting*<sup>1</sup>, anggaran akrual adalah *input-output based budgeting* pada sistem pemerintahan berorientasi hasil (*result-oriented government*<sup>2</sup>).

## 3. Teori Karakteristik Anggaran Akrual.

Pertama, Outcomes dan outputs merupakan hal penting, sehingga anggaran akrual sebetulnya mempunyai karakter anggaran kinerja (*performance budget*), harus dibandingkan dengan target, tolok ukur atau kriteria tertentu. Dokumentasi anggaran berbasis kerangka dasar *accrual-based outcome & output*<sup>3</sup>, dalam suatu kerangka hubungan antara sasaran/outcomes/output dengan struktur organisasi Departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan. Departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan selalu berfokus pada tupoksi /tanggungjawab utama dan sasaran<sup>4</sup>/outcome/output/dampak<sup>5</sup> utama. Laporan raihan sasaran/outcomes/output harus

---

<sup>1</sup> Istilah digunakan oleh Netherlands.

<sup>2</sup> Istilah digunakan Belanda mulai tahun 2000.

<sup>3</sup> Report 388, Review of the Accrual Budget Documentation, Joint Committee of Public Accounts and Audit, The Parliaments of Commonwealth of Australia, June 2002, Canberra, Chairman's Foreword.

<sup>4</sup> Key objectives

ditulis dalam bahasa yang lugas, sederhana, mudah dipahami untuk mencapai transparansi lebih besar<sup>6</sup>. Departemen Keuangan bertugas membangun ukuran kinerja umum yang dapat digunakan sebagai dasar penentuan sasaran/outcomes/output Departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan, dasar penilaian output (*model used for pricing output*), serta dasar alokasi/distribusi/apropriasi kinerja bersama lintas Departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan (portofolio kinerja). Departemen Keuangan perlu menelaah cara pelaporan surplus/defisit realisasi anggaran terkait pada raihan output dan Laporan Keuangan<sup>7</sup>. Kinerja gabungan lintas Departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan dilaporkan teragregasi lintas departemen fungsional dan instansi pemerintahan, untuk memberi gambaran raihan kinerja nasional. Kedua, Apabila *outcome* departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan ter-agregasi menjadi besar, agregasi tersebut tetap saja dimaksudkan untuk menjelaskan suatu sasaran Departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan, sehingga harus dijaga *jangan sampai agregasi justru menghilangkan/menutupi makna informasi kinerja*. Apabila agregasi justru menghilangkan makna, maka suatu outcome "besar" perlu dipilah menjadi beberapa *sub-outcome / sub-output* (komponen-komponen suatu *outcome/ output* tertentu) tersaji dalam sub-agregasi yang meningkatkan kualitas transparansi dan akuntabilitas umumnya, efektivitas biaya khususnya. Apabila suatu Departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan harus melaporkan kontribusi akibat kerjasama sehingga dapat mencapai outcome/output yang dilaporkan, (apabila ada) berdasar suatu dokumen memorandum kerjasama/kesepakatan kerjasama yang menjelaskan pembagian tanggungjawab antar departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan dalam mengejar raihan bersama itu. Ketiga, Berbeda dengan anggaran berbasis kas, anggaran akrual lebih terjalin lintas waktu tahun anggaran karena apa yang diakrualkan pada suatu periode anggaran, direalisasi pada periode (atau beberapa periode) anggaran selanjutnya. Karena itu, laporan tahunan juga terjalin lintas waktu dan perlu dilihat pengaruhnya pada kejadian-kejadian dalam satu bulan sampai satu triwulan tahun berikutnya (suatu gagasan yang mirip *subsequent event* dalam akuntansi). Karena suatu akrualisasi mungkin direalisasi pada beberapa tahun anggaran selanjutnya, maka konsistensi kebijakan dan format anggaran lintas waktu harus terjaga. Perubahan kebijakan anggaran dan format anggaran menyebabkan inkonsistensi jalinan antar tahun anggaran, dilakukan bila terpaksa. Perubahan harus dijelaskan pada pemangku kepentingan anggaran, agar mereka tetap dapat membandingkan anggaran/realisasi tahun tertentu dengan tahun-tahun sebelum terjadi perubahan format anggaran, dilengkapi penjelasan alasan perubahan kebijakan anggaran dan format anggaran tersebut<sup>8</sup>. Karena anggaran akrual terjalin lintas waktu tahun anggaran, maka penjelasan & pemahaman konseptualisasi *penahunan*

---

<sup>5</sup> Teks asli menyebut Impact, dampak positif yang diharapkan oleh pemerintah, Report 388, Review of the Accrual Budget Documentation, Joint Committee of Public Accounts and Audit, The Parliaments of Commonwealth of Australia, June 2002, Canberra, List of Recommendations.

<sup>6</sup> Report 388, Review of the Accrual Budget Documentation, Joint Committee of Public Accounts and Audit, The Parliaments of Commonwealth of Australia, June 2002, Canberra, List of Recommendations.

