

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1. Akuntabilitas

##### 2.1.1 Pengertian Akuntabilitas

Akuntabilitas publik menjadi landasan utama proses penyelenggaraan pemerintahan yang baik. Karena itu aparatur pemerintah harus mempertanggungjawabkan seluruh aktivitas dan pelaksanaan kerjanya kepada publik. Dalam konteks organisasi pemerintahan sendiri, akuntabilitas publik merupakan pemberian informasi atas aktivitas dan kinerja pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Penekanan utama akuntabilitas publik adalah pemberian informasi kepada publik dan konstituen lainnya yang menjadi pemangku kepentingan (*stakeholder*). Akuntabilitas publik juga terkait dengan kewajiban untuk menjelaskan dan menjawab pertanyaan mengenai apa yang telah, dan sedang direncanakan akan dilakukan organisasi sektor publik.

Standar akuntansi pemerintah (SAP) mendefinisikan akuntabilitas adalah mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

Azas akuntabilitas menetapkan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggaraan negara atau daerah harus di pertanggungjawabkan kepada rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi dalam suatu negara. Ciri-ciri pemerintahan yang akuntabel:

- a. Mampu menyajikan informasi penyelenggaraan pemerintahan secara terbuka, cepat, dan tepat kepada masyarakat.
- b. Mampu memberikan pelayanan yang memuaskan bagi masyarakat.
- c. Mampu menjelaskan dan mempertanggungjawabkan setiap kebijakan publik secara profesional.
- d. Mampu memberikan ruang bagi masyarakat untuk terlibat dalam proses pembangunan dan pemerintahan.
- e. Adanya sarana bagi publik untuk menilai kinerja (*performance*) pemerintah.

Akuntabilitas publik yang harus dilakukan oleh organisasi sektor publik terdiri atas beberapa dimensi. J.D Stewart mengidentifikasi bahwa akuntabilitas publik terdiri dari lima dimensi :

- a. Akuntabilitas Kebijakan (*Policy Accountability*), yakni akuntabilitas atas pilihan-pilihan kebijakan yang dibuat;
- b. Akuntabilitas Program (*Program Accountability*), yakni akuntabilitas atas pencapaian tujuan atau hasil dan efektivitas yang dicapai;
- c. Akuntabilitas Pelaksanaan (*Performance Accountability*), yakni akuntabilitas terhadap pencapaian kegiatan yang efisiensi;
- d. Akuntabilitas Proses (*Proces Accountability*), yakni akuntabilitas atas penggunaan proses, prosedur atau ukuran yang layak dalam melaksanakan tindakan-tindakan yang ditetapkan;
- e. Akuntabilitas Kejujuran Dan Hukum (*Probility and Legality Accountability*), yakni akuntabilitas atas legalitas dan kejujuran

penggunaan dana sesuai anggaran yang disetujui atau ketaatan terhadap undang-undang.

Dalam konteks akuntabilitas publik yang berkaitan dengan pengelolaan anggaran, kriteria akuntabilitas mengacu pada situasi yang terkait dengan penilaian terhadap pembentukan APBD dari proses perencanaan, penyusunan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban. Menurut Djayasinga (2005), pada Bedah Anggaran Daerah, ada beberapa kriteria yang dapat digunakan untuk mengukur akuntabilitas, yaitu :

1. Kejelasan Peran dan Tanggungjawab. Yang utama dalam proses dan siklus anggaran adalah keseluruhan proses anggaran harus jelas dan mudah dipahami oleh seluruh aktor yang terkait dalam proses ini (*stakeholder*). Publik harus secara jelas memahami siapa melakukan apa dan kapan, yaitu: orang atau organisasi yang terkait dalam proses penyusunan, peran dan tanggung jawab yang dipegang dalam kewenangan dan keahliannya, dan dilakukan dalam jangka waktu tertentu. Badan eksekutif dan legeslatif bertanggung jawab untuk melakukan audit, pelaporan dan pertanggungjawaban secara keseluruhan dan dalam jangka waktu tertentu. Biasanya pihak ketiga yang terlibat di dalam tahapan pertanggungjawaban dari siklus anggaran ini adalah auditor atau pihak pengawas dan komite pertanggungjawaban dari publik. Peran dan pertanggungjawaban dari badan-badan ini harus disahkan berdasarkan hukum dan dapat dipahami oleh publik.
2. Kejelasan dasar dan kerangka hukum. Kriteria ini mengacu pada ada atau tidak adanya kerangka regulasi yang secara khusus menjamin akuntabilitas.

Kriteria ini dapat digunakan untuk mengukur sejauh mana pemerintah memiliki tanggung jawab yang nyata untuk mempraktekkan akuntabilitas, baik untuk anggaran maupun proses dan dokumen kebijakan lainnya. Sedangkan peraturan-peraturan mengenai penyediaan barang dan jasa, personel yang terlibat dan area-area pengeluaran lainnya harus jelas dan terbuka untuk publik.

