

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Akuntansi Sektor Publik**

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

Sektor publik merupakan sebuah entitas ekonomi yang memiliki keunikan tersendiri. Disebut entitas ekonomi karena memiliki sumber daya ekonomi yang tidak kecil, bahkan bisa dikatakan sangat besar. Pada organisasi sektor publik juga melakukan transaksi-transaksi ekonomi dan keuangan. Tetapi berbeda dengan entitas ekonomi yang lain, khususnya perusahaan komersial yang mencari laba, sumber daya ekonomi organisasi sektor publik dikelola tidak untuk tujuan mencari laba (nirlaba).

Sektor publik muncul dalam berbagai bentuk dimasyarakat, sebagian besar adalah merupakan organisasi pemerintah (*governmental*), baik Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Adapula yang menjalankan aktivitasnya dalam berbagai bentuk yayasan, lembaga-lembaga keagamaan, LSM, partai politik, rumah sakit, dan lembaga-lembaga pendidikan.

Definisi akuntansi sektor publik menurut Indra Bastian (2001:6) adalah sebagai berikut:

**“Akuntansi Sektor Publik adalah mekanisme teknik dan analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat di lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen-departemen di bawahnya, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, LSM, dan yayasan sosial pada proyek-proyek kerja sama sektor publik dan swasta.”**

### 2.1.2 Tujuan Akuntansi Sektor Publik

Menurut *American Accounting Association* (1970) dalam Glynn (1993) yang dikutip oleh Mardiasmo (2009:14) menyatakan bahwa tujuan akuntansi pada organisasi sektor publik adalah untuk:

- “1. Memberikan informasi yang diperlukan untuk mengelola secara tepat, efisien, dan ekonomis atas suatu operasi dan alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisasi. Tujuan ini terkait dengan pengendalian manajemen (*management control*).**
- 2. Memberikan informasi yang memungkinkan bagi manajer untuk melaporkan pelaksanaan tanggung jawab mengelola secara tepat dan efektif 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. Tujuan ini terkait dengan akuntabilitas (*accountability*).”**

## 2.2 Akuntansi Pemerintahan

### 2.2.1 Pengertian Akuntansi Pemerintahan

Menurut Bahtiar Arif, dkk (2009:11) mendefinisikan akuntansi pemerintahan adalah:

**“Aktivitas pemberian jasa (*service activity*) untuk menyediakan informasi keuangan pemerintah kepada para pengguna (*users*) berdasarkan proses pencatatan, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi keuangan pemerintah serta penafsiran atas informasi keuangan tersebut.”**

Sedangkan menurut Revrisond Baswir (1999:8) mendefinisikan akuntansi pemerintahan adalah:

**“akuntansi pemerintahan pada dasarnya adalah bagian dari akuntansi mikro yang berfungsi mencatat serta malaporkan realisasi pelaksanaan anggaran suatu negara.”**

## **2.2.2 Tujuan Akuntansi Pemerintahan**

Tim Pokja Evaluasi Pembiayaan dan Informasi Keuangan Daerah : Depkeu (DJPKPD, BAKUN, BINTEK), BPKP dan Depdagri (KMK 355/KMK.07/2001) menjelaskan bahwa akuntansi pemerintahan mempunyai beberapa tujuan, yaitu:

- “1. Akuntabilitas**
- 2. Manajerial**
- 3. Transparansi.”**

Berdasarkan kutipan di atas dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Akuntabilitas

Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada unit organisasi pemerintah dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan melalui laporan keuangan pemerintah secara periodik.

2. Manajerial

Menyediakan informasi keuangan yang berguna untuk perencanaan dan pengelolaan keuangan pemerintah serta memudahkan pengendalian yang efektif atas seluruh aset, hutang, dan ekuitas dana.

3. Transparansi

Menyediakan informasi keuangan yang terbuka bagi masyarakat dalam rangka mewujudkan penyelenggaraan pemerintahan yang baik.

### 2.2.3 Karakteristik Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi pemerintahan merupakan bagian dari disiplin ilmu akuntansi yang memiliki ciri-ciri tersendiri yang berbeda dengan akuntansi komersial, menurut Tim Pokja Evaluasi Pembiayaan dan Informasi Keuangan Daerah karakteristik akuntansi pemerintahan, yaitu:

1. Tidak bertujuan untuk mengukur laba

Tujuan pemerintah adalah memberikan pelayanan kepada masyarakat, sehingga harus memberikan informasi keuangan mengenai sumber-sumber yang digunakan untuk pelayanan dan dari mana sumber-sumber tersebut diperoleh.

2. Tidak ada kepentingan pemilik

Pemerintah tidak memiliki kekayaan sendiri sebagaimana perusahaan. Bila aset melebihi hutang, maka kelebihan tersebut tidak dapat dibagikan kepada rakyat sebagaimana layaknya badan usaha komersial yang membagikan dividen pada akhir tahun buku.

