

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Pengertian akuntansi**

Berikut disebutkan beberapa definisi tentang akuntansi, menurut *Accounting Principles Board (1970)*, akuntansi adalah suatu kegiatan jasa dimana fungsinya menyediakan informasi kuantitatif, terutama yang bersifat keuangan tentang entitas ekonomi yang dimaksudkan agar berguna dalam pengambilan keputusan ekonomi dalam membuat pilihan-pilihan yang nalar diantara berbagai alternatif arah tindakan. Sedangkan menurut *American Accounting Association (1960)*, akuntansi adalah suatu proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan, dan pelaporan transaksi ekonomi dari suatu organisasi/entitas yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi oleh pihak-pihak yang memerlukan. Pengertian ini juga dapat meliputi penganalisisan atas laporan yang dihasilkan oleh akuntansi tersebut (Abdul Halim, 2007:32).

Pengertian akuntansi dapat dijelaskan melalui dua pendekatan yaitu : dari segi prosesnya dan dari segi fungsinya. Dilihat dari segi prosesnya, akuntansi adalah suatu keterampilan dalam mencatat menggolong-golongkan dan meringkas transaksi-transaksi keuangan yang dilakukan oleh suatu lembaga atau perusahaan, serta melaporkan hasil-hasilnya didalam suatu laporan yang disebut sebagai laporan keuangan. Sedangkan dilihat dari segi fungsinya, akuntansi adalah suatu kegiatan jasa yang berfungsi menyajikan informasi kuantitatif terutama yang

bersifat keuangan, dari suatu lembaga atau perusahaan, yang diharapkan dapat digunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan-keputusan ekonomi diantara berbagai alternatif tindakan (Revrisond Baswir, 2000:4).

Berdasarkan beberapa definisi tersebut di atas, maka dapat disimpulkan bahwa informasi akuntansi diharapkan dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan-keputusan ekonomi diantara berbagai alternatif tindakan oleh para pemakainya. Pada dasarnya fungsi akuntansi adalah untuk membantu manusia dengan informasi keuangan yang dapat dipertanggungjawabkan, yaitu dalam menggunakan benda-benda ekonomi yang langka dan yang memiliki alternatif penggunaan.

### **2.1.2 Pengertian sektor publik**

Abdullah menyebutkan bahwa yang dimaksudkan dengan sektor publik adalah pemerintah dan unit-unit organisasinya, yaitu unit-unit yang dikelola oleh pemerintah dan berkaitan dengan hajat hidup orang banyak atau pelayanan masyarakat seperti kesehatan, pendidikan, dan keamanan (Abdul Halim, 2002:143). Sedangkan Indra Bastian menyatakan bahwa sektor publik dapat diartikan dari berbagai disiplin ilmu yang umumnya berbeda satu dengan yang lainnya. Perbedaan sudut pandang politik, administrasi publik, sosiologi, hukum dan ekonomi sering mengakibatkan tumpang tindih batasan (Indra Bastian, 2001:1).

### **2.1.3 Pengertian akuntansi sektor publik**

Akuntansi sektor publik suatu kegiatan jasa dalam rangka penyediaan informasi kuantitatif terutama yang bersifat keuangan dan entitas pemerintah guna pengambilan keputusan dan ekonomi yang nalar dari pihak-pihak yang berkepentingan atas berbagai alternatif arah tindakan (Abdul Halim, 2002:143). Pemerintah yang dimaksudkan dapat mencakup pemerintah pusat, provinsi, dan kabupaten atau kota.

Sedangkan menurut Indra Bastian akuntansi sektor publik adalah akuntansi dana masyarakat. Akuntansi dana masyarakat dapat diartikan sebagai mekanisme teknik dan analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat (Indra Bastian, 2001:5). Dari definisi tersebut dapat diartikan dana masyarakat sebagai dana yang dimiliki oleh masyarakat bukan individual, yang biasanya dikelola oleh organisasi-organisasi sektor publik dan juga pada proyek-proyek kerja sama sektor publik dan swasta.

### **2.1.4 Prinsip sistem akuntansi sektor publik**

Persyaratan akuntansi sektor publik telah ditentukan dalam *A Manual For Government Accounting dari United Nation Organization* (Indra Bastian, 2001:4), sebagai berikut :

- 1) Sistem akuntansi dirancang untuk memenuhi persyaratan Undang-Undang Dasar, Undang-Undang dan Peraturan lainnya.
- 2) Sistem akuntansi selaras dengan klasifikasi anggaran. Fungsi penganggaran dan akuntansi saling melengkapi dan terintegrasi.

- 3) Rekening dikaitkan dengan jelas pada objek dan tujuan penerimaan pengeluaran serta pejabat penanggungjawab penyimpangan yang terjadi
- 4) Sistem akuntansi membantu proses pemeriksaan dan penyajian informasi yang akan diperiksa
- 5) Sistem akuntansi selaras dengan pengawasan administratif dana, kegiatan, manajemen program, pemeriksaan internal dan penilaian kinerja.

