

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah**

##### **2.1.1 Gambaran Umum APBD**

Menurut Mardiasmo (2018), anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai pada periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. Menurut Garrison dkk. (2007), anggaran merupakan rencana terperinci mengenai perolehan dan penggunaan sumber daya keuangan serta sumber daya lainnya dalam periode waktu tertentu. Senada dengan itu, Tanjung (2006) dalam bukunya yang berjudul *Akuntansi Pemerintahan Daerah* menjelaskan bahwa anggaran merupakan pedoman yang berisi mengenai tindakan yang akan dilaksanakan oleh suatu organisasi atau perusahaan sesuai dengan perencanaan terkait pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan mata uang dan disusun berdasarkan klasifikasi tertentu secara sistematis dalam periode waktu tertentu.

Meninjau hal tersebut, dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan sebuah perencanaan yang disusun oleh suatu individu maupun kelompok tertentu dalam rangka menjalankan sebuah program atau kegiatan untuk mewujudkan tujuan yang telah disusun di awal yang dinyatakan dalam satuan mata uang dengan

mengacu pada tujuan yang ada. Pada dasarnya, anggaran menjadi pedoman bagi suatu entitas agar lebih terstruktur dalam merealisasikan perencanaan yang telah dibuat sehingga tidak melenceng dari target dan sasaran. Selain itu, anggaran juga menjadi tolok ukur kinerja suatu entitas ketika sudah terealisasi.

Dalam sektor publik, anggaran berfungsi sebagai instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang menggunakan dana publik. Di lingkungan pemerintah daerah, anggaran sektor publik ini tercermin dalam bentuk Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) merupakan rencana keuangan pada tingkat pemerintah daerah untuk periode satu tahun yang dibahas dan disetujui bersama Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) dan ditetapkan melalui Peraturan Daerah (Permendagri Nomor 13 Tahun 2006). APBD menjadi dasar bagi pemerintah daerah dalam melaksanakan program dan kegiatan agar tepat sasaran.

Sebagai salah satu bentuk produk hukum, APBD memiliki beberapa fungsi yang bermanfaat dalam mendukung penyelenggaraan sistem pemerintahan di daerah. Berdasarkan Pasal 23 Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah sejalan dengan ketentuan dalam Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, fungsi APBD antara lain:

- 1) Fungsi Otorisasi. Menurut fungsi ini, APBD dijadikan sebagai dasar dalam pelaksanaan pendapatan dan belanja pada tahun bersangkutan.

- 2) Fungsi Perencanaan. Menurut fungsi ini APBD dijadikan sebagai pedoman dalam perencanaan kegiatan tahun bersangkutan bagi manajemen.
- 3) Fungsi Pengawasan. Menurut fungsi ini, APBD dijadikan sebagai pedoman dalam menilai kesesuaian antara penyelenggaraan kegiatan pemerintahan di daerah dengan ketentuan yang berlaku.
- 4) Fungsi Alokasi. Menurut fungsi ini, APBD perlu diarahkan untuk menciptakan lapangan pekerjaan sebagai upaya mengurangi pengangguran dan pemborosan sumber daya di samping meningkatkan efisiensi dan efektivitas perekonomian di daerah.
- 5) Fungsi Distribusi. Menurut fungsi ini, kebijakan APBD harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.
- 6) Fungsi Stabilisasi. Menurut fungsi ini, APBD dijadikan sebagai alat memelihara dan menciptakan keseimbangan fundamental perekonomian di daerah.

### **2.1.2 Struktur APBD**

Menurut Pasal 27 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019, struktur APBD terdiri dari Pendapatan Daerah, Belanja Daerah, dan Pembiayaan Daerah. Pendapatan Daerah tersusun atas Pendapatan Asli Daerah (PAD), Pendapatan Transfer, dan Lain-Lain Pendapatan Daerah yang Sah.

Pada bagian Belanja Daerah, dibedakan berdasarkan jenis belanjanya yang terdiri atas Belanja Operasi, Belanja Modal, Belanja Tidak Terduga, dan Belanja Transfer. Selisih antara Pendapatan Daerah dengan Belanja Daerah ini akan terbentuk Surplus/Defisit. Surplus terjadi ketika anggaran untuk Pendapatan Daerah

lebih besar dari Belanja Daerah. Sebaliknya, defisit terjadi ketika anggaran untuk Pendapatan Daerah lebih kecil dari Belanja Daerah.

Berdasarkan PMK Nomor 125/PMK.07/2019 tentang Batas Maksimal Kumulatif Defisit Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Batas Maksimal Defisit Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, dan Batas Maksimal Kumulatif Pinjaman Daerah Tahun Anggaran 2020, batas maksimal defisit APBD untuk tahun anggaran 2020 untuk setiap daerah di Indonesia berkisar antara 3,5% sampai 4,5% dari perkiraan Pendapatan Daerah tahun anggaran 2020 sesuai dengan kapasitas fiskal daerah tersebut. Berbeda dengan batas maksimal defisit APBD, untuk batas maksimal kumulatif defisit APBD tahun anggaran 2020 sendiri yaitu sebesar 0,28% dari proyeksi PDB tahun anggaran 2020. Terjadinya defisit anggaran secara umum disebabkan oleh strategi pemerataan pertumbuhan ekonomi yang salah satunya dengan menaikkan Belanja Pengeluaran untuk mendukung keberlangsungan perekonomian (Ulum dan Syaputri, 2021).