<sup>7</sup> Report 388, Review of the Accrual Budget Documentation, Joint Committee of Public Accounts and Audit, The Parliaments of Commonwealth of Australia, June 2002, Canberra, List of Recommendations.

<sup>8</sup> Menggunakan citra-kaca (*mirror image*) dari paradigma teknologi akuntansi konvensional. Report 388, Review of the Accrual Budget Documentation, Joint Committee of Public Accounts and Audit, The Parliaments of Commonwealth of Australia, June 2002, Canberra, Chairman's Foreword.

<sup>9</sup>anggaran akrual kepada DPR/D merupakan tantangan tersendiri. Keempat, Anggaran akrual berada dalam suatu *kerangka sistem informasi kinerja* terjalin menyatu (*integral*) dengan *kerangka anggaran berkomponen outcomes & output*, di rancang sedemikian rupa agar ekspektasi/target/tolok ukur/standar dan kinerja nyata dapat di ukur dan dibandingkan. Tugas departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan ***mempertanggungjawabkan beda kinerja dibawah ekspektasi*** (dibawah target /tolok ukur) dalam bentuk laporan formal, yang menuntun kearah perbaikan kinerja tersebut pada periode-periode laporan selanjutnya. Karena itu, sistem anggaran memberi jaminan bahwa Departemen fungsional,Pemda,instansi pemerintahan bergerak maju ketingkat yang lebih baik dari waktu kewaktu. Kelima, Dasar anggaran akrual adalah (1)penyajian berbagai estimasi pendapatan akrual dilengkapi penjelasan berbagai ragam metode estimasi<sup>10</sup>,(2) rincian dan konsistensi pencatatan estimasi *outcomes & output*, (3) hubungan *outcomes & output* dengan struktur organisasi Departemen fungsional, Pemda,instansi pemerintahan, (4) tingkat agregasi daripada apropriasi dalam portofolio kumpulan Departemen fungsional,Pemda,instansi pemerintahan, (5) penyajian agregasi anggaran, parameter anggaran, asumsi anggaran, estimasi kedepan, tabel rekonsiliasi dan tabel historis, (6) kesesuaian atau penyimpangan dari SPAP, (7) laporan tengah tahunan kinerja ekonomik dan fiskal , (8) penyajian pengeluaran anggaran per program, proyek, kegiatan suatu Departemen fungsional,Pemda,instansi pemerintahan, (9) perubahan dan trend lintas tahun. Alasan dan tujuan apropriasi beban/pengeluaran atau pendapatan / penghasilan harus dijelaskan dalam laporan, berdasar suatu peraturan per-UU-an tentang penjatahan teranggarkan (misalnya PAD, PBB). Keenam, Format anggaran berbasis akrual memungkinkan DPR menelusur balik usulan APBN secara lebih cermat untuk tiap Departemen fungsional, Pemda,instansi pemerintahan, proyek, program atau kegiatan Departemen fungsional,Pemda,instansi pemerintahan. Ketujuh, Disamping butir 2 diatas, *outcomes* jangka pendek, sub-*outcomes*, *outcomes* antara (*mediating outcomes*), harus dijelaskan dalam konteks *outcome* jangka panjang, *outcome* besar (*grand objectives*), *outcomes* lebih tinggi (*higher outcome*) dan *outcome* final (sasaran akhir, *final objectives*). Dimensi waktu menuju sasaran akbar jangka panjang diuraikan.Kedelapan, Pada umumnya, sebuah siklus anggaran akrual kira-kira 18 bulan<sup>11</sup> dari pengesahan APBN/D sampai pertanggungjawaban realisasi anggaran dan *annual report* selesai dilaporkan dihadapan DPR. Kesembilan, Pemerintah Pusat cq Departemen Keuangan diharapkan membangun kebijakan agar format anggaran akrual dapat disesuaikan dengan kondisi unik lapangan masing-masing departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan, namun struktur utama tetap menjamin konsistensi atau keseragaman tertentu antar departemen fungsional, Pemda, dan instansi pemerintahan<sup>12</sup>. Kesepuluh, Anggaran kinerja harus dapat digunakan untuk meningkatkan kinerja Pimpinan departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan. Dengan demikian realisasi

---

<sup>9</sup>Annualized budget , pisah batas tahun anggaran akrual lebih sulit ketimbang anggaran berbasis kas.

<sup>10</sup> Report 388, Review of the Accrual Budget Documentation, Joint Committee of Public Accounts and Audit, The Parliaments of Commonwealth of Australia, June 2002, Canberra, Terms of Reference.

<sup>11</sup> Report 388, Review of the Accrual Budget Documentation, Joint Committee of Public Accounts and Audit, The Parliaments of Commonwealth of Australia, June 2002, Canberra, Structure of the Outcomes and Output Framework, Chapter 2, para 2.5, hal. 8.

