

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Akuntansi Sektor Publik**

Istilah sektor publik sendiri memiliki pengertian yang bermacam-macam. Hal tersebut merupakan konsekuensi dari luasnya wilayah publik, sehingga setiap disiplin ilmu (ekonomi, politik, hukum dan sosial) memiliki cara pandang dan definisi yang berbeda. Dari sudut pandang ilmu ekonomi, sektor publik dapat dipahami sebagai suatu entitas yang aktivitasnya berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan jasa pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik.

Menurut Mahsun (2013:7) Sektor publik adalah segala sesuatu yang berhubungan dengan kepentingan umum dan penyediaan barang atau jasa kepada publik yang dibayar melalui pajak atau pendapatan negara lain yang diatur dengan hukum.

Organisasi sektor publik saat ini tengah menghadapi tekanan untuk lebih efisien, memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial, serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukan. Berbagai tuntutan tersebut menyebabkan akuntansi dapat dengan cepat diterima dan diakui sebagai ilmu yang dibutuhkan untuk mengelola urusan-urusan publik.

### **2.1.1.1 Ruang Lingkup Akuntansi Sektor Publik**

Akuntansi sektor publik memiliki kaitan yang erat dengan penerapan dan perlakuan akuntansi pada domain publik. Domain publik sendiri memiliki wilayah yang lebih luas dan kompleks dibandingkan dengan sektor swasta. Keluasan wilayah publik tidak hanya disebabkan luasnya jenis dan bentuk organisasi yang berada didalamnya, akan tetapi juga karena kompleksnya lingkungan yang memengaruhi lembaga-lembaga publik tersebut. Secara kelembagaan, domain publik antara lain meliputi badan-badan pemerintahan (pemerintah pusat dan daerah serta unit kerja pemerintah), perusahaan milik negara (BUMN dan BUMD), yayasan, organisasi politik dan organisasi massa, lembaga swadaya masyarakat (LSM), universitas dan organisasi nirlaba lainnya. Jika dilihat dari variabel lingkungan, sektor publik dipengaruhi oleh banyak faktor, tidak hanya faktor ekonomi semata, akan tetapi faktor politik, sosial, budaya dan historis juga memiliki pengaruh yang signifikan. Sektor publik tidak seragam dan sangat heterogen.

Melihat luas wilayah dan jumlah penduduk di Indonesia, jumlah serapan tenaga kerja yang bergerak dibidang sektor publik masih amat diharapkan. Pertimbangan lain adalah terbentuknya departemen-departemen yang membawahi bidang tertentu dalam pemerintahan, struktur pemerintah pusat maupun daerah, dan kepolisian-TNI. Cakupan organisasi sektor publik di setiap kota membuktikan peranan organisasi sektor publik dalam penyerapan tenaga kerja dan kesejahteraan masyarakat adalah amat besar.

### **2.1.1.2 Tujuan Akuntansi Sektor Publik**

*American Accounting Association (1970)* dalam *Glynn (1993)* menyatakan bahwa tujuan akuntansi pada organisasi sektor publik adalah untuk:

1. Memberikan informasi yang diperlukan untuk mengelola secara tepat, efisien dan ekonomi atas suatu operasi dan alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi.
2. Memberikan informasi yang memungkinkan bagi manajer untuk melaporkan pelaksanaan tanggung jawab mengelola secara tepat dan efektif atas program dan penggunaan sumber daya yang menjadi wewenangnya; dan memungkinkan bagi pegawai pemerintah untuk melaporkan kepada publik atas hasil operasi pemerintah dan penggunaan dana publik. (Mardiasmo, 2018:18)

## **2.1.2 Penganggaran Sektor Publik**

### **2.1.2.1 Pengertian Anggaran Sektor Publik**

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa “anggaran merupakan pedoman tindakan yang dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan belanja, transfer dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk periode tertentu”.

Menurut Mahsun (2013:145) Anggaran adalah perencanaan keuangan untuk masa depan yang pada umumnya mencakup jangka waktu satu tahun dan dinyatakan dalam satuan moneter.

Menurut Mardiasmo (2018:75) Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran.

Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang dipresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang dilakukan organisasi di masa yang akan datang. Setiap anggaran memberikan informasi mengenai apa yang hendak dilakukan dalam beberapa periode yang akan datang.

Secara singkat, dapat dinyatakan bahwa anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan:

- a. Beberapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja);  
dan
- b. Berapa banyak dan bagaimana cara memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (pendapatan).

