

PENGANGGARAN BERBASIS KINERJA DALAM PELAYANAN KESEHATAN

BAHAN
AJARPSKM UNUD



Oleh :

PUTU AYU INDRAYATHI,SE,.MPH

I KETUT SUDIANA,SE,.MSi

KATA PENGANTAR

Di bidang keuangan pada sektor publik, sistem manajemen keuangan yang baik adalah yang mampu mewujudkan prinsip-prinsip *good governance* yang termasuk didalamnya adalah sistem dari perencanaan dan pelaksanaan anggaran. Salah satu prinsip umum anggaran adalah efisiensi, efektifitas, transparansi, dan akuntabilitas anggaran sebagai wujud pertanggungjawaban sistem manajemen. Anggaran berbasis kinerja adalah suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kinerja atau output dari perencanaan alokasi biaya atau input yang telah ditetapkan. Definisi tersebut mengandung konsekuensi bahwa setiap alokasi dana harus dapat diukur capaian output/outcome (keluaran atau hasil) yang hendak dicapai dari input (masukan yang ditetapkan). Pada suatu organisasi sebaiknya menggunakan sistem penganggaran berbasis kinerja baik dari sistem pembiayaan sampai terpenuhinya staf pekerja dalam menjalankan penyusunan penganggaran. Sumber daya manusia atau staf pekerja yang mengerjakan penganggaran sebaiknya juga diperhatikan agar proses dari pencatatan dan penganggaran berjalan dengan baik. Staf yang menjalankan tugas dalam penyusunan perencanaan sangat mempengaruhi hasil dari hasil anggaran yang dibuat oleh karena itu setiap organisasi dalam segala bidang diharapkan memiliki tim atau staf khusus yang berfokus pada penyusunan perencanaan anggaran. Data yang akurat dan fasilitas penunjang yang memadai juga memiliki pengaruh dalam penyusunan perencanaan anggaran di suatu organisasi dan adanya partisipasi dari semua pihak dalam suatu organisasi dalam pengambilan keputusan mengenai penyusunan perencanaan anggaran. Bahan ajar ini akan memberikan pemahaman kepada mahasiswa tentang **“Penganggaran Berbasis Kinerja dalam Pelayanan Kesehatan”** sebagai pedoman dalam mengikuti semua kegiatan pembelajaran dari mata kuliah Pembiayaan dan Penganggaran Kesehatan. Semoga *bahan ajar* ini dapat dimanfaatkan dengan sebaik-baiknya untuk menunjang pembelajaran di Program Studi Kesehatan Masyarakat.

Denpasar, Januari 2018

Penulis

DAFTAR ISI

BAB I

PENDAHULUAN

Sistem keuangan negara saat ini telah memasuki babak baru. Menurut Hariadi, 2010 reformasi di dalam manajemen keuangan negara diawali dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara. Sejalan dengan diberlakukannya undang-undang tersebut, pemerintah memperbaiki sistem pengelolaan keuangan Negara menuju pengelolaan yang transparan dan akuntanbel.

Penyusunan anggaran merupakan salah satu bagian yang penting dalam sistem akuntansi, khususnya pada sector pemerintahan. Sistem anggaran yang awalnya menggunakan sistem anggaran tradisional saat ini sudah mulai beralih pada sistem anggaran berbasis kinerja. Penggunaan sistem anggaran tradisional tidaklah efektif dikarenakan penyusunan anggaran hanya berdasarkan jumlah anggaran tahun sebelumnya. Selain itu, anggaran tradisional hanya menggunakan item-item penerimaan dan pengeluaran yang sama dalam setiap periode. Menurut Hariadi, 2010 pada kenyataannya ada item yang sudah tidak relevan untuk digunakan. Untuk itu, dibentuklah suatu sistem penganggaran baru, yakni sistem Anggaran Berbasis Kinerja yang berfokus pada manajemen sector publik yang berorientasi pada kinerja, bukan kebijakan. Selain itu anggaran berbasis kinerja penyusunan dan pelaksanaan anggaran tidak hanya berdasarkan input dan proses saja, tetapi berorientasi pada output.

Undang-Undang (UU) No. 25/2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional, UU No. 32/2004 tentang Pemerintahan Daerah dan UU No. 33/2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah merupakan dasar implementasi otonomi daerah dan desentralisasi pembiayaan pembangunan di daerah. Undang-undang (UU) ini telah memberikan kewenangan yang lebih luas kepada pemerintahan daerah. Dinas Kesehatan sebagai unit pelaksana teknis pemerintah kabupaten/kota menjadi lembaga tertinggi yang mengurus sektor kesehatan yang diserahkan ke daerah.

BAB II

PENGANGGARAN

Reformasi di bidang perencanaan dan penganggaran dimulai pada tahun 2005 dengan mengacu pada Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 25 tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional. Sebagai tindak lanjut terhadap penatalaksanaan peraturan perundangan tersebut, pemerintah telah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 21 tahun 2004 yang mengesahkan bahwa rencana kerja dan anggaran yang disusun menggunakan tiga pendekatan, yaitu :

1. Anggaran terpadu (*Unified Budget*).
2. Kerangka pengeluaran jangka menengah biasa disebut KPJM (*Medium Term Expenditure Framework*).
3. Penganggaran berbasis kinerja biasa disebut PBK (*Performance Based Budget*)

Ciri utama Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) adalah anggaran yang disusun dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan (*input*), dan hasil yang diharapkan (*outcome*), sehingga dapat memberikan informasi tentang efektivitas dan efisiensi kegiatan.

Pelayanan kesehatan adalah setiap upaya yang diselenggarakan sendiri atau secara bersama-sama dalam suatu organisasi untuk memelihara dan meningkatkan kesehatan, mencegah dan menyembuhkan penyakit serta memulihkan kesehatan perorangan, keluarga, kelompok dan ataupun masyarakat (Depkes RI, 2009).

1. Pengertian Anggaran

Menurut Bastian (2006) anggaran mengungkap apa yang akan dilakukan dimasa mendatang. Selanjutnya pemikiran strategis di setiap organisasi adalah proses dimana 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 diimplementasikan 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 dimasa lalu.

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.

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. Dan menurut Rudianto (2009) dalam Mursitawati (2013) anggaran sector publik mempunyai beberapa fungsi utama antara 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 diatas, fungsi paling utama dari anggaran ada dua, yakni sebagai alat perencanaan dan sebagai alat pengendalian.

3. Siklus Anggaran

Siklus anggaran merupakan tahapan-tahapan dalam penyusunan anggaran yang bersifat sistematis. Dalam Mursitawati (2013) diungkapkan beberapa tahapan dalam penganggaran sebagai berikut :

1. Tahap Persiapan

ini dilakukan dengan cara menentukan beberapa anggaran yang diperlukan untuk pengeluaran yang tentunya disesuaikan dengan penaksiran pendapatan yang diperoleh secara akurat.

2. Tahap Persetujuan.

Tahap persetujuan ini adalah persetujuan dari lembaga legislatif. Anggaran yang telah disetujui oleh kepala pemerintah diajukan ke lembaga legislative yang selanjutnya lembaga legeslatif (terutama komite anggaran) akan mengadakan pembahasan guna memperoleh pertimbangan-pertimbangan untuk menyetujui atau menolak anggaran tersebut

3. Tahap Administrasi

Tahapan ini merupakan tahapan setelah anggaran yang diajukan oleh eksekutif telah disetujui oleh legislative. Penatalaksanaan anggaran dimulai dari pengumpulan pendapatan yang ditargetkan maupun pelaksanaan belanja yang telah direncanakan

4. Tahapan Pelaporan

Pada akhir periode atau pada waktu-waktu tertentu yang ditentukan 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 pemeriksaan independen. Hasil pemeriksaan akan menjadi masukan atau umpan balik (feed back) untuk proses penyusunan pada periode berikutnya.

4 Jenis-jenis Anggaran

Line-Item Budgeting

Line-Item Budgeting mempunyai sejumlah karakteristik penting, antara lain tujuan utama melakukan kontrol keuangan, sangat berorientasi pada input organisasi, penetapan melalui pendekatan *incremental* (kenaikan bertahap). Tidak jarang dalam praktek memakai “kemampuan menghabiskan atau menyerap anggaran” sebagai salah satu indikator penting untuk mengukur keberhasilan organisasi. Metode ini termasuk sering dilakukan di rumah sakit, karena mudah menyusun dan rentan terhadap KKN.