### **2.1.5 Basis akuntansi sektor publik**

Secara umum, basis akuntansi adalah himpunan dari standar akuntansi yang menetapkan kapan dampak keuangan dari transaksi harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Terdapat empat basis dalam pencatatan akuntansi (Indra Bastian, 2001:120), yaitu :

#### 1) Basis Kas (*Cash Basis*)

Basis kas adalah mengakui dan mencatat transaksi keuangan pada saat kas diterima atau dibayarkan. Fokus pengukurannya pada saldo kas dan perubahan saldo kas, dengan cara membedakan antara kas yang diterima dengan kas yang dikeluarkan. Lingkup akuntansi berbasis ini meliputi saldo kas, penerimaan kas, dan pengeluaran kas. Adapun karakteristik basis kas adalah :

- a. Mengukur aliran sumber kas.
- b. Transaksi keuangan diakui pada saat uang diterima/dibayarkan.
- c. Menunjukkan ketaatan pada batas anggaran belanja dan pada peraturan lainnya.
- d. Menghasilkan laporan yang kurang komprehensif bagi pengambilan keputusan.

## 2) Basis Modifikasi Kas (*Modified Cash Basis*)

Dasar modifikasi kas mirip dengan dasar kas dalam mengakui dan mencatat transaksi di saat kas diterima atau dibayarkan. Perbedaannya adalah pada basis modifikasi kas, pembukuan masih dibuka sampai jangka waktu tertentu setelah tahun buku. Adapun karakteristik dari basis modifikasi kas adalah:

- a. Pembukuan masih dibuka pada akhir periode dengan ditambah suatu jangka waktu tertentu setelah tahun buku.
- b. Penerimaan dan pengeluaran yang terjadi selama periode perpanjangan tersebut berasal dari transaksi sebelumnya diakui sebagai pendapatan dan pengeluaran dari tahun fiskal sebelumnya.
- c. Arus kas pada awal periode pelaporan yang telah dipertanggungjawabkan pada periode sebelumnya dikurangkan dari aliran kas pada periode saat ini.

## 3) Basis Modifikasi Akrual (*Modified Accrual Basis*)

Basis ini mengakui transaksi pada saat kejadian transaksi tersebut. Perbedaan utama basis ini dengan basis akrual yaitu pada basis modifikasi akrual, aktiva berwujud dibebankan pada saat pembelian elemen yang diakui adalah aktiva, keuangan, kewajiban utang/aktiva keuangan netto, pendapatan dan pengeluaran modifikasi akrual. Kelemahannya adalah tidak dapat memberikan informasi tentang biaya yang dikeluarkan pemerintah untuk memberikan pelayanan jasa publik.

Adapun karakteristik dari basis modifikasi akrual, yaitu:

- a. Transaksi diakui pada saat transaksi terjadi.
- b. Aset fisik dibiayakan pada saat pembelian.
- c. Seluruh aset dan kewajiban lainnya diakui seperti dasar akrual.

#### 4) Basis Akrual (*Accrual Basis*)

Basis akrual mengakui dan mencatat transaksi atau kejadian keuangan pada saat terjadi atau pada saat perolehan. Elemen dasar akrual adalah aktiva, kewajiban, pendapatan, dan biaya. Akuntansi dasar akrual berfokus pada pengukuran sumber daya ekonomis dan perubahan sumber daya pada suatu entitas.

#### **2.1.6 Pengertian kinerja**

Menurut Inpres No. 7 tahun 1999 tentang akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, menjelaskan pengertian kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, visi, organisasi. Sedangkan menurut Indra Bastian, kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, visi dan misi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema strategis suatu organisasi (Indra Bastian, 2001:329). Secara umum dapat juga dikatakan bahwa kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu.

#### **2.1.7 Pengukuran kinerja**

Larry D. Stout mengemukakan pengukuran/penilaian kinerja merupakan proses mencatat dan mengukur pencapaian pelaksanaan kegiatan dalam arah pencapaian misi (*mission accomplishment*) melalui hasil-hasil yang ditampilkan berupa produk, jasa ataupun suatu proses (Indra Bastian, 2001:329). Maksudnya

adalah setiap kegiatan organisasi harus dapat diukur dan dinyatakan dalam visi dan misi organisasi. Produk dan jasa yang dihasilkan diukur berdasarkan kontribusinya terhadap pencapaian visi dan misi organisasi. Sedangkan pengertian pengukuran kinerja menurut Whittaker menyatakan bahwa pengukuran kinerja adalah suatu alat manajemen untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas (Indra Bastian, 2001:330). Pengukuran kinerja juga merupakan alat yang dapat digunakan oleh manajemen untuk :

- 1) Meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas
- 2) Menilai pertanggungjawaban pencapaian tujuan dan sasaran oleh manajemen atas program-programnya
- 3) Mengelola program secara efisien
- 4) Menyediakan data dalam pelaksanaan fungsi pengendalian program
- 5) Membuat kebijakan anggaran
- 6) Mengelola dan mengukur hasil program
- 7) Umpan balik bagi manajemen dalam rangka meningkatkan kinerjanya di masa yang akan datang.
- 8) Mempertanggungjawabkan sumber daya yang telah dipercayakan kepada manajemen.

