

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Teori dan Konsep Pengukuran Kinerja

2.1.1. Konsep Kinerja

Terminologi kinerja cukup populer di kalangan publik dan pada umumnya dipahami dan didefinisikan secara jelas. Kinerja mengandung arti sesuatu hasil yang telah dikerjakan (*thing done*)¹⁸ dan merupakan suatu hasil kerja yang dapat dicapai oleh seseorang atau sekelompok orang dalam organisasi sesuai dengan wewenang dan tanggung jawab masing-masing dalam rangka mencapai tujuan organisasi. Dalam konteks organisasi perpajakan daerah di Indonesia, sesuatu hasil yang telah dikerjakan itu diterjemahkan sebagai realisasi dari pelaksanaan target tahunan yang pada prinsipnya lebih mengacu pada kinerja dengan mengutamakan ukuran-ukuran finansial.

Sementara itu Bernadin dan Russel menjelaskan bahwa kinerja adalah hasil dari prestasi kerja yang telah dicapai oleh karyawan sesuai dengan fungsi dan tugasnya pada periode tertentu.¹⁹ Sejalan dengan pendapat Bernadin dan Russel, Amstrong melihat esensi kinerja merupakan suatu proses bersama antara manajer, individu dan tim yang dikelola dimana proses ini lebih didasarkan pada prinsip manajemen yang didasarkan pada kesepakatan terhadap persyaratan sasaran, pengetahuan, keterampilan dan kompetensi serta rencana kerja dan penempatan.²⁰ Baik pendapat Bernadin, Russel maupun Amstrong lebih mengacu pada terminologi kinerja pegawai yang merupakan bagian dari tujuan yang hendak dicapai suatu organisasi. Dalam pembahasan kinerja organisasi dinas pendapatan daerah, maka kinerja pegawai diletakkan pada kerangka tersendiri yang merupakan bagian dari kinerja dinas secara keseluruhan.

Kinerja juga diartikan Rogers sebagai gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan, program, kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan,

¹⁸ Suyadi Prawirosentono, 1999, Kebijakan Kinerja Karyawan; Kiat Membangun Organisasi Kompetitif Menjelang Perdagangan Bebas Dunia, BPFE Yogyakarta, :189.

¹⁹ Bernadin, H John and Joyce EA Russel, 1999, *Human Resources Management*, International Edition, Singapure, Mc Grawhill Inc. hal. 379.

²⁰ Michael Amstrong, *Performance Management*, Kogan Page LTD, London, 1994, hal. 13.

misi dan visi dari organisasi.²¹ Dalam kaitannya dengan kinerja organisasi, Rogers mengungkapkan beberapa isu yang perlu untuk diperhatikan yaitu tingkat harapan yang terentang dari tujuan strategik hingga target, kejelasan ruang lingkup akuntabilitas dan tanggungjawab, adanya kebutuhan untuk menilai dan memonitor kinerja serta tuntutan terhadap adanya sistem informasi yang handal. Isu-isu ini diharapkan dapat memberikan gambaran kinerja organisasi dengan baik.²²

Dengan demikian apa yang dijelaskan oleh Amstrong dan Rogers sesungguhnya berkaitan dengan terminologi manajemen kinerja (*performance management*). Hal ini dimaksudkan bahwa terminologi kinerja memiliki makna yang belum tentu benar-benar sama, karena terminologi ini merupakan suatu evolusi yang melibatkan berbagai disiplin ilmu seperti politik, ekonomi, akuntansi dan teori manajemen yang ternyata tidak selamanya memiliki makna yang sama.

Walaupun demikian, menurut Parker terdapat karakteristik spesifik dari kinerja yang pada umumnya akan selalu terkait dengan *input*, *output* dan *outcomes*. *Input* merupakan sumber yang dipakai untuk menghasilkan pelayanan termasuk manusia, fasilitas atau sumber material seperti jumlah ton material atau uang yang digunakan untuk menghasilkan. *Outputs* merujuk pada aktivitas yang dihasilkan baik yang menyangkut mutu maupun jumlah, sedangkan *outcomes* secara umum merujuk pada hasil atau keuntungan yang di dapat oleh pengguna/pelanggan.²³

Dalam hal ini terlihat Parker mencoba memahami konsep kinerja dari sisi *economy, efficiency and effectiveness* (3E) yang digunakan untuk mendefinisikan kinerja. Lebih jauh terminologi kinerja terasa lebih lengkap ketika Harry²⁴ melihat terminologi kinerja secara utuh dibandingkan dengan pendapat Parker yaitu meliputi masukan (*input*), proses (*process*), keluaran (*output*), hasil (*outcome*), manfaat (*benefit*) dan dampak (*impact*).

Menurut Harry, input adalah sejumlah sumber daya yang digunakan yang biasanya dinyatakan dalam bentuk jumlah dana atau waktu yang diperlukan untuk mengerjakan *outputs* atau *outcomes*. Hal yang sama juga dikemukakan oleh Parker dan

²¹ Steve Rogers, *Performance Management in Local Government*, Jessica Kindsley Publisher, London, 1990 hal. 24.

²² Ibid, hal. 25.

²³ Wayne C Parker, *Governor's Office of Planning and Budget State of Utah*, November 1993, hal. 231, <http://www.Gvnfo.state.ut.us/planning/PRIMER.htm>.

²⁴ Harry, Harry P., 1999, *Performance Measurement*, Center of Local Government Innovation, The Urban Institute, Whashington D.C. hal.3-4.

tampaknya sependapat dengan Harry. Yang menarik, Johnson and Levin dalam Widodo²⁵ mencoba mengajukan sebuah model dasar organisasi yang menganggap sektor publik sebagai sebuah sistem produksi yang mentransformasikan *inputs* menjadi *outputs*. *Outputs* mencerminkan tujuan-tujuan publik pada umumnya atau tujuan sebagian elit dan manajer publik. Model ini pada saat itu dianggap mampu untuk memperbaiki kinerja sektor publik.

Menurut Johnson and Levin suatu organisasi yang memiliki sistem perencanaan dan anggaran program dengan sistem pengukuran kinerja akan memiliki kemampuan untuk menentukan apakah organisasi dapat mencapai apa yang menjadi tujuannya. Dalam hal ini Johnson and Levin melihat aspek pengukuran kinerja harus dapat digunakan untuk menggambarkan tujuan yang telah dicapai organisasi, misalnya tujuan organisasi untuk meminimalisasi biaya. Dilihat dari konsep 3E, kinerja secara ekonomis merujuk pada biaya minimal yang digunakan untuk alokasi sumberdaya dan cara meminimalisasi total biaya yang digunakan untuk aktivitas dalam konteks dinas pemerintah daerah. Efisiensi terkait dengan hubungan antara masukan (input) dengan keluaran (output). Efektivitas mengacu pada hubungan antara keluaran dengan *impact*.

Adapun tentang output, menurut Harry, output ini merujuk pada jumlah produk yang dihasilkan oleh aktivitas internal, sedangkan Johnson dan Levin melihat *outputs* dari sisi tujuan-tujuan publik pada umumnya atau tujuan sebagian elit dan manajer publik. Dalam hal pemikiran Harry, terdapat pemikiran bisnis murni sedangkan pada pemikiran Johnson dan Levin lebih mempertimbangkan sektor publik, yang tentu saja cocok untuk pembahasan instansi perpajakan daerah.

Selanjutnya Harry memahami *outcomes* sebagai suatu kejadian atau perubahan kondisi, perilaku atau sikap yang mengindikasikan kemajuan ke arah pencapaian misi dan tujuan program. Apa yang dijelaskan oleh Parker berbeda pemahamannya dengan Harry mengenai *outcome*. Bila Parker memberi tekanan *outcome* pada pencapaian keinginan pelanggan, maka Harry lebih cenderung pada kemajuan ke arah pencapaian misi perusahaan. Dengan kata lain pendefinisian *outcome* bagi Harry terasa lebih luas dan mencakup juga kebutuhan/keinginan

²⁵ Joko Widodo, *Good Governance*, Telaah dan Dimensi: Akuntabilitas dan Kontrol Birokrasi, Penerbit Insan Cendekia, Surabaya, 2001, hal. 206-208.

pelanggan. Dari sisi *outcome* terlihat kelemahan Parker yang hanya memberi tekanan pada pelanggan belaka sebagai *result* organisasi.

Pembahasan yang telah dilakukan sehubungan dengan *input*, proses (*process*), keluaran (*output*), hasil (*outcome*), manfaat (*benefit*) dan dampak (*impact*), pada instansi perpajakan daerah di Indonesia sampai saat ini tetap dipakai dalam kerangka LAKIP yang tentu saja diperlukan untuk mengukur faktor-faktor keberhasilan atau peningkatan pendapatan pajak daerah. Hal ini terlihat dari pedoman yang telah disusun sejak tahun 2000 yang secara keseluruhan tidak diarahkan pada indikator-indikator nonfinansial untuk mencapai tujuan akhir (*result*) Dinas Pendapatan Daerah di DKI Jakarta.

Berbagai terminologi yang berkaitan dengan *result* dalam konteks kinerja banyak disebutkan oleh para ahli seperti *values, aims, objectives and targets*. Terminologi ini kadangkala digunakan secara bergantian sebagai definisi umum yang mengarah pada tujuan (*goals*). Terdapat juga istilah lain yang dipakai misalnya *mission* yang dimaksudkan sebagai pencapaian tujuan. Istilah *objectives* digunakan sebagai pernyataan tentang pencapaian tujuan jangka pendek, jangka menengah dan jangka panjang.

Kata kinerja juga seringkali didefinisikan secara sempit yakni hanya sebagai prestasi kerja belaka. Misalnya pendapat dari Rue dan Bryars²⁶ yang mendefinisikan kinerja sebagai *the degree of accomplishment*. Selain itu terdapat makna yang identik dengan kinerja seperti makna produktivitas dan efektifitas kerja. Dalam konteks ini kinerja diartikan sebagai tingkat pencapaian tujuan suatu organisasi yang sudah ditetapkan sebelumnya. Berbagai pendapat tersebut terlihat kelemahannya dan bermakna sempit, karena itu diperlukan terminologi yang meliputi banyak hal, baik ukuran-ukuran finansial maupun nonfinansial.

Dalam konsep kinerja yang berkembang dewasa ini dikenal terminologi keunggulan kinerja (*performance excellence*).²⁷ Terminologi ini merujuk pendekatan terintegrasi pada pengelolaan kinerja organisasi yang menghasilkan penyampaian nilai yang meningkat terus bagi pengguna yang akan berkontribusi bagi suksesnya organisasi, perbaikan efektivitas dan kapabilitas organisasi secara menyeluruh, dan

²⁶ Rue and Byard dalam Endang Wirjatmi Trilestari, 2004, Disertasi: Model Kinerja Pelayanan Publik Dengan Pendekatan *System Thinking* dan Sistem Dinamik hal. 48.

²⁷ Maureen S Heaphy and Gregory F Gruska, 1995, *The Malcolm Baldrige National Quality Award, A Yardstick for Quality Growth*, Addison Wesley Publishing Company, hal..5.

pembelajaran organisasi dan individu. Konsep kinerja terkini menyediakan kerangka kerja dan alat pengkajian untuk memahami kekuatan dan kesempatan organisasi untuk perbaikan dan akhirnya menjadi pemandu usaha perencanaan.

2.1.2. Konsep Pengukuran Kinerja

Pengukuran kinerja pada awalnya difokuskan pada pengukuran efisiensi yang terkait dengan *inputs*, *outputs* dan *outcomes*. Menurut Roger²⁸ pada pemahaman ini *inputs* dianggap sebagai sumber yang dipakai untuk memproduksi pelayanan. Dalam konteks ini manusia, uang, fasilitas atau sumber-sumber material lainnya diarahkan untuk meningkatkan pelayanan. *Outputs* merujuk pada pelayanan yang dihasilkan baik menyangkut tentang mutu maupun jumlah. *Outcomes* merupakan hasil pemberian pelayanan atau keuntungan yang diperoleh pengguna pelayanan. Ketiga hal ini yaitu *inputs*, *outputs* dan *outcomes* menjadi acuan bagi banyak organisasi, terutama organisasi publik pada era tahun 80-an. Berdasarkan konsep di atas indikator kinerja kemudian dikembangkan lebih jauh. Menurut Harry indikator kinerja tidak saja diamati dari aspek *inputs*, *outputs* dan *outcomes*, tetapi juga sampai pada *benefits* dan *impact* dari kegiatan organisasi publik.

Witthaker²⁹ merupakan salah satu ahli yang mendukung tentang indikator kinerja yang perlu diukur dengan *inputs*, *outputs*, *outcomes*, *benefits* dan *impact*. Witthaker menuliskan dalam suatu argumen bahwa pengukuran kinerja merupakan suatu alat manajemen yang digunakan untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan pertanggungjawaban. Pengukuran kinerja dapat digunakan untuk menilai pencapaian tujuan dan sasaran. Elemen kunci dari sistem pengukuran kinerja terdiri dari perencanaan dan penetapan tujuan, pengembangan ukuran yang relevan, pelaporan formal dan hasil serta penggunaan informasi.

Witthaker menambahkan metode pengukuran kinerja meliputi tahapan-tahapan sebagai berikut; a). menetapkan sasaran/tujuan dan hasil yang diinginkan (perencanaan stratejik); b). menentukan Indikator kinerja dan selanjutnya mengukur kinerja; serta c). mengevaluasi kinerja dan memanfaatkan hasil evaluasi untuk

²⁸ Steve Rogers, 1990. *Performance Management in Local Government*, Jessica Kindsley Publisher, London, hal.24.

²⁹ James B. Whittaker, *The Government Performance and Result Act of 1993;1995, A mandate for Strategic Planning and Performance Measurement*, Educational Service Institute, Arlington, Virginia, USA, hal. 43.

memperbaiki kinerja. Hal ini merujuk pada hasil keluaran dan hasil yang diperoleh dari proses, produk dan layanan yang memungkinkan evaluasi dan perbandingan relatif terhadap goal, struktur, hasil masa lalu dan organisasi lain. Kinerja dapat dinyatakan dalam bentuk istilah uang dan non uang. Dengan demikian pengukuran kinerja merupakan salah satu cara pemerintah untuk menentukan bagaimana menyediakan layanan yang berkualitas dengan biaya kerja yang rendah.

Pendapatan Whittaker ini merupakan awal berkembangnya pengukuran kinerja yang mengarah sama sekali mulai keluar dari konteks finansial. Pada *Civil Service Reform Act* tahun 1978 terlihat konteks nonfinansial berupa evaluasi ketepatan atas waktu yang digunakan untuk menghasilkan *output*.³⁰ Dengan demikian pada sektor publik arah pengukuran mulai berkembang pada indikator waktu sebagai ukuran diluar finansial. Juga Harry, melihat pengukuran kinerja pada pengukuran hasil (*outcome*) dan efisiensi jasa atau program.³¹ Demikian juga Simons³², menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja dapat membantu manajer dalam memonitor implementasi strategi organisasi dengan cara membandingkan antara *output* aktual dengan sasaran dan tujuan strategis. Dengan kata lain, pengukuran kinerja merupakan suatu metode untuk menilai kemajuan yang telah dicapai dibandingkan dengan tujuan yang telah ditetapkan. Lewis dan Jones menyatakan bahwa pengukuran kinerja menghubungkan *input* (waktu) dengan *output* (hasil) yang dapat diidentifikasi dan dapat diukur.

Definisi yang dibuat oleh sejumlah pakar mengenai pengukuran kinerja cukup beragam, Namun pada akhirnya definisi-definisi tersebut bermuara kepada satu kesepakatan bahwa dengan mengukur kinerja maka proses pertanggungjawaban pengelola atas segala kegiatannya kepada *stakeholders* dapat menjadi lebih obyektif. Walaupun ukuran ini sedikit berbau finansial tetapi terdapat pertanggungjawaban yang nonfinansial didalamnya.

Dari sisi organisasi publik Skelcher memandang pengukuran kinerja atas dua hal yaitu efektivitas dan efisiensi. Konsep efektivitas untuk mengukur kinerja dapat diaplikasi pada institusi publik bila ukuran efektivitas pelayanan publik pada organisasi pemerintah berkaitan dengan luasnya organisasi dalam pencapaian tujuannya. Dalam hal ini Skelcher menyebutnya sebagai hubungan antara tujuan kewenangan dan

³⁰ *Ibid.*, hal.17.

³¹ Harry P. Harry, *Op.cit.* p.2.

³² Robert Simons, 1982, *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, hal. 73.

output dari kegiatan. Ukuran yang lain yaitu efisiensi yang dilakukan institusi pemerintah berkaitan dengan sumberdaya yang digunakan untuk memproduksi pelayanan publik sehingga menghasilkan *output* yang dapat dinikmati oleh publik.³³

Lebih jauh dalam hal pengukuran kinerja instansi publik, Johnson dan Levin mengingatkan bahwa setiap pengambil keputusan harus menyepakati terlebih dahulu mengenai informasi kinerja sektor publik dan apa yang menjadi standar pelaporan informasi agar instansi publik dapat berjalan dengan baik (*no real progress can be achieved with any approach involving disclosure and comperative measure of performance unless concencus can be reached on what essential information about public sector performance and on standard for reporting this information*).³⁴

Pemahaman Jhonson dan Levis tentang pengukuran kinerja memerlukan indikator yang bersifat kuantitatif dan mampu menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan. Indikator kinerja haruslah merupakan sesuatu yang dapat dihitung dan diukur untuk digunakan sebagai dasar untuk menilai atau melihat tingkat kinerja baik dalam tahap perencanaan, pelaksanaan maupun setelah kegiatan selesai dan berfungsi.

Masalah muncul ketika disadari bahwa pelayanan terhadap masyarakat banyak sekali hal-hal yang bersifat kualitatif, karena itu diperlukan suatu pendekatan yang spesifik untuk dapat mengukur kinerja pemerintah. Beberapa data yang dimiliki suatu instansi pemerintahan ada yang bersifat kuantitatif seperti laporan keuangan atau laporan anggaran, hal ini relatif lebih mudah untuk diukur kinerjanya secara langsung. Akan tetapi pengukuran aspek-aspek kualitatif seperti kepuasan masyarakat terhadap pelayanan kesehatan, pendidikan dan data kualitatif lainnya sebaik dilakukan dengan studi kualitatif.