3. Adanya akuntansi anggaran

Akuntansi anggaran mencakup akuntansi atas estimasi pendapatan, apropriasi, estimasi pendapatan yang dialokasikan, otorisasi kredit anggaran (*allotment*) serta realisasi pendapatan dan belanja untuk pembuatan laporan yang menunjukkan / membuktikan ketaatan dengan syarat-syarat yang ditetapkan dalam dokumen otorisasi kredit anggaran (*allotment*) dan peraturan-peraturan pelaksanaan anggaran yang berlaku.

## **2.3 Anggaran Sektor Publik**

### **2.3.1 Pengertian Anggaran Sektor Publik**

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. Menurut Mardiasmo (2009:12) anggaran sektor publik adalah sebagai berikut:

**“Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik.”**

Sedangkan menurut Freeman (2003) yang dikutip oleh Deddi Nordiawan (2006:48) mendefinisikan anggaran sebagai berikut:

**“Anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya ke dalam kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (*the process of allocation resources to unlimited demands*).”**

Anggaran menjadi penghubung antara sumber daya keuangan dengan perilaku manusia dalam rangka pencapaian tujuan keuangan. Pada sektor swasta, anggaran merupakan bagian dari rahasia perusahaan yang tertutup untuk publik, namun sebaliknya pada sektor publik anggaran justru harus diinformasikan kepada publik untuk dikritik, didiskusikan dan diberi masukan.

### **2.3.2 Fungsi Anggaran Sektor Publik**

Bagi organisasi sektor publik seperti pemerintah, anggaran tidak hanya sebuah rencana tahunan tetapi juga merupakan bentuk akuntabilitas atas

pengelolaan dana publik yang dibebankan kepadanya. Mardiasmo (2009: 63-66), menguraikan fungsi utama anggaran sektor publik sebagai berikut:

- “1. Alat perencanaan (*planning tool*)**
- 2. Alat pengendalian (*control tool*)**
- 3. Alat kebijakan fiskal (*fiscal tool*)**
- 4. Alat politik (*political tool*)**
- 5. Alat koordinasi dan komunikasi (*coordination and communication tool*)**
- 6. Alat penilaian kinerja (*performance measurement tool*)**
- 7. Alat motivasi (*motivation tool*)**
- 8. Alat menciptakan ruang publik (*public sphere*).”**

Berdasarkan uraian di atas dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Anggaran sebagai Alat Perencanaan (*Planning Tool*)

Dengan adanya anggaran, organisasi tahu apa yang harus dilakukan dan ke arah mana kebijakan yang dibuat.

2. Anggaran sebagai Alat Pengendalian (*Control Tool*)

Dengan adanya anggaran organisasi sektor publik dapat menghindari adanya pengeluaran yang terlalu besar (*overspending*) atau adanya penggunaan dana yang tidak semestinya (*misspending*)

3. Anggaran sebagai Alat Kebijakan Fiskal (*Fiscal Tool*)

Melalui anggaran dapat diketahui arah kebijakan fiskal pemerintah, sehingga dapat digunakan untuk mendorong, memfasilitasi, dan mengkoordinasikan kegiatan ekonomi masyarakat, sehingga dapat mempercepat pertumbuhan ekonomi.

4. Anggaran sebagai Alat Politik (*Political Tool*)

Dalam organisasi sektor publik, melalui anggaran dapat dilihat komitmen pengelola dalam melaksanakan program-program yang telah dijanjikan.

5. Anggaran sebagai Alat Koordinasi dan Komunikasi (*Coordination and Communication Tool*)

Melalui dokumen anggaran yang komprehensif sebuah bagian atau unit kerja atau departemen yang merupakan suborganisasi dapat mengetahui apa yang harus dilakukan dan juga apa yang akan dilakukan oleh bagian atau unit kerja lainnya.

6. Anggaran sebagai Alat Penilaian Kinerja (*Performance Measurement Tool*)

Anggaran adalah suatu ukuran yang bisa menjadi patokan apakah suatu bagian/unit kerja telah memenuhi target baik berupa terlaksananya aktivitas maupun terpenuhinya efisiensi biaya.

7. Anggaran sebagai Alat Motivasi (*Motivation Tool*)

Anggaran dapat digunakan sebagai alat motivasi dengan menjadikan nilai-nilai nominal yang tercantum sebagai target pencapaian.

8. Anggaran sebagai Alat untuk Menciptakan Ruang Publik (*Publik Sphere*)

Masyarakat, LSM, Perguruan Tinggi, dan berbagai organisasi kemasyarakatan harus terlibat dalam proses penganggaran publik.

### 2.3.3 Jenis-Jenis Anggaran Sektor Publik

Menurut Mardiasmo (2009:76-89) dalam menyusun anggaran terdapat dua pendekatan, yang dapat dilihat dari *output/* tampilan anggaran itu sendiri:

#### 1. Pendekatan Tradisional

Terdapat dua ciri utama dalam pendekatan ini, yaitu:

- a. Cara penyusunan anggaran yang didasarkan atas pendekatan *incrementalism*, yaitu hanya menambah atau mengurangi jumlah rupiah pada item-item anggaran yang sudah ada sebelumnya dengan menggunakan data tahun sebelumnya sebagai dasar untuk menyesuaikan besarnya penambahan atau pengurangan tanpa dilakukan kajian yang mendalam.
- b. Struktur dan susunan anggaran yang bersifat *line-item*, adalah penyusunan anggaran yang didasarkan kepada dan darimana dana berasal (pos-pos penerimaan) dan untuk apa dana tersebut digunakan (pos-pos pengeluaran).

