

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Anggaran Berbasis Kinerja

2.1.1.1 Pengertian Anggaran

Menurut Mardiasmo (2002,61), Anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas. Pengertian tersebut mengungkapkan peran strategis anggaran dalam pengelolaan kekayaan sebuah organisasi sektor publik tentunya berkeinginan memberikan pelayanan maksimal kepada masyarakat, tetapi sering kali keinginan tersebut terhambat oleh terbatasnya sumber daya yang dimiliki. Disinilah dituntut peran penting anggaran, anggaran dapat juga dikatakan sebagai pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu dalam ukuran finansial. Pembuatan anggaran dalam organisasi sektor publik, terutama pemerintah, merupakan sebuah proses yang cukup rumit dan mengandung muatan politis yang cukup signifikan. Berbeda dengan penyusunan anggaran diperusahaan swasta yang muatan politisnya relatif lebih kecil. Mardiasmo,(2002,61) menyatakan bahwa “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”. Sedangkan menurut Bastian (2006,164) “mengutip dari National Committeem on Governmental Accounting (NCGA), yaitu rencana operasi keuangan yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayai dalam periode waktu tertentu.”

Anggaran merupakan dokumen yang berisi angka-angka yang diprediksikan akan diperoleh dan akan digunakan untuk satu jangka waktu tertentu. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa anggaran adalah suatu instrumen yang menggambarkan kebijakan manajemen yang dinyatakan dalam bentuk angka-angka yang dibuat secara sistematis dan terencana dengan mengintegrasikan dan mengalokasikan seluruh sumber daya (resources) ke dalam

berbagai program dan kegiatan yang akan dilaksanakan untuk mencapai kinerja yang diharapkan pada suatu masa tertentu.

Penganggaran pada organisasi publik yang berorientasi pada pelayanan terhadap masyarakat bersifat terbuka serta cenderung dipengaruhi oleh iklim politik dalam suatu Negara. Hal ini menyebabkan penyusunan anggaran pada publik lebih kompleks dibandingkan dengan penyusunan anggaran pada organisasi privat. Mardiasmo (2002,62) menyatakan “anggaran publik berisi rencana kegiatan yang direpersentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satu 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.” Lebih lanjut Mardiasmo (2002,62) menyatakan bahwa, Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang lebih tinggi. Hal tersebut berbeda dengan penganggaran pada sektor swasta yang relatif kecil nuansa politiknya. Pada sektor swasta, anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada public untuk dikeritik, didiskusikan, dan diberimasukan. Anggaran sektor public merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik.

Anggaran sektor publik menggambarkan kegiatan pemerintah dalam upaya memenuhi kebutuhan masyarakat sebagai stakeholder. Oleh sebab itu setiap anggaran publik harus berpihak kepada kepentingan rakyat banyak dan bukan hanya untuk memenuhi kebutuhan implementor serta meningkatkan wibawa pemerintah. Anggaran menjadi sangat esensial dalam upaya menghapus kemiskinan dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui program pemerintah dengan melibatkan masyarakat. Penyusunan anggaran harus sesuai dengan prinsip-prinsip yang diterima secara umum.

Mardiasmo (2002,63) mengungkapkan ada beberapa fungsi utama dari adanya anggaran sektor publik yaitu :

- a. Anggaran sebagai alat perencanaan (Planning Tool)

- b. Anggaran sebagai alat pengendalian (Control Tool garan sebagai alat kebijakan fiskal (Fiscal Tool)
- c. Anggaran sebagai alat politik (Political Tool)
- d. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi (Coordination & Communication)
- e. Anggaran sebagai alat penilaian kinerja (Performeance Measurement Tool)
- f. Anggaran sebagai alat motivasi (Motivation Tool)
- h. Anggaran sebagai alat menciptakan ruang public (Publik Sphere)

Adapun tipe dari anggaran menurut Bastian (2006,166) adalah sebagai berikut :

- a. Line Item Budgeting

Line item Budgeting adalah penyusunan anggaran yang didasarkan pada dan dari mana dana berasal (pos-pos penerimaan) dan untuk apa dana tersebut digunakan (pos-pos pengeluaran). Jenis anggaran ini relative dianggap paling tua dan banyak mengandung kelemahan atau sering disebut tradisional.

- b. Planning Programming Budgeting System (PPBS)

Planning Programming Budgeting System adalah suatu proses perencanaan, pembuatan, program, dan penganggaran, serta didalamnya terkandung indetifikasi tujuan organisasi atas permasalahan yang mungkin timbul.

- c. Zero Based Budgeting (ZBB)

Zero Based budgeting adalah sistem anggaran yang didasarkan pada perkiraan kegiatan, bukan pada yang telah dilakukan dimasa lalu, dan setiap kegiatan dievaluasi secara terpisah.

- d. Performance Budgeting

Performance Budgeting adalah sistem penganggaran yang berorientasi pada output organisasi dan berkaitan erat dengan Visi, Misi, dan Rencana Strategi Organisasi.

e. Medium Term Budgeting Framework (MTBF)

Medium Term Budgeting Framework adalah suatu kerangka strategi kebijakan pemerintah tentang anggaran belanja untuk departemen dan lembaga pemerintah non departemen, dan kerangka tersebut memberikan tanggung jawab yang lebih besar kepada departemen untuk penetapan alokasi dan penggunaan sumber dana pembangunan.

2.1.1.2 Pengertian Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut keputusan Menteri dalam negeri nomor 29 tahun 2002 yang sekarang berubah menjadi Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 anggaran pendapatan belanja daerah (APBD) dalam era otonomi daerah disusun dengan pendekatan kinerja, artinya sistem anggaran yang mengutamakan pencapaian hasil kinerja atau keluaran (*output*) dari perencanaan alokasi biaya yang telah ditetapkan. Dengan demikian diharapkan penyusunan dan pengalokasian anggaran dapat lebih disesuaikan dengan skala prioritas dan preferensi daerah yang bersangkutan. Anggaran berbasis kinerja dikenal dalam pengelolaan keuangan daerah sejak diterbitkannya PP Nomor 105 tahun 2000 yang dalam pasal 8 dinyatakan bahwa APBD disusun dengan pendekatan kinerja. Penerapan anggaran berbasis kinerja pada instansi pemerintah di Indonesia dicanangkan melalui pemberlakuan UU nomor 17 tahun 2003 tentang keuangan negara dan diterapkan secara bertahap mulai tahun anggaran 2005.