### 2.1.2.2 Fungsi Anggaran Sektor Publik

Anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama, yaitu:

a. Sebagai Alat Perencanaan (*Planning Tool*)

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

b. Sebagai Alat Pengendalian (*Control Tool*)

Anggaran memberikan rencana detail atas pendapatan dan pengeluaran pemerintah agar pembelanjaan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik.

c. Sebagai Alat Kebijakan Fiskal (*Fiscal Tool*)

Anggaran sebagai alat fiskal pemerintah digunakan untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi.

d. Sebagai Alat Politik (*Political Tool*)

Pada sektor publik, anggaran merupakan dokumen politik sebagai bentuk komitmen eksekutif dan kesepakatan legislatif atas penggunaan dana publik untuk kepentingan tertentu.

e. Sebagai Alat Koordinasi dan Komunikasi (*Coordination and Communication Tool*)

Anggaran publik merupakan alat koordinasi antar bagian dalam pemerintah. Anggaran publik yang disusun dengan baik akan mampu

mendeteksi terjadinya inkonsistensi suatu unit kerja dalam pencapaian tujuan organisasi.

f. Sebagai Alat Penilaian Kerja (*Performance Measurement Tool*)

Anggaran merupakan alat yang efektif untuk pengendalian dan penilaian kinerja.

g. Sebagai Alat Motivasi (*Motivation Tool*)

Anggaran dapat memotivasi pegawai, anggaran hendaknya bersifat *challenging but attainable* atau *demanding but achievable*. Maksudnya adalah target anggaran hendaknya jangan terlalu tinggi sehingga tidak dapat dipenuhi, namun juga jangan terlalu rendah sehingga terlalu mudah untuk dicapai.

h. Sebagai Alat Menciptakan Ruang Publik

Anggaran publik tidak boleh diabaikan oleh kabinet, birokrat, dan DPR/DPRD. Masyarakat, LSM, Perguruan Tinggi, dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran publik.

### 2.1.3 Laporan Realisasi Anggaran

Menurut Tanjung (2015:82) Laporan realisasi anggaran merupakan laporan yang mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD (PSAP BA 01 paragraf 35). Selanjutnya dalam paragraf 37 menyatakan lebih lanjut bahwa laporan realisasi anggaran menyajikan sekurang-kurangnya unsur-unsur:

- a. Pendapatan-Laporan Realisasi Anggaran
- b. Belanja
- c. Transfer
- d. Surplus/Defisit-Laporan Realisasi Anggaran
- e. Pembiayaan
- f. Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran.

Namun, pada tingkat SKPD, unsur-unsur tersebut tidak semuanya dapat disajikan dalam laporan realisasi anggaran SKPD. Unsur-unsur yang tidak dapat disajikan adalah: transfer, pembiayaan dan juga sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran. Ketiga unsur ini tidak disajikan dalam laporan realisasi anggaran SKPD dikarenakan transfer dan pembiayaan merupakan kegiatan anggaran yang dilakukan pada tingkat pemerintah daerah dalam hal ini dilakukan oleh SKPD, sedangkan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran merupakan selisih dari surplus/defisit dengan pembiayaan neto. Dari penjelasan diatas, unsur-unsur yang disajikan dalam laporan realisasi anggaran SKPD adalah pendapatan, belanja dan surplus/defisit.

Dalam penyajian laporan realisasi anggaran baik pada tingkat pemerintah daerah maupun pada SKPD, laporan realisasi anggaran tersebut harus menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan (PSAP BA 01 paragraf 38). Selanjutnya dalam PSAP BA 02 paragraf 9 menyatakan bahwa dalam laporan realisasi anggaran harus

diidentifikasi secara jelas, dan diulang pada setiap halaman laporan, jika dianggap perlu, informasi: nama entitas, cakupan entitas, periode yang dicakup, mata uang pelaporan, dan satuan angka yang digunakan.

## **2.1.4 Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)**

### **2.1.4.1 Pengertian Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)**

Menurut Haryanto, dkk (2007:77) Anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) merupakan rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah.

Berdasarkan teori yang dikemukakan oleh Mamesah (1995:20). “Berdasarkan Pasal 64 ayat (2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1974 tentang Pokok-pokok Pemerintahan di Daerah, APBD dapat didefinisikan sebagai rencana operasional keuangan pemerintah daerah, di mana di satu pihak menggambarkan perkiraan pengeluaran setinggi-tingginya guna membiayai kegiatan-kegiatan dan proyek-proyek daerah dalam 1 tahun anggaran tertentu, dan di pihak lain menggambarkan perkiraan penerimaan dan sumber-sumber penerimaan daerah guna menutupi pengeluaran-pengeluaran dimaksud. Definisi tersebut merupakan pengertian APBD pada era orde baru. Sebelumnya yaitu pada era orde lama, terdapat pula definisi APBD (Wajong, 1962:81). Menurutnya, APBD adalah rencana pekerjaan keuangan (*financial workplan*) yang dibuat untuk suatu jangka waktu tertentu, dalam waktu mana badan legislatif (DPRD) memberikan kredit kepada badan eksekutif (kepala daerah) untuk melakukan pembiayaan guna

kebutuhan rumah tangga daerah sesuai dengan rancangan yang menjadi dasar (*grondslag*) penetapan anggaran, dan yang menunjukkan semua penghasilan untuk menutup pengeluaran tadi. (Halim, 2014:21).

APBD adalah suatu anggaran daerah. Kedua definisi APBD di atas menunjukkan bahwa suatu anggaran daerah, termasuk APBD, memiliki unsur-unsur sebagai berikut:

1. Rencana kegiatan suatu daerah, beserta urauannya secara rinci.
2. Adanya sumber penerimaan yang merupakan target minimal untuk menutupi biaya-beban sehubungan dengan aktivitas-aktivitas tersebut, dan adanya biaya-beban yang merupakan batas maksimal pengeluaran-pengeluaran yang akan dilaksanakan.
3. Jenis kegiatan dan proyek yang diruangkan dalam bentuk angka.
4. Periode anggaran, yaitu biasanya 1 (satu) tahun.