3. Kejelasan Informasi yang Benar Dan Relevan. Informasi seharusnya diberikan kepada publik dengan sukarela tidak ada kepentingan lain selain agar diketahui oleh masyarakat. Masalah tetap ada pada pedoman administratif, yaitu sangat dominannya subjektivitas pemerintah atas sebuah informasi dan bertentangan dengan prinsip keadilan. Sebisa mungkin, dokumen-dokumen dalam setiap tahapan dan proses pembentukan APBD memuat secara jelas dan tajam setiap item termuat apa tujuan yang akan dicapai dan efek yang diharapkan dari tujuan tersebut dan bagaimana kedua hal tersebut (tujuan dan efek) dapat mencapai strategi pemerintah. Sedangkan informasi anggaran yang dimaksud antara lain yang menyangkut struktur, fungsi dan operasinya serta kategori dokumen yang disimpan di lembaga-lembaga pemerintahan.
4. Penyajian Informasi yang Komprehensif, Realistik dan Periodik. Untuk memperoleh beragam partisipasi masyarakat, perlu diterapkan alat dan metode yang memberikan kesempatan luas kepada semua unsur masyarakat guna menyalurkan persepsi dan aspirasi. Salah satu unsur penting dalam penyediaan atau penyajian informasi untuk publik adalah adanya penataan yang cukup dalam pengelolaan dokumen pemerintah. Sekalipun semua masyarakat

mendapatkan akses yang layak, tetapi jika tidak ada penataan dokumen yang baik maka masyarakat juga tidak bisa mendapatkan haknya untuk mendapatkan informasi. Waktu dan penjadwalan untuk mempublikasikan informasi dan pelaporan harus teratur. Kinerja dan laporan yang berbasis hasil untuk beberapa program penting anggaran sebaiknya dipresentasikan setiap tahun. Informasi maupun laporan harus dibuat dalam format yang jelas dan memungkinkan untuk dianalisis.

5. Keterbukaan dalam Pelaporan Setiap Kegiatan. Pelaporan anggaran, dokumentasi dan keseluruhan pertanggungjawaban keuangan harus komprehensif dan mencakup seluruh kegiatan baik yang tertuang dia anggaran maupun *extra budgetary*. Dalam hal ini termasuk kejelasan mengenai prosedur pengadaan barang dan pengeluaran lainnya. Pelaksanaan anggaran juga harus diaudit secara internal dengan prosedur audit yang terbuka untuk dikaji ulang.

Pada saat ini, kebutuhan akan akuntabilitas ini semakin meningkat karena tingginya tuntutan pada *stakeholder* untuk mewujudkan *good governance*. Yang dimaksud dengan *governance* adalah penataan hubungan antara lembaga-lembaga tinggi termasuk juga dalam hubungannya dengan masyarakat sebagai pihak yang memiliki kedaulatan dalam suatu negara demokrasi. Syarat-syarat bagi terciptanya *good governance* adalah adanya transparansi dalam penyelenggaraan pemerintah, pemerintah yang partisipatif bagi masyarakat dan akuntabilitas.

Agar dapat berfungsi dengan baik dalam menerapkan suatu sistem akuntabilitas yang perlu ditetapkan adalah :

- a. Pernyataan yang jelas mengenai tujuan dan sasaran dan kebijakan dan program;
- b. Pola pengukuran tujuan dengan penetapan indikator keberhasilan dan pihak yang akan melaksanakan program;
- c. Pengakomodasian sistem insentif yang diharapkan merubah perilaku aparat dalam pelayanan publik;
- d. Pelaporan dan penggunaan untuk para *stakeholders* yang menyediakan informasi yang dapat membantu dalam menilai kebijakan dan program yang dilaksanakan serta membantu masyarakat dalam menginterpretasikan data;
- e. Pengembangan kebijakan dan manajemen program yang di koordinasikan untuk mendorong akuntabilitas.

Pemerintah telah merancang sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) yang merupakan penerapan manajemen kinerja pada sektor publik yang sejalan dan konsisten dengan penerapan reformasi brokrasi, yang berorientasi pada pencapaian *outcomes* dan upaya untuk mendapatkan hasil yang lebih baik. Menurut Azwarb Abu bakar, SAKIP merupakan integritas dari sistem perencanaan, sistem penganggaran dan sistem pelaporan kinerja, yang selaras dengan pelaksanaan sistem akuntabilitas keuangan. Dalam setiap oragnisasi diwajibkan mencatat dan melaporkan setiap penggunaan keuangan negara serta kesesuaiannya dengan ketentuan yang berlaku.