Menurut Mardiasmo (2002,105) "Performance budget pada dasarnya adalah sistem penyusunan dan pengolahan anggaran daerah yang berorientasi pada pencapaian hasil kerja atau kinerja. Kinerja tersebut mencerminkan efisiensi dan efektifitas pelayanan publik, yang berarti berorientasi pada kepentingan publik". Selanjutnya Mardiasmo (2002,132) menyatakan "Pengertian efisiensi berhubungan erat dengan konsep produktifitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output yang dihasilkan terhadap input yang digunakan (*cost of output*)". Proses kegiatan operasional dapat dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan Sumber Daya dan Dana yang serendah-rendahnya (*spending well*). Pengertian evektivitas pada

dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Dalam penjelasan PP nomor 105 tahun 2000 dinyatakan bahwa anggaran dengan pendekatan kinerja adalah suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau output dari alokasi biaya atau input yang ditetapkan. Berdasarkan pengertian tersebut, setiap input yang ditetapkan dalam anggaran harus dapat diukur hasilnya dan pengukuran hasil bukan pada besarnya dana yang telah dihabiskan sebagaimana yang dilaksanakan pada sistem penganggaran tradisional (line-item & incremental budget) tetapi pada tolak ukur kinerja yang telah ditetapkan.

Bastian (2006,171) "Performance budgeting (anggaran yang berorientasi pada kinerja) adalah sistem penganggaran yang berorientasi pada output organisasi dan berkaitan sangat erat dengan visi, misi dan rencana strategi organisasi. Performance budgeting mengalokasikan. Menurut Kepmendagri No.29 tahun 2002 pengertian anggaran berbasis kinerja adalah :

- a. Suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau output dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan. Didasarkan pada tujuan dan sasaran kinerja. Anggaran dipandang sebagai alat untuk mencapai tujuan.
- b. Penilaian kinerja didasarkan pada pelaksanaan value for money dan efektivitas anggaran.
- c. Anggaran kinerja merupakan system yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolak ukur (indicator) kinerja sebagai instrument untuk mencapai tujuan dan sasaran program.

Berdasarkan pengertian anggaran berbasis kinerja menurut Bastian, komponen-komponen visi, misi dan rencana strategi merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari anggaran berbasis kinerja. Dengan demikian penyusunan anggaran berbasis kinerja membutuhkan suatu sistem administrasi publik yang telah ditata dengan baik, konsisten dan terstruktur sehingga kinerja anggaran dapat dicapai berdasarkan ukuran-ukuran yang telah ditetapkan. Melalui pengukuran kinerja, manajemen dapat menentukan keberhasilan dan kegagalan suatu unit organisasi dalam pencapaian sasaran dan tujuan untuk selanjutnya memberikan penghargaan (reward) untuk keberhasilan atau hukuman (punishment) untuk kegagalan.

Menurut Mardiasmo (2002,84). Pendekatan anggaran berbasis kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan konsep value for money dan pengawasan atas kinerja output. Pendekatan ini juga mengutamakan mekanisme penentuan dan pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam proses pengambilan keputusan

Anggaran berbasis kinerja didasarkan pada tujuan dan sasaran kinerja. Oleh karena itu anggaran digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan. Penilaian anggaran berbasis kinerja didasarkan pada pelaksanaan value for money dan efektifitas anggaran. Pendekatan ini cenderung menolak pandangan tradisional yang menganggap bahwa tanpa adanya arahan dan campur tangan, pemerintahan menyalahgunakan kedudukan mereka dan cenderung boros (over spending).

Menurut pendekatan anggaran berbasis kinerja, dominasi pemerintah akan dapat diawasi dan dikendalikan melalui penerapan internal cost awareness, audit keuangan dan audit kinerja, serta evaluasi kinerja eksternal. Selain didorong untuk menggunakan dana secara ekonomis, pemerintah juga dituntut untuk mampu mencapai tujuan yang ditetapkan. Oleh karena itu, agar dapat mencapai tujuan tersebut maka diperlukan adanya program dan tolak ukur sebagai standar kinerja. Sistem anggaran berbasis kinerja pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolak ukur kinerja sebagai instrument untuk mencapai tujuan dan sasaran program.

2.1.2 Incremental Budgeting

Incremental budgeting merupakan salah satu jenis dari anggaran tradisional. Anggaran tradisional relatif dianggap paling tua dan banyak mengandung kelemahan. Incremental budgeting adalah sistem anggaran pendapatan dan belanja yang memungkinkan revisi selama tahun berjalan, sekaligus dasar penentuan periode tahun yang akan datang. Angka di pos pengeluaran merupakan perubahan dari angka periode sebelumnya. Permasalahan yang harus diputuskan bersama adalah

metode kenaikan atau penurunan (incremental) dari anggaran tahun sebelumnya. Di dalam incremental budgeting, seluruh kegiatan yang dilaksanakan merupakan kelanjutan kegiatan dari tahun sebelumnya.

2.1.2.1 Karakteristik Incremental Budgeting

1. Adanya tambahan atau pengurangan anggaran pada Item sebelumnya dalam incremental budgeting, item- item belanja negara tahun sekarang sama dengan item-item belanja tahun lalu hanya terjadi perubahan pada besarnya anggaran pada Item tersebut, yaitu bisa terjadi pertambahan anggaran maupun pengurangan anggaran. Yang bisa mempengaruhi perubahan anggaran tersebut diantaranya adalah inflasi dan jumlah penduduk.
2. Besarnya perubahan anggaran mengacu pada data tahun sebelumnya dalam menentukan besarnya perubahan anggaran yang dijadikan pedoman adalah data-data pada tahun sebelumnya. Sebagai contoh jika pertambahan penduduk tahun lalu bertambah maka anggaran untuk subsidi juga bertambah. Bisa juga jika penerimaan pegawai negeri meningkat maka terjadi perubahan anggaran terkait gaji pegawai.
3. Tambahan atau pengurangan anggaran dialokasikan ke departemen atau organisasi sebelumnya Incremental merupakan ciri dari sistem anggaran tradisional. Sistem ini cenderung tidak melakukan banyak perubahan pada pos-pos pengeluarannya. Adanya tambahan/pengurangan dana pada suatu periode akan dialokasikan pada pengeluaran seperti periode sebelumnya dan dilakukan oleh departemen/organisasi yang sama pula.
4. Tidak memperhatikan konsep value of money. Incremental budget merupakan tambahan/pengurangan dana terhadap anggaran sebelumnya. Seringkali tambahan dana yang diberikan kepada departemen/organisasi hanya dilakukan dengan pertimbangan yang sederhana. Tambahan dana hanya didasarkan pada data tertentu dari tahun sebelumnya dan tidak ada kajian yang lebih mendalam mengenai perlunya tambahan dana tersebut. Tambahan dana ini terkadang kurang memperhatikan kemanfaatan dana (value of money). Value of money sendiri meliputi efektivitas, efisiensi dan ekonomis dalam rangka penggunaan dana. Apabila tidak memperhatikan value of money maka adanya penambahan dana hanya akan menimbulkan pemborosan belanja negara. Di akhir periode, sering terjadi kelebihan anggaran dan pengalokasiannya akan dipaksakan pada aktivitas yang

sebenarnya tidak perlu dilakukan agar dapat memenuhi target penyerapan anggaran.