#### **2.1.4.2 Karakteristik Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD)**

Jika pada bentuk sebelumnya pendapatan dari daerah terbagi menjadi 4 yaitu sisa lebih perhitungan tahun lalu, pendapatan asli daerah, bagi hasil pajak/bukan pajak, dan sumbangan dan bantuan, maka pada bentuk yang baru bagi hasil pajak/bukan pajak serta sumbangan dan bantuan menjadi satu bagian. Bagian tersebut bernama pendapatan yang berasal dari pemberian pemerintah dan/atau instansi yang lebih tinggi.

Peraturan-peraturan di era reformasi keuangan daerah mengisyaratkan agar laporan keuangan makin informatif. Untuk itu, dalam bentuk yang baru, APBD terdiri atas 3 bagian, yaitu pendapatan, belanja, dan pembiayaan. Selain itu, dalam APBD mungkin terdapat surplus atau defisit. Pos pembiayaan ini merupakan alokasi surplus atau sumber penutup defisit anggaran.

Dalam bentuk yang baru itu pula, pendapatan dibagi menjadi 3 kategori yaitu pendapatan asli daerah (PAD), dana perimbangan, dan lain-lain pendapatan daerah yang sah. Selanjutnya belanja, menurut Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002, digolongkan menjadi 4 yakni belanja aparatur daerah, belanja pelayanan publik, belanja bagi hasil dan bantuan keuangan, dan belanja tidak tersangka. Perubahan yang sangat dominan dari APBD berdasar Kepmendagri Nomor 29 Tahun 2002 adalah dalam pengelompokan belanja. Setelah berlakunya Pemendagri Nomor 13 Tahun 2006, belanja hanya digolongkan menjadi 2 yakni belanja tidak langsung dan belanja langsung.

#### **2.1.4.3 Fungsi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah**

Menurut Haryanto, dkk (2007:80) Penyusunan APBD harus disesuaikan dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintah dan kemampuan pembiayaan daerah. Penyusunan APBD dalam rangka mewujudkan pelayanan kepada masyarakat untuk tercapainya tujuan bernegara. Sejalan dengan hal tersebut, APBD berfungsi sebagai instrument otorisasi, perencanaan, pengawasan, alokasi, distribusi, dan stabilisasi.

1. Fungsi Otorisasi

Fungsi otorisasi mengandung arti bahwa anggaran daerah menjadi dasar untuk melaksanakan pendapatan dan belanja pada tahun yang bersangkutan.

2. Fungsi Perencanaan

Fungsi perencanaan mengandung arti bahwa anggaran daerah menjadi pedoman bagi manajemen dalam merencanakan kegiatan pada tahun yang bersangkutan.

3. Fungsi Pengawasan

Fungsi pengawasan mengandung arti bahwa anggaran daerah menjadi pedoman untuk menilai apakah kegiatan penyelenggaraan pemerintah daerah sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan.

4. Fungsi Alokasi

Fungsi alokasi mengandung arti bahwa anggaran daerah harus diarahkan untuk menciptakan lapangan kerja/mengurangi pengangguran dan pemborosan sumber daya, serta meningkatkan efisiensi dan efektivitas perekonomian.

5. Fungsi Distribusi

Fungsi distribusi mengandung arti bahwa kebijakan anggaran daerah harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.

## 6. Fungsi Stabilisasi

Fungsi stabilisasi mengandung arti bahwa anggaran pemerintah daerah menjadi alat untuk memelihara dan mengupayakan keseimbangan fundamental perekonomian daerah.

### **2.1.5 Belanja Daerah**

#### **2.1.5.1 Pengertian Belanja**

Menurut Haryanto, dkk (2007:91) Belanja daerah meliputi semua pengeluaran dari rekening kas umum daerah yang mengurangi ekuitas dana, merupakan kewajiban daerah dalam satu tahun anggaran dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh daerah.

Menurut Halim (2014:108) Definisi belanja menurut basis kas adalah semua pengeluaran oleh bendahara umum negara/daerah yang mengurangi ekuitas dana jangka pendek dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah. Sedangkan menurut basis akrual, belanja merupakan kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

Belanja menurut basis kas diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari transaksi kas umum daerah atau entitas pelaporan. Adapun belanja yang dibukukan menurut basis akrual diakui pada saat timbulnya kewajiban atau pada saat diperoleh manfaat.

### 2.1.5.2 Klasifikasi Belanja

Menurut Haryanto, dkk (2007:92) Belanja dibedakan menjadi 2 (dua), yaitu:

#### 1. Belanja Tidak Langsung

Belanja tidak langsung adalah belanja yang penganggarannya tidak dipengaruhi secara langsung oleh adanya usulan program atau kegiatan.

Belanja tidak langsung pada umumnya merupakan belanja yang dianggarkan secara berkala atau periodik (misalnya, belanja gaji pegawai dianggarkan setiap bulan) sebagai konsekuensi dari kewajiban pemerintah daerah.

