

## BAB 2

### TINJAUAN PUSTAKA

Dalam pemerintahan Reformasi dan Otonomi Daerah mulai ada perhatian yang besar terhadap penilaian kelayakan praktik manajemen pemerintahan yang mencakup perlunya dilakukan perbaikan sistem akuntansi manajemen, sistem akuntansi keuangan, perencanaan keuangan dan pembangunan, sistem pengawasan dan pemeriksaan (Mardiasmo 2009:26). Tuntutan yang lebih besar dari masyarakat untuk dilakukan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik. Organisasi sektor publik saat ini tengah menghadapi tekanan untuk lebih efisien, memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial, serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukan.

Domain publik sendiri memiliki wilayah yang luas dan kompleks dibandingkan dengan sektor swasta. Keluasan wilayah publik tidak hanya disebabkan luasnya jenis dan bentuk organisasi yang berada di dalamnya, akan tetapi juga karena kompleksnya lingkungan yang mempengaruhi lembaga-lembaga publik tersebut. Secara kelembagaan, domain publik antara lain badan-badan pemerintah (pemerintah pusat dan daerah serta unit kerja pemerintah), perusahaan milik negara (BUMN dan BUMD), yayasan, organisasi politik dan organisasi massa, Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM), universitas, dan organisasi nirlaba lainnya. Sektor publik dilihat dari variabel lingkungan dipengaruhi oleh banyak faktor tidak hanya ekonomi semata, akan tetapi faktor politik, sosial, budaya, dan historis yang memiliki pengaruh yang signifikan. Sektor publik itu tidak seragam atau heterogen adanya.

Pengertian sektor publik sendiri memiliki pengertian yang beragam sebagai suatu konsekuensi dari luasnya wilayah sektor publik, setiap disiplin ilmu (ekonomi, hukum, politik dan sosial) mempunyai pemahaman dan definisi yang berbeda-beda.

Organisasi sektor publik bergerak dalam lingkungan yang sangat kompleks dan *turbulence*. Menurut Mardiasmo, dalam bukunya Akuntansi Sektor Publik (2009:3) mengatakan bahwa "Komponen lingkungan yang mempengaruhi

organisasi sektor publik meliputi faktor ekonomi, politik, kultur, dan demografi”. Pengaruh yang begitu banyak inilah yang menyebabkan sektor publik itu bergerak secara dinamis. Perbedaan sifat dan karakteristik yang tampak antara sektor publik dan sektor swasta:

Tabel 2.1 Perbedaan Sifat dan Karakteristik Organisasi Sektor Publik

Perbedaan	Sektor Publik	Sektor Swasta
Tujuan Organisasi	<i>Nonprofit motive</i>	<i>Profit motive</i>
Sumber pendanaan	Pajak, retribusi, utang, obligasi pemerintah, laba BUMN/BUMD, penjualan aset, dsb	Pembiayaan internal: Modal sendiri
Pertanggungjawaban	Pertanggungjawaban kepada masyarakat (publik) dan (DPR/DPRD)	Pertanggungjawaban kepada pemegang saham dan kreditor
Struktur Organisasi	Birokratis, kaku, dan hierarkis	Fleksibel: datar, piramid, fungsional, dsb.
Karakteristik Anggaran	Terbuka untuk publik	Tertutup untuk publik
Sistem Akuntansi	<i>Cash Accounting</i>	<i>Accrual Accounting</i>

*Perbedaan Sifat dan Karakteristik Organisasi Sektor Publik dengan Sektor Publik, Mardiasmo (2009), Akuntansi Sektor Publik, Yogyakarta: Andi.*

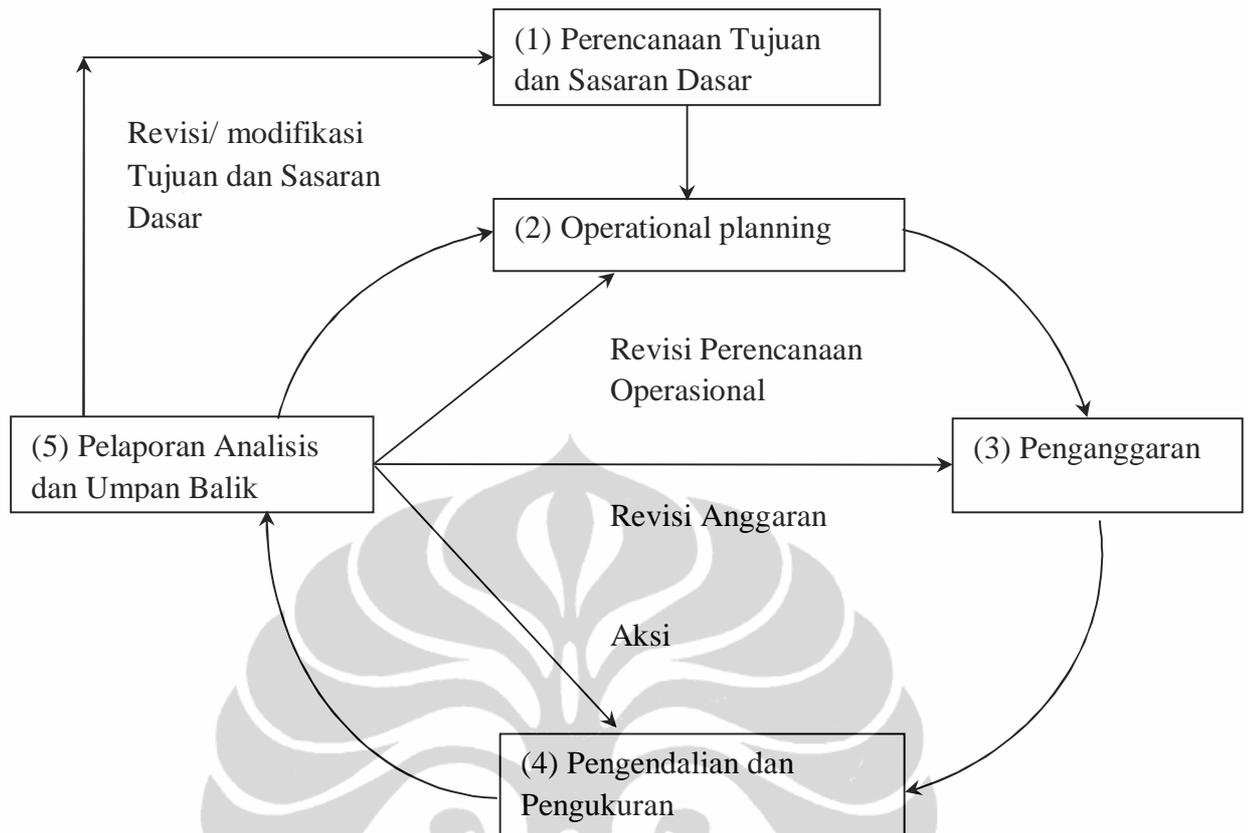
Pemerintah berkepentingan untuk melakukan intervensi dalam hal penentuan kebijakan fiskal dan moneter, melakukan regulasi terhadap sektor swasta, pemberian barang dan pelayanan publik, serta pendistribusian pendapatan dan kekayaan secara adil dan merata. Alasan pemerintah melakukan intervensi karena adanya kegagalan pasar (*market failure*), distribusi pendapatan dan kekayaan yang tidak merata serta menciptakan stabilitas dan pembangunan.

Pendapat Sondang P Siagian dalam bukunya *Administrasi Pembangunan* (1995 : 3) mengatakan bahwa :

“Pembangunan adalah suatu usaha atau rangkaian usaha pertumbuhan dan perubahan yang berencana yang dilakukan secara sadar oleh suatu bangsa, negara dan pemerintah, menuju modernitas dalam rangka pembinaan bangsa (*nation building*)”

Dari definisi di atas menggambarkan bahwa pembangunan itu merupakan proses, artinya kegiatan yang dilaksanakan secara terus menerus dengan melakukan pentahapan berdasarkan jangka waktu, kemudian bahwa pembangunan tersebut dilaksanakan secara sadar. Artinya atas dasar adanya perencanaan yang mantap, dengan demikian akan tercipta suatu kondisi yang lebih baik dari sebelumnya yang mencakup aspek kehidupan bangsa dan Negara, terutama aspek politik, ekonomi, social budaya, pertahanan dan keamanan nasional dan administrasi.

Dalam pembangunan, perencanaan dan pengendalian pada dasarnya merupakan dua sisi mata uang yang sama sehingga keduanya harus dipertimbangkan secara bersama-sama. Tanpa pengendalian, perencanaan tidak akan ada artinya karena tidak ada tindak lanjut (*follow-up*) untuk mengidentifikasi apakah rencana organisasi telah dicapai. Sebaliknya, tanpa ada perencanaan, maka pengendalian tidak akan berarti karena tidak ada target atau rencana yang digunakan sebagai pembanding. Siklus anggaran sektor publik seperti terdapat pada bagan di bawah ini



Sumber: Jones, R. and Pendlebury, M. (1996) *Public Sector Accounting*, 4th Ed, London: Pitman disadur Mardiasmo (2009) *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Andi

Bagan 2.1 Siklus Anggaran

Perencanaan dan pengendalian saling terkait seperti mata uang dan membentuk siklus menurut Mardiasmo, dalam bukunya *Akuntansi Sektor Publik* (2009:3) dikutip dari *Public Sector Accounting* (1988:13) membagi proses perencanaan dan pengendalian manajerial pada organisasi sektor publik menjadi lima tahap, yaitu:

1. Perencanaan tujuan dan sasaran dasar;
2. Perencanaan operasional;
3. Penganggaran;
4. Pengendalian dan pengukuran; dan
5. Pelaporan, analisis, dan umpan balik

Pengertian Siklus perencanaan dan pengendalian manajerial lebih jelasnya termuat di bawah ini

## 2.1 Perencanaan

Perencanaan merupakan salah satu fungsi vital dalam kegiatan manajemen. Karena untuk mencapai tujuan, manajemen harus membuat langkah-langkah proaktif dalam melakukan perencanaan yang komprehensif agar sasaran dan tujuan dapat dicapai. Perencanaan dapat dikatakan berjalan dengan baik bila tahapan-tahapan di dalamnya dapat diimplementasikan sesuai dengan sasaran dan tujuan dengan tingkat penyimpanan minimal serta hasil akhir maksimal.

Secara umum perencanaan yang dirumuskan oleh Husen (2009:77) adalah suatu tahapan dalam manajemen yang mencoba meletakkan dasar dan tujuan dan sasaran sekaligus menyiapkan segala program teknis dan administratif agar diimplementasikan.

Pengertian perencanaan lainnya oleh Terry dan Rue yang disadur oleh G.A. Ticoalu (2008 : 9) dalam *Dasar-Dasar Manajemen*, Perencanaan menentukan tujuan-tujuan yang hendak dicapai selama suatu masa yang akan datang dan apa yang harus diperbuat agar dapat mencapai tujuan-tujuan itu. Tujuan perencanaan digunakan untuk melakukan usaha untuk memenuhi persyaratan spesifikasi kegiatan/program yang ditentukan dalam batasan biaya, mutu dan waktu. Pimpinan menganggap perencanaan itu merupakan salah satu metode terbaik untuk mempersiapkan organisasi guna menghadapi perubahan yang terus menerus terjadi dalam lingkungannya. Dalam organisasi sektor publik, perencanaan dimulai sejak dilakukannya perencanaan strategi, di tahap ini manajemen organisasi membuat alternatif-alternatif program yang sesuai dengan skala prioritas dan sumber daya yang dimiliki.

Pengertian lain perencanaan menurut Waterson (1956:26) dalam buku Turner and Hulme (*Governance, Administration & Development* (1997:132) menyebutkan *planning is organized, conscious, and continual attempt to select the best available alternative to achieve specific goals*. Dalam pandangan ilmu politik perencanaan dianggap sebagai proses berinteraksinya beberapa orang dengan organisasi dengan memegang argumen dan penawaran masing-masing pihak, dengan kekuatan yang ada untuk mencapai tujuan yang diinginkan.

Selain itu terdapat pengertian lain dari Jones and Pendlebury (1988: 12) “*In the first place there is the type of planning that is essential for the setting of the*

*overall objectives of the organization. Secondly there is the type of planning that is essential for implementing the actions needed to achieve the fundamental aims and objectives*". Walau terdapat dua tipe perencanaan berhubungan erat tapi hampir tidak mungkin memisahkan pengertian yang tepat antara keduanya.

Perencanaan itu terjadi di dalam berbagai organisasi, sebab perencanaan ini merupakan proses dasar manajemen di dalam mengambil keputusan dan tindakan. Perencanaan diperlukan dalam setiap jenis kegiatan baik itu kegiatan organisasi, perusahaan maupun kegiatan di masyarakat, dan perencanaan itu ada dalam setiap fungsi-fungsi manajemen, karena fungsi-fungsi itu hanya dapat melaksanakan keputusan-keputusan yang telah ditetapkan di dalam perencanaan. Perencanaan yang baik akan menghasilkan suatu tujuan yang baik pula, karena itu harus terlebih dahulu dipikirkan secara matang mengingat perencanaan tersebut menjadi tumpuan bagi pelaksanaan manajemen.

Pengertian lain dari perencanaan menurut Newman (197 : 15) Perencanaan (*planning*) is deciding in advance what is to be done. Seseorang tidak akan dapat menggariskan jalannya kegiatan untuk mencapai tujuan jika ia tidak mengetahui apa tujuannya, ini juga tercermin dalam sebuah organisasi.

Perencanaan dianggap suatu pendekatan terorganisasi terhadap persoalan-persoalan yang akan datang dan menguraikannya secara lambat laun membentuk pola sekarang untuk kegiatan yang akan datang. Perencanaan tidak berhubungan dengan keputusan-keputusan yang akan datang, tetapi dengan dampak akan datang dari keputusan-keputusan yang sekarang. Perencanaan menjembatani lowongan antara posisi saat ini dan kemana posisi yang hendak dituju. Perencanaan menjawab terlebih dahulu; siapa, apa, kapan, dimana, mengapa, dan bagaimana kegiatan-kegiatan yang akan datang.

Perencanaan efektif haruslah didasarkan atas fakta-fakta dan informasi dan tidak atas emosi dan keinginan. Seorang Perencanaan harus mampu untuk membayangkan pola kegiatan yang diusulkan dengan jelas. Pada dasarnya perencanaan adalah proses intelektual. Dengan perencanaan kemampuan menduga-duga, memandang ke depan, bersiap dengan hal tak terduga, memetakan kegiatan-kegiatan, dan mengadakan urutan-urutan yang teratur untuk mencapai tujuan-tujuan. Perencanaan yang memadai harus berlangsung sebelum kegiatan.

Membalikan urutan-urutan perencanaan akan berdampak pada ketidaksesuaian hasil yang didapat. Itulah sebabnya perencanaan itu begitu penting. Usaha-usaha perencanaan adalah kegiatan yang tidak pernah berhenti. Semua rencana adalah "tentative" sebagai percobaan dan takluk kepada revisi dan amandemen. Perencanaan mengurangi kegiatan yang kebetulan dan tidak berguna.

