

**STUDI FENOMENOLOGIS**  
**TENTANG PROSES PENYUSUNAN ANGGARAN BERBASIS KINERJA**  
**PADA PEMERINTAH KABUPATEN TEMANGGUNG**

**Tesis**

**Diajukan sebagai salah satu syarat memperoleh derajat S-2**  
**Magister Akuntansi**



**Oleh :**

**Nama : Nuraeni Utari**

**NIM : C4C 006 401**

**Program Studi Magister Akuntansi**  
**Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro**  
**Tahun 2009**

## Abstraksi

Studi Fenomenologis Tentang Proses Penyusunan Anggaran Kinerja Pada Pemerintah Kabupaten Temanggung adalah penelitian kualitatif. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis secara mendalam tentang fenomena proses penganggaran kinerja yang terjadi di lingkungan Pemerintah Kabupaten Temanggung. Secara lebih spesifik tujuan penelitian adalah (1) menggambarkan dan menjelaskan konsep dan praktek proses penyusunan anggaran ditinjau dari aspek perencanaan, (2) menggambarkan dan menjelaskan penerapan 'anggaran berbasis kinerja' (*performance budget*) dalam penyusunan anggaran dan (3) menggambarkan dan menjelaskan berbagai kendala dan hambatan dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja' (*performance budget*) dan mencari solusi untuk memecahkan hambatan/kendala tersebut.

Penelitian ini dilakukan pada unit Pemerintah Kabupaten Temanggung sebagai sebuah komunitas organisasi yang menyelenggarakan proses penyusunan anggaran. Sebagai informan terpilih adalah Anggota Tim Penyusunan Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) yang dianggap dapat mewakili unit penelitian dalam proses penyusunan anggaran kinerja. Penelitian dilakukan dengan wawancara secara mendalam dan dengan cara pengamatan langsung pada proses penyusunan anggaran. Alasan pemilihan kasus adalah bahwa jika anggaran berbasis kinerja, benar-benar dapat diterapkan pada unit penelitian, maka akan dicapai transparansi, akuntabilitas dan juga efektifitas tugas-tugas pemerintahan dan pembangunan di daerah.

Setelah dilakukan analisa seluruh data, informasi dan hasil pengamatan dapat disimpulkan bahwa dalam praktek penyusunan anggaran masih banyak ditemukan gejala penggunaan pendekatan *traditional budget* atau *line item*, antara lain adanya pencatuman indikator kinerja (*input*, *output* dan *outcome*), yang tidak jelas ukuran dan standar biayannya. Dengan kata lain proses penyusunan anggaran belum menggunakan SAB yang merupakan indikator utama pendekatan anggaran kinerja. Disamping itu dalam penganggaran juga masih didasarkan pada anggaran tahun sebelumnya, bukan didasarkan pada indikator capaian kinerja yang akan dicapai. Beberapa kendala dan hambatan dalam Penyusunan anggaran berbasis kinerja antara lain (1) struktur SKPD belum memberikan ruang yang cukup bagi penyusunan perencanaan dan penganggaran secara terintegrasi (2) Tim anggaran belum terlibat secara penuh pada setiap tahapan perencanaan (3) kurangnya pengetahuan, pemahaman dan juga motivasi dari para pegawai untuk menerapkan anggaran kinerja secara optimal (4) keterbatasan anggaran daerah.

Kata kunci : anggaran berbasis kinerja

## **Abstract**

*The performance budgeting process phenomenon studies at Local Government of Temanggung is grounded research. The aims research to deep analyze about phenomenon of performance budgeting at Local Government of Temanggung. The specific aims this research are (1) describe and explain concept and practice budgeting process consider planning (2) describe and explain a practice performance budgeting process, and (3) describe and explain many problem and find solutions in performance budgeting.*

*This research done at the Local Government of Temanggung is a organization community that to act budgeting process. Informant is the person who budgeting committee member. They are representative the unit research. The research data got by in-dept interview and by observation in the spot. The reasoning case study is performance budgeting really can practice at unit research so to achieve transparency, accountability and effectiveness of local government and development.*

