

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Pengertian dan Fungsi Anggaran Sektor Publik

Anggaran Sektor Publik dalam prakteknya disebut juga sebagai anggaran negara atau daerah. Secara umum dapat dijelaskan sebagai alat pengatur dan pengendali aktivitas pemerintah. Untuk itu, eksekutif harus menjalankan aktivitas sesuai dengan anggaran yang telah disetujui oleh legislatif.

Namun secara khusus anggaran publik atau dapat juga diartikan sebagai anggaran negara atau daerah, menurut Indra Bastian (2006) Anggaran dapat diinterpretasikan sebagai paket pernyataan perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang. Didalam tampilannya, anggaran selalu menyertakan data penerimaan dan pengeluaran yang terjadi di masa lalu.

Sedangkan menurut *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, definisi anggaran (*budget*) adalah rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan, dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu.

Perencanaan merupakan bagian yang tak dapat dipisahkan dari proses manajemen organisasi. Demikian juga anggaran mempunyai posisi sangat penting. Anggaran mengungkapkan apa yang akan dilakukan di masa mendatang. Pemikiran strategis di setiap organisasi adalah proses di mana manajemen berpikir tentang pengintegrasian aktivitas ke arah tujuan organisasi. Semakin bergejolak

lingkungan pasar, teknologi, dan ekonomi eksternal, manajemen akan didorong untuk menyusun strategi. Pemikiran strategis manajemen didokumentasikan dalam berbagai dokumen perencanaan. Keseluruhan proses diintegrasikan dalam prosedur penganggaran organisasi.

Berdasarkan penjabaran mengenai anggaran negara atau daerah di atas, anggaran bukan hanya dokumen yang berisi tentang rencana penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang, tetapi esensi yang lebih penting dan menjadi bagian yang tidak dapat dipisahkan dari hal tersebut yaitu, proses perencanaan menentukan strategi organisasi pemerintah, yang berhubungan dengan gejolak lingkungan pasar, teknologi, dan ekonomi eksternal, kemudian ditentukan tujuan organisasi hingga mengintegrasikannya ke dalam berbagai aktivitas.

Anggaran Sektor Publik berfungsi sebagai berikut :

1. Anggaran merupakan hasil akhir proses penyusunan rencana kerja
2. Anggaran merupakan cetak biru aktivitas yang akan dilaksanakan di masa mendatang
3. Anggaran sebagai alat komunikasi intern yang menghubungkan berbagai unit kerja dan mekanisme kerja antara atasan dan bawahan.
4. Anggaran sebagai alat pengendalian unit kerja.
5. Anggaran sebagai alat motivasi dan persuasi tindakan efektif dan efisien dalam pencapaian visi organisasi.
6. Anggaran merupakan instrumen politik
7. Anggaran merupakan instrumen kebijakan fiskal.

2.2. Jenis Sistem Penganggaran

Sistem Penganggaran terdiri dari :

1. Line Item Budgeting

Line item budgeting adalah penyusunan anggaran yang didasarkan pada dan dari mana dana berasal (pos-pos penerimaan) dan untuk apa dana tersebut digunakan (pos-pos pengeluaran). Jenis anggaran ini relatif dianggap paling tua dan banyak mengandung kelemahan atau sering pula disebut *Traditional Budgeting*.

Karakteristik dari sistem penganggaran line item:

- a) Titik berat perhatian pada segi pelaksanaan dan pengawasan,
- b) Penekanan hanya pada segi administrasi.

Keunggulannya.:

- a) Penyusunan relatif mudah,
- b) Membantu dalam mengamankan komitmen di antara partisipasi sehingga dapat mengurangi konflik

Kelemahannya:

- a) Perhatian terhadap laporan pelaksanaan anggaran penerimaan dan pengeluaran sangat kurang pertimbangan,
- b) Diabaikannya prestasi yang dicapai atas realisasi penerimaan dan pengeluaran yang dianggarkan,
- c) Para penyusun anggaran tidak memiliki alasan yang rasional dalam menetapkan target penerimaan dan pengeluaran.