2.1.2.2 Kelebihan Incremental Budgeting

1. Solusi bagi rumitnya proses penyusunan anggaran Incremental budgeting merupakan solusi bagi rumitnya proses penyusunan anggaran karena dalam menyusun anggaran dengan tipe incremental budgeting cukup mudah dan sederhana yaitu untuk menyusun atau menentukan berapa besarnya anggaran untuk tahun berjalan berdasarkan realisasi anggaran pada tahun sebelumnya dengan penambahan atau pengurangan yang besarnya disesuaikan dengan anggaran tahun sebelumnya tersebut. Alokasi sumber daya didasarkan atas alokasi pada periode sebelumnya. Karena hal itu, maka proses penyusunan anggaran cukup singkat dan cepat.

2. Tidak memerlukan pengetahuan baru untuk memahami program baru karena proses penyusunannya cukup mudah, maka tidak perlu adanya pengetahuan yang baru untuk memahami program baru. Sebab tiap tahunnya metode yang digunakan dalam penyusunan anggaran hampir sama serta perhitungannya relatif mudah dan sederhana.

3. Dapat mengurangi konflik semua departemen di dalam kementerian lembaga di perlakukan dengan cara yang sama yaitu dimana jumlah penambahan atau pengurangan anggaran pada tahun berjalan bagi masing-masing departemen relatif disamaratakan sehingga tidak terjadi ketimpangan alokasi anggaran antara departemen yang satu dengan departemen yang lain, hal ini dapat mengurangi terjadi konflik antar departemen dalam kementerian lembaga. Sehingga departemen dapat dioperasikan dengan cara yang konsisten dan stabil untuk jangka waktu yang lama.

2.1.2.3 Kelemahan Incremental Budgeting

1. Perhatian terhadap laporan pelaksanaan anggaran penerimaan dan pengeluaran sangat sedikit dikarenakan pada incremental budgeting ini indikator keberhasilan hanya didasarkan pada penyerapan dana bukan terhadap output maupun outcomenya,

maka laporan-laporan pelaksanaan anggaran penerimaan dan pengeluaran tidak terlalu diperhatikan. Yang diperhatikan hanya pada tingkat penyerapan dananya, jika tingkat penyerapan dananya optimal, maka prestasi instansi tersebut juga bagus dan di tahun anggaran berikutnya kemungkinan besar anggaran akan di tambahkan.

2. Pencapaian prestasi realisasi penerimaan dan pengeluaran yang dianggarkan penggunaan kemampuan menghabiskan anggaran dijadikan sebagai indikator keberhasilan. Apa yang sering terjadi dalam praktiknya adalah perilaku birokrat yang selalu berusaha untuk menghabiskan anggaran tanpa terkait dengan hasil dan kualitasnya. Dengan sistem anggaran ini jelas bahwa menghabiskan uang Negara adalah wajib, jika tidak kinerja suatu K/L atau instansi justru akan dipertanyakan. Dalam sistem ini kegiatan menghabiskan uang sisa anggaran (terpaksa) dilakukan demi mematuhi sebuah sistem. Padahal kegiatan menghabiskan dana ini seringkali tidak mempunyai manfaat dan tujuan yang jelas, walaupun prestasi instansi tersebut baik karena dapat menyerap dana anggaran dengan baik, namun dengan kemanfaatan dari penggunaan dana anggaran tersebut dapat dikatakan bahwa dana anggaran tersebut lebih tepat disebut pemborosan dibanding sebuah prestasi.

3. Para penyusun anggaran tidak memiliki alasan rasional dalam menetapkan target penerimaan dan pengeluaran Pemerintah terkadang menetapkan pengalokasian dana yang tidak rasional/masuk akal karena kurangnya pemahaman atas data dan fakta mengenai penyusunan anggaran.

4. Sulit merumuskan metode kenaikan atau penurunan yang digunakan Pemerintah sulit merumuskan metode kenaikan atau penurunan yang digunakan karena tidak adanya metode ataupun konsep dalam penentuan anggaran sehingga hanya dievaluasi dalam bentuk apakah dana telah habis dibelanjakan, bukan apakah tujuan telah tercapai atau belum. Pemerintah masih belum memiliki landasan dan kerangka untuk menyelenggarakan anggaran yang berbasis kinerja.

2.1.2.4 Penerapan Incremental Budgeting

Incremental Budgeting diterapkan dalam APBN dengan prinsip Anggaran berimbang dan dinamis. Dalam incremental budgeting, prinsip anggaran berimbang dan dinamis itu lebih ditekankan pada dinamis-nya pertambahan anggaran bagi K/L di setiap periode. Dalam Incremental Budgeting, K/L akan secara dinamis terus mengalami penambahan anggaran di setiap awal dimulainya periode, karena penentuan alokasi ditentukan oleh pemerintah pusat dengan mengacu pada realisasi anggaran tahun sebelumnya dengan sedikit peningkatan (incremental) tanpa merubah jenis atau pos belanja (line-item). Seperti yang kita ketahui, penerapan anggaran berimbang dan dinamis dulunya dipakai dalam APBN yang masih dalam format T-Account. Untuk saat ini, kita telah beralih dari format lama yaitu T-Account menjadi format baru yaitu I-Account, maka dari itu, Incremental Budget Sistem ini juga telah ditinggalkan, dan mulai beralih kepada Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK). Namun, peralihan dari format lama ke format baru tersebut tidak berarti sistem ini ditinggalkan begitu saja. Penerapan Incremental Budgeting masih dipakai sampai saat ini, khususnya dalam penentuan belanja pegawai.

2.1.3 Peraturan Pemerintah No 71 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Komponen-komponen yang terdapat dalam satu set laporan keuangan berbasis akrual terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*) dan laporan finansial, yang jika diuraikan adalah sebagai berikut:

1. Laporan Realisasi Anggaran;
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih;
3. Laporan Operasional;
4. Laporan Perubahan Ekuitas;
5. Neraca;
6. Laporan Arus Kas;
7. Catatan atas Laporan Keuangan.

Laporan pelaksanaan anggaran adalah Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, sedangkan yang termasuk Laporan finansial adalah Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca dan Laporan Arus Kas. Komponen-komponen laporan keuangan tersebut disajikan oleh setiap entitas pelaporan, kecuali Laporan Arus Kas yang hanya disajikan oleh entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum, dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih yang hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasinya.

2.1.4 Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) menyediakan informasi mengenai anggaran dan realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran karena menyediakan informasi-informasi sebagai berikut:

1. Informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
2. Informasi mengenai realisasi anggaran secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran.

LRA menyediakan informasi yang berguna dalam memprediksi sumber daya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat dan daerah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif. Selain itu, LRA juga dapat menyediakan informasi kepada para pengguna laporan keuangan pemerintah tentang indikasi perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi dalam penyelenggaraan fungsi pemerintahan, sehingga dapat menilai apakah suatu kegiatan/program telah dilaksanakan secara efisien, efektif, dan hemat, sesuai dengan anggarannya (APBN/APBD), dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Setiap komponen dalam LRA dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Penjelasan tersebut memuat hal-hal

yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran seperti kebijakan fiskal dan moneter, sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut atas angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan. Namun dari segi struktur, LRA Pemerintah Pusat, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota memiliki struktur yang berbeda. Perbedaan ini lebih diakibatkan karena adanya perbedaan sumber pendapatan pada pemerintah pusat, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota.