*After to analyze data information and observer in the spot, result this research are find traditional budgeting approach or line item budgeting. The example are find clouded of performance indicator ; input, output and outcome and unclear cost standart. By the way the budgeting process before to use Analyze Cost Standart is the main indicator of performance budgeting approach. Beside of find a practice to basic budget last year. There are find many problem in performance budgeting (1) The structure of SKPD (unit to implementing budget) is not valid to integrated planning and budgeting (2) The budgeting committee joint all of the planning stage not yet (3) official knowing, comprehension and motivation to practice performance budgeting are low and (4) limitedness of local budget.*

*Keywords : Performance budgeting*

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1 Latar Belakang Masalah**

Pemerintah Daerah diberi kewenangan untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan menurut asas otonomi dan tugas pembantuan sesuai dengan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah sebagai pengganti Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah sebagai pengganti Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999. Penyelenggaraan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah seperti yang disebut di atas didanai dari dan atas beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), yang merupakan dasar pengelolaan keuangan daerah dalam masa satu tahun anggaran. Dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 19 (1) dan (2) menyebutkan bahwa, dalam rangka penyusunan RAPBD Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) selaku pengguna anggaran menyusun rencana kerja dan anggaran dengan pendekatan berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai.

Pada era otonomi daerah sekarang ini, pemerintah telah melakukan perubahan penting dan mendasar yang dimaksudkan untuk memperbaiki berbagai kelemahan dan kekurangan yang ada serta upaya untuk mengakomodasikan berbagai tuntutan dan aspirasi yang berkembang di daerah dan masyarakat. Pemberlakuan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah membawa perubahan fundamental dalam hubungan tata pemerintahan dan hubungan keuangan, sekaligus membawa perubahan penting dalam pengelolaan Anggaran Daerah, khususnya masalah penganggaran.

Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah sebagai terjemahan dari pasal 150 s/d pasal 194 Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004, nampaknya berusaha menjembatani tuntutan masyarakat dan daerah dalam pengelolaan keuangan daerah yang baik dan berorientasi pada kepentingan publik. Dalam kaitan dengan anggaran daerah, Peraturan Pemerintah ini telah menyiratkan adanya arah kebijakan pengelolaan keuangan daerah yang berorientasi pada publik. Hal ini sangat jelas tercantum pada pasal 19 Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 bahwa Anggaran Daerah disusun berdasarkan anggaran kinerja. Selanjutnya pada ayat (2) pasal 19 dimaksud, menyatakan bahwa guna menunjang penyiapan anggaran kinerja sebagaimana dimaksud pada ayat 1 Pemerintah Daerah mengembangkan standart analisa belanja, tolok ukur kinerja dan standar biaya.

Pada era sebelumnya, sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 2 Tahun 2000, penentuan besarnya alokasi dana menggunakan *incrementalisme dan line item*. Konsekuensi logis dari penerapan kedua pendekatan ini adalah terjadinya *overfinancing* atau *underfinancing* pada suatu unit kerja, yang pada akhirnya tidak mencerminkan pada pelayanan publik yang sesungguhnya dan cenderung terjadi pemborosan. Untuk memperbaiki kondisi agar pengeluaran anggaran daerah dapat didasarkan pada kewajaran ekonomi, efisien dan efektif (*value for money*) maka Pemerintah Kabupaten Temanggung berusaha menerapkan sistem penganggaran yang disusun berdasarkan pendekatan anggaran kinerja (*performance budget*), standar pelayanan dan berorientasi pada *output–outcome*.

Penerapan sistem penganggaran di Kabupaten Temanggung yang menggunakan pendekatan *performance budget*, dilaksanakan secara bertahap (*gradual*) dan hati-hati. Hal ini disebabkan, penyusunan penerapan anggaran berdasarkan *incrementasm/line item*, sudah menjadi pola yang sangat mengakar di kalangan birokrasi Temanggung, baik pada Tim Penyusun Anggaran maupun para aparat di SKPD. Dengan kata lain '*mindset*' aparat dalam

penganggaran adalah *traditional budget/line item*. Sebagai contoh, jika anggaran tahun  $x$  adalah Rp A, maka anggaran tahun  $x + 1$  adalah Rp A ditambah 10%. Demikian pula di tingkat SKPD, jika ada anggaran untuk suatu belanja adalah Rp A, maka dalam merencanakan anggaran tahun berikutnya, biasanya Rp A + 5%, 10%, atau berdasarkan *trend* kenaikan pendapatan daerah yang diprediksikan. Dengan kata lain Pada penganggaran sistem ini, aparat tidak berpikir pada pencapaian kinerja, yaitu bahwa untuk mencapai kinerja  $x$ , maka dibutuhkan dana Rp. A.

