

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Terdahulu

Kurnia Mursitawati (2014) misalnya, dalam penelitiannya “Evaluasi Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada Badan Layanan Umum (BLU) (Studi pada Fakultas “X” Universitas “Y”)”, ia menganalisis bagaimana implementasi anggaran berbasis kinerja dan fakultas x dan universitas y sebagai objeknya. Hasil penelitian yang diperoleh menunjukkan bahwa objek penelitian secara administrasi dan peraturan telah melaksanakan anggaran berbasis kinerja sesuai dengan PMK Nomor 44/PMK.05/2009, akan tetapi ditemukan beberapa kekurangan dalam pelaksanaan penyusunan RBA, antara lain tidak menghitung capaian kinerja, jadwal pelaksanaan penyusunan anggaran yang tidak sesuai dengan perencanaan, kurangnya pengisian indikator dan satuan biaya yang dikeluarkan, tidak adanya sosialisasi anggaran yang telah di sahkan, kurang lengkapnya TOR dan kurang lengkapnya RAB.

Penelitian Tika Sari Sandra Waworuntu (2013) “Evaluasi Penyusunan Anggaran Sebagai Alat Pengendalian Manajemen BLU RSUP Prof. DR. R.D. Kandou Manado” mengambil permasalahan bagaimana penyusunan anggaran dapat digunakan sebagai alat pengendalian manajemen di rumah sakit tersebut. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penyusunan anggaran di Rumah Sakit Malalayang sebagai alat pengendalian manajemen

sudah cukup efektif. Penyusunan anggaran yang digunakan menggunakan pendekatan sistem perencanaan, program, dan anggaran terpadu (PPBS). Hal ini terlihat dari bagaimana proses penyusunan anggaran sampai dengan tahap pelaporannya sesuai dengan karakteristik PPBS yaitu pendekatan ini dirumuskan dalam bentuk program atau aktivitas dari visi, misi, dan tujuan yang terdapat dalam dokumen perencanaan di Rumah Sakit Malalayang.

Penelitian yang dilakukan oleh Jullyana Said (2013) tentang “Evaluasi Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum di Universitas Negeri Gorontalo” memunculkan permasalahan mengenai bagaimana evaluasi pelaksanaan anggaran Badan Layanan Umum di Universitas Negeri Gorontalo dalam kaitannya dengan pencapaian antara pendapatan dan realisasi anggaran. Hasil yang didapat yakni pelaksanaan BLU dari tahun 2009-2010 belum berjalan optimal, hal ini disebabkan oleh kesiapan sumber daya manusia dan sumber daya penunjang serta pemahaman unsur pimpinan pada unit-unit kerja masih relatif kurang.

Meidyawati (2011) juga sudah lebih dahulu melakukan analisis mengenai implementasi pola pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) dan sebagai objeknya ia memilih Rumah Sakit Stroke Nasional Bukittinggi. Dalam penelitiannya ia mengajukan beberapa pertanyaan berkaitan dengan apakah implementasi PPK-BLU telah berjalan sesuai dengan konsep dan aturan yang berlaku, bagaimanakah kinerja rumah sakit setelah mengimplementasikan PPK-BLU dan kendala-kendala apa saja yang dihadapi. Hasil yang didapat adalah Rumah Sakit Stroke Nasional Bukittinggi

telah menyusun dan mengimplemetasikan semua persyaratan administratif PPK-BLU. Selain itu, implementasi PPK-BLU telah memberikan peningkatan nilai kinerja, peningkatan pertumbuhan pendapatan, dan peningkatan kemandirian rumah sakit.

Tabel 2.1
Ringkasan Penelitian Terdahulu

Peneliti	Judul	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Kurnia Mursitawati (2014)	Evaluasi Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada Badan Layanan Umum (BLU) (Studi pada Fakultas "X" Universitas "Y")	Penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus	Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja pada objek penelitian secara administrasi dan peraturan undang-undang telah sesuai dengan PMK 44/PMK05/2009 , tetapi praktek pelaksanaan penyusunan anggaran masih ada beberapa penyimpangan dan kekeliruan.
Tika Sari Sandra Waworuntu (2013)	Evaluasi Penyusunan Anggaran Sebagai Alat Pengendalian Manajemen BLU RSUP Prof. DR. R.D. Kandou Manado	Penelitian deskriptif, yakni perbandingan antara teori, konsep, standar, atau arsip yang berlaku dengan praktek	Penyusunan anggaran sebagai alat pengendalian manajemen berjalan secara efektif, karena disusun dari mulai perencanaannya sampai dengan tahap pelaporannya tersusun dengan baik.
Jullyana Said (2013)	Evaluasi Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum di Universitas Negeri Gorontalo	Penelitian kualitatif dengan teknik analisis dokumen	Pelaksanaan BLU dari tahun 2009-2010 belum berjalan optimal, hal ini disebabkan oleh kesiapan sumber daya manusia dan sumber daya penunjang serta pemahaman unsur pimpinan pada unit-unit kerja masih relatif kurang;

Tabel 2.1
Ringkasan Penelitian Terdahulu
Lanjutan

Peneliti	Judul	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
Meidyawati (2011)	Analisis Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) pada Rumah Sakit Stroke Nasional Bukittinggi	Penelitian kualitatif	Implementasi PPK-BLU telah memberikan peningkatan nilai kinerja, peningkatan pertumbuhan pendapatan, dan peningkatan kemandirian rumah sakit, serta memberikan manfaat langsung dalam mempermudah proses pengadaan obat-obatan, bahan habis pakai, dan peralatan dalam rangka peningkatan layanan kesehatan kepada masyarakat.

Sumber: Data diolah penulis, 2014

Penelitian kali ini kembali mengevaluasi bagaimana penerapan sistem anggaran berbasis kinerja pada Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). Penggunaan sistem tersebut difokuskan pada proses penyusunan anggaran BLUD. RSUD Bangil sebagai salah satu instansi pemerintah Kabupaten Pasuruan yang sudah berstatus BLUD dirasa perlu untuk dilakukan evaluasi atas penerapan sistem anggaran berbasis kinerja. Penelitian-penelitian sebelumnya tidak membahas bagaimana penilaian dan perhitungan anggaran. Dalam penelitian ini akan lebih difokuskan bagaimana proses dan prosedur penyusunan anggaran dengan menggunakan sistem anggaran berbasis kinerja. Perbedaan lainnya dengan penelitian terdahulu adalah dalam penelitian ini akan dibahas pula Analisa Standar Belanja yang diperhitungkan dalam sistem anggaran berbasis kinerja.

2.2 Kajian Teoritis

2.2.1 Evaluasi

Menurut Arikunto (2010:1) evaluasi didefinisikan sebagai sebuah proses menentukan hasil yang telah dicapai dari beberapa kegiatan yang sudah direncanakan untuk mendukung tercapainya tujuan. Sedangkan Wirawan (2011:7) mendefinisikan evaluasi sebagai riset untuk mengumpulkan, menganalisis, dan menyajikan informasi yang bermanfaat mengenai objek evaluasi, menilainya dengan membandingkannya dengan indikator evaluasi dan hasilnya dipergunakan untuk mengambil keputusan mengenai objek evaluasi. Adapun tujuan dilakukannya evaluasi menurut Wirawan (2011:22-24) meliputi:

1. Mengukur pengaruh program terhadap masyarakat
2. Menilai apakah program telah dilaksanakan sesuai dengan rencana
3. Mengukur apakah pelaksanaan program sesuai dengan standar
4. Memenuhi ketentuan undang-undang
5. Mengukur efektivitas dan efisiensi
6. Akuntabilitas
7. Memperkuat posisi politik

Kemudian, Wirawan (2011:30) juga mengungkapkan bahwa evaluasi merupakan alat dari berbagai cabang ilmu pengetahuan untuk menganalisis dan menilai fenomena ilmu pengetahuan dan aplikasi ilmu pengetahuan dalam penerapan ilmu pengetahuan dalam praktik profesi.