Penyusunan dan penyajian LRA didasarkan pada akuntansi anggaran, akuntansi pendapatan-LRA, akuntansi belanja, akuntansi surplus/ defisit, akuntansi

Tabel 2.1.4

PEMERINTAH DAERAH KOTA SURABAYA

17

LAPORAN REALISASI ANGGARAN

UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X0 dan
20X0

No	Uraian	Anggaran 20X0	Realisasi 20X0	(%)	Realis asi 20X0
	<u>PENDAPATAN</u>				
	PENDAPATAN PERPAJAKAN				
	Pendapatan Pajak Penghasilan	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Barang Mewah	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Cukai	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Bea Masuk	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Pajak Ekspor	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Pajak Lainnya	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Jumlah Pendapatan Perpajakan	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	PENDAPATAN NEGARA BUKAN PAJAK	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Sumber Daya Alam	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Bagian Pemerintah atas Laba	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Negara Bukan Pajak Lainnya	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Jumlah Pendapatan Negara Bukan Pajak	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	PENDAPATAN HIBAH	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pendapatan Hibah	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX

	Jumlah Pendapatan Hibah	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	JUMLAH PENDAPATAN	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	<u>BELANJA</u>				
	BELANJA OPERASI				
	Belanja Pegawai	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Belanja Barang	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Bunga	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Subsidi	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Hibah	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Bantuan Sosial	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Belanja Lain-lain	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Jumlah Belanja Operasi	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	BELANJA MODAL	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Belanja Tanah	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Belanja Peralatan dan Mesin	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Belanja Gedung dan Bangunan	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Belanja Aset Tetap Lainnya	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Belanja Aset Lainnya	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Jumlah Belanja Modal	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	JUMLAH BELANJA	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	<u>TRANSFER</u>				
	DANA PERIMBANGAN				
	Dana Bagi Hasil Pajak	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX

	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Dana Alokasi Umum	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Dana Alokasi Khusus	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Jumlah Dana Perimbangan	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	TRANSFER LAINNYA (d disesuaikan dengan program yang ada)				
	Dana Otonomi Khusus	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Dana Penyesuaian	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Jumlah Transfer Lainnya	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	JUMLAH TRANSFER	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	JUMLAH BELANJA DAN TRANSFER	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	SURPLUS / DEFISIT	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	<u>PEMBIAYAAN</u>				
	PENERIMAAN				
	PENERIMAAN PEMBIAYAAN DALAM NEGERI				
	Penggunaan SILPA	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Penerimaan Pinjaman Dalam Negeri - Lainnya	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Penerimaan dari Divestasi	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Negara	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Penerimaan Kembali Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx

	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Dalam Negeri	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	PENERIMAAN PEMBIAYAAN LUAR NEGERI	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Penerimaan Pinjaman Luar Negeri	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Penerimaan Kembali Pinjaman Lembaga Internasional	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Luar Negeri	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	JUMLAH PENERIMAAN PEMBIAYAAN	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	PENGELUARAN				
	PENGELUARAN PEMBIAYAAN DALAM NEGERI				
	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Sektor Perbankan	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri - Obligasi	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri – Lainnya	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pengeluaran Penyertaan Modal Pemerintah (PMP)	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Negara	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pemberian Pinjaman kepada Perusahaan Daerah	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Jumlah Penerimaan Pembiayaan Dalam Negeri	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	PENGELUARAN PEMBIAYAAN LUAR NEGERI	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Pemberian Pinjaman kepada Lembaga nasional	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	Jumlah Pengeluaran Pembiayaan Luar Negeri	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
	JUMLAH PENGELUARAN PEMBIAYAAN	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX

	PEMBIAYAAN NETO	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
	Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA)	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx

pembiayaan dan akuntansi sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SILPA/SiKPA), yang mana berdasar pada basis kas.

2.1.4.1 Akuntansi Anggaran

Salah satu perbedaan utama akuntansi pemerintahan dengan akuntansi perusahaan komersial terletak pada akuntansi anggaran. Dalam pemerintahan, pencatatan telah dimulai pada saat anggaran (APBN/APBD) disahkan dan dialokasikan. Akuntansi anggaran merupakan teknik pertanggungjawaban dan pengendalian manajemen yang digunakan untuk membantu pengelolaan pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan. Akuntansi anggaran diselenggarakan sesuai dengan struktur anggaran yang terdiri dari anggaran pendapatan, belanja, dan pembiayaan.

Anggaran pendapatan meliputi estimasi pendapatan yang dijabarkan menjadi alokasi estimasi pendapatan. Anggaran belanja terdiri dari apropriasi yang dijabarkan menjadi otorisasi kredit anggaran (*allotment*). Anggaran pembiayaan terdiri dari penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan.

2.1.4.2 Akuntansi Pendapatan-LRA

Pendapatan negara/daerah merupakan iuran rakyat yang diamanatkan kepada Pemerintah, sehingga akuntansi pendapatan-LRA disusun untuk memenuhi kebutuhan pertanggungjawaban sesuai dengan ketentuan dan untuk keperluan pengendalian bagi manajemen pemerintah pusat dan daerah.

Pendapatan-LRA diakui pada saat uang diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah, yang mana pencatatan pendapatan-LRA dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu

mencatat jumlah bruto penerimaan, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran), namun ketika biaya atas pendapatan tersebut bersifat variabel dan tidak dapat dianggarkan terlebih dahulu dikarenakan proses belum selesai, maka dapat mencatat nilai netonya.

Pemerintah mungkin saja melakukan kekeliruan dalam menghitung tagihan pendapatan yang mengakibatkan kelebihan penerimaan pendapatan, jika hal ini terjadi maka pemerintah harus mengembalikan pendapatan tersebut. Pengembalian yang sifatnya sistemik (normal) dan berulang (*recurring*) terjadi atas penerimaan pendapatan-LRA pada periode penerimaan (tahun anggaran berjalan) maupun pada periode sebelumnya (tahun anggaran sebelumnya) dibukukan sebagai pengurang pendapatan-LRA. Namun, untuk koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non-recurring*) atas penerimaan pendapatan-LRA yang terjadi pada periode penerimaan pendapatan-LRA dibukukan sebagai pengurang pendapatan-LRA pada periode yang sama. Sedangkan untuk Koreksi dan pengembalian yang sifatnya tidak berulang (*non-recurring*) atas penerimaan pendapatan-LRA yang terjadi pada periode sebelumnya dibukukan sebagai pengurang Saldo Anggaran Lebih pada periode ditemukannya koreksi dan pengembalian tersebut.