Sejak otonomi daerah diberlakukan di Kabupaten Temanggung pada tahun 2001 yang didasarkan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 dan Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, maka mulai dikenalkan model penyusunan anggaran berdasarkan anggaran kinerja. Pada saat itu, penerapan penyusunan anggaran kinerja di Kabupaten Temanggung mendapatkan bimbingan atau *assistensi* dari pihak Universitas Gajah Mada dalam kapasitas sebagai konsultan anggaran.

Pada saat ini, melihat gambaran kenyataan yang ada, setelah hampir satu dasa warsa penerapan anggaran kinerja di Kabupaten Temanggung, dirasakan masih belum optimal. Pada beberapa sisi, khususnya program dan kegiatan dari SKPD, masih sangat dipengaruhi oleh program dan kegiatan yang telah dikerjakan pada tahun-tahun yang lalu. Demikian pula dengan penentuan besarnya anggaran belum sepenuhnya mengacu pada target kinerja berupa *output* dan *outcome*. Kondisi demikian, merupakan salah satu daya tarik untuk diteliti lebih jauh. Bagaimana dan sejauh apa yang bisa dilihat dari penerapan sistem anggaran kinerja pada pemerintah kabupaten/kota, dengan *sampel kasus* di Kabupaten Temanggung.

Anggaran sektor publik merupakan alat (*instrument*) akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dari uang publik. Penganggaran sektor publik, terkait dalam proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter. Tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja, dapat menggagalkan perencanaan yang

telah disusun. Anggaran merupakan *managerial plan for action* untuk memfasilitasi tercapainya tujuan organisasi. (Mardiasmo, 2005; 61).

Banyak aspek yang muncul dalam reformasi keuangan daerah. Namun yang paling umum menjadi sorotan bagi pengelola keuangan daerah, adalah adanya aspek perubahan mendasar dalam pengelolaan anggaran daerah (APBD). Perhatian utama adalah adanya paradigma baru dalam manajemen anggaran daerah (Halim, 2001:16). Paradigma yang menuntut lebih besarnya akuntabilitas dan transparansi dari pengelolaan anggaran, dan dengan memperhatikan asas keadilan dan kepatutan. Aspek utama *budgeting reform* adalah perubahan dari *traditional budget* ke *performance budget* (Yuwono dkk, 2005: 63).

Perubahan paradigma anggaran daerah dilakukan untuk menghasilkan anggaran daerah yang benar-benar mencerminkan kepentingan dan pengharapan masyarakat daerah setempat terhadap pengelolaan keuangan daerah secara ekonomis, efisien dan efektif. Reformasi anggaran daerah dimulai dengan penyusunan anggaran daerah yang tidak lagi mengacu kepada PP No. 6 tahun 1975 tentang Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah, dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja. Perubahan kebijakan tentang anggaran terjadi mengikuti perubahan kebijakan pengelolaan keuangan negara. Salah satu bentuk perubahan kebijakan tersebut dengan mulai diberlakukannya PP No. 105 Tahun 2000 (Yuwono dkk, 2005: 64), selanjutnya diganti dengan PP No. 58 Tahun 2005, yang diikuti dengan diterbitkannya Permendagri No. 13 Tahun 2006.