## **2. Pendekatan Era *New Public Management* (NPM)**

Reformasi sektor publik yang salah satunya ditandai dengan munculnya Era NPM telah mendorong usaha untuk mengembangkan pendekatan yang lebih sistematis dalam perencanaan anggaran sektor publik., diantaranya:

- a. Anggaran Kinerja (*performance budgeting*)

Pendekatan kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolok ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik.

- b. Anggaran Berbasis Nol (*Zero based budgeting-ZBB*)

ZBB adalah sistem anggaran yang didasarkan pada perkiraan kegiatan, bukan pada yang telah dilakukan pada masa lalu. Setiap kegiatan akan



dievaluasi secara terpisah. Ini berarti berbagai program dikembangkan dalam visi tahun yang bersangkutan.

c. Pendekatan Sistem Perencanaan, Program, dan Anggaran Terpadu (*Planning, Programming, and Budgeting System-PPBS*)

PPBS didefinisikan sebagai suatu anggaran di mana pengeluaran secara primer dapat dikelompokkan dalam aktivitas-aktivitas yang didasarkan pada program kerja dan secara sekunder didasarkan pada jenis atau karakter objek di satu sisi dan kinerja di sisi lainnya.

## **2.4 Anggaran Berbasis Kinerja**

### **2.4.1 Pengertian Anggaran Berbasis Kinerja**

Mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, penganggaran daerah di Indonesia disusun dengan pendekatan kinerja. Pendekatan kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kekurangan yang terdapat dalam pendekatan tradisional, khususnya kekurangan yang disebabkan oleh tidak adanya tolok ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Menurut Arifin Sabeni, dkk (2001:41) mendefinisikan anggaran berbasis kinerja sebagai berikut:

**“Anggaran kinerja adalah sistem anggaran yang lebih berorientasi kepada pendayagunaan dana yang tersedia untuk mencapai hasil yang optimal dari kegiatan yang dilaksanakan.”**

Sedangkan menurut Nurlan Darise (2008:146), penganggaran berbasis kinerja dapat didefinisikan sebagai berikut:

**“Penganggaran berbasis kinerja merupakan metode penganggaran yang dilakukan dengan memperhatikan keterkaitan antara keluaran dan hasil yang diharapkan dari kegiatan dan program termasuk efisiensi dalam pencapaian keluaran dari hasil tersebut.”**

Keluaran dan hasil tersebut dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kerja. Sedangkan bagaimana tujuan itu dicapai, dituangkan dalam program diikuti dengan pembiayaan pada setiap tingkat pencapaian tujuan. Program pada anggaran berbasis kinerja didefinisikan sebagai instrumen kebijakan yang berisi satu atau lebih kegiatan yang akan dilaksanakan oleh instansi pemerintah/lembaga untuk mencapai sasaran dan tujuan serta memperoleh alokasi anggaran atau kegiatan masyarakat yang dikoordinasikan oleh instansi pemerintah.

#### **2.4.2 Proses Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja**

Menurut Deddi Nordiawan (2006:79), tahap-tahap penyusunan anggaran berbasis kinerja sebagai berikut:

1. Penetapan Strategi Organisasi (visi dan misi)

Visi dan misi adalah sebuah cara pandang yang jauh ke depan yang memberi gambaran tentang suatu kondisi yang harus dicapai oleh sebuah organisasi. Dari sudut pandang lain, visi dan misi organisasi harus dapat:

- Mencerminkan apa yang ingin dicapai
- Memberikan arah dan fokus strategi yang jelas

- Menjadi perekat dan menyatukan berbagai gagasan strategis
- Memiliki orientasi masa depan
- Menumbuhkan seluruh unsur organisasi
- Menjamin kesinambungan kepemimpinan organisasi

## 2. Pembuatan tujuan

Tujuan dalam hal ini adalah sesuatu yang akan dicapai dalam kurun waktu satu tahun atau yang sering diistilahkan dengan tujuan operasional. Pembuatan tujuan menjadi langkah sangat penting dan strategis karena tujuan menjadi dasar utama pembuatan target dan indikator kinerja yang akan melekat pada langkah pelaksanaan aktivitas.

## 3. Penetapan aktivitas

Aktivitas dipilih berdasarkan strategi organisasi dan tujuan operasional yang telah ditetapkan

## 4. Evaluasi dan Pengambilan Keputusan

Penelaahan dan penentuan peringkat yang dilakukan dengan standar baku yang ditetapkan oleh organisasi ataupun dengan memberikan kebebasan pada masing-masing unit untuk membuat kriteria dalam menentukan peringkat.