<sup>12</sup> Report 388, Review of the Accrual Budget Documentation, Joint Committee of Public Accounts and Audit, The Parliaments of Commonwealth of Australia, June 2002, Canberra, Structure of the Outcomes and Output Framework, Chapter 2, para 2.5, Para 2.12, hal. 9.

anggaran kinerja berbasis akuntansi akrual secara *realtime* harus mampu menyediakan data historikal yang dapat dibandingkan dengan anggaran, mengetahui unjuk kerja dibawah target / indikator secara dini, dan dapat melakukan aksi korektif sepanjang tahun berjalan untuk meningkatkan kinerja. Beberapa jenis kinerja diharapkan publik berlaku tetap dan stabil<sup>13</sup> dari tahun-ketahun, sehingga pemantauan realisasi secara *realtime* adalah keniscayaan. Kesebelas, Outcomes dan output tak abadi, mungkin harus diubah, diganti, disempurnakan dari tahun anggaran ke tahun anggaran yang lain, sesuai perubahan GBHN / Propenas, perkembangan situasi eksternal dan global, perubahan misi, visi, tupoksi, strategi Departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan, serta sesuai perubahan kebutuhan dan sifat masyarakat penikmat layanan pemerintahan.

#### 4. Tujuan dan Manfaat Anggaran Akrual .

Pertama, Anggaran akrual dirancang untuk memungkinkan DPR/D dan publik melihat biaya sejati (*real cost*) penyampaian masalah bagi masyarakat (*outcomes*) dan biaya sejati *Departemen fungsional, Pemda, instansi pemerintahan* *goods & services* (*outputs*). Biaya sejati (*real cost*) meliputi *overhead* kelembagaan (*corporate overheads*)<sup>14</sup>, penyusutan aset tetap (*depreciation*), pemeliharaan (*maintenance*), dan *opportunity cost of capital*. Kedua, Negara mengadopsi sistem anggaran akrual dan akuntansi akrual karena sistem berorientasi hasil yang lebih baik (*result oriented*), lebih transparan dan akuntabel, manajemen diminta berfokus pada biaya atau beban (*cost*) ketimbang hanya (seperti halnya) berfokus pada pengeluaran (*ekspenditure*) dengan pemahaman lebih mendalam akan konsep penghasilan / pendapatan / surplus (*income*), beban (*expenses*) dan posisi keuangan (neraca)<sup>15</sup>. Basis akrual anggaran dan akuntansi membawa berbagai kebaikan publik seperti peningkatan transparansi biaya, gambaran biaya paripurna (*full cost picture*) atas suatu program, valuasi aset sektor publik, meningkatkan akuntabilitas dimata lembaga oversight<sup>16</sup>. Ketiga, Perubahan adalah fenomena lintas tahun, maka mengelola perubahan (*managing change, change management*) membutuhkan perangkat anggaran lintas tahun. Perubahan masa yang akan datang antara lain merupakan konsekuensi transaksi sekarang, digambarkan secara baik oleh *accrual accounting*, misalnya dalam bentuk piutang jangka panjang atau hutang jangka panjang yang perlu diperhitungkan penerimaan / pembayarannya dalam anggaran tahun-tahun yang akan datang. Dengan demikian, dapatlah disimpulkan bahwa anggaran berbasis kas maupun akrual membutuhkan basis akuntansi akrual. Anggaran berbasis kas sangat membutuhkan data akuntansi berbasis akrual, misalnya untuk mengetahui utang LN negara yang harus dibayar tahun anggaran yang akan datang. Kritik terbesar bagi anggaran berbasis kas adalah sebuah sistem yang tak mampu memfasilitasi biaya dan beban antar generasi atau tahun anggaran. Keempat, Kebanyakan negara melakukan

---

<sup>13</sup> Misalnya pencegahan dini ledakan wabah, pemeliharaan sarana public tertentu.

<sup>14</sup> Beban tak langsung, pemerintah Australia tak segan menggunakan *corporate overhead* yang biasa digunakan pada commercial sector.

<sup>15</sup> Dees, Martin, Neelssen, Paul; Five Countries Pioneering Accrual Budgeting and Accounting in Central Government, International Journal of Government Auditing, Jan 2004.

<sup>16</sup> A New Basis for Public Sector Financial Management: Accrual Accounting and Budgeting; Financial Management in Canada's Public Sector, Chapter 4, halaman 3.

akualisasi sistem mempunyai persamaan tujuan, yaitu melengkapi manajemen kinerja, memfasilitasi manajemen keuangan yang lebih baik, meningkatkan pemahaman biaya program, memperluas dan meningkatkan kualitas informasi tentang alokasi sumberdaya (lebih paripurna), meningkatkan laporan keuangan, dan memfasilitasi penyempurnaan manajemen aset disamping kas<sup>17</sup>.