Masalah penganggaran di daerah pada umumnya terjadi ketidak konsistenan dengan berbagai produk perencanaan yang telah dipersiapkan. Disamping itu juga tidak jarang harus berbenturan dengan peraturan yang mengaturnya. Beberapa contoh yang lebih spesifik antara lain adalah keterpaduan perencanaan dan penganggaran. Keterkaitan antara UU No 25 Tahun 1999, UU No 17 Tahun 2003 dan UU No 32 Tahun 2004 dalam penyusunan Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD), Kebijakan Umum Anggaran dan Prioritas Plafon Anggaran Sementara (KUA/PPAS), dan anggaran tahunan kurang jelas. Dalam tiga

peraturan tersebut, tidak disebutkan secara tegas bahwa RPJMD sebagai 'wilayah' perencanaan tidak boleh menyebutkan anggaran, padahal rencana program tanpa anggaran, maka tidak akan dapat diketahui *input* dan *output* program/kegiatan yang bersangkutan. Penyusunan anggaran hanya berdasarkan pada KUA dan PPAS. Oleh karena itu dalam kasus perencanaan seperti dalam penyusunan RPJMD, Rencana Strategis (RENSTRA), Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD) dan Rencana Kerja (RENJA), untuk mencapai target kinerja tertentu menjadi terlalu besar nilainya, yang kemudian ketika masuk di KUA/PPAS terjadi pemangkasan yang cukup besar, yang mengakibatkan target kinerja tidak tercapai.

Hal lain dalam penerapan anggaran kinerja adalah tidak terdapat indikator untuk mengukur pencapaian target penyediaan layanan yang digunakan dalam perencanaan, serta tidak adanya kaitan dengan indikator target dalam anggaran tahunan yang berbasis kinerja. Dalam Kepmendagri No 29 Tahun 2002, DPRD (pihak legislatif) menetapkan KUA yang berfungsi sebagai panduan kebijakan umum bagi eksekutif dalam menyusun rancangan anggaran (RAPBD). Sementara, dalam Permendagri No 13 Tahun 2006, DPRD mengeluarkan KUA. Kebijakan Umum Anggaran (KUA) membatasi eksekutif dalam penyusunan rancangan anggaran sampai batas rincian yang mungkin tidak realistis atau tidak praktis. Hasilnya, rancangan anggaran yang dihasilkan akan terlihat berbeda dengan dokumen perencanaan, sehingga menyebabkan konflik antara DPRD dan Eksekutif.

Konflik yang terjadi biasanya mengakibatkan tertundanya pengesahan APBD. Tertundanya pengesahan APBD sering merupakan hal yang sangat lazim terjadi, akibat prosesnya sendiri yang seringkali berjalan tidak sesuai dengan kalender anggaran yang telah ditetapkan. Beberapa tahapan yang seharusnya dilakukan secara beruntun, seperti pada penyusunan KUA dan Instruksi Kepala Daerah untuk menyusun anggaran bagi dinas, pada kenyataannya dilakukan secara bersamaan. Demikian pula rancangan anggaran (RAPBD) seringkali sudah dalam tahap *review* sementara KUA belum disahkan. Padahal menurut ketentuan, APBD harus sudah disahkan pada akhir Desember, namun Eksekutif baru

mengajukan rancangan anggaran kepada DPRD pada bulan Februari tahun berikutnya. Sementara itu DPRD membutuhkan paling tidak 2 (dua) bulan untuk membahas RAPBD tersebut, sehingga pengesahan anggaran setidaknya terjadi pada bulan keempat tahun anggaran yang bersangkutan.

Tidak dapat disahkannya anggaran sesuai jadwal, menyebabkan Pemerintah Daerah tidak dapat secara langsung mendanai proyek-proyek atau kegiatan. Kualitas beberapa proyek menjadi rendah, karena waktu yang kurang akibat keterlambatan pengesahan anggaran. Oleh karena hal tersebut, untuk mempercepat proses pengesahan anggaran, baik pihak legislatif maupun eksekutif harus melakukan pendekatan dan menerapkan langkah-langkah yang diperlukan bagi penyelesaian proses APBD secara efisien dan tepat waktu.