Pengertian lain menurut Gordon (2004:7) menyebutkan perencanaan, *a planning domain is a cluster of numerous human activities that are all related in some specific way*. Pendapat tentang perencanaan Lewis menyebutkan (2001:189) *planning is In fact, this illustrates the definition of planning. It is answering all of the who, what, when, and how questions, much as a reporter asks when doing an article.*

Tidak semua perencanaan akan berjalan sesuai dengan yang kita inginkan, kadang kala terdapat perubahan-perubahan yang harus diantisipasi. Perencanaan harus dapat membaca situasi ini, agar sumber daya yang digunakan menjadi maksimal adanya untuk mencapai tujuan. Jika perencanaan yang dibuat dapat menggambarkan segala yang berkaitan dengan arah mencapai tujuan barulah perencanaan tersebut dapat dikatakan baik.

Mengingat pentingnya perencanaan maka perencanaan memerlukan pemikiran yang baik. Memang perencanaan bukanlah suatu hal yang mudah, banyak hal yang akan jadi pertimbangan untuk dijadikan masukan dalam perencanaan. Perencanaan hendaknya tidak disusun berdasarkan dugaan melainkan didukung oleh data yang ada. Terdapat pula alternatif-alternatif bila perencanaan utama mengalami kesulitan untuk tetap dilaksanakan.

Beberapa hal yang dapat dilakukan dalam membuat perencanaan lebih efektif seperti yang disarankan Lewis (1999 : 49) diantaranya:

1. *Plan to plan. It is always difficult to get people together to develop a plan. The planning session itself should be planned or it may turn into a totally disorganized meeting of the type that plagues many*
2. *Make sure the people who must implement the plan participate in preparing it.*
3. *Be prepared to replan. Unexpected obstacles will undoubtedly crop up.*
4. *Conduct a risk analysis to anticipate the more likely obstacles that may occur. Develop Plan B just in case Plan A doesn't work. Why not just use Plan*

*B in the first place? Because Plan A is better, but has a few weaknesses. Plan B has weaknesses also, but they must be different from those in Plan A, or there is no use in considering it a backup.*

5. *Begin with a definition of the purpose of doing whatever is to be done. Develop a problem statement. All actions in an organization should be taken to "achieve a result," which is another way of saying "solve a problem." If this step is skipped, you may find yourself developing the right solution to the wrong problem.*
6. *Use the work breakdown structure to divide the work into smaller "chunks." Then develop accurate estimates for duration, cost, and resource requirements.*

Lewis memberikan cara agar perencanaan efektif adanya dengan membuat rencana perencanaan sehingga memiliki acuan rencana yang jelas dari perencanaan yang ada. Keefektifan suatu rencana dipengaruhi pula oleh orang yang akan terlibat dalam perencanaan tersebut, buatlah mereka menjadi bagian dari perencanaan yang akan dilakukan. Hal lain berupa penyiapan rencana alternatif di samping rencana utama sehingga jika terjadi sesuatu dengan rencana utama maka dapat dilakukan tindakan selanjutnya. Antisipasi terhadap resiko yang timbul dari suatu rencana akan dapat diatasi dengan membuat alternatif-alternatif perencanaan yang ada, ini dilakukan untuk mengantisipasi keadaan yang akan muncul nantinya. Mulailah melakukan definisi tujuan dari rencana, tindakan apa yang akan diambil bila melaksanakan kegiatan ini dan selanjutnya-selanjutnya. Membagi rencana tersebut kepada struktur-struktur organisasi yang ada merupakan bagian cara membuat perencanaan tersebut lebih efektif.

Dalil utama untuk perencanaan adalah memberikan bimbingan dan tujuan kepada perencana dengan mencari fakta-fakta, menentukan jalan kegiatan yang akan diikuti, mempertimbangkan waktu, tenaga dan bahan yang diperlukan yang dengan sendirinya menjadi sumber kekuatan positif menuju manajemen yang baik. Perencanaan akan mengurangi kegiatan yang kebetulan atau tidak berguna. Perencanaan yang benar-benar siap menggunakan fasilitas-fasilitas suatu

organisasi yang tersedia secara efektif. Penggunaan yang terbaik dari fasilitas tersebut membantu membuat rencana menjadi baik.

Dengan perencanaan sebagai alat, urusan-urusan dapat diselesaikan dan tidak membiarkan urusan tersebut menjadi lemah. Tidak merencanakan berarti manajemen hanya menggunakan dugaan, bila menggunakan manajemen tinjauan tidak dilakukan sesaat tetapi jauh ke depan. Dengan perencanaan akan tampak keruwetan-keruwetan yang dapat mempengaruhi tindakan yang harus dilakukan. Perencanaan dapat menunjukkan perlunya perubahan yang akan dilakukan di masa datang. Ia mengungkapkan peluang-peluang baru, dapat membimbing manajemen memikirkan kegiatan-kegiatan yang dikehendaki di masa datang dan menjelaskan jalan yang terbaik untuk membuat cara dan apa yang harus dilakukan untuk mencapai tujuan.

Sebagian rencana menyangkut bidang-bidang yang luas, sebagian lagi agak lebih sempit, sedikit berkaitan dengan tata ruang, dan yang lain berkaitan dengan pelaksanaan, biaya dan kualitas. Rencana-rencana menurut Terry dan Rue (2008 : 51) dapat digolongkan:

1. “*Growth plans*” – rencana – pertumbuhan: rencana-rencana ini memetakan arah, kemana organisasi itu bergerak, tujuan-tujuannya, dan cepatnya gerakan ekspansi yang dicari. Cara yang baik untuk mewujudkan keinginan ini keterikatan anggota-anggota manajemen yang cakap dengan pertumbuhan dan dengan perencanaan pertumbuhan sendiri. Ini menuntut penguasaan pengetahuan ke arah mana perencanaan itu harusnya berjalan; persoalan-persoalan yang menghalangi dan akan menghalangi tercapainya tujuan; penjadwalan waktu pelaksanaan rencana dan kegiatan-kegiatan khusus apa yang diperlukan untuk memenuhinya. Cara-cara kegiatan khusus sengaja dibuat dengan keperluan-keperluan perorangan dan persyaratan-persyaratan organisasi, sangat diperlukan kepemimpinan yang memadai dan perkembangan anggota-anggota manajemen.
2. “*Profit plans*” - rencana-rencana keuntungan. Biasanya jenis perencanaan ini ditujukan pada keuntungan per produksi atau kelompok produksi. Dikepalai oleh seorang perencana keuntungan, seluruh rencana menuju

kepada usaha dan pengeluaran sekecil mungkin untuk mewujudkan keuntungan maksimum. Jangka waktunya berada pada rentang 1 sampai 3 tahun.

3. “*Users plans*” – rencana pemakaian. Bagaimana cara memasarkan suatu hasil/jasa yang dipilih, atau lebih baik melayani suatu pasaran terpilih, dijawab dengan suatu rencana pemakaian. Biasanya dinamakan “*product planning*” – perencanaan hasil atau “*market planning*” – perencanaan pasaran – jenis perencanaan ini sangat terkenal. Kebanyakan orang mengerti pokok apa yang direncanakan dan rencana pemakai digunakan secara luas untuk menuraikan teknik-teknik perencanaan. Jangka waktu yang diliputi rencana pemakaian biasanya satu tahun.
4. “*Personal management plans*” – perencanaan urutan kepegawaian. Rencana-rencana untuk menarik perhatian, menembangkan dan memepertahankan anggota-anggota manajemen, makin lama makin penting. Mulai diakui, bahwa manajemen kepegawaian tidak dapat dibiarkan saja kepada kebetulan; perencanaan adalah penting.

Selain hal tersebut di atas juga dilakukan perancangan terhadap program-program dengan tujuan agar mudah mengklasifikasikan kebutuhan-kebutuhan dan menghindarkan jangan sampai terjadi stagnasi di dalam pelaksanaan dan dengan demikian program-program tersebut memberikan kejelasan serta mudah difahami oleh pelaksana. Perencanaan yang baik akan menghasilkan suatu tujuan yang sempurna atau efektif dan efisien, oleh karena itu harus terlebih dahulu dipikirkan secara matang mengingat perencanaan tersebut menjadi tumpuan bagi pelaksanaan manajemen. Dari definisi yang dikemukakan menggambarkan bahwa untuk membuat rencana itu bukanlah suatu hal yang mudah, harus dipikirkan dahulu secara matang karena apabila kurang sempurna hasilnya pun tidak akan memberikan manfaat yang besar.

Sumber dana merupakan hal yang sangat menentukan karena tanpa dana yang cukup, apapun dan sebaik apapun perencanaan yang telah dibuat tetap tidak akan berhasil. Oleh karena itu dalam suatu rencana pertama kali harus dipikirkan sumber dana yang dapat menunjang keberhasilan daripada rencana yang akan dilaksanakan. Selain sumber dana, sumber daya juga memegang peranan penting

karena betapapun baiknya suatu rencana tanpa ada dukungan yang mantap dari sumber daya, baik itu sumber daya manusia dan sumber daya lainnya maka usaha itu akan sia-sia.

Faktor waktu merupakan hal yang tidak kalah pentingnya untuk diperhatikan karena segala sesuatu tanpa ada ikatan mengenai penetapan waktu maka kegiatan tersebut dapat dikatakan tidak akan efektif dan efisien, karena dengan adanya penetapan waktu, tentu target yang akan dicapai sudah ditetapkan serta biaya akan program dan kegiatan tersebut sudah ditentukan sehingga apabila tidak tercapai pada batas waktu yang ditetapkan tersebut sudah pasti akan menambah biaya pengawasan, pengendalian dan sebagainya sehingga mau tidak mau kegiatan tersebut dapat dikatakan tidak efisien dan tidak efektif.

Selain ahli-ahli tersebut di atas, juga Jae K. shim and Siegel (2009 : 21) mendefinisikan perencanaan tersebut sebagai berikut : *“The planning function includes all managerial activities that ultimately enable an organization to achieve its goals. Because every organization needs to set and achieve goals, planning often is called the first function of management. At the highest levels of business, planning involves establishing company strategies, that is, determining how the resources of the business will be used to reach its objective. Planning also involves the establishment of policies — the day - to - day guidelines used by managers to accomplish their objectives. The elements of a plan include objectives, performance standards, appraisal of performance, action plan, and financial figures.”*

Apa yang dimaksud oleh Jae K. shim and Siegel di atas adalah bahwa perencanaan merupakan seluruh aktifitas manajerial untuk mencapai tujuan organisasi. Karena setiap organisasi berupaya mencapai tujuan yang diinginkan melalui manajemen. Perencana tersebut termasuk pula pada strategi yang akan digunakan dalam mencapai tujuan, perhitungan sumber daya yang akan digunakan, kebijakan-kebijakan yang akan diambil tugas seorang manajer dimana selaku pimpinan organisasi harus bisa menentukan tujuan dari organisasi yang dipimpinnya dengan membuat kebijaksanaan-kebijaksanaan, prosedur-prosedur, program-program mencapai tujuan yang telah ditentukan. Elemen-elemen perencanaan termasuk di dalamnya sasaran yang akan dicapai, standard kinerja

yang digunakan, standard penilaian, tindaklanjut dari perencanaan serta gambaran keuangan dalam perencanaan.

Dalam rangka pencapaian tujuan yang telah digariskan, pimpinan organisasi membuat kebijaksanaan dimana kebijaksanaan tersebut adalah pedoman yang menetapkan kegiatan terhadap pengambilan keputusan yang dibuat oleh para pegawai. Apa yang dikemukakan Jae K. Shim and Siegel di atas adalah sesuatu hal yang mutlak dibutuhkan artinya dalam perencanaan agar bisa memberikan manfaat dan mencapai sasaran, kiranya sangat diperlukan pemikiran secara rasional atas penentuan suatu tujuan.

Selain hal-hal tersebut juga dalam mengarahkan sasaran dan tujuan organisasi dimana sumber daya, biaya, waktu serta peralatan merupakan hal penentu dalam keberhasilan suatu rencana, artinya memanfaatkan sumber daya, khususnya SDM merupakan hal yang sangat penting dalam perencanaan, karena membuat perencanaan itu cukup lama dan memakan waktu serta pemikiran yang matang. Karena itu harus menggunakan SDM yang berkemampuan agar perencanaan yang dibuat dapat berbobot, lebih beruntun dan dapat dipertanggungjawabkan untuk dapat mencapai efisiensi dan bahkan prestasi kerja yang memuaskan waktu kerja harus dipergunakan secara efektif. Dari segi biaya, kita dapat memahami bahwa segala kegiatan tanpa ditunjang dengan biaya yang cukup nampaknya kegiatan yang direncanakan tidak akan memberikan hasil yang diharapkan oleh karena itu biaya merupakan faktor penentu dalam suatu kegiatan.

Peralatan merupakan suatu hal yang penting dalam menunjang kelancaran pelaksanaan tugas yang direncanakan. Tanpa peralatan yang lengkap dan sempurna sangat dimungkinkan kegiatan tidak dapat terlaksana dengan baik dan dapat mengakibatkan pemborosan dalam waktu, biaya maupun tenaga. Karena tanpa pengarahan dan pemanfaatan sumber-sumber tersebut mustahil tujuan organisasi dapat dicapai.

Perencanaan dari bawah ke atas (*bottom up*) dilaksanakan dengan melibatkan masyarakat, aparat pemda dan instansi vertikal sampai menteri melalui musrenbangnas. Perencanaan dari atas ke bawah (*top down*) adalah pendekatan perencanaan yang menerapkan cara penjabaran rencana induk ke dalam rencana rinci, pendekatan rencana sektoral seringkali ditunjuk sebagai pendekatan

perencanaan dari atas ke bawah karena target yang ditentukan secara nasional dijabarkan ke dalam rencana kegiatan di berbagai daerah yang mengacu kepada pencapaian target nasional. Unit kerja selalu berkeinginan untuk mendapatkan anggaran besar dengan daftar usulan yang sering merupakan daftar keinginan untuk memperoleh dana sebanyak mungkin dengan memperbanyak jumlah usulan dan memperbesar jumlah anggaran yang diminta dengan harapan kalau dipotong (tidak seluruhnya disetujui) maka jumlah yang diterima masih memadai menurut Kasim (1998:10).

Hal-hal seperti ini sangat tidak memberikan manfaat bagi negara karena di satu sisi masih banyak unit kerja yang tidak memperoleh anggaran sehingga pembangunan tidak akan merata pada lapisan masyarakat. Padahal tujuan diadakannya proyek / pembangunan adalah agar masyarakat mendapatkan kesempatan untuk memperoleh lapangan kerja dan meningkatkan taraf hidup masyarakat.

Jangka waktu perencanaan menurut Jones and Pendlebury (1988 : 17) terbagi menjadi 3 waktu:

1. *Long term planning* yaitu perencanaan yang berlangsung di atas kurun waktu 5 tahun:
2. *Medium term planning* yaitu perencanaan yang dilaksanakan antara 1-5 tahun ke depan
3. *Short term planning* yaitu perencanaan yang berlangsung sampai dengan 1

Ketiganya memiliki karakteristik yang berbeda pula. Untuk perencanaan jangka panjang memuat hal tentang arah dan tujuan, terdapat pula target yang akan diraih beserta standard pengukurannya. Output yang dihasilkan diukur juga. Ramalan terhadap keadaan ke depan termuat dalam tahun perencanaan jangka panjang ini. Pemenuhan terhadap sumber daya dan aspek kebijakan termuat pada perencanaan jangka panjang.