2. Incremental Budgeting

Sistem ini menggunakan revisi anggaran pendapatan dan belanja tahun berjalan untuk menentukan anggaran tahun yang akan datang. Sekali suatu pos pengeluaran muncul didalam anggaran, maka selamanya pos tersebut ada pada anggaran periode berikutnya dengan perubahan/kenaikan yang didasarkan dari jumlah yang dianggarkan pada periode sebelumnya. Titik perhatian adalah marginal atau selisih incremental antara anggaran tahun ini dan tahun sebelumnya, bukan pada anggaran secara menyeluruh. Alasan diterapkannya sistem anggaran incremental ini adalah bahwa seluruh kegiatan yang dilaksanakan pada tahun anggaran yang sebelumnya merupakan kegiatan yang harus diteruskan pada tahun berikutnya.

Keunggulannya:

- a) Membantu mengatasi rumitnya proses penyusunan anggaran,
- b) Tidak memerlukan pengetahuan yang terlalu tinggi untuk memahami program-program baru,
- c) Dapat mengurangi konflik.

Kelemahannya: (sama dengan sistem anggaran line item)

3. Planning Programing Budgeting System (PPBS)

Planning programing budgeting system adalah suatu proses perencanaan, pembuatan program dan penganggaran yang terikat dalam suatu sistem sebagai satu kesatuan yang bulat dan tidak terpisah-pisah dan didalamnya terkandung identifikasi tujuan organisasi, permasalahan yang mungkin

timbul dalam pencapaian tujuandan proses pertimbangan implikasi keputusan terhadap berbagai kegiatan di masa yang akan datang.

Keunggulannya:

- a) Dapat menggambarkan tujuan organisasi dengan lebih nyata,
- b) Dapat menghindari adanya overlapping program dan pertentangan diantara program.
- c) Dapat memungkinkan alokasi sumber daya secara lebih efisien dan efektif berdasarkan analisa manfaat dan biaya untuk mencapai tujuan.

Kelemahannya:

- a) Terlalu sukar diterapkan baik secara teknis maupun praktis sehingga sulit diterapkan khususnya di negara-negara berkembang,
- b) Merupakan proses yang multikompleks dan memerlukan banyak perhitungan dan analisa.
- c) Memerlukan kualitas pengelolaan yang sangat tinggi

4. Zero Based Budgeting

Zero based budgeting adalah anggaran yang dibuat berdasarkan pada sesuatu yang sedang dilakukan atau dilakukan merupakan sesuatu yang baru, dan tidak berdasarkan pada apa yang telah dilakukan dimasa lalu. Setiap kegiatan dilihat sebagai sesuatu yan mandiri dan bukan merupakan kelanjutan dari apa yang sudah dilakukan.

Keunggulannya:

- a) Proses pembuatn paket keputusan dapatmenjamin tersedianya informasi yang lebih bermanfaat bagi kepentingan manajemen,

- b) Dana dapat dialokasikan dengan lebih efisien, karena terdapat beberapa alternatif keputusan dan alternatif bagi pelaksanaan keputusan tersebut,
- c) Setiap program dan kegiatan selalu direview setiap tahun,
- d) Pengambilan keputusan dapat memperoleh informasi mengenai kegiatan yang dianggap kritik dan mendesak.

Kelemahannya:

- a) Tidak mudah untuk diterapkan,
- b) Tidak semua kegiatan dapat disusun ranking keputusannya secara konsisten dari tahun ke tahun,
- c) Terlalu mahal dan memakan banyak waktu,
- d) Memerlukan skill khusus terutama dalam menganalisa dan menentukan prioritas/ranking,
- e) Memerlukan data yang lebih banyak dan diperlukan dukungan analisa yang cukup kuat.
- f) Sulit untuk memutuskan bahwa kegiatan yang satu benar-benar lebih penting dibandingkan kegiatan yang lainnya.

5. Performance Budgeting System

Performance budgeting system adalah cara penyusunan anggaran berdasarkan pertimbangan beban kerja dan yang berorientasi kepada pendayagunaan dana yang tersedia untuk mencapai hasil yang optimal dari kegiatan yang dilaksanakan. Sistem penyusunan ini tidak hanya didasarkan kepada apa yang dibelanjakan saja tetapi juga didasarkan kepada tujuan-

tujuan atau rencana-rencana tertentu yang untuk pelaksanaannya perlu disusun atau didukung oleh suatu anggaran biaya yang cukup dan biaya atau dana yang dipakai tersebut harus dijalankan secara efektif dan efisien.