Dalam pelaksanaan, karakteristik seperti tersebut diatas mengandung banyak kelemahan. Dalam rezim pemerintahan yang syarat KKN, karakteristik yang berkaitan dengan tujuan melakukan kontrol keuangan, seringkali dilaksanakan hanya sebatas aspek administratif. Hal ini dilakukan kemungkinan karena ditunjang oleh karakter yang lain yang sangat

berorientasi pada input organisasi. Dengan demikian, sistem anggaran tidak memberikan informasi tentang kinerja, sehingga sulit untuk melakukan kontrol kinerja. Kelemahan lain, berhubungan dengan karakteristik penetapan anggaran dengan pendekatan *incremental*, yaitu menetapkan rencana anggaran dengan cara menaikkan jumlah tertentu pada jumlah anggaran yang lalu atau sedang berjalan. Melalui pendekatan ini analisis yang mendalam tentang tingkat keberhasilan setiap program tidak dilakukan. Akibatnya adalah tidak tersedia informasi yang rasional tentang rencana alokasi anggaran tahun yang akan datang. Siapa atau unit mana mendapat dan berapa, seringkali hanya didasarkan pada catatan sejarah dan tidak berorientasi pada tujuan organisasi. Akibat berbagai Kelemahan tersebut masalah besar yang dihadapi oleh sistem *line-item budgeting* adalah masalah keefektivan, *efficiensi* dan *accountabilitas*. (Lihat Tabel 1). Jenis anggaran ini hanya memperhatikan input seperti jumlah SDM, jumlah pasien, alat yang digunakan. Rencana anggaran tahun berikutnya dibuat dengan menaikkan

KESMAS, Jurnal Kesehatan Masyarakat Nasional Vol. 2, No. 5, April 2008

Tabel 1. Contoh Anggaran Pendapatan Rumah Sakit dengan *Line Item Budgeting* per Unit Kerja

Unit Kerja	2007	2008	%
	Rp Jutaan	Rp Jutaan	Naik/Turun
Rawat jalan	200	210	5
Rawat Inap	350	385	10
UGD	130	143	10
Administrasi	20	24	20
Laboratorium medik	500	550	10
Farmasi	700	770	10
Penunjang Medik lainnya	300	345	5

secara *incremental*, biasanya dengan kisaran 5-10% dan dalam kondisi

tertentu dapat dinaikkan lebih dari 10%. Kenaikan bertahap inilah yang membuka peluang terjadi KKN.

Planning Programming Budgeting System dan Zero Based Budgeting

Prinsip ini berupaya menutupi kelemahan yang ada dalam *line-item budgeting* dengan inovasi sistem penganggaran baru yaitu *Planning Programming Budgeting System* (PPBS) dan *Zero Based Budgeting* (ZBB). PPBS berusaha untuk merasionalkan proses pembuatan anggaran dengan menjabarkan rencana jangka panjang ke dalam program-program, sub-sub program serta berbagai projek. Oleh sebab itu, PPBS juga dikenal sebagai *program budgeting*. Pemilihan berbagai alternatif proyek yang ada dilakukan melalui *cost and benefit analysis*. PPBS yang dianggap terlalu rasional, tentu saja terlalu mahal, sehingga justru sulit untuk dilaksanakan.

Kelahiran ZBB bertujuan untuk merasionalkan proses pembuatan anggaran, karena dalam sistem ZBB muncul *decision unit* yang menghasilkan berbagai paket alternatif anggaran yang dibuat dengan tujuan agar direksi rumah sakit dapat lebih responsif terhadap kebutuhan *customer* dan terhadap fluktuasi jumlah anggaran. Dalam praktek, ZBB membutuhkan banyak sekali *paper work*, data serta menuntut penerapan sistem manajemen informasi yang cukup canggih. Hal ini dianggap sebagai hambatan utama penerapan ZBB. Pada contoh tabel 2 jenis anggaran ini baru sebagian dari program rumah sakit yang belum dirinci lagi. Terlihat memang lebih rinci, mulai dari program yang dijabarkan ke berbagai subprogram, lalu subprogram dirinci lagi berdasarkan jenis layanan dan jenis kegiatan.

Hal tersebut memerlukan waktu dan proses panjang sehingga akan menyulitkan, walaupun keakuratan dan sifat keadilan lebih baik. Program terdiri dari sub-sub program yang terdiri dari berbagai jenis layanan dan kemudian diuraikan lagi dalam beberapa jenis kegiatan. Nilai kuantitatif pada contoh ini baru *unit cost*, target dan totalnya. (Lihat Tabel 2)

Tabel 2. Contoh Anggaran Pendapatan Program Kesehatan Ibu Rumah Sakit X dengan Zero Based Budgeting Tahun 2007

Program	Sub Program				
	Jenis Layanan	Jenis kegiatan	Satuan (Rp)	Rencana Tingkat Capaian / tahun	Sub Total (Rp jutaan)
Kesehatan Ibu	Rawat Jalan ibu hamil	Pemeriksaan Ibu hamil	150.000	15.000 pasien	2.250
	Kebugaran ibu hamil	Senam Ibu hamil	250.000	50 kali	12,5
	Promosi ibu Hamil	Seminar ibu Hamil	1.000.000	12 kali	12
	Emergency persalinan	Operasi Persalinan	10.000.000	1.000 pasien	10.000
	Persalinan biasa	Persalinan normal	3.000.000	14.000 pasien	52.000
	Rawat Inap persalinan	Perawatan Persalinan	1.000.000	15.000 pasien	15.000

Untuk perencanaan anggaran metode ini jika untuk pengadaan investasi yang dalam jumlah besar ataupun pengembangan produk baru perlu dilakukan kelayakan atau *cost and benefit analysis* agar hasilnya lebih rasional.

Performance Budgeting

Prinsip ini muncul sudah enam puluh tahunan yang lalu di Amerika, akan tetapi baru populer tahun 1990-an dengan reformasi anggaran dan beberapa karakteristiknya yang dianggap sesuai dengan reformasi administrasi publik. *Performance budgeting* (anggaran yang berorientasi pada kinerja) adalah sistem penganggaran yang berorientasi pada *output* organisasi dan berhubungan sangat erat terhadap visi, misi, dan rencana strategis organisasi. *Performance budgeting* mengalokasikan sumber daya

pada program bukan pada unit organisasi semata dan memakai *output measurement* sebagai indikator kinerja organisasi. Lebih jauh ia mengkaitkan biaya dengan *output* organisasi sebagai bagian yang integral dalam berkas anggarannya.

Tujuan dari penetapan *output measurement* yang dikaitkan dengan biaya adalah untuk dapat mengukur tingkat efisiensi dan efektifitas. Hal ini sekaligus merupakan alat untuk dapat menjalankan prinsip akuntabilitas, karena yang diterima oleh *costumer* pada akhirnya adalah output dari suatu proses kegiatan Manajemen RS. Osborn dan Gaebler, dengan jelas memberikan penjelasan mengenai kekuatan dan kelebihan dari pengukuran yang berorientasi kinerja, sebagai berikut: (1) *What Gets Measured Gets Done*. Manajemen rumah sakit dalam pelaksanaan pelayanannya harus menetapkan terlebih dahulu ukuran-ukuran kinerja setiap unit pelayanan maka secara tidak langsung para personel akan merespon dalam semua tindakan yang positif untuk mencapai kinerja yang sudah ditetapkan tersebut. (2) *If You Don't Measure Result, You Can't Tell Success from Failure*. Seringkali pengambilan keputusan salah karena kita tidak mengukur hasil kinerja terlebih dahulu. (3) *If You Can't See Success. You Can't Reward It*: Pemberian penghargaan terhadap yang berhasil merupakan hal penting dalam memacu pencapaian tingkat produktivitas yang lebih tinggi. Karenanya penting untuk dapat mengidentifikasi keberhasilan. (4) *If You Can't Reward Success. You're Probably Rewarding Failure*. Sekali lagi ditekankan disini bahwa jika kita tidak dapat mengidentifikasi keberhasilan, kemungkinan kita dapat salah mengambil keputusan yaitu memberi insentif pada pihak yang

mengalami kegagalan. (6) *If You Can't See Success. You Can't Learn From It.* Ukuran kinerja juga sangat diperlukan agar kita dapat belajar dari keberhasilan-keberhasilan yang ada. (7) *If You Can't Recognize Failure. You Can't Correct It.* Informasi kondisi produk mulai dari input, proses, output, dan outcome harus kita ketahui sehingga semua kegagalan dapat kita perbaiki. (8) *If You Can't Demonstrate Result. You Can Win Public Support.* Kinerja yang kita capai harus ditampilkan apalagi kinerja terbaik yang dapat kita capai sehingga mendapat dukungan manajemen.

Sebagai sistem penganggaran yang berorientasi kepada output dan memakai *output measurement* ia tidak sekedar membutuhkan indikator-indikator keberhasilan namun lebih dari itu ia membutuhkan *performance management* yang diterapkan secara luas dalam organisasi. Alasannya adalah karena isu utamanya adalah pencapaian keberhasilan organisasi yang menyangkut *performance management* yang lebih luas. Demikian pula *performance budgeting* yang berkaitan erat dengan visi, misi dan rencana strategis rumah sakit. Ini berarti dalam proses perencanaan anggaran visi, misi, dan rencana strategis rumah sakit menjadi acuan utama.

Dengan demikian misi dan rencana strategis harus dirinci sehingga menghasilkan program, sub program serta proyek yang relevan dengan tujuan jangka panjang. Setiap output rumah sakit harus dapat dikaitkan dengan misi dan rencana strategi rumah sakit. Oleh sebab itu, dalam membangun *performance budgeting* terdapat elemen-elemen strategis yang terdiri dari misi dan sasaran serta berbagai elemen praktis yang meliputi program, aktivitas, dan target aktivitas. *Performance budgeting*

mengalokasikan sumber daya pada program dan bukan pada unit organisasi. Konsekuensinya adalah bahwa dalam sistem penganggaran ini tidak terdapat lagi pengategorian anggaran ke dalam anggaran rutin.