Kelompok belanja tidak langsung dibagi menurut jenis belanja yang terdiri dari:

##### a. Belanja Pegawai

Belanja pegawai merupakan belanja kompensasi, dalam bentuk gaji dan tunjangan, serta penghasilan lainnya yang diberikan kepada pegawai negeri sipil yang ditetapkan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan, termasuk dalam pengertian tersebut uang representasi dan tunjangan pimpinan anggota DPRD serta gaji dan tunjangan kepala daerah dan wakil kepala daerah serta penghasilan dan penerimaan lainnya yang ditetapkan sesuai dengan perturan perundang-undangan dianggarkan dalam belanja pegawai.

##### b. Belanja Bunga

Belanja bunga digunakan untuk menganggarkan pembayaran bunga utang yang dihitung atas kewajiban pokok utang (*principal*

*outstanding*) berdasarkan perjanjian pinjaman jangka pendek, jangka menengah, dan jangka panjang.

c. Belanja Subsidi

Belanja subsidi digunakan untuk menganggarkan bantuan biaya produksi kepada perusahaan/lembaga tertentu yang menghasilkan produk atau jasa pelayanan umum masyarakat agar harga jual produksi/jasa yang dihasilkan dapat terjangkau oleh masyarakat.

d. Belanja Hibah

Belanja hibah digunakan untuk menganggarkan pemberian hibah dalam bentuk uang, barang dan/atau jasa kepada pemerintah atau pemerintah daerah lainnya, dan kelompok masyarakat/perorangan yang secara spesifik telah ditetapkan peruntukannya.

e. Belanja Bantuan Sosial

Bantuan sosial digunakan untuk menganggarkan pemberian bantuan dalam bentuk uang dan/atau barang kepada masyarakat yang bertujuan untuk peningkatan kesejahteraan masyarakat. Bantuan sosial diberikan tidak secara terus menerus/tidak berulang setiap tahun anggaran, selektif dan memiliki kejelasan peruntukan penggunaannya.

f. Belanja Bagi Hasil

Belanja bagi hasil digunakan untuk menganggarkan dana bagi hasil yang bersumber dari pendapatan provinsi kepada kabupaten/kota atau pendapatan kabupaten/kota kepada pemerintah desa atau

pendapatan pemerintah daerah tertentu kepada pemerintah daerah lainnya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.

g. Bantuan Keuangan

Bantuan keuangan digunakan untuk menganggarkan bantuan keuangan yang bersifat umum atau khusus dari provinsi kepada kabupaten/kota, pemerintah desa, dan kepada pemerintah daerah lainnya atau dari pemerintah kabupaten/kota kepada pemerintah desa dan pemerintah daerah lainnya dalam rangka pemerataan dan/atau peningkatan kemampuan keuangan.

h. Belanja Tidak Terduga

Belanja tidak terduga merupakan belanja untuk kegiatan yang sifatnya tidak biasa atau tidak diharapkan berulang seperti penanggulangan bencana alam dan bencana sosial yang tidak diperkirakan sebelumnya.

2. Belanja Langsung

Belanja langsung adalah belanja yang dianggarkan terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Belanja langsung merupakan belanja yang dianggarkan sebagai konsekuensi adanya usulan program atau kegiatan. Belanja langsung dapat dinamakan dengan belanja aktivitas atau belanja kegiatan.

Kelompok belanja langsung dari suatu kegiatan dibagi menurut jenis belanja yang terdiri dari:

a. Belanja Pegawai

Belanja pegawai digunakan untuk pengeluaran honorarium/upah dalam melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan daerah.

b. Belanja Barang dan Jasa

Belanja barang dan jasa digunakan untuk pengeluaran pembelian barang yang nilai manfaatnya kurang dari 12 (dua belas) bulan dan/atau memakai jasa dalam melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan daerah.

c. Belanja Modal

Belanja modal digunakan untuk pengeluaran yang dilakukan dalam rangka pembelian/pengadaan atau pembangunan aset tetap berwujud yang mempunyai nilai manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintahan, seperti dalam bentuk tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan aset tetap berwujud lainnya. Nilai pembelian/pengadaan atau pembangunan aset tetap berwujud yang dianggarkan dalam belanja modal hanya sebesar harga beli/bangun aset.

### **2.1.6 Pengukuran Kinerja Sektor Publik**

Menurut Mahsun, (2013:25) Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi.

Berdasarkan teori yang dikemukakan oleh Robertson,2002 pengukuran kinerja (*performance measurement*) adalah suatu proses penilaian kemajuan pekerjaan terhadap tujuan dan sasaran yang telah ditentukan sebelumnya, termasuk informasi atas: efisiensi penggunaan sumber daya dalam menghasilkan barang dan jasa; kualitas barang dan jasa (seberapa baik barang dan jasa diserahkan kepada pelanggan dan sampai seberapa jauh pelanggan terpuaskan); hasil kegiatan dibandingkan dengan maksud yang diinginkan; dan efektivitas tindakan dalam mencapai tujuan. (Mahsun, 2013:25).