Sebagai upaya menutup Surplus/Defisit anggaran, salah satu bagian dalam postur APBD yaitu terdapat Pembiayaan Daerah. Pembiayaan Daerah menurut Pasal 70 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 diklasifikasikan menjadi Penerimaan Pembiayaan dan Pengeluaran Pembiayaan yang mana selisih dari kedua hal tersebut akan membentuk Pembiayaan Neto. Selanjutnya, selisih antara Surplus/Defisit anggaran dengan Pembiayaan Neto akan membentuk SILPA (Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran) Tahun Berkenaan.

Tabel II.1 Format Belanja Daerah dalam APBD

NOMOR URUT	URAIAN	JUMLAH
1	2	3
<b>5</b>	<b>BELANJA DAERAH</b>	<b>XXX</b>
<b>5.1</b>	<b>BELANJA OPERASI</b>	<b>XXX</b>
5.1.01	Belanja Pegawai	XXX
5.1.02	Belanja Barang dan Jasa	XXX
5.1.03	Belanja Bunga	XXX
5.1.04	Belanja Subsidi	XXX
5.1.05	Belanja Hibah	XXX
5.1.06	Belanja Bantuan Sosial	XXX
<b>5.2</b>	<b>BELANJA MODAL</b>	<b>XXX</b>
5.2.01	Belanja Modal Tanah	XXX
5.2.02	Belanja Modal Peralatan dan Mesin	XXX
5.2.03	Belanja Modal Gedung dan Bangunan	XXX
5.2.04	Belanja Modal Jalan, Irigasi, dan Jaringan	XXX
5.2.05	Belanja Modal Aset Tetap Lainnya	XXX
<b>5.3</b>	<b>BELANJA TIDAK TERDUGA</b>	<b>XXX</b>
<b>5.4</b>	<b>BELANJA TRANSFER</b>	<b>XXX</b>
5.4.01	Belanja Bagi Hasil	XXX
5.4.02	Belanja Bantuan Keuangan	XXX

Sumber: Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019

## 2.2 Penyusunan dan Penetapan Anggaran

Menurut Mardiasmo (2018), penganggaran merupakan suatu proses atau metode untuk mempersiapkan anggaran. Dalam hal ini, penganggaran berkaitan dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas yang diukur dalam satuan moneter. Dalam penyusunan anggaran sektor publik,

perlu adanya pengawasan mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan, sampai pelaporan. Adapun aspek-aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik menurut Mardiasmo (2018) antara lain aspek perencanaan, pengendalian, dan akuntabilitas publik.

Sebagai bentuk perwujudan anggaran sektor publik, proses pembentukan APBD berdasarkan PP Nomor 12 Tahun 2019 mencakup dua tahapan, yaitu tahap Penyusunan Rancangan APBD dan tahap Penetapan APBD. Pada tahap Penyusunan Rancangan APBD, diawali dengan penyusunan rancangan Kebijakan Umum Anggaran (KUA) dan Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS) oleh Kepala Daerah dengan bersumber pada RKPD untuk selanjutnya disampaikan kepada DPRD untuk dibahas dan disepakati bersama paling lambat minggu kedua bulan Juli. Kesepakatan terkait rancangan KUA dan PPAS tersebut ditandatangani oleh Kepala Daerah dan pimpinan DPRD maksimal minggu kedua bulan Agustus.

Tahap selanjutnya, dilakukan penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (RKA SKPD) oleh Kepala SKPD dengan mengacu pada KUA dan PPAS dan disampaikan kepada Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) sebagai bahan untuk proses penyusunan rancangan Perda tentang APBD. Adapun proses penyusunan RKA SKPD ini menggunakan pendekatan Kerangka Pengeluaran Jangka Menengah Daerah, penganggaran terpadu, dan penganggaran berbasis kinerja.

Setelah RKA SKPD terbentuk, RKA SKPD tersebut disampaikan ke Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) melalui PPKD untuk dilakukan proses verifikasi guna menelaah kesesuaian RKA SKPD dengan ketentuan sebagaimana

Pasal 101 ayat (2) PP Nomor 12 Tahun 2019. Kemudian, dilakukan penyusunan rancangan Perda tentang APBD beserta dokumen pendukung yang terdiri atas nota keuangan dan rancangan Perkada tentang penjabaran APBD oleh PPKD dengan mengacu pada RKA SKPD yang disepakati. Rancangan Perda tentang APBD tersebut selanjutnya disampaikan ke Kepala Daerah.

Selanjutnya, berdasarkan Bab V PP Nomor 12 Tahun 2019, tahap Penetapan APBD meliputi enam tahapan, antara lain: Penyampaian dan Pembahasan Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD, Persetujuan Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD, Evaluasi Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD dan Peraturan Kepala Daerah tentang Rancangan APBD, Penetapan Peraturan Daerah tentang APBD dan Peraturan Kepala Daerah tentang Penjabaran APBD, Penyusunan dan Penetapan APBD Bagi Daerah yang Belum Memiliki DPRD, serta Penetapan APBD Bagi Daerah Persiapan. Tahap pertama sampai keempat tersebut berlaku secara umum di setiap daerah, sedangkan tahap kelima dan keenam berlaku secara khusus bagi daerah sebagaimana peraturan tersebut. Perda tentang APBD dan Perkada tentang penjabaran APBD yang telah dilakukan penetapan oleh Kepala Daerah selanjutnya disampaikan kepada menteri bagi daerah provinsi dan gubernur bagi daerah kabupaten/kota paling lambat tujuh hari kerja sejak ditetapkan.