### 2.1.2 Jenis Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak yang memberikan amanah. Akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu :

#### 1. Akuntabilitas Vertikal (*Vertical Accountability*)

Adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, kemudian pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, pemerintah pusat ke MPR.

#### 2. Akuntabilitas Horizontal (*Horizontal Accountability*)

Adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas baik secara langsung maupun melalui lembaga perwakilan rakyat.

Tuntutan akuntabilitas publik lebih menekankan pada akuntabilitas horizontal, tidak hanya akuntabilitas vertikal. Akuntabilitas merupakan konsep yang lebih luas dari Stewardship. Stewardship mengacu pada pengelolaan atas suatu aktivitas secara ekonomis dan efisiensi tanpa dibebani kewajiban untuk melaporkan, sedangkan *accountability* mengacu pada pertanggungjawaban oleh *Steward* kepada pemberi tanggungjawab.

Lembaga Administrasi Negara (LAN) yang seperti dikutip Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP, 2001) membedakan akuntabilitas dalam tiga macam akuntabilitas, yaitu :

## 1. Akuntabilitas Keuangan

Akuntabilitas keuangan merupakan pertanggungjawaban mengenai integritas keuangan, pengungkapan dan ketaatan terhadap peraturan perundangundangan. Sasarannya adalah laporan keuangan yang mencakup penerimaan, penyimpanan dan pengeluaran keuangan instansi pemerintah. Komponen pembentuk akuntabilitas keuangan terdiri atas :

### a. Integritas Keuangan

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, integritas berarti kejujuran, keterpaduan, kebulatan dan keutuhan. Dengan kata lain, integritas keuangan mencerminkan, kejujuran penyajian. Agar laporan keuangan dapat diandalkan informasi yang terkandung didalamnya harus menggambarkan secara jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.

### b. Pengungkapan

Konsep pengungkapan mewajibkan agar laporan keuangan didesain dan disajikan sebagai kumpulan gambaran atau kenyataan dari kejadian ekonomi yang mempengaruhi instansi pemerintahan untuk suatu periode dan berisi cukup informasi.

### c. Ketaatan terhadap Peraturan Perundang-undangan

Akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah harus menunjukkan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan akuntansi pemerintahan. Apabila terdapat pertentangan antara standar akuntansi keuangan pemerintah dengan peraturan perundang-



undangan yang lebih tinggi, maka yang digunakan adalah peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

## 2. Akuntabilitas Manfaat

Akuntabilitas manfaat pada dasarnya memberi perhatian pada hasil-hasil dari kegiatan pemerintahan. Hasil kegiatannya terfokus pada efektivitas, tidak sekedar kepatuhan terhadap prosedur. Bukan hanya *output*, tapi sampai *outcome*. *Outcome* adalah dampak suatu program atau kegiatan terhadap masyarakat. *Outcome* lebih tinggi nilainya daripada *output*, karena *output* hanya mengukur dari hasil tanpa mengukur dampaknya terhadap masyarakat, sedangkan *outcome* mengukur *output* dan dampak yang dihasilkan. Pengukuran *outcome* memiliki dua peran yaitu restopektif dan prospektif. Peran restopektif terkait dengan penilaian kinerja masa lalu, sedangkan peran prospektif terkait dengan perencanaan kinerja di masa yang akan datang.

## 3. Akuntabilitas Prosedural

Akuntabilitas yang memfokuskan kepada informasi mengenai tingkat kesejahteraan sosial. Diperlukan etika dan moral yang tinggi serta dampak positif pada kondisi sosial masyarakat. Akuntabilitas prosedural yaitu merupakan pertanggungjawaban mengenai aspek suatu penetapan dan pelaksanaan suatu kebijakan yang mempertimbangkan masalah moral, etika, kepastian hukum dan ketaatan pada keputusan politik untuk mendukung pencapaian tujuan akhir yang telah ditetapkan.

Dalam penelitian ini, merujuk pada pembagian akuntabilitas menurut Lembaga Administrasi Negara (LAN), akuntabilitas yang dimaksud mengerucut

pada akuntabilitas realisasi penggunaan anggaran daerah yang dilaporkan pemerintah daerah melalui Laporan Keuangan.

## **2.2 Anggaran**

### **2.2.1 Pengertian Anggaran**

Dalam sebuah negara demokrasi, pemerintah mewakili kepentingan rakyat, uang yang dimiliki pemerintah adalah uang rakyat dan anggaran menunjukan rencana pemerintah untuk membelanjakan uang rakyat tersebut. Adanya penerimaan dan pengeluaran keuangan suatu organisasi harus direncanakan dalam suatu anggaran yang disesuaikan dengan kegiatan-kegiatan yang direncanakan untuk masa mendatang.

Madiasmo (2009:61) mendefinisikan anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Anggaran publik berisi rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Dalam bentuk yang paling sederhana, anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja dan aktivitas. Anggaran berisi estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi dimasa yang akan datang.