Keunggulannya:

- a) Memungkinkan adanya pendelegasian dalam wewenang dalam pengambilan keputusan,
- b) Merangsang partisipasi dan motivasi unit-unit operasional melalui proses usulan dari bawah dan penilaian anggaran yang bersifat faktual,
- c) Dapat membantu meningkatkan fungsi perencanaan dan mempertajam keputusan pada semua tingkat,
- d) Memungkinkan alokasi dana secara optimal karena setiap kegiatan selalu dipertimbangkan dari segi efisiensi,
- e) Dapat menghindarkan pemborosan.

Kelemahannya:

- a) Tidak semua kegiatan dapat distandarisasikan,
- b) Tidak semua hasil kerja dapat diukur secara kuantitatif,
- c) Tidak ada kejelasan mengenai siapa pengambil keputusan dan siapa yang menanggung beban atas keputusan.

2.3. Anggaran Berbasis Kinerja (ABK)

Anggaran berbasis kinerja dikenal dalam pengelolaan keuangan daerah sejak diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 yang dalam

pasal 8 dinyatakan bahwa APBD disusun dengan pendekatan kinerja. Penerapan anggaran berbasis kinerja pada instansi pemerintah di Indonesia dicanangkan melalui pemberlakuan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang keuangan negara dan diterapkan secara bertahap mulai tahun anggaran 2005. Anggaran berbasis kinerja menghubungkan pengeluaran dengan program dan hasil yang diinginkan. Oleh karena itu, orientasi pembiayaan yakni *output* organisasi yang ingin dicapai berkaitan erat dengan Visi, Misi, dan Rencana Strategis Organisasi, pengalokasian sumber daya pada program, bukan pada unit organisasi semata, dan memakai *output measurement* sebagai indikator kinerja organisasi.

Dalam penyusunan ABK diperlukan indikator kinerja, standar biaya dan evaluasi program dari setiap jenis program dan kegiatan yang kemudian dicantumkan dalam setiap kegiatan yang terdapat dalam Rencana Kerja Anggaran (RKA) Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Dalam penyusunan ABK perlu didukung dokumen perencanaan yaitu RENSTRA dan Rencana Kerja Tahunan, karena proses pelaksanaan anggaran berbasis kinerja harus dapat diukur dan dievaluasi, pengukuran hasil bukan pada besarnya dana yang telah dihabiskan sebagaimana yang dilaksanakan pada sistem penganggaran tradisional (line item dan incremental budget) tetapi berdasarkan pada tolok ukur kinerja yang telah ditetapkan.

Menurut Mardiasmo (2002) performance budget pada dasarnya adalah sistem penyusunan dan pengelolaan anggaran daerah yang berorientasi pada pencapaian hasil atau kinerja. Kinerja tersebut mencerminkan efisiensi dan efektifitas pelayanan publik, yang berarti berorientasi pada kepentingan publik.

Pembangunan tata kelola yang baik dapat dilaksanakan melalui penerapan Anggaran Berbasis Kinerja untuk meningkatkan Efisiensi dan Efektivitas Pengeluaran Pemerintah. Efisiensi berhubungan erat dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output yang dihasilkan terhadap input yang digunakan (cost of output). Proses kegiatan operasional dapat dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya (Spending well).

2.4. Pengertian Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah sebagai rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah, yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, merupakan instrumen dalam rangka mewujudkan pelayanan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat untuk tercapainya tujuan bernegara. APBD menggambarkan semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang.

Beberapa definisi dari berbagai sumber mengenai APBD :

Menurut Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, APBD adalah suatu rencana keuangan tahunan daerah yang ditetapkan berdasarkan Peraturan Daerah tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.

