

**KELEMAHAN IMPLEMENTASI PENGANGGARAN BERBASIS KINERJA
DI INDONESIA: SCOPING REVIEW**

**Rischa Inung Fauziah¹⁾, Desiana Rachmawati²⁾, Fandi Galang Wicaksana³⁾,
Wiwik Widayati⁴⁾, Taufiq Hidayat⁵⁾**

^{1,2,3} Jurusan Akuntansi, Universitas Tidar

^{4,5} Universitas Negeri Semarang

Email : rischainungfauziah@untidar.ac.id

Abstract

This study aims to identify the main obstacles in implementing performance-based budgeting (PBB) within the Indonesian public sector using a scoping review approach under the PRISMA framework. A literature review from 2020 to 2024 reveals that although PBB has been promoted as a financial reform instrument to enhance accountability, efficiency, and effectiveness in budget management, its implementation still faces major challenges. The key issues include performance indicators that remain output-oriented rather than outcome-oriented, inefficiencies caused by mismatches between planning and realization, limited performance data and non-integrated information systems, inadequate human resource capacity in designing and evaluating performance-based budgets, and a bureaucratic culture that is still spending-oriented and subject to political influence. The findings further indicate that successful PBB implementation depends on competent human resources, strong organizational commitment, an effective reward and punishment system, and managerial support through adequate infrastructure. Therefore, improving PBB requires continuous human resource training, the application of performance-based incentives, the enhancement of information technology infrastructure, organizational cultural transformation toward a results-oriented approach, and transparent, data-driven evaluation. Overall, these findings provide theoretical and practical insights to strengthen PBB practices in Indonesia and enrich the broader literature on public financial management.

Keywords: *Performance-Based Budgeting, Implementation Challenges, Public Sector Reform, Human Resource Capacity, Organizational Culture*

1. PENDAHULUAN

Anggaran merupakan suatu rencana sistematis tentang perolehan dan penggunaan sumber daya dalam periode waktu tertentu. Penyusunan anggaran dalam sektor publik telah bertransformasi dari sistem tradisional menuju pendekatan penganggaran berbasis kinerja (PBK). Hal ini didorong dengan adanya reformasi keuangan dengan munculnya 3 paket perundang – undangan. Pertama adalah Undang – Undang Nomor 17 Tahun 2023 Tentang Keuangan Negara. Kedua, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Undang – undang terakhir adalah Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Menurut Mardiasmo dalam Suprayogi (2020) reformasi di bidang keuangan negara meliputi; 1) Reformasi terkait sistem pembiayaan, 2) Reformasi terkait sistem penganggaran, 3) Reformasi pada sistem akuntansi, 4) Reformasi pada sistem pemeriksaan, dan 5) Reformasi pada

manajemen keuangan daerah. Dalam reformasi terkait sistem penganggaran inilah awal munculnya perubahan sistem penganggaran yang menekankan pada kinerja organisasi. Dalam UU Nomor 17 Tahun 2023 pasal 14 menjelaskan dalam proses penyusunan rencana kerja dan anggaran berdasar pada prestasi kerja yang menjadi target. Pernyataan tersebut menjelaskan bahwa mekanisme penyusunan anggaran melalui PBK. Sebelum munculnya metode penganggaran berbasis kinerja, penyusunan anggaran menggunakan metode tradisional, berdasar pada jumlah anggaran yang tersedia kemudian kegiatan/program menyesuaikan anggaran yang tersedia. Kondisi tersebut menyebabkan anggaran yang disusun tidak berdasarkan pada kebutuhan namun berdasarkan pada input yang tersedia.

Dengan munculnya metode penganggaran berbasis kinerja, diharapkan dapat memberikan transformasi penganggaran dari tradisional menjadi metode penyusunan anggaran yang fokus pada tujuan yang hendak dicapai. Menurut (Ummam et al., 2023). Pada sistem tradisional, penganggaran lebih menekankan pada cara menyediakan alokasi sumber daya yang akan digunakan dalam organisasi, di sisi lain dalam pendekatan PBK lebih berfokus pada hasil atau capaian yang akan dicapai dalam menentukan alokasi sumber daya. Senada dengan yang disampaikan Ashari et al., (2024) PBK dapat meningkatkan kualitas belanja sektor publik karena dalam penyusunannya mempertimbangkan kinerja dan sumber daya lainnya. Selain itu PBK juga dapat meningkatkan evaluasi dan pengawasannya melalui indikator kinerja anggaran.

Penelitian yang dilakukan oleh Rezariski (2020) menunjukkan bahwa indikator penyerapan anggaran, pencapaian output, serta efisiensi belanja memiliki pengaruh signifikan terhadap capaian Indeks Reformasi Birokrasi. Pendekatan PBK menurut Ummam et al., (2023) memiliki beberapa kelebihan, pertama anggaran disusun berdasar pada kegiatan yang akan dilakukan, dimana anggaran tersebut disusun dengan perhitungan biaya untuk dapat mencapai target yang ditentukan di awal. Kedua, anggaran berbasis kinerja lebih transparan terhadap data kinerja, sehingga memungkinkan legislatif dapat menambah atau mengurangi jumlah dalam fungsi dan aktivitas tertentu. Ketiga, anggaran berbasis kinerja dapat memberikan sistem pengendalian yang lebih baik, sehingga eksekutif dapat berkoordinasi pada bawahannya untuk menekankan output atas anggaran yang digunakan, bukan berfokus pada besaran anggaran yang digunakan dalam kegiatan tersebut. Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 62 Tahun 2023 menjelaskan PBK bertujuan meningkatkan efisiensi, efektif, dan akuntabilitas dengan penekanan bahwa setiap penggunaan anggaran (uang negara) harus memiliki nilai manfaat yang dapat diukur pada peningkatan kehidupan masyarakat (*value for money*).