### **2.4.3 Manfaat Anggaran Berbasis Kinerja**

Anggaran berbasis kinerja merupakan metode penganggaran bagi manajemen untuk mengaitkan setiap biaya yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan manfaat yang dihasilkan. Manfaat tersebut dideskripsikan pada

seperangkat tujuan dan sasaran yang dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kerja. Menurut Bagdja Muljarijadi (2006:77), beberapa manfaat yang bisa dirasakan dengan adanya pengukuran kinerja, diantaranya adalah:

- “1. Akuntabilitas organisasi publik kepada DPRD dan publik lebih mudah dilihat**
- 2. Lebih memotivasi peningkatan pelayanan kepada publik**
- 3. Peningkatan kepercayaan publik kepada pemerintah**
- 4. Anggaran kinerja menekankan pada sasaran kinerja dan pencapaian, bukan pada pembelian yang dilakukan oleh organisasi.”**

Anggaran Berbasis Kinerja yang efektif akan mengidentifikasi keterkaitan antara nilai uang dan hasil, serta dapat menjelaskan bagaimana keterkaitan tersebut dapat terjadi yang merupakan kunci pengelolaan program secara efektif. Jika terjadi perbedaan antara rencana dan realisasinya, dapat dilakukan evaluasi sumber-sumber *input* dan bagaimana keterkaitannya dengan *output* dan *outcome* untuk menentukan efektivitas dan efisiensi pelaksanaan program.

#### **2.4.4 Siklus Anggaran Berbasis Kinerja**

Menurut Mardiasmo (2009:70) siklus anggaran meliputi empat tahap yang terdiri atas:

- “1.Tahap persiapan (*preparation*)**
- 2.Tahap ratifikasi (*approval/ratification*)**
- 3.Tahap implementasi (*implementation*)**
- 4.Tahap pelaporan dan evaluasi (*reporting and evaluation*).”**

Berdasarkan uraian di atas dapat dijelaskan sebagai berikut:

### **1. Tahap Persiapan Anggaran (*Preparation*)**

Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Yang didasari oleh Visi, misi, dan tujuan organisasi untuk satu tahun ke depan.

### **2. Tahap Ratifikasi (*Approval/Ratification*)**

Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit. Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki *managerial skill* namun juga harus mempunyai *political skill*, *salesmanship*, dan *coalition building* yang memadai. Hal tersebut penting karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan dan bantahan dari pihak legislatif.

### **3. Tahap Pelaksanaan (*Implementasi*)**

Dalam tahap pelaksanaan anggaran, hal terpenting yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah dimilikinya sistem (informasi) akuntansi dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam hal ini bertanggungjawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati, dan bahkan dapat diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya.

### **4. Tahap Pelaporan dan Evaluasi (*Report and Evaluation*)**

Tahap persiapan, ratifikasi, dan implementasi anggaran terkait dengan aspek operasional anggaran, sedangkan tahap pelaporan dan evaluasi

terkait dengan aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik, maka diharapkan tahap pelaporan dan evaluasi tidak akan menemui banyak masalah.

#### **2.4.5 Indikator Kinerja dan Pengukuran *Value for Money***

Bagian penting dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja adalah menetapkan ukuran atau indikator keberhasilan sasaran dari fungsi-fungsi belanja. Oleh karena aktivitas dan pengeluaran biaya dilaksanakan pada tiap satuan kerja perangkat daerah, maka kinerja yang dimaksud akan menggambarkan tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan, program, dan kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi unit kerja tersebut. Berikut akan dijelaskan mengenai jenis-jenis indikator kinerja:

1. Masukan (*input*)

Masukan merupakan sumber daya yang digunakan untuk memberikan pelayanan pemerintah.

2. Keluaran (*output*)

Produk dari suatu aktivitas/kegiatan yang dihasilkan satuan kerja perangkat daerah yang bersangkutan disebut keluaran (*output*).

3. Hasil (*outcome*)

Indikator ini menggambarkan hasil nyata dari keluaran (*output*) suatu kegiatan.

Tujuan yang dikehendaki oleh masyarakat mencakup pertanggungjawaban mengenai pelaksanaan *value for money*, yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

1. Ekonomi

Ekonomi adalah hubungan antara pasar dan masukan, dengan kata lain ekonomi adalah praktik pembelian barang dan jasa dengan tingkat kualitas tertentu pada harga terbaik (*spendingless*). Pengertian ekonomi sering dikatakan sebagai kehematan yang mencakup juga pengelolaan secara hati-hati atau cermat (*prudency*) dan tidak ada pemborosan. Suatu kegiatan operasional dikatakan ekonomi bila dapat menghilangkan atau mengurangi biaya yang tidak perlu.

2. Efisiensi

Efisiensi berhubungan dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output dengan input (sumber daya). Proses kegiatan operasional dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya.

3. Efektifitas

Efektivitas pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Efektivitas merupakan hubungan antara keluaran (*output*) dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan.