Keuntungan yang didapat dengan mengalokasikan sumber daya dalam program adalah mudah untuk mengetahui kinerja setiap program. Ukuran-ukuran kinerja yang dapat diterapkan pada setiap program antara lain adalah biaya atau biaya rata-rata pada setiap satuan beban kerja. Untuk dapat merealisasikan konsep *performance budgeting* dapat dilihat dari sebagian kecil penggunaannya dalam anggaran pendapatan. (Lihat Tabel 3)

Tabel 3. Contoh Anggaran Pendapatan Program Kesehatan Ibu di Rumah Sakit X tahun 2007 dengan *Performance Budgeting*

Program/ Uraian	Indikator Kinerja	Output	Rencana Tingkat Capaian / tahun	Volume	Satuan (Rp)	Rencana (Rp jutaan)	Realisasi (Rp jutaan)
Pemeriksaan Ibu hamil	Kesehatan bumil terkontrol dengan frekuensi minimal 12 kali	15.000 x 12	100% bumil terkontrol 10 kali	150.000 x 10	150.000	27.000	22.500
Senam Ibu hamil	Semua bumil mengikuti senam hamil	15.000	75 % bumil melakukan senam hamil	11.250	250.000	3.750	2.812,5
Seminar ibu Hamil	Semua ibu hamil ikut seminar	15.000	80% diikuti bumil	12.000	1.000.000	15.000	12.000
Operasi Persalinan	Maksimal 3 % bumil resiko tinggi yang dioperasi (zero BBLR)	450	Maksimal 5 % dari ibu hamil	750	10.000.000	4.500	7.500
Persalinan normal	97% Bumil persalinan normal (Zero BBLR)	14.550	95% bumil persalinan normal	14.250	3.000.000	43.650	42.750
Perawatan Persalinan	Semua bumil rawat inap pasca persalinan	15.000	100% bumil rawat inap pasca persalinan	15.000	1.000.000	15.000	15.000

Jenis anggaran ini paling tepat digunakan untuk mengukur kinerja rumah sakit dengan anggaran yang dapat diukur dari output anggaran yang disesuaikan dengan visi misi rumah sakit. Bila visi rumah sakit ikut menyukseskan kesehatan ibu hamil tentunya indikator kinerja tidak semata mencari keuntungan dengan meningkatkan operasi persalinan walaupun tidak dengan indikasi medik. Dalam

aspek promosi dan pencegahan akan diukur dari kualitas persalinan yang diawali dengan kontrol yang adekuat, penyuluhan yang tepat, bayi yang lahir tidak ada Berat Bayi Lahir Rendah (BBLR). Akan sulit terjadi KKN jika semua indikator kinerja yang berdasarkan output dipatuhi. Setiap tahun indikator ini dikaji dan dikaitkan dengan kinerja yang pernah dicapai pada tahun sebelumnya. Untuk rencana anggaran pendapatan yang diperoleh akan berkualitas dari segi ketepatan penggunaan dan alokasinya yang selalu di kontrol oleh targetnya. Ada kalanya sulit memperoleh ukuran kuantitatif kinerja rumah sakit untuk beberapa aspek, akan tetapi prinsip anggaran berbasis kinerja diterapkan terlebih dahulu sehingga secara otomatis akan ketemu arah pengukuran kinerjanya.

BAB III

PENGANGGARAN BERBASIS KINERJA

Penganggaran berbasis kinerja (*performance budgeting*) adalah suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau output dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan. Definisi tersebut mengandung konsekuensi bahwa setiap alokasi dana harus dapat diukur capaian output/*outcome* (keluaran/hasil) yang hendak ingin dicapai dari input (masukan) yang ditetapkan sebelumnya (Depkeu,2008). Seiring dengan semakin tingginya tuntutan masyarakat terhadap transparansi penganggaran belanja publik, maka diperkenalkanlah sistem penganggaran yang berbasis kinerja (*Performance Based Budgeting*) sebagai pengganti sistem penganggaran lama dengan sistem Line Item Budgeting. Dalam sistem *Line Item Budgeting* penekanan utama adalah terhadap input, di mana perubahan terletak pada jumlah anggaran yang meningkat dibanding tahun sebelumnya dengan kurang menekankan pada output yang hendak dicapai dan kurang mempertimbangkan prioritas dan kebijakan yang ditetapkan secara nasional. Anggaran kinerja merupakan sistem anggaran yang lebih menekankan pada pendayagunaan dana yang tersedia untuk mencapai hasil yang optimal. Menurut Shah dan Shen dalam Hendra, 2011 Penganggaran berbasis kinerja merupakan sistem penganggaran yang menyajikan tujuan dan sasaran untuk apa dana dibutuhkan, biaya dari program yang diusulkan dan kegiatan yang terkait untuk mencapai tujuan tersebut, serta *output* yang dihasilkan atau jasa yang diberikan pada setiap program. Penganggaran berbasis kinerja (PBK) merupakan suatu pendekatan sistematis dalam penyusunan anggaran yang berhubungan dengan pengeluaran yang dilakukan organisasi sektor publik dengan kinerja yang dihasilkannya

dengan menggunakan informasi kinerja (Hendra. 2011). Anggaran kinerja menganggarkan sumber daya pada suatu program, bukan untuk suatu unit organisasi saja dan menjadikan *output measurement* sebagai indikator dari kinerja suatu organisasi. Mensatukan biaya dan *output* organisasi merupakan bagian integral dalam berkas atau dokumen suatu anggaran. (Hendra,2011). Menurut Bappenas, PBK adalah anggaran yang disusun dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan (*input*), dan hasil yang diharapkan (*outcomes*), sehingga dapat memberikan informasi tentang efektivitas dan efisiensi kegiatan (BAPPENAS 2009). Anggaran berbasis kinerja (*performance budgeting*) adalah suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau *output* dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan. Definisi tersebut mengandung konsekuensi bahwa setiap alokasi dana harus dapat diukur capaian *output/outcome* (keluaran/hasil) yang hendak dicapai dari *input* (masukan) yang ditetapkan (Sulistiadi 2010).

Depkeu, 2008. Menyatakan bahwa Secara umum prinsip-prinsip anggaran berbasis kinerja didasarkan pada konsep value for money (ekonomis, efisiensi dan efektivitas) dan prinsip good corporate governance, termasuk adanya pertanggungjawaban para pengambil keputusan atas penggunaan uang yang dianggarkan untuk mencapai tujuan, sasaran, dan indikator yang telah ditetapkan.

a. Prinsip Value for Money

Dalam prinsip ini digunakan untuk menilai apakah Negara/unit kesehatan telah mendapatkan manfaat maksimal dari belanja yang dilakukan serta pemanfaatan sumber daya yang dimiliki. Beberapa hal memang sulit untuk diukur, tidak berwujud dan bersifat subyektif sehingga sering disalah artikan karena itu dibutuhkan pertimbangan yang matang dalam menentukan apakah prinsip *value for money* telah

diterapkan dan dicapai dengan baik. *Value for money* tidak semata mengukur biaya barang dan jasa melainkan juga memasukkan gabungan dari unsur kualitas, biaya, sumber daya yang digunakan, ketepatan penggunaan, batasan waktu dan kemudahan dalam menilai apakah secara bersamaan kesemua unsur tersebut membentuk “*value*” (nilai) yang baik.

Pencapaian *value for money* sering digambarkan dalam bentuk tiga E, yaitu:

1. Ekonomis, yaitu meminimalkan biaya sumber daya untuk suatu kegiatan (mengerjakan sesuatu dengan biaya rendah);
2. Efisien, yaitu melaksanakan tugas dengan usaha yang optimal (melakukan sesuatu dengan benar);
3. Efektif, yaitu sejauh mana sasaran dicapai (melakukan hal yang benar).

b. Prinsip Good Corporate Governance

Prinsip *good corporate governance* telah diadopsi oleh hampir semua pemerintahan yang mengaku menjalankan administrasi publik yang modern. *Good governance* antara lain dipahami sebagai suatu kondisi yang mempunyai delapan karakteristik utama yaitu partisipasi, *rule of law*, transparansi, responsiveness, consensus orientation, equity and inclusiveness, effectiveness and efficiency dan accountability. Selanjutnya diyakini ke delapan karakteristik utama tersebut akan mampu menjamin terciptanya pemerintahan yang bebas dari KKN, melindungi kaum minoritas dan suara masyarakat didengar dalam rangka pengambilan keputusan.

Masing-masing prinsip utama tersebut selanjutnya secara ringkas dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. *Participation*, adanya partisipasi dari semua pihak, masyarakat luas termasuk adanya jaminan kebebasan berserikat dan berekspresi dalam proses penganggaran termasuk adanya pengawasan terhadap belanja publik oleh masyarakat luas;
- b. *Rule of law*, dalam kaitan dengan sistem penganggaran prinsip ini merupakan pusat dari proses penyusunan anggaran.
- c. *Transparency*, prinsip ini berlaku di berbagai fungsi dan tanggungjawab pengelolaan keuangan pemerintah, termasuk dalam proses perencanaan, kebijakan keuangan, pencatatan, audit keuangan dan pelibatan masyarakat dalam kegiatan pengelolaan keuangan.
- d. *Responsiveness*, sistem penganggaran harus mampu menampung semua kebutuhan publik dalam waktu yang masuk akal.
- e. *Consensus orientation*, penganggaran harus mengakomodir segala kepentingan yang ada pada masyarakat luas atau juga dikenal dengan istilah anggaran partisipatif.
- f. *Equity and inclusiveness*, kesamaan dan pengikutsertaan jika diterapkan dalam sistem penganggaran maka semua keputusan dalam bidang keuangan dibuat demi kepentingan seluruh masyarakat bukan hanya sebagian golongan.
- g. *Effectiveness and efficiency*, anggaran berbasis kinerja merupakan cerminan kedua prinsip tersebut. Efektivitas adalah melakukan hal yang benar dan efisiensi adalah melakukan sesuatu dengan benar.

- h. *Accountability*, akuntabilitas merupakan inti dari proses anggaran. Akuntabilitas membuat pejabat yang mendapat tugas melaksanakan dan mempertanggungjawabkan anggaran harus dapat mengungkapkan bagaimana dana masyarakat akan digunakan.