Dibalik kelebihan dari PBK, masih terdapat beberapa kelemahan dalam implementasinya. Dalam prakteknya, perubahan paradigma dan aturan, tidak langsung diikuti implementasi dengan baik. Beberapa hasil penelitian menunjukkan masih terdapat kelemahan dalam implementasinya. Penelitian yang dilakukan Cris Kuntadi (2022) menunjukkan hasil bahwa pelaksanaan penganggaran berbasis kinerja masih bersifat 'secukupnya' dengan masalah utama dari sektor sumber daya manusia. Penelitian selanjutnya dilakukan oleh Ummam et al., (2023) memberikan hasil dalam pelaksanaan PBK, masih banyak dilakukan perbaikan oleh instansi pemerintah dalam menghadapi tantangan pelaksanaannya. Lebih lanjut, penelitian yang dilakukan oleh Ashari et al., (2024) kelemahan penerapan anggaran berbasis kinerja dipengaruhi oleh defisit anggaran dibanding tahun sebelumnya. Senada dengan hasil penelitian Khaddafi et al., (2024) diperlukan adanya perbaikan secara makro dari pemerintah dalam implementasi PBK.

Pratolo et al., (2020) melakukan penelitian pada perguruan tinggi di Slovakia kapasitas manajerial, budaya organisasi, dan regulasi berpengaruh pada implementasi PBK. Pratolo juga menjelaskan adanya gaya kepemimpinan dan budaya organisasi yang baik mendorong kualitas universitas dapat tercapai dengan baik. Senada dengan penelitian yang dilakukan Mauro et al., (2021) pada negara - negara maju OECD menunjukkan hasil bahwa penganggaran berbasis kinerja dapat meningkatkan akuntabilitas, transparansi. Namun keberhasilan implementasi PBK

dipengaruhi oleh kemampuan instansi, faktor politik, dan budaya organisasi. Penelitian di negara berkembang lain di China dan USA yang dilakukan oleh Elaine Yi Lu (2024). Penelitian ini melakukan komparasi implementasi PBK di China dan USA, kedua negara tersebut mengindikasikan penerapan PBK dapat menghubungkan tujuan kebijakan dengan alokasi anggaran, sehingga mendorong kedua negara untuk lebih menekankan indikator kinerja dalam penyusunan anggaran. Hal ini bertujuan dapat meningkatkan akuntabilitas dokumen pelaporan di kedua negara. Sementara itu penelitian pada negara berkembang di Iraq yang dilakukan oleh Yassin (2020) pada Universitas Baghdad memberikan hasil pergeseran anggaran menuju anggaran berbasis hasil memberikan hasil yang signifikan terhadap informasi kinerja, terkait kinerja keuangan maupun kinerja non keuangan memberikan hasil yang signifikan.

Penelitian mengenai PBK banyak dilakukan di luar negeri terutama pada negara maju, namun penelitian sejenis dalam negeri masih terbatas. Dari penelitian yang ada, hasil penelitian menunjukkan beragam faktor yang menyebabkan kendala dalam penerapan penganggaran berbasis kinerja. Beberapa penelitian sebelumnya menggunakan metode *literature review*, sedangkan penelitian ini menggunakan *scoping review* dengan pendekatan prisma diagram. Tujuan penggunaan diagram prisma untuk transparansi proses pencarian artikel, menghasilkan artikel yang berkualitas, dan meningkatkan kredibilitas penelitian. Berdasarkan beberapa latar belakang tersebut, penelitian ini bertujuan mengidentifikasi kendala utama penerapan penganggaran berbasis kinerja pada sektor publik di Indonesia sehingga dapat memberikan tambahan literatur dalam penelitian selanjutnya.

Tinjauan Pustaka

Pengertian Penganggaran Berbasis Kinerja

Penganggaran berbasis kinerja menurut Mahmudi, (2010) merupakan metode pendekatan dalam proses penyusunan anggaran yang berorientasi pada pencapaian hasil kerja (kinerja) dari setiap unit kerja dengan menetapkan indikator kinerja yang terukur. Selaras dengan yang tertulis dalam Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran yang dimaksud dengan penganggaran berbasis kinerja adalah suatu pendekatan dalam sistem penganggaran yang memfokuskan pada keterkaitan antara pendanaan dan kinerja yang diharapkan, serta memperhatikan efisiensi dalam pencapaian kinerja tersebut. Sehingga dapat disimpulkan penganggaran berbasis kinerja adalah mekanisme penyusunan anggaran yang didasarkan pada tujuan, visi, misi organisasi dengan prinsip efektif dan efisien.

Prinsip dan Tujuan Penganggaran Berbasis Kinerja

Prinsip penganggaran berbasis kinerja yang diambil dari Halim (2007) yaitu 1) Transparan dan akuntabilitas, yaitu penyusunan anggaran dapat diakses secara terbuka dan akuntabel yang artinya penyusunan anggaran dapat dipertanggungjawabkan penggunaannya. 2) Disiplin, artinya dalam menyusun anggaran sesuai dengan ketentuan yang ada yaitu 3) Keadilan, artinya dalam menyusun anggaran lebih memperhatikan kepentingan banyak orang dan sesuai dengan kebutuhan 4) Efektif dan efisien, anggaran yang disusun efektif untuk mencapai tujuan yang dicapai namun harus memperhatikan prinsip efisien atas sumber daya yang digunakan 5) Disusun dengan pendekatan kinerja.