Menurut *National Committee On Governmental Accounting (NCGA)* yang saat ini telah menjadi *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, mendefinisikan anggaran (budget) adalah sebagai rencana operasi keuangan, yang

mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan, dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu (Bastian,2005:164).

Secara singkat anggaran publik dapat dinyatakan sebagai suatu rencana finansial yang menyatakan:

1. Beberapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran atau belanja); dan
2. Beberapa banyak dan bagaimana cara memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (pendapatan).

Proses penyusunan anggaran sektor publik umumnya disesuaikan dengan peraturan yang lebih tinggi. Sejalan dengan pemberlakuan UU No 17/2003 tentang keuangan negara, UU No. 1/2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU No 15/2004 tentang Keuangan Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan UU Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional, yang telah membuat perubahan mendasar dalam penyelenggaraan pemerintah dan pengaturan keuangan, khususnya Perencanaan dan Anggaran Pemerintah Daerah dan Pemerintah Pusat. Adapun tujuan penyusunan anggaran adalah :

- a. Untuk menyatakan harapan atau sasaran perusahaan secara jelas dan formal, sehingga bisa menghindari kerancuan dan memberikan arah terhadap apa yang hendak dicapai manajemen.
- b. Untuk mengkomunikasikan harapan manajemen kepada pihak-pihak terkait sehingga anggaran dimengerti, didukung, dan dilaksanakan.

- c. Untuk menyediakan rencana terinci mengenai aktivitas dengan maksud mengurangi ketidakpastian dan memberikan pengarahan yang jelas bagi individu dan kelompok dalam upaya mencapai tujuan perusahaan.
- d. Untuk mengkoordinasikan cara atau metode yang akan ditempuh dalam rangka memaksimalkan sumber daya.
- e. Untuk menyediakan alat pengukur dan mengendalikan kinerja individu dan kelompok, serta menyediakan informasi yang mendasari perlu-tidaknya tindakan koreksi.

### **2.2.2 Fungsi Anggaran**

Menurut Bastian (2009:164) anggaran berfungsi sebagai berikut :

- a. Sebagai Alat Perencanaan

Anggaran digunakan sebagai alat untuk menetapkan kehendak pemerintah untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat dengan jalan memanfaatkan sumber daya dan dana untuk mendukung kegiatan pembangunan jangka panjang dalam bentuk anggaran tahunan.

- b. Sebagai Alat Pengendalian

Anggaran digunakan sebagai alat pengendalian yang efektif sehingga harus dilakukan secara melekat dalam tubuh organisasi atas berlangsungnya pelaksanaan kegiatan.

- c. Sebagai Alat Evaluasi

Kinerja setiap pelaksanaan kegiatan dapat diukur dan dievaluasi secara periodik maupun insidental yaitu :

1. Apakah sudah sesuai dengan rencana kegiatan anggaran

2. Apakah tidak menyimpang dari peraturan perundang-undangan
3. Apakah sudah dilaksanakan secara efisien dan efektif berdasarkan perbandingan yang sejenis.

### **2.2.3 Karakteristik Anggaran**

Rudianto (2009:4) mendefinisikan tidak setiap rencana kerja organisasi dapat disebut anggaran, karena anggaran memiliki beberapa ciri khusus yang membedakannya dengan sekedar rencana, yaitu sebagai berikut :

1. Dinyatakan dalam satuan moneter, penyusunan rencana kerja dalam satuan moneter bertujuan untuk mempermudah membaca dan usaha untuk memahami rencana tersebut.
2. Umumnya mencakup kurun waktu satu tahun. Bukan berarti anggaran tidak dapat disusun untuk kurun waktu lebih pendek, tiga bulanan misalnya, atau kurun waktu lebih panjang, seperti lima tahunan, batasan waktu di dalam penyusunan anggaran akan berfungsi untuk memberikan batasan rencana kereja tersebut.
3. Mengandung komitmen manajemen. Anggaran harus disertai dengan upaya pihak manajemen dan seluruh anggota organisasi untuk mencapai apa yang telah ditetapkan. Di dalam menyusun anggaran, perusahaan harus mempertimbangkan dengan meneliti sumber daya yang dimiliki perusahaan untuk menjamin bahwa anggaran yg disusun adalah realistis.
4. Usulan anggaran disetujui oleh pejabat yang lebih tinggi dari pelaksanaan anggaran. Anggaran tidak dapat disusun sendiri-sendiri oleh setiap bagian organisasi tanpa persetujuan dari atasan pihak penyusun.