## **2.5 Penganggaran Daerah**

### **2.5.1 Prinsip Penyusunan APBD Berbasis Kinerja**

APBD merupakan rencana keuangan tahunan pemerintah daerah yang disetujui oleh DPRD dan ditetapkan dengan peraturan daerah. Untuk menyusun APBD, pemerintah daerah harus terlebih dahulu menyusun Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD) yang merupakan penjabaran dari Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) dengan menggunakan bahan dari Rencana Kerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (Renja SKPD) untuk jangka waktu 1 (satu) tahun yang mengacu kepada Rencana Kerja Pemerintah.

Berdasarkan Pedoman Penyusunan APBD Berbasis Kinerja (Revisi) Deputi IV BPKP Tahun 2005 prinsip-prinsip penganggaran sebagai berikut:

#### **1. Transparansi dan Akuntabilitas Anggaran**

APBD harus dapat menyajikan informasi yang jelas mengenai tujuan, sasaran, hasil, dan manfaat yang diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan atau proyek yang dianggarkan. Anggota masyarakat memiliki hak dan akses yang sama untuk mengetahui proses anggaran karena menyangkut aspirasi dan kepentingan masyarakat, terutama pemenuhan kebutuhan-kebutuhan hidup masyarakat. Masyarakat juga berhak untuk menuntut pertanggungjawaban atas rencana ataupun pelaksanaan anggaran tersebut.

#### **2. Disiplin Anggaran**

Pendapatan yang direncanakan merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan, sedangkan belanja yang dianggarkan pada setiap pos/pasal merupakan batas tertinggi



pengeluaran belanja. Penganggaran pengeluaran harus didukung dengan adanya kepastian tersedianya penerimaan dalam jumlah yang cukup dan tidak dibenarkan melaksanakan kegiatan/proyek yang belum tersedia anggarannya dalam APBD/perubahan APBD.

### 3. Keadilan Anggaran

Pemerintah daerah wajib mengalokasikan penggunaan anggarannya secara adil agar dapat dinikmati oleh seluruh kelompok masyarakat tanpa didiskriminasi dalam pemberian pelayanan karena pendapatan daerah pada hakikatnya diperoleh melalui peran serta masyarakat.

### 4. Efisiensi dan Efektivitas Anggaran

Penyusunan anggaran hendaknya dilakukan berlandaskan asas efisiensi, tepat guna, tepat waktu pelaksanaan, dan penggunaannya dapat dipertanggungjawabkan. Dana yang tersedia harus dimanfaatkan dengan sebaik mungkin untuk dapat menghasilkan peningkatan dan kesejahteraan yang maksimal untuk kepentingan masyarakat.

### 5. Disusun dengan Pendekatan Kinerja

APBD disusun dengan pendekatan kinerja, yaitu mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja (*output/outcome*) dari perencanaan alokasi biaya atau *input* yang telah ditetapkan. Selain itu harus mampu menumbuhkan profesionalisme kerja di setiap organisasi kerja yang terkait.

## 2.5.2 Struktur APBD

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 dan Standar Akuntansi Pemerintahan, struktur APBD merupakan satu kesatuan yang terdiri dari:

**“1. Anggaran Pendapatan**

**2. Anggaran Belanja**

**3. Pembiayaan**

**4. Transfer.”**

Selanjutnya Standar Akuntansi Pemerintahan telah menyusun bentuk Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah yang membandingkan antara anggaran dan realisasi APBD dengan rincian sebagai berikut:

1. Pendapatan

➤ Pendapatan Asli Daerah

- Pendapatan Pajak Daerah
- Pendapatan Retribusi Daerah
- Pendapatan Bagian Laba BUMD dan Investasi Lainnya
- Pendapatan Daerah Lainnya

➤ Pendapatan Transfer

- Transfer Pemerintah Pusat - Dana Perimbangan
  - Dana Alokasi Umum
  - Dana Alokasi Khusus
  - Dana Bagi Hasil Pajak
  - Dana Bagi Hasil Bukan Pajak

- 
- Transfer Pemerintah Pusat - Lainnya
    - Dana Otonomi Khusus
    - Dana Penyesuaian
  - Transfer Pemerintah Provinsi
    - Pendapatan Bagi Hasil Pajak
    - Pendapatan Bagi Hasil Lainnya
  - Pendapatan Lain-Lain yang Sah
    - Pendapatan Hibah
    - Pendapatan Dana Darurat
    - Pendapatan Lainnya
  - 2. Belanja
    - Belanja Operasi
      - Belanja Pegawai
      - Belanja Barang dan Jasa
      - Bunga
      - Subsidi
      - Bantuan Sosial
      - Hibah
    - Belanja Modal
      - Belanja Tanah
      - Belanja Peralatan dan Mesin
      - Belanja Gedung dan Bangunan
      - Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan

- Belanja Aset Tetap Lainnya
- Belanja Aset Lainnya

➤ Belanja Tak Tersangka

3. Transfer

➤ Transfer/Bagi Hasil Pendapatan dari Kabupaten ke Kota/Desa

- Bagi Hasil Pajak ke Kabupaten/Kota/Desa
- Bagi Hasil Retribusi ke Desa
- Bagi Hasil Pendapatan Lainnya ke Kabupaten/Kota/Desa

4. Pembiayaan

➤ Penerimaan Pembiayaan

- Penggunaan SILPA
- Penjualan Aset Daerah yang Dipisahkan
- Penjualan Investasi Lainnya
- Pinjaman dari Pemerintah Pusat
- Pinjaman dari Pemerintah Daerah Otonom Lainnya
- Pinjaman dari Perusahaan Negara/Daerah
- Pinjaman dari Bank/Lembaga Keuangan
- Pinjaman Dalam Negeri Lainnya
- Pinjaman Luar Negeri
- Pencairan Dana Cadangan

➤ Pengeluaran Pembiayaan

- Pembayaran Pokok Pinjaman kepada Pemerintah Pusat
- Pembayaran Pokok Pinjaman kepada Pemerintah Daerah

- Otonom Lainnya
- Pembayaran Pokok Pinjaman kepada Perusahaan Negara/Daerah
- Pembayaran Pokok Pinjaman kepada Bank/Lembaga Keuangan
- Pembayaran Pokok Pinjaman Dalam Negeri Lainnya
- Pembayaran Pokok Pinjaman Luar Negeri
- Penyertaan Modal Pemerintah
- Pemberian Pinjaman Jangka Panjang
- Pembentukan Dana Cadangan

## 2.6 Kinerja

### 2.6.1 Pengertian Kinerja

Menurut Indra Bastian (2001:329) mendefinisikan kinerja sebagai berikut:

**“Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema strategis (*strategic planning*) suatu organisasi.”**

Sedangkan menurut TIM AKIP BPKP (2000:7) menjelaskan definisi kinerja sebagai berikut:

**“Kinerja Merupakan kondisi yang harus diketahui dan diinformasikan kepada pihak-pihak tertentu untuk mengetahui tingkat pencapaian hasil suatu instansi dihubungkan dengan visi yang diemban suatu organisasi serta mengetahui dampak positif dan negatif suatu kebijakan operasional yang diambil.”**

Jadi secara umum dapat diartikan bahwa kinerja merupakan prestasi / hasil yang telah dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu. Kinerja dapat digunakan manajemen untuk melakukan penilaian secara periodik mengenai efektivitas operasional suatu organisasi berdasarkan sasaran, standar dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.

### **2.6.2 Aspek-Aspek dalam Pengukuran Kinerja**

Terlepas dari besar, jenis, sektor atau spesialisasinya setiap organisasi biasanya cenderung untuk tertarik pada penilaian kinerja dalam aspek berikut ini:

1. Aspek Keuangan (*financial*)

Aspek *financial* meliputi anggaran rutin dan pembangunan dari suatu instansi pemerintah. Karena aspek *financial* dapat dianalogikan sebagai aliran darah dalam tubuh manusia, maka aspek *financial* merupakan aspek penting yang perlu diperhatikan dalam penilaian kinerja.

2. Kepuasan Pelanggan

Dalam globalisasi perdagangan, peran dan posisi pelanggan sangat penting dalam penentuan strategi perusahaan. Hal ini serupa juga terjadi pada instansi pemerintah. Dengan semakin banyaknya tuntutan masyarakat akan pelayanan yang berkualitas maka instansi pemerintah dituntut untuk secara terus menerus memberikan pelayanan yang berkualitas prima. Untuk itu pengukuran kinerja perlu didesain sehingga pimpinan dapat memperoleh informasi yang relevan atas tingkat kepuasan pelanggan

3. Operasi Bisnis Internal

Informasi bisnis internal diperlukan untuk memastikan bahwa seluruh kegiatan instansi pemerintah sudah *in concert* (seirama) untuk mencapai tujuan dan sasaran organisasi seperti yang tercantum dalam rencana strategis. Disamping itu, informasi bisnis internal diperuntukan untuk melakukan perbaikan terus menerus atas efisiensi dan efektifitas operasi organisasi.

#### 4. Kepuasan Pegawai

Dalam setiap organisasi, pegawai merupakan asset yang harus dikelola dengan baik. Terutama dalam organisasi yang banyak melakukan inovasi, peran strategis pegawai sungguh sangat nyata. Hal serupa juga terjadi pada instansi pemerintah. Apabila pegawai tidak dikelola dengan baik, maka kehancuran dari instansi pemerintah sungguh sulit untuk dicegah.

#### 5. Kepuasan Komunitas dan *Shareholders/Stakeholders*

Instansi pemerintah tidak beroperasi "*in vacuum*", artinya kegiatan instansi pemerintah dengan berbagai pihak yang menaruh kepentingan terhadap keberadaanya tidak kondusif. Untuk itu informasi dari pengukuran kinerja perlu didesain untuk mengakomodasi kepuasan dari *stakeholders*.