Depkeu, 2008 menyatakan bahwa dalam rangka penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terdapat elemen-elemen utama yang harus ditetapkan terlebih dahulu yaitu:

1. Visi dan Misi yang hendak dicapai. Visi mengacu kepada hal yang ingin dicapai oleh pemerintah dalam jangka panjang sedangkan misi adalah kerangka yang menggambarkan bagaimana visi akan dicapai.
2. Tujuan. Tujuan merupakan penjabaran lebih lanjut dari visi dan misi. Tujuan tergambar dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional yang menunjukkan tahapan-tahapan yang harus dilalui dalam rangka mencapai visi dan misi yang telah ditetapkan. Tujuan harus menggambarkan arah yang jelas serta tantangan yang realistik.
3. Sasaran. Sasaran menggambarkan langkah-langkah yang spesifik dan terukur untuk mencapai tujuan. Sasaran akan membantu penyusun anggaran untuk mencapai tujuan dengan menetapkan target tertentu dan terukur.
4. Program. Program adalah sekumpulan kegiatan yang akan dilaksanakan sebagai bagian dari usaha untuk mencapai serangkaian tujuan dan sasaran. Program dibagi menjadi kegiatan dan harus disertai dengan target sasaran output dan outcome. Program yang baik harus mempunyai keterkaitan dengan tujuan dan sasaran serta masuk akal dan dapat dicapai.

5. Kegiatan. Kegiatan adalah serangkaian pelayanan yang mempunyai maksud menghasilkan output dan hasil yang penting untuk pencapaian program. Kegiatan yang baik kriterianya adalah harus dapat mendukung pencapaian program.

BAB IV

PENERAPAN PENGANGGARAN BERBASIS KINERJA DI RUMAH SAKIT

Pada bidang kesehatan penggunaan anggaran berbasis kinerja juga digunakan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang sesuai dengan dana yang akan dibutuhkan. Pada bidang kesehatan penggunaan anggaran berbasis kinerja juga akan menggunakan konsep *value for money* yang meliputi ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Kunci pokok untuk memahami *Performance Based Budgeting* adalah pada kata “Performance atau Kinerja”. Untuk mendukung sistem anggaran berbasis kinerja yang menetapkan kinerja sebagai tujuan utamanya maka diperlukan alat ukur kinerja yang jelas dan transparan berupa indikator kinerja (*performance indicators*). Selain indikator kinerja juga diperlukan adanya sasaran (*targets*) yang jelas agar kinerja dapat diukur dan diperbandingkan sehingga selanjutnya dapat dinilai efisiensi dan efektivitas dari pekerjaan yang dilaksanakan serta dana yang telah dikeluarkan untuk mencapai output/kinerja yang telah ditetapkan. Jenis anggaran ini paling tepat digunakan untuk mengukur kinerja rumah sakit dengan anggaran yang dapat diukur dari output anggaran yang disesuaikan dengan visi misi rumah sakit. Untuk rencana anggaran pendapatan yang diperoleh akan berkualitas dari segi ketepatan penggunaan dan alokasinya yang selalu di kontrol oleh targetnya. Ada kalanya sulit memperoleh ukuran kuantitatif kinerja rumah sakit untuk beberapa aspek, akan tetapi prinsip anggaran berbasis kinerja diterapkan terlebih dahulu sehingga secara otomatis akan ketemu arah pengukuran kinerjanya. Adapun beberapa pengaruh yang ditimbulkan dari anggaran berbasis kinerja terhadap peningkatan pelayanan kesehatan yaitu:

I. SDM Kasir Rawat Jalan

Dengan sudah dianggarkannya segala fasilitas dan kegiatan, sehingga bisa memudahkan

pegawai/tenaga kasir rawat jalan dapat mengumpulkan semua layanan yang telah diberikan kepada pasien dalam sebuah *invoice*. Dapat mencatat pembayaran *cash* dari pasien. Mampu mengeluarkan tagihan berkala kepada perusahaan rekanan. Mampu mencatat pembayaran *non-cash* dari perusahaan pasien. Mampu menghasilkan laporan *outstanding* pasien. Mampu mengontrol tingkat penggunaan anggaran. Mampu menghasilkan laporan pendapatan berdasarkan tipe pasien tertentu. Mampu menghasilkan laporan rincian *invoice*.

II. Registrasi dan Rekam Medis

Beberapa rencana anggaran kebutuhan (gaji/kompensasi) SDM per *shift* disesuaikan dengan rencana kunjungan pelanggan/pasien rumah sakit (Lihat *Business Plan RS*). Berapa rencana anggaran sumber daya pendukung registrasi dan rekam medis antara lain komputer dan printer, ATK cetakan, ATK buku, mebelair, dll (lakukan analisa kebutuhan terlebih dahulu)

III. Pelayanan Medis Pelanggan di Poli

Berapa rencana anggaran kebutuhan (gaji/kompensasi) perawat per *shift* dan dokter tetap disesuaikan dengan rencana kunjungan pelanggan/pasien rumah sakit (lihat *Business Plan RS*). Berapa rencana anggaran alat kesehatan sesuai keinginan dan kebutuhan *user* (lakukan analisa utilisasi alat kesehatan terlebih dahulu dengan konsultasi para *user*/pengguna). Berapa anggaran untuk *medical supplies* masing-masing unit berdasarkan perkiraan kunjungan pelanggan pasien per unit (lihat *business plan*). Berapa rencana anggaran pembuatan bangunan poliklinik. (lakukan analisa utilisasi ruangan berdasarkan tenaga dokter yang ada, produk unggulan yang akan ditawarkan kepada pelanggan/berdasarkan analisa pasar terlebih dahulu, dll). Berapa rencana anggaran sumber daya pendukung poliklinik antara lain komputer dan printer, ATK cetakan, ATK buku, mebel (lakukan analisa kebutuhan terlebih dahulu). Berapa rencana anggaran untuk ruang tunggu yang aman, nyaman, dan bersih (Lakukan analisa kebutuhan terlebih dahulu) antara lain: mapping ruang tunggu, kebutuhan penghijauan, hiburan, bahan

bacaan, sirkulasi udara, kebisingan suara, dan tempat duduk pelanggan/pasien (Sulistiadi, 2008).

Sistem anggaran berbasis kinerja bukanlah tanpa kendala, setiap ada kesulitan menentukan kualitas keuangan, pasti ada kebaikan yang diperoleh. Kendala utama dalam sistem anggaran berbasis kinerja ada pada penetapan *output measurement*. Penetapan indikator output pada keuangan publik seperti rumah sakit memang sulit, akan tetapi bukan berarti tidak berminat untuk memulai menggunakan sistem anggaran ini. Inilah tantangannya, sesudah kesulitan pasti ada kemudahan. Hanya pada awal menentukan kesepakatan outputnya yang sulit, akan tetapi jika sudah ada maka kualitas keuangan rumah sakit ada di hadapan mata. Berikut ini kita menstimulasikan *output measurement* dalam manajemen pelayanan rumah sakit yaitu: pada Kinerja Rawat Jalan. Indikator layanan rawat jalan yang penting bagi para pasien sebagai konsumen rumah sakit meliputi : (1) Lokasi dan akses-akses yang mudah. (2) Layanan yang cepat, dan tepat terutama saat registrasi dan waktu tunggu, dan (3) Suasana kecemasan yang rendah. Kinerja rawat jalan dapat dilihat dari: (1) Kunjungan per hari, (2) Peserta kunjungan baru/hari, (3) Peserta kunjungan lama/hari, (4) Pelayanan spesialis, dan (5) Rasio pasien rawat jalan dengan penduduk. (6) Kemungkinan rencana anggaran rawat jalan berdasarkan kinerja rawat jalan di rumah sakit yaitu sebagai berikut :

1. Perspektif SDM

Berapa jumlah anggaran yang akan dikeluarkan mengenai jumlah SDM (petugas pendaftaran, para dokter/dokter gigi/spesialis, perawat, kasir, *cleaning service*) yang bisa mengikuti pendidikan dan pelatihan terprogram dengan kualitas yang baik. Jumlah anggaran akan efisien jika karakter SDM sesuai dengan karakter rumah sakit. Akan tetapi anggaran menjadi besar jika diperlukan untuk merubah karakter SDM yang berbeda dengan budaya dan

nilai organisasi rumah sakit. Hasil yang diharapkan dari rencana anggarannya adalah:

a. SDM Registrasi dan Rekam Medis

SDM registrasi dan rekam medis dapat mencatat, mengubah, dan memanggil data-data pasien berdasarkan kriteria tertentu (misal: no. *medical record*, nama, no. pegawai, dsb). Dapat dengan cepat dan tepat mendaftarkan pasien yang akan berobat dengan memilihnya dari daftar pasien yang ada dan langsung mencetaknya di *form* kunjungan pasien. Dapat membuat laporan statistik berdasarkan beberapa kriteria, misalnya ICD, BOR, ALOS, TOI, dsb. Mampu menghasilkan laporan kunjungan harian, mingguan, bulanan, tiga bulanan, dan seterusnya. Mampu menghasilkan laporan lain yang diperlukan.

