



## SIMULASI PERHITUNGAN ANALISIS STANDAR BELANJA SEBAGAI DASAR PENYUSUNAN RKA-SKPD PADA PEMERINTAH KABUPATEN BANYUASIN

Lukman Nur Hakim <sup>1)</sup> Andy Prasetiawan Hamzah\* <sup>2)</sup>

<sup>1)</sup> [astrid.avenue@gmail.com](mailto:astrid.avenue@gmail.com), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan

<sup>2)</sup> [andy.hamzah@pknstan.ac.id](mailto:andy.hamzah@pknstan.ac.id), Politeknik Keuangan Negara STAN

\*penulis korespondensi

### Abstract

*Analysis of Expenditure Standards (AES) is a guideline used to analyze the reasonableness of the cost of a budget program or activity conducted by SKPD in one year budget. Use of AES is intended to allow the budget drawn attention to the general principles of local financial management, that is justice, fairness, and the benefits to the community. The purpose of this study to conduct AES simulations in preparing Financial Statements of SKPD in Local Government Banyuasin, because the budget of the fiscal year 2015, illustrates the imbalance between SKPD when drafting financial statements SKPD. AES calculations performed with the approach of cost behavior, method of sorting behavior of costs carried by the least squares method. The simulation results show there is one activity that overfinance due to exceeding the upper limit of expenditure, while budget preparation of financial statements SKPD in the category of reasonable although not at the ideal point.*

**Keywords:** *Analysis of Expenditure Standards, Fairness Budget, Budget Waste, Cost Behavior.*

### Abstrak

Analisis Standar Belanja (ASB) merupakan pedoman yang digunakan untuk menganalisis kewajaran biaya dari anggaran belanja program atau kegiatan yang dilakukan oleh SKPD dalam satu tahun anggaran. Penggunaan ASB ini ditujukan agar APBD yang disusun memperhatikan asas umum pengelolaan keuangan daerah yaitu keadilan, kepatutan, dan manfaat bagi masyarakat. Tujuan penelitian ini untuk melakukan simulasi dalam menyusun ASB untuk kegiatan Penyusunan Laporan Keuangan SKPD di lingkungan Pemerintah Kabupaten Banyuasin, karena APBD TA 2015 menggambarkan ketimpangan anggaran antar SKPD pada kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD. Perhitungan ASB dilakukan dengan pendekatan perilaku belanja, metode pemilahan perilaku biaya dilakukan dengan metode kuadrat terkecil. Hasil simulasi menunjukkan terdapat satu kegiatan yang *overfinance* dikarenakan melebihi batas atas belanja, sedangkan anggaran belanja kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD lain berada pada kategori wajar meskipun tidak berada pada titik ideal.

Kata Kunci: Analisis Standar Belanja, Kewajaran Anggaran, Pemborosan Anggaran, Perilaku Belanja.

## PENDAHULUAN

Reformasi desentralisasi ditopang oleh keuangan publik yang sehat. Peran penganggaran merupakan alat yang penting dalam reformasi dan menjadi instrumen penting bagi Pemerintah Daerah (Schaeffer & Yilmaz, 2008). Penganggaran juga merupakan faktor penentu transparansi (Caamaño-Alegre et al., 2013).

Penyusunan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) saat ini tidak hanya sebagai proses rutinitas sebuah daerah sebelum menjalani tahun anggaran berikutnya. Untuk menghasilkan APBD yang berkeadilan, pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, 2005), dan Menteri Dalam Negeri kemudian mengeluarkan Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah (Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, 2006). Salah satu perubahan mendasar dalam pengelolaan keuangan daerah ini, adalah memperhatikan asas umum pengelolaan keuangan daerah yaitu keadilan, kepatutan, dan manfaat bagi masyarakat.

Sebagai upaya mewujudkan asas ini, Menteri Dalam Negeri setiap tahunnya mengeluarkan pedoman penyusunan APBD, dengan mengarahkan pemerintah daerah untuk menetapkan analisis standar belanja (ASB), dan standar satuan harga (SSH) melalui peraturan kepala daerah. Mewujudkan asas umum pengelolaan keuangan daerah merupakan tantangan bagi pemerintah



daerah, sebagai contoh Kabupaten Banyuasin yang belum menyusun ASB untuk APBD Tahun Anggaran 2015, menyebabkan adanya perbedaan anggaran kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD di beberapa SKPD seperti dalam Tabel 1.1. Kegiatan pada Tabel 1.1 berjenis sama, namun besaran anggaran dan objek belanja dari kegiatan-kegiatan tersebut berbeda.