5. Setelah disetujui, anggaran hanya diubah jika ada keadaan khusus. Jadi tidak setiap saat dan dalam segala keadaan anggaran boleh diubah oleh manajemen. Anggaran boleh diubah jika situasi internal dan eksternal organisasi memaksa untuk mengubah anggaran tersebut seperti jika dipertahankan akan membuat anggaran tidak relevan lagi dengan situasi yang ada.
6. Harus dianalisis penyebabnya, jika terjadi penyimpangan didalam pelaksanaan. Karena tanpa ada analisis yang lebih mendalam tentang penyimpangan tersebut, maka potensi untuk terulang lagi dimasa mendatang menjadi besar. Tujuan analisis penyimpangan adalah untuk mencari penyebab penyimpangan, agar penyusunan anggaran dikemudian hari menjadi lebih relevan dengan situasi yang ada.

#### **2.2.4 Prinsip-prinsip Anggaran**

Prinsip-prinsip anggaran Prinsip – prinsip penganggaran menurut bastian (2006; 178) adalah sebagai:

1. Demokratif, mengandung makna bahwa anggaran negara (di pemerintahan pusat maupun di pemerintahan daerah) yang berkaitan dengan pendapatan maupun yang berkaitan dengan pengeluaran harus tetap melalui suatu proses yang mengikut sertakan sebanyak mungkin unsur masyarakat, selain harus dibahas dan mendapatkan persetujuan dari lembaga perwakilan rakyat.
2. Adil, berarti bahwa anggaran negara haruslah diarahkan secara optimum bagi kepentingan orang banyak dan secara proporsional, dialokasikan bagi semua kelompok dalam masyarakat sesuai dengan kebutuhannya.

3. Transparan, yaitu proses perencanaan, pelaksanaan serta pertanggungjawaban anggaran negara harus diketahui tidak saja oleh wakil rakyat, tetapi juga oleh masyarakat umum.
4. Bermoral tinggi, berarti bahwa pengelolaan anggaran negara harus berpegangan pada peraturan perundangan yang berlaku, dan juga senantiasa mengacu pada etika dan moral yang tinggi.
5. Berhati – hati, berarti bahwa pengelolaan anggaran negara harus dilakukan secara berhati-hati, karena jumlah sumber daya yang terbatas dan mahal harganya. Hal ini semakin teras penting jika dikaitkan dengan unsur hutang negara.
6. Akuntabel, berarti bahwa pengelolaan keuangan negara haruslah dapat dipertanggungjawabkan setiap saat secara intern maupun ekstren kepada rakyat.

Selain keenam prinsip diatas, seperti telah dikemukakan, secara fundamental terdapat prinsip “the 3Es”, yaitu bahwa pengelolaan anggaran negara haruslah senantiasa mencapai tingkat efisiensi, efektivitas, serta ekonomi yang relatif tinggi.

Adapun Prinsip-prinsip penganggaran menurut direktorat jendral anggaran adalah sebagai berikut:

- a. Transparan Dan Akuntabilitas

Anggaran APBD/N harus dapat menyajikan informasi yang jelas mengenai tujuan, sasaran, hasil dan manfaat yang diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan atau proyek yang dianggarkan. Oleh karena itu anggota masyarakat berhak

mengetahui proses anggaran dalam menyalurkan aspirasi dan kepentingan masyarakat, terutama pemenuhan kebutuhan-kebutuhan hidup masyarakat. Selain itu, masyarakat juga berhak menuntut pertanggungjawaban atas rencana ataupun pelaksanaan anggaran tersebut.

b. Disiplin Anggaran

Pendapatan yang direncanakan harus dapat diukur secara rasional dan dicapai untuk setiap sumber pendapatan, sedangkan belanja dan didukung dengan adanya kepastian tersediaanya penerimaan dalam jumlah yang cukup dan tidak dibenarkan melaksanakan kegiatan atau proyek yang belum atau tidak tersedia anggarannya.

c. Keadilan Anggaran

Pemerintah pusat atau daerah wajib mengalokasikan penggunaan anggarannya secara adil tanpa diskriminasi sehingga dapat dinikmati oleh seluruh kelompok masyarakat dalam pemberian pelayanan.

d. Efisiensi Dan Efektifitas Anggaran

Setiap kegiatan yang direncanakan harus efektif dalam pencapaian kinerjanya dan efiseien dalam pengalokasian dananya.

e. Disusun Dengan Pendekatan Kinerja

Anggaran disusun dengan mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja (output atau outcome) dari perencanaan alokasi biaya atau input yang telah ditetapkan. Hasil kerja harus sebanding atau lebih besar dari biaya atau input yang telah ditetapkan.