Sedangkan menurut Nurlan Darise (2008)

APBD adalah Rencana Operasional Keuangan Pemerintah Daerah, dimana satu pihak menggambarkan perkiraan pengeluaran setinggi-tingginya guna membiayai kegiatan-kegiatan dan proyek-proyek daerah dalam satu tahun anggaran tertentu dan di pihak lain menggambarkan perkiraan penerimaan dan

sumber-sumber penerimaan daerah guna menutupi pengeluaran-pengeluaran dimaksud.

Dari beberapa definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa APBD adalah:

1. Anggaran ditetapkan berdasarkan Peraturan Daerah tentang APBD, untuk kemudian dibahas dan disetujui bersama oleh Pemerintah dan DPRD.
2. Anggaran merupakan refleksi dari kebijakan pemerintah yang dinilai dengan angka-angka atau uang dan dituangkan dalam bentuk jenis kegiatan berikut dengan rincian objek.
3. Terdapat Perkiraan penerimaan dan sumber-sumber penerimaan, yang merupakan target minimal untuk menutupi biaya-biaya sehubungan dengan aktivitas-aktivitas tersebut, sedangkan biaya-biaya tersebut sebagai pengeluaran yang merupakan batas maksimal.
4. Dalam masa satu tahun anggaran.

APBD disusun dengan Anggaran Berbasis Kinerja (ABK) yang berdasarkan atas 5 (lima) komponen penting yaitu capaian kinerja, indikator kinerja, Analisis Standar Belanja, standar satuan harga, dan standar pelayanan minimal (mengacu pada pasal 39 ayat (2) PP No.58 tahun 2005).

2.5. Belanja Daerah

Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri No.13 Tahun 2006, belanja daerah adalah belanja yang dipergunakan untuk mendanai pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan pemerintah daerah yang terdiri dari urusan wajib, urusan pilihan dan urusan yang penanganannya dalam bagian atau bidang tertentu yang dilaksanakan bersama antara pemerintah daerah atau antar

pemerintah daerah yang ditetapkan dengan ketentuan perundang-undangan. Belanja urusan wajib diprioritaskan untuk melindungi dan meningkatkan kualitas kehidupan masyarakat dalam memenuhi kewajiban daerah yang diwujudkan dalam bentuk peningkatan pelayanan dasar, pendidikan, kesehatan, fasilitas sosial, dan fasilitas umum yang layak serta mengembangkan sistem jaminan sosial. Dan peningkatan kualitas kehidupan masyarakat diwujudkan dalam prestasi kerja dalam pencapaian standar pelayanan minimal sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Berdasarkan kelompok jenis belanja, belanja daerah dapat diuraikan sebagai berikut :

- a. **Belanja Tidak Langsung**, merupakan belanja yang dialokasikan tidak terkait langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Belanja tidak langsung, pada dasarnya merupakan belanja yang digunakan secara bersama-sama (*common cost*) untuk melaksanakan seluruh program atau kegiatan unit kerja.
- b. **Belanja Langsung**, merupakan belanja yang dialokasikan terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Karakteristik belanja langsung adalah bahwa *input* (alokasi belanja) yang ditetapkan dapat diukur dan diperbandingkan dengan output yang dihasilkan.

2.6. Prinsip Penyusunan Anggaran

1. 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.

2. 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 atau proyek yang belum atau tidak tersedia anggarannya dalam APBD dan perubahan APBD.

3. 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.

4. Efisiensi dan efektifitas anggaran

Penyusunan anggaran hendaknya dilakukan berdasarkan 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.

5. Disusun dengan pendekatan kinerja

APBD disusun dengan pendekatan kinerja, yaitu mengupayakan pencapaian hasil kerja (*outcome*) dari perencanaan alokasi biaya atau *input* yang telah ditetapkan. Selain itu harus mampu menumbuhkan profesionalisme kerja di setiap organisasi kerja yang terkait.

2.7. 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 No.33 Tahun 2004, tahapan tersebut adalah sebagai berikut :

1. 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.
2. DPRD kemudian membahas kebijakan umum APBD yang disampaikan oleh pemerintah daerah dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD tahun anggaran berikutnya.