Perencanaan jangka menengah selain yang telah termuat dalam perencanaan jangka panjang juga memuat hal-hal yang berkaitan dengan pengalokasian sumber daya yang ada, persiapan modal dan penentuan tingkat keuntungan yang akan diperoleh. Untuk pengukuran indikator kinerja dan pengukuran output menjadi pokok hal terkandung pada perencanaan ini.

Perencanaan ini merupakan penjabaran dari perencanaan jangka panjang dimana program-programnya tidak menyimpang dari perencanaan induk namun dalam pelaksanaannya hanya dilakukan penyesuaian-penyesuaian dengan kondisi yang ada sehingga sifatnya sangat fleksibel.

Perencanaan tahunan berisikan hal-hal yang lebih detail contoh jumlah target yang akan dicapai dalam tahun tersebut, persiapan kepada jumlah tenaga yang diperlukan, jumlah aliran dana yang dibutuhkan, tanggung jawab pelaksana, dan pengukuran terhadap target dan indikatornya. Kesemuanya termuat lebih rinci. Perencanaan tahunan disebut pula perencanaan operasional tahunan. Perencanaan ini merupakan penjabaran dari perencanaan jangka menengah maupun perencanaan jangka panjang. Sasaran-sasaran perencanaan jangka pendek tidak terlepas dari garis-garis kebijaksanaan yang telah ditentukan dalam perencanaan jangka panjang maupun perencanaan jangka menengah.

Segala sesuatu yang termuat dalam rencana sudah merupakan hasil perhitungan yang cermat dengan pengertian bahwa perhitungan yang dibuat tidaklah bersifat absolute, akan tetapi apabila perlu harus dimungkinkan untuk ditinjau kembali atau bahkan diubah apabila karena perkembangan keadaan di dalam dan di luar organisasi menjadi sedemikian rupa sehingga rencana dalam bentuknya yang asli tidak mungkin dilaksanakan dengan efisien, ekonomis dan efektif (Siagian 1985 :79).

Berbagai definisi mengenai perencanaan ini telah dikemukakan oleh banyak pakar karena kegiatan merencanakan ditemukan dalam berbagai kehidupan sehari-hari, karena kalau seseorang tanpa melakukan perencanaan maka apa yang dilakukannya dianggap tidak sistematis. Dalam hal ini seseorang yang membuat perencanaan dapat diartikan bahwa ia telah menentukan langkah-langkah yang akan dilakukan untuk menuju suatu hasil yang akan dicapai.

Seringkali pendekatan yang dilakukan dalam perencanaan adalah dengan mengajukan pertanyaan-pertanyaan yang jawabannya akan mengisyaratkan bukan saja bahan-bahan yang seharusnya dimasukkan ke dalam rencana akan tetapi juga pada bidang-bidang penelitian selanjutnya untuk membuat rencana menjadi sempurna. Untuk menjawab hal itu formulasi yang digunakan menurut Terry dan Rue (2008:76) "*Five W's and the slow*" yaitu:

1. *"Why"* – mengapa – harus dilakukan? Hal ini menerangkan dengan jelas keperluan yang sebenarnya akan pekerjaan itu serta hal-hal yang penting-pentingnya.
2. *"What"* - apa – yang diperlukan? Jenis dan kegiatan yang-kegiatan yang diperlukan, maupun kebutuhan mesin dan peralatannya, akan diungkapkan oleh pertanyaan ini.
3. *"Where"* – dimana – kerja itu akan dilakukan? Ini memberi penekanan pada pertimbangan ruangan. Dalam sebuah kantor, di lapangan, di kantor cabang, di lokasi mana pekerjaan itu harus dilakukan.
4. *"When"* – kapan – kerja akan dilaksanakan? Ini menekankan pertimbangan waktu kapan harus masing-masing bagian pekerjaan dimulai dan dihentikan? Penjadwalan dan sekaligus operasi-operasi ditemukan dengan menjawab pertanyaan ini.
5. *"Who"* – siapa – yang akan melaksanakannya, pertanyaan ini dirancang untuk mengungkapkan jenis dan tersediannya keahlian dan pengalaman yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan yang direncanakan dengan memuaskan.
6. *"How"* – bagaimana – cara mengerjakannya. Pertanyaan ini mengarahkan perhatian kepada cara yang diusulkan untuk menyelesaikan pekerjaan. Sebenarnya pertanyaan ini digunakan untuk alat pemeriksaan bagi seluruh rencana dan sebagai ujian dari kesempurnaan dari rencana.

Bila pertanyaan di atas mampu dijawab akan memberitahu kita tentang perencanaan yang sesungguhnya dari perencanaan yang kita buat sudah sempurna atau belum. Menurut pendapat Jones dan Pendlebury untuk keberhasilan sesuatu program sangat dibutuhkan perencanaan dan pengawasan yang baik.

Jones dan Pendlebury mengemukakan bahwa perencanaan adalah memutuskan sesuatu yang strategis untuk dicapai serta menentukan yang mana yang ditolak. Aktivitas mana yang dilakukan seketika dan yang mana yang harus ditunda, aktivitas mana untuk diperbaiki atau ditinggalkan dan aktivitas mana yang harus dipertegas. Proses perencanaan dan pengawasan merupakan tugas yang harus dilakukan oleh pimpinan dari suatu organisasi dan sekaligus

para pimpinan membuat system yang dapat menjadi dasar dalam rangka penyebaran program atau kegiatan.

Perencanaan merupakan secara menyeluruh yang menetapkan tujuan dan sasaran dari organisasi. Perencanaan ini juga dapat dikatakan sebagai perencanaan strategis (perencanaan jangka panjang) atau disebut rencana induk, perencanaan ini biasanya dijabarkan dalam bentuk perencanaan jangka menengah yang selanjutnya dirinci menjadi perencanaan operasional atau perencanaan yang dibuat setiap tahun. Dalam konteks ini bahwa perencanaan induk tidak berbeda dengan perencanaan jangka menengah ataupun perencanaan jangka pendek atau perencanaan tahunan karena isinya atau kandungannya adalah sama, hanya pelaksanaannya dilakukan secara bertahap. Hampir semua organisasi membuat perencanaan, dimana untuk membuat perencanaan tersebut diperlukan informasi yang lengkap baik berupa informasi keuangan, informasi tingkat tenaga kerja serta pemanfaatannya, hasil statistik, tingkat-tingkat kegiatan dan lain sebagainya.

Di dalam siklus anggaran terdapat perencanaan tidak hanya terhadap perencanaan anggaran termasuk Perencanaan pengawasan dan pelaporan. Dalam penelitian ini mengambil sub variable yang diamati dari tiap urutan siklus yang ada yaitu:

### **2.1.1 Sumber Daya Manusia**

Adanya sumber daya manusia sebagai pelaksana kebijakan, dimana sumber daya manusia tersebut harus memiliki jumlah yang cukup dan memenuhi kualifikasi untuk dapat melaksanakan kebijakan. Yang dimaksud sumber daya manusia yang cukup dan memenuhi kualifikasi adalah jumlah aparat pelaksana yang mencukupi persyaratan tertentu sesuai dengan aturan yang ditetapkan untuk melaksanakan proyek tersebut. Selain itu sumber daya manusia ini harus memenuhi pengetahuan dan ketrampilan yang memadai dalam melaksanakan suatu kebijakan yang telah ditetapkan. Winarno (2007:181) menyatakan bahwa sumber yang paling penting dalam melaksanakan kebijakan adalah staf. Ada satu hal yang perlu diingat bahwa jumlah tidak selalu mempunyai efek positif bagi implementasi kebijakan. Hal ini berarti bahwa jumlah staf yang banyak tidak

secara otomatis mendorong keberhasilan implementasi kebijakan. Para pelaksana harus memiliki keterampilan- keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan. Kurangnya personil yang terlatih dengan baik akan dapat menghambat pelaksanaan kebijakan-kebijakan yang menjangkau banyak pembaruan.

Dalam pelaksanaan kegiatan diperlukan sumber-sumber untuk melaksanakan kebijakan agar kebijakan menjadi efektif. Sumber-sumber yang penting meliputi : staf yang memadai serta keahlian-keahlian yang baik untuk melaksanakan tugas-tugas mereka, wewenang dan fasilitas-fasilitas yang diperlukan untuk menerjemahkan usul-usul di atas kertas guna melaksanakan pelayanan publik menurut Winarno (2007:181). Dengan menggunakan SDM yang berkemampuan agar perencanaan yang dibuat dapat berbobot, lebih beruntun dan dapat dipertanggungjawabkan untuk dapat mencapai efisiensi dan bahkan prestasi kerja yang memuaskan waktu kerja harus dipergunakan secara efektif

### **2.1.2 Penjadwalan**

Menurut Terry dan Rue yang disadur Ticoalu (1992:49) segi penetapan waktu dalam perencanaan sangat penting. Pengaturan waktu yang layak untuk suatu kegiatan.diperluakan untuk:

- a. menyederhankan rencana dalam kegaitan-kegiatannya
- b. menjaga usaha-usaha yang direncanakan sesuai jadwal
- c. mengkoordinasikan tiap kegiatan terpisah dalam perencanaan itu sendiri
- d. menjamin penerimaan rencana itu oleh semua yang berkepentingan atau yang terpengaruh olehnya

Kapan dan dalam batas waktu mana kegiatan-kegiatan yang harus dilakukan menjadi terjadwal. Penjadwalan juga memberi vitalitas dan arti praktis kepada sebuah rencana. Kelonggaran waktu dalam penugasan dapat dimungkinkan untuk pelaksanaan rencana yang ada. Artinya diberi tenggang waktu sesuai yang termuat dalam penjadwalan.

## **2.2 Penganggaran**

Pengertian dari penganggaran Hughes (1994: 192) menyebutkan *budgeting is concerned with the translation of financial resources. A budget,*

*therefore, may be characterised as a series of goals with price tags attached. Since funds are limited and have to be divided in one way or another, the budget becomes a mechanism for making choices among alternative expenditures.* Setiap program ataupun kegiatan, kecil ataupun besar sudah pasti membutuhkan biaya. Oleh karena itu dana atau uang merupakan faktor yang sangat penting dan bahkan menentukan dalam keberhasilan sesuatu tujuan, artinya tanpa didukung dengan dana yang cukup kegiatan yang direncanakan sudah pasti tidak akan dapat terlaksana.

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran financial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metoda untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang cukup tinggi. Dalam organisasi sektor publik, penganggaran merupakan suatu proses politik. Hal tersebut berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta yang relatif kecil nuansa politisnya. Pada sektor swasta, anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan, dan diberi masukan. Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik.

Pendapat lain tentang anggaran dan penganggaran Jael K. Shim dan Siegel (2009:1) *A budget is a financial plan to control future operations and results. It is expressed in numbers, such as dollars, units, pounds, hours, manpower, and so on. It is needed to operate effectively and efficiently. Budgeting, when used effectively, is a technique resulting in systematic, productive management. Budgeting facilitates control and communication and also provides motivation to employees. Budgeting allocates funds to achieve desired outcomes. A budget may span any period of time. Budgeting is a planning and control system.*

Perencanaan keuangan di masa yang datang disebut penganggaran. Penganggaran berisikan sumber daya yang digunakan secara sistematis untuk

mencapai tujuan. Penganggaran itu sendiri terdiri dari system perencanaan dan pengawasan.

Penganggaran sektor publik terkait dengan penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam suatu moneter. Proses penganggaran organisasi sektor publik dimulai ketika perumusan strategi dan perencanaan strategik telah selesai dilakukan. Anggaran merupakan artikulasi dari hasil perumusan strategi dan perencanaan strategi yang telah dibuat. Tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang sudah disusun. Anggaran merupakan *managerial plan for action* untuk memfasilitasi tercapainya tujuan organisasi.

Aspek-aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik meliputi:

1. Aspek perencanaan;
2. Aspek pengendalian; dan
3. Aspek akuntabilitas publik.

Penganggaran sektor publik harus diawasi mulai tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Proses penganggaran akan lebih efektif jika diawasi oleh lembaga pengawas khusus (*oversight body*) yang bertugas mengontrol proses perencanaan dan pengendalian anggaran.

Anggaran sektor publik berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang dilakukan organisasi di masa yang akan datang. Setiap anggaran memeberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang. Secara singkat dapat dinyatakan bahwa anggaran publik merupakan suatu rencana keuangan yang menyatakan:

1. Berapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja); dan
2. Berapa banyak dan bagaimana caranya memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut.

Pentingnya anggaran sektor publik, tidak semua aspek kehidupan masyarakat tercakup oleh anggaran sektor publik, baik skala nasional maupun lokal. Anggaran sektor publik dibuat untuk membantu menentukan tingkat kebutuhan masyarakat, seperti listrik, air bersih, kualitas kesehatan, pendidikan, dan sebagainya agar terjamin secara layak. Tingkat kesejahteraan masyarakat dipengaruhi oleh keputusan yang diambil oleh pemerintah melalui anggaran yang mereka buat.

Dalam sebuah negara demokrasi, pemerintah mewakili kepentingan rakyat, uang yang dimiliki pemerintah adalah uang rakyat dan anggaran menunjukkan rencana pemerintah untuk membelanjakan uang rakyat tersebut. Anggaran merupakan *blue print* keberadaan sebuah negara dan merupakan arahan di masa yang akan datang.

Anggaran dan kebijakan fiskal pemerintah, kebijakan fiskal adalah usaha yang dilakukan pemerintah untuk mempengaruhi keadaan ekonomi melalui sistem pengeluaran atau sistem perpajakan untuk mencapai tujuan tertentu. Alat utama kebijakan fiskal adalah anggaran. Anggaran merupakan alat ekonomi terpenting yang dimiliki pemerintah untuk mengarahkan perkembangan sosial dan ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Anggaran sektor publik harus memenuhi kriteria berikut:

1. Merefleksikan perubahan prioritas kebutuhan dan keinginan masyarakat;
2. Menentukan penerimaan dan pengeluaran departemen-departemen pemerintah, pemerintah propinsi atau pemerintah daerah.

Aliran uang yang terkait dengan aktivitas pemerintah akan mempengaruhi harga, lapangan kerja, distribusi pendapatan, pertumbuhan ekonomi, dan beban pajak yang harus dibayar atas pelayanan yang diberikan pemerintah. Keputusan anggaran yang dibuat pemerintah daerah dan propinsi seharusnya dapat merefleksikan prioritas pemerintah daerah atau propinsi dengan baik.

Anggaran sektor publik penting karena beberapa alasan, yaitu:

1. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.

2. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas. Anggaran diperlukan karena adanya masalah keterbatasan sumber daya (*scarcity of resources*), pilihan (*choice*), dan *trade offs*.
3. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat. Dalam hal ini anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas oleh lembaga-lembaga publik yang ada.

Anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama, yaitu:

1. Sebagai alat perencanaan (*planning tool*)
2. Alat pengendalian
3. Alat kebijakan fiskal
4. Alat politik
5. Alat koordinasi dan komunikasi
6. Alat penilaian kinerja
7. Alat motivasi
8. Alat menciptakan ruang publik

Anggaran merupakan alat perencanaan manajemen untuk mencapai tujuan organisasi. Anggaran sektor publik dibuat untuk merencanakan tindakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah, berapa biaya yang dibutuhkan, dan berapa hasil yang diperoleh dari belanja pemerintah tersebut.

Anggaran sebagai alat perencana digunakan untuk:

- a. Merumuskan tujuan serta sasaran kebijakan agar sesuai dengan visi dan misi yang ditetapkan;
- b. Merencanakan berbagai program dan kegiatan untuk menacapai tujuan organisasi serta merencanakan alternatif sumber pembiayaanya;
- c. Mengalokasikan dana pada berbagai program dan kegiatan yang telah disusun,dan;
- d. Menentukan indikator kinerja dan tingkat pencapaian strategi.

Sebagai alat pengendalian, anggaran memeberikan rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran pemerintah agar pembelajaan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik. Tanpa anggaran, pemerintah tidak dapat

mengendalikan pemborosan-pemborosan pengeluaran. Bahkan tidak berlebihan jika dikatakan bahwa presiden, menteri, gubernur, bupati dan manajer publik lainnya dapat dikendalikan melalui anggaran. Anggaran sektor publik lainnya dapat digunakan untuk mengendalikan (membatasi kekuasaan) eksekutif.

Anggaran sebagai instrument pengendalian digunakan untuk menghindari adanya *over-spending*, *underspending* dan salah sasaran (*misappropriation*) dalam pengalokasikan anggaran pada bidang lain yang bukan merupakan prioritas. Anggaran merupakan alat memonitor kondisi keuangan dan pelaksanaan operasional program atau kegiatan pemerintah.

Sebagai alat pengendalian manjerial, anggaran sektor publik digunakan untuk meyakinkan bahwa pemerintah mempunyai uang yang cukup untuk memenuhi kewajibannya. Selain itu, anggaran digunakan untuk memberi informasi dan meyakinkan legislatif bahwa pemerintah bekerja secara efisien, tanpa ada korupsi dan pemborosan.

Pengendalian sektor publik dapat dilakukan melalui empat cara, yaitu:

- a. Membandingkan kinerja aktual dengan kinerja yang dianggarkan;
- b. Menghitung selisih anggaran (*favourable dan unfavourable variances*);
- c. Menemukan penyebab yang dapat dikendalikan (*controllable*) dan tidak dapat dikendalikan (*uncontrollable*) atas suatu varians;
- d. Merevisi standar biaya atau target anggaran untuk tahun berikutnya.

Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal pemerintah digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. Melalui anggaran publik tersebut dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat dilakukan prediksi-prediksi dan estimasi ekonomi. Anggaran dapat digunakan untuk mendorong, memfasilitasi, dan mengkoordinasikan kegiatan ekonomi masyarakat sehingga mempercepat pertumbuhan ekonomi.

Anggaran digunakan untuk memutuskan prioritas-prioritas dan kebutuhan keuangan terhadap prioritas tersebut. Pada sektor publik, anggaran merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu. Anggaran bukan sekedar masalah teknis akan tetapi lebih merupakan alat politik. Oleh karena itu, pembuatan anggaran publik membutuhkan *political skill*, *coalition building*,

keahlian bernegosiasi, dan pemahaman tentang prinsip manajemen keuangan publik oleh para manajer publik. Manajer publik harus sadar sepenuhnya bahwa kegagalan dalam melaksanakan anggaran yang telah disetujui dapat menjatuhkan kepemimpinannya, atau paling tidak meruntuhkan kredibilitas pemerintah.

Setiap unit kerja pemerintah terlibat dalam proses penyusunan anggaran. Anggaran publik merupakan alat koordinasi antar bagian dalam pemerintahan. Anggaran publik yang disusun dengan baik akan mampu mendeteksi terjadinya inkonsistensi suatu unit kerja dalam lingkungan eksekutif. Anggaran harus dikomunikasikan ke seluruh bagian organisasi untuk dilaksanakan.

Anggaran merupakan wujud komitmen dari *budget holder* (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislatif). Kinerja manajer publik dinilai berdasarkan berapa yang berhasil ia capai dikaitkan dengan anggaran yang telah ditetapkan. Anggaran merupakan alat yang efektif untuk pengendalian dan penilaian kinerja.

Anggaran dapat digunakan sebagai alat untuk memotivasi manajer dan stafnya agar bekerja secara ekonomis, efektif, dan efisien dalam mencapai target dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Agar dapat memotivasi pegawai, anggaran hendaknya bersifat *challenging but attainable* atau *demanding but achievable*. Maksudnya agar target anggaran hendaknya jangan terlalu tinggi sehingga tidak dapat dipenuhi, namun juga jangan terlalu rendah sehingga terlalu mudah untuk dicapai.

Anggaran publik tidak boleh diabaikan oleh kabinet, birokrat, dan DPR/DPRD, masyarakat, LSM, perguruan tinggi, dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran.

Jenis anggaran sektor publik terbagi menjadi dua, yaitu:

1. Anggaran operasional; digunakan untuk merencanakan kebutuhan sehari-hari dalam menjalankan pemerintahan. Pengeluaran pemerintah yang dapat dikategorikan dalam anggaran operasional adalah “Belanja Rutin”. Belanja rutin (*recurrent expenditure*) adalah pengeluaran yang manfaatnya hanya untuk satu tahun anggaran dan tidak dapat menambah asset atau kekayaan bagi pemerintah. Disebut rutin karena sifat pengeluaran tersebut berulang-ulang ada setiap tahun.

2. Anggaran modal/investasi (*capital/investment budget*) menunjukkan rencana jangka panjang dan pembelanjaan atas aktiva tetap seperti gedung, peralatan, kendaraan, perabot dan sebagainya.

Pemerintah memutuskan bidang mana yang akan didahulukan atau diprioritaskan. Anggaran berfungsi sebagai alat politis yang digunakan untuk memutuskan prioritas dan kebutuhan keuangan pada sektor .

Prinsip-prinsip anggaran sektor publik meliputi

- a. Otoritas oleh legislatif, anggaran mendapat otoritas dari legislatif terlebih dahulu sebelum eksekutif menjalankan anggaran;
- b. Komprehensif, anggaran menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah;
- c. Keutuhan anggaran, semua penerimaan dan belanja pemerintah terhimpun dalam dana umum (*general fund*);
- d. *Nondiscretionary Appropriation*, jumlah yang disetujui dewan legislatif harus termanfaatkan secara ekonomis, efisien dan efektif;
- e. Periodik, anggaran merupakan suatu proses periodik, dapat bersifat tahunan maupun multi tahunan;
- f. Akurat, estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi yang dapat menyebabkan pemborosan dan inefisiensi;
- g. Jelas, anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami masyarakat;
- h. Diketahui publik, anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.

Tujuan proses penyusunan anggaran:

1. Membantu pemerintah mencapai tujuan fiskal dan meningkatkan koordinasi antar bagian dalam lingkungan pemerintah;
2. Membantu menciptakan efisiensi dan keadilan dalam menyediakan barang dan jasa;
3. Memungkinkan bagi pemerintah untuk memenuhi prioritas belanja;
4. Meningkatkan transparansi dan pertanggungjawaban kepada DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Prinsip-prinsip pokok siklus anggaran perlu diketahui dan dikuasai dengan baik oleh penyelenggaraan pemerintahan. Pada dasar tidak berbeda dengan sektor swasta menurut Henley et al, 1990 yang kutip Mardiasmo (2009:7) terdiri dari:

- a. Persiapan anggaran, dilakukannya taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Yang menjadi pokok hendaknya terlebih dahulu dilakukan taksiran pendapatan sebelum dilakukan taksiran pengeluaran. Hal ini cukup berbahaya jika anggaran pendapatan diestimasi pada saat bersamaan dengan pembuatan keputusan tentang anggaran pengeluaran. Besarnya anggaran sangat bergantung pada system anggaran yang digunakan. Di Indonesia, proses perencanaan APBD/APBN menggunakan paradigma baru yang menekankan pada pendekatan *bottom up planning* dengan tetap mengacu pada arah kebijakan pembangunan pemerintah pusat, yang tertuang dalam dokumen perencanaan berupa GBHN, Program Pembangunan Nasional (PROPENAS), Rencana Strategis (RENSTRA), dan Rencana Pembangunan Tahunan (REPETA). Sinkronisasi perencanaan pembangunan yang digariskan oleh pemerintah pusat dengan perencanaan pembangunan daerah secara spesifik diatur dalam PP No. 105 dan 108 tahun 2000. Perencanaan pembangunan daerah harus sinkron dengan perencanaan pembangunan pusat.
- b. Ratifikasi anggaran, tahap ini melibatkan proses politik yang cukup rumit. Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki managerial skill namun juga harus mempunyai "*political skill*", "*salesmanship*", dan "*coalition building*" yang memadai. Hal tersebut penting karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan-pertanyaan dan bantahan-bantahan dari pihak legislatif.
- c. Pelaksanaan anggaran, hal yang terpenting dalam tahap ini yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah dimilikinya system informasi akuntansi dan system pengendalian manajemen.
- d. Pelaporan dan evaluasi anggaran, tahap ini terkait dengan aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung sistem akuntansi yang baik maka tahap pelaporan dan evaluasi anggaran tidak akan menemui banyak masalah. Melalui anggaran publik tersebut dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat dilakukan prediksi-prediksi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. melalui anggaran publik tersebut.

Dalam konteks sistem pemerintahan negara, penganggaran berhubungan dengan system pengalokasian dan pendistribusian dana negara untuk membiayai kegiatan-kegiatan yang menjadi tanggung jawab sektor pemerintah dalam menjalankan fungsinya sebagai badan eksekutif guna mencapai tujuan yang telah ditetapkan oleh badan legislatif dalam kurun waktu tertentu. Selain hal tersebut penganggaran juga berhubungan erat dengan administrasi pembangunan dalam arti bahwa penganggaran pemerintah merupakan subsistem dari administrasi pembangunan, khususnya Administrasi Keuangan Negara.

Perkembangan sistem anggaran publik berkembang dan berubah sesuai dengan dinamika perkembangan manajemen sektor publik dan perkembangan tuntutan masyarakat. Kedua pendekatan tersebut menurut Mardiasmo (2009:75) adalah anggaran tradisional (konvensional) dan pendekatan baru (*new public management*) Mardiasmo:

### **2.2.1 Anggaran Tradisional**

Anggaran tradisional merupakan anggaran pendekatan yang banyak digunakan di negara berkembang dewasa ini. Terdapat dua ciri utama dalam pendekatan ini ,yaitu: (a) cara penyusunan anggaran yang didasarkan atas pendekatan incrementalism dan (b)struktur dan susunan anggaran yang bersifat *line item*.

Ciri lain yang melekat pada pendekatan anggaran tradisional tersebut adalah : (c) cenderung sentralistis; (d) bersifat spesifikasi; (e) tahunan; ( f) menggunakan prinsip anggaran bruto. Struktur anggaran tradisional dengan ciri-ciri tersebut tidak mampu mengungkapkan besarnya dana yang dikeluarkan untuk setiap kegiatan dan bahkan anggaran tradisional tersebut gagal dalam memberikan informasi tentang besarnya rencana kegiatan. Oleh karena tidak tersedianya berbagai informasi tersebut, maka satu-satunya tolok ukur yang dapat digunakan untuk tujuan pengawasan hanyalah tingkat kepatuhan penggunaan anggaran.

#### *a. Incrementalism*

Penekanan dan tujuan utama pendekatan tradisional adalah pada pengawasan dan pertanggung jawaban yang terpusat. Anggaran tradisional

bersifat *incrementalism*, yaitu hanya menambah atau mengurangi jumlah rupiah pada item-item anggaran yang sudah ada sebelumnya dengan menggunakan data tahun sebelumnya sebagai dasar untuk menyesuaikan besarnya penambahan atau pengurangan tanpa dilakukan kajian yang mendalam. Pendekatan semacam ini tidak saja belum menjamin terpenuhinya kebutuhan riil, tapi juga dapat mengakibatkan kesalahan yang terus berlanjut. Hal ini disebabkan karena kita tidak pernah tahu apakah pengeluaran periode sebelumnya yang dijadikan sebagai tahun dasar penyusunan anggaran tahun ini telah didasarkan atas kebutuhan yang wajar.

Masalah utama anggaran tradisional adalah terkait dengan tidak adanya perhatian terhadap konsep *Value For Money*. Konsep ekonomi, efisiensi, efektivitas seringkali tidak dijadikan pertimbangan dalam penyusunan anggaran tradisional. Dengan tidak adanya perhatian terhadap konsep *Value For Money* ini, seringkali pada anggaran akhir tahun anggaran sering terjadi kelebihan anggaran yang pengalokasiannya dipaksakan pada aktivitas-aktivitas yang sebenarnya kurang penting untuk dilaksanakan. Aktivitas-aktivitas ini dilakukan semata-mata untuk menghabiskan sisa anggaran. Apabila hal tersebut tidak dilakukan akan berdampak pada alokasi anggaran tahun berikutnya. Hal ini disebabkan karena pada pendekatan tradisional, kinerja dinilai berdasarkan habis tidaknya anggaran yang diajukan dan bukan berdasarkan pada pertimbangan *output* yang dihasilkan dari aktivitas yang dilakukan dibandingkan dengan kinerja yang dikehendaki (*outcome*).

Anggaran tradisional yang bersifat "*incrementalism*" cenderung menerima konsep harga pokok pelayanan historis (*historic cost of service*). Akibat digunakannya harga pokok pelayanan historis tersebut adalah suatu item, program, atau kegiatan akan muncul lagi dalam anggaran tahun berikutnya meskipun sebenarnya item tersebut sudah tidak dibutuhkan. Perubahan anggaran hanya menyentuh jumlah nominal rupiah yang disesuaikan dengan tingkat inflasi, jumlah penduduk, dan penyesuaian lainnya.

b. *Line Item*

Ciri lain anggaran tradisional adalah struktur anggaran bersifat *line-item* yang didasarkan atas dasar sifat (*nature*) dari penerimaan dan pengeluaran. Metode *line-item budget* tidak memungkinkan untuk menghilangkan item-item penerimaan dan pengeluaran yang telah ada dalam struktur anggaran, walaupun sebenarnya secara riil item tertentu sudah tidak relevan lagi untuk digunakan pada periode sekarang, karena sifatnya yang demikian, penggunaan anggaran tradisional tidak memungkinkan untuk dilakukan penilaian kinerja secara akurat, karena satu-satunya tolak ukur yang dapat digunakan adalah semata-mata pada ketaatan dalam menggunakan dana yang diusulkan.