## **5. Kualitas Anggaran Akrual**

Pertama, Kualitas informasi anggaran akrual adalah (1) kerangka struktur *outcomes dan outputs* , (2) kesinambungan informasi keuangan dan informasi kinerja, dan (3) berbagai dimensi akuntansi akrual terfasilitasi<sup>18</sup>. Kedua, Laporan tahunan pemerintah dan BPS terrekonsiliasi, dilengkapi penjelasan bagi DPR bagaimana dan APBN/D dikeluarkan dan kinerja (*outcomes & output*) akibat pengeluaran tersebut diukur.

## **6. Syarat Anggaran Akrual**

Pemerintah harus menyusun Panduan Praktik Terbaik *Outcomes & Outputs*. Informasi tentang provisi, estimasi dan ekspektasi kinerja dirumuskan sejalan / selaras dengan raihannya nyata kinerja (dengan indikator raihannya, sistem akuntansi, sistem informasi manajemen) dan Laporan Kinerja. Anggaran akrual menuntut syarat atau kualifikasi para manajer keuangan pemerintahan yang lebih tinggi dari sistem anggaran berbasis kas, yang mempunyai tingkat kecanggihan konseptual tertentu, intuisi dan visi lintas tahun anggaran , makin dibutuhkan dalam dunia yang makin bertransaksi nirtunai.

## **7. Panorama Anggaran Kepemerintahan.**

Perubahan mendasar teknologi anggaran telah melanda dunia selama tiga puluh tahun terakhir, dari anggaran sebagai daftar belanja yang sayang kalau tak dihabiskan menjadi anggaran yg harus dihemat/efisien (ber-surplus), dari sekadar meng-copy dan mengubah sedikit disana-sini anggaran/realisasi tahun lalu menjadi *zero based budgeting*, dari *fixed budgeting* dilengkapi *flexible budgeting* dan *bracket budgeting*, dari *cash based budgeting* menjadi *accrual based budgeting*, sekarang telah menjadi *strategic based budgeting*, *action based budgeting*, lalu muncullah *performance based budgeting* dan/atau anggaran berbasis kinerja. Anggaran berbasis kinerja merupakan salah satu elemen cita-cita reformasi keuangan yang paling mendasar di Republik Indonesia.

Anggaran berbasis kinerja dimulai dengan penetapan visi entitas, sasaran jangka panjang, menengah dan pendek (tahunan), perencanaan kinerja jangka pendek (tahunan), penetapan keluaran atau target hasil (tahunan) yang dirinci menjadi kinerja tahunan kegiatan utama sesuai tupoksi, proyek dan program utama entitas tersebut. Kinerja jangka pendek pada hakikatnya adalah gunggungan kinerja kegiatan utama, program utama, proyek utama.

---

<sup>17</sup>M.Peter Van Der Hoek ; From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector : The Dutch Experience, Public Budgeting & Finance, Spring 2005, halaman 37 dst.

<sup>18</sup> Report 388, Review of the Accrual Budget Documentation, Joint Committee of Public Accounts and Audit, The Parliaments of Commonwealth of Australia, June 2002, Canberra, Chairman's Foreword.

Kinerja utama bagi entitas komersial adalah laba atau derivasi-laba (yaitu raihan penjualan, ekspansi pasar, inovasi produk/jasa, jumlah pelanggan, wilayah pasar, target unit & kualitas produksi/jasa, yang diimbangi sasaran kesejahteraan karyawan dan kinerja sosial entitas.

Bagi entitas pemerintah dan nirlaba lain, raihan kinerja seringkali bukan laba dan seringkali tak dapat diukur dalam satuan keuangan, misalnya bebas pandemi dan sara, walau sebagian dapat diukur dengan satuan keuangan misalnya target pemasukan pajak, target akumulasi devisa dan lain-lain.

## **8.Dasar Pikiran Anggaran Berbasis Kinerja**

Rencana kerja berbasis perencanaan kinerja (keluaran, target hasil), bermuara pada program kerja. Perhitungan kebutuhan dana untuk menjamin agar pelaksanaan program kerja dapat mencapai keluaran atau target kinerja.

- a. Program disusun berdasar prioritas dan kegiatan pendukung program.
- b. Rumusan hasil/keluaran suatu kegiatan.
- c. Rumusan indikator kinerja dalam narasi, besaran target keluaran/hasil.
- d. Berdasar standar biaya keluaran yang disusun berdasar indikator masukan (*input*), disusun kebutuhan anggaran untuk mencapai kinerja tersebut.
- e. Indikator masukan dan indikator keluaran menghasilkan indikator efisiensi, yaitu perbandingan indikator keluaran dan masukan, misalnya biaya per unit keluaran, produktivitas (hasil) per tenaga kerja, dan lain-lain.
- f. Tolok ukur kinerja menggunakan berbagai sumber informasi yang relevan, misalnya biaya perunit masa lalu, perbandingan biaya dan standar layanan antar lembaga, wilayah, negara; pemeringkatan kinerja antar kelembagaan, suvey pendapat publik atas kualitas dan kepuasan publik yang dilayani pemerintah, analisis biaya-manfaat (*cost-benefit*), pemilihan *key performance indicator*.