Dalam Pedoman Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja, pedoman yang dikeluarkan oleh BAPPENAS tahun 2009 yang dikutip dari Biswan et al., (2021) prinsip penganggaran berbasis kinerja memiliki tiga prinsip, yaitu *output and outcome oriented*, prinsip *let the manager manages*, dan *prinsip money follows function*. Prinsip *output and outcome oriented*, artinya dalam menyusun anggaran harus memperhatikan luaran dan hasil yang berdampak (*outcome*) atas program/tujuan yang telah direncanakan dengan tetap memperhatikan prinsip

efektif dan efisien. Prinsip *let the manager manages*, dapat diartikan dalam melaksanakan program yang akan dicapai, manajer berhak menentukan langkah yang akan dilakukan untuk mencapai target tersebut. Dalam menjalankan wewenang ini, manajer harus berpedoman pada aturan yang ada sehingga kegiatan dapat terukur akuntabilitasnya. Prinsip terakhir, *money follows function*, yaitu alokasi anggaran pada suatu unit sesuai dengan tugas dan fungsi unit tersebut.

Landasan konseptual dalam menyusun PBK bertujuan untuk 1) menunjukkan keterkaitan antara besaran anggaran dengan kinerja yang akan dicapai (*direct linkages between performance and budget*). 2) Meningkatkan nilai efisiensi dan transparansi dalam proses penganggarannya (*operational efficiency*). 3) Meningkatkan fleksibilitas dan akuntabilitas dalam pelaksanaan tugas, kegiatan dan pengelolaan anggarannya (*more flexibility and accountability*)

Berdasarkan pada prinsip - prinsip yang telah diuraikan, penganggaran berbasis kinerja mempunyai tujuan adanya keterkaitan antara anggaran / dana yang dialokasikan dengan kinerja yang hendak dicapai, dapat meningkatkan nilai efektifitas, efisien, dan transparansi pelaksanaan anggaran, dan meningkatkan nilai fleksibilitas dalam pelaksanaan pengelolaan anggaran.

Instrumen Penganggaran Berbasis Kinerja

Dalam menyusun anggaran berbasis kinerja berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran. Menurut PP tersebut, dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja disusun secara sistematis dan berpedoman pada tiga instrumen, yaitu indikator kinerja, standar biaya, dan evaluasi kinerja.

Instrumen pertama yaitu indikator kinerja, suatu instrumen yang digunakan untuk mengukur kinerja instansi pemerintah. Indikator kinerja merupakan rumusan yang digunakan sebagai alat ukur untuk menilai keberhasilan pencapaian sasaran kinerja yang bersifat kuantitatif atau kualitatif, bersifat jelas, dapat diukur secara periodik, dapat dicapai, mempunyai relevansi, dan keakuratan.

Instrumen kedua yaitu standar biaya. Standar biaya merupakan harga satuan, tarif, dan indeks yang mencerminkan kebutuhan anggaran yang diperlukan untuk dapat menghasilkan output dan *outcome* pada suatu kegiatan. Standar biaya digunakan sebagai acuan dalam perhitungan kebutuhan anggaran dalam penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) dan pelaksanaan anggaran. Standar biaya dikelompokkan pada dua standar, yaitu Standar Biaya Masukan (SBM) dan Standar Biaya Keluaran (SBK). Perbedaan keduanya terletak pada tujuannya. Menurut Peraturan Menteri Keuangan (PMK), SBM merupakan satuan biaya yang ditetapkan, berupa harga satuan, tarif, dan indeks untuk menghasilkan biaya komponen keluaran dalam penyusunan RKA. Sedangkan SBK merupakan indeks biaya yang ditetapkan untuk dapat menghasilkan 1 (satu) volume keluaran. Berdasarkan pengertian ini dapat disimpulkan standar biaya dalam Penganggaran Berbasis Kinerja berperan menetapkan unit cost dari setiap komponen dan memastikan jika setiap biaya yang ditetapkan telah menggunakan biaya yang ekonomis namun tetap berkualitas untuk mencapai tujuan keluaran yang telah ditetapkan.

Instrumen ketiga adalah evaluasi kinerja. Menurut PMK Nomor 62 Tahun 2023, evaluasi kinerja adalah proses penilaian atas capaian sasaran kinerja, konsistensi antara perencanaan dan pelaksanaan anggaran, dan realisasi penyerapan anggaran. Hasil evaluasi kinerja digunakan untuk menyusun pertimbangan dalam perbaikan rumusan informasi kinerja dengan tujuan meningkatkan kinerja atas anggaran. Proses penilain kinerja dilakukan dengan menilai capaian atas sasaran kinerja, konsistensi antara perencanaan dan implementasinya serta serapan anggarannya.