### **2.1.8 Indikator kinerja**

Indikator kinerja adalah ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan, dengan memperhitungkan elemen-elemen indikator kinerja (Indra Bastian, 2001:337). Elemen indikator kinerja terdiri dari lima elemen yaitu :

- 1) Indikator masukan (*input*) adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan untuk menghasilkan keluaran. Indikator ini dapat berupa dana, sumber daya manusia, informasi, kebijakan/peraturan perundang-undangan dan sebagainya.
- 2) Indikator keluaran (*output*) adalah sesuatu yang diharapkan langsung dicapai dari suatu kegiatan yang dapat berupa fisik dan atau non fisik. Indikator keluaran harus sesuai dengan lingkup dan sifat kegiatan instansi, untuk kegiatan yang bersifat penelitian, indikator kinerja berkaitan dengan keluaran paten dan publikasi ilmiah. Indikator keluaran, misalnya : jumlah produk atau jasa yang dihasilkan, ketepatan dalam memproduksi barang atau jasa.
- 3) Indikator hasil (*outcome*) adalah segala sesuatu yang mencerminkan berfungsinya keluaran kegiatan pada jangka menengah (efek langsung). 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. Indikator hasil, misalnya : tingkat kualitas produk dan jasa yang dihasilkan, produktivitas para karyawan atau pegawai.
- 4) Indikator manfaat (*benefit*) adalah sesuatu yang terkait dengan tujuan akhir dari pelaksanaan kegiatan. Indikator manfaat menunjukkan hal yang diharapkan untuk dicapai bila keluaran dapat diselesaikan dan berfungsi dengan optimal (tepat lokasi dan waktu). Indikator manfaat, misalnya : tingkat kepuasan masyarakat, tingkat partisipasi masyarakat.
- 5) Indikator dampak (*impact*) adalah pengaruh yang ditimbulkan baik positif maupun negatif pada setiap tingkatan indikator berdasarkan asumsi yang telah



ditetapkan. Dalam indikator ini, organisasi merumuskan ukuran kegiatan, baik dari segi kecepatan, ketepatan, maupun tingkat akurasi pelaksanaan kegiatan tersebut. Indikator dampak, misalnya : peningkatan kesejahteraan masyarakat, peningkatan pendapatan masyarakat.

Selain itu Dwi Yanto dalam Dewi Tari (2006) menjelaskan bahwa terdapat beberapa indikator kinerja yang biasanya digunakan untuk menilai kinerja organisasi pelayanan publik yaitu :

1) Efisiensi

Menyangkut pertimbangan tentang keberhasilan organisasi pelayanan publik memanfaatkan faktor-faktor produksi.

2) Efektivitas

Terkait dengan rasionalitas teknis, nilai, misi, tujuan organisasi serta fungsi agen pembangunan.

3) Keadilan

Kriteria ini erat kaitannya dengan konsep ketercukupan atau keadilan.

4) Organisasi

Organisasi adalah pelayanan publik yang merupakan bagian dari daya tanggap negara atau pemerintah akan kebutuhan vital masyarakat.

### 2.1.9 Evaluasi kinerja

Evaluasi kinerja akan memberikan gambaran kepada penerima informasi mengenai nilai kinerja yang berhasil dicapai organisasi. Pencapaian kinerja organisasi dapat dinilai dengan skala pengukuran tertentu. Informasi capaian kinerja dapat dijadikan *feedback* dan *rewardpunishment*, penilaian kemajuan organisasi dan dasar peningkatan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas (Mahsun, 2006:27). Evaluasi kinerja tidak akan memberikan hasil optimal apabila dilakukan dengan cara metode yang tidak tepat. Cara-cara evaluasi kinerja menurut Tim Studi Pengembangan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dalam buku Pengukuran kinerja adalah dengan membandingkan antara:

- 1) Tingkat kinerja yang diidentifikasi sebagai tujuan dengan tingkat kinerja yang nyata.
- 2) Proses yang dilakukan dengan organisasi lain yang terbaik di bidangnya.
- 3) Realisasi dan target yang dibebankan dari instansi yang lebih tinggi.
- 4) Realisasi periode yang dilaporkan tahun ini dengan realisasi periode yang sama tahun lalu.
- 5) Rencana evaluasi lima tahun dengan akumulasi realisasi sampai dengan tahun ini.

Evaluasi kinerja ini dapat berhasil jika didukung oleh sistem informasi (pola pengumpulan data) yang baik sehingga menghasilkan data yang tepat, lengkap, dan tepat waktu. Sistem informasi bagi pengumpulan data kinerja yang ideal tersebut harus memperhatikan biaya yang akan dikeluarkan dan manfaat nyata yang dapat diperoleh (Indra Bastian, 2001:344).