Tiap organisasi penganggaran menyusun kegiatan berdasar fungsi, program, kegiatan utama, ditambah kegiatan pendukung kegiatan utama, jenis belanja dan perencanaan kinerja berorientasi target keluaran/hasil. Alokasi anggaran harus dijamin cukup memadai untuk kegiatan sampai mencapai target/hasil/keluaran. Dengan demikian pola alokasi anggaran mengikuti pola distribusi dana tahun anggaran yang lalu merupakan pelanggaran mendasar anggaran berbasis kinerja (yang selalu berubah tiap tahun). Pola realisasi anggaran yang dapat digunakan untuk mata anggaran lain, juga akan membahayakan target kinerja tertentu yang dialihkan anggarannya. Pada intinya, apabila anggaran dialihkan, kinerja semula tidak dapat lagi diharapkan karena dana (efektif) tak memadai. Pemotongan suatu anggaran untuk suatu program sepuluh persen saja misalnya, dapat menyebabkan sisa anggaran 90% itu tak mampu mencapai sasaran/target semula. Dengan demikian, memindahkan 10% sama saja dengan (berisiko) membuat mubazir (sia-si, tanpa hasil, menjadi tidak efektif) 90% yang tertinggal.

Dengan demikian kinerja berupa keluaran/hasil adalah sasaran program yang terukur, indikator hasil.

Rencana kerja harus bersifat operasional, berdasar struktur organisasi, penanggungjawab, pelaksana program, rencana kerja harus dapat digunakan untuk pedoman kerja para pelaksana, dengan demikian disebut activity based budget, zero based budget, operational based budget, value chain budget, berbasis perencanaan strategis yang berisi visi, misi, tujuan, sasaran (jangka panjang, menengah dan pendek) yang harus tercapai suatu entitas penganggaran, berbagai strategi terpilih, berbagai kebijakan terpilih untuk kisi-kisi implementasi strategi jangka pendek, menengah dan panjang.

Sinergi anggaran berbasis kinerja dapat dilakukan dengan mekanisme koordinasi anggaran berbagai entitas-penganggaran, misalnya program kerja pemerintah pusat diselaraskan dengan berbagai program kerja pemerintah daerah, sedang anggaran kinerja pemda yang satu dapat diselaraskan dengan pemda lain dengan atau tanpa bentuk kerjasama atau kesepakatan.

Penyelarasan dapat simultan dan sekuensial, sesuai urutan program, misalnya program penyuksesan pemilu harus simultan, namun pembangunan jalan/irigasi/ jaringan listrik utama oleh pemerintah pusat dilanjutkan secara sekuensial oleh pemerintah daerah dengan pembangunan jalan/irigasi cabang atau bukan utama. Dengan demikian sinergi anggaran berbasis kinerja tak selalu tampak pada tahun anggaran yang sama.

Sinergi anggaran pemda misalnya adalah anggaran mengatasi penjarahan api kebakaran hutan lintas pemda, program kali bersih lintas pemda, penjagaan kebersihan udara dari polutan atau pencegahan/pemberantasan penyakit menular lintas pemda, pembangunan kantung ekonomi bersama lintas pemda dan banyak lagi.

Sama saja pada sektor bisnis, anggaran kinerja perusahaan induk dapat saling diselaraskan dengan anggaran kinerja berbagai perusahaan anak atau afiliasi dengan semangat yang sama dengan diatas. Misalnya pembangunan komputerisasi perusahaan induk dan anak, program pembangunan citra diri (induk) dan citra merek produk (anak), pembelian bahan baku impor bersama-sama melalui induk agar mendapat posisi negosiasi lebih baik terhadap para pemasok LN, program pembinaan SDM dan pelatihan karyawan bersama dan lain-lain.

## **9. Manfaat dan Keuntungan Anggaran Berbasis Kinerja**

Keuntungan anggaran berbasis kinerja antara lain memudahkan semua bentuk laporan kinerja, pertanggungjawaban kinerja, identifikasi masalah atau hambatan pencapaian kinerja, dapat digunakan untuk penyusunan anggaran pemberantasan hambatan kinerja dan anggaran kinerja tahun selanjutnya. Patut dicatat, anggaran penghapusan/pembersihan hambatan kinerja sama pentingnya dengan anggaran kinerja, sering dilupakan/diabaikan sebagai basis anggaran kerja yang efektif. Hambatan kinerja dapat berasal dari dalam entitas sendiri, dapat berasal dari luar entitas anggaran. Hambatan internal berupa kualitas dan kuantitas tenaga pelaksana program tidak memadai, sarana atau aset pendukung program kerja itu tidak memadai, disamping mata anggaran menerima alokasi tidak memadai untuk mencapai sasaran, atau sebaliknya ; penetapan

sasaran yang mustahil tercapai (anggaran bersasaran mustahil, *mission impossible*) dengan anggaran berapapun besarnya.