2.1.4.3 Akuntansi Belanja

Akuntansi belanja disusun selain untuk memenuhi kebutuhan pertanggungjawaban sesuai dengan ketentuan, juga dapat dikembangkan untuk keperluan pengendalian bagi manajemen untuk mengukur efektivitas dan efisiensi belanja tersebut. Pengeluaran untuk belanja dapat dilakukan dengan 2 cara, yaitu secara langsung dikeluarkan oleh Bendahara Umum Negara/Daerah (BUN/BUD), atau melalui bendahara pengeluaran. Jika pengeluaran dilakukan oleh BUN/BUD maka belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah, sedangkan jika pengeluaran melalui bendahara pengeluaran maka pengakuan belanja dilakukan pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran

tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.

Jika terjadi kekeliruan dalam pengeluaran belanja maka koreksi atas pengeluaran belanja (penerimaan kembali belanja) yang terjadi pada periode pengeluaran belanja dibukukan sebagai pengurang belanja pada periode yang sama. Apabila diterima pada periode berikutnya, koreksi atas pengeluaran belanja dibukukan dalam pendapatan-LRA dalam pos pendapatan lain-lain-LRA.

2.1.4.4 Akuntansi Surplus/Defisit-LRA

Selisih antara pendapatan-LRA dan belanja selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos Surplus/Defisit-LRA. Surplus-LRA terjadi jika jumlah pendapatan-LRA selama suatu periode lebih besar daripada jumlah belanja pada periode tersebut, begitupula sebaliknya, defisit-LRA terjadi jika jumlah pendapatan-LRA lebih kecil dari jumlah belanja selama satu periode pelaporan tersebut.

2.1.4.5 Akuntansi Pembiayaan

Pembiayaan (financing) adalah seluruh transaksi keuangan pemerintah, baik penerimaan maupun pengeluaran, yang perlu dibayar atau akan diterima kembali, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit dan atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman, dan hasil privatisasi BUMN/BUMD. Sementara, pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah di BUMN/BUMD. Penerimaan pembiayaan diakui pada saat uang diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah, dan dicatat berdasarkan azas bruto. Sedangkan Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

2.1.4.6 Akuntansi Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA)

SiLPA/SiKPA adalah selisih lebih/kurang antara realisasi penerimaan dan pengeluaran selama satu periode pelaporan atau selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan-LRA dan penerimaan pembiayaan dengan belanja dan pengeluaran pembiayaan selama satu periode pelaporan. Nilai SiLPA/SiKPA pada akhir periode pelaporan inilah yang nantinya dipindahkan ke Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih. Apabila dalam LRA terdapat transaksi mata uang asing maka harus dicatat/dibukukan dalam mata uang rupiah atau dikonversi terlebih ke rupiah.

2.1.5 Efektivitas Laporan Realisasi Anggaran

Menurut Mahmudi, (2011,22), efektivitas (hasil Guna) merupakan dukungan antara pengeluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Pengertian efektivitas ini pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau paket kebijakan. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan tersebut mencapai tujuan dan sasaran aktif kebijakan.

Menurut PP No.71 tahun 2010 tentang Standart akuntansi Pemerintahan Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber alokasi dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasi dalam satu periode pelaporan. Laporan realisasi anggaran dalam situasi tertentu tanggal laporan suatu entitas perubahan dan laporan Realisasi Anggaran tahunan disajikan dengan suatu periode yang lebih panjang atau pendek dari satu tahun, entitas harus mengungkapkan informasi berupa alasan penggunaan periode pelaporan tidak satu tahun dan fakta bahwa jumlah-jumlah komparatif dalam Laporan Realisasi Anggaran dan catatan-catatan terkait tidak dapat dibandingkan.

Efektivitas laporan realisasi anggaran adalah pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat / daerah berupa laporan realisasi anggaran yang menggambarkan kegiatan operasional yang mencapai tujuan dan sasaran aktif kebijakan.

2.1.6 Pengertian Efektivitas Anggaran

Efektivitas anggaran adalah kemampuan suatu anggaran untuk dapat direalisasikan sesuai dengan kondisi yang ada kebutuhan secara tepat. Agar efektivitas suatu anggaran dapat tercapai, maka diperlukan pengendalian dan pengawasan yang bertujuan untuk memantau, mengawasi dan mengadakan pembetulan agar kegiatan proyek mencapai sasaran yang telah ditentukan. Untuk menghasilkan penyelenggaraan anggaran yang efektif dan efisien, tahap persiapan/perencanaan anggaran merupakan salah satu faktor penting dan menentukan dan keseluruhan siklus anggaran.

2.1.6.1 Pengukuran Efektivitas Anggaran

Untuk mengukur efektivitas anggaran sedikitnya dapat diukur dari akuntabilitas penyusunan anggaran dan besarnya budgetary slack. Akuntabilitas penyusunan anggaran artinya bahwa anggaran yang disusun sudah memenuhi standar akuntansi dan pos-pos rekening yang muncul dapat dijelaskan secara logis. Budgetary slack adalah perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksikan.

Dua dimensi yang digunakan untuk mengukur Budgetary Slack, yaitu kecenderungan eksekutif menetapkan target anggaran di bawah kapasitas produktif yang secara jujur dapat dicapainya (underestimate revenue) serta kecenderungan eksekutif memasukkan excess resource dalam ajuan anggarannya (overestimate expenditure).

2.1.6.2 Analisis Efektivitas

Efektivitas pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Efektivitas merupakan hubungan antara keluaan dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan (spending wisely). Efektifitas berarti tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Rasio efektivitas menggambarkan kemampuan pemerintah dalam merealisasikan Pendapatan Asli Daerah dibandingkan dengan target yang ditetapkan berdasarkan potensi riil. Realisasi Anggaran Pemerintah dikatakan efektif apabila rasio 90.015 s/d 100%, semakin tinggi rasio efektivitas berarti laporan Realisasi Anggaran akan semakin baik dan semakin

rendah rasio efektivitas berarti semakin buruk. Tingkat Efektivitas diukur dengan cara membandingkan realisasi anggaran penerimaan dengan target anggaran penerimaan dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{Efektivitas} = \frac{\text{Realisasi Penerimaan PAD Pengukuran}}{\text{Anggaran Penerimaan PAD}} \times 100\%$$

Sumber : Mahmudi (2013,141)

Efektivitas PAD menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam memobilisasikan penerimaan sesuai dengan yang ditargetkan. Secara umum, nilai efektivitas PAD dapat dikategorikan sebagai berikut:

1. Sangat Efektif : > 100%
2. Efektif : 100 %
3. Cukup Efektif : 90% - 99 %
4. Kurang Efektif : 75 % - 89 %
5. Tidak Efektif : < 75 %

Sumber : Mahmudi (2013,141).