Dipilihnya pendekatan penyusunan anggaran melalui sistem anggaran berbasis kinerja merupakan sebuah kebijakan baru yang diputuskan oleh pemerintah untuk memperbaiki sistem yang lama yang tidak efektif dan efisien. Wirawan (2011:17) mengatakan bahwa setiap kebijakan harus dievaluasi untuk menentukan apakah kebijakan bermanfaat, dapat mencapai tujuannya, dilaksanakan secara efisien dan untuk pertanggungjawaban pelaksanaannya. Selanjutnya Wirawan (2011:17) lebih menekankan bahwa evaluasi kebijakan adalah menilai kebijakan yang sedang atau telah dilaksanakan.

Menurut Wirawan (2011:147) metodologi evaluasi dapat dilakukan dengan beberapa metode, salah satunya dengan metode kualitatif. Evaluasi kualitatif menggunakan data kualitatif dan untuk menjaringnya menggunakan instrumen kualitatif. Suatu evaluasi tidak hanya memerlukan data atau informasi mengenai hasil akhir program atau kebijakan, akan tetapi juga proses pelaksanaan program dan apa yang terjadi dalam proses tersebut (Wirawan, 2011:154).

Dalam metode kualitatif, evaluator merupakan instrumen utama dalam proses evaluasi. Oleh karena itu, John Lofland dalam Wirawan (2011:154) mengatakan agar evaluator dapat menjaring data dengan lengkap dan teliti, ada empat elemen yang harus dipenuhi. *Pertama*, evaluator harus berada sedekat mungkin dari orang dan situasi yang sedang diteliti agar dapat memahami dan mendalami rincian apa yang sedang terjadi. *Kedua*, evaluator harus menangkap fakta-fakta. *Ketiga*, data kualitatif berisi sebagian besar

deskripsi murni orang, aktivitas, dan interaksi. *Keempat*, data kualitatif terdiri dari kutipan langsung dari orang, meliputi apa yang mereka ucapkan dan apa yang mereka tulis.

2.2.1.1 Perspektif Islam

Terdapat beberapa makna evaluasi dalam Al-Quran, diantaranya:

1. Menilai

Evaluasi memiliki makna mengira, menafsirkan, menghitung, dan menganggap. Seperti firman Allah SWT:

...وَإِنْ تُبَدُّوا مَا فِي أَنْفُسِكُمْ أَوْ تُخْفَوْنَ يُحَاسِبْكُمْ بِهِ اللَّهُ فَيَعْفِرُ لِمَنْ يَشَاءُ وَيُعَذِّبُ مَنْ يَشَاءُ
وَاللَّهُ عَلَى كُلِّ شَيْءٍ قَدِيرٌ.

“Dan jika kamu melahirkan apa yang ada dihatimu atau kamu menyembunyikannya, niscaya Allah akan membuat perhitungan dengan kamu tentang perbuatan itu. Maka Allah akan mengampuni bagi siapa yang dikehendaki” (Q.S Al-Baqarah : 284).

Dalam Al-Quran, evaluasi dapat dihubungkan dengan ayat di atas. Evaluasi sama dengan menilai, menganggap sesuatu dengan segala perhitungan yang dapat dipertanggungjawabkan, Allah SWT dapat melakukan itu terhadap perbuatan yang tampak maupun yang disembunyikan (dari pandangan manusia). Namun, evaluasi yang dibahas saat ini pelakunya adalah manusia. sehingga hanya dapat dilakukan pada sesuatu yang tampak, dalam hal ini sistem anggaran berbasis kinerja.

2. Menguji

Evaluasi juga memiliki makna menguji. Dalam Al-Quran Allah SWT berfirman:

الَّذِي خَلَقَ الْمَوْتَ وَالْحَيَاةَ لِيَبْلُوَكُمْ أَيُّكُمْ أَحْسَنُ عَمَلًا وَهُوَ الْعَزِيزُ الرَّحِيمُ.

“Yang menjadikan mati dan hidup, supaya Dia menguji kamu, siapa di antara kamu yang lebih baik amalnya. Dan Dia Maha Perkasa lagi Maha Pengampun” (Q.S Al-Mulk : 02).

Dalam ayat di atas telah dijelaskan bahwa setiap manusia akan diuji oleh Allah SWT, siapa yang lebih banyak amal baiknya. Jika Allah menguji amal perbuatan manusia, maka dapat diartikan objek yang akan diuji dalam penelitian adalah kebijakan dan sistem yang berlaku.

3. Memutuskan

Evaluasi memiliki makna putusan. Allah SWT berfirman:

قَالُوا لَنْ نُؤْتِرَكَ عَلَىٰ مَا جَاءَنَا مِنَ الْبَيِّنَاتِ وَالَّذِي فَطَرْنَا فَافْضِلْ مَا ننتَ قَاضٍ إِمَّا نَقْضِي هَذِهِ الْحَيَاةَ الدُّنْيَا.

“Mereka berkata: “Kami sekali-kali tidak akan mengutamakan kamu daripada bukti-bukti yang nyata (mukjizat), yang telah datang kepada kami dan daripada Tuhan yang telah menciptakan kami; maka putuskanlah apa yang hendak kamu putuskan. Sesungguhnya kamu hanya akan dapat memutuskan pada kehidupan di dunia ini saja.” (Q.S Toha : 72).

Mengevaluasi berarti memutuskan, memutuskan hasil apa yang didapat dari bukti-bukti yang sudah ditemukan selama proses evaluasi. Dalam penelitian ini, yang akan diputuskan adalah hasil dari penerapan sistem anggaran berbasis kinerja. Apakah sistem tersebut dapat meningkatkan keefektifan dan keefisienan dalam penyusunan anggaran. Selanjutnya diambil keputusan apakah sistem tersebut layak untuk tetap digunakan atau tidak.

4. Melihat

Evaluasi juga memiliki makna melihat. Allah SWT berfirman:

قَالَ سَنَنْظُرُ أَصَدَقْتَ أَمْ كُنْتَ مِنَ الْكَاذِبِينَ.

“Berkata Sulaiman: “Akan kami lihat, apa kamu benar, ataukah kamu termasuk orang-orang yang berdusta.” (Q.S An-Naml : 27).

Dalam surat An-Naml ayat 27, Nabi Sulaiman akan melihat apakah apa-apa yang dikatakan umatnya itu benar atau mereka hanya berdusta. Evaluasi dalam penelitian ini, yang akan dilihat adalah apakah sistem telah dilaksanakan dengan benar atau tidak sesuai dengan aturan yang berlaku.

2.2.2 Anggaran

2.2.2.1 Pengertian Anggaran

Menurut Bastian (2006:163) anggaran mengungkapkan apa yang akan dilakukan di masa mendatang. Selanjutnya pemikiran strategis di setiap organisasi adalah proses di mana manajemen berpikir tentang pengintegrasian aktivitas ke arah tujuan organisasi. Pemikiran strategis manajemen didokumentasikan dalam berbagai dokumen pencatatan. Keseluruhan proses diintegrasikan dalam prosedur penganggaran organisasi. Anggaran dapat diinterpretasikan sebagai paket pernyataan perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang. Anggaran selalu menyertakan data penerimaan dan pengeluaran yang terjadi di masa lalu. Menurut *Governmental Accounting Standards Board (GASB)* dalam Bastian (2006:164), definisi anggaran (*budget*) adalah

“...rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan, dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa anggaran merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode. Sumber lain menyebutkan bahwa anggaran adalah rencana kerja organisasi di masa mendatang yang diwujudkan dalam bentuk kuantitatif, formal, dan sistematis (Rudianto, 2009:3 dalam Mursitawati, 2013). Mursitawati (2013) sendiri menarik kesimpulan bahwa anggaran adalah berisi rencana-rencana kerja organisasi di masa mendatang, perkiraan penerimaan dan pengeluaran terjadi dalam satu periode mendatang dan sebuah proses mengalokasikan sumber daya ke dalam kebutuhan-kebutuhan.

Selanjutnya proses penyusunan anggaran biasa disebut dengan penganggaran. Menurut Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) penganggaran merupakan rencana keuangan yang secara sistematis menunjukkan alokasi sumber daya manusia, material dan sumber daya lainnya. Dari beberapa paparan tentang anggaran di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa anggaran merupakan suatu kumpulan perencanaan dan pengalokasian dana yang diperoleh dari berbagai sumber untuk berbagai

aktivitas sesuai dengan visi, misi, dan tujuan suatu organisasi, yang bersifat sistematis dan formal.