Penyusunan anggaran dengan menggunakan struktur line-item dilandasi alasan adanya orientasi sistem anggaran anggaran yang dimaksudkan untuk mengontrol pengeluaran. Berdasarkan hal tersebut, anggaran tradisional disusun atas dasar sifat penerimaan dan pengeluaran, seperti misalnya pendapatan dari pemerintah atasan, pendapatan dari pajak, atau pengeluaran dari gaji, pengeluaran untuk belanja barang, dan sebagainya, bukan berdasarkan pada tujuan yang ingin dicapai dengan pengeluaran yang dilakukan.

c. Kelemahan Anggaran Tradisional

Dilihat dari berbagai sudut pandang, metode penganggaran tradisional memiliki beberapa kelemahan, antara lain :

1. Hubungan yang tidak memadai (terputus) antar anggaran tahunan dengan rencana anggaran hubungan jangka panjang.
2. Pendekatan Incremental menyebabkan sejumlah besar pengeluaran tidak pernah diteliti secara menyeluruh efektivitasnya.
3. Lebih berorientasi pada input dari pada output. Hal tersebut menyebabkan anggaran tradisional tidak dapat dijadikan sebagai alat untuk membuat kebijakan dan pilihan sumber daya , atau memonitor kinerja. Kinerja dievaluasi dalam bentuk apakah dana telah habis dibelanjakan, bukan apakah tujuan tercapai.
4. Sekat sekat antar departemen yang kaku membuat tujuan nasional secara keseluruhan sulit dicapai. Keadaan tersebut berpeluang menimbulkan konflik, *overlapping*, kesenjangan, dan persaingan antar departemen.

5. Proses anggaran terpisah untuk pengeluaran rutin dan pengeluaran modal/investasi.
6. Anggaran tradisional bersifat tahunan. Anggaran tradisional tersebut terlalu pendek, terutama untuk proyek modal dan hal tersebut dapat mendorong terjadi praktik-praktik yang tidak diinginkan( korupsi dan kolusi).
7. Sentralisasi penyiapan anggaran, ditambah dengan informasi yang tidak memadai mneyebabkan lemahnya perencanaan anggaran. Sebagai akibatnya adalah munculnya *budget padding* atau *budgetary slack*.
8. Persetujuan anggaran yang terlambat, sehingga gagal memberikan mekanisme pengendalian untuk pengendalian yang sesuai , seperti seringnya dilakukan revisi anggaran dan manipulasi anggaran.
9. Aliran informasi ( sistem informasi *financial* ) yang tidak memadai yang menjadi dasar mekanisme pengendalian rutin, mengidentifikasi masalah dan tindakan.

### 2.2.2 Anggaran Publik Dengan Pendekatan NPM

Sejak pertengahan tahun 1980-an telah terjadi perubahan manajemen sector public yang cukup drastis dari sistem manajemen tradisional yang terkesan kaku, birokrasi, dan hierakis menjadi model manajemen sektor publik yang fleksibel dan mengkomodsasi pasar. Perubahan tersebut bukan sekedar perubahan kecil dan sederhana. Perubahan tersebut telah mengubah peran pemerintah terutama dalam hal hubungan antara pemerintah dengan masyarakat. Paradigma baru yang muncul dalam manajemen sektor publik tersebut adalah pendekatan *New Public Management*.

Model *New Public Management* mulai dikenal tahun 1980-an dan kembali populer tahun 1990-an yang mengalami beberapa bentuk inkarnasi, misalnya munculnya konsep “*managerialism*” (Polit, 1993); “*market-based public administration*” (Lan, Zhiyong, and Rosenbloom, 1992); “*post-bureaucratic paradigm*” (Barzelay, 1992); dan “*entrepreneurial government*” (Osborn and Gaebler, 1992);. *New Public Managenent* berfokus pada manajemen sektor publik yang berorientasi pada kinerja, bukan berorientasi kebijakan. Penggunaan paradigma *New Public Management* tersebut menimbulkan beberapa konsekuensi

bagi pemerintah diantaranya adalah tuntutan untuk melakukan efisiensi, penangkasan biaya (*cost cutting*), dan kompetensi tender.

Salah satu model pemerintahan di era *New Public Management* adalah model pemerintahan yang diajukan oleh Osborn dan Gabler (1992) yang tertuang dalam pandangannya yang dikenal dengan konsep “*Reinventing Government*”. perspektif baru pemerintah menurut Osborn dan Garbler tersebut adalah:

1. **Pemerintah katalis:** focus pada pemberian pengarahan bukan produksi pelayanan public.

Pemerintah harus menyediakan beragam pelayanan publik, tetapi tidak harus terlibat secara langsung dengan proses produksinya (*producing*). Sebaiknya pemerintah memfokuskan diri pada pemberian arahan, sedangkan produksi pelayanan publik diserahkan pada pihak swasta/sector ketiga (lembaga swadaya masyarakat dan nonprofit lainnya). Produksi pelayanan publik oleh pemerintah harus dijadikan sebagai pengecualian, dan bukan keharusan: pemerintah hanya memproduksi pelayanan publik yang belum dapat dilakukan oleh pihak non-pemerintah.

2. **Pemerintah milik masyarakat:** memberdayakan masyarakat daripada melayani.

Pemerintah sebaiknya memberikan wewenang kepada masyarakat sehingga mereka mampu menjadi masyarakat yang dapat menolong dirinya sendiri (*self-help community*).

3. **Pemerintah yang kompetitif:** menyuntikan semangat kompetisi dalam pemberian pelayanan publik.

Kompetisi adalah satu-satunya cara untuk menghemat biaya sekaligus meningkatkan kualitas pelayanan. Dengan kompetisi, banyak pelayanan public yang dapat di tingkatkan kualitasnya tanpa harus memperbesar biaya.

4. **Pemerintah yang digerakan oleh misi:** mengubah organisasi yang di gerakan oleh pengaturan menjadi organisasi yang di gerakan oleh misi.

Apa yang dapat yang tidak dapat di laksanakan oleh pemerintah diatur dalam madatnya. Namun tujuan pemerintah bukanlah madatnya tetapi misinya.

5. **Pemerintah yang berorientasi hasil:** Membiayai hasil bukan masukan.

Pada pemerintah tradisional, Besarnya alokasi anggran pada suatu unit kerja di tentukan oleh kompleksitas masalah yang di hadapi. Semakin kompleks masalah yang di hadapi, semakin besar pula dana yang di alokasikan. Kebijakan seperti ini kelihatannya logis dan adil, tetapi yang terjadi adalah, unit kerja tidak punya intensif untuk memperbaiki kinerajnya. Justru, mereka peluang baru: semakin lama permasalahan dapat di pecahkan semakin banyak dana yang di peroleh.

6. **Pemerintah Berorientasi Pada Pelanggan :** memenuhi kebutuhan pelanggan, bukan birokrasi.

Pemerintah tradisional seringkali salah dalam mengidentifikasa pelangganya. Penerimaan pajak memang dari masyarakat dan dunia usaha, tetapi pemanfaatanya harus di setuju oleh DPR/DPRD. Akibatnya, pemerintah seringkali menganggap DPR dan semua pejabat yang ikut dalam pembahasan anggaran adalah pelanggannya. Bila DPR/DPRD dan para pejabat eksekutif tidak menomor satukan kepentingan kelompoknya, maka hal ini tidak menyebabkan masalah. Tetapi bila mereka menomorsatkan kepentingan kelompoknya, maka pelanggan yang sebenarnya, yaitu masyarakat, akan cenderung dilupakan. Dalam kondisi seperti ini, pemerintah tradisioanal akan memenuhi semua kebutuhan dan keinginan birokrasi, sedangkan kepada masyarakat mereka sering kali menjadi arogan.

7. **Pemerintah Wirausaha :** mampu menciptakan pendapatan dan tidak sekedar membelanjakan.

Pemerintah tradisional cenderung tidak berbicara tentang upaya untuk menghasilkan pendapatan dari aktivitasnya. Padahal, banyak yang bias dilakukan untuk menghasilkan pendapatan dari proses penyediaan pelayanan public. Pemerintah daerah wirausaha dapat menjual informasai tentang daerahnya kepada pusat-pusat penelitian; BUMN/BUMD; pemberian hak

guna usaha yang menari kepada pengusaha dan masyarakat; penyertaan modal dll.

8. **Pemerintah Antisipatif** : berupaya mencegah daripada mengobati.  
Pemerintah tradisional yang birokratis memusatkan diri pada produksi pelayanan public untuk memecahkan masalah publik. Pemerintah birokratis cenderung bersifat reaktif. Seperti satu satuan pemadam kebakaran, apabila tidak ada kebakaran maka tidak ada upaya pemecahan masalah.
9. **Pemerintah desentralisasi** : dari hierakhi menuju partisipatif dan tim kerja.  
50 tahun yang lalu, pemerintah yang sentralistis dan hierakhis sangat diperlukan. Pengambilan keputusan harus berasal dari pusat, mengikuti rantai komandonya hingga samapai pada staff yang paling berhubungan dengan masyarakat dan bisnis.
10. **Pemerintah berorientasi pada (mekanisme) pasar** : mengadakan perubahan dengan mekanisme pasar (*system intensive*) dan bukan dengan mekanisme adminstrasi (sistem prosedur dan pemaksaan).

Ada dua cara alokasi sumber daya, yaitu mekanisme pasar dan mekanisme administratif. Dari keduanya, mekanisme pasar terbukti sebagai yang terbaik dalam mealokasi sumber daya. Pemerintah tradisional menggunakan mekanisme adminstratif, sedangkan pemerintah wirausaha menggunakan mekanisme pasar. Dalam mekanisme administratif menggunakan pemerintah dan pengendalian, mengeluarkan prosedur dan definisi baku dan kemudian memerintahkan orang untuk melaksanakannya. Dalam, mekanisme pasar, pemerintah wirausaha tidak memerintahkan dan mengawasi tetapi mengembangkan dan menggunakan insentif agar orang tidak melakukan kegiatan yang merugikan masyarakat.

Munculnya konsep *New Public Management* berpengaruh langsung terhadap konsep anggaran public. Salah satu pengaruhnya adalah terjadinya perubahan system anggaran dari model anggaran tradisional menjadi anggaran yang lebih berorientasi pada kinerja. Berikut ini akan di bahas jenis-jenis anggaran dengan pendapatan *New Public Management*.

Tabel 2.2 Perbandingan anggaran tradisional dengan anggaran berbasis pendekatan NPM

ANGGRAN TRADISIONAL	NEW PUBLIC MANAGEMENT
Sentralistis	Desentralisasi & <i>devolved management</i>
Berorientasi pada input	Berorientasi pada input, output, dan outcome
Tidak terkait dengan perencanaan jangka panjang	Utuh dan komprehensif dengan perencanaan jangka panjang
<i>Line-item</i> dan <i>incrementalism</i>	Berdasarkan sasaran kinerja)
Batasan departemen yang rangkuh (rigid department)	Lintas departemen ( <i>cross department</i> )
Menggunakan aturan klasik: <i>vote accounting</i>	<i>Zero-Base Budgeting, Planning Programming Budgeting System</i>
Prinsip anggaran bruto	Sistematik dan rasional
Bersifat tahunan	<i>Bottom-up Budgeting</i>
Spesifik	

Sumber: Jones, R. and Pendlebury, M. (1996) *Public Sector Accounting, 4th Ed, London: Pitman* disadur Mardiasmo (2009) *Akuntansi Sektor Publik, Yogyakarta: Andi*

### 2.2.3 Perubahan Pendekatan Anggaran

Reformasi sektor publik yang salah satunya ditandai dengan munculnya era *New Public Management* telah mendorong usaha untuk mengembangkan pendekatan yang lebih sistematis dalam perencanaan anggaran sektor publik. Seiring dengan perkembangan tersebut, muncul beberapa teknik penganggaran sector public, misalnya adalah teknik anggaran kinerja (*performance budgeting*), *Zero Based Budgeting (ZBB)*, dan *Planning, programming, and Budgeting System (PBSS)*.

Pendekatan baru dalam system anggaran public tersebut cenderung memiliki karakteristik umum sebagai berikut:

1. Kompetisi/komparatif
2. Terintegrasi dalam lintas departemen

3. Proses pengambilan keputusan yang rasional
4. Berjangka panjang
5. Spesifikasi tujuan dan perangkingan prioritas
6. Analisis total *cost* dan *benefit* (termasuk *opportunity cost*)
7. Berorientasi input, output dan outcome, bukan sekedar input.
8. Adanya pengawasan kinerja.

a. Anggaran Kinerja

Pendekatan kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolok ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja untuk dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan public. Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan pada konsep *Value For Money* dan pengawasan atas kinerja output. Pendekatan kinerja ini juga mengutamakan pendekatan mekanisme penentuan dan pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam proses pengambilan keputusan..

Anggaran kinerja didasarkan pada tujuan sasaran kinerja. Oleh karena itu anggaran digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan. Penilaian kerja didasarkan pada pelaksanaan *Value For Money* dan efektivitas anggaran. Menurut pendekatan anggaran kinerja, dominasi pemerintah akan dikendalikan melalui penerapan internal *Cost Awareness*., audit keuangan dan audit kinerja serta evaluasi kinerja eksternal. Dengan kata lain, pemerintah dipaksa bertindak berdasarkan *Cost Minded* dan harus efisien. Selain didorong untuk menggunakan dana secara ekonomis, pemerintah juga dituntut untuk mampu mencapai tujuan yang ditetapkan.

Sistem anggaran kinerja pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur sebagai instrumen untuk mencapai tujuan sasaran program. Penerapan sistem anggaran kinerja dalam penyusunan struktur anggaran dengan perumusan program dan penyusunan struktur organisasi pemerintah yang sesuai dengan program tersebut. Kegiatan tersebut mencakup pula penentuan unit kerja yang bertanggung jawab atas pelaksanaan program, serta penentuan indikator sebagai tolok ukur dalam mencapai tujuan program yang telah ditetapkan.

b. Zero Based Budgeting (ZBB)

Konsep *zero based budgeting* dimasukkan untuk mengatasi kelemahan yang ada pada sistem anggaran tradisional. Penyusunan anggaran dengan menggunakan konsep *zero based budgeting* dapat menghilangkan *incrementalism* dan *line-item* karena anggaran diasumsikan mulai dari nol (*zero-base*). Penyusunan anggaran yang bersifat *incremental* mendasarkan besarnya realisasi anggaran tahun ini untuk menetapkan anggaran tahun depan, yaitu dengan menyesuaikannya dengan tingkat inflansi atau jumlah penduduk. ZBB tidak berpatokan pada anggaran tahun lalu untuk menyusun anggaran tahun ini, namun penentuan anggaran didasarkan pada kebutuhan saat ini. Dengan ZBB seolah-olah proses anggaran dimulai dari hal yang baru sama sekali. Item anggaran yang sudah tidak relevan dan tidak mendukung pencapaian tujuan organisasi dapat hilang dari struktur anggaran, atau mungkin juga muncul item baru.

A. Proses Implementasi ZBB

Proses implementasi ZBB terdiri dari tiga tahap, yaitu:

1. Identifikasi unit-unit keputusan

Struktur organisasi pada dasarnya terdiri dari pusat-pusat pertanggungjawaban (*responsibility center*). Setiap pusat pertanggungjawaban merupakan unit pembuat keputusan (*decision until*) yang salah satu fungsinya adalah untuk menyiapkan anggaran. Zero Based Budgeting merupakan sistem anggaran yang berbasis pusat pertanggungjawaban sebagai dasar perencanaan dan pengendalian anggaran. Suatu unit keputusan merupakan dari unit keputusan level yang lebih kecil.