## **2.3 Perubahan Anggaran**

### **2.3.1 Dasar Perubahan APBD**

Dalam pelaksanaannya, anggaran yang telah ditetapkan di awal dapat mengalami perubahan. Perubahan tersebut dapat berupa perubahan yang signifikan maupun yang tidak signifikan. Dalam studi yang dilakukan oleh Forrester dan

Mullins (1992), terdapat tiga kategori yang menstimulasi terjadinya perubahan anggaran yaitu *managerial necessity*, *environmental pressure*, dan *political concerns*. *Managerial necessity* merupakan perubahan yang bersumber dari proses pembuatan keputusan manajerial terkait kebutuhan dan sumberdaya yang kompleks secara teknis. *Environmental pressure* merupakan penyesuaian yang dibutuhkan sebagai akibat dari adanya perubahan lingkungan pada lokasi diberikannya pelayanan publik oleh pemerintah. Selanjutnya, *political concerns* merupakan keputusan terkait pengalokasian sumber daya yang keluar dari hakikat politik anggaran sesungguhnya.

Dalam APBD, menurut Pasal 161 ayat (2) PP Nomor 12 Tahun 2019, perubahan dapat terjadi apabila perkembangan yang ada menunjukkan ketidaksesuaian dengan asumsi KUA. Selain itu, perubahan APBD juga dapat terjadi apabila terdapat keadaan yang mengharuskan untuk dilakukannya pergeseran anggaran antar organisasi, unit organisasi, program, kegiatan, maupun jenis belanja. Berdasarkan Pasal 164 PP Nomor 12 Tahun 2019, pergeseran anggaran sebagaimana dimaksud dilakukan melalui perubahan Perkada tentang penjabaran APBD yang selanjutnya ditetapkan oleh kepala daerah.

Selain kedua hal tersebut, perubahan APBD juga dapat disebabkan oleh hal-hal yang sifatnya insidentil seperti keadaan yang menyebabkan SiLPA tahun anggaran sebelumnya harus digunakan dalam tahun anggaran berjalan, keadaan darurat maupun keadaan luar biasa. Dalam hal SiLPA tahun sebelumnya digunakan sebagai pendanaan pengeluaran di tahun berjalan, kepala daerah perlu memformulasikan terlebih dahulu penggunaan SiLPA tersebut dalam perubahan



DPA SKPD dan/atau RKA SKPD. Selanjutnya, untuk perubahan APBD yang disebabkan oleh keadaan darurat perlu diusulkan terlebih dahulu pengeluaran atas keadaan darurat tersebut yang belum tersedia anggarannya ke dalam rancangan perubahan APBD oleh pemerintah daerah. Akan tetapi berdasarkan Pasal 166 ayat (2) PP Nomor 12 Tahun 2019, apabila pengeluaran tersebut dilakukan setelah adanya perubahan APBD atau pemerintah daerah tidak melakukan perubahan atas APBD, maka pengeluaran tersebut dilaporkan dalam Laporan Realisasi Anggaran. Keadaan darurat menurut Pasal 69 ayat (1) peraturan tersebut meliputi bencana alam, non-alam, bencana sosial dan/atau kejadian luar biasa, serta keadaan darurat yang lain.

Menurut Pasal 167 ayat (1) PP Nomor 12 Tahun 2019, perubahan APBD pada dasarnya hanya dapat dilakukan satu kali dalam satu tahun anggaran, kecuali untuk keadaan luar biasa. Dalam hal ini, suatu keadaan dikategorikan sebagai keadaan luar biasa jika estimasi penerimaan atau pengeluaran dalam APBD mengalami perubahan lebih dari 50%.

### **2.3.2 *Refocusing* dan Realokasi Anggaran**

Pandemi Covid-19 yang melanda Indonesia sejak awal 2020 merupakan bentuk kejadian luar biasa yang melatarbelakangi dilakukannya perubahan anggaran baik pada APBN maupun APBD dalam bentuk realokasi dan *refocusing* anggaran. Perubahan anggaran yang paling signifikan terjadi pada postur Belanja, dalam hal ini sebagian besar belanja yang sebelumnya sudah dialokasikan sesuai dengan posnya dialihkan ke Belanja Tidak Terduga dan Belanja Bantuan Sosial guna mendukung program Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN). Dalam sektor

publik, perubahan anggaran belanja merupakan salah satu perubahan yang paling penting mengingat belanja merupakan indikator kinerja utama dalam mengidentifikasi kualitas pelaksanaan anggaran (Suprianto, 2020).