2.2.2.2 Fungsi Anggaran

Anggaran merupakan suatu alat untuk melakukan perencanaan dan pengawasan dalam pengelolaan keuangan suatu organisasi atau instansi. Oleh karena itu, anggaran memiliki beberapa fungsi bagi pengguna dan lingkungannya. Menurut Bastian (2006:164) anggaran sektor publik berfungsi sebagai berikut:

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

Menurut Rudianto (2009:5) dalam Mursitawati (2013) anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama anatar lain sebagai berikut:

1. Anggaran sebagai alat perencanaan
2. Anggaran sebagai alat pengorganisasian
3. Anggaran sebagai alat menggerakkan

4. Anggaran sebagai alat pengendalian

Apabila dilihat dari beberapa fungsi yang telah disebutkan di atas, fungsi yang paling utama dari anggaran ada dua, yakni sebagai alat perencanaan dan sebagai alat pengendalian.

2.2.2.3 Siklus Anggaran

Siklus anggaran merupakan tahapan-tahapan dalam penyusunan anggaran yang bersifat sistematis. Sumber lain mendefinisikan siklus anggaran sebagai masa atau jangka waktu mulai saat anggaran disusun sampai dengan saat perhitungan anggaran disahkan dengan undang-undang. Siklus anggaran berbeda dengan tahun anggaran. Tahun anggaran adalah masa satu tahun untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan anggaran atau waktu di mana anggaran tersebut dipertanggungjawabkan. Dengan demikian, siklus anggaran dapat mencakup tahun anggaran atau melebihi tahun anggaran karena pada dasarnya, berakhirnya suatu siklus anggaran diakhiri dengan perhitungan anggaran yang disahkan oleh undang-undang (www.anggaran.depkeu.go.id). Dalam Mursitawati (2013) diungkapkan beberapa tahapan dalam penganggaran sebagai berikut:

1. Tahap Persiapan

Tahap ini dilakukan dengan cara menentukan beberapa anggaran yang diperlukan untuk pengeluaran yang tentunya disesuaikan dengan penaksiran pendapatan yang diperoleh secara akurat. Tahapan ini apabila dilakukan dengan benar akan meminimalisir adanya pemborosan anggaran dan kesalahan estimasi.

2. Tahap Persetujuan

Tahap persetujuan ini adalah persetujuan dari lembaga legislatif. Anggaran yang telah disetujui oleh kepala pemerintahan diajukan ke lembaga legislative yang selanjutnya lembaga legislatif (terutama komite anggaran) akan mengadakan pembahasan guna memperoleh pertimbangan-pertimbangan untuk menyetujui atau menolak anggaran tersebut. Selain itu akan diadakan juga dengar pendapat (*public hearing*).

3. Tahap Administrasi

Tahapan ini merupakan tahapan setelah anggaran yang diajukan oleh eksekutif telah disetujui oleh legislatif. Pelaksanaan anggaran dimulai dari pengumpulan pendapatan yang ditargetkan maupun pelaksanaan belanja yang telah direncanakan. Selain itu, dilakukan juga proses administrasi anggaran berupa meliputi pencatatan pendapatan dan belanja yang terjadi.

4. Tahap Pelaporan

Pada akhir periode atau pada waktu-waktu tertentu yang ditetapkan dilakukan pelaporan sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari proses akuntansi yang berlangsung selama proses pelaksanaan.

5. Tahap Pemeriksaan

Laporan yang diberikan atas pelaksanaan anggaran kemudian diperiksa (diaudit) oleh sebuah lembaga pemeriksa independen. Hasil pemeriksaan akan menjadi masukan atau umpan balik (*feed back*) untuk proses penyusunan pada periode berikutnya.

Sedangkan siklus anggaran menurut Direktorat Jenderal Anggaran terdiri dari beberapa tahap (fase) yaitu:

1. Tahap penyusunan anggaran
2. Tahap pengesahan anggaran
3. Tahap pelaksanaan anggaran
4. Tahap pengawasan pelaksanaan anggaran
5. Tahap pengesahan perhitungan anggaran

2.2.2.4 Analisis Lingkungan

Lingkungan merupakan segala sesuatu yang dapat mempengaruhi kehidupan manusia. Lingkungan mempengaruhi setiap kegiatan yang dilakukan oleh manusia. Beberapa komponen lingkungan yang harus diperhatikan dalam penyusunan anggaran adalah:

1. Lingkungan Ekonomi

Perubahan lingkungan ekonomi dapat berupa perubahan yang positif maupun negatif. Penyusun anggaran harus memperhatikan perubahan yang terjadi. Perubahan-perubahan itu meliputi pertumbuhan ekonomi dan tingkat inflasi.

2. Lingkungan Politik

Lingkungan politik bisa sangat berpengaruh bagi organisasi sektor publik. Bahkan dalam penyusunan anggaran proses politik menjadi perhatian tersendiri bagi para penyusun anggaran. Lingkungan politik berhubungan dengan peraturan pemerintah yang berlaku dan pergantian pimpinan

3. Lingkungan Organisasi

Lingkungan organisasi menyangkut komponen-komponen yang ada di dalamnya, baik pelaksana organisasi maupun alat untuk menjalankan organisasi. Beberapa komponen organisasi seperti komitmen dari seluruh komponen organisasi, sistem administrasi, dan tersedia atau tidaknya sumber daya.

2.2.2.5 Perspektif Islam

Menurut Yulianti, Dosen tetap FIAI UII Yogyakarta dalam jurnalnya yang berjudul Urgensi dan Fungsi Fiqh Anggaran dalam Upaya Antisipasi Korupsi di Indonesia menyebutkan prinsip-prinsip ekonomi Islam yang dapat diterapkan dalam penyusunan anggaran adalah sebagai berikut:

1. Prinsip Tauhid

Prinsip Tauhid adalah prinsip yang umum dalam Islam, sehingga hukum ekonomi Islam pun menganut prinsip tersebut. Prinsip ini menegaskan bahwa semua manusia ada di bawah satu ketetapan yang sama, yaitu tidak ada Tuhan selain Allah. Prinsip ini ditraik dari firman Allah:

قُلْ يَا أَهْلَ الْكِتَابِ تَعَالَوْا إِلَى كَلِمَةٍ سَوَاءٍ بَيْنَنَا وَبَيْنَكُمْ أَلَّا نَعْبُدَ إِلَّا اللَّهَ وَلَا نُشْرِكَ بِهِ شَيْئًا وَلَا يَتَّخِذَ بَعْضُنَا بَعْضًا أَرْبَابًا مِنْ دُونِ اللَّهِ ۗ فَإِنْ تَوَلَّوْا فَقُولُوا اشْهَدُوا بِأَنَّا مُسْلِمُونَ.

“Katakanlah: "Hai Ahli Kitab, marilah (berpegang) kepada suatu kalimat (ketetapan) yang tidak ada perselisihan antara kami dan kamu, bahwa tidak kita sembah kecuali Allah dan tidak kita persekutukan Dia dengan sesuatupun dan tidak (pula) sebagian kita menjadikan sebagian yang lain sebagai tuhan selain Allah". Jika mereka berpaling maka katakanlah kepada mereka: "Saksikanlah, bahwa kami adalah orang-orang yang berserah diri (kepada Allah)". (QS. Ali Imran: 64)

Berdasarkan atas prinsip tauhid tersebut. Maka pelaksanaan hukum ekonomi Islam merupakan ibadah. Dengan demikian, bagi seorang muslim yang bekerja menyusun anggaran, maka tidak lain sedang beribadah dan memenuhi perintah atau ketetapan Allah, sehingga anggaran yang disusun akan transparan, akuntabel, disiplin dan dapat dipertanggungjawabkan.