2. Penentuan paket-paket keputusan

Paket keputusan merupakan gambaran komphensif mengenai bagian dari aktivitas organisasi atau fungsi yang dapat dievaluasi secara individual. Paket keputusan dibuat oleh manager pusat pertanggungjawaban dan harus menunjukkan secara detail estimasi biaya dan pendapatan yang dinyatakan dalam bentuk pencapaian tugas dan perolehan manfaat. Terdapat dua jenis paket keputusan, yaitu:

a. Paket Keputusan *Mutually Exclusive*

Paket keputusan yang bersifat *mutually-exclusive* adalah paket keputusan yang memiliki fungsi yang sama. Apabila dipilih salah satu paket kegiatan atau program, maka konsekuensinya adalah menolak semua alternatif yang lain.

*b.* Paket Keputusan *Incremental*

Paket keputusan incremental merefleksikan tingkat usaha yang berbeda (dikaitkan dengan biaya) dalam melaksanakan aktivitas tertentu. Terdapat base package yang menunjukkan tingkata minimal suatu kegiatan, dan paket lain yang aktifitasnya lebih tinggi yang akan berpengaruh terhadap kenaikan level aktifitas dan juga akan berpengaruh terhadap biaya. Setiap paket memiliki biaya dan manfaat yang dapat ditabulasikan dengan jelas.

3. Meranking dan mengevaluasi paket keputusan

Jika paket keputusan telah disiapkan, tahap berikutnya adalah meranking semua paket berdasarkan manfaat terhadap organisasi. Tahap ini merupakan jembatan untuk menuju proses alokasi sumber daya di antara berbagai kegiatan yang beberapa di antaranya sudah ada dan lainnya baru sama sekali.

B. Keunggulan ZBB

1. Jika ZBB dilaksanakan dengan baik maka dapat menghasilkan alokasi sumber daya secara lebih efisien
2. ZBB berfokus pada *Value For Money*
3. Memudahkan untuk mengidentifikasi terjadinya infisiensi dan ketidak efektifan biaya
4. Meningkatkan pengetahuan dan motivasi staf manajer
5. Meningkatkan partisipasi manajemen level bawah dalam penyusunan proses anggaran
6. Merupakan cara yang sistematis untuk menggeser Status quo dan mendorong organisasi untuk selalu menguji alternatif aktivitas dan pola perilaku biaya serta tingkat pengeluaran.

C. Kelemahan ZBB

1. Prosesnya memakan waktu lama (*time consuming*), terlalu teoritis dan tidak praktis, membutuhkan biaya yang besar, serta menghasilkan kertas kerja yang menumpuk karena pembuatan paket keputusan.
2. ZBB cenderung menekankan manfaat jangka pendek
3. Implementasi ZBB membutuhkan teknologi yang maju
4. Masalah besar yang dihadapi ZBB adalah pada proses meranking dan mereview paket keputusan. Mereview ribuan paket keputusan merupakan pekerjaan yang melelahkan dan membosankan, sehingga dapat mempengaruhi keputusan.
5. Untuk melakukan perankingan paket keputusan dibutuhkan staf yang memiliki keahlian yang tidak dimiliki organisasi. ZBB berasumsi bahwa semua staf memiliki kemampuan untuk mengalkulturasi paket keputusan. Selain itu dalam perankingan muncul pertimbangan subjektif atau mungkin terhadap tekanan politik sehingga tidak obyektif lagi.
6. Memungkinkan munculnya kesan yang keliru bahwa semua paket keputusan harus masuk dalam anggaran.
7. Implementasi ZBB menimbulkan masalah keprilakuan dalam organisasi

c. Planning, Programming, and Budgeting System (PPBS)

PPBS merupakan teknik penyelenggaraan yang didasarkan pada teori system yang berorientasi pada output dan tujuan dengan penekanan utamanya adalah alokasi sumber daya berdasarkan analisis ekonomi. Sistem anggaran PPBS tidak didasarkan pada struktur organisasi tradisional yang terdiri dari divisi-divisi, namun berdasarkan program, yaitu pengelompokan aktivitas untuk mencapai tujuan tertentu. PPBS adalah salah satu model penganggaran yang ditujukan untuk membantu manajemen pemerintah dalam membuat keputusan alokasi sumber daya secara baik. Hal tersebut disebabkan sumber daya yang dimiliki pemerintah terbatas jumlahnya, sementara tuntutan masyarakat tidak terbatas jumlahnya. Dalam keadaan tersebut pemerintah dihadapkan pada pilihan alternative keputusan yang memberikan manfaat paling besar dalam pencapaian tujuan organisasi secara keseluruhan. PPBS memberikan kerangka untuk membuat pilihan tersebut.

#### A. Proses Implementasi PPBS

Langkah-langkah implementasi PPBS meliputi:

1. Menentukan tujuan umum organisasi dan tujuan unit organisasi dengan jelas
2. Mengidentifikasi program-program dan kegiatan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan
3. Mengevaluasi berbagai alternative program dengan menghitung cost-benefit dari masing-masing program.
4. Pemilihan program yang memiliki manfaat besar dengan biaya yang kecil
5. Alokasi sumber daya ke masing-masing program yang disetujui

PPBS mensyaratkan organisasi menyusun rencana jangka panjang untuk tujuan mewujudkan tujuan organisasi melalui program-program. Kuncinya adalah bahwa program-program yang disusun harus terkait dengan tujuan organisasi dan tersebar keseluruh bagian organisasi. Pemerintah harus dapat mengidentifikasi struktur program dan melakukan analisis program. Analisis program terkait dengan menganalisis biaya dan manfaat dari masing-masing program sehingga dapat dilakukan pilihan. Untuk mendukung hal tersebut PPBS membutuhkan sistem informasi yang canggih agar dapat memonitor kemajuan dalam pencapaian tujuan organisasi. Sistem pelaporan anggaran PPBS harus melaporkan hasil (manfaat) program bukan sekedar jumlah pengeluaran yang telah dilakukan.

Karakteristik PBBS:

1. Berfokus pada tujuan dan aktifitas (program) untuk mencapai tujuan.
2. Secara eksplisit menjelaskan implikasi terhadap tahun anggaran yang akan datang karna PPBS berorientasi pada masa depan
3. Mempertimbangkan semua biaya yang terjadi
4. Dilakukan analisis secara sistematis atas berbagai alternatif program, yang meliputi: (a)identifikasi tujuan,(b) identifikasi secara sistematis alternative program untuk mencapai tujuan,(c) estimasi biaya total dari masing-masing alternatif program,dan (d) estimasi manfaat (hasil) yang ingin diperoleh dari masing-masing alternatif program.

#### B. Kelebihan PPBS

1. Memudahkan dalam pendelegasian tanggung jawab dari manajemen puncak ke manajemen menengah.
2. Dalam jangka panjang dapat mengurangi beban kerja
3. Memperbaiki kualitas layanan melalui pendekatan sadar biaya (*cost-consciousness/cost awareness*) dalam perencanaan program.
4. Lintas departemen sehingga dapat meningkatkan komunikasi, koordinasi, dan kerja sama antar departemen.
5. Menghilangkan program yang *overlapping* atau bertentangan dengan pencapaian tujuan organisasi
6. PPBS menggunakan teori *marginal utility*, sehingga mendorong alokasi sumber daya secara optimal

#### C. Kelemahan PPBS

1. PPBS membutuhkan sistem informasi yang canggih, kesediaan data, adanya sistem pengukuran, dan staf yang memiliki kapabilitas tinggi
2. Implementasi PPBS membutuhkan biaya yang besar karena PPBS membutuhkan teknologi yang canggih
3. PPBS bagus secara teori, namun sulit untuk diimplementasikan
4. PPBS mengabaikan realitas politik dan realitas organisasi sebagai kumpulan manusia yang kompleks
5. PPBS merupakan teknik anggaran yang *statically oriented*. Penggunaan statik terkadang kurang tajam untuk mengukur efektifitas program. Statistik hanya tepat untuk mengukur beberapa program tertentu saja.
6. Pengaplikasian PPBS menghadapi masalah teknis. Hal ini terkait dengan sifat program atau kegiatan yang lintas departemen sehingga menyulitkan dalam melakukan alokasi biaya. Sementara itu system akuntansi dibuat berdasarkan departemen bukan program.

Masalah utama penggunaan ZBB dan PPBS

1. *Bounded rationality*, keterbatasan dalam menganalisis semua alternatif untuk melakukan aktivitas
2. Kurangnya data untuk membandingkan semua alternatif, terutama untuk mengukur output

3. Masalah ketidakpastian sumber daya, pola kebutuhan dimasa depan, perubahan politik, dan ekonomis
4. Pelaksanaan teknis tersebut menimbulkan beban pekerjaan yang sangat berat
5. Kesulitan dalam menentukan tujuan dan perangkaan program terutama ketika terdapat pertentangan kepentingan (*conflict of interest*)
6. Sering kali tidak memungkinkan untuk melakukan perubahan program secara cepat dan tepat
7. Terdapat hambatan birokrasi dan perlawanan politik yang besar untuk berubah (*resistence to change*).
8. Pelaksanaan teknik tersebut sering tidak sesuai dengan proses pengambilan keputusan politik. Politik berusaha membuat pelaksanaan lebih “*technocratic*” yang hal tersebut bisa mempengaruhi proses anggaran.
9. Pada akhirnya, pemerintah beroperasi dalam dunia yang tidak rasional.

### 2.3 Pengawasan (Controlling)

Fungsi manajemen menurut Lewis (2000:7) *Project management involves three major categories of activities aimed at achieving project objectives. These are planning, scheduling, and controlling.* Salah satu fungsi dasar manajemen adalah kontrol atau pengawasan yang membantu memastikan apakah aktivitas yang dilakukan sesuai dengan hasil yang diinginkan. Selain itu fungsi ini dapat digunakan untuk memfasilitasi bagaimana melakukan perbaikan terhadap hal tersebut. Pengontrolan yang baik tidak akan berdampak optimal bagi organisasi apabila pengawasan pada departemen lainnya tidak dilakukan sebagaimana mestinya. Untuk itulah melakukan standarisasi pengawasan pada tiap bagian, baik yang bersifat kualitatif maupun kuantitatif mutlak dilakukan untuk mendapatkan tingkat kinerja yang diharapkan. Pendekatan lain diajukan oleh Brown dan Gulyc (2002) yang disadur oleh Badri Munir Sukoco (2007:129) yang menyarankan agar organisasi mengontrol aktivitasnya dengan menitikberatkan pada pelanggan dan kebutuhannya, organisasi dan kompetensi intinya, serta komitmen pada kualitas layanan, baik terhadap pelanggan internal maupun eksternal. Diharapkan dengan pengawasan maka kinerja administrasi suatu organisasi dari waktu ke waktu akan bertambah baik.

Pendapat lain fungsi manajemen sebagaimana dikemukakan Husen (2009:155), terdapat 4 fungsi yaitu :

1. *Planning*
2. *Organizing*
3. *Actuating*
4. *Controlling*

Dari urutan fungsi tersebut pengendalian merupakan kegiatan yang dilakukan untuk memastikan bahwa program dan aturan kerja yang telah ditetapkan dapat dicapai dengan penyimpangan paling minimal dan hasil paling memuaskan. Untuk itu dilakukan bentuk-bentuk kegiatan seperti berikut:

- a. Supervisi: melakukan serangkaian tindakan koordinasi pengawasan dalam batas wewenang dan tanggung jawab menurut prosedur organisasi yang telah ditetapkan, agar dalam operasional dapat dilakukan secara bersama-sama oleh semua personel dengan kendali pengawas;
- b. Inspeksi: melakukan pemeriksaan terhadap hasil pekerjaan dengan tujuan menjamin spesifikasi mutu dan produk sesuai dengan yang direncanakan;
- c. Tindakan koreksi: melakukan perubahan dan perbaikan terhadap rencana yang telah ditetapkan untuk menyesuaikan dengan kondisi pelaksanaan.

Brown dan Gulyc (2002) seperti yang disadur oleh Sukoco (2007:129) mengungkapkan Selain pengawasan internal yang dapat dikembangkan secara eksternal, banyak juga organisasi yang mengontrol kinerja pegawai maupun seluruh bagian organisasi dengan menggunakan standar yang disusun oleh lembaga profesi atau asosiasi yang mewadahnya, baik ditingkat regional, nasional maupun internasional. Pemberian akreditasi bagi suatu lembaga pendidikan tinggi oleh Dikti Depdiknas merupakan upaya pemerintah untuk mengontrol kualitas pendidikan contohnya.

Sesuai tujuannya organisasi melakukan pengawasan untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas sebuah aktivitas kerja di kantor pada rentang waktu tertentu. Kontrol terhadap kualitas mencakup evaluasi atas keakuratan pekerjaan yang dilakukan, kontrol kuantitas lebih mengarah pada kuantifikasi komponen-komponen evaluasi .

Pemahaman terhadap pengawasan di mata masyarakat berbeda, hal ini tidak begitu mudah untuk memberikan suatu definisi atau pembatasan tentang pengawasan tersebut. Hal tersebut dapat terlihat dengan banyaknya terbitan buku-buku mengenai manajemen yang memuat uraian tentang pengawasan.

Berbagai pendapat dari para ahli yang mencoba memberikan definisi mengenai pengawasan dan pada prinsipnya definisi-definisi tersebut pada umumnya tidak jauh berbeda satu sama lain. Menurut Mockler (1972) yang disadur oleh Husen (2009:161) mendefinisikan Pengendalian/Pengawasan adalah usaha yang sistematis untuk menentukan standar yang sesuai dengan sasaran dan tujuan perencanaan, merancang sistem informasi, membandingkan pelaksanaan dengan standar, menganalisa kemungkinan penyimpangan, kemudian melakukan tindakan koreksi yang diperlukan agar sumber daya dapat digunakan secara efektif dan efisien dalam rangka mencapai sasaran dan tujuan.

Pakar lain mengungkapkan menurut Chapman (2005:79) *Control is exercised by parents through their involvement in the decision-making process and an emphasis on informal planning and follow-up and non-financial information.* Kevin R. Callahan Gary S. Stetz Lynne M. Brooks (2007:6) mengungkapkan *During execution, one of the elements of project control is collecting information about how each task is executed. If managers do not have an accurate measurement of the expenditure of resources and materials, then they cannot determine the actual cost of a project or understand how the project is performing financially.* Tak ketinggalan makna dari pengendalian atau pengawasan dikemukakan oleh Lewis (2000: 21) *Control is exercised by comparing where you are to where you are supposed to be, then taking corrective action when discrepancies are found.*

Pendapat lain tentang pengawasan dan pengendalian (Bragg 2004 : 1) mendefinisikan *Control by definition assumes that a plan of action or a standard has been established against which performance can be measured. To achieve the objectives that have been set forth for the business enterprise, controls must be developed so that decisions can be made in conformance with the plan. In small plants or organizations, the manager or owner personally can observe and control all operations. Other means of control are required to manage effectively,*

*such as accounting controls and statistical reports. Accounting controls and reports of operations are part of a well-integrated plan to maintain efficiency and determine unfavorable variances or trends. The use of the accounting structure allows for the control of costs and expenses and comparison of such expenditures to some predetermined plan of action. Through the measurement of performance by means of accounting and statistical records and reports, management can provide appropriate guidance and direct the business activities. The effective application of accounting controls must be fully integrated into the company plans and provide a degree of before-the-fact control. The accounting/statistical control system must include records that establish accountability and responsibility to really be effective. Controller's Guide To Planning and Controlling Operation*

Pengertian pengawasan oleh Terry dan Rue ( 2008: 232) adalah dalam bentuk pemeriksaan untuk memastikan bahwa apa yang sudah dikerjakan adalah juga yang dimaksudkan untuk membuat sang manajer waspada terhadap suatu persoalan potensial sebelum persoalan itu menjadi serius. Pengawasan adalah suatu proses dasar, serupa saja dimanapun ia terdapat dan apapun yang diawasi. Ekspektasi adalah yang diungkap dengan sebuah standar yang timbul dari proses perencanaan.