2.1.7 Parameter Rasio Keuangan Pemerintah Daerah

Penggunaan analisis rasio pada sektor publik khususnya terhadap APBD belum banyak dilakukan, sehingga secara teori belum ada kesepakatan secara bulat mengenai nama dan kaidah pengukurannya. Meskipun demikian, dalam rangka pengelolaan keuangan daerah yang transparan, jujur, demokratis, efektif, efisien, dan akuntabel, analisis rasio terhadap APBD perlu dilaksanakan meskipun kaidah pengakuntansian dalam APBD berbeda dengan laporan keuangan yang dimiliki perusahaan swasta.

Analisis rasio keuangan pada APBD keuangan pada APBD dilakukan dengan membandingkan hasil yang dicapai dari satu periode dibandingkan dengan periode sebelumnya sehingga dapat diketahui bagaimana kecenderungan yang terjadi. Selain itu dapat pula dilakukan dengan cara membandingkan dengan rasio keuangan yang dimiliki suatu pemerintah daerah tertentu dengan daerah lain yang terdekat maupun yang potensi daerahnya relatif sama untuk dilihat bagaimana rasio

keuangan pemerintah daerah tersebut terhadap pemerintah daerah lainnya. Beberapa rasio yang dapat dikembangkan berdasarkan data keuangan yang bersumber dari APBD adalah sebagai berikut :

1. Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Pendapatan Asli daerah
 _____ X 100%

Bantuan pemerintah pusat/propinsi dan pinjaman pendapatan transfer.

2. Rasio Desentralisasi fiskal

Pendapatan Asli daerah (PAD)
 _____ X 100%

Total Penerimaan Daerah (TPD)

3. Rasio Tingkat Kemandirian Pembiayaan

Total Belanja Rutin Non Belanja Pegawai
 _____ X 100%

Total Pendapatan Asli Daerah (PAD)

Total Pendapatan Asli Daerah
 _____ X 100%

Total Pajak Daerah (TPjD)

4. Rasio Efisiensi Belanja dan Efektivitas Pendapatan Asli Daerah Rasio Efisiensi Belanja

Rasio Efektifitas

Realisasi Belanja
 _____ X 100%

Anggaran Belanja

Rasio Efektifitas

$$\frac{\text{Realisasi penerimaan PAD}}{\text{Target penerimaan PAD (berdasarkan potensi real daerah)}} \times 100\%$$

5. Rasio Keserasian

$$\frac{\text{Total Belanja Rutin}}{\text{Total APBD}} \times 100\%$$

$$\frac{\text{Total Belanja Pembangunan}}{\text{Total APBD}} \times 100\%$$

6. Rasio pertumbuhan

Rasio pertumbuhan yang dimaksud disini adalah pertumbuhan pendapatan asli daerah, total pendapatan daerah, total belanja rutin, dan total belanja pembangunan dari suatu periode.

Penjelasan dari parameter rasio diatas dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Kemandirian keuangan daerah (otonomi fiskal) menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintah, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah. Kemandirian keuangan daerah ditunjukkan oleh besar kecilnya pendapatan asli daerah dibandingkan dengan pendapatan daerah yang berasal dari sumber yang lain, misalnya bantuan pemerintah pusat ataupun dari pinjaman. Rasio kemandirian menggambarkan ketergantungan daerah terhadap sumber dana eksternal. Semakin tinggi rasio kemandirian mengandung arti bahwa tingkat ketergantungan daerah terhadap bantuan pihak eksternal (terutama pemerintah pusat dan propinsi) semakin rendah, dan demikian juga sebaliknya. Rasio kemandirian juga menggambarkan tingkat partisipasi masyarakat dalam membayar pajak dan retribusi daerah yang

merupakan komponen utama pendapatan asli daerah. Semakin tinggi masyarakat membayarkan pajak dan retribusi daerah akan menggambarkan tingkat kesejahteraan masyarakat yang semakin tinggi.

2. Rasio Derajat Desentralisasi Fiskal

Ukuran ini menunjukkan kewenangan dan tanggung jawab yang diberikan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk menggali dan mengelola pendapatan. Rasio ini dimaksudkan untuk mengukur tingkat kontribusi Pendapatan Asli Daerah sebagai sumber pendapatan yang dikelola sendiri oleh daerah terhadap total penerimaan daerah. Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan penerimaan yang berasal dari hasil pajak daerah, retribusi daerah, perusahaan milik daerah dan pengelolaan kekayaan milik daerah serta lain-lain pendapatan yang sah. Total Pendapatan Daerah (TPD) merupakan jumlah dari seluruh penerimaan dari seluruh penerimaan dalam satu tahun anggaran.

Bagi Hasil Pajak Bukan Pajak (BHPBP) merupakan pajak yang dialokasikan oleh Pemerintah Pusat untuk kemudian didistribusikan antara pusat dan daerah otonomi. Rasio ini dimaksudkan untuk mengukur tingkat keadilan pembagian sumber daya daerah dalam bentuk bagi hasil pendapatan sesuai potensi daerah terhadap total penerimaan daerah. Semakin tinggi hasilnya maka suatu daerah tersebut semakin mampu membiayai pengeluarannya sendiri tanpa bantuan dari pemerintah pusat. Derajat desentralisasi fiskal, khususnya komponen PAD dibandingkan dengan TPD, menurut hasil penemuan Tim Fisipol UGM dalam menggunakan skala interval sebagaimana yang terlihat dalam Tabel 2.1.7

Tabel 2.1.7**Skala Interval Derajat Desentralisasi Fiskal**

%	Kemampuan Keuangan Daerah
0,00-10,00	Sangat Kurang
10,01-20,00	Kurang
20,01-30,00	Cukup
30,01-40,00	Sedang
40,01-50,00	Baik
>50,00	Sangat baik

3. Tingkat Kemandirian Pembiayaan

Ukuran ini menguji tingkat kekuatan kemandirian pemerintah kabupaten dalam membiayai Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) setiap periode anggaran. Belanja Rutin Non Belanja Pegawai (BRNP) merupakan pengeluaran daerah dalam rangka pelaksanaan tugas pokok pelayanan masyarakat yang terdiri dari belanja barang, pemeliharaan, perjalanan dinas, pengeluaran tidak termasuk bagian lain dan tidak tersangka serta belanja lain-lain. Rasio dimaksudkan untuk mengukur tingkat kemampuan PAD dalam membiayai belanja daerah diluar belanja pegawai. Dalam ketentuan yang digariskan bahwa belanja rutin daerah dibiayai dari kemampuan PAD setiap Pemda dan karenanya tolok ukur ini sesuai pengukuran dimaksud. Pajak Daerah (TPjD) merupakan iuran wajib yang dilakukan orang pribadi, atau badan kepada daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang yang dapat dilaksanakan berdasarkan peraturan perundangan yang berlaku dan digunakan pembiayaan penyelenggaraan pemerintah dan pembangunan pemerintah. Rasio dimaksudkan untuk mengukur tingkat kontribusi pajak daerah sebagai sumber pendapatan yang dikelola sendiri oleh daerah terhadap total PAD. Semakin besar rasio akan menunjukkan peran pajak sebagai sumber pendapatan daerah akan semakin baik.