2. Prinsip Keadilan

Prinsip keadilan adalah prinsip yang menuntut terwujudnya keseimbangan individu dan masyarakat, prinsip tersebut menghendaki jalan lurus dengan menciptakan tatanan sosial yang menghindari perilaku merugikan. Dalam penyusunan anggaran harus dialokasikan secara adil untuk kepentingan seluruh kelompok masyarakat. Prinsip keadilan ini diambil dari firman Allah:

وَلَا تَقْرَبُوا مَالَ الْيَتِيمِ إِلَّا بِالَّتِي هِيَ أَحْسَنُ حَتَّىٰ يَبْلُغَ أَشُدَّهُ ۗ وَأَوْفُوا الْكَيْلَ وَالْمِيزَانَ
بِالْقِسْطِ ۗ لَا تَكْلِفُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا ۗ وَإِذَا قُلْتُمْ فَاعْدِلُوا وَلَوْ كَانَ ذَا قُرْبَىٰ ۗ وَبِعَهْدِ
اللَّهِ أَوْفُوا ۗ ذَلِكُمْ وَصَّاكُم بِهِ لَعَلَّكُمْ تَذَكَّرُونَ.

“Dan janganlah kamu dekati harta anak yatim, kecuali dengan cara yang lebih bermanfaat, hingga sampai ia dewasa. Dan sempurnakanlah takaran dan timbangan dengan adil. Kami tidak memikulkan beban kepada seseorang melainkan sekedar kesanggupannya. Dan apabila kamu berkata, maka hendaklah kamu berlaku adil, kendatipun ia adalah kerabat(mu), dan penuhilah janji Allah. Yang demikian itu diperintahkan Allah kepadamu agar kamu ingat.” (QS. Al An’am: 152).

3. Prinsip Amar Makruf Nahi Munkar

Prinsip Amar Makruf Nahi Munkar, adalah prinsip yang memposisikan anggaran sebagai pedoman kerja, sehingga bagi yang melakukan penyimpangan (kemungkaran) dapat diberi sanksi, dan yang berprestasi diberi reward. Prinsip amar makruf nahi munkar tersebut ditegaskan dalam Al-Qur'an:

وَلْتَكُنْ مِنْكُمْ أُمَّةٌ يَدْعُونَ إِلَى الْخَيْرِ وَيَأْمُرُونَ بِالْمَعْرُوفِ وَيَنْهَوْنَ عَنِ الْمُنْكَرِ ۚ وَأُولَٰئِكَ هُمُ الْمُفْلِحُونَ.

“Dan hendaklah ada di antara kamu segolongan umat yang menyeru kepada kebajikan, menyuruh kepada yang ma’ruf dan mencegah dari yang munkar; merekalah orang-orang yang beruntung.” (QS. Ali Imran: 104).

4. Prinsip Pertanggungjawaban

Prinsip Pertanggungjawaban (*Responsibility*), adalah prinsip yang menuntut komitmen mutlak terhadap upaya peningkatan kesejahteraan sesama manusia, sehingga penyusunan anggaran harus dipertanggungjawabkan kebenarannya. Prinsip pertanggungjawaban tersebut ditegaskan dalam Al-Qur'an:

وَلَقَدْ كَانُوا عَاهَدُوا اللَّهَ مِنْ قَبْلُ لَا يُولُونَ الْآدْبَارَ ۚ وَكَانَ عَهْدُ اللَّهِ مَسْئُولًا.

“Dan sesungguhnya mereka sebelum itu telah berjanji kepada Allah: "Mereka tidak akan berbalik ke belakang (mundur)". Dan adalah perjanjian dengan Allah akan diminta pertanggungjawaban jawabnya.” (QS. Al-Ahzab: 15).

2.2.3 Badan Layanan Umum Daerah (BLUD)

2.2.3.1 Pengertian Badan Layanan Umum Daerah (BLUD)

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah memberikan definisi BLUD sebagai Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) atau Unit Kerja pada SKPD di lingkungan pemerintah daerah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Selanjutnya, BLUD bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi dan produktivitas, dan penerapan praktek bisnis yang sehat.

Waluyo (2011) menyebutkan karakteristik satuan kerja pemerintahan/entitas yang merupakan BLU/BLUD adalah sebagai berikut:

1. Merupakan satuan kerja pemerintahan yang pengelolaannya tidak dipisahkan dari kekayaan negara;
2. Entitas tersebut menghasilkan barang dan/atau jasa yang diperlukan masyarakat;
3. Tidak berorientasi mencari keuntungan (nirlaba);
4. Diberi fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan dengan prinsip efisiensi dan produktivitas seperti perusahaan swasta, untuk meningkatkan

pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa.

5. Rencana kerja, anggaran dan pertanggungjawabannya dikonsolidasikan dengan entitas vertikal di atasnya (kementerian / lembaga) sebagai instansi induk;
6. Penerimaan negara bukan pajak (PNBP) baik pendapatan maupun sumbangan / hibah dapat digunakan secara langsung;
7. Pegawai Badan Layanan Umum dapat terdiri dari pegawai negeri sipil dan bukan pegawai negeri sipil / pegawai BLU/BLUD;
8. Walaupun dikelola secara korporasi, BLU/BLUD bukan merupakan subyek pajak.

Apabila dikelompokkan menurut jenisnya badan Layanan Umum Daerah terbagi menjadi 3 kelompok, yaitu:

1. BLUD yang kegiatannya menyediakan barang dan/atau jasa layanan umum untuk meningkatkan kualitas dan kuantitas pelayanan masyarakat;
2. BLUD yang kegiatannya mengelola wilayah atau kawasan tertentu untuk tujuan meningkatkan perekonomian masyarakat atau layanan umum; dan/atau
3. BLUD yang kegiatannya mengelola dana khusus dalam rangka meningkatkan ekonomi dan/atau pelayanan kepada masyarakat.

2.2.3.2 Pengelolaan Keuangan BLUD

Dalam Permendagri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan BLUD disebutkan bahwa pola pengelolaan

Keuangan Badan Layanan Umum, yang selanjutnya disebut PPK-BLUD, adalah pola pengelolaan keuangan yang memberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah ini, sebagai pengecualian dari ketentuan pengelolaan keuangan negara pada umumnya. Fleksibilitas yang dimiliki tersebut antara lain:

1. Pendapatan dan Belanja

Pendapatan operasional BLUD yang berasal dari PNB (Penerimaan Negara Bukan Pajak) dapat digunakan langsung tanpa terlebih dahulu disetorkan ke rekening kas negara, ini dimungkinkan karena BLUD menggunakan mekanisme Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA). Pertanggungjawabannya akan dilaporkan dalam Laporan Realisasi Anggaran melalui SPM/SP2D pengesahan. Anggaran belanja BLUD merupakan anggaran fleksibel berdasarkan kesetaraan antara volume kegiatan pelayanan dengan jumlah pengeluaran, belanja dapat bertambah/berkurang dari yang dianggarkan sepanjang pendapatan terkait bertambah atau berkurang, setidaknya proporsional.

2. Pengelolaan kas

Dalam rangka pengelolaan kas yang optimal, BLUD merencanakan *cash flows* kasnya, baik *cash inflows* maupun *cash outflows*, termasuk mendapatkan sumber dana untuk menutup defisit jangka pendek, maupun

mendapatkan dana untuk investasi jangka panjang, serta memanfaatkan kas yang menganggur (*idle cash*) untuk memperoleh pendapatan tambahan, seperti deposito berjangka pendek, dan sebagainya.

3. Pengelolaan Piutang dan Utang

BLUD dapat mengelola piutang (memberi pinjaman kepada pihak lain) maupun utang (meminjam dana dari pihak lain) sepanjang dikelola dan diselesaikan secara tertib, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggungjawab serta memberikan nilai tambah sesuai praktik bisnis yang sehat.

4. Investasi

BLUD dapat melakukan investasi jangka pendek maupun jangka panjang, sepanjang dikelola dan diselesaikan secara tertib, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggungjawab serta memberikan nilai tambah sesuai praktik bisnis yang sehat.

5. Pengadaan Barang dan Jasa

Pengadaan barang dan jasa BLUD yang sumber dananya berasal dari pendapatan negara bukan pajak (PNBP), hibah tidak terikat, dan hasil kerjasama dengan pihak lainnya, dapat dilaksanakan berdasarkan ketentuan pengadaan barang/jasa yang ditetapkan pimpinan BLUD, sepanjang tidak bertentangan dengan peraturan yang berlaku.