b. SDM Perawat

Ramah, cepat, tanggap, dan informatif. Memiliki kompetensi asuhan keperawatan yang baik. Dapat mencatat konsul dan tindakan medis yang diberikan kepada pasien. Dapat mencatat penggunaan *medical supplies* untuk pasien. Mencatat nama dokter yang menangani. Memasukkan rujukan ke unit penunjang (laboratorium dan, radiologi) jika diperlukan. Dapat mencatat data data keadaan gigi pasien untuk poli gigi. Dapat mencatat diagnose (ICD) pasien. Dapat mencatat penggunaan persediaan obat/*medical supplies* untuk unit yang terkait. Dapat melakukan pemesanan obat/*medical supplies* ke gudang besar. Mampu menghasilkan laporan kunjungan per periode

waktu tertentu. Mampu menghasilkan laporan pendapatan per periode waktu tertentu. Mampu menghasilkan laporan pendapatan per jenis pasien. Mampu membuat laporan penggunaan obat/*medical supplies* dan tingkat persediaannya. Mampu membuat laporan per kasus penyakit.

c. SDM Dokter/Dokter Gigi/Spesialis

Ramah, tepat, cepat, tanggap, dan informatif. Memiliki kompetensi ilmu kedokteran dibidangnya masing-masing. Melaksanakan tindakan medis berdasarkan *evidence based*/indikasi penyakit yang dihadapi pasien.

d. SDM Kasir Rawat Jalan

Dapat mengumpulkan semua layanan yang telah diberikan kepada pasien dalam sebuah *invoice*. Dapat mencatat pembayaran *cash* dari pasien. Mampu mengeluarkan tagihan berkala kepada perusahaan rekanan. Mampu mencatat pembayaran *non-cash* dari perusahaan pasien. Mampu menghasilkan laporan *outstanding* pasien. Mampu mengontrol tingkat penggunaan anggaran. Mampu menghasilkan laporan pendapatan berdasarkan tipe pasien tertentu. Mampu menghasilkan laporan rincian *invoice*. Mampu menghasilkan laporan rekapitulasi harian. Mampu membuat laporan rekapitulasi pendapatan per unit layanan. Mampu membuat laporan realisasi anggaran. Mampu membuat laporan *outstanding and aging*. Mampu membuat laporan realisasi pendapatan. Mampu membuat jurnal biaya. Mampu membuat jurnal kas. Mampu membuat jurnal

pendapatan. Mampu membuat laporan *invoice*. Mampu membuat laporan penerimaan kas harian. Mampu membuat neraca. Mampu menghitung rugi laba. Mampu membuat laporan pendapatan setiap poliklinik. Mampu membuat laporan biaya setiap poliklinik. Mampu membuat realisasi anggaran.

2. Perspektif Proses Pelayanan Pelanggan Rawat Jalan

Dalam mensinkronisasikan pelayanan dengan anggaran perlu memahami prosesnya. Dalam pelayanan diutamakan kemudahan akses pelayanan pelanggan dengan dukungan sumber daya yang ada disertai adanya keamanan dan kenyamanan pelanggan. Rencana anggaran proses pelayanan pelanggan Rawat Jalan :

a. Registrasi dan Rekam Medis

Berapa rencana anggaran kebutuhan (gaji/kompensasi) SDM per *shift* disesuaikan dengan rencana kunjungan pelanggan/pasien rumah sakit. Berapa rencana anggaran sumber daya pendukung registrasi dan rekam medis antara lain komputer dan printer, ATK cetakan, ATK buku, mebel, dll (lakukan analisa kebutuhan terlebih dahulu)

b. Pelayanan Medis Pelanggan di Poli

Berapa rencana anggaran kebutuhan (gaji/kompensasi) perawat per *shift* dan dokter tetap disesuaikan dengan rencana kunjungan pelanggan/pasien rumah sakit, Berapa rencana anggaran alat kesehatan sesuai keinginan dan kebutuhan *user* (lakukan analisa utilisasi alat kesehatan terlebih dahulu dengan konsultasi para

user/pengguna), Berapa anggaran untuk *medical supplies* masing-masing unit berdasarkan perkiraan kunjungan pelanggan pasien perunit (lihat *business plan*), Berapa rencana anggaran pembuatan bangunan poliklinik (lakukan analisa utilisasi ruangan berdasarkan tenaga dokter yang ada, produk unggulan yang akan ditawarkan kepada pelanggan/berdasarkan analisa pasar terlebih dahulu, dll). Berapa rencana anggaran sumber daya pendukung poliklinik antara lain komputer dan printer, ATK cetakan, ATK buku, mebel, dll (lakukan analisa kebutuhan terlebih dahulu). Berapa rencana anggaran untuk ruang tunggu yang aman, nyaman, dan bersih. Lakukan analisa kebutuhan terlebih dahulu antara lain: mapping ruang tunggu, kebutuhan penghijauan, hiburan, bahan bacaan, sirkulasi udara, kebisingan suara, dan tempat duduk pelanggan/pasien.

c. Kasir

Berapa rencana anggaran kebutuhan (gaji/kompensasi) petugas kasir per *shift* disesuaikan dengan rencana kunjungan pelanggan/pasien rumah sakit. Berapa rencana anggaran sumber daya pendukung kasir antara lain komputer dan printer, ATK cetakan, ATK buku, mebel, dll (lakukan analisa kebutuhan terlebih dahulu). Untuk menentukan *output measurement* pelayanan rumah sakit memang ada beberapa hal yang masih abstrak. Bukanlah hal ini menjadi alasan untuk tidak menggunakan sistem ini. Ada upaya jalan keluarnya dengan menguraikan sesuatu kinerja yang abstrak ke dalam elemen praktis yang kualitatif dulu, kemudian di cari sandaran yang

mendekati elemen praktis dalam tataran kuantitatif. Awalnya memang belum pas, akan tetapi bila menjadi kebaikan itu menjadi hal yang rutin, maka akan mendapat kemudahan memperoleh indikator kuantitatif.

BAB. IV

PENERAPAN PENGANGGARAN BERBASIS KINERJA DI PUSKESMAS

Pada bidang kesehatan penggunaan penggaran berbasis kinerja juga digunakan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang sesuai dengan dana yang akan dibutuhkan. Pada setiap puskesmas akan dimulai mengalokasikan sumber daya pada program apa yang akan dilaksanakan seperti program promosi kesehatan, kesehatan lingkungan, pencegahan pemberantasan penyakit, kesehatan keluarga dan reproduksi, perbaikan gizi masyarakat, dan penyembuhan penyakit pelayanan kesehatan.

Pada bidang kesehatan penggunaan penganggaran berbasis kinerja juga akan menggunakan konsep *value for money* yang meliputi ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Penerapan penganggaran berbasis kinerja pada puskesmas meliputi 3 tahap yaitu Anggaran pemerintah, mutu pelayanan, dan hasil pelayanan. Dimana dalam hal ini dalam pengalokasian anggaran dapat sesuai dengan kinerja puskesmas/hasil capainnya.

1. Anggaran Pemerintah

Anggaran pemerintah masuk ke dalam proses input yang dimana dalam penganggaran pemerintah sudah dianggarkan setiap program yang diadakan oleh puskesmas seperti program promosi kesehatan, kesehatan lingkungan, pencegahan pemberantasan penyakit, kesehatan keluarga dan reproduksi, perbaikan gizi masyarakat, dan penyembuhan penyakit pelayanan kesehatan, selain mengemas program, dalam anggaran pemerintah perlu adanya kecukupan kemampuan sumber daya yang meliputi: staff, obat-obatan, laboratorium, dan saran dan fasilitas lainnya (Francisca, 2010). Dalam penganggaran sebaiknya dilakukan sesuai dengan kebutuhan dan keperluan dari puskesmas

2. Mutu Pelayanan

Mutu pelayanan kesehatan adalah pelayanan kesehatan yang dapat memuaskan setiap pemakai jasa pelayanan kesehatan yang sesuai dengan tingkat kepuasan rata-rata serata penyelenggaraannya sesuai dengan standart dan kode etik profesi (Azrul Azwar dalam Daryusma, 2010). Mutu pelayanan masuk ke dalam proses yang dimana meliputi mekanisme dan prosedur dalam pemberian pelayananan, organisasional, dan tindakan medis yang dilakukan. Dalam proses pada puskesmas sendiri yang dimana sudah dianggarkan beberapa program pada penganggaran pemerintah maka pada tahap proses ini bagaimana puskesmas menjalankan setiap anggaran yang telah dibuat sesuai dengan target yang telah dicantumkan pada anggaran (Francisca, 2010).

3. Hasil Pelayanan

Hasil pelayanan bisa dilihat dari output, outcome, dan goalsnya. Pada hasil pelayanan, bagaimana jumlah pelayanan medis yang diberikan, pelayanan dalam memberikan program preventif dan promotif, jumlah kunjungan, dan setiap program yang telah diberikan. Dimana dalam hal ini akan terlihat kinerja dari pemberi pelayanan kesehatan terhadap proses yang telah dilakukan sehingga untuk hasil jangka panjangnya bisa terbangunnya masyarakat yang sehat.

Penerapan penganggaran berbasis kinerja di Puskesmas dengan menggunakan konsep *value for money* (Ekonomi, Efisiensi dan Efektivitas)

Dalam *value for money* yang merupakan konsep dalam pengolahan anggaran kinerja yang meliputi:

Ekonomi

Ekonomi pada konsep *value for money* merupakan pemprolehan input atau penggunaan sumber daya dalam jumlah dan kualitas tertentu pada harga yang murah. Ekonomi terkait dengan sejauh aman suatu organisasi sektor publik mampu meminimalisirkan sumber daya yang digunakan dengan menghindarkan beberapa pengeluaran yang tidak produktif. Input disini meliputi seperti jumlah dari tenaga kesehatan (Francisca, 2010).