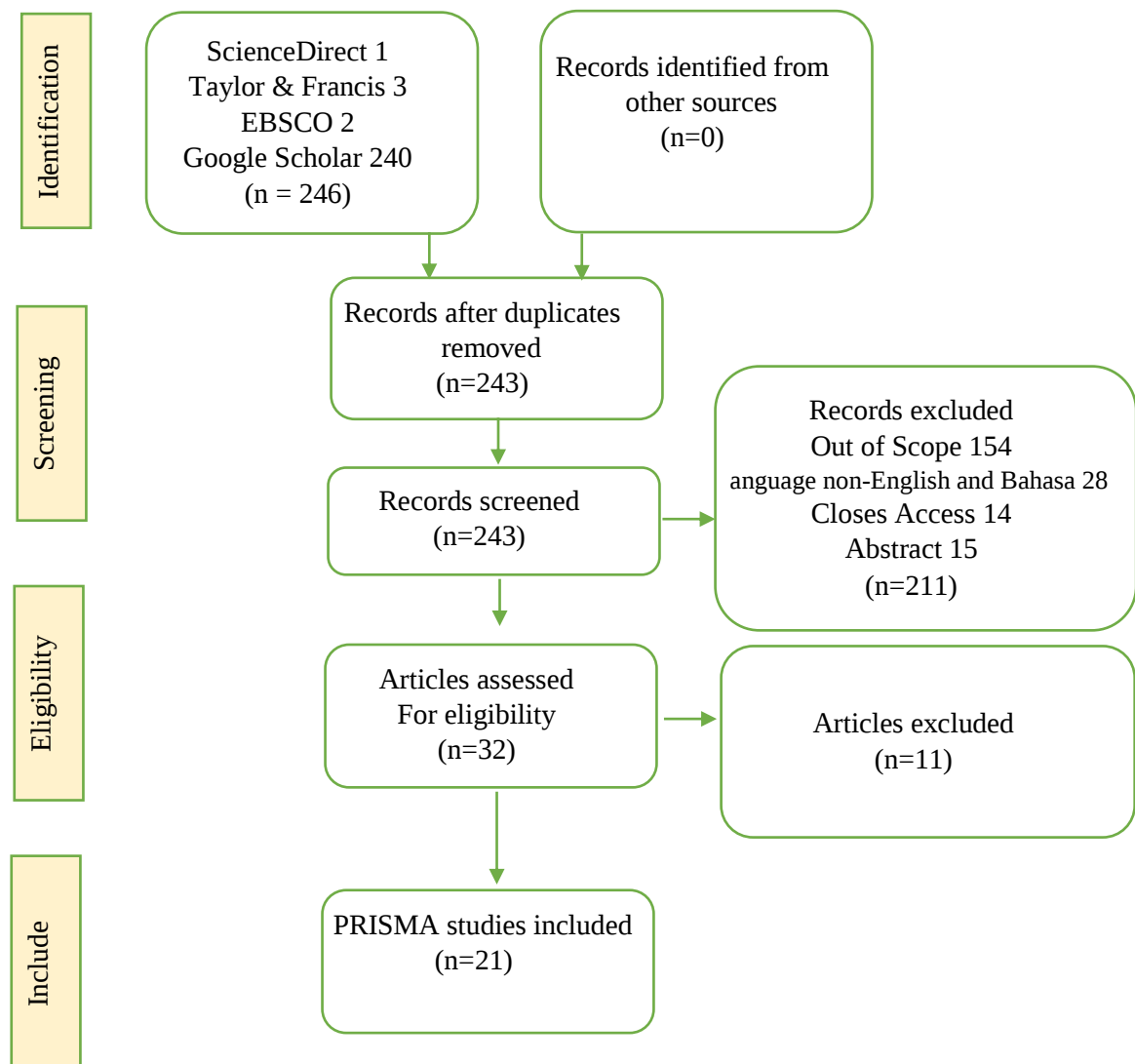
Keseluruhan instrumen dalam PBK tersebut terkait satu sama lain dalam rangkaian pelaksanaan PBK. Hal ini bertujuan setiap pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dapat

mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Prinsip utama dalam penerapan PBK adalah adanya keterkaitan yang jelas antara kebijakan pemerintah dengan penyusunan anggaran.

2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan *scoping review*. Menurut Arksey & O'Malley (2005) pendekatan *scoping review* digunakan untuk menemukan literatur yang relevan, dengan metode pencarian yang mendalam dan komprehensif atas penelitian – penelitian terdahulu yang memiliki kesamaan bidang kajian, yang telah dikumpulkan dari berbagai sumber. Penelitian ini menganalisis kendala dalam pengimplementasian penganggaran berbasis kinerja dan membandingkannya dengan berbagai referensi terkait lainnya. Analisis dalam penelitian ini didasarkan pada tahap-tahap yang dilakukan dalam proses *scoping review*.

Dalam penelitian ini data diperoleh dengan kriteria jurnal yang dipublikasi pada tahun 2020 - 2024. Dalam proses pencarian, beberapa keyword yang digunakan 1) Kelemahan penganggaran berbasis kinerja : *scoping review* dan 2) *weakness of performance budgeting*. Dari identifikasi awal jurnal yang dilakukan, kemudian jurnal tersebut diolah sesuai dengan tahapan sesuai diagram PRISMA, diperoleh hasil sebagai berikut :



Gambar Diagram PRISMA

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Implementasi Penganggaran Berbasis Kinerja di Indonesia

Dalam kerangka Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK), setiap satuan kerja (satker) diwajibkan menyusun tujuan yang bersifat strategis dan selaras dengan visi, misi, serta rencana jangka panjang satker. Tujuan satker merepresentasikan arah capaian yang hendak diraih dalam periode tertentu, baik dalam bentuk peningkatan kualitas layanan publik, efisiensi penggunaan sumber daya, maupun penguatan kemandirian fiskal.

Agar tujuan tersebut dapat diwujudkan secara terukur, diperlukan indikator kinerja yang menjadi instrumen evaluasi atas capaian program dan kegiatan. Indikator kinerja dalam PBK harus memenuhi prinsip SMART (*Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Time-bound*), sehingga tujuan satker tidak hanya dinyatakan secara normatif, tetapi dapat diukur melalui parameter yang jelas. Pengawasan dan evaluasi atas capaian program kegiatan merupakan hal penting dalam pelaksanaan PBK. Dengan adanya evaluasi ini, memungkinkan satker untuk dapat memastikan apakah anggaran sesuai dengan tujuan dan visi misi yang telah ditetapkan, selain itu satker juga dapat membuat strategi percepatan apabila diperlukan.

Implementasi pada tingkat pemerintah pusat, hasil penelitian oleh Rezariski (2020) menganalisis 70 kementerian/lembaga pada 2014 - 2018 dimana penganggaran berbasis kinerja yang diukur melalui penyerapan anggaran, pencapaian output, dan efisiensi anggaran berpengaruh positif pada nilai indeks reformasi birokrasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kementerian/lembaga dengan tingkat penyerapan yang tinggi, pencapaian output yang baik, serta efisiensi anggaran yang optimal memiliki kinerja birokrasi yang lebih baik. Dilain sisi, jumlah aparatur sipil negara (ASN) yang berlebihan justru menurunkan efektivitas reformasi, hal ini menjadi indikator bahwa efisiensi sumber daya manusia merupakan faktor penting dalam mendukung PBK di tingkat pusat. Dengan demikian, PBK pada tingkat pusat belum sepenuhnya berfungsi dan implementasikan secara baik.