#### 6. Waktu

Ukuran waktu juga merupakan variabel yang diperhatikan dalam desain penilaian kinerja. Betapa sering kita membutuhkan informasi untuk pengambilan keputusan namun informasi tersebut lambat diterima. Sebaliknya informasi yang ada sering sudah tidak relevan/ kadaluarsa.

### 2.6.3 Penetapan Indikator Kinerja

Penetapan indikator kinerja merupakan proses indentifikasi dan klasifikasi indikator kinerja melalui sistem pengumpulan dan pengolahan data informasi untuk menentukan capaian tingkat kinerja kegiatan atau program. Dalam pengukuran kinerja diperlukan juga penetapan capaian kinerja, yang dimaksud untuk mengetahui dan menilai capaian indikator kinerja pelaksanaan kegiatan atau program kebijakan yang telah ditetapkan.

Sebelum menyusun dan menetapkan indikator kinerja, terlebih dahulu perlu diketahui syarat-syarat yang harus dipenuhi oleh suatu indikator kinerja. Syarat-syarat yang berlaku untuk semua kelompok kinerja tersebut sebagai berikut:

1. Spesifik dan jelas, sehingga tidak ada kemungkinan kesalahan interpretasi.
2. Dapat diukur secara objektif baik yang bersifat kuantitatif maupun kualitatif, yaitu dua atau lebih mengukur indikator kinerja yang berkesimpulan sama.
3. Relevan, indikator kinerja harus menangani aspek-aspek objektif relevan.
4. Dapat dicapai, penting, dan harus berguna untuk menunjukkan keberhasilan masukan, proses, keluaran, hasil, manfaat, serta dampak.
5. Efektif, data atau informasi yang berkaitan dengan indikator kinerja yang bersangkutan dapat dikumpulkan, diolah, dan dianalisis dengan biaya yang tersedia.

Menurut Indra Bastian (2001:337) mendefinisikan indikator kinerja sebagai berikut:



**“Indikator kinerja adalah ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan, dengan memperhitungkan elemen indikator kinerja.”**

Elemen indikator kinerja menurut Indra Bastian (2001:337-338) sebagai berikut:

**“ 1. Indikator masukan (*input*)  
2. Indikator proses (*process*)  
3. Indikator keluaran (*output*)  
4. Indikator hasil (*outcome*)  
5. Indikator manfaat (*benefits*)”**

Berdasarkan kutipan diatas dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Indikator Masukan (*input*)

Indikator ini mengukur jumlah sumber daya seperti dana, SDM, peralatan, material, dan masukan lainnya yang dipergunakan untuk melaksanakan kegiatan.

2. Indikator Proses (*process*)

Dalam proses indikator, organisasi merumuskan ukuran kegiatan, baik dari segi kecepatan, ketepatan, maupun tingkat akurasi pelaksanaan kegiatan tersebut. Rambu yang paling dominan dalam proses adalah tingkat efisiensi dan ekonomis pelaksanaan kegiatan organisasi.

3. Indikator Keluaran (*output*)

Indikator keluaran digunakan untuk mengukur keluaran yang dihasilkan dari suatu kegiatan. Dengan membandingkan keluaran, instansi dapat menganalisis apakah kegiatan terlaksana sesuai dengan rencana.

4. Indikator Hasil (*outcome*)

Indikator *outcome* lebih utama daripada sekedar *output*. Dengan indikator *outcome*, organisasi akan dapat mengetahui apakah hasil yang telah diperoleh dalam bentuk *output* memang dapat dipergunakan sebagaimana mestinya dan memberikan kegunaan yang besar bagi masyarakat banyak.

#### 5. Indikator Manfaat (*benefit*)

Indikator ini menggambarkan manfaat yang diperoleh dari indikator hasil. Manfaat tersebut baru tampak setelah beberapa waktu kemudian, khususnya dalam jangka menengah dan jangka panjang. Indikator manfaat menunjukkan hal yang diharapkan untuk dicapai bila keluaran dapat diselesaikan dan berfungsi dengan optimal (tepat lokasi dan waktu)

Melihat pada konsep di atas, maka indikator kinerja yang dapat dipakai untuk mengukur kinerja aparatur pemerintah dapat dilihat dari aspek-aspek:

##### 1. Efektivitas

Efektivitas berkaitan erat dengan tindakan dalam mencapai tujuan akhir, efektivitas dapat diartikan dengan menyediakan jasa-jasa yang baik sehingga memungkinkan pihak yang berwenang untuk mengimplementasikan kebijakan dan tujuannya.

##### 2. Efisiensi

Untuk melakukan pengukuran ini perlu mengaitkan dengan penggunaan sumber daya yang digunakan untuk menghasilkan barang dan jasa. Proses kegiatan operasional dikatakan efisien apabila suatu hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya.