Memahami keterbatasan di atas, perkembangan lebih lanjut dari cara pengukuran kinerja pemerintah kemudian dikembangkan melalui konsep *value for money*.³⁵ Menurut Lapsley³⁶ pada prinsipnya konsep ini menyatakan bahwa segala

³³ C. Skelcher, *Managing for Service Quality*, London, Longman, 1992, hal. 42.

³⁴ Johnson dan Levin dalam Joko Widodo, *op.cit*, hal. 209.

³⁵ Mohamad Mahsun, 2006, *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*, Penerbit BPFE Yogyakarta, hal. 182.

³⁶ Irvine Lapsley dalam Orpa Jane, dkk, 2003, *Prosiding Workshop Internasional, Dinamika Sumber Keuangan Bagi Daerah Dalam Rangka Otonomi Daerah, Implementasi Desentralisasi Fiskal sebagai Upaya Memberdayakan Daerah dalam Membiayai Pembangunan Daerah*, Penerbit FISIP Univ. Parahayangan, Bandung. Hal 73.

bentuk kegiatan harus dapat dipertanggungjawabkan pada tiga hal yaitu *economy*, *efficiency* dan *effectivity*.

Mayston dan Jesson menyodorkan model pengukuran kinerja dengan mendasarkan kepada prinsip pengukuran nilai tambah (*value added*).³⁷ Pendekatan yang dilakukan adalah dengan menerapkan suatu metodologi pengukuran *outcome* kepada masing-masing unit pajak. Langkah berikutnya mengadopsi metodologi pengukuran *outcome* yang terbaik dari suatu unit untuk digunakan pada unit-unit kerja yang kurang baik, sehingga diperoleh pengukuran yang seragam. Konsep Mayston dalam implikasinya mengalami banyak masalah, karena memisahkan *value added* yang sesungguhnya berasal dari faktor internal organisasi dengan faktor eksternal adalah sulit.

Di sisi lain Rogers mencoba menawarkan konsep pengukuran kinerja untuk pemerintah daerah yang komprehensif yang disebut *Local Authority Performance Toward Integration* yang memiliki empat kuadran. Kuadran A – *The Government of community orientation*. Kuadran B – *The active procedur of services*. Kuadran C – *The Well regulated bureaucracy*. Kuadran D – *The Organization of committed people*.³⁸ Dari keempat kuadran tersebut Roger menempatkan *The Organization of committed people* sebagai kunci peningkatan kinerja. Alasannya karena dalam hal ini birokrasi merupakan pemegang peran yang sangat penting dalam keberhasilan pencapaian kinerja tinggi. Keberhasilan dan pencapaian mutu pelayanan sangat tergantung kepada manusia yang dapat melakukan perubahan melalui pembelajaran dan pertumbuhan. Roger mengungkapkan bahwa pelayanan yang diselenggarakan oleh instansi pemerintah daerah seharusnya berorientasi pada pemenuhan kebutuhan masyarakat. Orientasi itu diindikasikan dengan adanya ukuran adaptabilitas dan responsibilitas organisasi.

Apa yang diuraikan oleh Roger tidak lagi semata-mata berorientasi pada ukuran finansial, tapi lebih cenderung pada *the active procedur of services* atau *the organization of committed people*. Hal ini sejalan dengan pendapat Skinner dimana di era sekarang ini pengukuran kinerja dengan hanya mengandalkan rasio finansial tidak

³⁷ *Ibid.* hal. 211.

³⁸ Steve Rogers, *Performance Management in Local Government*, Jessica Kindsley Publisher, London, 1990, hal 23.

lagi cocok dan relevan (*lack of relevance*).³⁹ Hal yang sama tentu saja juga berlaku pada Instansi Perpajakan di Daerah seperti Dinas Pendapatan Daerah.

Penelitian-penelitian mengenai kelemahan sistem pengukuran kinerja dengan hanya mengandalkan rasio finansial telah banyak dilakukan. Kaplan⁴⁰ dan Cooper⁴¹ menerangkan bahwa pengukuran yang hanya berbasis finansial selain kurang relevan untuk digunakan pada saat ini juga sistemnya sudah ketinggalan zaman (konvensional), berorientasi pada pelaporan kinerja masa lalu (*laging metrics*), berorientasi jangka pendek (*short termism*), kurang fleksibel (*inflexible*), tidak memicu perbaikan (*does not foster improvement*) dan rancu pada aspek biaya (*cost distortion*).

Untuk memperkuat pernyataannya dalam suatu uraian Kaplan dan Norton menulis pada bukunya sebagai berikut; *traditional performance measurements systems produce information that are too late, too agregate, and too distorted to be relevan for managers planning and control decesions*. Hal ini menjelaskan bahwa organisasi sekarang ini tidak lagi bertumpu pada aspek keuangan, karena cenderung menghasilkan informasi yang lambat, kurang fokus dan terlalu terdistorsi bagi manajer untuk melakukan proses perencanaan dan pengambilan keputusan.

Pernyataan Kaplan dan Norton⁴² didukung oleh banyak ahli seperti Stoop⁴³, Ferdow and De Meyer⁴⁴, Kenny and Dunk's, Globerson and Riggs. Pengukuran kinerja organisasi berbasis nonfinansial menjadi semakin penting karena meningkatnya minat manajemen untuk menemukan permasalahan dari proses operasi perusahaan.

Kenny and Dunk's menambahkan, salah satu keuntungan dari menggunakan kriteria nonfinansial ialah bahwa variabel-variabel tersebut lebih mudah dimengerti oleh siapapun.⁴⁵ Dengan alasan demikian, tampaknya dapat ditemukan jawaban dari

³⁹ Skinner, W. 1992, *Missing the links in Manufacturing Strategy*, In Voss, C.A. (ed). *Manufacturing Strategy: Process and Content*, London Chapman and Hall, hal. 28.

⁴⁰ Kaplan, R.S., *Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research*, *The Accounting Review*, Volume 18, No. 4, hal. 11.

⁴¹ Cooper, W.K, Kingshuk KS., and Robert SS, *Measuring Complexity in High Technology Manufacturing: Indexes for Evaluation*, *Interfaces*, No.22, hal. 38.

⁴² Kaplan R.S and Norton, D.P. 1996, *The Balanced Scorecard, Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston, MA, hal 79.

⁴³ Stoop PPM, 1996, *Performance Management in Manufacturing: A Method for Short Term Performance Evaluation and Diagnosis*, unpublished PhD Thesis, Technische Universiteit Eindhoven, Netherland, hal 118.

⁴⁴ Ferdows, K, and De Meyer, A., 1990, *Lasting Improvements in Manufacturing Performance*, *Journal of Operations Management*, Vol. 9, No. 2, hal. 168-184.

⁴⁵ Kenny G.K, and Dunk's A.S., 1990, *The Utility of Performance Measures; Production Manager's Perception*, *IEEE Transactions Of Engineering Management*, February, hal. 47-50.

model-model pengukuran kinerja yang berkembang saat ini, mengapa indikator nonfinansial mendominasi setiap model itu dewasa ini.

Sebagai contoh dalam konsep manajemen mutu terpadu (*total quality management*) indikator kinerja tidak lagi hanya sekedar input, *output*, *outcome* dan *impact* dari faktor finansial tetapi pengukuran melibatkan banyak kriteria seperti kepemimpinan (*leadership*), perencanaan strategik (*strategic planning*), budaya organisasi (*organizational culture*), keterlibatan pegawai/ sumberdaya manusia (*employee involvement*) dan sebagainya.⁴⁶

Perkembangan dewasa ini setiap organisasi mulai cenderung tertarik pada pengukuran kinerja dalam berbagai aspek kombinasi misalnya aspek keuangan, kepuasan pengguna, kepuasan pegawai, Kepuasan komunitas dan *stakeholders* dan aspek waktu. Dalam hal aspek keuangan pengukuran kinerja merupakan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya selama suatu periode tertentu. Adapun pengukuran kinerja terhadap kepuasan pengguna, berhubungan dengan pelayanan dari instansi pemerintah yang dituntut untuk memberikan pelayanan yang berkualitas. Dalam hal kepuasan pegawai menyangkut sumber daya manusia yang berkualitas sangat menentukan keberhasilan program kinerja pemerintah sehingga penting sekali untuk mengelola kepuasan pegawai karena apabila pegawai pemerintah puas dengan kinerjanya maka pemerintah akan dengan mudah melakukan inovasi-inovasi.

Pengukuran kinerja mengenai kepuasan komunitas dan *stakeholders*, ditandai dengan informasi dari pengukuran kinerja yang didesain untuk mencapai kepuasan *stakeholders* yang secara langsung maupun tidak langsung berhubungan dengan instansi pemerintah. Keberhasilan organisasi publik sering diukur dari perspektif masing-masing *stakeholders*, misalnya lembaga legislatif, instansi pemerintah, pengguna, pemasok dan masyarakat umum. Pengukuran kinerja mengenai waktu dilakukan karena menjadi salah satu aspek yang perlu diperhatikan dan seringkali informasi yang penting terlambat diterima sehingga pengambilan keputusan kadang tidak relevan, kadaluarsa dan menghambat kinerja instansi pemerintah.

Pengukuran kinerja organisasi publik menurut Epstein dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Epstein⁴⁷ menambahkan, dalam konteks organisasi pemerintah

⁴⁶ Schmidt H Wanen and Finnigan JP, 1992, hal. 14.

⁴⁷ Paul D Epstein, *Using Performance Measurement in Local Government*, New York National Civic League Press, 1988, hal. 125.

daerah, pengukuran kinerja yang dilakukan secara internal dan merupakan alat untuk mengetahui tingkat responsibilitas dari suatu kegiatan yang dilakukan dalam memberikan pelayanan kepada publik. Disamping itu pengukuran kinerja secara internal bertujuan untuk mengungkapkan tingkat keberhasilan organisasi yang dijadikan dasar inferensi dalam menentukan tingkat kinerja organisasi tersebut.

Pengukuran kinerja organisasi publik secara eksternal bertujuan untuk mengetahui tingkat kepuasan publik atau paling sedikit untuk mengetahui keinginan publik, sebagaimana dijelaskan oleh Stewart; ..*"in the work of performance review committees, performance is often discussed without any input from the public, as though performance was a purely organizational issue"*.⁴⁸ Hal ini menjelaskan bahwa pengukuran kinerja organisasi publik sangat penting untuk mengetahui keinginan masyarakat.

Pengukuran kinerja organisasi publik dewasa ini telah pula mengarah pada dimensi-dimensi pengukuran bisnis. Diantara pengukuran kinerja yang saat ini dipakai untuk mengukur kinerja organisasi bisnis dan organisasi publik ialah model Pengukuran Kinerja ISO 9001:2000, *Total Quality Management* dan *Balance Scorecard* dan *Malcolm Baldrige*. Model *Malcolm Baldrige* juga telah digunakan untuk mengukur organisasi publik pada tahun 2006. Delapan prinsip manajemen kualitas itu didefinisikan dalam ISO 9000:2001 (*Quality Management Systems-Fundamentals and vocabulary*)⁴⁹ ialah fokus pada pelanggan, kepemimpinan, keterlibatan orang, pendekatan proses, pendekatan sistem terhadap manajemen, pendekatan terus menerus (kontinuitas), pendekatan faktual dalam pembuatan keputusan serta hubungan pemasok yang saling menguntungkan.

Di Indonesia telah banyak instansi publik yang memanfaatkan standar ISO 9000-2001 untuk mengukur keberhasilan organisasi, diantaranya ialah bank-bank daerah dan Samsat di bawah koordinasi Dinas Pendapatan Daerah propinsi DKI Jakarta. Kelemahan dari implikasi ISO 9000-2001 pada Samsat masih terlihat pada pemberdayaan sumberdaya manusia yang terasa belum fokus, sehingga kualitas dampaknya terhadap *team work* belum terasakan.

Bentuk pengukuran kinerja organisasi yang lain ialah dengan *Total Quality Management*. Ciri-ciri yang membedakan *Total Quality Management* dengan

⁴⁸ John Stewart, 1988, *Understanding The Management of Local Government*, London, hal. 49.

⁴⁹ *Ibid*, hal 41.

pendekatan-pendekatan lain dalam menjalankan bisnis ialah pada komponen *bagaimana*.⁵⁰ Komponen dimaksud memiliki sepuluh unsur utama *Total Quality Management* yaitu memiliki fokus pada pelanggan, baik internal maupun eksternal, memiliki obsesi yang tinggi terhadap kualitas, menggunakan pendekatan ilmiah dalam pengambilan keputusan dan pemecahan masalah; memiliki komitmen jangka panjang, mengembangkan kerjasama satu tim, memperbaiki proses secara berkesinambungan, menyelenggarakan pendidikan dan pelatihan, memiliki kesatuan arah dan tujuan serta membina keterlibatan dan pemberdayaan karyawan secara menyeluruh.⁵¹

Selain kedua model di atas, terdapat model pengukuran kinerja yang disebut *balance scorecard*. Kaplan dan Norton menggunakan konsep *Balance Scorecard* sebagai alat ukur kinerja administrasi yang dikaji dari empat perspektif yang saling mempengaruhi antara yang satu dengan yang lain yaitu yakni *financial*, *customer focus*, *internal process* dan *learning and growth* yang bersumbu pada visi dan strategi organisasi. *Learning and growth* merupakan kunci dalam peningkatan pelayanan. Oleh sebab itu, Kaplan meletakkannya sebagai dasar proses peningkatan kinerja organisasi. Walaupun keberadaan konsep ini bermula pada organisasi privat, Olve *et.al.*, telah mengembangkannya pada organisasi publik.

Balance Scorecard merupakan contoh dari pengukuran internal. Namun untuk keperluan pengukuran kinerja yang komprehensif dimana pengukuran juga dilakukan secara eksternal, maka beberapa peneliti menawarkan model penggabungan antara *balance scorecard* dengan *systems thinking* dan *system dynamics*. Model ini pernah dicoba ditawarkan oleh Trilestari dalam disertasinya yang berjudul Model Kinerja Pelayanan Publik dengan pendekatan *systems thinking* dan *system dynamic*, Studi Kasus pelayanan pendidikan di kota Bandung.

Penerapan *balance scorecard* pada awalnya bersifat linear, yaitu harus dimulai dari suatu tahap yang sudah ditentukan dan berakhir pada pencapaian *financial* (profitabilitas) bagi sektor bisnis dan *mission* bagi sektor publik. Pengukuran kinerja dengan model *Value for Money* (lapsley), Model *Value Added* (Mayston and Jesson), Model MEE (Stewart)⁵² dan Model *Balance Scorecard* (Kaplan dan Norton) merupakan

⁵⁰ Goetsch, DL & Davis S, 1997, *Introduction to Total Quality: Quality Productivity and Competiveness*, New York, John Wiley and Sons, Inc. hal. 14-18.

⁵¹ Steven Cohen and Ronald Brand, 1998, *Total Quality Management in Government*, San Fransisco: Jossey-Bass Publishers, hal 67.

⁵² John Stewart, *Op.cit*, hal. 31.

contoh model pengukuran kinerja yang linear dan secara internal, sedangkan pengukuran kinerja dengan model kriteria baldrige bersifat hubungan dinamis.

Pengukuran kinerja berikutnya ialah kriteria baldrige. Menurut Ross kriteria baldrige merupakan hubungan dinamis antar kriteria.⁵³ Disebut hubungan dinamis karena terdapat hubungan antar kategori dimana setiap kategori diukur melalui variabel-variabel tertentu. Kriteria berfokus pada dimensi yang saling berhubungan secara integral dan berhubungan secara dinamis. Kategori pengujian (hubungan dinamis) menjelaskan bahwa kepemimpinan merupakan titik awal tolok ukur yakni kunci dari program terbaik suatu organisasi. Kepemimpinan (*leadership*) mendorong sistem secara keseluruhan. Mengenai kepuasan pelanggan (*customer satisfaction*) ialah tujuan akhir yang akan dicapai organisasi. Jadi kriteria ini merupakan kumpulan yang diintegrasikan atas petunjuk keunggulan dan kontinuitas kinerja total organisasi. Dimensi yang digunakan meliputi finansial, kepemimpinan, perencanaan stratejik, fokus pada kepuasan pelanggan, fokus pada kekuatan kerja, analisis dan pengelolaan pengetahuan, manajemen proses dan hasil kerja. Dari empat model pengukuran kinerja tersebut dapat dibuat tabel perbandingan dimensi yang digunakan, yakni:

TABEL 2.1.
PERBANDINGAN 4 MODEL PENGUKURAN KINERJA
YANG BERKEMBANG PADA SAAT INI

ISO 9001-2000	TOTAL QUALITY MANAGEMENT
• Fokus Pelanggan	• Fokus pada Pelanggan
• Kepemimpinan	• Obsesi terhadap Kualitas
• Keterlibatan Orang	• Pendekatan Ilmiah
• Pendekatan Proses	• Komitmen Jangka Panjang
• Pendekatan Sistem terhadap Manajemen	• Kerja Sama Tim (<i>Teamwork</i>)
• Pendekatan Terus-Menerus	• Perbaikan Sistem Secara kontinuitas
• Pendekatan Faktual dlm Pembuatan Keputusan	• Pendidikan dan Pelatihan
• Hubungan Pemasok yg Saling Menguntungkan	• Kebebasan yang Terkendali
	• Kesatuan Tujuan
	• Ada Keterlibatan & Pemberdayaan Karyawan
BALANCE SCORECARD⁵⁴	MALCOLM BALDRIGE⁵⁵
• Financial	• Leadership
• Customer focus	• Strategic planning
• Internal process	• Customer and market focus
• Learning and knowledge	• Measurement, Analysis and Knowledge Mgmt
	• Human Resources Focus
	• Management process
	• Organization Result

Sumber : Vincent Gaspersz, 2005, *Total Quality Management*, Penerbit PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta; dan ISO 9001:2000 and Continual Quality Improvement, Penerbit PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, Mulyadi (2001) dan Heappy & Gruska (2001).

⁵³ Joel E Ross, 1994, *Total Quality Management*, London, Kogan PAGE Limited, hal 292.

⁵⁴ Mulyadi, 2001, *Balanced ScoreCard*, Alat Manajemen Kotemporer untuk Pelipat ganda Kinerja Keuangan Perusahaan, Penerbit Salemba empat, hal 2.

⁵⁵ Maureen S Heaphy and Gregory F Gruska, 1995, *The Malcolm Baldrige National Quality Award, A Yardstick for Quality Growth*, Addison Wesley Publishing Company, hal.6.