Berdasarkan Keputusan Bersama Menteri Dalam Negeri dan Menteri Keuangan Nomor 119/2813/SJ dan 117/KMK. 07/2020 tentang Percepatan Penyesuaian APBD Tahun 2020 Dalam Rangka Penanganan Covid-19, serta Pengamanan Daya Beli Masyarakat dan Perekonomian Nasional, perubahan APBD tahun 2020 dilakukan melalui penyesuaian Pendapatan Transfer ke Daerah dan Dana Desa, penyesuaian Pendapatan Asli Daerah, rasionalisasi Belanja Pegawai, serta rasionalisasi Belanja Barang/Jasa dan Belanja Modal. Menurut Pasal 29 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 219/PMK. 07/2020 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK. 07/2020 tentang Pengelolaan Transfer ke Daerah dan Dana Desa Tahun Anggaran 2020 Dalam Rangka Penanganan Pandemi *Corona virus Disease 2019* (COVID-19) dan/atau Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional, rasionalisasi atas Belanja Barang/Jasa dan Belanja Modal dilakukan sekurang-kurangnya sebesar 35%. Akan tetapi, hal ini tidak berlaku bagi daerah dengan Pendapatan Asli Daerah yang mengalami penurunan ekstrim sekurang-kurangnya 25%. Deskripsi lebih lanjut terkait komponen-komponen dalam postur Belanja Operasi yang terdampak sebagai akibat adanya rasionalisasi belanja tersebut yaitu sebagai berikut:

### 1) Belanja Pegawai

Rasionalisasi Belanja Pegawai sebagaimana SKB Menteri Dalam Negeri dan Menteri Keuangan dilakukan melalui penyesuaian atas besaran tunjangan kinerja daerah dan insentif lainnya agar tidak melebihi tunjangan kinerja pusat. Namun, hal tersebut tidak berlaku bagi daerah dengan tunjangan kinerja daerah dan sejenisnya lebih rendah dari tunjangan kinerja pusat. Daerah dengan kriteria tersebut hanya perlu melakukan penyesuaian sesuai kebutuhan rasionalisasi Belanja Pegawai. Rasionalisasi Belanja Pegawai juga dilakukan dengan mengendalikan atau mengurangi honorarium untuk kegiatan dan pengelola Dana BOS serta pengendalian/pengurangan atas pemberian uang lembur secara selektif.

### 2) Belanja Barang/Jasa

Rasionalisasi Belanja Barang/Jasa dilakukan melalui pengurangan atas anggaran belanja khususnya untuk perjalanan dinas, belanja barang pakai habis, cetak dan penggandaan, pakaian dinas dan atribut, pemeliharaan dan perawatan kendaraan, sewa rumah/ gedung/ gudang/ parkir, sewa sarana mobilitas maupun alat berat, jasa kantor dan konsultasi, tenaga ahli, uang yang diserahkan untuk masyarakat/ pihak ketiga, makanan dan minuman, serta belanja untuk sosialisasi, *workshop*, maupun pertemuan-pertemuan lainnya.

### 3) Belanja Modal

Rasionalisasi Belanja Modal dilakukan dengan mengurangi besaran anggaran belanja khususnya pada beberapa pengadaan barang seperti pengadaan kendaraan dinas atau operasional, mesin dan alat berat maupun pengadaan tanah. Selain itu, pengurangan anggaran belanja tersebut juga meliputi pengurangan untuk

kegiatan renovasi ruangan/ gedung, meubelair, perlengkapan kantor, serta pembangunan gedung baru maupun infrastruktur lainnya yang memungkinkan dilakukan penundaan.

Selanjutnya, selisih dari anggaran terkait penyesuaian Pendapatan Daerah dengan Belanja Daerah tersebut akan difokuskan untuk mendanai belanja di bidang kesehatan, penyediaan jaring pengaman sosial, serta penanganan dampak ekonomi. Belanja di bidang kesehatan sebagaimana Instruksi Menteri Dalam Negeri Nomor 1 Tahun 2020 tentang Pencegahan Penyebaran dan Percepatan Penanganan *Corona Virus Disease* 2019 di Lingkungan Pemerintah Daerah meliputi pengadaan sarana prasarana dan fasilitas kesehatan, perekrutan tenaga medis yang potensial, insentif bagi tenaga ahli yang terlibat, penyemprotan desinfektan, pemeriksaan laboratorium, penanganan korban positif Covid-19 serta penanganan lainnya di bidang kesehatan.

Penyediaan jaring pengaman sosial (*social safety net*) sebagaimana peraturan tersebut dilakukan dalam bentuk pemberian hibah/ bantuan sosial kepada individu/ masyarakat yang berpotensi terdampak, fasilitas kesehatan, serta instansi vertikal dalam daerah tersebut baik dalam bentuk uang maupun barang. Untuk penanganan dampak ekonomi dilakukan melalui pengadaan bahan pangan dan kebutuhan pokok, insentif di bidang perpajakan dan perpanjangan kewajiban pembayaran dana bergulir, stimulus usaha, serta penanganan dampak ekonomi yang lain.

## **2.4 Laporan Realisasi Anggaran**

Menurut Dien dkk. (2015), Laporan Realisasi Anggaran merupakan hasil akhir dari proses akuntansi mulai dari aktivitas pengumpulan dan pengelolaan data keuangan untuk disajikan dalam bentuk laporan atau ikhtisar keuangan yang berguna dalam proses pengambilan keputusan oleh para pemakainya. Dona dan Lestari (2020) menambahkan, Laporan Realisasi Anggaran juga menyediakan informasi mengenai indikasi apakah sumber daya ekonomi yang diperoleh dan digunakan oleh suatu entitas telah dilaksanakan sesuai dengan prinsip ekonomi, efektivitas, dan efisiensi sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Sebagai salah satu laporan keuangan di lingkungan pemerintahan, menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) 02, Laporan Realisasi Anggaran (LRA) menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Dari sini dapat dilihat bahwa melalui Laporan Realisasi Anggaran, dapat diketahui salah satu tolok ukur kinerja keuangan suatu entitas dari sudut pandang proyeksi keuangan dari tahun ke tahun yang tentunya dapat berguna ke depannya ketika menyusun target anggaran. Kesesuaian antara target anggaran dengan realisasi anggaran yang tercermin dalam Laporan Realisasi Anggaran mengindikasikan kemampuan suatu entitas dalam mengalokasikan anggarannya.