4. Rasio Efisiensi Belanja dan Efektivitas Pendapatan Asli Daerah

Rasio Efisiensi Belanja adalah rasio yang menggambarkan perbandingan antara besarnya anggaran belanja dengan realisasi belanja. Kinerja pemda dalam melakukan pembelanjaan dikategorikan efisien apabila rasio yang dicapai kurang dari satu atau dibawah 100 persen. Semakin kecil rasio efisiensi berarti kinerja pemda semakin baik. Rasio efektifitas menggambarkan kemampuan pemerintah daerah dalam merealisasikan pendapatan asli daerah yang direncanakan dibandingkan dengan target yang ditetapkan berdasarkan potensi rill daerah. Kemampuan daerah dalam menjalankan tugas dikategorikan efektif apabila yang dicapai mencapai minimal sebesar 1 (satu) atau 100 persen. Namun demikian semakin tinggi rasio efektifitas, menggambarkan kemampuan daerah yang semakin baik. Guna memperoleh ukuran yang lebih baik, rasio efektivitas tersebut perlu dipersandingkan dengan rasio efisiensi yang dicapai pemerintah daerah.

5. Rasio Keserasian

Rasio ini menggambarkan bagaimana pemerintah daerah memprioritaskan alokasi dananya pada belanja rutin dan belanja pembangunan secara optimal. Semakin tinggi persentase dana yang dialokasikan untuk belanja rutin berarti persentase belanja investasi (belanja pembangunan) yang digunakan untuk menyediakan sarana prasarana ekonomi masyarakat cenderung semakin kecil.

Belum ada patokan yang pasti yang pasti berapa besarnya rasio belanja rutin maupun pembangunan terhadap APBD yang ideal, karena itu sangat dipengaruhi oleh dinamisasi kegiatan pembangunan dan besarnya kebutuhan investasi yang diperlukan untuk mencapai pertumbuhan yang ditargetkan. Namun demikian, sebagai daerah di negara berkembang peran pemerintah daerah untuk memacu pelaksanaan pembangunan masi relatif besar. Oleh karena itu, rasio belanja pembangunan yang relatif masih kecil perlu ditingkatkan sesuai dengan kebutuhan pembangunan di daerah.

6. Rasio Pertumbuhan

Rasio pertumbuhan (*Growth Ratio*) mengukur seberapa besar kemampuan pemerintah daerah dalam mempertahankan dan meningkatkan keberhasilan yang telah dicapai dari periode ke periode berikutnya. Dengan diketahuinya pertumbuhan untuk masing-masing komponen sumber pendapatan dan pengeluaran, dapat digunakan mengevaluasi potensi- potensi mana yang diperlu mendapatkan perhatian.

2.2 Penelitian Terdahulu

Adapun penelitian terdahulu yang terkait dengan penelitian ini diantaranya Cipta, Hendra (2011) yang meneliti tentang analisis penerapan penganggaran berbasis kinerja pada pemerintah daerah Kabupaten Tanah Datar dengan menggunakan *output* dan *outcome* sebagai indikator kinerja. Hasil penilaian terhadap indikator kinerja tersebut menunjukkan bahwa secara umum indikator kinerja yang digunakan dalam dokumen anggaran tersebut belum memenuhi kriteria indikator kinerja yang baik. Kondisi ini berimplikasi pada penggunaan indikator kinerja tersebut dalam penyusunan anggaran dimana indikator kinerja tersebut tidak bisa dikaitkan secara langsung dengan anggaran yang ditetapkan untuk kegiatan yang terkait. Dengan demikian, persyaratan mendasar dalam penerapan bentuk sederhana *performance based budgeting* belum terpenuhi dalam penyusunan APBD Kabupaten Tanah Datar tahun anggaran 2009 dan 2010.

Dita Eka Aprilia (2009) melakukan penelitian tentang pengaruh pemberlakuan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah Kota Batu. Penelitian ini menggunakan alat analisis rasio untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil analisis ini menunjukkan bahwa kinerja keuangan Pemerintah Kota Batu sebelum dan sesudah. Anggaran berbasis kinerja dapat dikatakan cukup baik karena PAD mengalami peningkatan diikuti dengan bantuan dari pemerintah pusat dan tercapainya target penerimaan PAD.

Hijrani Putri Lubis (2009) telah melakukan penelitian yang berjudul Analisis Pemberlakuan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Deli Serdang.

Penelitian ini menyimpulkan bahwa anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah Kabupaten Deli Serdang. Penelitian tersebut menemukan bahwa pemberlakuan anggaran berbasis kinerja secara simultan berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah Kabupaten Deli Serdang.

Tabel 2.2
Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti	Jenis Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1	Cipra Hendra (2011)	Analisis Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (Performance Based Budgeting) pada Pemerintahan Daerah (Studi Eksploratif Pada Pemerintahan Kabupaten Tanah Datar)	Anggaran Berbasis Kinerja Pemerintah Daerah	Hasil Penelitian menunjukkan secara umum indikator kinerja yang digunakan dalam dokumen anggaran tersebut belum memenuhi kriteria indikator kinerja yang baik. Dengan demikian pernyataan mendasar dalam penerapan bentuk sederhana performance based budgeting belum terpenuhi dalam penyusunan APBD Kabupaten Tanah Dalam Tahu Anggaran 2009 dan 2010.
2	Dita Eka Aprilia (2009)	Analisis Pemberlakuan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Kinerja	Anggaran Berbasis Kinerja, Kinerja Keuangan	Hasil analisis ini menunjukkan bahwa kinerja keuangan Pemerintah Kota Batu sebelum dan sesudah

		Keuangan Pemerintah Kota BATU	Pemerintah Daerah	anggaran berbasis kinerja dapat dikatakan cukup baik karena PAD mengalami peningkatan diikuti dengan bantuan dari pemerintah pusat dan terciptanya target
3	Hijrani Putri Lubis (2009)	Analisis Peengaruh Pemberlakuan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Kinerja Keuanagn Pemerintah Daerah Kabupaten Deli Serdangi	Anggaran Berbasis Kinerja, Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah	Penelitian ini menyimpulkan bahwa pemberlakuan anggaran berbasis kinerja secara simultan berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah kabupaten Delo Serdang.
4	Sulistyo (2016)	Evaluasi Implementasi Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 Tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis Akrual Pada Pemerintahan Daerah Kabupaten Banyuwangi	Anggaran Berbasis Akrual,Keuan gan Pemerintah Daerah	Hasil penelitian ini mengungkapkan bahwa Dinas Perindustrian, Perdagangan dan Pertambangan Kab. Banyuwangi dalam laporan keuangan tahun anggaran 2014 sudah sesuai dengan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 adalah berbasis akrual dalam menyajikan 5 (lima) komponen Laporan Keuangan yaitu : Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Ekuitas, dan