Secara lebih mudah tabel berikut ini menjelaskan perbedaan 4 (empat) model pengukuran kinerja yang berkembang dewasa ini.

TABEL 2.2.
DIMENSI KINERJA ORGANISASI
MENURUT TEORI DAN KONSEP

No	DIMENSI/VARIABEL	ISO 9001-2000	TQM	BSC	MALCOLM BALDRIGE
1	Kepemimpinan	v	v	-	v
2	Perencanaan Stratejik	-	-	-	v
3	Fokus Pelanggan	v	v	v	v
4	Analisis & Pengelolaan Pengetahuan	-	v	-	v
5	Fokus Sumberdaya Manusia	v	v	v	v
6	Management process	v	v	v	v
7	Financial	-	-	v	-
8	Pendekatan Kontinyu	v	v	-	-
9	Pendekatan Faktual dim Pembuatan Kptsn	v	-	-	-
10	Hubungan Pemasok yg Saling Menguntungkan	v	-	-	-

Sumber : Gaspersz (2005), Mulyadi (2001) dan Heappy & Gruska (2001)

Merujuk pada tabel 2.2., dimensi yang dimanfaatkan untuk mengintervensi model pengukuran kinerja dalam penelitian ini ialah paduan konsep dari beberapa pakar antara lain Heaphy, Gruska, Sloper dan Kaplan. Dimensi yang digunakan meliputi finansial, kepemimpinan, perencanaan stratejik, wajib pajak sebagai pelanggan, manajemen sumberdaya manusia, pengelolaan pengetahuan, manajemen proses. indikator-indikator dari ketujuh dimensi tersebut diambil dari keempat metode pengukuran kinerja dan ditambah dengan konsep perpajakan, sehingga dapat dirumuskan indikator sebagaimana dijelaskan pada Bab III tabel 3.1. dan 3.2. Pada penelitian ini, keenam dimensi (tidak termasuk dimensi finansial) akan diuji dengan metode *stepwise* dan ditentukan dimensi mana yang paling berpengaruh dan digunakan untuk mengintervensi model awal pada *system dynamics* dan mengantarkannya kepada model generik. Dalam hal ini dimensi finansial tidak perlu diuji, karena organisasi Dinas Pendapatan Daerah merupakan organisasi yang mengurus mengenai finansial, karena itu dalam hal ini faktor finansial menjadi faktor dominan. Dengan demikian penelitian ini tidak dimaksudkan untuk memfokuskan diri pada pengukuran kinerja model *malcolm baldrige* dan *balance score card* dan tidak juga menggunakan sistem kerjanya, tetapi berupaya memanfaatkan dimensi-dimensi yang ada. Dimensi-dimensi dimaksud dijelaskan dalam uraian sebagai berikut:

a. Dimensi Kepemimpinan

Pemimpin puncak suatu organisasi ialah orang yang mampu untuk menyusun arah strategi dan membangun serta memelihara suatu sistem kepemimpinan yang kondusif dalam pencapaian kinerja tinggi. Untuk mencapai kinerja dimaksud seorang pemimpin harus memiliki *strategic vision* yang jelas. Pemimpin harus mampu untuk mengelola, memimpin dan melakukan inovasi dengan cepat.⁵⁶ Pemimpin juga harus mampu untuk merumuskan dan menyusun rencana dalam menghadapi tantangan.

Menurut *United Nation Development Programmes* (UNDP) seorang pemimpin harus mampu menjawab enam pertanyaan yang fundamental yaitu apa visi organisasi dan apa yang akan dilihat di masa depan dan apa kegiatan yang selalu disepakati bersama (*vision*), apa misi organisasi dan bagaimana organisasi tetap eksis dan bertahan hidup (*mision*), apa aktivitas organisasi dipercaya dan bernilai (*values*), apa pedoman yang diberikan kepada pegawai dan bagaimana pegawai menetapkan kualitas layanan (*policy*), dalam jangka panjang dan jangka pendek apakah hasil kerja dapat mencapai visi, misi dan tujuan (*objectives and goals*), dan bagaimana pegawai digerakkan ke arah visi, misi, tujuan dan sasaran (*methodology*).⁵⁷

Bila dilihat dari perspektif kualitas, kepemimpinan harus didasarkan pada filosofi perbaikan metode dan proses kerja secara berkesinambungan akan dapat memperbaiki kualitas, biaya, produktivitas dan meningkatkan daya saing. Filosofi ini dikemukakan pertama kali oleh Deming yang menyatakan bahwa setiap perbaikan metode dan proses kerja akan memberikan rangkaian hasil perbaikan kualitas, penurunan biaya, peningkatan produktifitas, penurunan harga, peningkatan pangsa pasar, kelangsungan hidup yang lebih lama dalam industri/bisnis, lapangan kerja yang lebih luas, serta peningkatan *return on investment*.

Untuk dapat mencapai filosofi tersebut dibutuhkan kepemimpinan yang berorientasi pada peningkatan kualitas secara berkesinambungan. Collins menjelaskan, idealnya seorang pemimpin harus memiliki perwujudan campuran yang paradoks antara pribadi yang rendah hati (*personal humility*) dan professional yang berkemauan keras (*professional will*), berambisi untuk kepentingan organisasi bukan dirinya sendiri, berpenampilan sederhana, tidak menonjolkan diri dan dapat dipahami,

⁵⁶ Prasojo, Eko et.all., 2004, Reformasi Birokrasi Dalam Praktek: Kasus di Kabupaten Jembrana, Pusat Kajian Pembangunan Administrasi Daerah dan Kota, FISIP-UI, CV. Usaha Prima, Jakarta.hal. 4.

⁵⁷ Vincent Gaspersz, 1997, Manajemen Kualitas, Jakarta, PT. Gramedia, Jakarta, hal. 26.

berhasrat menghasilkan sesuatu yang berkelanjutan mengarah pada organisasi yang *great*.⁵⁸ Ross menambahkan pimpinan seperti ini selalu dengan rendah hati mengatakan keberhasilan yang dicapai selama ini berkat orang lain (*the window*) dan menganggap dialah yang paling bertanggung jawab bilamana hasil yang dicapai tidak memuaskan (*the mirror*).⁵⁹

Pelajaran yang dapat dipetik dari pendapat ahli di atas ialah pada dasarnya kepemimpinan organisasi publik harus dibangun dengan prinsip-prinsip yang sama dengan prinsip mutu terpadu yaitu meliputi fokus pada pelanggan, obsesi terhadap kualitas, pemahaman mengenai struktur pekerjaan, kebebasan yang terkendali, kesatuan tujuan dimana seorang pemimpin bertanggung jawab dalam menentukan dan menyampaikan misi organisasi secara jelas dan seksama agar semua karyawan memahami, menyakini, dan bertanggung jawab terhadap misi tersebut. Dengan adanya kesatuan tujuan, maka semua karyawan bekerja sama untuk mencapai tujuan yang sama serta mencari kesalahan dalam sistem.

Dalam hal ini diperlukan perubahan dalam fokus atau penekanan terhadap penilaian kesalahan karena adanya masalah menjadi penilaian sistem dalam rangka menemukan dan mengatasi masalah yang berhubungan dengan sistem. Dalam hal ini kerja sama tim mengacu pada prinsip ini didasarkan pada keyakinan bahwa kerjasama tim akan dapat memberikan hasil yang jauh lebih baik dari pada bekerja secara individual serta Pendidikan dan pelatihan yang berkelanjutan dimana dalam era teknologi tinggi, mesin yang paling penting dalam lingkungan kerja adalah pikiran manusia. Oleh karena itu belajar terus-menerus merupakan unsur yang fundamental dalam *Total Quality Management*.⁶⁰ Gaspersz mencoba lebih menjelaskan tentang kepemimpinan yang berkualitas dalam suatu meta model, dimana kepemimpinan menggerakkan model perbaikan kualitas terus menerus dalam pelayanan.⁶¹

Lebih jauh lagi sebagaimana Calingo menyajikan tulisannya pada kriteria baldrige, seorang pemimpin organisasi harus menyusun arah strategi dan membangun serta memelihara suatu sistem kepemimpinan yang kondusif dan melakukan

⁵⁸ Jim Collins, 2001, *Good to Great, Why Some Companies Make The Leap and Other Don't*, Harper Collins Publisher Inc. New York, p. 19-21.

⁵⁹ Joel E. Ross, 1994, *Total Quality Management*, London, Kogan Page Limited, hal. 34.

⁶⁰ DL. Goetsch and Davis S, 1994, *Introduction to Total Quality*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall Inc, 197-199.

⁶¹ V. Gaspersz, *op.cit*, hal. 209.

pengembangan individual dan pembelajaran organisasi.⁶² Kepemimpinan eksekutif memperhitungkan semua stakeholder, konsumen, karyawan, supplier, pemegang saham, publik dan komunitas.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa sesungguhnya tujuan dari kepemimpinan dalam organisasi publik yang berkualitas ialah untuk meningkatkan performansi manusia dan mesin, memperbaiki kualitas yang ada, meningkatkan output dan produktifitas serta secara simultan mampu menciptakan kebanggaan kerja (*pride of workmanship*) bagi karyawan. Kepemimpinan dalam hal ini bukan untuk menentukan dan mencatat kegagalan yang dibuat oleh pegawai serta kemudian menghukum pegawai, tetapi untuk mengidentifikasi dan kemudian menghilangkan penyebab.

b. Dimensi Perencanaan stratejik

Covey mengungkapkan pada tulisannya; *all things are created twice*, yakni pada tahap pertama yang harus diamati ialah *mental creation*, selanjutnya barulah *phisycal creation*.⁶³ Hal ini mengandung arti untuk menjalankan organisasi diperlukan perencanaan stratejik yang jelas kemudian disusul dengan aktivitas berupa program-program yang akan dilaksanakan. Berhubungan dengan *mental creation* ini, Chandler menegaskan walau bagaimanapun suatu organisasi sangat memerlukan arahan untuk mencapai tujuan yang diharapkan. Arahan itu di disain dalam bentuk perencanaan Stratejik yang menjelaskan tentang visi, misi, dan program organisasi. Strategi itu sendiri ialah penentuan dasar sasaran (*goals*) jangka panjang dan tujuan perusahaan serta pemakaian cara-cara bertindak dan alokasi sumber-sumber yang diperlukan untuk mencapai tujuan.⁶⁴ Glueck lebih condong untuk menjelaskan kekuatan-kekuatan strategi organisasi dalam hubungannya dengan lingkungan⁶⁵ dan dapat pula berupa pola-pola berbagai tujuan dan kebijakan dasar dan rencana untuk mencapai sebuah tujuan.⁶⁶

⁶² Luis M.R. Calingo, *National Quality and Business Excellence Awards, Mapping the Filed and Prospects for Asia*, Published by The Asian Productivity Organization, 1-2-10 Hirakawacho, Tokyo, Japan., hal.21.

⁶³ Steven R Covey, *Seven Habits of Highly Effective People: Powerful Lessons in Personal Change*, New York: Simon and Schuster, 1989, hal. 99.

⁶⁴ Alfred D Chandler, Jr., 1982, *Strategy and Structure*: Chapter in the history of the Industrial Enterprise, Cambridge, Mass:The MIT Press, hal. 13.

⁶⁵ William F Glueck, 1990, *Business Policy and Strategic Management*, McGraw-Hill, Kogakhusa Ltd., Tokyo, hal. 6.

⁶⁶ C Roland Christensen, et.al, 1993, *Business Policy: Tax and Cases*, Homewood, Illionis, Richard D Irwin Inc. hal. 107.

Strategi pada hakikatnya merupakan rencana tindakan yang bersifat umum, berjangka panjang (berorientasi ke masa depan), dan cakupannya luas. Oleh karena itu, strategi biasanya dirumuskan dalam kalimat yang kandungan maknanya sangat umum dan tidak merujuk pada tindakan spesifik atau rinci. Namun dalam perencanaan strategik tidak berarti bahwa tindakan rinci dan spesifik yang biasanya dirumuskan dalam suatu program kerja tidak harus disusun. Sebaliknya, program-program kerja tersebut harus direncanakan pula dalam proses perencanaan strategik dan bahkan harus dapat dirumuskan atau diidentifikasi ukuran kinerjanya. Kegagalan dalam merumuskan ukuran kinerja yang sesuai seringkali menjadi penyebab kegagalan organisasi dalam mencapai misinya. Strategik menurut Pierce dan Robinson didefinisikan sebagai sekumpulan keputusan dan tindakan yang menghasilkan formulasi dan implementasi rencana-rencana yang ditujukan untuk mencapai sasaran organisasi.

Perencanaan strategik itu sendiri merupakan proses secara sistematis yang kontinyu dari pembuatan keputusan yang berisiko dengan memanfaatkan sebanyak-banyaknya pengetahuan antisipatif, mengorganisasi secara sistematis usaha-usaha melaksanakan keputusan tersebut dan mengukur hasilnya melalui umpan balik yang terorganisasi dan sistematis. Dalam sistem kinerja instansi pemerintahan, perencanaan strategik merupakan langkah awal untuk melakukan pengukuran kinerja. Perencanaan strategik instansi pemerintah merupakan integrasi antara keahlian sumberdaya manusia dan sumberdaya lain agar mampu menjawab tuntutan perkembangan lingkungan strategik.

Suatu organisasi atau instansi pemerintah haruslah secara kontinyu melakukan perubahan ke arah perbaikan. Hal ini dimaksudkan karena faktor-faktor lingkungan menuntut setiap organisasi untuk unggul dan eksis dalam persaingan yang semakin ketat dalam lingkungan yang cepat berubah. Perubahan itu selayaknya disusun dalam tahapan-tahapan yang konsisten dan berkelanjutan, sehingga dapat meningkatkan kinerja yang berorientasi pada pencapaian hasil (*result*).

Dalam merumuskan dan mempersiapkan perencanaan strategik, organisasi haruslah menentukan visi, misi, tujuan, program dan sasaran yang akan dicapai, termasuk tujuan-tujuan baru, mengenali lingkungan dimana organisasi mengimplementasikan interaksinya, terutama suasana pelayanan yang wajib diselenggarakan oleh organisasi kepada masyarakat, melakukan berbagai analisis

yang bermanfaat dalam *positioning* organisasi memperebutkan kepercayaan pelanggan, mempersiapkan semua faktor penunjang yang diperlukan dalam mencapai keberhasilan operasional organisasi, serta menciptakan sistem umpan balik untuk mengetahui efektifitas pencapaian implementasi perencanaan strategik.⁶⁷

Pada pengukuran kinerja kriteria baldrige area kunci (*key areas*) pada konsep ini mencakup dua hal penting yaitu *strategic development* dan *strategic deployment*. *Strategic development* yakni menjelaskan tentang seorang pemimpin selalu mengembangkan strategi yang kompetitif, hubungan dengan pelanggan, memfokuskan strategi kepada pasar dan pelanggan, mengelola aktivitas yang berhubungan dengan lingkungan yang kompetitif dan menetapkan tujuan-tujuan Strategik. Pada *strategic deployment*, pemimpin menterjemahkan berbagai tujuan pada rencana-rencana kerja, misalnya untuk 2-5 tahun dan melakukan *benchmarking*.

c. Dimensi Wajib Pajak sebagai Pelanggan

Salah satu prinsip yang dikembangkan dalam organisasi publik ialah pemerintah yang berorientasi pada pelanggan (*Customer Driven Government*). Prinsip ini dikembangkan oleh Osborne dan Gaebler⁶⁸ dan diaplikasikan oleh pemerintah Amerika Serikat era Presiden Bill Clinton. Pemerintah yang berorientasi pada pelanggan ialah pemerintah yang dapat memenuhi kebutuhan pelanggan, bukan kebutuhan birokrasi. Pemerintah yang berorientasi pada pelanggan adalah pemerintah yang meletakkan pelanggan sebagai hal yang paling terdepan.

Dalam konsep *Customer Driven Government*, kepuasan pelanggan ditempatkan sebagai sasaran penyampaian tujuan, dengan mendengarkan suara pelanggan. Dengan memperhatikan kebutuhan dasar dan memperhatikan hukum pelanggan, pelayanan pemerintah akan terasa lebih responsif dan inovatif. Menurut Holtham, sebenarnya tidak ada perbedaan jauh antara sektor publik dan sektor non publik.

Menurut Osborne dan Plastrik strategi kepuasan pelanggan memusatkan pada pergeseran tanggung jawab. Strategi pelanggan menemukan jawaban dengan menggeser pertanggungjawaban kepada pelanggan. Strategi ini memberi pilihan kepada pelanggan mengenai organisasi yang memberikan pelayanan dan

⁶⁷ Robert Mainer, *The Impact of Strategic Planning on Executive Behavior*, Suatu Komentar Khusus, Boston Consulting Group, tanpa tahun, hal 4-5.

⁶⁸ David Osborne dan Ted Gaebler, 1992, *Reinventing Government*, Arlington: Addison Wesley, hal 87.

menetapkan standar pelayanan pelanggan yang harus dipenuhi oleh organisasi. Di Inggris, sebagaimana Citizen's Charter yang diterapkan oleh John Major menjalankan strategi pelanggan dengan baik dan memuaskan.⁶⁹

Pelajaran yang dapat ditarik dari pendapat Osborne, Gaebler dan Platrik ialah setiap pelayanan instansi pemerintah harus berorientasi pada kepentingan masyarakat. Hal yang sama dijelaskan oleh Schelker yang mencoba memetakan pengukuran kinerja instansi pemerintah dengan mengikutsertakan keinginan publik melalui tujuan pengukuran.

Dari pemetaan yang dilakukan oleh Schelker diperoleh gambaran dalam membangun pelayanan publik selalu diperlukan adanya informasi yang diperoleh dari masyarakat. Informasi yang digunakan untuk membangun pelayanan diperoleh dari pemerintah sebagai pemberi layanan dan masyarakat sebagai penerima layanan. Informasi dapat berupa data kualitatif dan kuantitatif. Informasi kuantitatif diperoleh dengan menggunakan data sekunder untuk melihat tren tentang hal-hal yang berhubungan dengan penyelenggaraan pelayanan. Dengan demikian dari pendapat Schelker, Osborne, Platrik dan Gaebler dapat dipetik pelajaran dimana pengukuran kinerja perlu menyertakan masyarakat/pelanggan sebagai salah satu dimensi.