Dalam ruang lingkup pemerintah daerah, Laporan Realisasi Anggaran merupakan salah satu laporan keuangan yang wajib disusun oleh setiap entitas pelaporan maupun akuntansi di setiap daerah sebagai wujud akuntabilitas serta transparansi keuangan di daerah. Pedoman penyusunan Laporan Realisasi Anggaran di daerah mengacu pada ketentuan sebagaimana dalam PSAP 02 yang

mana strukturnya meliputi pos Pendapatan, Belanja, Transfer, Surplus/Defisit, serta Pembiayaan baik dari segi anggaran maupun realisasinya.

Gambar II.1 Format Laporan Realisasi Anggaran (Parsial)

PEMERINTAH KABUPATEN/KOTA LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 dan 20X0				
(Dalam Rupiah)				
NO.	URAIAN	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	Realisasi 20X0
1	<b>PENDAPATAN</b>			
2	<b>PENDAPATAN ASLI DAERAH</b>			
3	Pendapatan Pajak Daerah	xxx	xxx	xxx
4	Pendapatan Retribusi Daerah	xxx	xxx	xxx
5	Pendapatan Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan	xxx	xxx	xxx
6	Lain-lain PAD yang sah	xxx	xxx	xxx
7	Jumlah Pendapatan Asli Daerah (3 s/d 6)	xxxx	xxxx	xxxx
8				
9	<b>PENDAPATAN TRANSFER</b>			
10	<b>TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - DANA PERIMBANGAN</b>			
11	Dana Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xxx
12	Dana Bagi Hasil Sumber Daya Alam	xxx	xxx	xxx
13	Dana Alokasi Umum	xxx	xxx	xxx
14	Dana Alokasi Khusus	xxx	xxx	xxx
15	Jumlah Pendapatan Transfer Dana Perimbangan (11 s/d 14)	xxxx	xxxx	xxxx
16				
17	<b>TRANSFER PEMERINTAH PUSAT - LAINNYA</b>			
18	Dana Otonomi Khusus	xxx	xxx	xxx
19	Dana Penyesuaian	xxx	xxx	xxx
20	Jumlah Pendapatan Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya (18 s/d 19)	xxxx	xxxx	xxxx
21				
22	<b>TRANSFER PEMERINTAH PROVINSI</b>			
23	Pendapatan Bagi Hasil Pajak	xxx	xxx	xxx
24	Pendapatan Bagi Hasil Lainnya	xxx	xxx	xxx
25	Jumlah Transfer Pemerintah Provinsi (23 s/d 24)	xxxx	xxxx	xxxx
26	Total Pendapatan Transfer (15 + 20 + 25)	xxxx	xxxx	xxxx
27				
28	<b>LAIN-LAIN PENDAPATAN YANG SAH</b>			
29	Pendapatan Hibah	xxx	xxx	xxx
30	Pendapatan Dana Darurat	xxx	xxx	xxx
31	Pendapatan Lainnya	xxx	xxx	xxx
32	Jumlah Lain-lain Pendapatan yang Sah (29 s/d 31)	xxx	xxx	xxx
33	<b>JUMLAH PENDAPATAN (7 + 26 + 32)</b>	xxxx	xxxx	xxxx
34				
35	<b>BELANJA</b>			
36	<b>BELANJA OPERASI</b>			
37	Belanja Pegawai	xxx	xxx	xxx
38	Belanja Barang	xxx	xxx	xxx
39	Bunga	xxx	xxx	xxx
40	Subsidi	xxx	xxx	xxx
41	Hibah	xxx	xxx	xxx
42	Bantuan Sosial	xxx	xxx	xxx
43	Jumlah Belanja Operasi (37 s/d 42)	xxxx	xxxx	xxxx
44				
45	<b>BELANJA MODAL</b>			
46	Belanja Tanah	xxx	xxx	xxx
47	Belanja Peralatan dan Mesin	xxx	xxx	xxx
48	Belanja Gedung dan Bangunan	xxx	xxx	xxx
49	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan	xxx	xxx	xxx
50	Belanja Aset Tetap Lainnya	xxx	xxx	xxx
51	Belanja Aset Lainnya	xxx	xxx	xxx
52	Jumlah Belanja Modal (46 s/d 51)	xxxx	xxxx	xxxx
53				
54	<b>BELANJA TAK TERDUGA</b>			
55	Belanja Tak Terduga	xxx	xxx	xxx
56	Jumlah Belanja Tak Terduga (55 s/d 55)	xxx	xxx	xxx
57	<b>JUMLAH BELANJA (43 + 52 + 56)</b>	xxxx	xxxx	xxxx

Sumber: PSAP 02

Pos Belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran pemerintah daerah diklasifikasikan menurut ekonomi (jenis belanja) yang dibedakan menjadi Belanja Operasi, Belanja Modal, dan Belanja Tak Terduga. Pada pos Belanja Operasi menurut PSAP 02 terdiri dari Belanja Pegawai, Belanja Barang, Bunga, Subsidi,

Hibah, dan Bantuan Sosial. Sedangkan, pada Belanja Modal terdiri dari Belanja Tanah; Belanja Peralatan dan Mesin; Belanja Gedung dan Bangunan; Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan; Belanja Aset Tetap Lainnya; dan Belanja Aset Lainnya.