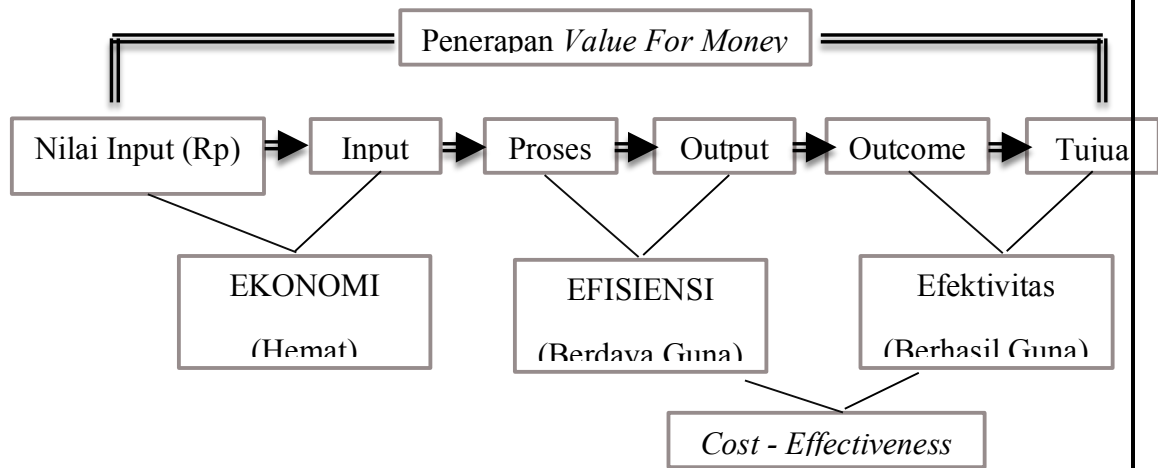
Efisiensi

Efisiensi dalam konsep *value for money* merupakan penggunaan sumber daya atau input sehingga menghasilkan output yang maksimal atau berdaya guna. Efisiensi sendiri merupakan perbandingan antara input dan output yang nantinya akan di bandingkan dengan standar kinerja atau target yang telah ditetapkan. Output disini meliputi peningkatan pelayanan kesehatan dengan promotif dan preventif yang dilakukan di puskesmas meningkatnya taraf hidup masyarakat (Francisca, 2010).

Efektivitas

Efektivitas dalam konsep *value for money* penggunaan anggaran harus mencapai target atau tujuan untuk kepentingan publik. Dimana tingkat pencapaian dari hasil program dengan target yang ditetapkan atau efektivitas merupakan perbandingan *outcome* dengan *output*. *Outcome* disini meliputi tercapainya tujuan akhir dari puskesmas yaitu pembangunan kesehatan nasional dan setiap orang mampu hidup untuk sehat (Francisca, 2010).

Skema penganggaran berbasis kinerja di Puskesmas dengan menggunakan konsep *value for money* (Ekonomi, Efisiensi dan Efektivitas)



Sumber (Mardiasmo 2002 dan Pamungkas 2010)

CASE STUDY : IMPLEMENTASI PBK DI DINAS KESEHATAN PESISIR SELATAN

Latar Belakang

Sistem keuangan Negara saat ini telah memasuki babak baru. Menurut Hariadi, 2010 reformasi di dalam manajemen keuangan Negara diawali dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara. Sejalan dengan diberlakukannya undang-undang tersebut, pemerintah memperbaiki sistem pengelolaan keuangan Negara menuju pengelolaan yang transparan dan akuntanbel.

Penyusunan anggaran merupakan salah satu bagian yang penting dalam sistem akuntansi, khususnya pada sector pemerintahan. Sistem anggaran yang awalnya menggunakan sistem anggaran tradisional saat ini sudah mulai beralih pada sistem anggaran berbasis kinerja. Penggunaan sistem anggaran tradisional tidaklah efektif dikarenakan penyusunan anggaran hanya berdasarkan jumlah anggaran tahun sebelumnya. Selain itu, anggaran tradisional hanya menggunakan item-item penerimaan dan pengeluaran yang sama dalam setiap periode. Menurut Hariadi, 2010 pada kenyataannya ada item yang sudah tidak relevan untuk digunakan. Untuk itu, dibentuklah suatu sistem penganggaran baru, yakni sistem Anggaran Berbasis Kinerja yang berfokus pada manajemen sector publik yang berorientasi pada kinerja, bukan kebijakan. Selain itu anggaran berbasis kinerja penyusunan dan pelaksanaan anggaran tidak hanya berdasarkan input dan proses saja, tetapi berorientasi pada output.

Undang-Undang (UU) No. 25/2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional, UU No. 32/2004 tentang Pemerintahan Daerah dan UU No. 33/2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah merupakan dasar implementasi

otonomi daerah dan desentralisasi pembiayaan pembangunan di daerah. Undang-undang (UU) ini telah memberikan kewenangan yang lebih luas kepada pemerintahan daerah. Dinas Kesehatan sebagai unit pelaksana teknis pemerintah kabupaten/kota menjadi lembaga tertinggi yang mengurus sektor kesehatan yang diserahkan ke daerah.

Kabupaten Pesisir Selatan merupakan daerah paling selatan di Provinsi Sumatera Barat. Masalah kesehatan yang diselesaikan oleh Dinas Kesehatan Pesisir Selatan sangat kompleks, seperti angka kematian ibu melahirkan, angka kematian bayi, gizi buruk yang masih tinggi dan masalah kesehatan lainnya. Dalam upaya penanggulangan masalah kesehatan kesehatan tersebut ,Dinas Kesehatan Pesisir Selatan telah menyusun perencanaan dan penganggaran program setiap tahun. Sumber dana pembiayaan program dan kegiatan berasal dari Dana Alokasi umum (DAU) dan Dana Alokasi Khusus (DAK), serta dana dekonsentrasi melalui Dinas Kesehatan Provinsi dan dana hibah dari bank dunia melalui proyek *Health Workforce Service* (HWS).

Sumber pembiayaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kabupaten Pesisir Selatan tahun 2006-2008 cenderung meningkat, namun peningkatan alokasi APBD untuk Dinas Kesehatan belum dapat mencukupi kebutuhan pembangunan kesehatan. Fenomena ini juga terjadi di beberapa daerah di Indonesia yang menunjukkan bahwa alokasi anggaran untuk kesehatan tidak banyak berubah dari kondisi sebelum desentralisasi. Hal ini nampaknya jauh dari harapan kesepakatan bahwa 15% dari APBD digunakan untuk membiayai kesehatan.

I. Rumusan Masalah

Bagaimana menggali faktor yang mempengaruhi implementasi perencanaan dan penganggaran Dinas Kesehatan Kabupaten Pesisir Selatan.

II. Tujuan

Untuk mengetahui bagaimana menggali faktor yang mempengaruhi implementasi perencanaan dan penganggaran Dinas Kesehatan Kabupaten Pesisir Selatan.

Pembahasan

Dinas Kesehatan Pesisir Selatan mempunyai 87 pegawai, dengan pendidikan pada umumnya sarjana strata I dan diploma III. Jumlah pegawai yang berpendidikan sarjana strata II sebanyak empat orang. Berdasarkan latar belakang pendidikan, pegawai Dinas Kesehatan dianggap telah memadai dan cukup kompeten untuk menyusun perencanaan dan anggaran program Dinas Kesehatan. Hampir semua kepala seksi serta kepala subbagian telah berpendidikan sarjana strata I dan satu orang kepala subbagian berpendidikan strata II yaitu subbagian umum.

Hambatan penyusunan perencanaan anggaran di Dinas Kesehatan Kabupaten Pesisir Selatan adalah keterbatasan jumlah staf pada subbag perencanaan dan pelaporan program yang hanya memiliki satu staf. Keterbatasan jumlah tenaga menyebabkan waktu untuk menyusun perencanaan program semakin lama. Selain itu, petugas tersebut belum pernah mendapat pelatihan khusus mengenai penyusunan perencanaan anggaran, meskipun telah terbiasa menyusun perencanaan anggaran sesuai tupoksinya dan mempunyai pedoman penyusunan anggaran. Penyusunan perencanaan anggaran pada RKA tahun 2007 dan 2008 berpedoman pada Kepmendagri No. 13/ 2006 tentang Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja. Peraturan tersebut merupakan perubahan dari peraturan sebelumnya, yaitu Kepmendagri No. 29/2002. Dalam struktur organisasi Dinas Kesehatan Pesisir Selatan, penyusunan perencanaan dan

anggaran Dinas Kesehatan Kabupaten Pesisir Selatan dikelola oleh subbagian perencanaan dan pelaporan program. Subbagian tersebut di bawah koordinasi Kepala Bagian Tata Usaha. Subbagian perencanaan dan pelaporan program dikepalai seorang yang berpendidikan sarjana ekonomi. Kepala subbagian (kasubag) perencanaan dan pelaporan program hanya dibantu seorang staf dengan latar belakang pendidikan sarjana kesehatan masyarakat.

Salah satu yang menghambat kinerja subbagian perencanaan dan program dalam menyusun perencanaan anggaran adalah data yang kurang akurat. Dinas Kesehatan juga belum mempunyai master plan untuk pengembangan program kesehatan. Data yang digunakan untuk penyusunan perencanaan kurang akurat karena input data dari sistem informasi kesehatan dari Puskesmas yang kurang valid.