Selain berbagai data/informasi yang digunakan untuk membangun pelayanan pada instansi publik, diperlukan pula penggunaan peralatan untuk meningkatkan pelayanan yang berkualitas. Salusu mengungkapkan bahwa diperlukan suatu komitmen yang penuh kesungguhan untuk meningkatkan kualitas, berjangka panjang dan membutuhkan penggunaan peralatan dan teknik-teknik tertentu.⁷⁰ Karakteristik ini menurut Cohen dan Brand terdapat pada *Total Quality Management*⁷¹. Konsep ini merupakan konsep kinerja yang berfokus pada pelanggan. Persepsi pelanggan sangat tergantung pada persepsi dan ekspektasi, organisasi perlu untuk mengetahui beberapa faktor yang mempengaruhi persepsi dan harapan pelanggan. Faktor-faktor tersebut menurut Takeuchi dan Guelch ialah *image* (citra) dan nama/merek

⁶⁹ David Osborne and Peter Platrik, *Banishing Bureaucracy, The Five Strategies for Reinventing Government*, p. 183.

⁷⁰ J. Salusu, 2005, Pengambilan Keputusan Strategik untuk Organisasi Publik dan Organisasi *Non-Profit*, Jakarta: Penerbit Gramedia, hal 36.

⁷¹ Steven Cohen and Ronald Brand, 1998, *Total Quality Management in Government*, San Fransisco: Jossey-Bass Publishers, hal 67.

perusahaan, pengalaman sebelumnya, opini dari teman/ lingkungan, reputasi tempat penjualan, publikasi hasil-hasil pengujian produk dan harga yang ditawarkan.⁷²

Pada pengukuran kinerja kriteria baldrige, area kunci pada konsep ini mencakup dua hal penting yaitu *customer and market knowledge* dan *customer satisfaction and relationship*. Mengenai *customer and market knowledge* mencakup deteksi terhadap pasar untuk masa sekarang dan yang akan datang, mempelajari strategi, segmentasi dan membandingkan dengan kompetitor, sedangkan *customer satisfaction and relationship* meliputi strategi dengan relasi, kemudahan akses, standar pelayanan, pengelolaan, komplain, dukungan terhadap *front-line*, kepuasan pelanggan dan *follow-up* sistem.

d. Sumberdaya Manusia

Pengukuran sumberdaya manusia pada *balance scorecard* menjelaskan pembangunan sumberdaya manusia dalam konsep *learning and growth*. Konsep ini dipakai Kaplan meletakkan sumberdaya manusia sebagai *leverage* untuk membangun keunggulan kompetitif.⁷³ Hal ini dilakukan dengan meningkatkan *human capital* yang menyangkut atas dua hal, yakni *human capability* dan *employee commitment*.

Kaplan menambahkan, pimpinan memiliki peran besar untuk meningkatkan pengetahuan yang dikuasai oleh karyawan yaitu membangun *firm equity*, sehingga produk dan jasa yang dihasilkan memiliki *brand equity* yang menghasilkan nilai terbaik bagi customer. Disamping itu perlu pula dibangun *distinctive capabilities* yang mencakup ketrampilan fungsional, ketrampilan marketing dan *embedded resources*, serta membangun *organization capital* berupa jejaring dan hubungan berkualitas dengan *customers*.

Menurut Simon *leverage* harus diletakkan pada pembangunan *human capital*, yaitu pada peningkatan kapabilitas karyawan dan komitmen karyawan. Peningkatan kapabilitas karyawan merupakan *technical know how*, yaitu keterampilan yang digunakan oleh karyawan untuk mengerjakan pekerjaannya.⁷⁴ Komitmen karyawan berkaitan dengan *social know how*, yakni kemampuan karyawan dalam bekerjasama dengan rekan karyawan lain, berperilaku dalam organisasi, mencurahkan emosional

⁷² Garperz, op.cit. hal 36.

⁷³ RS. Kaplan, op.cit, hal. 63.

⁷⁴ Rober Simon, 2000, *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall Inc, hal 2003.

dan perhatian pada perusahaan. Hal ini berkaitan dengan kemampuan interpersonal, pola pengaruh, pengambilan keputusan, kolaborasi dan komunikasi yang mendorong maju usaha suatu kelompok. Komitmen karyawan dapat dideteksi melalui hubungan antar karyawan di dalam perusahaan. Dengan meningkatkan dua komponen itu maka diharapkan karyawan lebih mampu menyelesaikan pekerjaan. Kemudian proses dilanjutkan kepada perubahan *human capital* ke *firm equity* untuk menghasilkan *value* terbaik bagi *customers*. Perubahan ini yang dimaksudkan sebagai pembelajaran dan pertumbuhan (*learning and growth*) dan seterusnya proses itu diarahkan dan diubah ke perspektif proses internal.

Pada kriteria *baldrige* untuk membangun sumber daya manusia dibutuhkan beberapa pandangan yaitu pandangan pada *work system*, *employee education, training and development* serta *employee well-being and satisfaction*. Analisis mengenai *work system* mencakup pendekatan mengenai *job* desain, kompensasi, pengelolaan kinerja dan rekrutmen pegawai. Area *employee education, training and development* meliputi pendidikan dan pelatihan pegawai, kapabilitas pegawai dan jenis diklat lainnya. *Employee well-being and satisfaction* menjelaskan tentang pemeliharaan dan jaminan kesehatan serta lingkungan pekerja serta iklim kerja yang kondusif termasuk kepuasan dan motivasi yang baik.⁷⁵

Hal menarik yang diperoleh dari uraian Simon, Kaplan dan Norton serta Gruska dan Heaphy ialah untuk membangun sumber daya manusia yang handal diperlukan peningkatan kapabilitas dan komitmen karyawan untuk meningkatkan kinerja organisasi. Karyawan perlu dilatih, dididik, dipelihara dan dikelola serta didukung dengan iklim kerja yang kondusif agar motivasi kerja karyawan stabil.

e. Dimensi Pengelolaan Pengetahuan

Suatu organisasi memerlukan berbagai sumberdaya untuk mewujudkan tujuannya yang disebut Kaplan sebagai penciptaan kekayaan. Diantara berbagai sumber daya yang mampu menjadikan suatu organisasi berbeda (*distinct*) dari organisasi lainnya ialah pengetahuan (*knowledge*).⁷⁶ Yang dimaksudkan dengan sumberdaya lainnya seperti uang dan aktiva berwujud lain berupa tanah, mesin, peralatan, gedung, kapal dan kendaraan tidak menjadikan suatu organisasi bisnis

⁷⁵ Maureen S Heaphy and Gregory F Gruska, 1995, *The Malcolm Baldrige National Quality Award, A Yardstick for Quality Growth*, Addison Wesley Publishing Company, hal..5.

⁷⁶ Peter F Drucker, *The Executive in Action*, New York: Harper Collins Publisher Inc, 1996, hal 17.

berbeda dengan yang lain, sehingga tidak dapat dipakai alat untuk menempatkan organisasi pada posisi kompetitif. Pengetahuan (*knowledge*) yang merupakan sumber pembeda (*distinct resources*) bagi organisasi bisnis.

Drucker mengingatkan pengetahuan bukan merupakan sumberdaya bisnis, tetapi merupakan sumberdaya sosial yang bersifat universal. Siapa saja dapat mengakses pengetahuan yang dibutuhkan melalui berbagai sarana. Kesimpulan yang dapat diperoleh dari pendapat Kaplan dan Drucker ialah faktor yang benar-benar menjadikan suatu organisasi berbeda dengan organisasi lain terletak pada kemampuan sumberdaya manusia yang mampu untuk memanfaatkan pengetahuan. Sebab itu faktor penentu daya saing jangka panjang perusahaan terletak pada kemampuan sumberdaya manusia organisasi dalam memanfaatkan pengetahuan yang telah kuasai untuk memproduksi produk dan jasa yang menghasilkan *value* bagi *customers*.

Hal ini didukung oleh Kanter yang dalam tulisannya mengungkapkan betapa pentingnya untuk meletakkan sumberdaya manusia sebagai penentu daya saing suatu organisasi (*...to compete effectively, business must attract, retain, motivate, and utilize effectively the most talented people they can find*).⁷⁷ Kanter menambahkan, di dalam organisasi pengetahuan dimanfaatkan oleh dua pihak karyawan dan manajemen. Bagi karyawan digunakan untuk memproduksi produk dan jasa yang menghasilkan *value* bagi *customer* sehingga pengetahuan menjadi produktif, sedangkan bagi manajemen dimanfaatkan untuk melakukan pengelolaan organisasi sehingga pengetahuan menjadi berkinerja. Tampaknya pendapat Kanter ini mengacu pada pendapat Drucker yang pernah diungkapkannya pada bukunya *Post Capitalist Society*, yaitu manajemen harus berfungsi menjadikan pengetahuan yang dimiliki karyawan itu menjadi lebih produktif serta menerapkan pengetahuan di dalam manajemen organisasi.⁷⁸

Heaphy dan Gruska melihat pengelolaan pengetahuan suatu organisasi dalam kerangka metodologi teknologi berupa email, web-site, telepon dan *faximile* bebas biaya, jaringan komputer dan sistem, media pajak dan hasil/data riset. Karyawan lebih mendalami pada *knowledge assets* yang mengacu pada intelektual sumber daya yang terkumpulkan dari organisasi. *Knowledge assets* adalah pengetahuan yang dikuasai oleh organisasi dan karyawan dalam wujud informasi, gagasan, pelajaran,

⁷⁷ Rosabeth Moss Kanter, *Restoring People to The Hearth of the Organization of the Future, in the Organization Future*, San Francisco, Jossey Bass Publisher, 1977, hal. 142.

⁷⁸ Peter F Drucker, *Post Capitalist Society*, New York: Harper Collins Publishers Inc, 1993, hal. 44.

pemahaman, memori, pengertian yang mendalam, teori dan kecakapan teknis serta kemampuan.

Aset pengetahuan organisasi tersebar dibanyak tempat. Karyawan, *software*, *database*, dokumen, hak paten, kebijakan, prosedur dan pekerjaan teknis merupakan tempat penyimpanan aset pengetahuan. Aset pengetahuan tidak hanya berada pada organisasi yang bersangkutan, tetapi juga berada pada pelanggan, penyalur dan mitra. Aset pengetahuan dimaksudkan untuk mengetahui bagaimana organisasi mampu menggunakan, menginvestasikan dan tumbuh. Membangun dan mengelola aset pengetahuan adalah komponen kunci organisasi untuk menciptakan nilai pada *stakeholders* dan untuk membantu mendukung manfaat kompetisi.

Menurut Heaphy dan Gruska, bagi kriteria baldrige istilah penciptaan nilai mengacu pada proses yang menghasilkan manfaat untuk pelanggan dan organisasi. penciptaan nilai merupakan proses yang paling utama untuk menjalankan aktivitas organisasi yang melibatkan mayoritas karyawan untuk menghasilkan produk, jasa dan bisnis positif meningkatkan kepercayaan *stakeholders* dan masyarakat. Pertanyaan kualitatif akan berkisar sekitar bagaimana organisasi menentukan proses penciptaan nilai utamanya, apa saja proses produk, jasa dan aktivitas utama organisasi untuk menciptakan dan menambah nilai, bagaimana proses-proses berkontribusi pada keuntungan dan suksesnya bisnis, bagaimana menentukan persyaratan proses penciptaan nilai utama, dengan menggabungkan masukan dari pelanggan, pemasok, dan partner yang sesuai, dan apa saja persyaratan utama bagi proses-proses ini.

Berdasarkan pendapat dari Kaplan, Drucker, Kanter, Heaphy dan Gruska diperoleh pemahaman yang menarik dimana pengelolaan pengetahuan tidak hanya sekedar yang tampak saja (*tangible asset*) tetapi juga yang muncul pada pengetahuan yang dikelola oleh sumber daya manusia yang berguna untuk meningkatkan daya saing organisasi dalam rangka penciptaan nilai bagi pelanggan.

e. Dimensi Manajemen Proses

Dalam perspektif *balance scorecard* manajer harus mengidentifikasi proses-proses peningkatan nilai bagi pelanggan dan tujuan peningkatan nilai bagi pemegang saham. Rantai nilai yang merupakan istilah yang sering digunakan pada *balance*

scorecard menggunakan rantai nilai proses bisnis internal yang terdiri dari tiga komponen utama yaitu poses inovasi, proses operasional dan proses pelayanan.⁷⁹

Proses inovasi yang digunakan adalah identifikasi kebutuhan pelanggan masa kini dan masa mendatang serta mengembangkan solusi baru untuk kebutuhan pelanggan. Misalnya solusi yang dilakukan dalam pelayanan pajak dengan mempermudah metode pemungutan pajak, percepatan informasi dan pelayanan pajak dan sebagainya. Proses inovasi dapat dilakukan melalui penelitian terhadap kebutuhan pelanggan yaitu terhadap masyarakat dan wajib pajak secara spesifik sehingga organisasi mampu menciptakan dan menawarkan pelayanan terbaik.⁸⁰

Proses operasional digunakan untuk mengidentifikasi sumber-sumber pemborosan dan proses operasional, pengembangan solusi dalam proses operasional, peningkatan efisiensi pelayanan, peningkatan kualitas pelayanan, pelayanan tepat waktu, pemendekan waktu layanan sehingga pelayanan dimaksud dapat memuaskan pelanggan. Proses pelayanan berkaitan dengan pelanggan seperti pelayanan terhadap wajib pajak, penyelesaian sengketa pajak serta penyelesaian yang timbul disekitar pemungut pajak (fiskus). Permasalahan juga terdapat disekitar wajib pajak seperti kepemilikan NPWP, pengisian format surat pemberitahuan (SPT) bulanan dan tahunan yang salah, atau pengisian SPT tahunan yang belum diterima yang semuanya itu harus dilayani dalam bentuk dan pemberian sentuhan pribadi (*personal touch*). Pada perspektif kriteria baldrige manajemen proses difokuskan pada proses penciptaan nilai. Proses penciptaan nilai (*value creation*) menjelaskan cara organisasi mengidentifikasi dan mengelola proses utama untuk penciptaan nilai pelanggan dan mencapai sukses dan pertumbuhan organisasi. Bagi kriteria baldrige istilah penciptaan nilai mengacu pada proses yang menghasilkan manfaat untuk pelanggan dan organisasi.⁸¹

Dimensi hasil kerja meliputi tiga hal penting yaitu *customer focus results*, *financial and market results* serta *human resources results*. *Customer focus results* meliputi tingkat dan kecendrungan kepuasan pelanggan, tingkat kepuasan relatif pelanggan terhadap kompetitor lain serta pemakaian informasi dan data yang relevan. Untuk *financial and market results* mencakup keuangan organisasi, komparatif data

⁷⁹ Vincent Gaspaerzs, 2002, Sistem Manajemen Kinerja Terintegrasi, Balance ScoreCard dengan Sistem *Six Sigma* untuk Organisasi Bisnis dan Pemerintah, Jakarta, Penerbit PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hal. 12.

⁸⁰ Mulyadi, 2001, *op.cit*, hal 259

⁸¹ Maureen S Heaphy and Gregory F Gruska, 1995, *op.cit*, hal..146.

termasuk industri, kompetitor serta *benchmarking* terbaik, sedangkan pada *human resources results* meliputi hubungan antar manusia dan sistem kerja, klasifikasi pekerjaan, rotasi dan *layout* kerja.⁸²

f. Dimensi Finansial

Menurut Kaplan dan Norton perspektif finansial berkaitan dengan usaha organisasi untuk dapat memuaskan stakeholder. Upaya ini dilakukan melalui strategi peningkatan penerimaan berupa perluasan pasar, peningkatan nilai bagi pelanggan dan strategi peningkatan produktivitas melalui peningkatan efektivitas biaya dan utilisasi aset.⁸³ Pada organisasi pajak peningkatan penerimaan dilakukan melalui program intensifikasi dan ekstensifikasi pajak.

Kaplan dan Norton mengingatkan tujuan finansial bukan ukuran yang memadai bagi organisasi pemerintah. Organisasi pemerintah perlu mengukur keberhasilannya melalui kemampuan mengatur pengeluaran sejumlah anggaran dan dapat meningkatkan kinerja dalam bentuk pemenuhan kebutuhan masyarakat atau berfokus pada pelayanan publik. Berbeda dengan organisasi pajak, tujuan finansial justru memerlukan uraian dan pendekatan tersendiri. Pada organisasi pajak daerah pendekatan finansial dijelaskan dengan pendekatan pajak dengan konsep *benefit received* dan peningkatan penerimaan dari retribusi (*user charges*). Pendekatan ini sudah dicetuskan sejak lama oleh Hobbes (1588), Locke (1632), Grotius (1645) dan Erik Lindahl (1960). Konsep ini kemudian dikembangkan pada Pajak Kendaraan Bermotor.

Dari uraian tersebut memberikan pandangan dimensi yang mana yang dapat dipakai untuk melakukan pengukuran kinerja pada instansi publik. Pandangan pengukuran kinerja organisasi publik secara internal dan eksternal memberi keseimbangan secara luas sehingga pengukuran kinerja yang dilakukan dapat lebih komprehensif. Demikian halnya dengan instansi pemerintah yang multifungsi seperti Dinas Pendapatan Daerah, dimana pengukuran kinerjanya perlu mengacu pada tujuan yang harus dicapai sesuai dengan fungsi dan tupoksinya.

Dalam dunia perpajakan, konsep ini dijadikan sebagai bahan untuk mengembangkan indikator kinerja instansi perpajakan secara maksimal. Sebagaimana

⁸² *Ibid*, hal. 152.

⁸³ R.S.Kaplan dan DP Norton, 2001, *The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in The Business Environment*, Boston: Harvard Business Scholl Press, hal. 121.

pendapat Hui dari Kantor Pajak Shenzhen yang melihat peningkatan kinerja pajak di Cina lebih kepada menggiatkan konsep efektivitas dan efisiensi.⁸⁴ Kelemahan konsep Hui terlihat dari tekanan yang masih bertumpu pada faktor finansial. Berbeda dengan Pablo Serra⁸⁵, salah seorang ahli yang ikut meneliti tentang kinerja pajak di negara Chile. Serra melakukan pengukuran kinerja pajak dengan mengembangkan indikator efektivitas (*effectiveness indicator*) untuk memaksimalkan kinerja pajak di negara Chile. Metode yang dikembangkan oleh Serra adalah dengan meminimalisasi *compliance cost*.