Dalam konteks pemerintah daerah, penelitian yang dilakukan oleh Mutiarin et al., (2020) pada provinsi Sumatera Utara PBK pada Pemerintah Provinsi Sumatera Barat tahun 2017–2018 memberikan kontribusi terhadap perbaikan struktur belanja dan peningkatan kinerja pelayanan publik, berupa peningkatan realisasi belanja dan kinerja, namun pada periode yang sama didapati adanya penurunan belanja pegawai yang memberikan indikasi efisiensi anggaran. Temuan ini menegaskan bahwa PBK di Sumatera Barat tidak hanya meningkatkan kualitas tata kelola keuangan daerah, tetapi juga berkontribusi pada peningkatan indikator pembangunan manusia, khususnya melalui perbaikan layanan kesehatan dan pendidikan. Sejalan hasil Hasil penelitian yang dilakukan Yusuf (2021) pada Pemkot Makassar memberikan hasil PBK dapat meningkatkan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah (AKIPD). Hasil ini menegaskan bahwa PBK yang konsisten dapat memperkuat transparansi, akuntabilitas, serta kinerja tata kelola keuangan daerah. Demikian penelitian yang dilakukan Fitri et al., (2024) dengan adanya penerapan PBK di Pemda dapat meningkatkan efektivitas karena penyiapan anggaran yang lebih terarah pada *outcome*, akuntabilitas dan transparansi meningkat dengan adanya laporan kinerja yang jelas dan terukur, namun dalam hal efisiensi belum bisa optimal karena banyak daerah yang kesulitan menyusun indikator kinerja sesuai dengan kondisi daerahnya. Diperlukan juga evaluasi dari pemerintah pusat terhadap pemerintah daerah, termasuk juga sanksi apabila target belum tercapai (Santoso & Putra Cahyono, 2023)

Pada konteks perguruan tinggi, penelitian yang dilakukan Alimuddin et al., (2022) menegaskan penerapan anggaran berbasis kinerja penting untuk meningkatkan kualitas perguruan tinggi. Faktor keberhasilan implementasi PBK terletak pada kompetensi SDM, meliputi pengetahuan, keterampilan penyusunan anggaran, komitmen organisasi untuk mendukung pencapaian satker, penerapan *reward and punishment* untuk memotivasi kerja

pegawai. Hasil yang sama ditunjukkan dari penelitian yang dilakukan Khaddafi et al., (2024) kompetensi manajemen, komitmen organisasi, sistem reward and punishment, kualitas penyusunan anggaran menjadi faktor penentu keberhasilan pelaksanaan PBK dalam perguruan tinggi. Lebih lanjut, penerapan PBK pada perguruan tinggi dapat berfungsi sebagai alat strategis untuk menyelaraskan visi, misi, dan tujuan kinerja yang lebih terukur (Lorensius et al., 2021)

Kelemahan Implementasi Penganggaran Berbasis Kinerja di Indonesia

Meskipun Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) dipandang sebagai instrumen reformasi keuangan publik untuk mewujudkan prinsip *value for money* (ekonomi, efisiensi, efektivitas), berbagai penelitian menunjukkan bahwa implementasinya masih menghadapi sejumlah kendala. Kendala ini beragam antara satker satu dengan satker lainnya.

Pertama, kendala utama terletak pada kualitas indikator kinerja yang digunakan. Sebagian besar indikator masih berorientasi pada output bukan *outcome*. Dengan demikian capaian kinerja hanya menggugurkan penyelesaian kegiatan administratif namun tidak dapat memastikan dampak nyata terhadap peningkatan pelayanan publik. Penelitian oleh Ummam et al., (2023) menunjukkan bahwa output masih dianggap sebagai dokumen administratif, sehingga yang dikejar adalah realisasi bukan *outcome*, disamping itu indikator kinerja yang ada juga belum memadai untuk dilakukan pengukuran dan evaluasi. Hasil yang sama ditunjukkan oleh penelitian Khaddafi et al., (2024) *output* dan *outcome* masih dianggap dokumen administratif, sehingga perlu penajaman indikator agar lebih mencerminkan hasil nyata. Penyusunan indikator yang hanya formalitas ini, erat kaitannya karena rendahnya dukungan pimpinan (Dade & Akbar, 2022). Kurangnya dukungan ini menyebabkan bagian yang bertugas menyusun memiliki motivasi yang rendah dan hanya menganggap dokumen yang dibuat untuk keperluan administratif.

Kedua, PBK belum sepenuhnya mampu meningkatkan efisiensi anggaran. Studi pada beberapa pemerintah daerah menunjukkan bahwa meskipun rasio efektivitas dan ekonomi mengalami peningkatan, rasio efisiensi sering kali tidak menunjukkan perbaikan signifikan. Hal ini diperburuk oleh adanya ketidaksesuaian antara perencanaan dan realisasi anggaran yang menurunkan kualitas implementasi PBK. Penelitian yang dilakukan Fitri et al., (2024) adanya ketidaksesuaian antara rencana kerja dan realisasi anggaran menyebabkan efisiensi belum dapat sepenuhnya tercapai. Berbagai belanja tidak dialokasikan pada kegiatan yang mendukung pencapaian tujuan satker, sehingga efektivitas anggaran menjadi rendah. Evaluasi pelaksanaan anggaran dapat menjadi solusi untuk dapat meningkatkan kembali efektivitas dan efisiensi anggaran.