3. 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.
4. 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.
5. RKA-SKPD tersebut kemudian disampaikan kepada DPRD untuk dibahas dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD.
6. Hasil pembahasan RKA-SKPD disampaikan kepada pejabat pengelola keuangan daerah sebagai bahan penyusunan rancangan perda tentang APBD tahun berikutnya.
7. Pemerintah daerah mengajukan rancangan perda tentang APBD disertai dengan penjelasan dan dokumen-dokumen pendukungnya kepada DPRD pada minggu pertama bulan Oktober tahun berikutnya.
8. Pengambilan keputusan oleh DPRD mengenai rancangan perda tentang APBD dilakukan selambat-lambatnya satu bulan sebelum tahun anggaran yang bersangkutan dilaksanakan.

2.8. Pengertian Sistem Biaya Berbasis Aktivitas

Salah satu cara terbaik untuk memperbaiki sistem kalkulasi biaya adalah dengan menerapkan sistem kalkulasi biaya berdasarkan aktivitas (*Activity Based Costing*) yang selanjutnya disingkat menjadi *ABC*. *ABC* adalah suatu sistem

akuntansi yang terfokus pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk/jasa. *ABC* menyediakan informasi perihal aktivitas-aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas-aktivitas tersebut. Aktivitas adalah setiap kejadian atau transaksi yang merupakan pemicu biaya (*cost driver*) yakni, bertindak sebagai faktor penyebab dalam pengeluaran biaya organisasi. Aktivitas-aktivitas ini menjadi titik perhimpunan biaya. Dalam sistem *ABC*, biaya ditelusuri ke aktivitas dan kemudian ke produk. Sistem *ABC* mengasumsikan bahwa aktivitas-aktivitaslah yang mengkonsumsi sumber daya dan bukan produk. Sistem *ABC* memperbaiki sistem kalkulasi biaya dengan mengidentifikasi aktivitas individual sebagai objek biaya pokok (fundamental) (Horngren, 2008). Aktivitas bisa berupa kejadian, tugas, atau unit kerja dengan tujuan khusus. Sistem *ABC* menghitung biaya setiap aktivitas serta membebankan biaya ke objek biaya seperti produk dan jasa berdasarkan aktivitas yang dibutuhkan untuk menghasilkan tiap produk atau jasa.

Dari perspektif manajerial, sistem *ABC* menawarkan lebih dari sekedar informasi biaya produk yang akurat akan tetapi juga menyediakan informasi tentang biaya dan kinerja dari aktivitas dan sumber daya serta dapat menelusuri biaya-biaya secara akurat ke objek biaya selain produk atau jasa.

Pengertian *ABC* menurut Sulastiningsih (1999) adalah sebagai berikut :

ABC adalah sebuah sistem informasi yang mengidentifikasi bermacam-macam aktivitas yang dikerjakan di dalam suatu organisasi dan mengumpulkan biaya berdasarkan sifat dari aktivitas. *ABC* sistem memfokuskan pada biaya yang melekat ke produk berdasarkan aktivitas yang dikerjakan untuk memproduksi dan mendistribusikan produk yang bersangkutan.

2.9. Manfaat Sistem Biaya Berbasis Aktivitas

Sistem Biaya Berbasis Aktivitas adalah sebuah sistem informasi yang mengidentifikasi bermacam-macam aktivitas yang dikerjakan di dalam suatu organisasi dan mengumpulkan biaya berdasarkan sifat dari aktivitas. ABC memfokuskan pada biaya yang melekat ke produk berdasarkan aktivitas yang dikerjakan untuk memproduksi dan mendistribusikan produk yang bersangkutan. Pada manajer mengimplementasikan ABC pada saat mereka yakin, bahwa manfaat yang diperoleh lebih besar dari biaya pengukuran tambahan yang diperlukan. ABC akan menghasilkan informasi biaya produk yang akurat, apabila perusahaan mengkonsumsi sumberdaya tidak langsung dalam jumlah yang relatif besar pada proses produksinya, atau perusahaan mempunyai beranekaragam produk, jasa, proses produksi dan konsumen. Perhatian ABC tidak semata-mata pada processing time, tetapi juga non value added time seperti waiting time, movement time, storage time, setup time, dan non value added time yang lain, sehingga ABC dapat mendukung perbaikan berkesinambungan untuk mengurangi biaya overhead pabrik dengan mengeliminir non value added time. Manfaat dari ABC adalah :