6. Akuntansi

BLUD dapat mengembangkan kebijakan, sistem, dan prosedur pengelolaan keuangan sendiri, sepanjang tidak bertentangan dengan

Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).

7. Remunerasi

Pejabat pengelola, dewan pengawas dan pegawai dapat diberikan remunerasi berdasarkan tingkat tanggungjawab dan tuntutan profesionalisme yang diperlukan, dengan mempertimbangkan kemampuan keuangan satker yang ada.

8. Surplus/Defisit

Surplus anggaran BLUD dapat digunakan dalam tahun anggaran berikutnya kecuali atas perintah Menteri Keuangan/gubernur/bupati/walikota, sesuai dengan kewenangannya, disetorkan sebagian atau seluruhnya ke Kas Umum Negara/Daerah dengan mempertimbangkan posisi likuiditas BLUD

9. Status Kepegawaian (PNS dan Non PNS)

BLUD dalam kegiatannya memberikan layanan jasa, dapat memperkerjakan tenaga profesional non PNS. Sehingga dalam BLUD dikenal adanya pegawai PNS dan pegawai non PNS. Adapun honorarium pegawai non PNS tersebut tergantung dari kemampuan keuangan masing-masing BLUD, dengan tetap mempertimbangkan peraturan yang berlaku.

Dalam Permendagri Nomor 61 Tahun 2007, BLUD harus mampu menghitung dan menyajikan anggaran yang digunakannya dalam kaitannya dengan layanan yang telah direalisasikan. Dengan sifat-sifat telah disebutkan

sebelumnya, BLUD tetap menjadi instansi pemerintah yang tidak dipisahkan. Oleh karena itu, seluruh pendapatan yang diperolehnya dari non APBN/APBD dilaporkan dan dikonsolidasikan dalam pertanggungjawaban APBN/APBD.

2.2.3.3 Badan Layanan Umum Daerah Rumah Sakit

Pengertian rumah sakit secara umum tertuang dalam WHO Technical Report Series No. 122/1957 dalam Bastian (2008:27) yang menyebutkan:

Rumah sakit adalah bagian integral dari satu organisasi sosial dan kesehatan dengan fungsi menyediakan pelayanan kesehatan paripurna, kuratif, dan preventif kepada masyarakat, serta pelayanan rawat jalan yang diberikannya guna menjangkau keluarga di rumah. Rumah sakit juga merupakan pusat pendidikan dan latihan tenaga kesehatan serta pusat penelitian bio-medik.

Menurut Bastian (2008:38) setidaknya rumah sakit mempunyai siklus aktivitas yaitu melakukan tindakan-tindakan medis seperti pemeriksaan, pengobatan, dan perawatan kesehatan masyarakat. Sedangkan secara lebih luas, tergantung pada sumber daya yang dipunyai, sebuah rumah sakit dapat mempunyai siklus aktivitas sebagai berikut:

1. Menyelenggarakan pemeriksaan, pengobatan, dan perawatan kepada umum (masyarakat);
2. Menyelenggarakan pendidikan dan latihan tenaga medis, ahli dan para medis, baik yang diselenggarakan sendiri maupun bersama dengan instansi lainnya;
3. Mengadakan dan melakukan penelitian.

Dalam kerangka yang lebih luas lagi, aktivitas rumah sakit dapat melingkupi koordinasi dengan rumah sakit cabang atau milik institusi lain membantu masyarakat miskin dalam penanganan kesehatan (aktivitas sosial), dan melakukan berbagai seminar/penyuluhan kesehatan kepada masyarakat umum.

Sedangkan yang dimaksud dengan BLUD rumah sakit adalah rumah sakit yang berstatus BLUD dan menerapkan pola pengelolaan keuangan BLUD (PPK-BLUD) baik secara sebagian atau secara penuh. BLUD rumah sakit diharuskan mengacu pada peraturan, undang-undang dan standar yang berhubungan dengan BLUD baik dalam melakukan aktivitas operasionalnya maupun manajemennya. Pengelolaan keuangan dengan mengadopsi pola BLUD adalah satu langkah lebih baik menuju pengelolaan yang akuntabel. Rumah sakit telah diberikan kebebasan dalam mengelola keuangannya dan melakukan perencanaan sesuai dengan kebutuhan dan aktivitas rumah sakit, namun tetap di bawah peraturan mengenai BLUD dan di bawah pengawasan pemerintahan di atasnya.

2.2.3.4 Perspektif Islam

Menurut Permendagri Nomor 61 Tahun 2007, dalam melakukan kegiatannya BLUD didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Islam juga mengajarkan konsep efisiensi dan produktivitas seperti firman-firman Allah di bawah ini:

1. Efisiensi

Dalam agama Islam sangat menganjurkan efisiensi, mulai dari efisiensi keuangan, waktu, bahkan dalam berkata dan berbuat yang sia-sia (tidak ada manfaat dan tidak ada keburukan) saja diperintahkan untuk meninggalkannya, apalagi berbuat yang mengandung keburukan atau kerugian.

قَدْ أَفْلَحَ الْمُؤْمِنُونَ (١) الَّذِينَ هُمْ فِي صَلَاتِهِمْ خَاشِعُونَ (٢) وَالَّذِينَ هُمْ عَنِ اللَّغْوِ مُعْرِضُونَ (٣)

“Sesungguhnya beruntunglah orang-orang yang beriman (1) (yaitu) orang-orang yang khusyuk dalam shalatnya(2) dan orang-orang yang menjauhkan diri dari (perbuatan dan perkataan) yang tiada berguna(3).” (QS.Al-Mu’minun1-3).

Efisiensi juga dalam hal waktu, Islam juga memerintahkan untuk menggunakan waktu yang kita miliki seoptimal mungkin dan jangan sampai ada waktu yang terbuang secara sia-sia. Sesuai dengan firman Allah SWT dalam Surat Al-Ashr.

وَالْعَصْرِ (١) إِنَّ الْإِنْسَانَ لَفِي خُسْرٍ (٢) إِلَّا الَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ وَتَوَاصَوْا بِالْحَقِّ وَتَوَاصَوْا بِالصَّبْرِ (٣)

“Demi masa(1) Sesungguhnya manusia itu benar-benar berada dalam kerugian(2) kecuali orang-orang yang beriman dan mengerjakan amal shaleh dan nasihat menasihati supaya menaati kebenaran dan nasihat menasihati supaya menetapi kesabaran(3).” (QS.Al-Ashr 1-3).

2. Produktivitas

Islam sebagai pedoman hidup sangat menghargai bahkan amat mendorong produktivitas. Rasulullah saw. Bersabda:

عن ابن عمر رضي الله عنهما عن النبي صلى الله عليه وسلم قال إنَّ الله يُحِبُّ الْمُؤْمِنَ

الْمُحْتَرِفَ

“Dari Ibnu ‘Umar ra dari Nabi saw, ia berkata: “Sesungguhnya Allah mencintai orang yang beriman yang berkarya (produktif menghasilkan berbagai kebaikan)” (H.R. Thabrani)

Islam membenci pengangguran, sebagaimana yang disampaikan oleh seorang sahabat Nabi saw. Ibnu Masud ra:

وعن ابن مسعود قال إني لأكره أن أرى الرَّجُلَ فَارِغًا لَا فِي عَمَلٍ دُنْيَا وَلَا آخِرَةٍ

“Sesungguhnya aku benci kepada seseorang yang menganggur, tidak bekerja untuk kepentingan dunia juga untuk keuntungan akhirat.” (HR At-Thabrani)

وَقُلْ اْعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ
فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ.

“Dan Katakanlah: "Bekerjalah kamu, maka Allah dan Rasul-Nya serta orang-orang mukmin akan melihat pekerjaanmu itu, dan kamu akan dikembalikan kepada (Allah) Yang Mengetahui akan yang ghaib dan yang nyata, lalu diberitakan-Nya kepada kamu apa yang telah kamu kerjakan.” (Q.S At-Taubah : 105).