Ketiga, terdapat masalah serius terkait ketersediaan data kinerja dan sistem informasi manajemen. Banyak instansi belum memiliki basis data kinerja yang akurat, valid, dan dapat dipertanggungjawabkan. Hasil penelitian Rosadi et al., (2019) menunjukkan bahwa data informasi yang akurat dan valid sulit didapatkan, sehingga belum bisa menyusun indikator kinerja yang sesuai dengan kebutuhan satker. Menurut Ummam et al., (2023) mengindikasikan bahwa keterbatasan sistem manajemen yang belum terintegrasi menjadi faktor kendala teknis pelaksanaan PBK di sektor publik. Sistem monitoring dan evaluasi belum berjalan optimal, sehingga informasi kinerja tidak digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Sama halnya penelitian yang dilakukan Khaddafi et al., (2024) sistem yang belum terintegrasi ini menyebabkan munculnya persepsi proses revisi anggaran menjadi lebih rumit, sehingga kegiatan menjadi hambatan dalam pelaksanaan anggarannya. Lemahnya sistem monitoring dan evaluasi juga menyebabkan informasi kinerja tidak dimanfaatkan secara optimal dalam pengambilan keputusan (Rawung, 2021). Evaluasi kinerja seringkali terbatas pada pemeriksaan dokumen anggaran dan laporan kinerja, tanpa analisis mendalam mengenai *outcome* yang dirasakan

masyarakat. Dengan tidak adanya sistem yang terintegrasi antara target kinerja dengan capaian kinerja, evaluasi kinerja akan menjadi lebih rumit untuk dilakukan.

Keempat, terkait dengan keterbatasan kapasitas sumber daya manusia. Aparatur pada satker masih memiliki pemahaman terbatas mengenai penyusunan indikator, integrasi anggaran dengan kinerja, serta manajemen keuangan publik. Kondisi ini menyebabkan implementasi PBK seringkali hanya menjadi formalitas administratif tanpa menghasilkan perubahan substantif. Penelitian yang dilakukan E et al., (2022) yang dilakukan di Badan Pengelolaan Keuangan Daerah (BPKD) Kabupaten Luwu Timur menunjukkan hasil kompetensi SDM berpengaruh signifikan pada pengelolaan PBK. Dimana hal ini menunjukkan semakin kompeten pegawai dalam memahami aturan prosedur, dan teknik pengelolaan keuangan, semakin baik kinerja PBK di BPKD Luwu Timur. Penelitian Ummam et al., (2023) dan Khaddafi et al., (2024) memberikan respon yang sama bahwa keterbatasan SDM dalam hal pemahaman dan keterampilan mengenai cara penyusunan PBK, bagaimana cara menyelaraskan anggaran dengan kinerja, memberikan faktor yang penting dalam implementasinya. SDM yang kurang menguasai hal tersebut, akan kesulitan dalam menyusun rencana kerja, oleh karenanya proses penyusunan anggaran hanya menghasilkan dokumen administratif.

Kelima, faktor budaya organisasi dan intervensi politik turut menjadi penghambat. Budaya birokrasi Indonesia masih cenderung *spending-oriented* (orientasi pada penyerapan anggaran) daripada *result-oriented* (orientasi pada hasil). Selain itu, dalam banyak kasus, perencanaan dan pelaksanaan anggaran dipengaruhi oleh kepentingan politik yang mengakibatkan terjadinya *mismatch* antara tujuan strategis dan alokasi anggaran. Pada pemerintah daerah, tekanan politik dapat menyebabkan anggaran yang tidak sepenuhnya mengikuti dokumen perencanaan (Dade & Akbar, 2022). Penelitian yang dilakukan Puspita (2023) menegaskan bahwa faktor perilaku organisasi, terutama dalam gaya kepemimpinan dan komitmen organisasi, lebih memiliki peran yang signifikan dalam implementasi PBK dibandingkan faktor kualitas SDM. Temuan ini juga menunjukkan bahwa keberhasilan PBK di BPKD Tangerang sangat dipengaruhi oleh aspek kepemimpinan dan budaya organisasi, bukan semata kompetensi individu pegawai. Hasil penelitian yang dilakukan Ummam et al., (2023) memperkuat pendapat ini, dimana dalam satker terdapat budaya atau asumsi bahwa anggaran harus meningkat setiap tahunnya. Budaya yang seperti ini menunjukkan bahwa orientasi satker bukan pada capaian *outcome* melainkan besaran realisasi anggarannya. Senada dengan penelitian Khaddafi et al., (2024) munculnya asumsi kegiatan hanya dapat dilakukan jika anggarannya meningkat dan besar. Adanya campur tangan politik sering menggeser prioritas program dan membuat anggaran tidak sepenuhnya berbasis kinerja. Berbagai kondisi budaya kerja baik dari kurangnya dokumen manajemen, adanya politisasi dalam proses penganggaran, orientasi SDM yang salah mengenai anggaran, dan komitmen organisasi yang kurang menyebabkan keberhasilan penerapan PBK masih rendah.

Penyempurnaan Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja

Dalam mengatasi kendala ini agar tujuan awal PBK dapat tercapai, beberapa upaya perbaikan dapat dilakukan dalam hal sebagai berikut :

Pertama, terkait Sumber Daya Manusia (SDM). Salah satu langkah dalam meningkatkan kualitas PBK melalui pelatihan untuk peningkatan kualitas SDM. Pelatihan yang efektif dan berkelanjutan diharapkan tidak hanya berfokus pada konsep PBK secara teoritis, namun dapat mengaplikasikannya secara praktis dalam perencanaan, pelaksanaan, dan evaluasi program. Jika hal ini dapat dilakukan secara konsisten, maka upaya ini dapat meningkatkan efisiensi, efektivitas, dan akuntabilitas pengelolaan anggaran, sehingga PBK tidak lagi dipandang sekadar kewajiban administratif, melainkan dapat menjadi alat manajerial strategis dalam mendukung pencapaian tujuan.