### **2.2.5 Jenis-jenis Anggaran Sektor Publik**

Mardiasmo (2009:66) Anggaran sektor publik dibagi menjadi dua, yaitu :

#### **a. Anggaran Operasional**

Anggaran operasional digunakan untuk merencanakan kebutuhan sehari-hari dalam menjalankan pemerintahan. Pengeluaran pemerintah yang dapat dikategorikan dalam anggaran operasional adalah “belanja rutin”. Belanja rutin adalah pengeluaran yang manfaatnya hanya untuk satu tahun anggaran dan tidak dapat menambah aset atau kekayaan bagi pemerintah. Disebut “rutin” karena sifat pengeluaran tersebut berulang-ulang ada setiap tahun. Secara umum, pengeluaran yang masuk kategori anggaran operasional antara lain belanja administrasi umum dan belanja operasi dan pemeliharaan.

#### **b. Anggaran Modal/Investasi**

Anggaran modal menunjukkan rencana jangka panjang dan pembelanjaan atas aktiva tetap seperti gedung, peralatan, kendaraan, perabotan, dan sebagainya. Pengeluaran modal yang besar biasanya dilakukan dengan menggunakan pinjaman. Belanja modal atau investasi adalah pengeluaran yang manfaatnya cenderung melebihi satu tahun anggaran dan akan menambah aset atau kekayaan pemerintah, dan selanjutnya akan menambah anggaran rutin untuk biaya operasional dan pemeliharaannya. Pemerintah memutuskan bidang mana yang akan didahulukan atau diprioritaskan. Anggaran berfungsi sebagai alat politis yang digunakan untuk memutuskan prioritas dan kebutuhan keuangan pada sektor tersebut.

### **2.2.6 Pendekatan Anggaran Pada Sektor Publik**

Siklus anggaran meliputi empat tahap yaitu :

#### **a. Tahap Persiapan Anggaran**

Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Terkait dengan masalah tersebut, yang perlu diperhatikan adalah sebelum menyetujui taksiran pengeluaran, hendaknya terlebih dahulu dilakukan penaksiran pendapatan secara lebih akurat. Selain itu, harus disadari adanya masalah yang cukup berbahaya jika anggaran pendapatan diestimasi pada saat bersamaan dengan pembuatan keputusan tentang anggaran pengeluaran.

#### **b. Tahap Ratifikasi Anggaran**

Dalam tahap pelaksanaan anggaran, hal penting yang harus diperhatikan oleh manajer keuangan publik adalah dimilikinya sistem (informasi) akuntansi dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam hal ini bertanggung jawab 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. Sistem akuntansi yang baik meliputi pula dibuatnya sistem pengendalian intern yang memadai.

#### **c. Tahap Pelaksanaan Anggaran**

Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan cukup berat. Pimpinan eksekutif dituntut tidak hanya memiliki “managerial skill” namun juga harus mempunyai “*political skill, salesmanship,*

dan *coalition building*” yang memadai. Integritas dan kesiapan mental yang tinggi dari eksekutif sangat penting dalam tahap ini. Hal tersebut penting karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan-pertanyaan dan bantahan-bantahan dari pihak legislatif.

#### d. Tahap Pelaporan Dan Evaluasi Anggaran

Tahap terakhir dan siklus anggaran adalah pelaporan dan evaluasi anggaran. Tahap persiapan, ratifikasi, dan implementasi anggaran terkait dengan aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik, maka diharapkan tahap budget reporting and evaluation tidak akan menemukan banyak masalah.

### 2.2.7 Sistem Anggaran Sektor Publik

Menurut Bastian (2006; 166) terdapat berbagai sistem penganggaran :

#### a. *Line Item Budgeting*

Adalah penyusunan anggaran yang didasarkan pada dan darimana dana berasal (pos-pos penerimaan) dan untuk apa dana tersebut digunakan (pos-pos pengeluaran). Jenis anggaran ini relatif dianggap paling tua dan banyak mengandung kelemahan atau sering pula disebut '*tradisinal budgeting*'. Line item budgeting mempunyai sejumlah karakteristik penting, yaitu tujuan utamanya adalah untuk mengontrol keuangan, dan sangat berorientasi pada input organisasi, penetapannya melalui pendekatan 'incremental' (kenaikan bertahap). Kelemahan yang terdapat pada sistem penganggaran ini adalah perhatian terhadap laporan pelaksanaan anggaran penerimaan dan pengeluaran sangat sedikit,

diabaikannya pencapaian prestasi realisasi penerimaan dan pengeluaran yang dianggarkan, dan para penyusunan anggaran tidak memiliki alasan rasional dalam menetapkan target penerimaan dan pengeluaran.

*b. Incremental Budgeting*

Adalah sistem penganggaran belanja dan pendapatan yang memungkinkan revisi selama tahun berjalan, sekaligus sebagai dasar penentuan usulan anggaran periode tahun yang akan datang. Angka dipos pengeluaran merupakan perubahan (kenaikan) dari angka periode sebelumnya. Permasalahan yang akan diputuskan bersama adalah metode kenaikan atau penurunan (incremental) dari angka anggaran sebelumnya. Logika sistem penganggaran ini adalah bahwa seluruh kegiatan yang dilaksanakan merupakan kelanjutan kegiatan dari tahun sebelumnya. Kelemahan yang didapat dalam sistem anggaran ini sama seperti halnya dengan sistem anggaran line-item.