### **2.1.10 Pengertian keuangan daerah**

Keuangan daerah dapat diartikan sebagai semua hak dan kewajiban yang dapat dinilai dengan uang, demikian pula segala sesuatu baik berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan kekayaan daerah sepanjang belum dimiliki/dikuasai oleh negara atau daerah yang lebih tinggi serta pihak-pihak lain sesuai dengan ketentuan atau peraturan perundangan yang berlaku (Abdul Halim, 2002:19). Dari definisi tersebut dapat diperoleh kesimpulan, yaitu :

- 1) Yang dimaksud dengan semua hak adalah hak untuk memungut sumber-sumber penerimaan daerah, seperti : pajak daerah, retribusi daerah, hasil perusahaan milik daerah, dan lain-lain dan atau hak untuk menerima sumber-sumber penerimaan lain seperti dana alokasi umum dan dana alokasi khusus sesuai peraturan yang ditetapkan. Hak tersebut akan menaikkan kekayaan daerah.
- 2) Yang dimaksud dengan semua kewajiban adalah kewajiban untuk mengeluarkan uang yang digunakan untuk membayar tagihan-tagihan kepada daerah dalam rangka menyelenggarakan fungsi pemerintah, infrastruktur, pelayanan umum, dan pengembangan ekonomi. Kewajiban tersebut akan menurunkan kekayaan daerah.

### **2.1.11 Anggaran sektor publik**

Anggaran adalah perencanaan keuangan untuk masa depan yang pada umumnya mencakup jangka waktu satu tahun dan dinyatakan dalam satuan moneter (Mahsun, 2006:145). Sedangkan menurut Indra Bastian anggaran dapat diinterpretasikan sebagai paket pernyataan perkiraan penerimaan dan pengeluaran

yang diharapkan akan terjadi dalam satu tahun atau beberapa periode mendatang (Indra Bastian, 2001:79),. Di dalam tampilan anggaran selalu disertakan dengan data penerimaan dan pengeluaran yang terjadi di masa lalu.

Secara singkat dapat dinyatakan bahwa anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja) dan bagaimana caranya memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (Mardiasmo, 2002:62)

Menurut Arifin Sabeni dan Imam Ghozali, anggaran pemerintah adalah jenis rencana yang menggambarkan rangkaian tindakan atau kegiatan yang dinyatakan dalam bentuk angka-angka rupiah untuk suatu jangka waktu tertentu. Anggaran pemerintah merupakan pedoman bagi segala tindakan yang akan dilaksanakan dan di dalam anggaran disajikan rencana-rencana penerimaan dan pengeluaran dalam satuan rupiah yang disusun menurut klasifikasinya secara sistematis (Arifin Sabeni dan Imam Ghozali, 2001:39),.

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

Sesuai dengan Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Pasal 1 (b), Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah adalah suatu rencana keuangan tahunan daerah yang ditetapkan berdasarkan peraturan daerah tentang APBD. Anggaran pendapatan dan belanja

daerah (APBD) digunakan sebagai alat ukur untuk menentukan besarnya pendapatan dan pengeluaran membantu pembuatan keputusan dan perencanaan pembayaran, otorisasi pengeluaran di masa yang akan datang, sumber pengembangan ukuran-ukuran untuk evaluasi kinerja, alat untuk memotivasi para pegawai dan alat untuk koordinasi bagi semua aktivitas dari berbagai unit kerja. APBD juga merupakan dokumen anggaran tahunan dimana seluruh rencana penerimaan dan pengeluaran pemerintah daerah yang akan dilaksanakan pada suatu tahun anggaran dicatat dalam APBD. Maka dari itu APBD dapat menjadi cerminan kinerja dan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai dan mengelola penyelenggaraan pemerintah dan pelaksanaan pembangunan di daerahnya masing-masing.

DPRD dan pemerintah daerah harus berupaya secara nyata dan terstruktur guna menghasilkan APBD yang dapat mencerminkan kebutuhan riil masyarakat sesuai dengan potensi masing-masing daerah serta dapat memenuhi tuntutan terciptanya anggaran daerah yang berorientasi pada kepentingan dan akuntabilitas publik. Penyusunan APBD sebagai rencana kerja keuangan sangat penting dalam rangka menyelenggarakan fungsi daerah otonom.

Pentingnya penyusunan APBD adalah :

- 1) Menentukan jumlah pungutan pajak dan retribusi daerah serta pungutan lainnya yang dilakukan kepada masyarakat.
- 2) Merupakan sarana mewujudkan pelaksanaan otonomi daerah yang nyata dan bertanggung jawab.

- 3) Memberikan isi dan arti kepada tanggung jawab pemerintah daerah umumnya dan kepada daerah yang khususnya, karena APBD menggambarkan seluruh kebijakan pemerintah daerah.
- 4) Merupakan sarana untuk melakukan pengawasan terhadap daerah dengan cara yang lebih mudah dan berhasil guna.
- 5) Merupakan suatu pemberian kuasa kepada kepala daerah untuk melakukan penyelenggaraan keuangan daerah di dalam batas-batas tertentu.

### **2.1.13 Akuntabilitas publik**

Akuntabilitas merupakan perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan melalui suatu media pertanggung jawaban yang dilaksanakan secara periodik. Dalam dunia birokrasi, akuntabilitas suatu instansi pemerintah merupakan perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan misi instansi yang bersangkutan.