Tabel 1.1 Ringkasan Anggaran Kegiatan Penyusunan Laporan Keuangan SKPD di Beberapa SKPD

No.	SKPD	Anggaran (Rp)	Keluaran
1	Dinas Pendidikan	88.116.000	3 laporan
2	Rumah Sakit Umum Daerah	37.340.000	2 laporan
3	Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil	27.287.000	1 laporan
4	Sekretariat DPRD (bulanan dan tahunan)	247.066.000	13 laporan
5	Dinas Pertanian dan Peternakan	19.535.000	1 laporan

Sumber: diolah dari data APBD Kab. Banyuasin TA 2015

Tabel 1.2 merupakan gambaran awal atas identifikasi gejala-gejala permasalahan sebagai akibat adanya perbedaan objek belanja maupun besaran anggaran belanja dengan mengambil contoh kegiatan penyusunan laporan capaian kinerja dan ikhtisar realisasi kinerja SKPD di Pemerintah Kabupaten Banyuasin.

Tabel 1.2. Identifikasi *Symptoms* Permasalahan pada Objek Penelitian

No.	Indikator	Hasil Identifikasi	Keterangan
1	Jumlah dan Jenis Keluaran serta Besaran Anggaran	Jumlah dan jenis keluaran kegiatan sama, namun nilai anggaran kegiatan berbeda, perubahan nilai anggaran tidak proporsional dengan perubahan keluaran.	Indikasi masalah terkait dengan kemungkinan pemborosan anggaran belanja, seharusnya untuk kegiatan yang sama, besar anggaran berubah secara proporsional sesuai jumlah keluaran.
2	Alokasi Anggaran Objek Belanja	Tidak adanya batasan jumlah alokasi anggaran.	Anggaran belanja kegiatan mayoritas berisi honor PNS.
3	Penetapan Standar Satuan Harga (SSH) dan Analisis Standar Belanja (ASB).	SSH telah ditetapkan, namun belum menyusun dan menetapkan ASB.	ASB memberikan acuan dalam penyusunan anggaran, sehingga menghasilkan anggaran yang wajar dan proporsional.

Sumber: hasil identifikasi penulis terhadap data APBD Kab. Banyuasin TA 2015

Melalui penggunaan instrumen yang telah diamanatkan dalam pedoman penyusunan APBD, perbedaan ini seharusnya dapat dihindari, karena ASB menyediakan pedoman untuk setiap kegiatan yang sama sehingga memudahkan dalam pengalokasian anggaran (Suwandi, 2011). ASB dalam Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 pasal 39 ayat 2 dan dalam Permendagri No. 13 Tahun 2006 pasal 93 ayat 4 merupakan penilaian kewajaran atas beban kerja dan biaya yang digunakan untuk melaksanakan satu kegiatan. ASB dapat menilai batasan anggaran yang wajar berdasarkan formulasi yang disusun, dan sebagai bahan evaluasi tim penyusun anggaran sekaligus mencegah praktek penggelembungan anggaran yang kerap terjadi. Manfaat dari ASB yaitu bahwa ASB diperlukan untuk menghindari agar tidak terjadi *overfinancing* dan *underfinancing* dalam penganggaran belanja, sehingga setiap rupiah yang dibelanjakan betul-betul rasional dan proporsional (Putra, 2012). Selain itu ASB merupakan alat analisis yang dapat dipertanggungjawabkan secara matematis dan dapat juga digunakan untuk peramalan (Syafis, 2015).

Mengingat ASB merupakan komponen penting dan sebuah kebutuhan dalam tahap penyusunan RKA-SKPD untuk menilai kewajaran anggaran sebuah daerah dalam hal ini Kabupaten Banyuasin, maka penulis akan melakukan penelitian mengenai bagaimana simulasi perhitungan analisis standar belanja dalam penyusunan RKA-SKPD pada Pemerintah Kabupaten Banyuasin, sehingga anggaran yang disusun untuk tahun anggaran berikutnya dapat mewujudkan pengelolaan keuangan daerah yang efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan



bertanggung jawab dengan memperhatikan asas keadilan, kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat.

Penelitian ini dilakukan dengan pembatasan lingkup berupa perhitungan ASB dan penilaian kewajaran belanja pada kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD dalam APBD Kabupaten Banyuasin TA 2015. Tujuan yang ingin dicapai dari penelitian ini adalah mendapatkan hasil simulasi perhitungan ASB kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD dalam APBD Kabupaten Banyuasin, dan dapat menentukan kewajaran anggaran belanja sebuah kegiatan dalam APBD Kabupaten Banyuasin TA 2015 sesuai simulasi perhitungan ASB. Hasil dari simulasi perhitungan analisis standar belanja ini diharapkan dapat memberi manfaat bagi Pemerintah Kabupaten Banyuasin dalam rangka perhitungan analisis standar belanja kegiatan-kegiatan lainnya untuk digunakan dalam menilai kewajaran belanja pada penyusunan APBD.