2.2.4 Sistem Anggaran Berbasis Kinerja

2.2.4.1 Pengertian Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Sancoko, dkk (2008) prinsip anggaran berbasis kinerja secara teori adalah anggaran yang menghubungkan anggaran negara (pengeluaran negara) dengan hasil yang diinginkan (*output* dan *outcome*) sehingga setiap rupiah yang dikeluarkan dapat dipertanggungjawabkan kemanfaatannya.

Menurut Halim dalam Damaianti (2014), mendefinisikan anggaran berbasis kinerja sebagai metode penganggaran bagi manajemen untuk mengaitkan setiap pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran tersebut. Keluaran dan hasil tersebut dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kinerja.

Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan pada konsep *value for money* dan pengawasan atas kinerja output. Menurut Mardiasmo (2009:84) sistem anggaran kinerja pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program. Penerapan sistem anggaran kinerja dalam penyusunan anggaran dimulai dengan perumusan program dan penyusunan struktur organisasi pemerintah yang sesuai dengan program tersebut. Kegiatan tersebut mencakup pula penentuan unit kerja yang bertanggung jawab atas pelaksanaan program, serta penentuan indikator kinerja yang dipakai sebagai tolok ukur dalam mencapai tujuan program yang telah ditetapkan (Mardiasmo, 2009:84).

Menurut Bastian (2006:171) anggaran berbasis kinerja (anggaran yang berorientasi pada kinerja) adalah sistem penganggaran yang berorientasi pada '*output*' organisasi dan berkaitan sangat erat dengan visi, misi, dan rencana strategis organisasi. Anggaran berbasis kinerja mengalokasikan sumber daya pada program, bukan pada unit organisasi semata dan memakai '*output measurement*' sebagai indikator kinerja organisasi. Lebih jauh,

anggaran berbasis kinerja adalah teknik penyusunan anggaran berdasarkan pertimbangan beban kerja (*work load*) dan *unit cost* dari setiap kegiatan yang terstruktur. Selanjutnya menurut Bastian (2006:172) tujuan dari penetapan ‘*output measurement*’ yang dikaitkan dengan biaya adalah untuk mengukur tingkat efisiensi dan efektivitas. Hal ini sekaligus merupakan alat untuk menjalankan prinsip akuntabilitas, karena yang diterima oleh masyarakat pada akhirnya adalah ‘*output*’ dari suatu proses kegiatan birokrasi.

Direktorat Jenderal Anggaran menyatakan sebelum berlakunya sistem anggaran berbasis kinerja di Indonesia, metode penganggaran yang digunakan adalah metode tradisional atau *line-item budgeting*. Anggaran berbasis kinerja mencerminkan beberapa hal. Pertama, maksud dan tujuan permintaan dana. Kedua, biaya dari program-program yang diusulkan dalam mencapai tujuan ini. Ketiga, data kuantitatif yang dapat mengukur pencapaian serta pekerjaan yang dilaksanakan untuk tiap-tiap program. Penganggaran dengan pendekatan kinerja ini berfokus pada efisiensi penyelenggaraan suatu aktivitas. Anggaran ini tidak hanya didasarkan pada apa yang dibelanjakan saja, seperti yang terjadi pada sistem anggaran tradisional, tetapi juga didasarkan pada tujuan/rencana tertentu yang pelaksanaannya perlu disusun atau didukung oleh suatu anggaran biaya yang cukup dan penggunaan biaya tersebut harus efisien dan efektif.

Menurut Hariadi, dkk (2010:10) menyebutkan tujuan anggaran berbasis kinerja adalah (1) meningkatkan kualitas belanja, yaitu efektif dalam mencapai sasaran pembangunan dan efisien dalam pelaksanaan; (2)

meningkatkan transparansi dan akuntabilitas, yakni adanya kejelasan tentang keluaran yang akan dicapai, kejelasan biaya yang dibutuhkan untuk mencapai keluaran, dan kejelasan tentang penanggungjawab kegiatan; dan (3) untuk pengukuran kinerja.

2.2.4.2 Ciri-Ciri dan Ruang Lingkup Anggaran Berbasis Kinerja

Dari pengertian anggaran berbasis kinerja di atas, menurut Bastian (2006:172) terdapat ciri-ciri pokok yang melekat pada sistem anggaran ini yakni:

1. Secara umum sistem ini mengandung tiga unsur pokok, yaitu pengeluaran pemerintah diklasifikasikan menurut program dan kegiatan; *performance measurement* (pengukuran hasil kerja); dan *Program Reporting* (Pelaporan Program).
2. Titik perhatian lebih ditekankan pada pengukuran hasil kerja, bukan pada pengawasan.
3. Setiap kegiatan harus dilihat dari sisi efisiensi dan memaksimalkan output.
4. Bertujuan untuk menghasilkan informasi biaya dan hasil kerja yang dapat digunakan untuk penyusunan target dan evaluasi pelaksanaan kerja.

Kemudian, Direktorat Jenderal Anggaran menetapkan ruang lingkup anggaran berbasis kinerja sebagai berikut:

1. Menentukan Visi Dan Misi, Tujuan, Sasaran, dan Target

Penentuan visi, misi, tujuan, sasaran, dan target merupakan tahap pertama yang harus ditetapkan suatu organisasi dan menjadi tujuan

tertinggi yang hendak dicapai sehingga setiap indikator kinerja harus dikaitkan dengan komponen tersebut. Oleh karena itu, penentuan komponen-komponen tidak hanya ditentukan oleh pemerintah tetapi juga mengikutsertakan masyarakat sehingga dapat diperoleh informasi mengenai kebutuhan publik.

2. Menentukan Indikator Kinerja

Indikator Kinerja adalah ukuran kuantitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan.

Indikator kinerja meliputi:

- a. Masukan (Input) adalah sumber daya yang digunakan dalam suatu proses untuk menghasilkan keluaran yang telah direncanakan dan ditetapkan sebelumnya. Indikator masukan meliputi dana, sumber daya manusia, sarana dan prasarana, data dan informasi lainnya yang diperlukan.
- b. Keluaran (Output) adalah sesuatu yang terjadi akibat proses tertentu dengan menggunakan masukan yang telah ditetapkan. Indikator keluaran dijadikan landasan untuk menilai kemajuan suatu aktivitas atau tolok ukur dikaitkan dengan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan dengan baik dan terukur.
- c. Hasil (Outcome) adalah suatu keluaran yang dapat langsung digunakan atau hasil nyata dari suatu keluaran. Indikator hasil adalah sasaran program yang telah ditetapkan.

d. Manfaat (Benefit) adalah nilai tambah dari suatu hasil yang manfaatnya akan nampak setelah beberapa waktu kemudian. Indikator manfaat menunjukkan hal-hal yang diharapkan dicapai bila keluaran dapat diselesaikan dan berfungsi secara optimal.

e. Dampak (Impact) pengaruh atau akibat yang ditimbulkan oleh manfaat dari suatu kegiatan. Indikator dampak merupakan akumulasi dari beberapa manfaat yang terjadi, dampaknya baru terlihat setelah beberapa waktu kemudian.

3. Evaluasi dan Pengambilan Keputusan terhadap Pemilihan dan Prioritas Program

Kegiatan ini meliputi penyusunan peringkat-peringkat alternatif dan selanjutnya mengambil keputusan atas program/kegiatan yang dianggap menjadi prioritas. Dilakukannya pemilihan dan prioritas program/kegiatan mengingat sumber daya yang terbatas.

4. Analisa Standar Belanja (ASB)

ASB merupakan standar biaya suatu program/kegiatan sehingga alokasi anggaran menjadi lebih rasional. Dilakukannya ASB dapat meminimalisir kesepakatan antara eksekutif dan legislatif untuk melonggarkan alokasi anggaran pada tiap-tiap unit kerja sehingga anggaran tersebut tidak efisien. Dalam menyusun ABK perlu memperhatikan prinsip-prinsip penganggaran, perolehan data dalam membuat keputusan anggaran, siklus perencanaan anggaran daerah, struktur APBN/D, dan penggunaan ASB. Dalam menyusun ABK yang

perlu mendapat perhatian adalah memperoleh data kuantitatif dan membuat keputusan penganggarannya.