*c. Planning Programming Budgeting System*

Adalah suatu proses perencanaan, pembuatan program, dan penganggaran yang terkait dalam suatu sistem sebagai kesatuan yang bulat dan tidak terpisah-pisah, dan didalamnya terkandung identifikasi tujuan organisasi atas permasalahan yang timbul. Proses pengorganisasian, pengkoordinasian, dan pengawasan terhadap semua kegiatan sangat diperlukan selain pertimbangan atas implikasi keputusan terhadap berbagai kegiatan dimasa yang akan datang. Jenis anggaran ini lebih merasionalkan anggaran line item budgeting. Kelemahan yang didapat dalam sistem anggaran ini adalah merupakan proses multi-kompleks dan memerlukan banyak perhitungan dan analisis, memerlukan pengelola yang ahli

dan memiliki kualitas yang tinggi, dan terlalu kompleks, baik secara teknis maupun praktis.

*d. Zero Based Budgeting*

Merupakan sistem anggaran yang didasarkan pada perkiraan kegiatan, bukan pada apa yang telah dilakukan dimasa lalu. Ini berarti berbagai program akan dikembangkan dalam visi tahun yang bersangkutan.

*e. Performance Budgeting*

Adalah sistem penganggaran yang berorientasi pada 'output' organisasi yang berkaitan sangat erat dengan visi, misi, dan rencana strategi organisasi. Performance budgeting mengalokasikan sumber daya pada program, bukan pada unit organisasi semata dan memakai 'output measurment' sebagai indikator kinerja organisasi. Performance budgeting juga dapat diartikan sebagai teknik penyusunan anggaran berdasarkan pertimbangan beban kerja dan biaya unit dari setiap kegiatan terstruktur. Kelemahan yang didapat adalah tidak semua kegiatan dapat distandarisasikan, tidak semua hasil kerja dapat diukur secara kuantitatif, dan tidak jelas mengenai siapa pengambil keputusan dan siapa yang menanggung beban atas keputusan.

*f. Medium Term Budgeting Framework*

Adalah suatu kerangka strategi kebijakan pemerintah tentang anggaran belanja untuk departemen dan lembaga pemerintah non departemen. Kerangka ini memberikan tanggung jawab yang lebih besar kepada departemen untuk menetapkan alokasi dan penggunaan sumber dana pembangunan. Keberhasilan suatu MTBF tergantung pada mekanisme pengambilan keputusan anggaran secara

agregat yang didasarkan pada skala prioritas. Dalam mekanisme MTBF, komponen anggaran yang ditetapkan, perkiraan anggaran biaya yang diusulkan dan penyesuaian perkiraan anggaran biaya, disesuaikan menurut sumber daya yang ada.

### **2.3 Realisasi Anggaran Publik**

Dalam siklus akuntansi sektor publik setelah proses penanggaran selesai dilakukan maka tahap selanjutnya adalah realisasi dari penanggaran yang telah direncanakan oleh organisasi tersebut. Dengan kata lain realisasi anggaran publik merupakan proses pelaksanaan segala sesuatu yang telah direncanakan dan dianggarkan oleh publik. Bastian (2010:240), tahapan anggaran sektor publik terdiri atas tiga kegiatan utama yaitu :

- a. Pencairan Anggaran, dimulai dengan tahap persiapan yang terdiri atas kegiatan pembuatan prosedur dan formulir serta pembuatan anggaran kas, tahapan proses pelaksanaan yang terdiri dari kegiatan pengumpulan bukti untuk pencatatan, penyelesaian tata prosedur pencatatan barang dan modal, serta pelaporan aktivitas jasa.
- b. Realisasi pendapatan, dimulai dengan tahapan persiapan yang terdiri dari kegiatan menghitung potensi dan membuat regulasi untuk prosedur serta formulir, tahap proses pelaksanaan terdiri dari kegiatan penagihan dan pengumpulan pendapatan, dan tahap penyelesaian terdiri dari kegiatan rekapitulasi realisasi pendapatan serta pengenaan sanksi dan insentif.
- c. Pelaksanaan program, dimulai dari dengan tahap persiapan yang terdiri dari kegiatan pembentukan tim dan membuat tata aturan serta pembagian beban

kerja. Tahap proses pelaksanaan terdiri dari kegiatan pelaksanaan pekerjaan, sementara tahap penyelesaian terdiri dari kegiatan finalisasi produk dan pembuatan laporan.