Meningkatkan kesadaran masyarakat terhadap penyelenggaraan administrasi publik memicu timbulnya gejolak yang berakar pada ketidakpuasan. Kinerja instansi pemerintah kini lebih banyak mendapat sorotan, karena masyarakat mulai mempertanyakan manfaat yang diperoleh atas pelayanan instansi pemerintah.

Kondisi ini mendorong peningkatan kebutuhan adanya suatu pengukuran kinerja terhadap para penyelenggara negara yang telah menerima amanat dari masyarakat. Pengukuran tersebut akan melihat seberapa jauh kinerja yang telah dihasilkan dalam suatu periode tertentu dibandingkan dengan yang telah direncanakan.

### 2.1.7 Analisis Kinerja Anggaran Belanja Daerah

Menurut Mahmudi (2019:154) Analisis belanja daerah sangat penting dilakukan untuk mengevaluasi apakah pemerintah daerah telah menggunakan APBD secara ekonomis, efisien, dan efektif (*value for money*). Sejauh mana pemerintah daerah telah melakukan efisiensi anggaran, menghindari pengeluaran yang tidak perlu dan pengeluaran yang tidak tepat sasaran. Dengan digunakannya sistem penganggaran berbasis kinerja, semangat untuk melakukan efisiensi (penghematan) atas setiap belanja mutlak harus tertanam dalam jiwa setiap pegawai pemerintah daerah. Pemerintah tidak perlu lagi berorientasi untuk menghabiskan anggaran yang berakibat terjadinya pemborosan anggaran, tetapi hendaknya berorientasi pada *output* dan *outcome* dari anggaran.

Berdasarkan informasi pada Laporan Realisasi Anggaran, peneliti dapat membuat analisis anggaran khususnya analisis belanja antara lain berupa:

#### 1. Analisis Varians Belanja

Dalam hal belanja daerah terdapat ketentuan bahwa anggaran belanja merupakan batas maksimum pengeluaran yang boleh dilakukan pemerintah daerah. Analisis varians merupakan analisis terhadap perbedaan atau selisih antara realisasi belanja dengan anggaran. Besarnya varians anggaran belanja dengan realisasinya bisa dinyatakan dalam bentuk nilai nominalnya atau persentasenya. Selisih realisasi belanja dengan yang dianggarkan yang cukup signifikan bisa memberikan dua kemungkinan, pertama hal itu menunjukkan adanya efisiensi anggaran. Kedua justru sebaliknya, jika terjadi selisih kurang

maka sangat mungkin telah terjadi kelemahan dalam perencanaan anggaran sehingga estimasi belanjanya kurang tepat, atau tidak terserapnya anggaran bisa jadi disebabkan karena ada program dan ada kegiatan yang tidak dilaksanakan padahal sudah diamanatkan dalam anggaran. (Mahmudi, 2019:155-157)

Analisis varians belanja dapat dihitung dengan rumus berikut:

$$\begin{aligned} \text{Analisis Varians Belanja} \\ = \text{Realisasi Belanja} - \text{Anggaran Belanja} \end{aligned}$$

*Sumber: Mahmudi (2019:155)*

Adapun kriteria pengukuran kinerja keuangan dengan penilaian varians belanja dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel 2.1**  
**Kriteria Varians Belanja**

<b>Kriteria Varians Belanja</b>	<b>Pengukuran Varians Belanja</b>	<b>Persentase</b>
Baik	Realisasi Belanja < Anggaran Belanja	90%-100%
Kurang Baik	Realisasi Belanja > Anggaran Belanja	>100%

*Sumber: Mahmudi (2019:155)*

Menurut Ratnasari dan Munawaroh (2019) menyatakan bahwa Pemerintah telah melakukan penghematan anggaran dengan baik apabila realisasi belanja lebih kecil dari anggaran yang telah direncanakan.

## 2. Analisis Pertumbuhan Belanja

Analisis pertumbuhan belanja bermanfaat untuk mengetahui perkembangan belanja dari tahun ke tahun. Pada umumnya belanja memiliki kecenderungan untuk selalu naik. Namun demikian dengan paradigma baru otonomi daerah, pemerintah daerah harus dapat mengendalikan belanja daerah, melakukan efisiensi belanja dan penghematan anggaran. Analisis pertumbuhan belanja dilakukan untuk mengetahui berapa besar pertumbuhan masing-masing belanja, apakah pertumbuhan tersebut rasional dan dapat dipertanggung-jawabkan. Pertumbuhan belanja harus diikuti dengan pertumbuhan pendapatan yang seimbang, sebab jika tidak maka dalam jangka menengah dapat mengganggu kesinambungan dan kesehatan fiskal daerah.

Pertumbuhan anggaran belanja tentu bisa saja negatif atau lebih kecil dari tahun sebelumnya jika memang belanja tersebut tidak prioritas untuk sekarang. Prinsipnya pertumbuhan belanja daerah harus terencana dan terkendali dengan baik agar kesinambungan dan stabilitas fiskal daerah terjaga. (Mahmudi, 2019:158-160).