2.2.4.3 Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Hariadi, dkk (2010:10) proses penyusunan anggaran berbasis kinerja ini yaitu dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dengan keluaran dan hasil, yakni (1) mengutamakan upaya pencaaian hasil kerja (*output*) dan dampak (*outcome*) atas alokasi belanja (*input*) yang ditetapkan; (2) disusun berdasarkan yang hendak dicapai dalam satu tahun anggaran; (3) program dan kegiatan disusun berdasarkan rencana strategis kementerian/lembaga atau SPKD.

Direktorat Jenderal Anggaran juga telah menyebutkan bagaimana penyusunan anggaran berbasis kinerja. Menurutnya, untuk dapat menyusun Anggaran berbasis kinerja terlebih dahulu harus disusun perencanaan strategik (Renstra). Penyusunan Renstra dilakukan secara obyektif dan melibatkan seluruh komponen yang ada di dalam pemerintahan dan masyarakat. Agar sistem dapat berjalan dengan baik perlu ditetapkan beberapa hal yang sangat menentukan yaitu standar harga, tolok ukur kinerja dan Standar Pelayanan Minimal yang ditetapkan berdasarkan peraturan perundangundangan. Seperti telah disebutkan sebelumnya, penyusunan anggaran berbasis kinerja ini juga harus memperhatikan penggunaan Analisa Standar Belanja (ASB). Dalam rangka penyusunan ASB diperlukan prosedur-prosedur yang dapat menjawab pertanyaan berikut:

1. Berapa biaya yang harus dibebankan pada suatu pelayanan sehingga dapat menutupi semua biaya yang dikeluarkan untuk menyediakan pelayanan tersebut?
2. Apakah lebih efektif jika kita mengontrakkan pelayanan kepada pihak luar daripada melaksanakannya sendiri?
3. Jika kita meningkatkan/menurunkan volume pelayanan, apa pengaruhnya pada biaya yang akan kita keluarkan? Biaya apa yang akan berubah dan berapa banyak perubahannya?
4. Biaya pelayanan apa yang harus dibayar tahun ini bila dibanding dengan tahun selanjutnya?

Penyusunan anggaran juga harus memperhatikan prinsip-prinsip penganggaran yang disebutkan oleh Direktorat Jenderal Anggaran yakni meliputi:

1. **Transparansi dan Akuntabilitas Anggaran**

Anggaran harus dapat menyajikan informasi yang jelas mengenai tujuan, sasaran, hasil, dan manfaat yang diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan atau proyek yang dianggarkan. Oleh karena itu, anggota masyarakat berhak mengetahui proses anggaran dalam menyalurkan aspirasi dan kepentingan masyarakat, terutama pemenuhan kebutuhan-kebutuhan hidup masyarakat. Selain itu, masyarakat juga berhak menuntut pertanggungjawaban atas rencana ataupun pelaksanaan anggaran tersebut.

2. Disiplin Anggaran

Pendapatan yang direncanakan harus dapat terukur secara rasional dan dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan, sedangkan belanja yang dianggarkan merupakan batas tertinggi pengeluaran belanja dan didukung dengan adanya kepastian tersedianya penerimaan dalam jumlah yang cukup dan tidak dibenarkan melaksanakan kegiatan/proyek yang belum/tidak tersedia anggarannya.

3. Keadilan Anggaran

Pemerintah pusat/daerah wajib mengalokasikan penggunaan anggarannya secara adil tanpa diskriminasi sehingga dapat dinikmati oleh seluruh kelompok masyarakat dalam pemberian pelayanan.

4. Efisiensi dan Efektifitas Anggaran

Setiap kegiatan yang direncanakan harus efektif dalam pencapaian kinerjanya dan efisien dalam pengalokasian dananya.

5. Disusun dengan Pendekatan Kinerja

Anggaran disusun dengan mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja (output/outcome) dari perencanaan alokasi biaya atau input yang telah ditetapkan. Hasil kerjanya harus sebanding atau lebih besar dari biaya atau input yang telah ditetapkan.

2.2.4.4 Output yang Dicapai dari Anggaran Berbasis Kinerja

Departemen Keuangan Republik Indonesia Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (2008) menyatakan bahwa penerapan anggaran berbasis

kinerja akan memberikan hasil dalam pelaksanaan pengelolaan keuangan sebagai berikut:

1. Anggaran berbasis kinerja memungkinkan pengalokasian sumber daya yang terbatas untuk membiayai kegiatan prioritas pemerintah sehingga tujuan pemerintah dapat tercapai dengan efisien dan efektif. Dengan melihat anggaran yang telah disusun berdasarkan prinsip-prinsip berbasis kinerja akan dengan mudah diketahui program-program yang diprioritaskan dan memudahkan penerapannya dengan melihat jumlah alokasi anggaran pada masing-masing program.
2. Penerapan anggaran berbasis kinerja adalah hal penting untuk menuju pelaksanaan kegiatan pemerintah yang transparan. Anggaran yang jelas, dan juga *output* yang hendak dicapai, maka akan tercipta transparansi karena dengan adanya kejelasan hubungan semua pihak terkait dan juga masyarakat dengan adanya kejelasan hubungan semua pihak terkait dan juga masyarakat dengan mudah akan turut mengawasi kinerja pemerintah.
3. Penerapan anggaran berbasis kinerja mengubah fokus pengeluaran pemerintah keluar dari sistem *line item* menuju pendanaan program pemerintah dengan tujuan khusus terkait dengan kebijakan prioritas pemerintah. Penerapan anggaran berbasis kinerja menuntut setiap departemen untuk fokus pada tujuan pokok yang hendak dicapai dengan keberadaan departemen yang bersangkutan. Selanjutnya penganggaran yang dialokasikan untuk masing-masing departemen akan dikaitkan dengan tujuan yang hendak dicapai.

4. Organisasi pembuat kebijakan seperti kabinet dan parlemen, berada pada posisi yang lebih baik untuk menentukan prioritas kegiatan pemerintah yang rasional ketika pendekatan anggaran berbasis kinerja.
5. Terdapat perubahan kebijakan yang terbatas dalam jangka menengah, tetapi kementerian tetap bisa lebih fokus kepada prioritas untuk mencapai tujuan departemen meskipun hanya dengan sumber daya yang terbatas. Pimpinan akan tetap fokus untuk mencapai tujuan departemen yang dipimpin tidak perlu terganggu oleh keterbatasan sumber daya dengan penetapan prioritas pekerjaan yang telah ditetapkan.
6. Anggaran memungkinkan untuk peningkatan efisiensi administrasi. Adanya fokus anggaran pada *output* dan *outcome* maka diharapkan tercipta efisiensi dan efektifitas dalam pelaksanaan pekerjaan. Hal ini sangat jauh berbeda apabila dibandingkan dengan ketika fokus penganggaran tertuju pada *input*.

2.2.4.5 Perspektif Islam

Salah satu tujuan dari sistem anggaran berbasis kinerja adalah terciptanya transparansi dan meningkatnya akuntabilitas atas pelaksanaan penyusunan anggaran. Bahkan Fatwa Majelis Permusyawaratan Ulama Aceh Nomor 04 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Anggaran Menurut Syariat Islam memutuskan diantaranya:

1. Anggaran yang dikelola oleh pemerintah dan atau pihak yang lain adalah amanah.
2. Memelihara dan menunaikan amanah adalah wajib.

3. Penganggaran untuk pembangunan yang sangat mendesak wajib diprioritaskan.
4. Pengelolaan anggaran wajib memperhatikan nilai-nilai *Maqashid Al-Syariah*.
5. Pengelolaan anggaran wajib transparan, akuntabel, efisien dan efektif.
6. Penyelewengan anggaran secara sistematis dan atau tidak adalah haram.