Kinerja diungkapkan dalam indikator kinerja, pada umumnya terfokus kepada indikator utama (*key performance indicator*).

Anggaran berbasis kinerja mengukur realisasi anggaran vs realisasi keluaran/output/outcome/ hasil berbasis evaluasi rencana kerja vs realisasi rencana kerja, dengan demikian membandingkan anggaran proyek/program/kegiatan, realisasi proyek/program/kegiatan dan raihan nyata kinerja .

### **10.Kesulitan, Hambatan dan Kerugian Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja.**

Konsep ini mengandung kesulitan atau kerumitan biaya bersama (*common cost*) yang tak secara langsung di bebaskan (*assignable*) atau ditelusuri ke pada proyek tersebut. Apabila suatu proyek menerima banyak common cost, sedang anggaran proyek langsung relatif kecil, para penilai kinerja sering terkecoh dengan persepsi proyek tersebut berbiaya murah. Apabila common cost dialokasikan dengan metode pembebanan biaya tertentu, maka muncul masalah kedua yaitu azas obyektivitas dan keadilan (*fairness*) pembebanan tersebut.

Apabila masing-masing pihak yang menerima pembebanan itu telah sepakat dimuka, pada kenyataannya masih sering terkejut apabila proporsi pembebanan direalisasi kepada entitasnya, dan belakangan mengungkapkan keluhan atau keberatan terang-terangan. Dapat dibayangkan apabila pembebanan itu dilakukan secara sepihak oleh pemerintah pusat dan dirasakan kurang adil oleh pemerintah daerah penerima beban distribusi itu, akan menimbulkan perasaan dizalimi bahkan dapat memicu apatisme pemerintah daerah : untuk apa kami berhemat dan berefisiensi biaya, apabila pembebanan biaya bersama (*common cost*) tidak adil dan amat memberatkan kami ?. Atau : Boleh saja otonom, namun pembebanan pusat ke daerah jalan terus !. Karena itulah, pembebanan biaya bersama dalam banyak hal dihindari .

Sebagian tugas pemerintah pusat tak mungkin dialihkkan kepada pemda, namun sebagian mungkin dapat didistribusikan kepada pemda. Penghapusan biaya bersama dilakukan dengan pengalihan/otorisasi pengeluaran biaya itu oleh masing-masing entitas pengguna anggaran, lantas menimbulkan situasi diseconomies karena pembelian kecil-kecil dan sendiri-sendiri jatuhnya lebih mahal katimbang pembelian/perolehan/pembayaran biaya itu ramai-ramai dalam bentuk common cost. Biaya administrasi alokasi, distribusi, pembebanan biaya bersama juga sering tidak murah. Masalah lain anggaran berbasis kinerja adalah bahwa sebagian kinerja dipastikan dengan anggaran biaya berapapun. Daya tarik turisme (penghasilan karcis masuk) Candi Borobudur sebelum atau sesudah pemugaran dengan biaya besar mungkin sama saja , karena yang penting adalah keaslian situs.Pemugaran taman Cibodas dan Kebun Raya Bogor akan meningkatkan kinerja penghasilan karcis para pengunjung karena yang penting adalah keindahan dan keasrian kebun disamping jenis , negara asal dan sejarah pohon/tanaman.

## **11. Teori Kinerja Nasional**

Kinerja nasional adalah raihan kabinet sesuai propenas, kinerja tiap K/L dan Pemda, diproksi kemajuan infrastruktur, tingkat GDP, income percapita, inflasi, kurs, cadangan devisa, debt service ratio, rata-rata pendidikan, kesempatan kerja, kesejahteraan dan sara. Suatu kinerja dapat menguatkan atau melemahkan kinerja yang lain. Sebagai misal, industrialisasi kabupaten hulu akan mengirim lebih banyak polutan melalui sungai dan merusak kinerja pertambangan, pertanian dan kualitas hidup (*quality of life*) kabupaten hilir. Pada rangkaian kabupaten yang dialiri sungai Mahakam yang menjalankan serentak program kali bersih, cukup sebuah kabupaten tidak berintegrasi kedalam program itu akan menyebabkan kinerja seluruh kabupaten lain menjadi sia-sia.

## **12. Proses Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja.**

Rencana kerja dan anggaran instansi pemerintah dituangkan kedalam peraturan pemerintah yang menjelaskan proses penyusunan anggaran berbasis kinerja, menunjukkan hubungan (1) antara kebijakan, perencanaan, penganggaran, pelaksanaan/realisasi anggaran, (2) perencanaan strategis 5 tahunan dengan perencanaan operasional tahunan dilengkapi hasil, keluaran dan indikator kinerja lain.