## **2.5 Belanja Daerah**

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Belanja Daerah merupakan pengeluaran oleh Bendahara Umum Negara (BUN) atau Bendahara Umum Daerah (BUD) yang mengurangi saldo anggaran dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah daerah. Selanjutnya dalam Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 dijelaskan bahwa Belanja Daerah diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih yang merupakan kewajiban daerah dalam tahun anggaran bersangkutan. Belanja Daerah ini digunakan dalam rangka pendanaan pelaksanaan Urusan Pemerintahan di daerah yang terdiri dari Urusan Pemerintahan Wajib dan Urusan Pemerintahan Pilihan yang dirinci berdasarkan Urusan Pemerintahan Daerah, Organisasi, Program, Kegiatan, Jenis, Obyek, dan Rincian Obyek Belanja Daerah sebagaimana Pasal 51 ayat (7) Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019.

Belanja Daerah dalam APBD disusun menggunakan pendekatan anggaran yang berorientasi pada pencapaian output sesuai dengan sasaran strategis yang telah ditetapkan dengan memperhatikan kepentingan publik. Tingkat pencapaian atas Belanja Daerah ini tercermin dalam Laporan Realisasi Anggaran yang merupakan bentuk kontrol atas aktivitas Belanja Daerah dalam setiap kategori. Hal ini bertujuan sebagai bentuk akuntabilitas anggaran serta mewujudkan terciptanya

efektivitas dan efisiensi pelaksanaan anggaran di daerah sebagai salah satu tolak ukur kemampuan keuangan di daerah. Di sisi lain, penyusunan Belanja Daerah ini juga diprioritaskan untuk menunjang pelaksanaan tugas dan fungsi setiap SKPD dalam rangka melaksanakan kewajiban daerah yang menjadi tanggung jawabnya secara efektif dan efisien.

Dalam struktur APBD menurut PP Nomor 12 Tahun 2019, Belanja Daerah diklasifikasikan sesuai dengan jenis belanjanya yang terdiri atas Belanja Operasi, Belanja Modal, Belanja Tidak Terduga, dan Belanja Transfer. Akan tetapi sampai dengan tahun 2020, klasifikasi Belanja Daerah dalam struktur APBD masih mengacu pada Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah yang mengklasifikasikannya menurut program dan kegiatan yang terdiri dari Belanja Tidak Langsung dan Belanja Langsung. Klasifikasi Belanja Daerah berdasarkan jenis belanja baru mulai diberlakukan di tahun 2021 sejak diundangkannya Permendagri Nomor 77 Tahun 2020 pada tanggal 30 Desember 2020 sejalan dengan implementasi Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019.

Dalam proses penyusunan anggaran, Belanja Daerah merupakan salah satu bagian vital yang memerlukan kehati-hatian dan ketelitian tinggi dalam mengukur besarnya nilai estimasi anggarannya. Lemahnya kemampuan dalam melakukan estimasi pengeluaran berisiko menyebabkan lebih atau kurangnya alokasi anggaran yang berpengaruh pada tingkat efektivitas dan efisiensi pelaksanaan program pembangunan di daerah (Wahyuni, 2020). Hal ini mengingat dalam melakukan perencanaan perlu adanya sinkronisasi antara *input*, *output*, dan *outcome* yang diharapkan. Di sisi lain, rendahnya kualitas dan kapabilitas program kerja yang



sesuai dengan kebutuhan dan tuntutan publik juga turut berdampak pada kurangnya tingkat efektivitas dan efisiensi alokasi anggaran di daerah (Anastasya, 2020). Beberapa hal tersebut merupakan problematika yang dihadapi pemerintah daerah terkait dengan perencanaan Belanja Daerah secara umum.

## **2.6 Analisis Kinerja Belanja Daerah**

### **2.6.1 Tujuan Analisis Kinerja Belanja Daerah**

Dalam tahun anggaran berjalan, program-program serta kegiatan yang telah direncanakan oleh setiap pemerintah daerah mulai menjalani proses realisasi. Dalam hal ini, perlu diidentifikasi juga terkait pertanggungjawaban anggarannya dalam rangka menilai kinerja keuangan pada tahun yang bersangkutan sebagai bentuk perwujudan atas akuntabilitas keuangan. Menurut Mardiasmo (2018: 50), penilaian kinerja digunakan sebagai upaya mengetahui tingkat efektivitas serta efisiensi organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya.

Dalam proses penilaian kinerja, dibutuhkan indikator kinerja dan satuan ukur terkait setiap aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan analisis yang akurat. Indikator kinerja merupakan ukuran kuantitatif dan/atau kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan (BPKP, 2000). Menurut studi yang dilakukan oleh Manoppo dkk. (2017), dalam rangka menilai kinerja keuangan entitas, dibutuhkan kriteria pokok yang mendasari pelaksanaan manajemen publik yang meliputi ekonomi, efisiensi, efektivitas, transparansi, dan akuntabilitas publik. Kriteria-kriteria tersebut menjadi indikator bagi entitas dalam mengukur kinerja keuangan entitas tersebut. Setiap indikator tidak selalu memberikan ukuran pencapaian program yang definitif mengingat

masih adanya faktor-faktor eksternal di luar estimasi entitas. Akan tetapi, indikator kinerja penting untuk menyediakan informasi sebagai bahan pengambilan keputusan yang akuntabel.