- a. Memperbaiki kualitas pembuatan keputusan
- b. Menyediakan informasi biaya berdasarkan aktivitas, sehingga memungkinkan manajemen melakukan manajemen berbasis aktivitas (Activity-based manajemen)
- c. Perbaikan berkesinambungan terhadap aktivitas untuk mengurangi biaya overhead pabrik

- d. Memberikan kemudahan dalam estimasi biaya relevan

2.10. Prosedur pembebanan Belanja Daerah dengan pendekatan Biaya Berbasis Aktivitas (ABC) dalam Penyusunan Analisis Standar Belanja (ASB)

Pemerintah daerah hendaknya mampu menetapkan biaya dan pengalokasian anggaran belanja kepada setiap aktivitas unit kerja dengan logis dan memiliki tolok ukur yang jelas, hal tersebut dilakukan dalam rangka untuk meningkatkan kinerja anggaran. Selama ini biaya dalam anggaran ditetapkan berdasarkan *line item* anggaran, sehingga dampaknya terjadi *overfinacing* dan *underfinancing* dengan kata lain terjadi ketidakwajaran dalam menetapkan biaya pada penganggaran. Padahal sejak diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 pada pasal 8 dinyatakan bahwa APBD disusun dengan pendekatan kinerja dan telah diterapkan anggaran berbasis kinerja pada instansi pemerintah di Indonesia melalui pemberlakuan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang keuangan negara dan diterapkan secara bertahap mulai tahun anggaran 2005. Namun dalam prakteknya sampai saat ini di beberapa Pemerintah Daerah, Anggaran Berbasis Kinerja belum sepenuhnya dilaksanakan dalam proses penyusunan anggaran.

Agar terlaksana penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja dimana pengalokasian anggaran belanja memiliki tolok ukur yang jelas untuk tiap

aktivitas unit kerja, maka diperlukan instrument untuk menilai kewajaran atas beban kerja dan biaya terhadap suatu kegiatan.

Dalam beberapa regulasi mengenai penyusunan Anggaran Belanja Daerah, disebutkan Analisis Standar Belanja (ASB) sebagai instrument untuk menilai kewajaran atas beban kerja dan biaya terhadap suatu kegiatan, diantaranya sebagai berikut :

1. Peraturan Pemerintah No. 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, menyebutkan **Analisis Standar Belanja** sebagai instrument untuk penilaian kewajaran atas beban kerja dan biaya terhadap suatu kegiatan.
2. UU No.32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah. Pasal 167 ayat (3) : “ Belanja daerah mempertimbangkan beberapa instrument pendukung berupa : **Analisis Standar Belanja**, standar harga pokok, tolok ukur kinerja, dan standar pelayanan minimal yang ditetapkan sesuai dengan peraturan perundang-undangan”.
3. PP No.58 Tahun 2005, Bagian Kelima Penyiapan Raperda APBD. Pasal 41 ayat (3) menyatakan bahwa “Pembahasan oleh tim anggaran pemerintah daerah sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dilakukan untuk menelaah kesesuaian antara RKA-SKPD dengan kebijakan umum APBD, prioritas dan plafon anggaran sementara, prakiraan maju yang telah disetujui tahun anggaran sebelumnya, dan dokumen perencanaan lainnya, serta capaian kinerja, indikator kinerja, **analisis standar belanja**, standar satuan harga, dan standar pelayanan minimal”.

4. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah pasal 89 ayat (2) yang berbunyi:
“Rancangan surat edaran kepala daerah tentang pedoman penyusunan RKA-SKPD sebagaimana dimaksud pada ayat (1) mencakup:
“....dokumen sebagai lampiran meliputi KUA, PPA, kode rekening APBD, format RKA-SKPD, **analisis standar belanja** dan standar harga satuan”.

Di dalam semua regulasi di atas tidak dijelaskan model dan format ASB, oleh karena itu beberapa pemerintah daerah bekerja sama dengan Pusat Studi Ekonomi dan Kebijakan Publik Universitas Gadjah Mada (PSEKP UGM) merumuskan formula ASB sesuai dengan teori dasar “Performance Budgeting”.