### 3. Pertumbuhan Pegawai

Kemampuan, motivasi, dan kesempatan berprestasi merupakan salah satu cara penting untuk mendorong tercapainya tujuan organisasi. Secara psikologis, kemampuan (*ability*) pegawai terdiri dari kemampuan potensi (IQ) dan kemampuan reality (*knowledge + skill*). Artinya, pegawai yang memiliki IQ di atas rata-rata (IQ 110 – 120) dengan pendidikan yang memadai untuk jabatannya dan terampil dalam mengerjakan pekerjaan sehari-hari, maka ia akan lebih mudah mencapai kinerja yang diharapkan. Oleh karena itu, pegawai perlu ditempatkan pada pekerjaan yang sesuai dengan keahliannya. Sedangkan motivasi merupakan kondisi yang menggerakkan diri pegawai yang terarah untuk mencapai tujuan organisasi (tujuan kerja). Dan yang terakhir, motif berprestasi adalah suatu dorongan dalam diri pegawai untuk melakukan suatu kegiatan atau tugas dengan sebaik-baiknya agar mampu mencapai prestasi kerja dengan predikat terpuji. David C. McClelland yang dikutip oleh A.A. Anwar Prabu Mangkunegara (2004:68) berpendapat bahwa:

**“Ada hubungan yang positif antara motif berprestasi dengan pencapaian kinerja.”**

### 4. Kepuasan Pelanggan

Pelayanan publik diartikan sebagai pemberi layanan untuk keperluan orang atau masyarakat yang mempunyai kepentingan pada organisasi itu sendiri dengan aturan pokok dan tata cara yang telah ditetapkan. Dengan pentingnya pelayanan publik, yang berkualitas dan perkembangan

masyarakat yang sangat dinamis, maka setiap organisasi publik perlu untuk meningkatkan kegiatannya dalam memberikan layanan publik.

#### **2.6.4 Tujuan Pengukuran Kinerja**

Menurut Mardiasmo (2009:122) tujuan pengukuran kinerja adalah:

- “1. Untuk mengkomunikasikan strategi secara lebih baik (*top down* dan *bottom up*)**
- 2. Untuk mengukur kinerja finansial dan non finansial secara berimbang sehingga dapat ditelusuri perkembangan pencapaian strategi**
- 3. Untuk mengakomodasi pemahaman kepentingan manajer level menengah dan bawah serta memotivasi untuk mencapai *goal congruence***
- 4. Sebagai alat untuk mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individual dan kemampuan kolektif yang rasional”.**

#### **2.7 Aparatur Pemerintah Daerah**

Berdasarkan Undang-Undang No.32 Tahun 2004 (pasal 120) tentang Pemerintah Daerah yang dimaksud dengan perangkat daerah adalah:

**“Perangkat daerah kabupaten/kota terdiri atas sekretariat daerah, sekretariat DPRD, dinas daerah, lembaga teknis daerah, kecamatan, dan kelurahan.”**

Aparatur pemerintah daerah merupakan pelaksana dalam pemerintahan di daerah sebagai pegawai negeri sipil. Dalam penyelenggaraan pemerintah daerah, kepala daerah dibantu oleh perangkat daerah. Secara umum perangkat daerah terdiri dari unsur staf yang membantu penyusunan kebijakan dan koordinasi, diwadahi dalam lembaga teknis daerah, serta unsur pelaksana otonomi daerah yang diwadahi dalam lembaga dinas daerah.

## **2.8 Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Peningkatan Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah**

Sejak diberlakukannya otonomi daerah di Indonesia, pemerintah daerah sebagai pengemban amanat masyarakat bertanggungjawab atas kinerja yang telah dilakukannya, dituntut untuk melaksanakan akuntabilitas publik karena berkewajiban untuk mengelola dana masyarakat dalam rangka menjalankan pemerintahannya dan dalam rangka pencapaian *good governance*, yaitu pemerintahan yang transparan, *value for money*, responsif dan akuntabel.

Untuk mendukung hal tersebut di atas maka aparatur pemerintah selaku pengelola dana dari masyarakat melaksanakan anggaran berbasis kinerja, yang mana tujuan dari sistem anggaran berbasis kinerja adalah mengutamakan pencapaian hasil kinerja dari perencanaan alokasi dana yang telah ditetapkan. Oleh karena tujuannya adalah pencapaian kinerja sehingga setiap dana yang ada harus dialokasikan sesuai dengan rencana kerja yang telah ditetapkan. Dimana tentunya rencana kerja tersebut ditetapkan berdasarkan visi dan misi serta tujuan yang ingin dicapai oleh instansi pemerintah daerah.

Dalam hal inilah anggaran berbasis kinerja memiliki pengaruh sebagai alat untuk mencapai tujuan instansi pemerintah daerah dan sebagai salah satu indikator kinerja aparatur pemerintah daerah. Jika tujuan tercapai maka kinerja aparatur pemerintah daerahpun meningkat, begitu pula sebaliknya. Diharapkan dengan pelaksanaan anggaran berbasis kinerja maka kinerja aparatur pemerintahpun meningkat. Sehingga ada pengaruh yang besar antara anggaran berbasis kinerja terhadap peningkatan kinerja aparatur pemerintah daerah.