Sejalan dengan itu, Mayshar⁸⁶ di Skandinavia mengembangkan *tax technology* yang bertumpu pada kegiatan administrasi pajak oleh fiskus dan kegiatan perlawanan pajak oleh pembayar pajak. Tujuan penelitian ini adalah untuk meningkatkan kinerja pajak. Empat komponen biaya pajak yang digunakan Mayshar mengikuti konsep Smith's Canon yaitu *administration*, *substitution*, *active compliance* dan *passive compliance*. Kelebihan studi ini mulai tampak yaitu kedua peneliti telah mulai memberikan tekanan yang seimbang pada indikator finansial dan nonfinansial walaupun masih bertumpu pada studi kuantitatif. Lebih jauh lagi dari penelitian yang telah dikembangkan oleh Serra, Habammer yang melakukan penelitian mengenai *performance comparison* pada kantor pajak Jerman menyodorkan empat konsep manajemen kinerja pajak yaitu *task fulfilment (risk management)*, *customer satisfaction (service management)*, *employee management (human resources management)* serta *efficiency (financial management)*.⁸⁷

Pengelolaan risiko pajak meliputi parameter tingkat pendapatan (*level of income*), jenis penghasilan (*type of income*), jenis pekerjaan (*type of profession*), jenis industri (*type of industry*) dan kepatuhan pajak (*tax compliance*). Pengelolaan pelayanan meliputi parameter pelayanan informasi, transaksi dan komunikasi. Sumberdaya Manusia meliputi seleksi, promosi, renumerasi dan pengembangan

⁸⁴ Liu Hui, *Achieving Revenue Administration Excellence in Shenzhen, China*, Shenzhen State Tax, Article, Volume 1, July 2005.

⁸⁵ Pablo Serra, *Measuring the Performance Of Chile's Tax Administration*, Documentos No Trabajo, Centro De Economia Aplicada, No. 77, Article, Tahun 2000. hal.4.

⁸⁶ Joram Mayshar, *Taxation with Cost Administration*, Scandanavian Journal of Economic, 1991, article, hal. 1.

⁸⁷ Christoph Habammer, 2005, *Performance Comparison of Tax Offices in Germany*, Management of The Tax Administration, Performance Evaluation and the New Technologies, A Project in The State of Bavaria, Rhineland-Palatinate, Saxony and Thurangiea, CIAT Technical Conference, Paris, France, Oktober, hal. 14.

karyawan, adapun pengelolaan keuangan menggambarkan mengenai data kinerja dan gambaran biaya dalam pos-pos tertentu.⁸⁸

Indikator yang ditawarkan Habammer sudah lebih mengarah pada konsep *performance excellence*. Hal ini terlihat pada beberapa indikator seperti pengembangan karyawan, pelayanan informasi dan kepuasan wajib pajak. Kelemahan studi ini karena masih terbatas pada penelitian *income tax* belaka.

2.2. Konsep Kinerja Perpajakan

Dalam perkembangan selanjutnya beberapa pakar perpajakan berasumsi bahwa sebelum menentukan kinerja perpajakan maka terlebih dahulu harus dilihat derajat desentralisasi fiskalnya. Diantara ahlinya ialah Bird, Vaillancourt, Anderson, Ernesto Rezk, Wallick dan Musgrave. Untuk melihat kemampuan daerah dalam menjalankan otonomi daerah diantaranya dapat diukur melalui derajat desentralisasi fiskal.

Musgrave⁸⁹ menjelaskan dalam mengukur kemampuan keuangan daerah dapat digunakan derajat desentralisasi fiskal antara pemerintah pusat dan daerah. Bird dan Vaillancourt⁹⁰ menambahkan, bahwa upaya yang harus dilaksanakan untuk meningkatkan kinerja instansi perpajakan di daerah ialah menata kembali fungsi-fungsi pengeluaran dan penerimaan serta masalah ketidakseimbangan vertikal. Pada prinsipnya paling tidak ada empat cara untuk mengatasi kesenjangan antara penerimaan dan pengeluaran yaitu penerimaan pajak daerah dapat ditingkatkan namun sangat kecil peluangnya, yakni mengurangi pengeluaran pajak daerah yang tidak efisien, mengalihkan fungsi pengeluaran kejenjang unit pemerintahan yang lebih tinggi yang memiliki sumber-sumber penerimaan lebih banyak; atau mengalihkan kejenjang pemerintahan lebih rendah yang memiliki pengeluaran lebih banyak serta sebagian dari pendapatan pusat dapat ditransfer ke pemerintahan daerah. Ukuran yang terakhir dapat dijelaskan dalam bentuk sumbangan pusat kepada daerah atau dalam bagi hasil pendapatan bukan pajak (BHPBP).

⁸⁸ *Ibid*, hal. 16.

⁸⁹ Richard and Peggy Musgrave, 1993, *Keuangan Negara*, Edisi Kelima, Jakarta, Penerbit Erlangga Newman, Herbert E, 1986, *An Introduction To public Finance*, John wiley and Sons Inc, hal. 211.

⁹⁰ Richard M. Bird and Francois Vaillancourt, 1988, *Fiscal Decentralization in Developing Countries*, Cambridge University Press, UK, p. 2.

Apa yang dimaksudkan oleh Musgrave, Bird dan Vaillancourt akan dapat menjelaskan kemampuan keuangan daerah, gambaran ketergantungan daerah terhadap pusat serta gambaran kemampuan dinas pendapatan daerah dalam menggali potensi pajak di daerah yang bersangkutan. Keuntungan menggunakan formula derajat desentralisasi fiskal dapat menjelaskan rasio pendapatan asli daerah (PAD) terhadap total pendapatan daerah, rasio bagi hasil pendapatan bukan pajak terhadap total pendapatan daerah, dan rasio sumbangan dana alokasi umum (*block grant*) terhadap total pendapatan daerah.

Dalam hubungannya dengan derajat desentralisasi fiskal ini, suatu studi yang dilakukan oleh Bahl dan Linn tahun 1992 di 42 kota di dunia, dapat disimpulkan bahwa ukuran-ukuran derajat desentralisasi fiskal dapat mempertimbangkan sejauhmana pemerintah daerah mampu menjalankan berbagai pajak dan biaya pemakai yang luas. Hal ini diperlihatkan dari pendapatan pajak properti misalnya, hampir secara universal digunakan dan merupakan pungutan pemerintah daerah satu-satunya yang sangat penting dengan bagian rata-ratanya mencapai 40% dari total pendapatan pajak daerah. Pajak-pajak lain yang secara umum digunakan adalah yang dikenakan pada perniagaan dan industri (biasanya izin-izin usaha atau suatu bentuk pajak penjualan), kendaraan bermotor (izin dan pengalihan), hiburan (hotel, restoran, teater, peristiwa umum) dan pengalihan properti.

Dengan demikian indikator yang digunakan dalam mengukur keberhasilan daerah dapat dilihat dengan secara lebih umum maupun secara spesifik. Secara umum derajat desentralisasi fiskal akan memperjelas posisi pemerintah daerah, apakah semakin tinggi tingkat ketergantungannya terhadap pusat, atau mengambil kebijakan untuk menggali potensi termasuk potensi pajak daerah secara lebih giat, agar tingkat ketergantungan dapat diturunkan. Indikator yang lebih spesifik telah dijelaskan oleh ahli perpajakan sebelumnya yang sepakat dengan konsep dasar mengenai efektivitas dan efisiensi sebagai formula dasar mengukur keberhasilan instansi perpajakan di daerah.

Sebagaimana Serra, Hui dan Mayshar tampaknya sepakat untuk menetapkan indikator efektivitas dan efisiensi sebagai indikator utama untuk mengukur kinerja instansi perpajakan. Habammer, sekalipun berbeda pendapat dengan ketiga pakar di atas dalam mengukur kinerja perpajakan, tapi sepakat dengan konsep efisiensi karena efisiensi lebih cenderung pada pengukuran finansial. Yang menarik dari semua itu

ternyata Habammer telah memulai pengukuran dengan memasukkan indikator pelayanan dan manajemen sumberdaya manusia untuk melihat keberhasilan instansi perpajakan. Hal ini menunjukkan bahwa pendapat Habammer telah berkembang lebih maju dan tentu saja setuju dengan pendapat Roger yang meletakkan *the organization of committed people* sebagai salah satu unsur penentu keberhasilan organisasi perpajakan.

Studi kinerja pajak di Indonesia yang mencoba menawarkan ukuran-ukuran keberhasilan organisasi perpajakan juga telah banyak dilakukan, misalnya studi yang dilakukan oleh Bahasyim dengan Judul Pengukuran Kinerja Pelayanan Pajak dengan menggunakan model analisis *system dynamics*. Penelitian lainnya berjudul Pengaruh Kepemimpinan terhadap Kinerja Pelayanan Pajak oleh Hasan Rahmany. Adapun Bahasyim mencoba meneliti pelayanan pajak dengan model *balance scorecard* memakai 4 (empat) perspektif untuk mengukur tingkat kinerja. Empat perspektif dimaksud adalah pelanggan, proses internal, pembelajaran dan pertumbuhan serta keuangan. Dalam penelitian itu Bahasyim mencoba menawarkan satu perspektif lagi yakni perspektif hubungan antar departemen untuk melihat tingkat kinerja pelayanan pajak agar lebih meyakinkan.

Di sisi lain, dalam kaitannya dengan kinerja pajak di daerah, Devas⁹¹ memberikan tolak ukur untuk menilai kelayakan suatu pajak daerah. Indikator yang digunakan Devas yaitu hasil (*yield*), keadilan (*equity*), efisiensi ekonomi (*economic efficiency*), kemampuan melaksanakan (*ability to implement*) dan Kecocokkan sebagai sumber penerimaan daerah.

Hasil (*yield*) ialah indikator pertama untuk mengetahui memadai tidaknya hasil suatu pajak dalam kaitan dengan berbagai layanan yang dibiayainya, tingkat stabilitas dan mudah tidaknya memperkirakan besar hasil itu dan elastisitas hasil pajak terhadap inflasi, pertumbuhan penduduk dan sebagainya, juga hasil pajak dengan biaya pungut. Pendapatan dari pajak diharapkan menghasilkan pendapatan yang cukup dalam kaitannya dengan seluruh atau sebagian biaya pelaksanaan yang akan dikeluarkan.

Dalam konteks ini Devas melihat, bila biaya meningkat maka pendapatan juga harus meningkat. Pemerintah menghendaki agar pajak menunjukkan elastisitasnya

⁹¹ Nick Devas, et.al, 1989, Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia, Penerbit UI Press, Jakarta, hal. 61-62.

yakni kemampuan untuk menghasilkan tambahan pendapatan agar dapat menutup tuntutan yang sama atas kenaikan pengeluaran pemerintah.

Tampaknya memiliki argumen yang sama dengan Musgrave dan Goode dalam hal elastisitas. Elastisitas menyangkut dua hal yaitu pertumbuhan potensial dari dasar pengenaan pajak yang bersangkutan dan kemudahan untuk memungut pertumbuhan pajak. Elastisitas merupakan kualitas suatu sumber pajak yang penting. Elastisitas juga dengan mudah dapat diukur dengan membandingkan hasil penerimaan selama beberapa tahun dengan perubahan-perubahan dalam indeks harga, penduduk atau *Gross National Product (GNP)*, atau dalam konteks daerah dengan membandingkan dengan *Gross Domestic Product (GDP)*. Elastisitas berarti bahwa setiap perubahan 1 persen dalam GNP akan diikuti oleh perubahan 1 persen dalam penerimaan pajak. Elastisitas kurang dari 1 berarti persentase perubahan dalam penerimaan akan lebih kecil dari persentase perubahan dalam GNP, elastisitas lebih dari 1 berarti perubahan dalam penerimaan akan melampaui/lebih besar dari GNP. Menurut Goode, secara umum pajak dikatakan elastis jika pengukurannya melebihi 1 dan inelastis jika kurang dari 1.⁹²

Indikator kedua adalah keadilan (*equity*). Konsep keadilan merupakan dasar pajak dan kewajiban membayar harus jelas dan tidak sewenang-wenang; pajak bersangkutan harus adil secara horizontal, artinya beban pajak haruslah sama benar antara berbagai kelompok yang berbeda tapi dengan kedudukan ekonomi yang sama; harus adil secara vertikal, artinya kelompok yang memiliki sumber ekonomi yang sama besar memberikan sumbangan yang lebih besar daripada kelompok yang tidak banyak memiliki sumber daya ekonomi; dan pajak itu haruslah adil dari tempat ke tempat, dalam arti, hendaknya tidak ada perbedaan-perbedaan besar dan sewenang-wenang dalam beban pajak dari satu daerah ke daerah yang lain, kecuali jika perbedaan ini mencerminkan perbedaan dalam cara penyediaan layanan masyarakat.

Asas *equality* (keadilan) menjelaskan bahwa pajak itu harus adil dan merata. Pajak dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari negara.⁹³ Dalam implementasinya terdapat dua pendekatan pada asas *equality* (keadilan) yaitu *benefits received principle* dan *the ability to pay principle*. *Benefits*

⁹² Goode, 1984, *Government Finance in Developing Countries*, Washington DC: The Brookings Institution, Hal. 92.

⁹³ Richard A. Musgrave, 1959, *The Theory of Public Finance*, McGraw Hill Kogakusha, Tokyo, hal. 160.

received principle pada intinya menjelaskan bahwa fiskus berwenang memungut pajak karena penduduk menerima manfaat dari adanya negara. Di sisi lain *the ability to pay principle* menganjurkan supaya dalam memungut pajak, fiskus seharusnya memperhatikan kemampuan penduduk untuk membayar pajak.⁹⁴

Asas keadilan pada konsep *the ability to pay* dibagi atau dua bagian yaitu keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Keadilan horizontal terpenuhi apabila wajib pajak dalam kondisi yang sama diperlakukan sama (*equal treatment for the equals*).⁹⁵ Pengertian sama (*equal*) adalah besarnya seluruh tambahan kemampuan ekonomis netto. Asas keadilan vertikal terpenuhi apabila wajib pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan tidak sama. Dengan kata lain pemungutan pajak adil secara horizontal apabila beban pajaknya sama atas semua wajib pajak yang memperoleh penghasilan yang sama dengan jumlah tanggungan yang sama, tanpa membedakan jenis penghasilan atau sumber penghasilan, sedangkan keadilan dapat dirumuskan (horizontal dan vertikal) bahwa pemungutan pajak adil, apabila orang dalam kondisi ekonomis yang sama dikenakan pajak yang sama, demikian sebaliknya.

Sesungguhnya ada dua faktor yang harus diperhatikan dalam penerapan sistem perpajakan yang berkeadilan. *Pertama*, diperlukan metode yang sama untuk menentukan kapan wajib pajak dikatakan mempunyai kondisi ekonomi yang sama. *Kedua*, harus ada alasan jika terdapat perbedaan antara wajib pajak yang mempunyai situasi ekonomi berbeda. Kesulitan utama untuk mengimplementasikan konsep keadilan adalah identifikasi beberapa teknik untuk menentukan wajib pajak dalam kondisi yang sama. Kesamaan diukur berdasarkan kemampuan wajib pajak dalam membayar pajak. Oleh karena itu, wajib pajak dengan kemampuan membayar yang sama harus membayar beban pajak yang sama.⁹⁶ Prinsipnya adalah beban pengeluaran pemerintah harus dipikul oleh semua golongan dalam masyarakat. Keadilan dalam perpajakan daerah mempunyai tiga dimensi.

Davey⁹⁷ membedakan keadilan dengan 3 (tiga) dimensi. Pertama, pemerataan secara vertikal, yaitu hubungan dalam pembebanan pajak atas pendapatan yang berbeda-beda. Pembebanan pajak dikatakan baik bila besarnya beban pajak berbeda-

⁹⁴ *Ibid*, hal. 161.

⁹⁵ Willam J. Baumol and Alan S. Blinder, 1982, *Economics, Principles and Policy*, Second edition, Harcourt Brace Javanovich, Inc, New York, hal 559.

⁹⁶ Chaizi Nasucha, 2004, *Reformasi Administrasi Publik Teori dan Praktek*, Jakarta : Grasindo, hal. 53.

⁹⁷ B. Boediono, 2000, *Perpajakan Indonesia*, Jakarta : Penerbit Diadit Media, hal. 35.

beda, di mana perbedaan tersebut bersifat progresif. Kalau tidak progresif, perhitungan hasil beban pajaknya adalah proporsional. Pembebanan pajak yang tidak baik adalah yang regresif, yaitu persentase penghasilan yang dikenakan pajak menurun dengan adanya kenaikan tingkat penghasilan.

Pandangan lainnya, pajak dikatakan adil bila beban pajaknya proporsional bila dibandingkan dengan dasar perhitungan (*tax base*), baik penghasilan maupun kekayaan. Kelemahannya adalah dapat terjadi penyimpangan bila beban pajak tersebut progresif ataupun regresif, yang kedua-duanya menimbulkan akibat negatif. Keadilan vertikal pada dasarnya berkenaan dengan penentuan besarnya pajak terutang yang harus dibayar oleh wajib pajak. Hal ini erat kaitannya dengan penentuan besarnya tarif pajak. Ukuran bagi kemampuan untuk membayar (*ability to pay*) beban pajak dapat berupa penghasilan neto, kekayaan, maupun ukuran pengeluaran belanja untuk konsumsi atau kombinasi dari kedua atau ketiga ukuran tersebut.⁹⁸

Kedua, keadilan secara horizontal, yaitu hubungan pembebanan pajak dengan sumber penghasilan. Seorang yang menerima gaji seharusnya tidak membayar pajak lebih besar dari pada seorang yang berpenghasilan dari bisnis atau petani. Demikian pula, seorang petani yang mengusahakan tanaman ekspor seharusnya tidak membayar pajak lebih besar daripada petani di bidang tanaman pangan dan seterusnya. Ketiga, keadilan secara geografis yaitu pembebanan pajak harus adil antara penduduk di berbagai daerah. Orang tidak dibebani pajak lebih berat karena tinggal di daerah tertentu. Perbedaan tarif pajak antara satu daerah yang lain dapat diterima jika dikarenakan perbedaan tingkat standar pelayanan yang diberikan atau karena perbedaan nilai objek pajaknya.