Pengawasan menyeluruh berlaku terhadap seluruh organisasi atau sebagian besar dan tidak terbatas samapai pada kegiatan tertentu saja. Pengawasan-pengawasan ini memberikan suatu cara untuk:

- a. Mengukur performa dari keseluruhan organisasi dan bukan dari suatu bagian saja;
- b. Menjamin, bahwa performa keseluruhan adalah konsisten dengan rencana keseluruhannya;
- c. Mengawasi unit-unit yang semi otonomi.

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa pengendalian membutuhkan standar atau tolok ukur sebagai pembanding, alat ukur kinerja, dan tindakan koreksi yang akan dilakukan bila terjadi penyimpangan. Kegiatan yang dilakukan dalam proses pengendalian dapat berupa pengawasan, pemeriksaan serta tindakan koreksi, yang dilakukan selama proses implementasi. Sasaran dan

tujuan proyek seperti optimasi kinerja biaya, mutu, waktu dan keselamatan kerja harus memiliki format satandar dan kriteria sebagai alat ukur, agar dapat mengindikasikan pencapaian kinerja proyek.

Dalam bahasa Indonesia pengertian pengawasan yang asal katanya adalah “awas” artinya melihat sesuatu dengan seksama. Dalam bahasa Inggris istilah pengawasan itu disebut *controlling* yang diterjemahkan dengan istilah pengawasan dan pengendalian berarti *controlling* dapat diartikan bidangnya lebih luas dari pengawasan karena disamping mengawasi juga mempunyai peran untuk melakukan pengendalian dimana pengendalian mencakup mengarahkan, memperbaiki dan meluruskan ke arah yang benar. Sedangkan pengawasan itu sendiri semata-mata hanya melihat secara seksama serta melaporkan hasil kegiatan yang diawasi.

Pengertian terbaik yang dilakukan dalam pengawasan adalah memberikan perhatian tentang tindak lanjut dan aksi yang akan dilakukan sebagai hasil pengawasan atau pengendalian. Pendapat Young (2006: 130) memberikan gambaran tentang pengawasan *The best control system is the simplest. The basic inputs to control are the schedule and the actual results observed and measured by the team. The comparison activity should show whether the project is on track and everything is going according to plan. If this is true you can update the project records and charts and report progress and any slippage to your customer and project sponsor. Corrective action plans are of no value unless you give particular attention to follow up and checking that actions have been completed and produced the desired result. Controlling the project means managing the many problems that arise to maintain the project baseline schedule through:*

- *monitoring the work – observing and checking what is happening;*
- *identifying and resolving the issues that arise;*
- *tracking the project – comparing with the plan and updating the records.*

Pengawasan bukan hanya berfungsi sebagai upaya penegakan maupun penindakan terhadap terjadinya segala bentuk penyimpangan yang dapat merugikan organisasi, akan tetapi pengawasan itu juga berfungsi sebagai upaya memberikan dorongan untuk perbaikan dan penyempurnaan seluruh aspek manajemen, baik yang menyangkut kebijaksanaan maupun perencanaan,

organisasi, prosedur, standar, kriteria dan lain sebagainya sehingga proses pencapaian tujuan organisasi menjadi lebih efisien, ekonomis dan efektif.

Menurut Chapman (2005:72) *Controls will support key success factors and the current strategy*. Pengertiannya bahwa pengawasan salah satu faktor kunci akan menentukan kesuksesan suatu organisasi dapat menacapai tujuannya. Pendapat lain tujuan dari pengawasan menurut Sukoco (2007:129) selain mewujudkan ketaatan terhadap prinsip-prinsip organisasi, kebijaksanaan dan prosedur kerja yang telah ditetapkan, juga untuk menertibkan pelaksanaan tugas sesuai dengan petunjuk pelaksanaan yang telah digariskan pimpinan dan mewujudkan secara optimal daya guna dan hasil guna dari sasaran yang telah ditetapkan.

Pengawasan atau *controlling* sebagaimana terdapat dalam siklus yang dikemukakan oleh Jones dan Pendlebury adalah salah satu fungsi dalam manajemen. Pengawasan ini berfungsi untuk menjamin agar pelaksanaan kerja berjalan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan dalam perencanaan.

Rencana yang telah disusun dengan baik belum tentu dapat memberikan hasil yang optimal tanpa diikuti dengan pengawasan. Oleh karena itu kegiatan pengawasan dibutuhkan guna dapat terjaminnya hasil yang diharapkan secara optimal.

Suatu organisasi akan dapat berhasil untuk mencapai tujuannya apabila keseluruhan aspek manajemen dalam organisasi tersebut berfungsi sebagaimana mestinya serta semua unsur-unsur pendukungnya bisa melaksanakan tugasnya secara tertib sesuai rencana yang telah ditetapkan. Selain hal-hal tersebut, disiplin perlu ditingkatkan sesuai prinsip-prinsip organisasi, melaksanakan prosedur kerja sesuai yang telah ditetapkan oleh pimpinan organisasi. Pengawasan sangat berperan penting dalam organisasi artinya apabila dalam kehidupan suatu organisasi terdapat suasana ketidaktertiban yang disebabkan oleh berbagai hal atau factor baik yang datang dari luar maupun dari dalam organisasi itu sendiri akan dapat diatasi berkat adanya pengawasan. Tujuan pengawasan administrasi kantor menurut Odgers yang ditulis oleh Sukoco (2006:129) adalah:

1. Meningkatkan kinerja organisasi secara kontinu, karena kondisi persaingan usaha semakin tinggi menuntut organisasi untuk setiap saat mengawasi kinerjanya;
2. Meningkatkan efisiensi dan keuntungan bagi organisasi dengan menghilangkan pekerjaan yang tidak perlu atau menurangi penyalahgunaan alat dan bahan;
3. Menilai derajat pencapaian rencana kerja dengan hasil aktual yang dicapai, dan dapat dipakai sebagai dasar pemberian kompensasi bagi seorang karyawan;
4. Mengkoordinasikan beberapa elemen tugas atau program yang dijalankan;
5. Meningkatkan keterkaitan terhadap tujuan organisasi agar tercapai.

Beberapa manfaat kontrol administrasi kantor menurut Quibe yang disampaikan oleh Sukoco (2007:130) antara lain:

1. Membantu memaksimalkan keuntungan yang diperoleh organisasi;
2. Membantu pegawai dalam meningkatkan produktivitas karena kesadaran akan kualitas dan kuantitas output yang diperlukan;
3. Menyediakan alat ukur produktivitas pegawai atau aktivitas yang objektif bagi organisasi;
4. Mengidentifikasi beberapa hal yang membuat rencana tidak sesuai dengan hasil aktual yang dicapai, memfasilitasi pemodifikasiannya;
5. Membantu pencapaian kerja sesuai tingkat atau deadline yg ditetapkan.

Pengawasan dalam organisasi memang mutlak diperlukan dimana pengawasan tersebut merupakan salah satu fungsi manajemen sehingga dalam pelaksanaan suatu rencana dan program tanpa diiringi suatu sistem pengawasan yang intensif serta berkesinambungan, akan mengakibatkan tidak tercapainya sasaran yang telah ditetapkan. Menurut Quible yang dimuat oleh Sukoco (2007:130) proses pengawasan akan kurang optimal jika unsur-unsur dibawah ini dihilangkan:

1. Faktor-faktor yang diawasi. Seyogyanya pengawasan dilakukan *stakeholders* internal diberikan pemahaman tentang apa saja yang akan diawasi;
2. Identifikasi hasil yang diharapkan. Identifikasi yang kurang jelas akan membuat pengawasan tidak berjalan efektif;
3. Pengukuran kinerja. Sebelum hasil aktual dan hasil yang diinginkan dibandingkan, hasil aktual harus diukur;

4. Alokasi tindakan pembenahan, apabila hasil, aktual kurang dari hasil yang diharapkan perlu tindakan koreksi untuk memperkecil gap yang terjadi dengan mengimplementasikan hal yang dianggap perlu.

Proses yang dilakukan menurut Cascio yang dimuat oleh Sukoco (2007:130) terdapat 3 proses yang harus dijalankan dalam melakukan pengawasan:

1. Mendefinisikan parameter pekerjaan yang akan diawasi. Yang berisikan penetapan tujuan, standar ukuran, dan pengukuran kinerja;
2. Memfasilitasi kinerja yang hendak diicapai administrator mengadakan umpan balik agar memberi fasilitas yang memadai agar karyawan mampu mencapainya. Dengan melakukan; mengurangi hambatan yang ada, menyediakan sumber daya yang memadai untuk penyelesaian pekerjaan, memberikan perhatian penuh dalam perekrutan karyawan;
3. Memotivasi karyawan, dengan memberi imbalan, secara tepat jumlah dan waktunya serta diberikan secara adil.

Aturan tentang pengawasan yang dikemukakan Chapman (2005:87) *Simon's classic study of the controllership function (Simon et al. 1954) identified three roles for accounting information: attention directing, scorekeeping, and problem solving. Similarly, the strategic measurement and control literature describes three analogous roles for these systems: (a) communicating strategic direction and priorities, (b) determining whether the strategy is being implemented as planned and the results produced by the strategy are those intended, and (c) providing information that can be used to promote organizational learning, to identify avenues for improving strategic performance, and to adapt the strategy to emerging conditions*

Sejak permulaan suatu program/proyek sudah harus dilakukan pengawasan karena dikhawatirkan apabila pada awal sudah terjadi penyimpangan ada kemungkinan hasil akhirnya pun tidak akan mencapai sasaran. Oleh karena itu diingatkan bahwa permulaan yang baik sudah mencerminkan setengah keberhasilan dengan demikian pada permulaan itu harus dilakukan pengawasan.

Kegiatan yang dilakukan pada tahapan ini dimaksudkan untuk karena :

1. Pengendalian harus terlebih dahulu direncanakan;
2. Pengawasan baru dapat dilaksanakan jika sudah ada rencana;
3. Pelaksanaan rencana akan baik apabila pengawasan dilakukan dengan baik;
4. Tujuan rencana baru dapat diketahui tercapai atau tidak setelah pengawasan dan penilaian dilakukan.

Pengawasan dimaksudkan bukanlah mencari kesalahan semata, akan tetapi dengan pelaksanaan pengawasan itu akan dapat melakukan perbaikan-perbaikan seperlunya apabila ditemukan penyimpangan atas kesalahan. Agar kegiatan/program yang telah direncanakan dapat terlaksana dengan baik maka pengawasan perlu dilakukan sebelum proses, saat dalam proses maupun setelah proses saat hasil akhir diketahui.

Sebagaimana dikemukakan Akdon (2006:196) prinsip kerja Sistem Pelaksanaan, Pemantauan dan Pengawasan/Pengendalian:

1. Prinsip Kesisteman. Adanya kebulatan atau totalitas dari berbagai komponen secara utuh, adanya saling ketergantungan antar bagian dalam mencapai tujuannya;
2. Prinsip Akuntabilitas. Setiap pejabat unit kerja dalam organisasi yang diberi tugas harus mempertanggungjawabkan pelaksanaan kegiatannya;
3. Prinsip Organisasi. Sistem pengendalian manajemen tercermin dengan sistem pelaksanaan, pemantauan dan pengawasan selalu terdapat pada setiap pimpinan dalam berbagai tingkatan organisasi sesuai fungsinya;
4. Prinsip Koordinasi. Kegiatan dapat dilakukan dengan pengaturan yang baik, sehingga kegiatan dapat terpadu dan selaras;
5. Sistem Komunikasi. Sistem pengendalian manajemen berfungsi pula sebagai sarana hubungan antara pusat dengan daerah, antara pimpinan dengan bawahan, sehingga tercapai pendekatan secara pribadi untuk memupuk hubungan kerjayang lebih baik dan harmonis;
6. Prinsip Pengendalian. Sistem pengendalian manajemen harus mampu memeberikan bimbingan tekad administrasi, teknis operasional dan bantuan pemecahan masalah kelancaran dan keberhasilan tugas;

7. Prinsip Integritas. Sistem pengendalian manajemen harus didasarkan pula pada kepribadian yang dilandasi unsur jujur, berani, bijaksana dan teliti serta penuh tanggung jawab;
8. Prinsip Obyektif. Sistem ini didasarkan pada fakta yang dinilai berlandaskan pada ukuran yang ditetapkan, keahlian/kecakapan, serta bebas dari pengaruh subjektif;
9. Prinsip Futuristik. Harus mampu melihat jauh ke depan sehingga dapat menghindarkan secara awal/dini kemungkinan terjadinya penyimpangan;
10. Prinsip Preventif. Pada dasarnya sistem ini dimaksudkan untuk tidak mencari-cari kesalahan, melainkan mengetahui kemungkinan terjadinya penyimpangan;
11. Prinsip Represif. Sistem pengendalian manajemen harus bersifat tegas terhadap penyimpangan atau bentuk-bentuk kebocoran lainnya;
12. Prinsip Edukatif. Sistem ini selalu berusaha menunjukkan kesalahan dan kekeliruan yang selanjutnya dapat disampaikan saran yang bersifat membangun perbaikan;
13. Prinsip Korektif. Sistem ini juga selalu berusaha untuk menemukan penyebab penyimpangan atau kebocoran dengan memperbaiki agar tujuan tetap dapat tercapai;
14. Prinsip 3E (Ekonomis, Efisien dan Efektif). Sistem ini harus dilaksanakan secara cermat, tepat waktu dan penuh perhitungan sehingga sasaran dapat dicapai.

Selain pengawasan internal yang dapat dikembangkan secara eksternal, banyak juga organisasi yang mengontrol kinerja pegawai maupun seluruh bagian organisasi dengan menggunakan standar yang disusun oleh lembaga profesi atau asosiasi yang mewadahnya, baik ditingkat regional, nasional maupun internasional. Pemberian akreditasi bagi suatu lembaga pendidikan tinggi oleh dikti depdiknas merupakan upaya pemerintah untuk mengontrol kualitas pendidikan contohnya.