Kedua, penerapan sistem *reward and punishment*. Berbagai penelitian terdahulu termasuk Ismid et al., (2020) menunjukkan hasil adanya penerapan sistem *reward and punishment* dapat meningkatkan pelaksanaan PBK. Dengan adanya sistem *reward*, semakin baik kinerja pegawai maka satuan kerja akan memberikan insentif yang baik pula, sehingga pegawai akan lebih termotivasi untuk dapat berkontribusi dalam pencapaian tujuan satker. Insentif yang diberikan dapat berupa penghargaan, promosi atau tunjangan kinerja atas capaian yang telah dilakukan. Dengan sistem *reward* yang menghargai kinerja pegawai maka pegawai akan termotivasi untuk dapat bekerja secara maksimal. Sementara itu, *punishment* dapat menumbuhkan disiplin dan tanggungjawab pegawai, hal ini dikarenakan adanya penyimpangan dari target yang ditentukan akan menimbulkan konsekuensi tertentu.

Ketiga, dukungan manajemen dalam infrastruktur. Selain SDM yang kompeten, infrastruktur yang memadai juga mendorong pelaksanaan PBK. Hal ini tercermin dari alokasi anggaran untuk penyediaan teknologi atau sistem informasi yang andal. Dengan adanya sistem yang terintegrasi dari proses perencanaan, pelaksanaan, dan evaluasi pelaksanaan PBK akan lebih mudah diterapkan. Penyusunan rencana kerja akan menjadi mudah, efektif dan efisien karena kemudahan dalam prosesnya.

Keempat, budaya organisasi budaya organisasi yang mendukung orientasi hasil (*result-oriented culture*) merupakan prasyarat penting agar PBK dapat berjalan efektif. Budaya birokrasi yang masih berfokus pada penyerapan anggaran (*spending-oriented*) terbukti menjadi salah satu kelemahan implementasi PBK (Fitri et al., 2024). Oleh karena itu, perubahan budaya organisasi menuju orientasi hasil sangat diperlukan untuk memastikan anggaran benar-benar menghasilkan manfaat bagi masyarakat. Selain itu, dukungan pimpinan juga memiliki peran penting dalam implementasi PBK. Pimpinan yang dapat memberikan dukungan penuh akan menciptakan lingkungan kerja yang *supportive* dan membuat staf memiliki dukungan moral yang kuat untuk memberikan performa terbaik dalam pekerjaan.

Kelima evaluasi pelaksanaan kegiatan. Berdasarkan hasil penelitian terdahulu kelemahan PBK sering terletak pada indikator yang tidak *outcome-oriented* dan ketidaksesuaian antara rencana dan realisasi. Melalui proses evaluasi yang sistematis, kelemahan ini dapat diidentifikasi sehingga menghasilkan *feedback* untuk perbaikan kebijakan anggaran. Evaluasi yang dilakukan secara transparan dan berbasis data kinerja juga akan meningkatkan akuntabilitas publik, karena masyarakat dapat menilai sejauh mana anggaran yang dikeluarkan berbanding lurus dengan hasil yang diperoleh. Dengan adanya evaluasi pelaksanaan PBK, apabila terdapat rencana kerja anggaran yang kurang sesuai dapat ditindaklanjuti dengan mekanisme revisi. Kendala revisi anggaran yang rumit juga akan menjadi lebih mudah dengan adanya sistem yang terintegrasi.

4. KESIMPULAN

1. Implementasi pelaksanaan PBK menunjukkan arah yang positif dapat meningkatkan transparansi, akuntabilitas, serta efektivitas pengelolaan keuangan publik. Faktor pendukung pelaksanaan PBK yaitu, kompetensi SDM, komitmen organisasi, sistem *reward and punishment*, dan dukungan manajemen
2. Kendala pelaksanaan PBK dikarenakan (a) kualitas indikator kinerja yang masih berorientasi *output* daripada *outcome*, (b) efisiensi anggaran yang belum optimal akibat ketidaksesuaian antara rencana dan realisasi, (c) keterbatasan data kinerja dan sistem informasi manajemen, (d) kapasitas SDM yang belum memadai, serta (e) budaya birokrasi yang masih *spending-oriented* dan rentan terhadap intervensi politik
3. Peningkatan implementasi PBK dapat dilakukan melalui (a) penguatan kapasitas SDM melalui pelatihan berkelanjutan, (b) penerapan *reward and punishment* berbasis kinerja, (c) dukungan manajemen dalam bentuk infrastruktur dan sistem informasi yang terintegrasi, (d)

transformasi budaya organisasi menuju *result-oriented*, serta (e) pelaksanaan evaluasi yang transparan dan berbasis data kinerja.