Menurut Effendi (2009:1) istilah transparansi merupakan keterbukaan dalam melaksanakan proses pengambilan keputusan dan pengungkapan informasi materil yang relevan mengenai perusahaan. Sedangkan akuntabilitas adalah evaluasi terhadap proses pelaksanaan kegiatan/kinerja organisasi untuk dapat dipertanggungjawabkan serta sebagai umpan balik bagi pimpinan organisasi untuk dapat lebih meningkatkan kinerja organisasi pada masa yang akan datang. Kedua aspek tersebut juga ada dalam Islam. Menurut Mansur (2013) transparansi dan akuntabilitas memiliki kaitan yang erat dengan keempat sifat-sifat Rasulullah saw yakni shiddiq, amanah, fathanah, tabligh.

1. Transparansi

Transparansi memiliki relevansi terhadap nilai-nilai shiddiq dan tabligh. Transparansi sangat menuntut nilai-nilai kejujuran atas setiap informasi dalam sebuah lembaga perusahaan. Namun, nilai-nilai kejujuran (Shiddiq) tidak lah cukup untuk memenuhi kriteria perusahaan yang transparan kepada publik. Karena hal ini berkaitan dengan sebuah informasi, maka dibutuhkan sebuah kecakapan dalam berkomunikasi

(Tabligh), baik itu secara verbal maupun non-verbal sehingga pihak-pihak yang membutuhkan informasi tersebut merasa mudah untuk membaca dan memahami maksud dari si pemberi informasi. Dengan adanya kombinasi antara kejujuran dan kecakapan berkomunikasi maka informasi yang disajikan akan cepat dan tepat dimengerti oleh penggunanya.

2. Akuntabilitas

Akuntabilitas memiliki relevansi dengan amanah dan fathanah. Nilai amanah sangat diperlukan dalam penyampaian informasi, yang menyangkut kejelasan fungsi dan pelaksanaan manajemen perusahaan. Namun, karena hal ini menyangkut beban dan tanggungjawab, maka nilai amanah harus dibarengi dengan kecerdasan intelektual (fathanah) serta skill yang mencukupi agar pengelolaan perusahaan berjalan secara efektif dan efisien. Kombinasi antara amanah dan fathanah inilah yang akan mengejawantahkan akuntabilitas pada laporan keuangan perusahaan, dalam penelitian ini anggaran.

2.3 Kerangka Berpikir

Pergeseran sistem dalam pendekatan penyusunan anggaran dari sistem anggaran tradisional ke anggaran berbasis kinerja membuat penyusunan anggaran perlu melakukan penyesuaian dengan sistem yang baru. Menurut Direktorat Jenderal Anggaran, sistem anggaran berbasis kinerja ini adalah jalan yang lebih baik menuju penyusunan anggaran yang akuntabel. Selain itu, sistem ini dinilai mampu untuk perencanaan dan pelaksanaan anggaran yang

efektif dan efisien. Lebih jauh lagi, menurut Bastian (2008:173) sistem anggaran berbasis kinerja akan membawa keberhasilan organisasi yang lebih luas lagi.

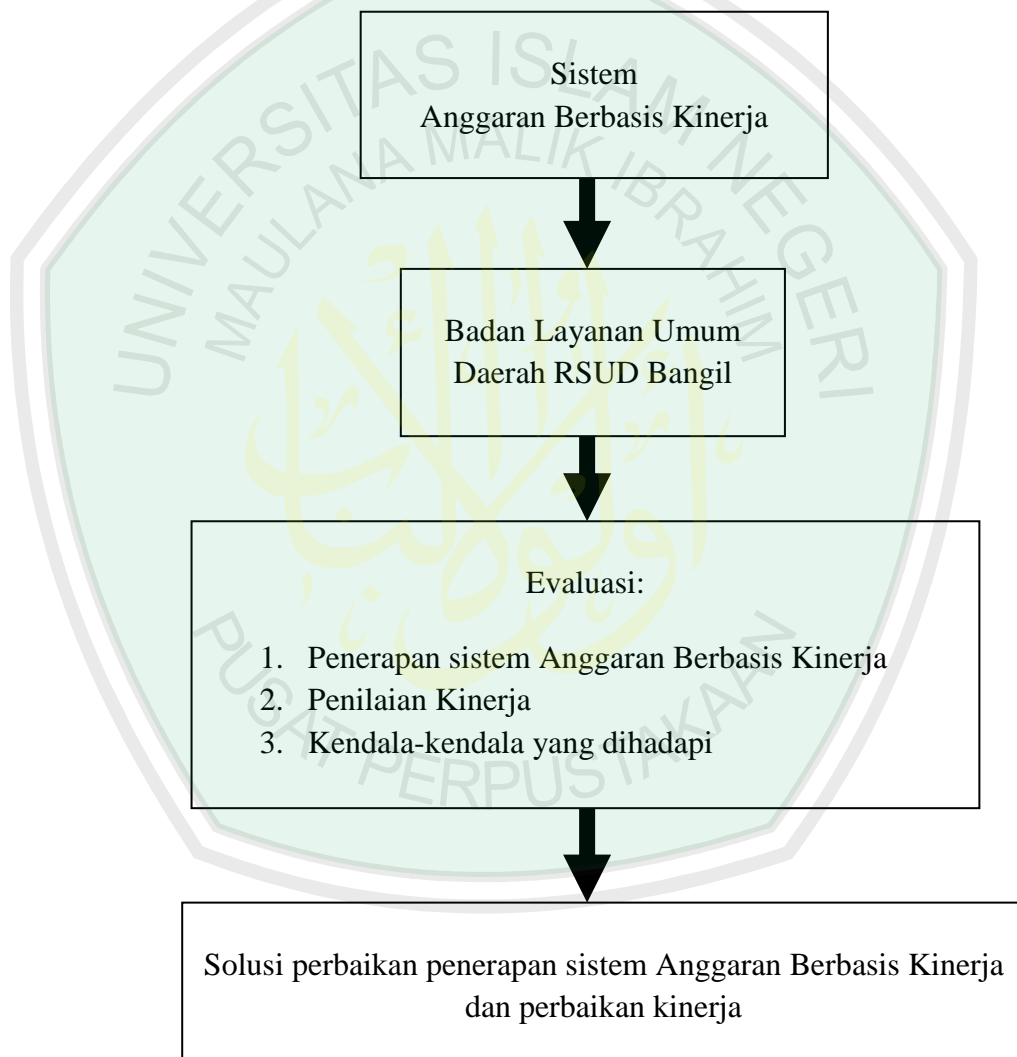
Birokrasi di Indonesia terus mengalami perkembangan. Menurut Waluyo (2011) salah satu alternatif untuk meningkatkan pelayanan publik adalah dengan mewiraswastakan pemerintah. Mewiraswastakan pemerintah adalah paradigma yang memberi arah yang tepat bagi pengelolaan keuangan sektor publik. Oleh karena itu BLU/BLUD hadir sebagai hasil dari mewiraswastakan pemerintah. Salah satu sistem yang digunakan dalam pengelolaan keuangan BLU/BLUD adalah sistem anggaran berbasis kinerja.

Berbagai instansi pemerintah mulai mengukuhkan dirinya sebagai BLU/BLUD. Hal ini menyebabkan instansi tersebut harus menerapkan sistem anggaran berbasis kinerja seperti yang telah diatur dalam peraturan undang-undang. Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Bangil merupakan salah satu satuan kerja pemerintahan Kabupaten Pasuruan yang sudah berstatus BLUD. Penerapan suatu sistem yang baru memerlukan pengawasan yang berkelanjutan demi tercapainya efisiensi dan efektivitas instansi.

Oleh karena itu, pada penelitian ini diambil suatu kerangka pemikiran tentang evaluasi penerapan sistem anggaran berbasis kinerja dalam pengelolaan keuangan BLUD. Evaluasi (penilaian) suatu program biasanya dilakukan dengan membandingkan keadaan nyata dengan keadaan yang diharapkan dalam tujuan sistem tersebut. Sehingga, dengan adanya evaluasi ini, penerapan sistem ini bisa menjadi lebih baik sesuai dengan peraturan

yang berlaku. Selain itu, evaluasi juga untuk mengetahui kendala-kendala yang dihadapi sehingga dapat diperbaiki untuk penerapan di masa yang akan datang.

Adapun bagan alur kerangka berpikir pada penelitian ini adalah sebagai berikut:



Gambar 2.1
Kerangka Berpikir