Dalam konteks pemerintahan, akuntabilitas mempunyai ciri pertanggungjawaban yang merupakan salah satu ciri dari terapan pengelolaan pemerintahan yang baik (Abdul Halim, 2002:145). Dilihat dari sudut pandang pengendalian tindakan pada pencapaian tujuan, maka akuntabilitas mengandung pengertian kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan segala tindak tanduk dan kegiatan seseorang atau lembaga terutama dibidang administrasi keuangan kepada pihak yang lebih tinggi.

Tujuan dan sasaran akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah mendorong terciptanya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai salah satu prasyarat untuk terciptanya pemerintah yang baik dan terpercaya. Dalam pelaksanaan akuntabilitas di lingkungan pemerintah perlu diperhatikan prinsip-prinsip sebagai berikut :

- 1) Harus ada komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi untuk melakukan pengelolaan pelaksanaan misi agar akuntabel.
- 2) Harus merupakan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- 3) Harus dapat menunjukkan tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
- 4) Harus berorientasi pada pencapaian visi dan misi serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
- 5) Harus jujur, obyektif, transparan dan inovatif.

Bentuk-bentuk akuntabilitas publik oleh pemerintah daerah dapat bermacam-macam. Menurut Elwood (Mardiasmo, 2002:21), terdapat empat bentuk akuntabilitas publik yaitu :

- 1) Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum (*accountability for probity and legality*), akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan, akuntabilitas hukum terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang diisyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

- 2) Akuntabilitas proses (*process accountability*), terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem organisasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi.
- 3) Akuntabilitas program (*program accountability*), terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah pemerintah daerah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.
- 4) Akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*), terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah baik pusat maupun daerah terhadap kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah sebagai eksekutif terhadap DPR/ DPRD sebagai alternatif dan masyarakat luas.

#### **2.1.14 Evaluasi kinerja keuangan pada APBD**

Pengertian analisis keuangan adalah usaha mengidentifikasi ciri-ciri keuangan berdasarkan laporan yang tersedia. 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 (Abdul Halim, 2007:231). Meskipun demikian, dalam rangka pengelolaan keuangan daerah yang transparan, jujur, demokratis, efektif, efisien dan akuntabel, rasio terhadap APBD perlu dilaksanakan meskipun kaidah pengakuntansian dalam APBD berbeda dengan laporan keuangan yang dimiliki perusahaan swasta.



Hasil analisis ini selanjutnya digunakan sebagai tolak ukur dalam :

- 1) Menilai kemandirian keuangan daerah dalam membiayai penyelenggaraan otonomi daerah.
- 2) Mengukur efektivitas dan efisiensi dalam merealisasikan pendapatan daerah.
- 3) Mengukur sejauh mana aktivitas pemerintah daerah dalam membelanjakan pendapatan daerahnya
- 4) Mengukur kontribusi masing-masing sumber pendapatan dalam pembentukan pendapatan daerah
- 5) Melihat pertumbuhan atau perkembangan perolehan pendapatan dan pengeluaran yang dilakukan selama periode waktu tertentu.

Analisis rasio keuangan pada APBD dilakukan dengan membandingkan hasil yang dicapai dari suatu periode dibandingkan dengan periode sebelumnya sehingga dapat diketahui kecenderungan yang terjadi. Selain itu dapat dilakukan dengan cara membandingkan dengan rasio keuangan yang dimiliki suatu pemerintah daerah tertentu dengan rasio keuangan daerah lain yang terdekat ataupun potensi daerah relatif sama untuk dilihat bagaimana posisi keuangan pemerintah daerah tersebut terhadap pemerintah daerah lainnya. Adapun pihak-pihak yang berkepentingan dengan rasio keuangan pada APBD ini adalah :

- 1) DPRD sebagai wakil dari pemilik daerah (masyarakat).
- 2) Pihak eksekutif sebagai landasan dalam menyusun APBD berikutnya.
- 3) Pemerintah pusat/propinsi sebagai saran masukan dalam pembinaan pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah.
- 4) Masyarakat dan kreditor sebagai pihak yang akan turut memiliki saham pemerintah daerah, bersedia memberi pinjaman atau pun membeli obligasi.

Beberapa rasio yang dapat digunakan untuk mengukur akuntabilitas pemerintah daerah (Abdul Halim, 2007 : 232), diuraikan berikut ini :

1) Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Rasio kemandirian menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan, 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 total pendapatan daerah.

$$\text{Rasio kemandirian} = \frac{\text{Pendapatan Asli Daerah}}{\text{Total Pendapatan Daerah}} \times 100 \% \dots\dots\dots (1)$$

Menurut Paul Harrey terdapat mengenai pola hubungan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah dalam pelaksanaan otonomi daerah terutama pelaksanaan Undang-Undang Nomor 33 tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah (Abdul Halim, 2001:188), antara lain :

- (1) Pola Hubungan instruktif, peranan pemerintah pusat lebih dominan daripada pemerintah daerah (daerah tidak mampu melaksanakan otonomi daerah secara finansial)
- (2) Pola hubungan konsultatif, yaitu campur tangan pemerintah pusat sudah mulai berkurang karena daerah dianggap sedikit lebih mampu melaksanakan otonomi daerah.