Dalam ruang lingkup pemerintah daerah, identifikasi kinerja keuangan yang mana salah satunya yaitu kinerja belanja merupakan hal yang penting untuk dilakukan sebagai bahan evaluasi bagi daerah yang berguna dalam penyusunan anggaran belanja tahun berikutnya. Adapun tujuan dari pengukuran kinerja keuangan pemerintah daerah menurut Mardiasmo (2018) antara lain:

- 1) membantu memperbaiki kinerja pemerintah agar lebih berfokus pada tujuan dan sasaran program yang pada akhirnya akan meningkatkan efisiensi dan efektivitas pelayanan publik;
- 2) membantu mengalokasikan sumber daya dan pembuatan keputusan; dan
- 3) membantu mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan.

### **2.6.2 Alat Analisis Kinerja Belanja Daerah**

Pengukuran kinerja belanja pemerintah daerah dapat dilakukan dengan berbagai cara, salah satunya dengan menggunakan rasio kinerja belanja pemerintah daerah. Pengukuran kinerja dengan menggunakan rasio kinerja belanja tersebut dapat dilakukan dengan memanfaatkan informasi yang terdapat dalam Laporan Realisasi Anggaran. Dalam PSAP 02, salah satu manfaat dari informasi dalam Laporan Realisasi Anggaran yaitu menyediakan informasi terkait realisasi anggaran secara menyeluruh yang bermanfaat dalam hal evaluasi kinerja pemerintah terkait efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran. Sejalan dengan hal tersebut,

Mahmudi (2019) menyatakan, berdasarkan informasi dalam Laporan Realisasi Anggaran dapat dilakukan analisis kinerja khususnya analisis kinerja belanja dengan menggunakan beberapa alat analisis seperti di bawah ini.

#### 1) Analisis Varians Belanja

Analisis varians belanja merupakan analisis terhadap selisih atau perbedaan realisasi belanja dengan anggaran. Informasi tersebut pada dasarnya sudah tersedia dalam Laporan Realisasi Anggaran baik dalam bentuk nominal maupun persentase. Selisih dari realisasi belanja dengan anggaran dibagi menjadi dua jenis, yaitu selisih menguntungkan (*favorable variance*) dan selisih tidak menguntungkan (*unfavorable variance*). *Favorable variance* terjadi jika realisasi belanja lebih kecil dari anggarannya, sebaliknya *unfavorable variance* terjadi jika realisasi belanja lebih besar dari anggarannya (Mahmudi, 2019). Dalam hal ini, suatu belanja dikategorikan baik apabila realisasi belanja lebih kecil dari jumlah anggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa pemerintah daerah tersebut dinilai dapat melakukan efisiensi anggaran.

Akan tetapi, di samping menunjukkan adanya efisiensi anggaran, selisih menguntungkan ini juga dapat menunjukkan adanya kelemahan dalam perencanaan anggaran sehingga estimasi belanjanya kurang tepat. Selain itu, tidak terserapnya anggaran juga bisa disebabkan karena adanya program dan kegiatan yang tidak dilaksanakan padahal sudah diamanatkan dalam anggaran. Oleh karena itu, perlu dilakukan penelusuran lebih lanjut untuk menilai apakah selisih tersebut menunjukkan kinerja anggaran yang baik atau hanya karena anggaran yang

ditetapkan kurang efisien. Adapun perhitungan analisis varians belanja dirumuskan sebagai berikut:

Gambar II.2 Rumus Varians Belanja

$$\text{Varians Belanja} = \text{Realisasi Belanja} - \text{Anggaran Belanja}$$

Sumber: Mahmudi (2019)

## 2) Analisis Pertumbuhan Belanja

Analisis pertumbuhan belanja berfungsi untuk mengetahui perkembangan belanja dari tahun ke tahun. Faktor-faktor yang mempengaruhi pertumbuhan belanja sendiri meliputi penyesuaian terhadap inflasi, perubahan kurs rupiah, perubahan jumlah cakupan layanan, serta penyesuaian faktor ekonomi makro. Jika ditinjau dari perspektif pertumbuhan anggaran belanja, sistem anggaran tradisional memiliki kecenderungan meningkat setiap tahunnya terkait besarnya anggaran. Berbeda dengan sistem anggaran tradisional, sistem anggaran berbasis kinerja (*performance based budgeting*) cenderung menyajikan pertumbuhan anggaran yang dinamis setiap tahunnya mengingat setiap anggaran harus dikaitkan dengan target kinerja (Mahmudi, 2019). Adapun pertumbuhan belanja daerah menurut Mahmudi (2019) dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

Gambar II.3 Rumus Pertumbuhan Belanja

$$\text{Pertumbuhan} = \frac{\text{Realisasi Belanja Tahun}_t - \text{Realisasi Belanja Tahun}_{t-1}}{\text{Realisasi Belanja Tahun}_{t-1}}$$

Sumber: Mahmudi (2019)

### 3) Rasio Keserasian Belanja

Analisis keserasian belanja berfungsi untuk mengetahui keseimbangan antar belanja sejalan dengan fungsi anggaran sebagai alat alokasi, distribusi, dan stabilisasi. Rasio keserasian mengukur bagaimana cara pemerintah daerah dalam memprioritaskan dananya untuk kepentingan tertentu. Rasio keserasian bersifat fleksibel sesuai kebutuhan dalam penentuan objek belanja yang dianalisis mengingat belum adanya pedoman ideal karena rasio ini sangat dipengaruhi oleh dinamika pembangunan dan kebutuhan investasi penyediaan sarana dan prasarana ekonomi. Dalam penulisan KTTA ini, beberapa model rasio keserasian yang digunakan antara lain rasio Belanja Operasi terhadap total belanja, rasio Belanja Modal terhadap total belanja, dan rasio Belanja Tak Terduga terhadap total belanja.