				Catatan atas Laporan Keuangan.
5	Kurnia Mursitawati (2014)	Evaluasi Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada Badan Layanan Umum (BLU)	Fakultas "X" Universitas "Y"	Hasil penelitian yang diperoleh menunjukkan bahwa objek penelitian secara administrasi dan peraturan telah melaksanakan anggaran berbasis kinerja sesuai dengan PMK Nomor 44/PMK.05/2009, akan tetapi ditemukan beberapa kekurangan dalam pelaksanaan penyusunan RBA, antara lain tidak menghitung capaian kinerja, jadwal pelaksanaan penyusunan anggaran yang tidak sesuai dengan perencanaan, kurangnya pengisian indikator dan satuan biaya yang dikeluarkan, tidak adanya sosialisasi anggaran yang telah di sahkan, kurang lengkapnya TOR dan kurang lengkapnya RAB
6	Sari dkk (2016)	Analisis yang digunakan untuk mengukur pengaruh	Anggaran Berbasis Kinerja, Kinerja	Hasil yang didapat dari penelitian adalah kemandirian keuangan dan

		kinerja keuangan terhadap pertumbuhan ekonomi perkotaan di Sulawesi Utara tahun 2004-2014 yaitu rasio kinerja keuangan dan analisis regresi linier berganda	Keunagan Pemerintah Daerah	efektivitas keuangan memengaruhi pertumbuhan ekonomi sedangkan keterantungan keuangan suatu daerah tidak memengaruhi pertumbuhan ekonomi perkotaan di Sulawesi Utara
7	Tamawiwiy, dkk (2016)	Alat analisis yang digunakan untuk mengukur kinerja keuangan pemerintah daerah terhadap belanja modal adalah rasio keuangan dan regresi linear berganda	Kinerja keuangan pemerintah daerah, Belanja Modal	Hasil yang didapat dalam penelitian tersebut adalah pertumbuhan PAD, efektivitas PAD dan efisiensi keuangan berpengaruh terhadap belanja modal sedangkan desentralisasi fiskal tidak berpengaruh terhadap belanja modal.
8	Manik (2015)	faktor - faktor yang mempengaruhi pendapatan anggaran belanja daerah melalui belanja modal, dana pengembangan dan pendapatan asli daerah terhadap	Laporan Realisasi Anggaran (LRA)	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa secara persial menunjukkan semua variabel berpengaruh signifikan terhadap kinerja keuangan kabupaten/ kota pemerintah di Kepulauan Riau.

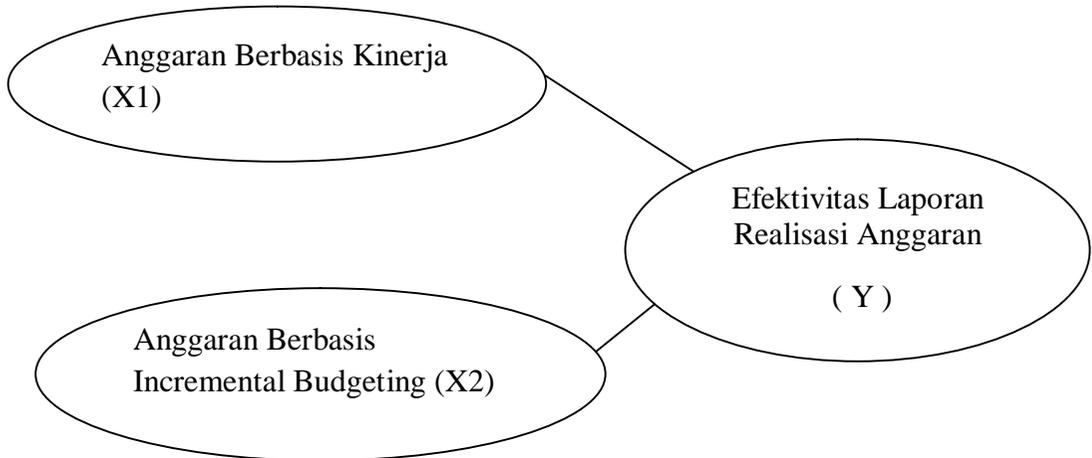
		kinerja keuangan pemerintah di kabupaten dan kota di Kepulauan Riau tahun 2010 –2014		
9	Hafidz Sularso (2011)	Pengaruh Kinerja Keuangan Terhadap Alokasi Belanja Modal Dan Pertumbuhan Ekonomi Kabupaten/Kota Di Jawa Tengah	Kinerja Keuangan, Alokasi Belanja Modal	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa Alokasi belanja modal dipengaruhi oleh kinerja keuangan, alokasi belanja modal berpengaruh terhadap pertumbuhan ekonomi, dan pertumbuhan ekonomi secara tidak langsung dipengaruhi oleh kinerja keuangan daerah
10	Daling (2013)	Analisis Kinerja Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Pemerintah Kabupaten Minahasa Tenggara	Kinerja keuangan pemerintah	inerja pendapatan belum efektif hal ini terlihat dari lebih kecilnya jumlah yang terealisasi dengan yang telah dianggarkan. Sedangkan untuk kinerja belanja sudah efektif hal ini dapat dilihat dari kecilnya anggaran belanja yang terealisasi dari

				yang telah dianggarkan sehingga Pemerintah Kabupaten Minahasa Tenggara melakukan penghematan dan berdampak pada adanya SILPA surplus. Meningkatkan PAD merupakan hal yang harus dilakukan untuk peningkatan pendapatan disertai penghematan belanja
--	--	--	--	---

2.3 Kerangka Konseptual

Menurut Erlina (2008,38) kerangka teoritis adalah suatu model yang menerangkan bagaimana hubungan suatu teori dengan faktor-faktor yang penting yang telah diketahui dalam suatu masalah tertentu. Hubungan yang dijelaskan adalah hubungan antara variabel bebas dengan variabel yang lain yang menyertainya.

Berdasarkan latar belakang masalah, tinjauan teoritis, dan tinjauan penelitian terdahulu, maka peneliti membuat kerangka konseptual penelitian sebagai berikut :



2.3 Gambar Kerangka Konseptual

2.4 Hipotesis Penelitian

Hipotesis dapat didefinisikan sebagai hubungan yang diperkirakan secara logis diantara dua atau lebih variabel yang diungkapkan dalam bentuk pernyataan yang dapat diuji. Berdasarkan kerangka konseptual yang telah diuraikan, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H1 : Penganggaran berbasis kinerja berpengaruh signifikan terhadap efektivitas laporan realisasi anggaran pada pemerintahan kota Surabaya.

H2 : Penganggaran berbasis Incremental Budgeting berpengaruh signifikan terhadap efektivitas laporan realisasi anggaran pemerintahan kota Surabaya.

H3 : Penganggaran berbasis kinerja dan penganggaran berbasis *incremental budgeting* berpengaruh signifikan terhadap efektivitas laporan realisasi anggaran Pemerintahan Kota Surabaya.