- (3) Pola hubungan partisipatif, peranan pemerintah pusat sudah mulai berkurang, mengingat daerah yang bersangkutan tingkat kemandiriannya mendekati mampu melaksanakan urusan otonomi daerah.
- (4) Pola hubungan delegatif, yaitu campur tangan pemerintah pusat sudah tidak ada karena daerah telah benar-benar mampu dan mandiri dalam melaksanakan urusan otonomi daerah.

Sebagai pedoman dalam melihat pola hubungan dengan kemampuan keuangan daerah dapat dilihat pada Tabel 2.1 sebagai berikut :

**Tabel 2.1 Pola Hubungan dan Tingkat Kemandirian Daerah**

<b>Kemampuan Daerah</b>	<b>Kemandirian (%)</b>	<b>Pola Hubungan</b>
Rendah sekali	0 – 25	Instruktif
Rendah	>25 – 50	Konsultatif
Sedang	>50 – 75	Partisipatif
Tinggi	>75 - 100	Delegatif

*Sumber : A.A.N.B Dwirandra*

## 2) Rasio Efektivitas terhadap PAD

Rasio efektivitas menggambarkan kemampuan pemerintah daerah dalam merealisasikan pendapatan asli daerah yang direncanakan dibandingkan dengan target yang ditetapkan berdasarkan potensi riil daerah (Abdul Halim, 2007:234) yang dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\text{Rasio efektivitas} = \frac{\text{Realisasi Penerimaan Pendapatan Asli Daerah}}{\text{Target Penerimaan PAD yang Ditentukan Berdasarkan Potensi Riil Daerah}} \times 100\% \dots (2)$$

Semakin tinggi rasio efektivitas menggambarkan kemampuan daerah yang semakin baik. Dalam A.A.N.B Dwirandra sesuai dengan keputusan Menteri

Dalam Negeri Nomor 690.900.327 Tahun 1996 tentang Pedoman Penilaian dan Kinerja Keuangan, maka kriteria efektivitas kinerja keuangan dapat dilihat pada Tabel 2.2 sebagai berikut :

**Tabel 2.2 Kriteria Efektivitas Kinerja Keuangan**

<b>Persentase Kinerja Keuangan (%)</b>	<b>Kriteria</b>
>100	Sangat efektif
>90 – 100	Efektif
>80 – 90	Cukup efektif
>60 – 80	Kurang efektif
≤60	Tidak efektif

*Sumber : A.A.N.B Dwirandra*

### 3) Rasio Efisiensi Keuangan Daerah

Rasio efisiensi adalah rasio yang menggambarkan perbandingan antara total realisasi pengeluaran (belanja daerah) dengan realisasi pendapatan yang diterima. (Abdul Halim, 2007:234) kinerja pemerintah daerah dalam melakukan pemungutan pendapatan dikategorikan efisien apabila rasio yang dicapai kurang dari satu atau di bawah 100 persen. Semakin kecil rasio efisiensi berarti kinerja pemerintah daerah semakin baik. Untuk itu pemerintah daerah perlu menghitung secara cermat berapa besarnya biaya yang dikeluarkan untuk merealisasikan seluruh pendapatannya yang diterimanya sehingga dapat diketahui apakah kegiatan pemungutan pendapatannya tersebut efisien atau tidak.

Hal itu perlu dilakukan karena meskipun pemerintah daerah berhasil merealisasikan penerimaan pendapatannya sesuai dengan target yang ditetapkan, namun keberhasilan itu kurang memiliki arti apabila ternyata biaya yang

dikeluarkan untuk merealisasikan target penerimaan pendapatannya itu lebih besar dari pada realisasi pendapatan yang diterimanya.

Rumusan untuk menghitung tingkat efisiensi penerimaan pendapatan asli daerah (Abdul Halim, 2007:234), adalah sebagai berikut :

$$\text{Rasio Efisiensi} = \frac{\text{Total Realisasi Belanja Daerah}}{\text{Total Realisasi Pendapatan Daerah}} \times 100 \% \dots\dots\dots(3)$$

Kriteria penilaian kinerja efisiensi dapat dilihat pada Tabel 2.3 berikut :

**Tabel 2.3 Kriteria Penilaian Kinerja Efisiensi**

<b>Persentase Kinerja Keuangan (%)</b>	<b>Kriteria</b>
100 – ke atas	Tidak efisien
> 90 – 100	Kurang efisien
> 80 – 90	Cukup efisien
>60 – 80	Efisien
≤ 60	Sangat efisien

*Sumber : Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 690.900.327 tahun 1996*

4) Rasio Keserasian

Rasio keserasian menggambarkan bagaimana pemerintah daerah memprioritaskan alokasi dananya pada belanja aparatur daerah dan belanja pelayanan publik secara optimal (Abdul Halim, 2007:235). Semakin tinggi persentase dana yang dialokasikan untuk belanja aparatur daerah berarti persentase belanja investasi (belanja pelayanan publik) yang digunakan untuk menyediakan sarana prasarana ekonomi masyarakat cenderung semakin kecil. Belum ada patokan yang pasti berapa besarnya rasio belanja aparatur daerah maupun belanja pelayanan publik terhadap belanja daerah yang ideal, karena sangat dipengaruhi oleh dinamisasi kegiatan pembangunan dan besarnya

kebutuhan investasi yang diperlukan untuk mencapai pertumbuhan yang ditargetkan. Rasio keserasian diformulasikan sebagai berikut :