Masalah-masalah yang berkaitan dengan penganggaran lainnya seperti tingkat partisipasi, kesenjangan anggaran dan indikator kinerja telah menjadi fokus banyak peneliti, khususnya dalam domain akuntansi keperilakuan. Penelitian-Penelitian tersebut antara lain dilakukan oleh Kenis, (1979); Brownell dan Melnnes, (1986); dan Indriantoro (1993). Beberapa peneliti Lainnya meneliti tentang anggaran dengan mengadopsi pendekatan kontijensi antara lain oleh Brownell (1982); Subramaniam dan Mia (2001); Chong dan Chong (2000). Pendekatan Kontijensi menyebabkan adanya variable-variabel lain yang bertindak sebagai *variabel moderating* atau *variabel intervening*.

Penelitian mengenai penganggaran pada organisasi sektor swasta yang murni berorientasi pada bisnis atau laba (*pure profit organization*) memang telah banyak dilakukan. Namun, hasil penelitian pada organisasi yang murni mencari laba tidak semuanya dapat diperlakukan sama pada organisasi sektor publik. Hal ini disebabkan karena ada perbedaan yang mendasar di antara keduanya. Beberapa penelitian anggaran di bidang sektor publik yang telah dilakukan antara lain oleh Johnson (1982) menggunakan pendekatan *ethnometodologi* dalam penelitian perilaku anggaran. Gordon dan Sellers (1984) membuktikan bahwa sistem informasi akuntansi sejalan dengan sistem penganggaran organisasi. Sementara Suryani (2004) menunjukkan bahwa filosofi

budaya *Hukutu Pahamangu Ridihi Pamerangu* sangat baik digunakan untuk pedoman penyusunan anggaran daerah di Sumba Timur; dan Munawar (2006) menunjukkan bahwa karakteristik tujuan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku dan sikap aparat daerah.

Dengan mengacu kepada uraian di atas, penelitian ini dari aspek *ontology* memandang anggaran pemerintah daerah merupakan suatu realitas sosial yang disusun dengan adanya interaksi sosial antara berbagai pihak. Oleh karena itu penelitian ini, menggunakan pendekatan kualitatif untuk menganalisis secara mendalam tentang fenomena proses penganggaran kinerja yang terjadi di lingkungan Pemerintah Kabupaten Temanggung.

## **1.2 Rumusan Masalah**

Sesuai dengan latar belakang masalah di atas, maka yang menjadi permasalahan pada penelitian ini adalah (1) bagaimana pelaku Penyusun Anggaran memahami proses penyusunan anggaran ditinjau dari aspek perencanaan?, dan (2) apakah proses penyusunan anggaran menurut pelaku Penyusun Anggaran sudah berlandaskan pada basis kinerja (*performance budget*) dan menggunakan Standar Analisa Biaya (SAB) dan (3) Hambatan/kendala apa yang dihadapi pelaku Penyusun Anggaran dalam proses penyusunan anggaran berbasis kinerja, dan solusi apa yang perlu dilakukan dalam mengatasi hambatan/kendala yang muncul.

## **1.3 Tujuan Penelitian**

Penelitian tentang Studi Fenomenologis tentang Proses Penyusunan Anggaran pada Pemerintah Kabupaten Temanggung, bertujuan:

1. Untuk menggambarkan dan menjelaskan konsep dan praktek proses penyusunan anggaran ditinjau dari aspek perencanaan.
2. Untuk menggambarkan dan menjelaskan penerapan 'anggaran berbasis kinerja' (*performance budget*) dalam penyusunan anggaran di Kabupaten Temanggung.

3. Untuk menggambarkan dan menjelaskan berbagai kendala dan hambatan dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja' (*performance budget*) dan mencari solusi untuk memecahkan hambatan/kendala tersebut.

#### **1.4 Manfaat Penelitian**

Hasil dari penelitian ini diharapkan mempunyai manfaat baik dari segi akademis maupun segi praktis. Dari segi akademis bahwa penelitian ini dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu akuntansi, khususnya yang berkaitan dengan akuntansi sektor publik. Sedangkan kegunaan praktis hasil penelitian ini diharapkan dapat dijadikan referensi atau bahan pertimbangan bagi pihak yang berkepentingan yaitu Pemerintah Kabupaten Temanggung dalam rangka menyempurnakan sistem penyusunan anggaran di daerah.