Usulan rencana kerja dibuat oleh kementerian/lembaga negara non departemen (sampai tingkat satuan kerja yang bertanggungjawab secara operasional akan pencapaian target kinerja) berdasar rancangan rencana kerja pemerintah, rencana strategis kementerian negara, dan kebijakan-kebijakan yang berpengaruh pada tahun anggaran tersebut. Rancangan rencana kerja disusun antara Februari-Mei, pada bulan Juni disesuaikan dengan keketapan pagu sementara yang disampaikan Kementerian Negara keuangan berdasar hasil pembahasan pemerintah dan DPR mengenai kebijakan umum dan prioritas anggaran, pada bulan Juli dibahas pada Komisi kerja DPR, bermuara pada penetapan UU APBN, lalu Keputusan Presiden tentang Rincian APBN. Departemen/Lembaga non departemen lalu menyiapkan rancangan dokumen pelaksanaan anggaran yang diajukan kepada Menteri Keuangan selalu Bendahara Umum negara dan disahkan sebelum 31 Desember tahun penyusunan tersebut.

## **13. Teori Pengukuran Kinerja.**

Sistem pengukuran kinerja berbasis evaluasi realisasi anggaran berbasis kinerja harus disesuaikan dengan Laporan Kinerja. Pada akhirnya kinerja satuan kerja atau satker, merupakan sinergi atau sekurang-kurangnya penjumlahan kinerja individu karyawan yang berada dalam satker tersebut. Kinerja individu perlu dinilai dengan sistem penilaian unjuk-kerja individual (*performance appraisal*) yang handal dan berterima semua pihak, yang mendorong kearah kinerja yang lebih baik dimasa yang akan datang, meminta sarana penyubur kinerja yang bersifat strategis yaitu : Sistem imbalan karyawan berdasar kinerja. Sistem penghematn anggaran atau peningkatan efisiensi anggaran pada umumnya, sistem imbalan pegawai pemerintah berdasar kinerja khususnya agak sulit diterapkan karena berbasis APBN/APBD berimbang yang mengalokasikan secara pasti

belanja upah-gaji sebagai komponen anggaran pengeluaran tetap. Defisit anggaran akibat fluktuasi anggaran upah dan gaji berbasis kinerja, amat menakutkan.

Hambatan kedua adalah sistem evaluasi kinerja yang handal, obyektif, bukan evaluasi kinerja sandiwara ; seringkali masih sulit diperoleh pada sebagian organisasi-organisasi pemerintah yang masih padat KKN. Performance measurement<sup>19</sup>.

#### **14. Perbedaan Kinerja Keuangan Bagi Sektor Pemerintah.**

Laporan kinerja sektor privat hampir dibatasi pada pengukuran keuangan, dibawah asumsi bahwa pasar penuh persaingan adalah penentu terbaik nilai barang atau jasa yang disediakan. Berapa jauh kinerja yang tercapai, dinilai oleh pelanggan yang bebas kendalian tertentu, pada tempat transaksi jual-beli secara *arms-length*, bukan dari membaca LK. Kondisi *arms-length* dan pasar bebas seringkali tak dijumpai pada sektor pemerintah, sehingga pengukuran *kinerja non-keuangan dibutuhkan lebih besar pada sektor pemerintah*<sup>20</sup>.

Pada entitas sektor pemerintah, pasar berbeda dengan sektor privat. Sangat mungkin pasar adalah internal market dimana pembeli dan penjual dalam suatu pengendalian yang sama, monopsoni atau monopoli, harga transaksi di atur secara khusus, sehingga dinamika permintaan-pasok versi pasar bebas sebagai penentu harga jual dan kinerja laba, tak dapat diterapkan pada sektor pemerintah. Perbedaan lain adalah bahwa keuangan pemerintah didanai oleh pajak. Saldo akhir Laporan Kegiatan atau Laporan Operasional (*Operating Statement*) tidak disebut rugi-laba, namun surplus-defisit. Walaupun realisasi anggaran penting pada sektor komersial, ternyata Pelaporan Kinerja Realisasi Anggaran tidak mendapat tempat setara akuntansi sektor publik umumnya, akuntansi pemerintahan khususnya. Pada manajemen keuangan umumnya, manajemen bendahara pemerintahan khususnya, salah satu kegiatan utama sehari-hari adalah membandingkan realisasi vs APBN/APBD. Dengan demikian budgetary accounting merupakan kemestian, catatan akuntansi harian harus mampu dibandingkan dengan anggaran, dan sisa anggaran diketahui setiap saat sebagai residual anggaran dan realisasinya (yaitu catatan akuntansi). Dengan performance budget system, maka kinerja realisasi anggaran merupakan kinerja utama entitas pemerintahan. Kelemahan anggaran vs realisasi dalam bentuk keuangan saja, seringkali belum menampilkan kinerja sejati dan mengandung bahaya tampilan kinerja palsu atau semu, misalnya; (1) Pengeluaran realisasi biaya tertentu ternyata sama atau tak melebihi anggaran biaya tersebut dinilai positif, padahal didalam pengeluaran itu banyak sekali pengeluaran yang merupakan pemborosan sia-sia karena "pengeluaran itu semata-mata untuk menghabiskan mata anggaran yang tersedia", sehingga tak mempunyai dampak positif seperti diharapkan pada saat suatu *performance budget* disusun, (2) Pencapaian raihan keuangan melebihi anggaran pemasukan dinilai baik,

---

<sup>19</sup> Rowan Jones & Maurice Pendlebury, Public Sector Accounting, Prentice Hall, Fifth Edition, 2000, page 214 ect.