Rasio Belanja Aparatur Daerah Terhadap APBD =

$$\frac{\text{Total Belanja Aparatur Daerah}}{\text{Total Belanja Daerah}} \times 100 \% \dots\dots\dots(4)$$

Rasio Belanja Pelayanan Publik Terhadap APBD =

$$\frac{\text{Total Belanja Pelayanan Publik}}{\text{Total Belanja Daerah}} \times 100 \% \dots\dots\dots(5)$$

5) Rasio Pertumbuhan (*Analisis Shift*)

Rasio pertumbuhan digunakan untuk mengukur seberapa besar kemampuan pemerintah daerah dalam mempertahankan dan meningkatkan keberhasilannya yang telah dicapai dari periode ke periode berikutnya, yang dapat dihitung dengan formula sebagai berikut (Abdul Halim, 2001:272).

$$r = \frac{P_n - P_o}{P_o} \times 100\% \dots\dots\dots(6)$$

Keterangan :

r = Pertumbuhan (dalam persen)

P<sub>n</sub> = Realisasi pendapatan dan belanja pada tahun ke - n

P<sub>o</sub> = Realisasi pendapatan dan belanja pada tahun awal sebelumnya

6) Proporsi pendapatan dari belanja daerah (*Analisis Share*)

Analisis *share* terhadap pendapatan daerah bertujuan untuk mengetahui proporsi masing-masing komponen pendapatan daerah, sehingga dapat pula diketahui besarnya kontribusi PAD terhadap pendapatan daerah yang memegang peranan penting dalam pelaksanaan otonomi daerah.(Abdul Halim,

2001:347), proporsi pendapatan dan belanja daerah dapat dirumuskan sebagai berikut :

(1) Proporsi pendapatan dalam APBD dapat dihitung dengan rumus :

$$Share = \frac{\text{Pendapatan dalam APBD}}{\text{Total Pendapatan Daerah}} \times 100\% \dots\dots\dots(7)$$

(2) Proporsi pengeluaran (belanja daerah) dapat dihitung dengan :

$$Share = \frac{\text{Pengeluaran dalam APBD}}{\text{Total Belanja Daerah}} \times 100\% \dots\dots\dots(8)$$

## 2.2 Pembahasan Hasil Penelitian Sebelumnya

Penelitian sebelumnya yang digunakan sebagai acuan penelitian ini adalah :

1) Wibowo (2002) meneliti tentang perhitungan APBD tahun anggaran 1997/1998 sampai dengan 2001 sebagai akuntabilitas publik Pemerintah Propinsi Nusa Tenggara Timur. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui penyebab terjadinya selisih antara saldo sisa kas pada B-IX dengan saldo rekening koran bank. Untuk mengetahui informasi yang bisa diperoleh, dilakukan analisis pada pendapatan maupun belanja dengan menggunakan derajat kemandirian fiskal daerah, rasio keserasian untuk mengetahui prioritas alokasi dana pada belanja rutin dan belanja pembangunan, serta analisis *shift and share* untuk melihat perkembangan dan proporsi pendapatan maupun belanja.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah sama-sama menggunakan rasio kemandirian keuangan daerah (otonomi fiskal), rasio keserasian dan analisis *shift and share*. Sedangkan perbedaannya adalah penelitian ini dalam melakukan perhitungan APBD selain menggunakan rasio diatas juga

menggunakan Rasio efektivitas dan efisiensi Pendapatan Asli Daerah. Perbedaan yang lain terletak pada lokasi dan waktu penelitian.

2) Ayuningsasi (2004) meneliti tentang perimbangan dan pertumbuhan belanja daerah Propinsi Bali tahun 1998/1999 sampai tahun 2002. Tujuan penelitian tersebut adalah untuk mengetahui keserasian pengalokasian dana belanja, besarnya pertumbuhan dan proporsi paling besar dalam pengalokasiannya. Untuk memecahkan masalah tersebut dilakukan analisis pada belanja daerah dengan menggunakan rasio keserasian untuk mengetahui prioritas alokasi dana pada belanja rutin dan belanja pembangunan serta analisis *shift and share* untuk melihat pertumbuhan dan proporsi belanja daerah baik belanja rutin maupun belanja pembangunan. Hasil yang diperoleh dari penelitian tersebut adalah dari analisis rasio keserasian disimpulkan bahwa sebagian dana yang dimiliki pemerintah daerah yaitu rata-rata sebesar Rp. 58,39 persen dialokasikan untuk belanja rutin. Rata-rata pertumbuhan (*shift*) belanja rutin adalah sebesar 63,53 persen dimana komponen yang terbesar adalah pengeluaran rata-rata positif yaitu sebesar 52,96 persen. Hasil analisis *share* menunjukkan bahwa dari belanja rutin yang dimiliki proporsi terbesar adalah sektor transportasi.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah sama-sama menggunakan analisis rasio kemandirian, rasio keserasian, rasio pertumbuhan dan proporsi. Adapun perbedaan dengan penelitian sebelumnya adalah didalam melakukan perhitungan APBD, selain menggunakan rasio diatas juga menggunakan rasio efektivitas dan efisiensi pendapatan asli daerah. Perbedaan yang lain terletak pada lokasi dan waktu penelitian.