Pertumbuhan belanja daerah dapat dihitung dengan rumus berikut:

$$\begin{aligned}
 & \textit{Pertumbuhan Belanja Thn}_t \\
 & = \frac{\textit{Rea. Belanja Thn}_t - \textit{Rea. Belanja Thn}_{t-1}}{\textit{Rea. Belanja Thn}_{t-1}}
 \end{aligned}$$

**Sumber: Mahmudi (2019:158)**

Adapun kriteria pengukuran kinerja keuangan dengan penilaian pertumbuhan belanja dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel 2.2**  
**Kriteria Pertumbuhan Belanja**

<b>Kriteria Pertumbuhan Belanja</b>	<b>Pengukuran Pertumbuhan Belanja</b>
Naik	Positif
Turun	Negatif

*Sumber: Mahmudi (2019:158)*

Menurut Sartika (2018) menyatakan bahwa pertumbuhan yang positif menunjukkan pemerintah daerah telah mampu meningkatkan dan mempertahankan pertumbuhan daerahnya.

### 3. Analisis Keserasian Belanja

Analisis keserasian belanja bermanfaat untuk mengetahui keseimbangan antarbelanja. Hal ini terkait dengan fungsi anggaran sebagai alat distribusi, alokasi, dan stabilisasi. Agar fungsi anggaran tersebut berjalan dengan baik, maka pemerintah daerah perlu membuat harmonisasi belanja. Analisis keserasian belanja antara lain berupa analisis belanja langsung dan tidak langsung.

Analisis proporsi belanja langsung dan tidak langsung bermanfaat untuk kepentingan manajemen internal pemerintah daerah, yaitu untuk pengendalian biaya dan pengendalian anggaran (*cost & budgetary control*). Pengklasifikasian belanja ke dalam belanja langsung dan tidak langsung merupakan klasifikasi berdasarkan aktivitas.

Belanja langsung adalah belanja yang terkait langsung dengan kegiatan (aktivitas), sedangkan belanja tidak langsung merupakan pengeluaran belanja yang tidak terkait dengan pelaksanaan kegiatan secara langsung. (Mahmudi, 2019:160-163).

Rasio belanja langsung dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Rasio Belanja Langsung} = \frac{\text{Total Belanja Langsung}}{\text{Total Belanja Daerah}}$$

*Sumber: Mahmudi (2019:164)*

Sementara itu, rasio belanja tidak langsung dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Rasio Belanja Tidak Langsung} = \frac{\text{Total Belanja Tidak Langsung}}{\text{Total Belanja Daerah}}$$

*Sumber: Mahmudi (2019:164)*

Adapun kriteria pengukuran kinerja keuangan dengan analisis keserasian belanja yang menggunakan rasio belanja langsung dan rasio belanja tidak langsung dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel 2.3**

**Kriteria Keserasian Belanja Dengan Menggunakan Rasio Belanja Langsung dan Belanja Tidak Langsung**

Kriteria Keserasian Belanja	Pengukuran Keserasian Belanja
Serasi	Belanja Langsung > Belanja Tidak Langsung
Tidak Serasi	Belanja Langsung < Belanja Tidak Langsung

*Sumber: Mahmudi (2019:163)*

Menurut Mahmudi (2019:163) semestinya anggaran belanja langsung lebih besar daripada anggaran belanja tidak langsung, sebab belanja langsung sangat mempengaruhi kualitas *output* kegiatan.

#### 4. Rasio Efisiensi Belanja

Rasio efisiensi belanja merupakan perbandingan antara realisasi belanja dengan anggaran belanja. Rasio efisiensi belanja ini digunakan untuk mengukur tingkat penghematan anggaran yang dilakukan pemerintah. Pemerintah daerah dinilai telah melakukan efisiensi anggaran jika rasio efisiensinya kurang dari 100%, sebaliknya jika lebih maka mengindikasikan telah terjadi pemborosan anggaran.

Rasio efisiensi belanja dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Rasio Efisiensi Belanja} = \frac{\text{Realisasi Belanja}}{\text{Anggaran Belanja}} \times 100\%$$

*Sumber: Mahmudi (2019:164)*

Secara umum, kriteria nilai efisiensi dapat dilihat dalam tabel berikut:

**Tabel 2.4**  
**Kriteria Efisiensi Belanja**

<b>Kriteria Efisiensi Belanja</b>	<b>Persentase Efisiensi Belanja</b>
Tidak Efisien	>100%
Efisien	<100%

*Sumber: (Mahmudi, 2019:164)*

Menurut Ratnasari dan Munawaroh (2019) serta mendukung pendapat Mahmudi (2019:164) menyatakan bahwa persentase penggunaan anggaran belanja <100% dapat dikatakan efisien sedangkan persentase penggunaan anggaran >100% dinyatakan kurang efisien.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