Kedudukan ASB adalah untuk penyusunan RKA-SKPD pada proses penyusunan RAPBD. Dalam Penyusunannya, ASB menggunakan pendekatan *ABC*, untuk mengukur secara kuantitatif biaya dan kinerja suatu kegiatan (*the cost and performance of activities*) serta alokasi penggunaan sumber daya dan biaya, baik biaya operasional maupun biaya administratif.

Pendekatan *ABC* digunakan untuk mengukur secara kuantitatif biaya dan kinerja suatu kegiatan (*the cost and performance of activities*) serta alokasi penggunaan sumber daya dan biaya, baik biaya operasional maupun biaya administratif yang bertujuan untuk meningkatkan akurasi biaya penyediaan barang dan jasa yang dihasilkan, dengan menghitung

biaya tetap (*fixed cost*) dan biaya variable (*variable cost*), sehingga rumusan total biaya dengan pendekatan *ABC* adalah sebagai berikut :

$$\mathbf{Biaya\ Total = Biaya\ Variabel + Biaya\ Tetap}$$

Biaya Tetap (*Fixed Cost*) adalah biaya yang tidak mengalami perubahan (tidak naik dan tidak turun) pada skala tertentu, sekalipun output yang dihasilkan mengalami perubahan. Sedangkan Biaya Variabel (*Variable Cost*) totalnya berubah secara proporsional sesuai perubahan tingkat kegiatan, dengan biaya per unitnya yang tidak berubah untuk berbagai tingkat kegiatan.

Proses evaluasi dan penilaian kewajaran biaya dengan pendekatan *ABC* dilakukan atas dasar biaya-biaya per kegiatan pada suatu organisasi atau SKPD. Adapun langkah-langkah yang harus dijalankan dalam menggunakan pendekatan *ABC* adalah sebagai berikut :

1. Menentukan Kegiatan-kegiatan yang akan diikutsertakan dalam perumusan dengan pendekatan *ABC*
2. Mengelompokkan kegiatan-kegiatan yang menghasilkan *output* yang seragam ke dalam satu kelompok aktivitas, lalu memberi nama kelompok aktivitas tersebut.
3. Menetapkan Pengendali Belanja (*cost driver*), yang merupakan faktor-faktor yang mempunyai efek terhadap perubahan level biaya total dalam satu kegiatan, atau *cost driver* yang merupakan *variable-variable* penyebab munculnya perbedaan biaya dalam melaksanakan

suatu kegiatan tertentu. Terdapat 2 macam *cost driver* yaitu *cost driver riil* (nyata) dan *cost driver pseudo* (semu).

a. *Cost Driver Pseudo* (semu)

Adalah *cost driver* yang seolah-olah mempengaruhi besar kecilnya belanja, namun sesungguhnya tidak mempengaruhi karena hanya sebagai dasar ‘pembenar’ untuk memperbesar anggaran. Contoh *cost driver* semu pada Jenis Kegiatan Pelatihan atau Bimbingan Teknis adalah ‘Tempat Pelaksanaan’, seringkali tempat pelaksanaan misalnya hotel bintang lima dijadikan alasan pembenar oleh pengusul anggaran.

b. *Cost Driver Riil* (nyata)

Adalah penggerak yang mempengaruhi besar kecilnya belanja. Jumlah peserta dan jumlah hari adalah *cost driver riil* pada Jenis Kegiatan Pelatihan atau Bimbingan Teknis. *Cost Driver Riil* ini yang akan dipilih dalam pembentukan model ASB. Sementara *Cost Driver Semu* tetap akan diakomodasi dalam rentang batas atas dan batas bawah pada saat mendistribusikan belanja total.

4. Mengumpulkan data total belanja (variable dependent) dari masing-masing kegiatan.
5. Setelah terkumpul data total belanja tiap kegiatan, kemudian berdasarkan rumusan :

$$\mathbf{Biaya\ Total = Biaya\ Variabel + Biaya\ Tetap}$$

Nilai Biaya Total dari tiap jenis kegiatan dipisahkan dalam nilai biaya tetap dan nilai biaya variable. Dengan demikian, setiap penambahan kuantitas target kinerja akan dapat dianalisis peningkatan belanja variabelnya.