3) Susantiani (2007) meneliti tentang analisis kinerja keuangan pada APBD Pemerintah Kabupaten Buleleng tahun anggaran 2003–2005. Tujuan penelitian tersebut adalah : untuk mengetahui kinerja Pemerintah Kabupaten Buleleng pada tahun anggaran 2003-2005. Untuk memecahkan masalah tersebut dilakukan analisis terhadap belanja daerah dengan menggunakan rasio kemandirian, efektivitas dan efisiensi, keserasian, serta pertumbuhan dan proporsi. Hasil yang diperoleh dari analisis tersebut adalah kemandirian daerah dalam mencukupi kebutuhan pembiayaan untuk melakukan tugas-tugas pemerintah, pembangunan dan pelayanan sosial masyarakat masih rendah dan cenderung menurun. Sebagian besar dana yang dimiliki pemerintah daerah sebesar 67,14 persen dialokasikan untuk belanja publik, rata-rata pertumbuhan belanja rutin positif pada tahun anggaran 2003-2005 sebesar 41,12 persen dan rata-rata pertumbuhan belanja publik sebesar 102,7 persen. Suara rata-rata komponen belanja aparatur daerah yang mendapatkan proporsi yang paling besar adalah belanja administrasi umum sebesar 0.95 persen.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah sama-sama menilai kinerja keuangan daerah dengan menggunakan rasio-rasio keuangan daerah. Sedangkan perbedaannya terletak pada obyek penelitian yaitu penelitian ini meneliti Kota Denpasar dan Kabupaten Tabanan

Secara ringkas pembahasan penelitian sebelumnya disajikan dalam bentuk Tabel 2.4

**Tabel 2.4 Ringkasan Hasil Penelitian Sebelumnya**

No	Nama Peneliti	Objek	Variabel	Teknik Analisis	Hasil
1	Fauzan Yudo Wibowo	Perhitungan APBD Propinsi Nusa Tenggara Timur tahun anggaran 1997/1998 sampai dengan 2001	Pembukuan pada B-IX tahun anggaran 2001 dan perhitungan APBD yang mencakup realisasi penerimaan dan pengeluaran daerah pada propinsi Nusa Tenggara Timur tahun anggaran 1997/1998 sampai dengan 2001	Data Kuantitatif dan Data kualitatif	Selisih antara sisa kas pada B-IX dengan saldo rekening koran bank adalah sebesar Rp.81.122.753.800 yang disebabkan oleh adanya kesalahan pembukuan nihil atas dana cadangan.
2	A.A. Ketut Ayuningsasi (2004)	Perhitungan Belanja Propinsi Bali Tahun 1998/1999 sampai dengan tahun anggaran 2001	Perhitungan Realisasi Belanja Rutin dan Realisasi Belanja Pembangunan	Data Kuantitatif dan Data Kualitatif	<p>a. Dari analisis rasio keserasian disimpulkan bahwa sebagian dana yang dimiliki pemerintah daerah yaitu rata-rata sebesar 58,39% dialokasikan untuk Belanja Rutin.</p> <p>b. Rata pertumbuhan (<i>shift</i>) belanja rutin adalah sebesar 63,53% dimana komponen yang terbesar adalah pengeluaran rata-rata positif yaitu sebesar 52,96%.</p> <p>c. Hasil analisis <i>share</i> menunjukkan bahwa dari Belanja Rutin yang dimiliki proporsi terbesar adalah subsidi, sedangkan dari Belanja Pembangunan yang memiliki proporsi terbesar adalah sektor transportasi.</p>

3	Ayu Sri Susantiani (2007)	Kinerja Pemerintah Kabupaten Buleleng dilihat dari rasio kemandirian, efektivitas dan efisiensi, keserasian, dan pertumbuhan serta proporsi APBD pada tahun anggaran 2003-2005.	Kinerja berdasarkan kemandirian (Otonomi Fiskal), rasio efektivitas dan efisiensi PAD, keserasian, pertumbuhan dan proporsi.	Data Kuantitatif dan Data Kualitatif	Kemandirian daerah dalam mencukupi kebutuhan pembiayaan untuk melakukan tugas-tugas pemerintah, pembangunan dan pelayanan sosial masyarakat masih rendah dan cenderung menurun. Sebagian besar dana yang dimiliki pemerintah daerah sebesar 67,14% dialokasikan untuk belanja publik, rata-rata pertumbuhan belanja rutin positif pada tahun anggaran 2003-2005 sebesar 41,12% dan rata-rata pembangunan belanja publik sebesar 102,7%. Secara rata-rata komponen belanja aparatur daerah yang mendapatkan proporsi yang paling besar adalah belanja administrasi umum sebesar 0,95%.
---	---------------------------	---	--	--------------------------------------	---

Sumber : data diolah (2010)