Penyusunan perencanaan anggaran Dinas Kesehatan Kabupaten Pesisir dilakukan oleh semua seksi dan dikoordinasi oleh Kepala Dinas Kesehatan dibantu oleh subbagian perencanaan dan program. Usulan perencanaan anggaran tersebut diajukan kepada TAPD untuk dikoreksi. Kapasitas Dinas Kesehatan dalam menyusun program, dianggap oleh TAPD belum optimal. Hal tersebut dikarenakan SDM di Dinas Kesehatan belum mampu menyusun perencanaan dan penganggaran yang dapat dipercaya. Manusia sebagai faktor input terpenting dalam proses manajemen dan faktor nonmanusia merupakan faktor input yang menentukan terwujudnya kegiatan-kegiatan (proses) agar menjadi langkahlangkah nyata untuk mencapai hasil (output).

Petugas Dinas Kesehatan Pesisir Selatan membutuhkan pelatihan penyusunan anggaran karena peraturan pelaksanaan penyusunan anggaran mengalami perubahan. Pada tahun 2006, pedoman peraturan yang mengatur penyusunan perencanaan dan penganggaran tahun 2007 berpedoman kepada Kepmendagri No. 13/2006 tentang Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja. Peraturan pada tahun sebelumnya

menggunakan Kepmendagri No. 29/2002. Perubahan peraturan tersebut menjadi penghambat dalam penyusunan anggaran.

Pada proses penyusunan perencanaan, Dinas Kesehatan Pesisir Selatan telah melibatkan semua subdin dinas kesehatan, namun koordinasi antar subdin masih lemah. Koordinasi perencanaan adalah hal yang penting dalam proses perencanaan. Lemahnya koordinasi terlihat pada data yang digunakan antar program tidak konsisten dan perencanaan program sering tumpang tindih. Fakta lain dalam penyusunan perencanaan dinas kesehatan adalah Puskesmas belum terlibat oleh karena fasilitas dan SDM di Puskesmas terbatas. Ironisnya, Puskesmas justru terlibat dalam penyusunan anggaran kesehatan melalui Musrenbang di tingkat Kecamatan. Musrenbang di tingkat Kecamatan hanya membahas masalah kesehatan secara fisik. Menurut PP No. 8/2008 tentang Tahapan, Tata Cara Penyusunan, Pengendalian, dan Evaluasi Pelaksanaan Rencana Pembangunan Daerah disebutkan bahwa Koordinasi penyusunan Renstra SKPD dan Renja SKPD dilakukan oleh masing-masing SKPD. Perencanaan akan efektif jika terdapat koordinasi yang berintikan pada proses komunikasi antar lembaga perencanaan dan pelaku yang berkepentingan baik secara horizontal maupun vertikal.

Pimpinan organisasi dalam menjalankan tugas dan fungsinya memerlukan koordinasi pengaturan tata kerja dan tata hubungan lainnya. Untuk itu, perlu kesamaan pengertian masing-masing anggota dalam organisasi agar terjadi hubungan yang harmonis diantara satuan organisasi dalam usaha bersama mencapai tujuan organisasi. Koordinasi dilaksanakan sejak proses perumusan kebijakan, perencanaan program, pelaksanaan kegiatan serta dalam pengawasan, dan pengendalian, (Abdul kani, 2012). Priyono (2003) telah melakukan penelitian dengan judul Implementasi Model Pengukuran Kinerja SKPD Kabupaten Purworejo, menyimpulkan model pengukuran kinerja mudah dilaksanakan, namun memerlukan SDM yang memadai dan harus didukung dengan dana yang memadai.

Kesimpulan yang dapat ditarik dari pembahasan diatas yakni Dinas Kesehatan Pesisir Selatan memiliki hambatan penyusunan perencanaan anggaran di Dinas Kesehatan Kabupaten Pesisir Selatan

adalah keterbatasan jumlah staf pada subbag perencanaan dan pelaporan program yang hanya memiliki satu staf. Keterbatasan jumlah tenaga menyebabkan waktu untuk menyusun perencanaan program semakin lama. Petugas tersebut belum pernah mendapat pelatihan khusus mengenai penyusunan perencanaan anggaran, meskipun telah terbiasa menyusun perencanaan anggaran sesuai tupoksinya dan mempunyai pedoman penyusunan anggaran. Sehingga menyebabkan terjadinya permasalahan dalam penyusunan perencanaan penganggaran di Dinas Kesehatan Pesisir Selatan.

CASE STUDY : IMPLEMENTASI PBK DI RSUD DR. R. KOESMA KABUPATEN TUBAN

Latar Belakang

Di era globalisasi sekarang ini, banyak organisasi di Indonesia dituntut agar dapat lebih maju dan berkualitas. Suatu organisasi dapat mencapai keberhasilan yakni dengan memiliki sumber daya yang berkualitas dan disertai dengan penerapan sistem manajemen keuangan yang baik dengan mewujudkan prinsip-prinsip *good governance* yang di dalamnya terdapat perencanaan dan penyusunan anggaran yang baik. Sehingga, dengan membangun suatu sistem penganggaran yang dapat memadukan perencanaan kinerja dan anggaran tahunan akan terlihat adanya keterkaitan antara dana yang tersedia dengan hasil yang diharapkan. Sistem ini disebut dengan Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) (Hamidi 2014).

Penyusunan anggaran merupakan salah satu bagian penting dalam sistem akuntansi, khususnya pada sektor pemerintahan. Sistem anggaran yang awalnya menggunakan sistem Anggaran Tradisional saat ini sudah mulai beralih pada sistem Anggaran Berbasis Kinerja. Hal ini dikarenakan penyusunan anggaran hanya berdasarkan jumlah anggaran tahun sebelumnya, item-item penerimaan dan pengeluaran sama setiap periode. Oleh karena itu, dibentuk suatu penganggaran yaitu sistem Anggaran Berbasis Kinerja, dimana penyusunan dan pelaksanaan anggaran tidak hanya berdasarkan input dan proses saja, tetapi pada output (hasil kinerja) (Zuraidha 2010).

Kegiatan perencanaan dan penganggaran melibatkan seluruh unsur pelaksana yang dimulai dari penentuan program dan kegiatan, klasifikasi belanja, penentuann standar biaya, penentuan indikator kinerja dan target kinerja, sampai dengan jumlah anggaran yang harus disediakan, memerlukan

perhatian yang serius bagi pimpinan beserta pelaksana program dan kegiatan (Hamidi 2014). Menurut (Zuraidha 2010) Pada pelaksanaan sistem penganggaran, adapun peraturan yang mengatur dalam sistem keuangan negara yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Rumah Sakit merupakan suatu unit usaha jasa yang memberikan pelayanan sosial di bidang klinis. Beberapa Rumah Sakit memiliki kualitas jasa layanan yang masih rendah, hal ini dikarenakan keterbatasan sumber daya, baik sumber daya finansial maupun sumber daya non finansial (Waworuntu 2013). Berdasarkan data dari (Hamidi 2014) Masih banyak rumah sakit yang menganggarkan pelayanan berbasis *input* dan sebagian lagi sudah ke arah indikator proses. Selain itu, dalam pelaksanaan anggaran berbasis kinerja di beberapa Rumah Sakit belum sepenuhnya akuntabel termasuk RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban. Berdasarkan dari latar belakang di atas maka penulis ingin memberikan informasi terkait pelaksanaan penganggaran berbasis kinerja pada RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban.

Pembahasan

Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) adalah anggaran yang disusun dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan (*input*), dan hasil yang diharapkan (*outcomes*), sehingga dapat memberikan informasi tentang efektivitas dan efisiensi kegiatan (BAPPENAS 2009). Anggaran berbasis kinerja (*performance budgeting*) adalah suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya penapaian hasil kerja atau *output* dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan. Definisi tersebut mengandung konsekuensi bahwa setiap alokasi dana harus dapat diukur capaian *output/outcome* (keluaran/hasil) yang hendak dicapai dari *input* (masukan) yang ditetapkan (Sulistiadi 2010). Rumah Sakit merupakan suatu unit

usaha jasa yang memberikan pelayanan sosial di bidang klinis (Waworuntu 2013). Rumah sakit merupakan organisasi kompleks yang dalam berbagai aktivitasnya membutuhkan penanganan serius. Aktivitas jasa rumah sakit sangat terkait dengan hal berikut: pelayanan, keuangan, aturan, kepuasan pasien, manajemen, dan kondisi masyarakat. Masih banyak rumah sakit yang menganggarkan pelayanan berbasis *input* dan sebagian lagi sudah ke arah indikator proses. Jika berbasis kinerja hanya indikator efektivitas, efisiensi, transparansi dan akuntabilitas pelayanan rumah sakit merupakan indikator tujuan utama dalam mengalokasikan sumber daya rumah sakit dalam sistem penganggaran (Sulistiadi 2010).

Berdasarkan data yang diperoleh melalui jurnal (Hamidi 2014), RSUD dr. R. Koesma Kabupaten Tuban merupakan salah satu rumah sakit yang berada di wilayah Jawa Timur. Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja di RSUD dr. R. Koesma masih belum sepenuhnya akuntabel, khususnya terhadap *outcome* dari *output* suatu kegiatan. Hal ini berdasarkan pengamatan awal oleh penulis jurnal selama menjadi pegawai di RSUD dr. R. Koesma antara lain adalah adanya beberapa pekerjaan pada suatu kegiatan yang telah selesai 100% (seratus persen), tetapi tidak ada *outcome* terhadap *output* dari pekerjaan tersebut, yang artinya barang dan jasa yang merupakan realisasi dari suatu kegiatan tidak dimanfaatkan secara maksimal. Sehingga manfaat dari pengadaan tersebut tidak ada. Pelaksanaan anggaran agar dapat berjalan dengan baik dan akuntabel, maka pihak rumah sakit harus menerapkan anggaran berbasis kinerja yang mencakup 8 ruang lingkup atau tahapan. Berdasarkan data dari jurnal (Zuraidha 2010) penerapan anggaran berbasis kinerja mencakup 8 ruang lingkup atau tahapan yaitu:

- a. Tahap pertama adalah penetapan sasaran strategis, hal ini paling utama dilakukan dalam pengimplementasian anggaran berbasis kinerja adalah dengan merumuskan sasaran strategis yang merujuk pada visi organisasi.