<sup>20</sup> Opcit, hal 217: It is well recognised that these internal markets are not by definition as competitive as arm's-length markets and, therefore, that there is an even stronger case than in the private sector for requiring non-financial measures of the performance to supplement the financial statement.

padahal kualitas pengelolaan manajemen amat buruk namun beruntung berada pada situasi eksternal sedang boom atau naik-daun.

### **15. Konsep Pengukuran dan Pelaporan Kinerja Pemerintah.**

Azas Stewardship menyatakan bahwa penerima tugas dan aset, tak cukup hanya melaporkan aspek penjagaan aset dan cashflow, namun perlu pula melaporkan kinerjanya. Dengan terjadinya kecurangan terhadap pengukuran kinerja keuangan, maka terjadi kecenderungan pertumbuhan luar biasa jenis-jenis laporan kinerja, dengan aliran kepercayaan bahwa makin banyak informasi tentang kinerja, semakin baik bagi stakeholder. Pertumbuhan jenis-jenis laporan kinerja, mempertinggi biaya dan tingkat kesulitan entitas pelaporan. Salah satu tonggak penting adalah US GASB yang memandu berbagai laporan jasa publik khusus seperti kepolisian, pemadam kebakaran, perbaikan jalan, rumah sakit, transpor massal dan pendidikan, dapat dilihat pada GASB 1990, lalu Concepts Statement No.2, Service Efforts and Accomplishment Reporting pada GASB, 1994 a. Namun pernyataan tersebut janganlah diharap memecahkan semua kesulitan terkait pada pengukuran dan pelaporan kinerja pemerintahan dan bagaimana hasil pengukuran kinerja itu dilaporkan. Walaupun masih banyak riset yang perlu dilakukan, Komite standar tsb percaya bahwa pengukuran kinerja merupakan penyempurnaan signifikan terhadap Laporan Tahunan dan Laporan Akuntan .

### **16. Teori Jenis kinerja**

Pertama, Pelapor APBN/D menyajikan pertanggungjawaban sumberdaya yang dipercayakan kepada entitas pelapor, dalam bentuk :

- a. Harta tersebut terjaga dari kehilangan dan atau kerusakan, menunjukkan kinerja penjagaan dan pemeliharaan.
- b. Keusangan harta dipertanggungjawabkan dengan kinerja peremajaan, penggantian bagian, reparasi besar dan penggantian harta usang dengan yang baru.
- c. Penggunaan harta yang berupaya mendekati kapasitas penuh atau kapasitas terpasang yang secara normal dapat digunakan.
- d. Pertanggungjawaban penyimpanan uang tunai dan pembelanjannya berdasar cashflow.
- e. Pertanggungjawaban realisasi produksi, pendapatan dan belanja sesuai APBN/D.
- f. Pertanggungjawaban realisasi penghasilan (*income*) dibanding aset dan atau investasi/penyertaan. Penjelasan kondisi pasar (monopoli atau tidak, kondisi sedang lesu atau tidak, konsumen amat membutuhkan barang/jasa tersebut atau tidak) atau kuat-lemahnya permintaan, daya saing harga jual barang atau jasa, barang atau jasa pesaing atau substitusi, yang menyebabkan raihan penghasilan (*income*). Penjelasan bahwa laba tidak diizinkan atau laba bukan sasaran entitas.
- g. Laporan nilai tambah yang dihasilkan<sup>21</sup>.
- h. Laporan kinerja penyediaan lapangan kerja.
- i. Laporan kinerja transaksi dalam mata uang asing.

---

<sup>21</sup> The Corporate Report (ASC, 1975, p.49) menyatakan alternatif tampilan kinerja disamping Akun Rugi-Laba, misalnya untuk Kantor Pos. Laporan nilai tambah memberi makna lain penggunaan sumberdaya, manajemen dan upaya/kegiatan tertentu yang bukan bersasaran laba.

- j. Laporan kinerja penciptaan prospek masa depan.
- k. Laporan rencana sasaran entitas (target kinerja) dan realisasi sasaran (kinerja).
- l. Laporan kinerja kontribusi PAD atau semacamnya ke Pemerintah Pusat.

Kedua, Laporan Kinerja Khusus Bukan Untuk Umum. Sebagian Laporan Kinerja tidak dipublikasi untuk umum, karena alasan tertentu seperti kerahasiaan, dampak negatif publikasi dan persyaratan-persyaratan tertentu yang mengikat entitas pelaporan. Misal, kinerja tertentu intelijen Hankam.