Indikator ketiga ialah efisiensi ekonomi. Menurut Davey efisiensi ekonomi pajak hendaknya mendorong (tidak menghambat) penggunaan sumberdaya secara berdaya guna dalam kehidupan ekonomi; mencegah jangan sampai pilihan konsumen dan pilihan produsen menjadi salah arah atau orang menjadi segan bekerja atau menabung; serta memperkecil beban lebih pajak. Efisiensi pada sistem perpajakan dimaksudkan agar tercapai hasil-hasil yang diinginkan, artinya sistem perpajakan pada prakteknya dapat dengan mudah dilaksanakan sehingga penerimaan yang diharapkan dari pajak dapat tercapai. Penerapan prinsip efisiensi juga harus diiringi dengan prinsip

⁹⁸ R Mansury, 1999, *Kebijakan Fiskal*, Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, hal.3.

Innocuity yaitu hendaknya proses pemungutan pajak tidak menimbulkan hal-hal yang destruktif, artinya beban pajak yang dipikul oleh para wajib pajak jangan sampai menghalangi-halangi perekonomian bangsa, menghambat produksi atau mencegah investasi. *Efficiency* dapat dilihat dari dua sisi, dari sisi fiskus pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya pemungutan pajak yang dilakukan lebih kecil daripada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Dari sisi wajib pajak, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya bisa seminimal mungkin.

Indikator keempat adalah kemampuan melaksanakan (*ability to implement*). Indikator ini menjelaskan mengenai kemampuan suatu pajak untuk bisa dilaksanakan baik dari sudut kemauan politik dan kemauan tata usaha. Pajak daerah secara politis harus diterima oleh masyarakatnya, terutama oleh masyarakat wajib pajak. Kemampuan politis diperlukan dalam menetapkan pajak, struktur tarif, memutuskan siapa yang harus membayar dan bagaimana memungut pajaknya serta penerapan sanksi-sanksi.⁹⁹ Suatu pajak daerah merupakan suatu produk politik yang harus diterima calon wajib pajaknya dengan kesadaran yang cukup tinggi. Keadaan ini diperlukan agar pada saat pajak daerah yang bersangkutan diterapkan tidak mendapatkan kesulitan, misalnya wajib pajak tidak mau atau enggan untuk membayar pajak tersebut sehingga tunggakan pajak sangat tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa pajak daerah yang bersangkutan tidak memenuhi kriteria untuk dijadikan sebagai sumber pendapatan daerah. Selain itu untuk mewujudkan penerapan pajak daerah juga harus diikuti oleh kemampuan administrasi aparat daerah dalam menerapkan pajak daerah yang bersangkutan.

Indikator kelima, yaitu kecocokkan sebagai sumber penerimaan daerah (*suitablility as a local revenue source*) yang menjelaskan bahwa suatu pajak daerah dapat dikatakan baik atau cocok menjadi pajak daerah jika jelas kepada daerah mana harus dibayarkan. Hal ini berarti harus jelas kepada daerah mana suatu pajak harus dibayarkan, dan tempat memungut pajak sedapat mungkin sama dengan tempat akhir beban pajak; pajak tidak mudah dihindari, dengan cara memindahkan objek pajak dari suatu daerah ke daerah lain; pajak daerah jangan hendaknya, mempertajam perbedaan-perbedaan antara daerah, dari segi potensi ekonomi masing-masing; dan pajak hendaknya tidak menimbulkan beban (*tax burden*) yang lebih besar dari

⁹⁹ Kenneth J. Davey, 1988, *Pembiayaan Pemerintah Daerah*, Jakarta, UI Press, hal. 40.

kemampuan tata usaha pajak daerah. Beban pajak sebagaimana dijelaskan di atas secara metafora adalah beban yang dipikul di atas bahu seseorang (*tax burden*). Pada hakikatnya beban pajak adalah jumlah pajak yang harus ditanggung oleh Wajib Pajak. Dalam pendekatan ekonomis beban pajak selalu dikaitkan dengan tiga hal lainnya yaitu *tax shifting*, *tax incidence* dan *destinataris*. *Tax shifting* adalah proses pelimpahan beban pajak dari satu orang lain, dari satu pihak ke pihak lain dan *tax incidence* adalah akibat terkena pelimpahan beban pajak tersebut.

Menurut Herber *tax incidence* adalah *as distinguished from tax impact, is the point where the ultimate or final burden of the tax rests...*¹⁰⁰ *Destinataris* adalah orang atau pihak yang memang dituju oleh ketentuan perpajakan untuk memikul beban pajak tersebut. Dalam pembebanan pajaknya dikenal dua dasar pengenaan beban pajak yaitu *benefits received approach* dan *ability to pay approach*. *Benefit received approach* pada intinya menjelaskan bahwa fiskus dapat mengenakan pajak karena penduduk menerima manfaat dari adanya barang atau jasa yang disediakan oleh pemerintah. Dalam kaitannya dengan *benefit received* Newman, menjelaskan:

*"...In the benefit approach the state is viewed as supplying goods and services which the taxpayer buys with his tax payments. It follows that the individual taxpayer should contribute to the support of government according to the aggregate of benefits that derives from the various activities of government."*¹⁰¹

Ability to pay approach pada hakekatnya menganjurkan bahwa dalam memungut pajak, fiskus haruslah memperhatikan kemampuan penduduk untuk membayar pajak. Jadi pada intinya pengenaan pajak yang didasarkan pada *ability to pay approach* adalah pengenaan pajak pada kemampuan dari seseorang atau pihak yang benar-benar mempunyai potensi penghasilan yang dapat dikenakan pajak.

Pajak mempunyai fungsi utama yaitu fungsi *budgetair* yaitu di mana pajak dipergunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku. Dalam memasukkan dana secara optimal ke kas negara adalah dengan cara: a). jangan sampai ada wajib pajak/ subjek pajak yang tidak memenuhi sepenuhnya kewajiban perpajakannya; b). jangan sampai

¹⁰⁰ Bernard P. Herber, 1993, *Modern Public Finance*, hal. 184.

¹⁰¹ Herbert E. Newman, 1968, *An Introduction To public Finance*, John wiley and Sons Inc, hal. 322.

ada objek pajak yang tidak dilaporkan oleh wajib pajak kepada fiskus; c). jangan sampai ada objek pajak yang terlepas dari pengamatan atau penghitungan fiskus.

Selain ketiga hal di atas dapat diamati yakni terdapat faktor-faktor lain yang menentukan optimalisasi pemasukan dana ke kas pemerintah melalui pajak, yaitu a). Kejelasan undang-undang dan peraturan perpajakan, mudah dan sederhana serta tidak menimbulkan penafsiran yang berbeda-beda bagi fiskus maupun bagi wajib pajak, akan menimbulkan kesadaran dan kepatuhan perpajakan yang sekaligus akan memperlancar arus dana ke kas negara; b). tingkat pendidikan penduduk/wajib pajak; makin tinggi pendidikan wajib pajak maka makin mudah memahami peraturan perpajakan dan semakin mudah bagi wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya, c). kualitas fiskus yang baik akan dapat menentukan efektivitas dari proses pemungutan pajak, serta d). jumlah fiskus yang sesuai dengan volume pekerjaan akan mempermudah arus dana masuk ke kas negara.

Dalam hal jumlah pajak yang di terima oleh negara ada hal yang cukup penting yaitu perihal pemungutan pajak tersebut. Sistem pemungutan pajak dibagi ke dalam beberapa sistem pemungutan yaitu sistem surat ketetapan/ *official assessment system*, pemungutan dengan sistem setor tunai/*self assessment system*, *withholding tax system*¹⁰², sistem pembayaran dimuka, sistem pengkaitan, sistem benda berharga dan sistem kartu.

Faktor-faktor lain yang menentukan optimalisasi pajak daerah ialah dengan intensifikasi dan ekstensifikasi. Hal-hal penting yang perlu diperhatikan oleh daerah dalam upaya untuk mengoptimalkan penerimaan melalui perpajakan ialah dasar pengenaan pajak. Pemerintah daerah cenderung untuk menggunakan tarif yang tinggi agar diperoleh total penerimaan pajak daerah yang maksimal. Neumark menjelaskan tentang konsep *revenue productivity*,¹⁰³ yaitu sistem perpajakan seharusnya dapat menjamin penerimaan untuk membiayai pengeluaran pemerintah. Pengenaan tarif pajak yang tinggi secara teoritis tidak selalu menghasilkan total penerimaan yang tinggi pula, hal ini tergantung dari respon wajib pajak. Pandangan ini dikenal dengan hipotesis Leviathan¹⁰⁴ yang menjelaskan penerimaan pajak meningkat bukan disebabkan oleh kenaikan tarif, tetapi naik secara otomatis yang dapat disebabkan

¹⁰² Mardiasmo, 2002, Perpajakan, Yogyakarta, Penerbitan Andi., hal 8.

¹⁰³ Ray M Sommerfeld et.all. 1983, *An Introduction Taxation*, Harcourt Brace Jovanovic, Inc. New York, p.3-5.

¹⁰⁴ Richard A Musgrave dan Peggy B Musgrave, 1991, *Keuangan Negara Dalam Teori dan Praktek*, Edisi ke-5, Penerbit Erlangga, Jakarta, hal. 105-106.

oleh pertumbuhan ekonomi, inflasi atau struktur pajak yang meminimalkan penghindaran pajak, respon harga dan kuantitas barang terhadap pengenaan pajak, maka akan dicapai total penerimaan maksimal.¹⁰⁵ Selain itu, pajak juga harus dirasakan adil dilihat dari dua faktor yakni dari siapa yang membayar dan dari besarnya pajak yang dibayar serta hasil pajak harus jelas penggunaan pembiayaannya.¹⁰⁶ Selain adil juga harus mengandung makna *social justice*, *universality principle* dan *ease administration and compliance*.¹⁰⁷

2.2.1. Sistem Perpajakan Daerah

Sistem perpajakan adalah suatu sistem yang terdiri dari unsur-unsur yang saling mempengaruhi satu sama lain yang disusun untuk mencapai sasaran dari pemungutan pajak. Dalam mencapai sasaran pemungutan ini harus memperhatikan siapa subjek pajak yang akan ditarik menjadi wajib pajak, apa objek pajaknya, berapa tarif pajak yang akan dikenakan dan bagaimana dasar pengenaan pajaknya.¹⁰⁸

Sistem perpajakan perlu memperhatikan kebijakan perpajakan (*tax policy*), undang-undang perpajakan (*tax law*) dan administrasi perpajakan (*tax administration*) agar dapat mencapai suatu kinerja yang baik dalam bidang perpajakan.¹⁰⁹ Dalam kegiatan pelaksanaan pemungutan pajak daerah, Dinas pendapatan daerah memperhatikan tiga hal penting dimaksud. Informasi yang lengkap dan dapat dipertanggung-jawabkan merupakan kunci dari administrasi perpajakan yang efektif dan efisien, tanpa hal itu sasaran kebijakan perpajakan akan sulit tercapai. Hal yang senada dapat dilihat pada literatur lain, misalnya Devas menjelaskan bahwa terdapat tiga tolak ukur untuk menilai administrasi pajak daerah. Salah satu tolak ukur untuk menilai administrasi pajak daerah yaitu *tax effectivity*.¹¹⁰ Efektivitas pajak akan tergantung pada sejauh mana kemampuan organisasi pengelola pajak dalam mengadministrasikan pajak dan memberi pelayanan pajak kepada wajib pajak.

¹⁰⁵ Geoffrey Brennan and James M. Buchanan., 1999, *Tax Limits and the Logic of Constitutional Restriction in Democratic Choice and Taxation "A Theoretical and Empirical Analysis"*, Cambridge University Press, hal. 20-22.

¹⁰⁶ Jhon HY Ronald and William L Waugh Jr, 1985, *State and Local Tax Policies*, Greenwood Press, London, hal. 16.

¹⁰⁷ Ray M Sommerfeld, *op.cit*, hal.5.

¹⁰⁸ Kath Nightingale, 2000, *Taxation; Theory and Practice*, London, Prentice Hall, hal. 34.

¹⁰⁹ R. Mansury, 1994, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, PT Bina Rena Pariwara, Jakarta, hal 12.

¹¹⁰ Nick Devas, *op.cit*, hal.144.

Administrasi perpajakan berkaitan dengan pengelolaan sektor pajak yang menyangkut kewenangan pemungutan, sumber daya manusia maupun kegiatan penyelenggaraan pemungutan. Dalam sistem perpajakan, pelaksanaan administrasi perpajakan memegang peranan penting, sebab administrasi perpajakan menentukan kemampuan pelaksanaan kebijakan perpajakan. meskipun peraturan perpajakan telah memenuhi unsur daya pikul dan daya beli yang dapat mendukung penerimaan, bila administrasi perpajakannya tidak berfungsi dengan baik maka sasaran yang telah ditetapkan tidak dapat tercapai. Hal ini menunjukkan pentingnya peranan administrasi perpajakan. Administrasi perpajakan secara keseluruhan merupakan proses pelaksanaan kegiatan di bidang perpajakan sejak penentuan hingga pencapaiannya melalui aparat dan manajemen pajak berdasarkan perangkat kendali yang ditetapkan dengan sarana pendukung yang tersedia. Hal ini sejalan dengan prinsip kemampuan (*ability to pay principle*) yang menyebutkan bahwa orang-orang yang mempunyai kemampuan sama harus membayar pajak dengan jumlah yang sama.¹¹¹

Bird mengemukakan tugas pokok administrasi pajak sebagai: *The three basic task of any tax administration are to identify potential taxpayers, to assess the appropriate tax on them, and to collect that tax. In other words, the three E's of administering taxes are to enumerate, estimate and enforce.*¹¹² Berdasarkan rumusan Bird administrasi pajak memiliki beberapa tugas, pertama, *enumeration* yakni mengidentifikasi Wajib Pajak dalam bentuk pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Ketentuan mengenai *enumeration* di Indonesia diatur dalam Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan. Kedua, adalah *estimation* yakni menghitung atau mengestimasi berapa jumlah pajak yang akan terutang dan harus dibayar oleh Wajib Pajak. Ketentuan mengenai *estimation* diatur dalam ketentuan Pajak Penghasilan. Ketiga, adalah *enforcement* yakni melakukan upaya dan tindakan supaya utang pajak dibayar oleh Wajib Pajak tepat pada waktunya.

2.2.2. Pendekatan *Benefits Received* dan *The Cost of Service*

Pada sistem pemajakan daerah di dunia dikenal dua pendekatan yaitu *benefits received* dan *the cost of service approach*. Kedua pendekatan ini dianggap penting, karena sumber penerimaan pajak terbesar pada pemerintah lokal bertumpu pada

¹¹¹ Richard and Peggy Musgrave, *op.cit*, hal. 28.

¹¹² Richard M. Bird, 1999, *Tax Policy and Economic Development*, Baltimore, London, The John Hopkins University Press, hal. 99.

pajak-pajak atas kendaraan bermotor. Pendekatan *benefits received* didasarkan pada pemikiran bahwa pengenaan pajak harus disesuaikan proporsi keuntungan yang diterima. *Benefit approach principle* adalah suatu prinsip perpajakan tradisional yang dipelopori oleh Thomas Hobbes (1588-1679) dan Yohanes Locke (1632-1704), dan Hugo Grotius (1583-1645). Pemajakan diselenggarakan secara menyeluruh terhadap orang-orang atau warga yang mendapatkan pelayanan publik. Semua warganegara membayar atas pelayanan jasa dan pembelian barang-barang yang dikonsumsi oleh setiap orang, karena pembelian barang dan jasa tersebut dianggap mendatangkan manfaat bagi individu penerima. Pendekatan *benefit received* kemudian dipopulerkan oleh Erik Lindahl (1960).¹¹³

Dalam perkembangannya pendekatan ini banyak digunakan pada sistem pemajakan kendaraan bermotor. Pemakai jalan atau pemilik kendaraan bermotor yang dikenakan pajak sebanding dengan manfaat yang diterima. Pajak yang dikenakan sama dengan biaya pemeliharaan untuk setiap kilometer pemeliharaan jalan raya ditambah biaya *congesti*.¹¹⁴ Pendekatan ini dipakai untuk kebijakan dalam merangsang pertumbuhan ekonomi. Kendaraan komersial yang penting peranannya dalam melancarkan arus barang dan penumpang diberikan keringanan pajak, sedangkan kendaraan sedan mewah yang pemiliknya sangat mampu membayar dikenakan pajak tinggi.

Di negara-negara bagian di Amerika, pungutan jalan raya berupa pajak dipandang lebih baik dari pungutan dengan bea-bea, karena pungutan dengan bea-bea dianggap lebih mahal dan merupakan gangguan bagi pemakai jalan, terutama pada jalan raya dan jalan kota yang cukup ramai.¹¹⁵ Walter menambahkan bahwa setiap pemakai jalan raya harus membayar sejumlah biaya kepada pemerintah, oleh karena kendaraan tersebut menimbulkan kerusakan terhadap jalan raya.¹¹⁶ Belakangan suatu penelitian menarik dari Tjip Ismail mengungkapkan bahwa pada pemerintah daerah sumber PAD seyogyanya difokuskan pada *user charges*, yang intinya pemungutan pajak di daerah lebih cenderung kepada konsep *benefit received*,

¹¹³ R A Musgrave and A T Peacock, eds, 1958, *Classics in the Theory of Public Finance*, London, UK, lihat <http://www.economy professor.com/economictheories/benefit-approach-principle.php>.

¹¹⁴ Walter AA, 1970, *The Economic of road user charge*, (Baltimore : Distribution by The Johns Hopkins Press, hal 22.

¹¹⁵ Jhon Due, 1979, *Keuangan Negara*, Terj. Drs. Iskandarsyah dan Arief Djanin, Jakarta : UIP), hal. 469.

¹¹⁶ Walter AA, *op.cit.*.

dimana jumlah yang dibayar oleh wajib pajak daerah sebanding dengan pelayanan yang diterima.¹¹⁷

Pendekatan *the cost of service* ialah besarnya pajak sebanding dengan biaya yang ditimbulkan oleh pemakai jalan. Berdasarkan konsep ini, pajak untuk kendaraan bermotor truk dan bus akan lebih tinggi bila dibandingkan dengan pajak kendaraan bermotor sedan. Truk dan bus dapat menimbulkan kerusakan yang lebih besar dibandingkan dengan sedan terhadap jalan raya, yang mengakibatkan biaya pemeliharaan jalan yang ditimbulkan akan lebih besar pula. Disamping itu pendekatan *the cost of service* kurang memperhatikan keadaan daya beli dan kemampuan masyarakat, sehingga kurang sejalan dengan kebijakan untuk merangsang pertumbuhan golongan ekonomi lemah.