**Tabel 2.5**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Nama Peneliti	Judul Penelitian, Jurnal, Volume, Nomor, Tahun	Variabel yang Diteliti, Alat Analisis, Hasil Penelitian	Persamaan	Perbedaan
1.	Warti Ratnasari dan Siti Munawaroh	Analisis Kinerja Belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Pada Dinas Sosial Kabupaten Berau.  Jurnal JEMMA  Vol. 2 No. 1 Tahun 2019.	Variabel yang diteliti: Laporan Realisasi Anggaran Belanja Daerah Dinas Sosial Tahun Anggaran 2016-2017.  Alat analisis yang digunakan: analisis varians belanja, analisis pertumbuhan belanja, analisis keserasian belanja dan analisis efisiensi belanja.  Hasil penelitian: Kinerja belanja dalam Laporan Realisasi Belanja pada Dinas Sosial Kabupaten Berau menurun pada tahun 2017.	Variabel yang digunakan: Laporan Realisasi Anggaran Belanja Daerah.  Alat analisis yang digunakan adalah analisis varians belanja, analisis pertumbuhan belanja, analisis efisiensi belanja dan analisis keserasian belanja.	Alat analisis keserasian belanja menggunakan analisis rasio belanja langsung dan analisis rasio belanja tidak langsung.

**Tabel 2.5**  
**Penelitian Terdahulu**

2.	Nur Hasanah dan Elok Dwi Vidiyastutik	<p>Analisis Kinerja Realisasi Anggaran Dalam Belanja Daerah Pemerintah Probolinggo.</p> <p>Jurnal ECOBUSS Vol. 6 No. 2 Tahun 2018.</p>	<p>Variabel yang diteliti: Laporan Realisasi Anggaran Belanja Pada Pemerintah Probolinggo Tahun 2013-2017.</p> <p>Alat analisis yang digunakan: analisis varians belanja, analisis pertumbuhan belanja, rasio efisiensi belanja, dan analisis keserasian belanja.</p> <p>Hasil penelitian: Secara umum, hasil analisis Kinerja Realisasi Anggaran Belanja Pemerintah Kota Probolinggo pada Tahun Anggaran 2013-2017 menunjukkan peningkatan kinerja dalam pemenuhan belanja daerah.</p>	<p>Variabel yang digunakan adalah Laporan Realisasi Anggaran Belanja Daerah</p> <p>Alat analisis yang digunakan adalah analisis varians belanja, analisis pertumbuhan belanja dan analisis rasio efisiensi belanja.</p>	<p>Alat analisis yang digunakan pada analisis rasio keserasian belanja meliputi analisis belanja langsung dan belanja tidak langsung.</p>
----	---------------------------------------	--	---	---	---

**Tabel 2.5**  
**Penelitian Terdahulu**

3.	Indra Christian Lontaan dan Sonny Pangerapan	<p>Analisis Belanja Daerah Pada Pemerintah Kabupaten Minahasa Tahun Anggaran 2012-2014.</p> <p>Jurnal EMBA</p> <p>Vol. 4 No. 1 Tahun 2016.</p>	<p>Variabel yang diteliti: Laporan Realisasi Anggaran Belanja Daerah Kabupaten Minahasa Tahun Anggaran 2012-2014.</p> <p>Alat analisis:</p> <p>Rasio Efisiensi Belanja dan Rasio Pertumbuhan Belanja.</p> <p>Hasil Penelitian:</p> <p>Dari hasil perhitungan rasio efisiensi belanja tahun 2012-2014 Pemerintah Kabupaten Minahasa dikatakan telah efisien dalam menggunakan belanja. Dari hasil analisis pertumbuhan belanja tahun 2012-2014 juga menunjukkan adanya pertumbuhan belanja.</p>	<p>Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah Laporan Realisasi Anggaran Belanja dan alat analisis yang digunakan analisis pertumbuhan belanja dan rasio efisiensi belanja.</p>	<p>Alat analisis yang digunakan bukan hanya menggunakan analisis rasio efisiensi belanja dan rasio pertumbuhan belanja, tetapi juga menggunakan analisis varians belanja dan analisis keserasian belanja.</p>
----	--	--	--	--	---

**Tabel 2.5**  
**Penelitian Terdahulu**

4.	Rukayah, Nugrahini, dan Raden Irna Afriani	<p>Analisis Laporan Realisasi Anggaran dengan Menggunakan Rasio Efektivitas dan Rasio Efisiensi Pada Kantor Badan Perijinan Terpadu dan Penanaman Modal Kabupaten Serang.</p> <p>Jurnal Akuntansi Vol. 4 No. 2 Tahun 2017.</p>	<p>Variabel yang diteliti: Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Kabupaten Serang.</p> <p>Alat analisis yang digunakan: menggunakan analisis rasio efektivitas dan analisis rasio efisiensi.</p> <p>Hasil analisis: Dilihat dari hasil perhitungan menggunakan rasio efektivitas Badan Perijinan Terpadu dan Penanaman Modal Kabupaten Serang dikatakan sangat efektif karena berhasil merealisasikan pendapatan. Tetapi jika dilihat dari hasil perhitungan rasio efisiensi dapat dikatakan kurang efisien.</p>	<p>Variabel yang digunakan: Laporan Realisasi Anggaran Belanja dan alat analisis yang digunakan adalah analisis rasio efisiensi.</p>	<p>Variabel yang digunakan adalah Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah. Alat analisis yang digunakan bukan hanya analisis efisiensi belanja saja tetapi menggunakan analisis varians belanja, analisis pertumbuhan belanja, analisis keserasian belanja, dan analisis efisiensi belanja.</p>
----	--	--	---	--	--