5. DAFTAR PUSTAKA

- Alimuddin, H. F., Haliah, & Kusumawati, A. (2022). Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja Pada Perguruan Tinggi di Indonesia. *ISAFIR Islamic Accounting and Finance Review*, 3 No 2. <https://journal.uin-alauddin.ac.id/index.php/isafir/index>
- Ashari, D., Handayani, T., Marginingtyas, W., Putri, A., Mufidah, A. K., Nurmalia, M., & Manurung, H. (2024). Analisis Penerapan Anggaran Kinerja Pada Dinas Lingkungan Hidup Kota Magelang. *Jurnal Akuntan Publik*, 2 No 2(2), 2986–447. <https://doi.org/10.59581/jap-widyakarya.v2i1.3613>
- Biswan, A. T., & Grafitanti, I. D. (2021). Memaknai Kembali Penganggaran Berbasis Kinerja Berdasarkan Studi Implementasi Penganggaran Sektor Publik. *Jurnal Manajemen Perbendaharaan*, 2 No. 1. <https://doi.org/10.33105/jmp.v2i1.368>
- E, A., Tangke, P., & Bangun, Y. K. (2022). The Effect Of Human Resources Competence, Goal Orientation, Budget Use, And Monitoring And Evaluation On Performance-Based Budget Management Systems In Management Agency Regional Finance Of East Luwu Regency. *Sistem Informasi, Manajemen, Dan Akuntansi (SIMAK)*, 20(2), 298–324. <https://doi.org/10.35129/simak.v20i02.371>
- Fitri, S. A., Simatupang, R. S., Mauliza, N., & Mariana Mariana. (2024). Evaluasi Kebijakan Penganggaran Berbasis Kinerja di Pemerintah Daerah. *EKALAYA: Jurnal Ekonomi Akuntansi*, 2(4), 52–59. <https://doi.org/10.59966/ekalaya.v2i4.1386>
- Ismid, F., Kusmanto, H., & Lubis, M. (2020). Analisis Faktor – Faktor yang Mempengaruhi Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Berbasis Kinerja Pada Pemerintah Kabupaten Aceh Singkil. *Strukturasi: Jurnal Ilmiah Magister Administrasi Publik*, 2(2), 129–140. <http://jurnalmahasiswa.uma.ac.id/index.php/tabularasa>
- Khaddafi, M., Fadillah, R. D., Safrani, Fadila, F., & Hidayatussaadah. (2024). KELEMAHAN DAN KENDALA DALAM SISTEM PENGANGGARAN BERBASIS KINERJA SEKTOR PUBLIK: SUATU TINJAUAN WEAKNESSES AND CONSTRAINTS IN THE PUBLIC SECTOR PERFORMANCE-BASED BUDGETING SYSTEM: A REVIEW. *JICN: Jurnal Intelek Dan Cendikiawan Nusantara*, 1 No. 5. <https://jicnusantara.com/index.php/jicn>
- Khaddafi, M., Parluhutan Panjaitan, S., Mubarak, T. Z., Tumangger, K. I., Ramadhan, F., & Kogoya, E. (2024). Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja Pada Perguruan Tinggi di Indonesia. *JIIS: Jurnal Intelek Insan Cendikia*, 1 No. 9. <https://jicnusantara.com/index.php/jiic>
- Kuntadi, C., & Velayati, E. (2022). Faktor - Faktor yang Mempengaruhi Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja. *Fair Value : Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 5.
- Lu, E. Y., Du, L., & He, W. (2024). Decisional Convergence in Reforms? — Evidence from a Comprehensive Study of Performance Budgeting Foundations in the US and China. *International Journal of Public Administration*, 47(13). <https://doi.org/10.1080/01900692.2024.2364347>

- Mauro, S. G., Cinquini, L., & Pianezzi, D. (2021). New Public Management between reality and illusion: Analysing the validity of performance-based budgeting. *British Accounting Review*, 53(6). <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.007>
- Mutiarin, D., Fathani, A. T., Sakir, S., & Atmojo, M. E. (2020). Performance-Based Budgeting Review from Local Government Budget: West Sumatra in 2017-2018. *Journal of Governance and Public Policy*, 7(3), 191–202. <https://doi.org/10.18196/jgpp.73133>
- Nur Ramadhana Nashrul Ummam, A., Qodarina, N., Siregar, P. I. R., & Firmansyah, A. (2023). Kendala dan Kelemahan Sistem Penganggaran Berbasis Kinerja Sektor Publik: Suatu Tinjauan. *Journal of Law, Administration, and Social Science*, 3(1). <https://doi.org/10.54957/jolas.v3i1.378>
- Pratolo, S., Sofyani, H., & Anwar, M. (2020). Performance-Based Budgeting Implementation In Higher Education Institutions: Determinants And Impact On Quality. *Cogent Business and Management*, 7(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1786315>
- Puspita, I. (2022). The Influence of Leadership Style, Organizational Commitment and Quality of Human Resources on Performance Based Budgeting at BPKD Tangerang City. *Scientia*, 2(1), 76–80. <https://doi.org/10.51773/sssh.v2i1.135>
- Rawung, P. M. (2021). Evaluation of Performance-Based Budgeting in Regional Government Agencies At The Regional Energy And Mineral Resources Office of North Sulawesi Province. *Jurnal EMBA : Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 9 No. 1(1), 1155–1164. <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/emba/article/view/32859>
- Republik Indonesia. (2003). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara*.
- Republik Indonesia. (2004a). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara*.
- Republik Indonesia. (2004b). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.
- Rezariski, A. O. (2020). Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja Dan Reformasi Birokrasi di Indonesia. *Jurnal Indonesia Sosial Sains*, 1 No. 4. <https://doi.org/10.59141/jiss.v1i04.43>
- Rosadi, I., Yusuf, S., Rahma, R., & Munira. (2019). Analisis Kendala dan Kelemahan Penganggaran Berbasis Kinerja Badan Perencanaan Pembangunan, Pelatihan, dan Pengembangan Daerah. *SEIKO : Journal of Management & Business*, x.
- Suprayogi. (2020). Implementasi Penganggaran Berbasis Kinerja : (Studi Pada Satuan Kerja Pusat Survei Geologi). *Accounting and Business Information Systems Journal*, 1 No. 4. <https://doi.org/10.22146/abis.v1i4.59380>
- Yassin, S. A., & Abdullah, S. H. (2020). The Shift Towards the Results-Oriented Budget and Its Impact on Government Performance Information. *International Journal on Governmental Financial Management*, XX(2). <https://www.researchgate.net/publication/357780690>
- Yusuf, M. (2021). The Impact Of Local Government Accounting Systems and Performance-Based Budgeting On Local Government Performance Accountability. *Jurnal Economic Resources*, 2, 60–68. <https://doi.org/10.33096/jer.v3i2.741>