Dengan demikian pendekatan *benefits received* lebih cenderung bersifat diskriminatif terhadap jenis kendaraan bermotor. Dari sisi basis pajak pendekatan ini memiliki beberapa kriteria yaitu *horse power*, *ownership*, *seat capacity* dan *type*.¹¹⁸ Kriteria *horse power* menunjuk pada besar atau kecilnya *cylinder capacity* suatu kendaraan. Semakin besar kapasitas silinder suatu kendaraan, maka semakin besar pajak yang harus dibayar. *Ownership* berhubungan dengan kepemilikan kendaraan. Kendaraan milik pribadi memiliki kecenderungan dikenakan pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan kendaraan umum, karena kemampuan bayarnya dianggap lebih mampu. *Seat capacity* berkaitan dengan sedikit atau banyaknya tempat duduk (*seat*) pada suatu kendaraan. Dalam konsep ini pajak dikenakan lebih tinggi terhadap kendaraan yang memiliki *seat* lebih sedikit. *Type* dapat pula disebut jenis, dan yang diperhatikan adalah tentang jenis kendaraan tersebut, apakah jenis sedan, truk, bis atau kendaraan roda dua dan tiga dan seterusnya. Dalam hal ini pajak kendaraan sedan lebih mahal dibandingkan dengan bis.

Pendekatan *the cost of service* lebih cenderung ke arah dasar pengenaan pajak *gross weight/net weight* (berat bersih atau berat kotor) kendaraan bermotor. Artinya besarnya pajak yang dikenakan untuk setiap kendaraan bermotor tergantung pada beratnya kendaraan tersebut berjalan di jalan raya. Dua pendekatan ini

¹¹⁷ Tjip Ismail, 2005, Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia, PT. Yellow Mediatama, Jakarta, hal. 21-22.

¹¹⁸ William J. Schultz dan Harris C. Lowell, 1965, *American Public Finance*, (New Jersey : Prentice Hall Inc.), hal. 331.

digunakan di banyak negara dan merupakan dasar dari pengenaan Pajak Kendaraan Bermotor.

Cauley¹¹⁹ dalam literturnya menukil bahwa beberapa pajak dapat dikenakan atas kendaraan bermotor. Jenis pajak itu terdiri dari *Motor Fuels Tax / MFT* (Pajak Minyak atas kendaraan bermotor); *Motor Vehicle Licence Tax /MVLT* (Pajak Lisensi atas kendaraan bermotor); *Licence Tax/DLT* (Pajak atas Surat Izin Mengemudi), dan *Motor Vehicle Purchase Tax/MVPT* (Pajak Pembelian atas Kendaraan bermotor). Pajak Minyak atas kendaraan bermotor (*Motor Fuels Tax*) adalah pemungutan pajak dari bahan bakar yang digunakan untuk menggerakkan kendaraan bermotor.

Di Canada pada tahun 1960-70an seluruh propinsi mengenakan pajak terhadap bahan bakar bensin kendaraan dengan tarif berkisar 12 sampai 20 sen per imperial gallon dan mengenakan pajak terhadap bahan bakar diesel dari 14 sampai 17 sen.¹²⁰ Di Amerika, besarnya pajak atas minyak ini berbeda-beda antara negara bagian. Perbedaan ini timbul karena kondisi ekonomi dari setiap negara bagian itu tidak sama. Untuk negara bagian yang mempunyai kondisi yang cukup baik, karena *income per capita* masyarakat tinggi, maka tarif pajak atas minyak juga tinggi pula.

Pajak atas minyak kendaraan bermotor ini merupakan penerimaan negara-negara yang ditujukan untuk membiayai pemeliharaan jaringan jalan raya dimana pajak minyak itu dipungut. Dari pajak ini dapat dihasilkan 13% dari seluruh jumlah penerimaan negara. Selain mengenakan pajak terhadap bahan bakar kendaraan bermotor, negara bagian di Amerika juga mengenakan pajak terhadap surat izin mengemudi kendaraan bermotor. Dari pajak ini dihasilkan 6% dari seluruh pendapatan pajak kendaraan bermotor. Mengenai Pajak Lisensi atas kendaraan bermotor (*Motor Vehicle Licence Tax*), yang menjadi perhatian biasanya adalah dasar atas perkiraan besarnya pajak yang dikenakan terhadap kendaraan bermotor sehubungan dengan dipakainya jasa jalan raya.

Pada pendekatan *benefit received* maka pajak harus dibayar oleh siapa yang memperoleh keuntungan terbanyak dari pembiayaannya,¹²¹ sekalipun pajak itu bersifat memaksa sebagaimana dijelaskan James dan Nobes: *...a tax is a compulsory levy*

¹¹⁹ Troy J Cauley, 1960. *Public Finance and General Welfare*, (New York : Charles E Merrill Books Inc.), hal. 190.

¹²⁰ Jhon Due, *Ibid*, hal 191.

¹²¹ Kath Nightingale, *Op.Cit*, p.234.

*made by public authorities for which nothing is received in return.*¹²² Karena sifatnya yang dapat dipaksakan, pemerintah mempunyai wewenang untuk melakukan pemaksaan dalam pemungutan pajak, seperti penetapan sanksi yang harus didasarkan pada undang-undang. Pendapat ini didukung oleh Roth, Scholz dan Witte sebagaimana dikutip oleh Hasseldine berikut ini:

*“Compliance with reporting requirements means that taxpayer files all required tax returns at proper time and that the returns accurately report tax liability in accordance with the Internal Revenue Code, regulation and court decision applicable at the time return is filled.”*¹²³

Menurut Kantona perubahan sistem perpajakan tidak selalu menghasilkan perubahan perilaku pajak pada masyarakat.¹²⁴ Perubahan persepsi terhadap pemerintah berupa kepercayaan dan keyakinan bahwa pemerintah melayani rakyat adalah yang mempengaruhi perilaku ekonomi, yang salah satunya adalah kepatuhan membayar pajak (*tax compliance*). Kantona menambahkan timbulnya kepatuhan itu sendiri bisa diakibatkan baik oleh pihak pemerintah, maupun berasal dari diri Wajib Pajak sendiri. Senada dengan itu, Kelman menjelaskan beberapa motif wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya. Pertama, orang membayar pajak karena takut dihukum bila menyembunyikan atau tidak membayar pajak. Kelman menamakan perilaku demikian sebagai *compliance*. Pada tingkatan ini orang membayar pajak bukan didasarkan karena kesadaran akan pentingnya pajak bagi negara dan dirinya sendiri, namun semata-mata karena didorong rasa takut mendapat hukuman bila menghindari pembayaran pajak.¹²⁵

Oleh karena itu, tingkat kepatuhan pajak pada tingkat ini menuntut biaya yang tinggi karena negara harus menyediakan banyak petugas untuk memeriksa para wajib pajak. Motif yang kedua adalah *identification*, yaitu orang membayar pajak karena rasa senang dan hormat kepada petugas pemerintah. Motif yang diharapkan bagi negara adalah motif *internalization*. Pada tingkatan ini orang mau membayar pajak karena didorong oleh keyakinan yang sudah diinternalisasi ke dalam diri bahwa membayar

¹²² Simon James and Christopher Nobes, 1996, *The Economic of Taxation: Principles, Policy and Practice*, 1996/1997 Edition, Europe: Prentice Hall, hal. 237.

¹²³ John Hasseldine, 1993 *How Do Revenue Audits Affect Taxpayer Compliance?*, Bulletin for International bureau of Fiscal Documentation, Vol. 47 No.7/8 July-August, hal..424.

¹²⁴ G Kantona, 1975, *Psychological Economics*, Amsterdam, Elsevier, hal.105.

¹²⁵ Herbert Kelman, 1966, *Compliance, Identification, And Internalization: Three Process of Attitude Change*, dalam *Problems in Sosial Psychology*, New York, McGrawhill, hal 22.

pajak itu adalah kewajiban sebagai warga negara yang tujuannya adalah untuk kepentingan orang banyak. Pada tingkatan ini orang membayar pajak karena kesadarannya dirinya sendiri.¹²⁶

2.2.3. Local Taxing Power (Tax Assignment)

Dalam kaitannya dengan *Local Taxing Power* Alm dan Bahln menjelaskan bagaimana pemerintah daerah memerlukan kewenangan yang penuh di dalam meningkatkan penerimaan pajak daerah. Alm dan Bahl melihat bahwa terdapat banyak isu-isu penting untuk mengimplementasikan undang-undang pajak daerah yang baru (*issues in the implementation reform*). Isu-isu itu sebagaimana dikutip: “...the exact assignment of expenditure responsibility especially at the provincial level, local tax authority, local user charge authority, borrowing power, civil service regulations and the structure of the grants system”.¹²⁷

Isu kewenangan memungut pajak yang penting adalah isu mengenai *taxing power*. Konsep *taxing power* pertama kali dijelaskan oleh John Locke dalam Rozeff yang menjelaskan bahwa pemerintah tidak dapat menjalankan pemerintahannya tanpa biaya yang besar, karena itu diperlukan kewenangan besar pula untuk memungut biaya dalam bentuk pajak. Rozeff menambahkan dimana terdapat sebuah pemerintahan maka disana terdapat pula *taxing power*.¹²⁸ Dalam hal kewenangan pajak ini, sebagai suatu catatan laporan *antifederalis paper* (dalam West El Paso Information NetWork, 1996, Wepin Store), konstitusi federal di Brazil telah memperluas kewenangan pemungutan pajak bagi pemerintah federal setempat dalam rangka untuk meningkatkan penerimaan pajak dan kinerja pajak sejak tahun 1996.

Hal yang sama juga dijelaskan oleh Simanjuntak bahwa isu *tax assignment* merupakan isu krusial dalam sistem pemerintahan bertingkat (*multi level government*) sebagai interaksi antar pusat dan daerah. Masalahnya adalah bagaimana kewenangan itu dapat digunakan seefektif mungkin sehingga pemungutan pajak dan retribusi tidak menyebabkan distorsif dan inefisiensi ekonomi.¹²⁹ Sementara Sidik melihat *taxing power* dari permasalahan pendapatan asli daerah (PAD). Daerah dengan *taxing power*

¹²⁶ *Ibid.*

¹²⁷ James Alm and Roy Bahln, 1999, *Decentralization in Indonesia: Prospect and Problems*, Agency for International Development (USAID), PPC/CDIE/DI Report, work paper, hal. 22-23.

¹²⁸ Michael S Rozeff, 2005, *How the Power to Tax Destroys*, Working paper, email msroz@buffalo.edu, hal.1.

¹²⁹ Robert A Simanjuntak, 2001, *Local Taxation Policy in The Decentralizing Era*, LPEM-UI, USAID Working paper, hal.1.

terbatas tercermin dari rendahnya kontribusi PAD terhadap APBD yang rata-rata kurang dari 10%. Keadaan ini kurang mendukung dan akuntabilitas dari penggunaan anggaran daerah, dimana keterbatasan dana transfer dari Pusat untuk membiayai kebutuhan daerah. Idealnya dapat ditutup oleh daerah dengan menyesuaikan basis (tarif) pajaknya. Hal ini hanya dapat dilakukan bila *taxing power* dari daerah diperbesar.¹³⁰

2.2.4. Tax Effort

Tax effort ialah upaya pemerintah lokal untuk meningkatkan penerimaan pajak daerah. Menurut Devas *et.all*,¹³¹ terdapat tiga tolok ukur di dalam mengukur keberhasilan daerah untuk meningkatkan penerimaannya yaitu hasil, efektivitas dan efisiensi. Hasil (*yield*) menyangkut tentang upaya untuk meningkatkan penerimaan pajak (*tax effort*) karena hasil itu membandingkan antara jumlah pajak yang dipungut dengan produk domestik regional bruto (PDRB). Menurut Devas, PDRB bagi sebagian besar ahli perpajakan dianggap sebagai pengukur yang lazim digunakan.

Stotsky dan Marriam dalam suatu studinya tahun 1990-1995 di 43 negara Sub Sahara Afrika menjelaskan bahwa *tax effort* negara-negara bagian tersebut sangat rendah. Hal ini disebabkan oleh upaya atau usaha untuk menggali pajak-pajaknya juga rendah.¹³² Upaya optimalisasi pajak negara-negara tersebut dilakukan dengan upaya meningkatkan tarif pajak, mengkaji ulang peraturan pajak, insentif petugas pajak¹³³ dan sebagainya.

2.2.5. Efektivitas Pajak (Tax Performance Index)

Efektivitas pajak berupaya mendeskripsikan hubungan antara hasil pemungutan pajak dengan potensi pajak dengan anggapan semua wajib pajak membayar pajaknya. Menurut Devas dalam mengukur efektivitas pajak terdapat lima hal penting yaitu menentukan jumlah wajib pajak, menetapkan nilai kena pajak atau jumlah pajak terhutang, memungut pajak, menegakkan sistem pajak dan membukukan penerimaan pajak. Ketidakefektifan pajak terjadi bila masyarakat mulai menghindari pajak (*tax*

¹³⁰ Machfud Sidik, 2002, Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah sebagai Pelaksanaan Desentralisasi Fiskal (antara Teori dan Implikasinya di Indonesia), Makalah Seminar, 13 Maret, hal. 9.

¹³¹ Nick Devas, *op.cit*, hal. 61.

¹³² Janet Gale Stotsky and Walde Marriam, 1997, *Tax Effort in Sub-Saharan Africa*, International Monetary Fund (IMF), Working Paper, hal.1.

¹³³ Michael S Rozeff, *op.cit*.

avoidance) atau terjadinya kerjasama antara fiskus dan wajib pajak mengurangi jumlah pajak terhutang (*tax evasion*) dan penipuan pajak oleh fiskus.¹³⁴

Di sisi lain pengukuran efektivitas pajak juga perlu dikaitkan pada tiga hal pokok yaitu penyelenggaraan pemerintahan, pelayanan kepada masyarakat dan keuangan. Analisis efektifitas administrasi pemungutan Pajak daerah dapat juga menggunakan alat analisis dengan menggunakan pengukuran *Tax Performance Index* (TPI).¹³⁵ Alat analisis ini dapat menentukan upaya-upaya pelaksanaan administrasi pemungutan pajak untuk mencapai efektifitas kerja yang maksimal dan dapat meningkatkan penerimaan daerah. Pada analisis data digunakan rumus perhitungan untuk menghitung efektifitas pajak.

Tax Performance Index yang dilakukan Dipenda propinsi DKI Jakarta selama ini dihitung atas dasar target penerimaan pajak dengan rumus realisasi penerimaan pajak dibagi dengan target penerimaan pajak. Semakin besar TPI maka akan menunjukkan bahwa semakin efektif pula pemungutan pajak dihubungkan dengan sasaran yang diperoleh. Dalam konteks pajak, *tax effectivity* mengukur hubungan antara hasil pungutan pajak dengan potensi pajak tersebut. Rasio yang mengukur potensi pajak ini disebut *Administrative Effectivity Ratio* (AER). Potensi pajak dapat dilihat dari tiga pendekatan, yaitu :

1. Dari segi penerimaan; AER dari segi penerimaan dapat diukur dengan membandingkan jumlah realisasi pendapatan dengan potensi penerimaan yang ada. AER menggambarkan berapa persen potensi penerimaan yang ada dapat direalisasikan oleh instansi pajak yang bersangkutan. Secara sederhana AER dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\text{AER} = \frac{\text{Realisasi Penerimaan Pajak}}{\text{Potensi Penerimaan Pajak}}$$

2. Dari segi Jumlah Wajib Pajak; AER dari segi jumlah wajib pajak memberi gambaran tentang presentase dari jumlah wajib pajak yang dapat dijaring oleh instansi pajak yang bersangkutan. Dalam hal ini ada dua pendekatan untuk mengukur jumlah wajib pajak yang dapat dijaring oleh instansi pajak tersebut

¹³⁴ *Ibid*, hal. 144-145.

¹³⁵ Machfud Sidik dan Soewondo, *Keuangan Daerah*, Jakarta : Universitas Terbuka, 2001, hal. 75-76.

yaitu jumlah wajib pajak yang terdaftar dan jumlah wajib pajak yang efektif. Formula untuk ini dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\text{AER-WP1} = \frac{\text{Jumlah WP Terdaftar}}{\text{Jumlah Subyek yang potensial}}$$

$$\text{AER-WP2} = \frac{\text{Jumlah WP Efektif}}{\text{Jumlah Subyek yang Potensial}}$$

3. Dari segi obyek pajak; AER dari segi obyek pajak memberikan gambaran rasio dari obyek pajak yang telah dijaring oleh instansi pajak. Secara sederhana formula untuk AER dapat digambarkan sebagai berikut :

$$\text{AER-OP} = \frac{\text{Jumlah Obyek Pajak yang Tercover}}{\text{Jumlah/Besaran Obyek yang Potensial}}$$

Dengan adanya AER ini maka dapat diketahui kemampuan administrasi perpajakan daerah dalam menggali dan merealisasikan potensi pajak yang ada. Selanjutnya untuk mendukung konsep efektivitas pajak perlu pula dijelaskan mengenai konsep potensi pajak (*tax potential*) dan kesenjangan pajak (*tax gap*).

2.2.6. Potensi Pajak

Potensi pajak ialah kemampuan untuk menghasilkan pajak atau kemampuan yang pantas dikenakan pajak secara totalitas. Menurut Hugh Dalton¹³⁶ potensi pajak adalah kata lain dari kapasitas pajak. Dalton menambahkan potensi pajak mendeskripsikan seberapa besar pajak yang dapat dipungut dari masyarakat tanpa menimbulkan akibat ketidaksenangan. Apabila ketidaksenangan itu muncul, hal ini membuktikan bahwa pemungutan pajak telah melampaui kapasitas pajak yang ada.

Shirras¹³⁷ mendefinisikan kapasitas pajak sebagai suatu kemampuan yang dapat dikenakan pajak terhadap setiap orang karena dia memiliki beban pajak (*tax burden*) tanpa merugikan individu yang bersangkutan. Pendapat Shirras sejalan

¹³⁶ <http://hope.dukejournals.org/cgi/reprint/39/4/605.pdf>.

¹³⁷ <http://www.plurabelle.co.uk/catalog/econo.html>.

dengan argumen Josiah Stamp¹³⁸ (dalam Snavely) menyatakan kapasitas pajak sebagai jumlah maksimum yang warga negara menyokong pembiayaan pemerintah tanpa tertekan.