**Tabel 2.5**  
**Penelitian Terdahulu**

5.	Dewi Sartika	Analisis Kinerja Anggaran Belanja Pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah (BAPPEDA) Provinsi Sumatera Utara Tahun 2018.	<p>Variabel yang diteliti: Laporan Realisasi Anggaran Keuangan Pada Kantor Bappeda Tahun 2014-2016.</p> <p>Alat analisis yang digunakan: analisis varians belanja, analisis pertumbuhan belanja, rasio efisiensi belanja, dan analisis keserasian belanja.</p> <p>Hasil analisis: Hasil analisis pertumbuhan belanja secara umum menunjukkan adanya pertumbuhan belanja yang cukup efisien. Hasil analisis varians belanja menunjukkan adanya efisiensi penggunaan anggaran. Hasil rasio efisiensi belanja menunjukkan adanya penggunaan</p>	<p>Variabel yang digunakan adalah Laporan Realisasi Anggaran Belanja Daerah</p> <p>Alat analisis yang digunakan adalah analisis varians belanja, analisis pertumbuhan belanja dan analisis rasio efisiensi belanja.</p>	Alat analisis yang digunakan pada analisis rasio keserasian belanja meliputi analisis belanja langsung dan belanja tidak langsung.
----	--------------	---	--	---	--

**Tabel 2.5**  
**Penelitian Terdahulu**

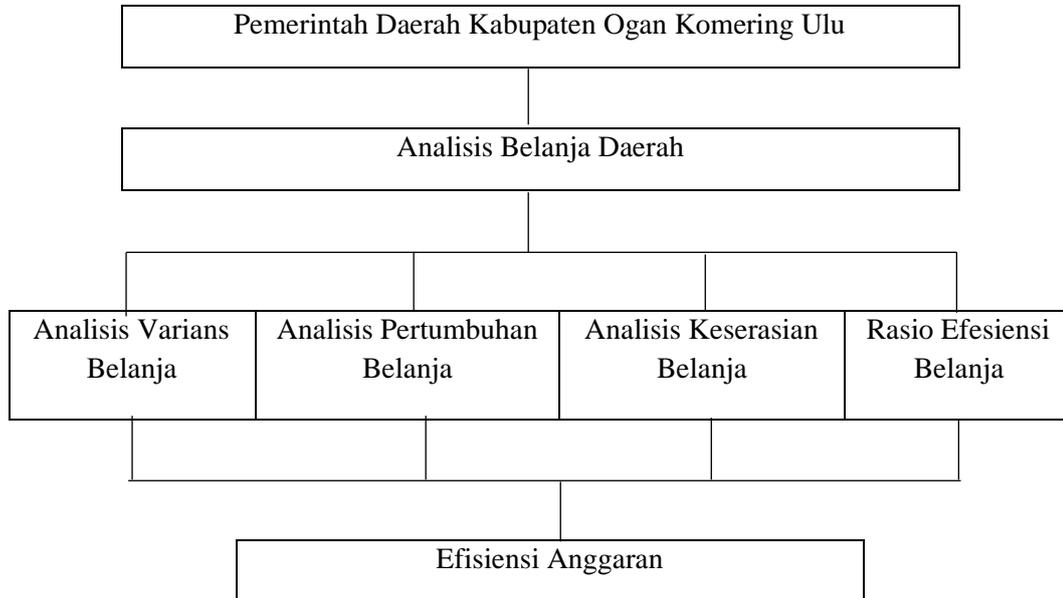
			<p>anggaran yang kurang efisien. Sedangkan hasil analisis keserasian belanja menunjukkan bahwa Bappeda Provinsi Sumatera Selatan lebih memprioritaskan belanja operasi daripada belanja modal.</p>		
6.	Ignatia Avianti Matutina	<p>Analisis Kinerja Keuangan Belanja Daerah Majelis Rakyat Papua Kota Jayapura Tahun 2011-2015</p>	<p>Variabel yang diteliti: Kinerja Keuangan Belanja Daerah.</p> <p>Alat analisis yang digunakan: Analisis varians belanja, analisis pertumbuhan belanja, analisis keserasian belanja dan rasio efisiensi belanja.</p> <p>Hasil penelitian: Hasil analisis varians belanja, analisis pertumbuhan belanja, dan rasio efisiensi belanja menunjukkan bahwa kinerja keuangan Kota</p>	<p>Variabel yang digunakan adalah Laporan Realisasi Anggaran Belanja Daerah dan alat analisis yang digunakan adalah analisis varians belanja, analisis pertumbuhan belanja, dan rasio efisiensi belanja.</p>	<p>Alat analisis yang digunakan menggunakan analisis keserasian belanja meliputi rasio belanja langsung dan rasio belanja tidak langsung.</p>

**Tabel 2.5**  
**Penelitian Terdahulu**

			Jayapura tahun 2011-2015 baik, positif dan efisien. Sedangkan hasil analisis keserasian belanja menunjukkan secara umum kota Jayapura lebih memprioritaskan belanja operasi daripada belanja modal.		
--	--	--	---	--	--

### 5.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:



*Gambar 2.1*

*Kerangka Pemikiran*