Berdasarkan definisi yang dikemukakan di atas bahwa pengawasan tersebut hanya diterapkan terhadap pekerjaan yang sedang berjalan dan tidak untuk pekerjaan yang telah selesai dilaksanakan. Adanya pengawas yang berlapis-

lapis seperti tersebut di atas namun masih juga terjadi kebocoran dan juga kelemahan serta jarang dilakukan tindakan tegas seperti pengenaan sanksi terhadap mereka yang melakukan penyimpangan dari aturan yang berlaku. Dari berbagai pendapat dan definisi dari pengawasan, para pakar di atas sebenarnya dimasukkan sebagai pedoman bagi pengawas maupun pimpinan dalam pencapaian tujuan dimana dengan pedoman tersebut kelemahan, penyimpangan, kebocoran dan lain sebagainya akan dapat diperkecil.

#### **2.4 Pelaporan, Analisis dan Umpan Balik**

Laporan merupakan bentuk komunikasi yang dapat dilakukan secara tertulis maupun lisan mengenai suatu hal tertentu sesuai dengan tujuan penulisannya. Laporan tertulis secara resmi dijadikan sebagai sumber informasi, alat pertanggungjawaban, dan alat pengambilan keputusan dalam kehidupan organisasi.

Dalam lingkup internal organisasi, baik komunikasi lisan maupun tertulis dapat dilakukan secara vertikal maupun horizontal. Komunikasi vertikal dari atas ke bawah terjadi karena pimpinan memberi tanggung jawab dan wewenang kepada bawahan untuk menyelesaikan suatu fungsi tertentu. Sedangkan vertikal dari bawah ke atas bottom up merupakan konsekuensi pemberian tanggung jawab atau pelimpahan wewenang dari pimpinan ke bawahan. Wujud pertanggungjawaban dan pelimpahan wewenang disebut laporan. Atau secara sederhana, dapat dikatakan bahwa laporan merupakan perwujudan pertanggungjawaban dari bawahan kepada atasan atas pemberian kepercayaan dalam melaksanakan tanggung jawab tersebut menurut Quible yang disadur oleh Sukoco (2007:138).

Untuk menyusun laporan, tidak hanya dibutuhkan ketrampilan tetapi juga kompetensi dan kreativitas. Laporan dalam bentuk tertentu tidak hanya terdiri dari hal-hal yang sifatnya informatif, tetapi juga menuntut gagasan atau pemikiran penyusunan laporan.

Fungsi laporan, laporan memiliki berbagai fungsi yang saling berkaitan satu sama lainnya. Adapun beberapa manfaat tersebut menurut Locker yang disadur Sukoco (2007:138) antara lain:

1. Sebagai sarana komunikasi vertikal. Salah satu sarana komunikasi antara atasan dengan bawahan adalah laporan. Melalui laporan pihak bawahan dapat menginformasikan berbagai kegiatan dan masukan berupa ide atau gagasan terhadap suatu permasalahan;
2. Sebagai alat pertanggung jawaban. Laporan merupakan manifestasi dari bentuk komunikasi vertikal dari atas ke bawah. Sebagai bentuk pertanggungjawaban terhadap tanggung jawab dan wewenang yang telah diberikan atasan;
3. Memberikan informasi penting. Laporan harus berisi informasi faktual dan pemikiran-pemikiran yang rasional, argumentatif, serta obyektif sebagai tanggapan terhadap fenomena faktual tersebut;
4. Sebagai bahan untuk pengambilan keputusan. Laporan merupakan suatu susunan dan kajian informasi yang dituangkan secara lengkap, jelas, komprehensif, benar, obyektif dan sistematis.

Manfaat laporan dikemukakan Bragg (2004 : 1) oleh *By the use of reports, management is enabled to plan, supervise, direct, evaluate, and coordinate the activities of the various functions, departments, and operating units*. Ada beberapa syarat kualitas yang harus dipenuhi sebuah laporan manajerial Gie (2000) disadur oleh Sukoco (2007:130) yaitu:

1. Kecermatan (*accuracy*). Laporan manajerial merupakan salah satu bahan yang akan digunakan oleh seorang pimpinan untuk mengambil keputusan berkaitan dengan operasi perusahaan yang menjadi wewenangnya.
2. Ketepatan waktu (*timeliness*). Faktor waktu merupakan salah satu faktor penting dalam pengambilan keputusan
3. Kecukupan (*adequacy*). Faktor ini berkaitan dengan cakupan masalah yang akan disajikan dalam laporan
4. Kesederhanaan (*simplicity*). Laporan juga harus dapat menyederhanakan permasalahan dan pemecahannya dalam bahasa yang mudah dimengerti, dan mengurangi penggunaan istilah teknis apabila dipandang kurang relevan dan lebih menonjol.
5. Kejelasan (*clarity*). Penggunaan bahasa yang jelas dan tepat harus dilakukan.

Jenis Laporan Terdapat berbagai macam laporan semuanya tergantung klarifikasi yang digunakan menurut (Quible 2001) disadur Sukoco (2007:130):

Berdasarkan waktu penyampaian

- a. Laporan rutin. Laporan ini sering pula disebut sebagai laporan berkala atau periodik;
- b. Laporan insidental. Laporan insidental merupakan laporan yang dibuat dan disampaikan dengan waktu tidak terjadwal secara tepat.

Berdasarkan cara penyampaiannya

- a. Laporan lisan. Laporan ini tidak memerlukan bentuk penulisan khusus, karena pelapor mengungkapkan isi laporannya secara lisan kepada pimpinan;
- b. Laporan tertulis. Laporan yang disampaikan dalam bentuk tulisan biasanya diketik di komputer, yang memberikan keleluasan penggunaan data yang mendukung dalam bentuk diagram maupun gambar yang mendukung isi laporan.

Jika dilihat berdasarkan bentuknya. Laporan dapat dibagi menjadi:

- a. Laporan berbentuk surat. Laporan ini dibuat dalam bentuk surat dengan isi yang terbatas;
- b. Laporan berbentuk formulir. Laporan ini disajikan dalam bentuk-bentuk dan format yang tepat;
- c. Laporan berbentuk karangan atau naskah. Laporan dibuat dalam bentuk karangan, karena informasi yang disampaikan cukup banyak.

Berdasarkan sifat penyajiannya;

- a. Laporan informal. Laporan ini biasanya diwujudkan dalam bentuk e-mail, memo, atau surat yang dibuat;
- b. Laporan formal. Laporan ini sifatnya analitis yg dibuat dengan mengikuti aturan resmi dalam pembuatan laporan dan didukung oleh dokumen-dokumen resmi.

Berdasarkan maksudnya tujuan:

- a. Laporan informatif. Laporan ini biasanya dibuat untuk menginformasikan tentang sesuatu hal;
- b. Laporan rekomendasi. Laporan rekomendasi adalah laporan yang selain menyampaikan informasi juga menyertakan juga pendapat si pelapor berupa

penilaian atau tindakan dari penilai terhadap suatu hal atas dasar pengamatan sekilas, bukan atas dasar penelitian;

- c. Laporan pertanggungjawaban. Laporan ini memberikan informasi kepada atasan mengenai pelaksanaan program kerja tertentu, baik dilihat dari segi proses, keberhasilan atau kegagalan suatu program, faktor penghambat, dan pendukungnya;
- d. Laporan analitis. Laporan ini selain memberikan informasi kepada pimpinan, juga dimaksudkan memberikan sumbangan pemikiran sehubungan dengan informasi yang dilaporkan berdasarkan analisa yang mendalam;
- e. Laporan perkembangan. Laporan perkembangan merupakan laporan yang dibuat untuk menginformasikan perkembangan atau kemajuan mengenai pelaksanaan suatu kegiatan, program, atau perkembangan organisasi secara keseluruhan;
- f. Laporan studi kelayakan. Laporan ini dibuat atas dasar adanya permasalahan khusus terhadap suatu program yang dijalankan dan diupayakan pemecahannya.

Dengan adanya laporan baik harian, mingguan, triwulan dan tahunan, maka pimpinan akan mengetahui dengan tepat tentang pelaksanaan dari rencana yang telah dirinci dalam program kerja. Dari laporan yang masuk, pimpinan juga akan mengetahui langkah apa yang perlu dilakukan agar suatu program dapat terealisasi sesuai waktu yang telah ditentukan.

Berdasarkan laporan tersebut dapat diketahui adanya hambatan-hambatan, penyimpangan-penyimpangan sehingga tindakan perbaikan dapat dilakukan sesegera mungkin. Dengan adanya laporan maka pihak yang berkepentingan baik internal maupun eksternal akan mengetahui secara jelas kinerja organisasi dan akan menjadi bahan masukan (*feedback*) bagi proses perencanaan kinerja selanjutnya. Salah satu tujuan dilakukannya pelaporan menurut Akdon (2007:207) adalah pelaksanaan akuntabilitas dalam sektor publik (*public accountability*).

Tidak berjauhan dengan pendapat Mardiasmo (2009:159) yang menyebutkan laporan organisasi sektor publik merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas sektor publik. Selain itu laporan juga dimaksudkan menurut Poister (2003 :129) *This sort of report is especially useful*

*for performance items that need to be viewed regularly.* Artinya kita adapt meninjau permasalahan yang ada dari tiap laporan sehingga dapat dicari jalan keluarnya dari permasalahan yang ada.

Pendapat di atas dapat mengartikan bahwa setiap pelaksanaan kerja apakah pekerjaan itu baru dilaksanakan atau sedang dilaksanakan perlu dilaporkan kepada pimpinan. Karena mustahil pada pelaksanaan kegiatan tersebut pasti ada hambatan, penyimpangan atau kesulitan-kesulitan dan segala sesuatu yang menyimpang dari rencana yang telah ditetapkan agar pimpinan dapat segera membuat tindakan korektif.

Apabila dilihat dari siklus anggaran pendapatan dan belanja maka pelaporan merupakan salah satu unsur penting karena dalam laporan mencakup segala kejadian yang dapat mempengaruhi kelancaran kegiatan program sehingga dengan adanya laporan merupakan umpan balik bagi suatu rencana.

Dengan system pelaporan yang baik akan membantu pimpinan dalam melengkapi analisis data atas dasar analisis diperoleh hasil-hasil yang nyata dibandingkan dengan hasil yang seharusnya. Fungsi dari manajemen sektor public terutama dalam pembelanjaan sektor publik secara umum menurut Wanna, Kelly, dan Forster (2000:9) memiliki pengertian *Public Expenditure Management is concerned with the planning, management, control and accountability of public financial resources from the point at which those resources enter the public domain, up to the point at which they leave.* Akuntabilitas suatu organisasi akan terlihat pada laporan yang disajikan sebagai media memberikan informasi bagi yang membutuhkan.

Laporan merupakan salah satu alat manajemen yang fungsinya berupa pertanggungjawaban artinya laporan yang disampaikan oleh pimpinan proyek merupakan suatu pertanggungjawaban atas tugas yang dipercayakan kepadanya dan merupakan alat penelitian bagi pimpinan artinya laporan yang disampaikan harus benar, tepat, lengkap serta dapat dipertanggungjawabkan.

Siklus anggaran tidak akan ada akhirnya selama kegiatan suatu organisasi tersebut tetap berlangsung. Kesemuannya saling kait mengkait antara satu kegiatan dengan kegiatan lainnya. Di dalam siklus anggaran sangat berkaitan dengan sumber daya manusia dan penjadwalan tiap kegiatan.

## 2.5 Efektivitas Anggaran

Kinerja organisasi dalam siklus penganggaran dan pengendalian dapat diukur melalui efektivitas organisasi. Pengertian efektivitas organisasi menurut Lubis dan Martani (1987:54) dinyatakan sebagai tingkat keberhasilan organisasi dalam usaha untuk mencapai tujuan atau sasarnya. Sisi finansial realisasi anggaran salah satunya menunjukkan alat untuk mengukur kinerja suatu organisasi khususnya dalam siklus penganggaran dan pengendalian sektor publik. Dalam penelitian ini akan mendeskripsikan faktor-faktor yang mempengaruhi daya penyerapan anggaran Direktorat Jenderal Manajemen Pendidikan Dasar dan Menengah

Manurut A. Kasim (1993:7) dalam pengukuran kinerja organisasi seperti disadurnya dari Quinn dan Rorthbaugh mengkalifikasikan konstrut efektivitas organisasi menjadi empat model yaitu: model tujuan rasional, model hubungan manusia, model sistem terbuka dan proses internal. Salah satu model adalah model tujuan rasional efektivitas organisasi digambarkan kemampuan organisasi dalam mencapai tujuan. Seperti yang dikutip A. Kasim (1993:87) dari Price, Steers dan Etzioni mengatakan bahwa efektivitas suatu organisasi tergantung kepada seberapa jauh ia mencapai tujuan sasarnya. Dalam hal anggaran pencapaian tujuannya salah satunya dilihat dari tingkat penyerapan anggaran walaupun bukan satu-satunya alat ukur terhadap capaian tujuan.

Dalam penelitian ini akan dilihat efektivitas penyerapan anggaran Sebagai bahan rujukan pustaka diambil pula penelitian terlebih dahulu. Sebagai bahan rujukan yang dapat diambil berdasarkan tulisan tesis terdahulu. Adalah S. Faberlin Bakara (FISIP Universitas Indonesia, 2000) yang menulis Faktor Yang Mempengaruhi Penyerapan Anggaran Pemda DKI Jakarta. Faberlin mengungkapkan secara mendalam tentang pelaksanaan siklus anggaran yang ada di Pemda DKI dilihat dari perencanaan, penganggaran, pengawasan dan pelaporan. Di dalam perencanaan dibahas kendala-kendala yang ada untuk menghasilkan perencanaan dan penganggaran yang baik apa yang seharusnya dilakukan untuk mencapai hal itu. Demikian pula dalam hal pengawasan dan pelaporannya.

Dari sisi kelemahannya tesis dalam pembahasannya ini tidak menjelaskan hubungan satu dan lainnya di siklus perencanaan yang ada. Terpisah-

pisah, tidak menjelaskan *effect domino* dari perencanaan yang gagal akan memengaruhi kegiatan yang lainnya, terhadap penganggaran, pengawasan dan pelaporan dan sebaliknya..

Tesis Endang Lusiana (Universitas Indonesia, 1997), mahasiswa Program Pasca Sarjana Ilmu Teknik Bidang Sipil dijadikan bahan rujukan lainnya. Tesis ini yang berkaitan dengan penyerapan anggaran di bidang konstruksi dengan tema Hubungan Antara Kemampuan Penyerapan Anggaran Dengan Pengendalian Waktu Pelaksanaan Proses Pembayaran Proyek Konstruksi Bank BNI. Peneliti mencari hubungan antara proses pembayaran yang memengaruhi pelaksanaan proyek Konstruksi BNI. Peneliti berdasarkan data yang diperoleh melihat adanya hubungan linier bahwa semakin lama proses antara Berita Acara Fisik dan Berita Acara pemeriksaan dilakuakn, maka semakin besar selisih antara prestasi fisik aktual dengan realisasi prestasi untuk pembayarannya. Yang berarti akan semakin kecil tingkat penyerapan kemampuan penyerapan anggaran proyek.

Kelemahan tesis ini hanya melihat dari sisi pelaksanaan perencanaan, terutama proses pembayarannya saja dan tidak dilihat memperlihatkan siklus anggaran yang ada. Selain itu membatasi peneltian yang dilakukan dalam ruang lingkup konstruksi bangunan saja bila dibandingkan dengan penyerapan anggaran sektor publik.