Menurut Mahmudi (2019), proporsi Belanja Operasi terhadap total belanja secara umum berada di kisaran 60-90% yang mana disesuaikan dengan tingkat pendapatan daerah tersebut. Daerah dengan tingkat pendapatan tinggi cenderung memiliki porsi Belanja Operasi yang lebih tinggi dibandingkan pemerintah daerah dengan pendapatan daerah rendah. Rasio Belanja Operasi terhadap total belanja menurut Mahmudi (2019) dirumuskan sebagaimana Gambar II.4.

Gambar II.4 Rumus Rasio Belanja Operasi terhadap Total Belanja

$$\text{Rasio} = \frac{\text{Realisasi Belanja Operasi}}{\text{Total Belanja Daerah}} \times 100\%$$

Sumber: Mahmudi (2019)

Berbeda dengan proporsi Belanja Operasi, proporsi Belanja Modal umumnya berada di kisaran 5-20%. Akan tetapi, belum ada pedoman ideal terkait proporsi rasio tersebut karena sangat dipengaruhi oleh dinamika pembangunan dan kebutuhan investasi sarana dan prasarana ekonomi. Dalam hal ini, proporsi Belanja Modal pemerintah daerah dengan tingkat pendapatan daerah rendah pada umumnya lebih tinggi dibandingkan pemerintah daerah dengan pendapatan daerah yang tinggi. Hal ini disebabkan pemerintah daerah dengan pendapatan rendah cenderung banyak melakukan Belanja Modal sebagai bagian dari investasi jangka panjang, sedangkan pemerintah daerah yang pendapatannya tinggi biasanya telah memiliki aset modal yang mencukupi sehingga anggaran yang ada diarahkan untuk jenis belanja yang lain. Adapun rasio Belanja Modal terhadap total belanja menurut Mahmudi (2019) dirumuskan sebagaimana Gambar II.5.

Gambar II.5 Rumus Rasio Belanja Modal terhadap Total Belanja

$$\text{Rasio} = \frac{\text{Realisasi Belanja Modal}}{\text{Total Belanja Daerah}} \times 100\%$$

Sumber: Mahmudi (2019)

Selain rasio Belanja Operasi terhadap total belanja dan rasio Belanja Modal terhadap total belanja, pengukuran keserasian belanja juga diukur berdasarkan rasio Belanja Tak Terduga terhadap total belanja (Mahmudi, 2019). Rasio ini memberikan informasi mengenai proporsi Belanja Daerah yang dialokasikan untuk Belanja Tak Terduga dalam tahun anggaran terkait. Rasio Belanja Tak Terduga

terhadap total belanja menurut Mahmudi (2019) dirumuskan sebagaimana Gambar II.6.

Gambar II.6 Rumus Rasio Belanja Tak Terduga terhadap Total Belanja

$$\text{Rasio} = \frac{\text{Realisasi Belanja Tak Terduga}}{\text{Total Belanja Daerah}} \times 100\%$$

Sumber: Mahmudi (2019)

#### 4) Rasio Efisiensi Belanja

Rasio efisiensi belanja digunakan untuk mengukur tingkat penghematan anggaran yang dilakukan pemerintah ditinjau dari perbandingan antara realisasi dengan anggarannya. Dalam hal ini, pemerintah dianggap telah melakukan efisiensi anggaran jika rasio efisiensi yang dihasilkan kurang dari 100%, sebaliknya jika rasio efisiensi yang dihasilkan lebih dari 100% mengindikasikan bahwa telah terjadi pemborosan anggaran sehingga dapat dikatakan tidak efisien (Mahmudi, 2019). Dengan demikian, semakin kecil rasio efisiensi belanja daerah mengindikasikan bahwa kinerja belanja daerah semakin baik.

Akan tetapi, rasio efisiensi yang kecil juga bisa disebabkan oleh adanya anggaran yang belum terealisasi, sehingga perlu ada tinjauan lebih lanjut atas pengalokasian anggaran belanja untuk mengidentifikasi efisiensi belanja daerah (Suhaedi, 2019). Pengukuran besarnya rasio efisiensi belanja daerah dapat dilakukan dengan rumus sebagai berikut:

Gambar II.7 Rumus Rasio Efisiensi

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

Sumber: Mahmudi (2019)

Besarnya nilai rasio efisiensi belanja daerah berdasarkan pengukuran tersebut pada dasarnya sudah tercantum dalam Laporan Realisasi Anggaran mengingat salah satu manfaat dari LRA itu sendiri untuk menyediakan informasi terkait realisasi setiap pos-pos keuangan yang diperbandingkan dengan anggarannya. Adapun kriteria efisiensi kinerja belanja sebagaimana dalam Mahmudi (2019) sesuai dengan proyeksi kriteria efisiensi kinerja keuangan menurut Mahsun (2012) meliputi:

Tabel II. 2 Kriteria Efisiensi Belanja

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

Sumber : Mahsun (2012)