Teknik menentukan biaya tetap dan biaya variable terdiri dari :

a. Metode *Scatterplot*

Adalah suatu metode penentuan persamaan garis dengan memplot data dalam suatu grafik. Salah satu tujuan grafik *scatter* adalah untuk melihat apakah asumsi hubungan linier wajar atau tidak. Berdasarkan pemeriksaan ini, mungkin terungkap bahwa titik-titik ini *outliers*, terjadi sebagai akibat kejadian yang tidak biasa. Pengetahuan ini dapat memberikan justifikasi untuk mengeliminasi dan mungkin menuntun pada perkiraan yang lebih baik mengenai fungsi belanja yang mendasarinya. Keunggulan signifikan metode *scatterplot* adalah memungkinkan kita untuk melihat data secara visual. Kelemahannya adalah tidak adanya kinerja objektif untuk memilih garis terbaik.

b. Metode *High-Low*

Adalah suatu metode untuk menentukan persamaan suatu garis lurus dengan terlebih dahulu memilih dua titik (titik tertinggi dan titik terendah) yang akan digunakan untuk menghitung parameter pemintas dan kemiringan. Titik tertinggi didefinisikan sebagai titik dengan tingkat output atau aktivitas tertinggi, titik terendah

didefinisikan sebagai titik dengan tingkat output atau aktivitas terendah. Metode *High-Low* memiliki keunggulan objektivitas, dua orang yang menggunakan metode ini pada suatu data tertentu akan menghasilkan jawaban yang sama. Kelemahan metode ini, titik tinggi dan rendah mungkin merupakan *outliers*. *Outliers* menggambarkan hubungan belanja-aktivitas yang belum tentu benar.

Ke dua metode di atas digunakan saat menemukan kasus khusus yaitu saat proses analisa terdapat data yang ekstrim serta data yang terbatas.

c. Metode Regresi Sederhana / OLS

Adalah suatu metode yang digunakan untuk membangun suatu persamaan yang menghubungkan antara variable dependen (Y) dengan variable independen (X) sekaligus untuk menentukan nilai ramalan atau dugaannya. Dalam regresi ini, variable dependen merupakan total biaya dari suatu kegiatan, sedangkan variable independen merupakan cost driver dari kegiatan tersebut.

Pada penelitian ini menggunakan software *Statistical Packages for The Social Sciences* (SPSS) versi 16.0 sebagai alat bantu hitung regresi sederhana. Untuk menganalisis output SPSS versi 16.0, maka hal yang harus dipahami adalah sebagai berikut :

1. Model Regresi dikatakan layak jika angka signifikansi pada Anova sebesar $< 0,05$

2. Model Regresi dapat diterangkan dengan menggunakan nilai koefisien determinasi (R^2) ($KD = R.Square \times 100 \%$) semakin besar nilai tersebut maka model semakin baik, jika nilai makin mendekati 1 maka model regresi semakin baik, yang berarti bahwa variabel independen yang dimasukkan dalam model regresi mampu menjelaskan keragaman variabel dependen.
6. Mensubstitusikan nilai x dalam hal ini adalah pengendali belanja dengan output yang telah ditentukan pada persamaan hasil olah data dengan regresi linear sederhana, untuk mendapat total anggaran.
7. Menentukan Nilai Rata-rata (Mean), Batas Atas dan Batas Bawah untuk masing-masing sebaran belanja, dengan melakukan analisis deskriptif menggunakan software SPSS 16, untuk kemudian menghitung prosentase alokasi kepada masing-masing objek belanja. Sehingga dapat diperoleh gambaran awal atas rata-rata dari pengalokasian setiap jenis kegiatan dan pengendali belanjanya.

Cara menentukan nilai rata-rata, batas atas dan batas bawah adalah sebagai berikut :

- Nilai Rata-rata : Total Nilai / Jumlah Data
- Nilai Batas Bawah : $(\text{Nilai Rata-rata} - \text{Standar Deviasi}) / \text{Total Nilai Rata-rata}$
- Nilai Batas Atas : $(\text{Nilai Rata-rata} + \text{Standar Deviasi}) / \text{Total Nilai Rata-rata}$