#### **2.4 Pengadaan Barang dan Jasa Publik**

Berdasarkan Peraturan Presiden Nomor 54 Tahun 2010 tentang pengadaan barang dan jasa, tujuan pengadaan barang dan jasa yaitu memperoleh barang atau jasa dengan harga yang dapat dipertanggung jawabkan dengan jumlah mutu yang sesuai serta pada waktunya. Menurut Bastian (2010) dalam buku akuntansi sektor publik, pengadaan barang dan jasa publik merupakan hakikat dari organisasi sektor publik. Proporsi utama pengeluaran publik pada setiap level organisasi sektor publik adalah pengadaan barang dan jasa serta aktivitas konstruksi. Pengadaan barang dan jasa harus mengikuti ketentuan prosedur yang kompetitif dan aturan yang diberikan lebih mengutamakan keadilan serta kewajaran.

#### **2.5 Ketepatan Anggaran**

Definisi ketepatan anggaran menurut Kusuma I Gede.E.A, yaitu ketepatan anggaran dan perkiraan anggaran dilihat secara berkala dalam setahun dan dibandingkan dengan hasil realisasi (aktual). Mengukur kinerja pegawai dalam penganggaran yaitu, dengan melihat kinerja mereka dalam mencapai target anggaran dalam penilaian terhadap ketepatan anggaran dan peramalan selama periode tertentu yang dibandingkan dengan hasil realisasi (aktual). Menurut (McPhee, 2008), ketepatan anggaran dapat dikaitkan dengan sasaran dari setiap

kegiatan atau program agar tercapai sesuai dengan target anggaran. Hal ini didukung dengan definisi Mulyadi (2001:489) yang menyatakan bahwa salah satu karakteristik anggaran, secara berkala, kinerja keuangan sesungguhnya dibandingkan dengan anggaran, dan selisihnya dianalisis dan dijelaskan.

Ketepatan anggaran dapat diukur dengan menggunakan analisis varians anggaran. Menurut Hansen dan Mowen (2006) analisis varians anggaran, yaitu perbedaan antara biaya aktual input dan biaya yang direncanakan. Dan menurut Mahsun (2006) dalam Dedeh (2009) analisis varians anggaran adalah teknik pengukuran kinerja tradisional yang membandingkan antara anggaran dengan realisasinya tanpa melibatkan keberhasilan program.

Evaluasi varians anggaran kegiatan dapat dilakukan secara kuartalan, bulanan, setiap hari atau setiap jam, tergantung pada penting atau tidaknya mengidentifikasi masalah dengan cepat. Karena kita tidak dapat mengetahui angka aktual hingga akhir periode, maka varians hanya dapat dilakukan pada akhir periode. Sehingga dapat disimpulkan, ketepatan anggaran adalah perbandingan antara anggaran dan realisasinya.

Dalam sektor Publik, ketepatan anggaran dapat diukur dengan cara membandingkan anggaran dengan realisasinya pada periode setahun. Adanya tuntutan dari masyarakat agar tercapainya anggaran yang efektif dan efisien, serta adanya Peraturan Menteri Keuangan No. 93 PMK.02/2011 yang menyebutkan mengenai Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK). Dari penjelasan diatas, ketepatan anggaran terjadi apabila realisasi dari setiap kegiatan dalam SKPD tidak melebihi atau sama dengan Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA). Apabila realisasi



dari setiap kegiatan melebihi DIPA, maka dapat dikatakan sebagai ketidaktepatan anggaran.

## 2.6 Tinjauan penelitian terdahulu

Peneliti	Judul	Hasil penelitian
Marizka (2009)	Analisis Kinerja Pengelolaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah Pemerintah Kota Medan	Untuk Mengetahui dan menganalisis kinerja anggaran pendapatan, belanja dan pembiayaan Kota Medan Selama periode 2003-2007. Menunjukkan Bahwa Pemerintah Kota Medan Dalam merealisasikan pajak daerah, pertumbuhan pendapatan, anggaran belanja dan pembiayaan pada tahun 2003-2007 dapat di sudah tepat.
Galaento (2010)	Analisis Kinerja Belanja Dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah Di Kabupaten Luwuk Banggai	Untuk Mengetahui kinerja belanja dalam LRA pada Dinas PPKAD di Kabupaten Luwuk Banggai dari Tahun Anggaran (TA) 2007-2010. Kinerja belanja Dinas PPKAD Di Kabupaten Luwuk Banggai Terhadap Laporan Keuangan adalah baik
Sultan (2014)	Kebijakan Pengelolaan Keuangan Daerah Dan Akuntabilitas Penggunaan Anggaran	Kebijakan pengelolaan keuangan daerah berdasarkan tingkat komprehensif dan disiplin keuangan, fleksibilitas, kejujuran, transparansi dan akuntabilitas untuk pembuatan MC (monthly certificate), SPP-LS (surat permintaan pembayaran langsung), SPP-GU (surat permintaan pembayaran belanja operasional), dan penerbitan SPMU (surat perintah membayar uang) terlaksana dengan baik