Pernyataan Dalton, Shirras dan Stamp menjelaskan bahwa pajak yang dapat dipungut pemerintah terhadap masyarakat seharusnya menimbulkan kesenangan bagi masyarakat, tetapi bila pemungutan pajak menimbulkan ketidaksenangan, maka hal itu berarti telah melampaui kemampuan bayar masyarakat atau tidak sesuai dengan kemampuan pikul mereka (*tax burden*). Kelemahan pendapat Stamp dan Shirras karena hanya mengandalkan rasa ketidaksenangan atau kesenangan belaka pada jiwa masyarakat. Indikator ini sulit diukur. Pertimbangan yang baik ialah apabila dalam potensi pajak itu dimasukkan determinan lainnya seperti tingkat pertumbuhan ekonomi regional, pendapatan daerah, perubahan distribusi pendapatan, pemerataan pendapatan, tingkat konsumsi masing-masing golongan pendapatan dalam masyarakat dan tingkat pembelanjaan pemerintah daerah.

Dalam menilai potensi pajak terdapat beberapa kriteria yang diperlukan. Menurut Davey kriteria dimaksud ialah, (a). kecukupan dan elastisitas, (b). pemerataan keadilan dan (c). kemampuan administratif, dan (d). kecocokan pajak.¹³⁹ Dalam hubungannya dengan elastisitas, ada dua dimensi yang harus diamati, yaitu pertumbuhan potensi dari dasar pengenaan pajak itu sendiri serta kemudahan untuk memungut pertumbuhan pajak tersebut.

Elastisitas pajak tidak hanya sekedar menggambarkan penerimaan pajak, namun mencerminkan pertumbuhan potensi pajak, terlepas dari keputusan untuk mengubah tarif pajak yang telah ditetapkan. Dalam perpajakan daerah, pemerataan dan keadilan sebagaimana dipersyaratkan oleh Davey di atas, mempunyai tiga dimensi, yaitu keadilan secara vertikal, horizontal dan geografis.

Dalam hal kemampuan administratif, untuk menilai tuntutan pajak yang ditetapkan secara adil suatu pajak pendapatan yang berjenjang atas pegawai memerlukan lebih banyak ketelitian dan pengetahuan teknis yang tinggi. Pajak berbeda-beda pula dalam sisi waktu dan biaya yang diperlukan dalam menetapkan dan memungutnya dibandingkan dengan hasilnya. Adapun kecocokan suatu pajak

¹³⁸ Tipton R. Snavely, 1928, *The Colwyn Committee and the Incidence of Income Tax*, The Quarterly Journal of Economics, Vol. 42, No. 4 (Aug., 1928), pp. 641-668, (lihat [http://links.jstor.org/sici?sici=0033-5533\(192808\)42%3A4%3C641%3ATCCAT1%3E2.0.CO%3B2-D](http://links.jstor.org/sici?sici=0033-5533(192808)42%3A4%3C641%3ATCCAT1%3E2.0.CO%3B2-D)).

¹³⁹ K.J. Davey, *Pembiayaan Pemerintahan Daerah: Praktek-praktek Internasional dan Relevansinya bagi Dunia Ketiga*, (Jakarta: UI-Press), 1988, hal. 40-56.

berhubungan dengan bagaimana suatu kegiatan yang dilakukan masyarakat dapat dan cocok serta wajar untuk dikenakan pajak. Ada tiga tolok ukur hasil kebijakan anggaran, yaitu upaya pajak (*tax effort*), hasil guna (*effectiveness*) dan daya guna (*efficiency*).¹⁴⁰

Pada pemahaman potensi pajak dikenal juga istilah *coverage ratio*. *Coverage ratio* ialah angka yang menunjukkan perbandingan antara jumlah potensi pajak dengan jumlah pajak yang telah dihimpun. Dalam hal ini potensi pajak merupakan perhitungan teoritis berapa jumlah pajak yang semestinya dapat dihimpun dalam satu tahun dengan memperhatikan berbagai indikator.

2.2.7. Kesenjangan Pajak (*Tax Gap*)

Toder menambahkan bahwa *tax gap* dapat dianalisis berdasarkan pada jenis pajak yang ada seperti pajak penghasilan orang pribadi dan badan, pajak bumi dan bangunan, bea cukai dan pajak-pajak lokal. Menurut Asta, *Tax gap* merupakan suatu isu politik yang besar, karena *tax gap* merupakan komponen kunci bagi strategi mengurangi defisit.

Secara sederhana kesenjangan pajak (*tax gap*) merupakan perbedaan antara potensi pajak yang ada dengan jumlah pajak yang telah dibayar oleh wajib pajak,¹⁴¹ atau perbedaan antara pajak terhutang dengan pajak yang aktual.¹⁴² Dalam pelaksanaan pemungutan pajak terdapat selisih atau *gap* yang terjadi antara jumlah penerimaan pajak dengan jumlah pajak terutang yang ada. Selisih jumlah pajak ini merupakan potensi pajak yang hilang, karena itu diperlukan pengelolaan pajak yang baik sehingga dapat dihimpun seluruh dana secara maksimal. Selisih pajak atau potensi pajak yang hilang tersebut dinamakan *tax gap*.

Toder mendefinisikan *tax gap* dalam dua istilah yaitu *gross tax gap* dan *net tax gap*. *Gross tax gap* telah dijelaskan dalam pengertian sebagaimana diuraikan di atas, sedangkan pengertian *net tax gap* ialah seperti kutipan sebagai berikut: *The net tax gap is the gross tax gap in any tax year less payment of that years's tax liability that come in later through either voluntary late payments or IRS enforcement activities.*¹⁴³

¹⁴⁰ Nick Devas, et.al, *op. cit.*, hal. 143-146.

¹⁴¹ <http://finance.senate.gov/press/Gpress/2007/prg081307a.pdf> hal. 1.

¹⁴² Daniel Mitchell, 2007, *The Tax Gap Mirage*, Tax and Budget Buletin, No. 44, Maret, Cato Institute, hal. 1.

¹⁴³ Eric Toder, 2007, *What is Tax Gap?* Tax Notes, October 22, hal. 1.

Hal ini menjelaskan bahwa *gap* pajak netto merupakan *gap* pajak yang diterima dari pembayaran yang semestinya setelah dikurangi *gap* pajak bruto.

Menurut Nasional Research Program (NSR), perlu adanya alat ukur yang jelas untuk menyatakan apakah wajib pajak itu dapat dianggap tidak patuh (*non compliance*). Torder dan NRS menjelaskan bahwa terdapat tiga komponen pada konsep *tax gap* yaitu untuk melihat kepatuhan pajak yaitu:

a. *Nonfiling*

Pemahaman *nonfiling* ialah apabila terdapat wajib pajak tidak melaporkan jumlah pajak pada tepat waktu atau sama sekali tidak melaporkan diri.

b. *Underreporting*

Pada pemahaman ini yang dimaksudkan dengan *underreporting* ialah tindakan wajib pajak yang memperkecil jumlah pendapatan perusahaan (*understanding income*) atau tindakan untuk memperbesar pengeluaran (*overstsating deduction*).

b. *Underpayment*

Underpaykment merupakan pajak terhutang tidak dibayar secara penuh atau terjadi kurang bayar pajak.

The U.S. Government Accountability Office (GAO) melaporkan bahwa 61% pemilik toko sepatu di Amerika ternyata terlibat dalam tindakan memperkecil laba (*underreporting*). Toder¹⁴⁴ menambahkan bahwa *tax gap* dapat dianalisis berdasarkan pada jenis pajak yang ada seperti pajak penghasilan orang pribadi dan badan, pajak bumi dan bangunan, bea cukai dan pajak-pajak lokal. Menurut Asta¹⁴⁵, *Tax gap* merupakan suatu isu politik yang besar, karena *tax gap* merupakan komponen kunci bagi strategi mengurangi defisit. Informasi terakhir dilaporkan Schneider guru besar Johannes Kepler University Austria telah melakukan penelitian tahun 2006, kepada IRS telah melakukan penelitian di 145 kota dan menyimpulkan bahwa rata-rata *tax gap* di tingkat federal tidak lebih dari 14%.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Eric Toder, *Reducing the Tax Gap: The Illusions of Pain Free Deficit Reduction*, Urban Institute and Urban Brookings Tax Policy Center, hal. 4.

¹⁴⁵ <http://finance.senate.gov/press/Gpress/2007/prg081307a.pdf>

¹⁴⁶ IRS, *The IRS estimates are discussed in Government Accountability Office, "Tax Compliance,"* GAO-07-391T, January 23, 2007. See also U.S. Department of Treasury, "A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap," September 26, 2006.

2.2.8. Efisiensi Pajak

Efisiensi pajak merupakan upaya yang dilakukan oleh pemerintah untuk meminimalisasi biaya memungut pajak. Biaya-biaya dimaksud meliputi biaya langsung dan tidak langsung yang digunakan dalam administrasi pemungutan pajak. Termasuk dalam konteks ini adalah *collection cost*, biaya sosialisasi perpajakan dan sebagainya yang terkait. Daya guna pajak akan terasa lebih efektif bila biaya pemungutan pajak dapat lebih ditekan. Hal ini dapat dicapai bila penetapan pajak terhutang bersifat otomatis atau menggeser beban ke pundak wajib pajak dengan cara fiskus tidak mendatangi dari rumah ke rumah, tetapi wajib pajak yang datang membayar pajaknya. Tenaga dan waktu dapat dihemat bila pajak boleh dibayar di bank atau kantor pos.¹⁴⁷

Daya guna merupakan cara mengukur bagian dari hasil pajak yang digunakan untuk menutup biaya memungut pajak yang bersangkutan. Apabila biaya untuk menata penerimaan lebih rendah dari pada hasil pajak, maka daya guna pajaknya akan lebih besar. Sebaliknya, bila biaya pemungutannya lebih besar dari pada hasil pajaknya, maka daya guna pajaknya rendah. Tujuan strategi perpajakan di Indonesia adalah menaikkan hasil pajak yang setiap tahun sesuai dengan pertumbuhan ekonomi. Untuk menaikkan potensi penerimaan pajak dapat diterapkan sistem intensifikasi dan ekstensifikasi pajak.¹⁴⁸

Intensifikasi merupakan upaya peningkatan penerimaan pendapatan dari sumber-sumber yang ada dan selama ini dan telah berjalan. Sasaran yang dituju ialah untuk menjangkau semua objek pajak restoran yang ada supaya menjadi sumber penerimaan yang baik. Upaya peningkatan penerimaan pajak dari dilakukan dari berbagai segi, misalnya dari memperbaiki pasal-pasal dari perundangan yang berlaku, meningkatkan kepastian hukum, mengintensifkan peraturan pelaksanaan, meningkatkan mutu dan citra petugas pajak, dan juga meningkatkan pengawasan. Ekstensifikasi Pajak merupakan upaya peningkatan pajak restoran dengan jalan memperluas dan menambah atau menggali sumber-sumber baru. Dapat dilakukan dengan jalan a). menambah wajib pajak baru, dan b).menciptakan pajak-pajak baru. Kedua upaya ini dalam pelaksanaannya harus memperhatikan situasi dan perkembangan kota. Selain itu juga diperlukan adanya upaya peningkatan mutu dan juga ketepatan waktu.

¹⁴⁷ Nick Devas, *op.cit.*, hal. 146.

¹⁴⁸ Rochmat Soemitro, *op. cit.*, hal. 77-79.

Efisiensi pajak dapat dilakukan dengan konsep meminimalisasi *cost of taxation*. Musgrave menggambarkan *cost of taxation* atas dua hal yaitu diminimalisasi dari biaya operasi (*tax operating cost*) dan dari biaya distorsi pajak (*tax distortion cost*).¹⁴⁹ *Tax operating cost* ialah biaya-biaya yang digunakan dalam rangka menjalankan pemungutan perpajakan. Biaya ini tidak akan ada jikalau sistem perpajakan tidak ada, sedangkan biaya distorsi pajak ialah biaya yang timbul sebagai akibat perubahan-perubahan dalam proses produksi dan faktor produksi karena adanya pajak tersebut yang dapat menyebabkan pola perilaku ekonomi. Biaya distorsi terbagi atas tiga bagian yaitu:

a. *Direct Money Cost*

Direct money cost merupakan biaya-biaya *cash money* (uang tunai) yang dikeluarkan oleh wajib pajak, misalnya pembayaran kepada konsultan pajak. Biaya-biaya berupa *actual cash outlay* yang dikeluarkan oleh wajib pajak dalam pemenuhan kewajiban pajak ini yang oleh Sandford dikelompokkan dalam *direct money cost* timbul akibat implikasi inheren dari adanya sistem pemungutan pajak *self assessment*.¹⁵⁰

b. *Time Cost*

Time cost adalah waktu yang terpakai oleh wajib pajak dalam melakukan pemenuhan kewajiban pajak, misalnya waktu yang digunakan untuk membaca formulir surat pemberitahuan pajak daerah (SPTPD) dan buku petunjuknya, waktu yang terpakai untuk berkonsultasi dengan konsultan pajak dan fiskus serta waktu yang terpakai karena pergi dan pulang ke kantor pajak.

c. *Psychology cost*

Biaya psikologi menurut Guyton *et.al.*¹⁵¹ merupakan biaya-biaya yang meliputi ketidakpuasan, rasa fustasi dan keresahan wajib pajak dalam berinteraksi dengan sistem dan otoritas pajak. Pendapat Guyton sejalan dengan pendapat Sandford yang mengatakan bahwa *psychological cost* merupakan rasa stress dan berbagai rasa takut atau cemas karena melakukan *tax evasion*.

Dari uraian mengenai teori dan konsep kinerja perpajakan di atas, maka dapat digambarkan indikator-indikator sebagaimana tabel di bawah ini:

¹⁴⁹ Cedric Sanford (1989) dalam Adinur, *op.cit.*

¹⁵⁰ John L. Guyton, *et.al.*, *Estimating the Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax*, National Tax Journal. September 2003, hal. 2.

¹⁵¹ *Ibid.*

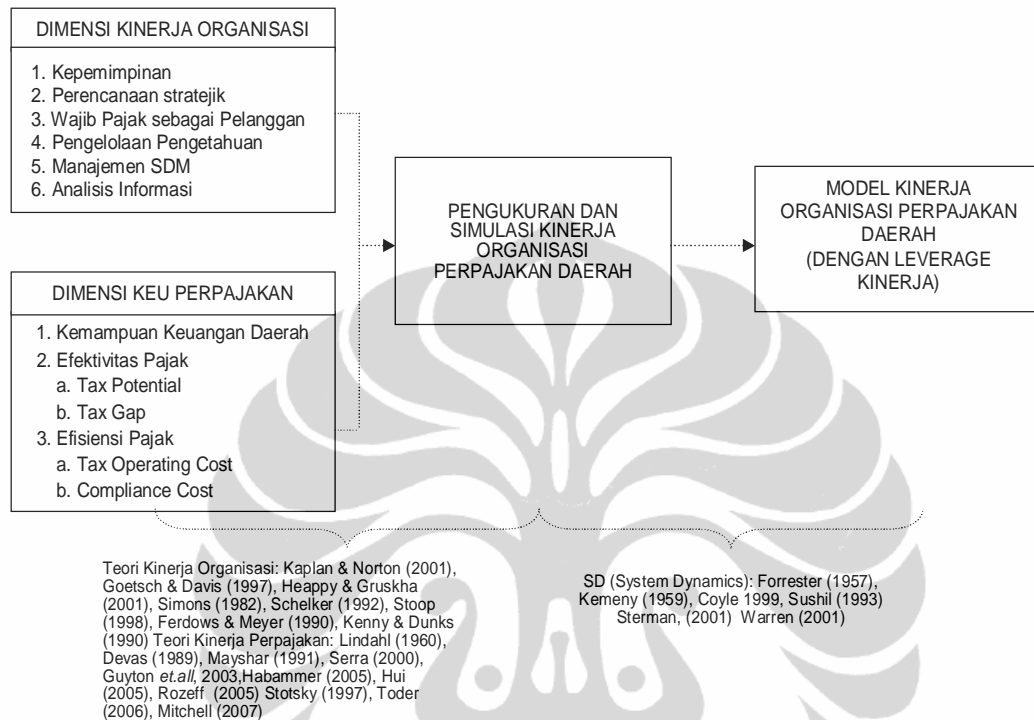
Tabel 2.3.
INDIKATOR KINERJA PERPAJAKAN
MENURUT PARA AHLI PAJAK

No	Pendapat Ahli	Indikator
1	Hobbes (1588), Locke (1632), Grotius (1645) dan Erik Lindahl (1960)	1. Tax Bases 2. Tax System (Benefits received App)
2	Locke (1632), Michael S Rozeff (2005)	1. Local Taxing Power
3	Nick Devas (1989)	1. Hasil (Yield) 2. Keadilan (Equity) 3. Efisiensi Ekonomi 4. Ability to implement 5. Cocok sebagai Sumber Penerimaan
4	Joram Mayshar (1991)	1. Administration, 2. Substitution 3. Active compliance 4. Passive compliance
5	Pablo Serra (2000)	1. Effectiveness Indicator 2. Minimalisasi Compliance Cost
6	Christoph Habammer (2005)	1. Task fulfilment (type of income, tax compliance) 2. Customer satisfaction (service management) 3. Human resources management 4. Efficiency (financial management)
7	Liu Hui (2005)	1. Tax Efektivitas 2. Tax Efficiency
8	Janet Gale Stotsky (1997)	1. Tarif pajak 2. Mengkaji ulang peraturan pajak 3. Insentif petugas pajak

Sumber: dari berbagai literatur

Berikut ini disajikan kerangka teori dalam bentuk bagan dengan maksud untuk memudahkan pemetaan teori-teori kinerja yang telah diulas.

**GAMBAR 2.1.
KERANGKA TEORI**



2.3. Hipotesis

Hipotesis penelitian ini dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Bila variabel *endogeneous* (jumlah objek PKB dan bobot; tarif BBNKB kendaraan baru dan lama; tarif hotel; tarif restoran, pertumbuhan restoran dan kapasitas tempat duduk meningkat, maka akan terjadi peningkatan penerimaan total pajak.
2. Jika kebijakan pertumbuhan pariwisata (unsur *eksogenous*) diintervensi lebih tinggi, maka akan meningkatkan jumlah penerimaan pajak hotel dan pajak restoran.