- b. Tahap kedua adalah penetapan program dan kegiatan, dalam tahap ini pihak rumah sakit harus menerjemahkan Renstra menjadi program-program dan kegiatan-kegiatan yang dirumuskan dan ditetapkan prioritasnya.
- c. Tahap ketiga adalah penetapan indikator harus jelas dan rinci.
- d. Tahap keempat adalah penetapan standar biaya, biasanya disusun sesuai dengan kebutuhan perhitungan anggaran rumah sakit.
- e. Tahap kelima adalah perhitungan kebutuhan anggaran, dimana hal ini dilakukan oleh tiap-tiap unit kerja yang berhubungan langsung dengan kegiatan-kegiatan yang telah ditetapkan sebelumnya.
- f. Tahap keenam adalah pelaksanaan kegiatan dan pembelajaran, tahap ini merupakan tahap realisasi anggaran, dimana kegiatan demi kegiatan dilaksanakan.
- g. Tahap ketujuh adalah pertanggungjawaban, laporan keuangan harus disajikan secara lengkap.
- h. Tahap kedelapan adalah pengukuran dan evaluasi kinerja, untuk mengukur dan mengevaluasi kinerja.

Menurut (Hamidi 2014) Sistem pelaksanaan anggaran harus menjamin adanya ketaatan terhadap wewenang anggaran dan memiliki kemampuan untuk melakukan pengawasan dan pelaporan yang dapat langsung mengetahui adanya masalah pelaksanaan anggaran serta memberikan fleksibilitas bagi para manajer. Penganggaran berbasis kinerja adalah suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau *output* dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan. Rumah Sakit merupakan suatu unit usaha jasa yang memberikan pelayanan sosial di bidang klinis. Beberapa Rumah Sakit memiliki kualitas jasa layanan yang masih rendah, hal ini dikarenakan keterbatasan sumber daya, baik sumber daya finansial maupun sumber daya non finansial. Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja di

RSUD dr. R. Koesma masih belum sepenuhnya akuntabel, khususnya terhadap *outcome* dari *output* suatu kegiatan. Pelaksanaan anggaran agar dapat berjalan dengan baik dan akuntabel, maka pihak rumah sakit harus menerapkan anggaran berbasis kinerja yang mencakup 8 ruang lingkup atau tahapan. Selain itu, sistem pelaksanaan anggaran harus menjamin ketaatan terhadap wewenang anggaran dan memiliki kemampuan dalam pengawasan dan pelaporan.

BAB V

PENUTUP

Penganggaran merupakan suatu elemen atau salah satu jenis perencanaan yang sangat penting yang sering digunakan sebagai alat dalam suatu sistem pengendalian manajemen. Pengendalian manajemen diperlukan sebagai upaya untuk mengarahkan strategi dalam rangka pencapaian tujuan yang diharapkan. Sistem anggaran di Rumah sakit yang berorientasi pada kinerja dipandang lebih positif dibandingkan dengan anggaran yang tradisional. Dengan keperluan Rumah sakit yang sangat banyak dan jumlah dana yang terbatas dapat dipenuhi kebutuhan Rumah sakit walaupun dilakukan secara bertahap. Berbagai sistem penganggaran antara lain *Traditional Budgeting* atau dikenal pula dengan *Line Item Budgeting*, kemudian muncul *Performance Budgeting*, *Planning Programming Budgeting System*, lalu muncul pula *Zero Based Budgeting*. Dalam perkembangannya muncul variasi-variasi dari *Performance Budgeting* seperti *Mission Driven budgeting* dan *Entrepreneurial Budgeting*.

Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan pada konsep *Value For Money* dan pengawasan atas kinerja *output* organisasi dan berkaitan dengan performa kinerja dari organisasi atau sekelompok petugas pelayanan kesehatan yang berkaitan dengan biaya untuk mengatur tingkat efisiensi dan efektivitas. Hal ini juga sekaligus merupakan alat untuk menjalankan prinsip akuntabilitas, dengan menitikberatkan pada pelayanan yang bersifat akuntabilitas pelayanan secara langsung akan mendapat kepercayaan masyarakat karena yang diterima oleh masyarakat pada akhirnya yaitu output dari suatu kegiatan,

DAFTAR PUSTAKA

- Asmadewa, I. (2007). *Faktor-faktor yang mempengaruhi keefektifan implementasi anggaran berbasis kinerja:: Studi pada pemerintah pusat*(Doctoral dissertation, Universitas Gadjah Mada).
- Basuki dan Shofwan. 2006. *Penguatan Pemerintahan Desa Berbasis Good Governance*. Malang: SPOD-FE UNIBRAW
- Bappenas, 2009. PEDOMAN PENERAPAN PENGANGGARAN BERBASIS KINERJA (PBK). Available at: http://www.anggaran.depkeu.go.id/Content/buku_2.pdf.
- Cipta, Hendra. 2011. Analisis Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (Performance Based Budgeting) pada Pemerintah Daerah (Studi Eksploratif pada Pemerintahan Kabupaten Tanah Datar). *Universitas Andalas Program Pasca Sarjana*.
- Datar, K. T., & Cipta, H. (2011). Analisis Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (Performance Based Budgeting) Pada Pemerintah Daerah (Studi Eksploratif Pada Pemerintah.
- Depkeu RI. 2008. *Kajian Terhadap Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja Di Indonesia*. Badan Pendidikan Dan Pelatihan Keuangan : Jakarta.
- Friska, I. Y. (2013). Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja dengan Komitmen Organisasi sebagai Variable Moderating (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Jambi). *Jurnal, Hal*, 75-81.
- Hamidi, M.F., 2014. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas. , 12(1), pp.39–62. Available at: <http://jurnal.untag-sby.ac.id/index.php/dia/article/view/947/841>.

- Intan, Daryusman Dt Rajo. 2010. Analisis Manajemen Mutu Terpadu Tqm Rumah Sakit. *Tugas Analisis Manajemen Mutu*: <https://www.scribd.com/document/319768628/Tugas-Analisis-Manajemen-Mutu-Terpadu-Tqm-Rumah-Sakit>, diakses pada 14 Juli 2017
- Kani, Abdul. 2012. *Evaluasi Perencanaan dan Penganggaran Dinas Kesehatan Kabupaten Pesisir Selatan Provinsi Sumatra Barat*. <http://repository.unpad.ac.id/22544/1/4.-JMPK-sept-2012-Abdul-Kani-Dewi-Laksono.pdf>. Diakses pada: Juli 2017
- Kurrohman, T. (2013). Evaluasi Penganggaran Berbasis Kinerja Melalui Kinerja Keuangan Yang Berbasis Value for Money Di Kabupaten/Kota Di Jawa Timur. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 5(1).
- Pamungkas, Francisca Erni Dwi. 2010. Pengolahan Anggaran dan Kinerja Puskesmas. *Skripsi: Universitas Sananta Dharma*: https://repository.usd.ac.id/2656/2/022214013_Full.pdf, diakses pada 13 juli 2017
- Sulistiadi, Wahyu. 2008. *Sistem Anggaran Rumah Sakit yang Berorientasi Kinerja untuk Meningkatkan Kualitas Keuangan Publik*. Depok. Jurnal Kesehatan Masyarakat Nasional Vol.2, No. 5, pp. 234-240.
- Sulistiadi, W., 2010. Sistem Anggaran Rumah Sakit yang Berorientasi Kinerja untuk Meningkatkan Kualitas Keuangan Publik. , 16424. Available at: <https://media.neliti.com/media/publications/39488-ID-sistem-anggaran-rumah-sakit-yang-berorientasi-kinerja-untuk-meningkatkan-kualita.pdf>
- Utari, N. (2009). *Studi Fenomenologis Tentang Proses Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja Pada Pemerintah Kabupaten Temanggung* (Doctoral dissertation, Diponegoro University).
- Waworuntu, T.S.S., 2013. EVALUASI PENYUSUNAN ANGGARAN SEBAGAI ALAT PENGENDALIAN MANAJEMEN BLU RSUP PROF.DR. R.D. KANDOU MANADO. , 1(3), pp.904–913. Available at: <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/emba/article/viewFile/1899/1507>.

Wijayanti, A. W., Muluk, M. R. K., & Nurpratiwi, R. (2012). Perencanaan Anggaran Berbasis Kinerja di Kabupaten Pasuruan. *WACANA, Jurnal Sosial dan Humaniora*, 15(3), 10-17

Zuraidha, A.A., 2010. EVALUASI PENERAPAN SISTEM ANGGARAN BERBASIS KINERJA DALAM PENGELOLAAN KEUANGAN BLUD (Studi Kasus pada RSUD Bangil Kabupaten Tuban). Available at: http://etheses.uin-malang.ac.id/2279/12/11520015_Ringkasan.pdf.

Zuraidha, Aliefiah Arief. 2012. *Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja*. http://etheses.uin-malang.ac.id/2279/12/11520015_Ringkasan.pdf. Diakses pada: Juli 2017