## **KAJIAN PUSTAKA**

### **Akuntansi Manajemen di Pemerintahan**

Penerapan akuntansi manajemen di pemerintahan pada dasarnya prinsip akuntansi manajemen sektor publik tidak banyak berbeda dengan prinsip akuntansi manajemen yang diterapkan pada sektor swasta (Mardiasmo, 2009). Proses perencanaan dan pengendalian aktivitas merupakan salah satu peran akuntansi manajemen yang memiliki posisi penting di pemerintahan, sebagai contoh ketika penyusunan APBN maupun APBD mengenai bagaimana mengalokasikan belanja sebuah kegiatan agar bisa efektif dan efisien. Jika pada sektor swasta perencanaan dan pengendalian ini sebagai sarana dalam memaksimalkan laba maka pada pemerintahan peran perencanaan dan pengendalian ini adalah sebagai langkah pertama dalam mencegah terjadinya tindak pidana korupsi.

Peran akuntansi manajemen di sektor publik makin meningkat. Analisis Standar Belanja berguna dalam penganggaran di Pemerintah Daerah. Pengeluaran untuk kegiatan dan komposisinya perlu pembakuan klasifikasi kegiatan antar unit pemerintahan (Ahmad et al., 2013). Diperlukan basis data yang berisi kegiatan yang telah dilakukan tahun-tahun sebelumnya yang disimpan yang selanjutnya dapat dimanfaatkan dalam analisis standar belanja (Cahyono, 2014).

### **Analisis Standar Belanja (ASB)**

Analisis standar belanja seperti yang tertuang dalam penjelasan Undang-Undang No. 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintahan Daerah Pasal 298 ayat 3, penjelasan Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 Pasal 39 ayat 2 dan Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah Pasal 93 adalah pedoman dalam menilai kewajaran atas beban kerja dan biaya yang digunakan untuk melaksanakan satu kegiatan.

Dalam Manajemen Belanja Daerah ASB merupakan standar untuk menganalisis anggaran belanja yang digunakan dalam satu program atau kegiatan untuk menghasilkan tingkat pelayanan tertentu dan kewajaran biaya di unit kerja dalam satu tahun anggaran (DJPK, 2013). Dengan demikian, ASB merupakan pedoman atau standar penilaian kewajaran anggaran belanja yang digunakan untuk melaksanakan satu kegiatan oleh satu SKPD dalam satu tahun anggaran.

Untuk mencapai penganggaran berbasis kinerja yang ekonomis, efisien dan efektif, dapat dilakukan dengan menerapkan analisis standar belanja (Darmayasa, 2013). ASB memiliki peran yang penting dalam tahapan pengelolaan keuangan daerah (PSEKP, 2009), yaitu:

#### **a. Tahap Perencanaan**

ASB dapat digunakan pada saat perencanaan keuangan daerah. ASB dapat dipergunakan pada saat musrenbang, penyusunan rencana kerja SKPD (renja SKPD), dan penyusunan rencana kerja pemerintah daerah (RKPD). Pada tahap-tahap tersebut ASB digunakan untuk menentukan pagu indikatif dari kegiatan-kegiatan yang diusulkan oleh masyarakat.



b. Tahap Penganggaran

ASB dapat digunakan pada saat proses perencanaan anggaran pendapatan dan belanja pemerintah daerah. ASB merupakan pendekatan yang digunakan oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah atau TAPD untuk mengevaluasi usulan program, kegiatan, dan anggaran yang diajukan setiap satuan kerja dengan cara menganalisis beban kerja dan biaya dari usulan program atau kegiatan yang akan dilaksanakan oleh satuan kerja pemerintah daerah tersebut.

c. Tahap Pengawasan atau Pemeriksaan

Pada tahap pengawasan/pemeriksaan, pengawas/pemeriksa dapat menggunakan ASB untuk menentukan batasan mengenai pemborosan/kerugian negara, apabila penganggaran belanja melebihi ASB maka disebut pemborosan.

**Pendekatan Perilaku Belanja Dalam Menghitung Analisis Standar Belanja**

Sebagian besar keputusan yang diambil oleh pemerintah daerah memerlukan informasi biaya yang bisa didasarkan kepada perilakunya, karena mengetahui bagaimana besaran belanja berubah seiring dengan perubahan keluaran dari sebuah kegiatan merupakan bagian penting dari perencanaan, pengawasan, dan pengambilan keputusan (Hansen & Mowen, 2000). Oleh sebab itu perlu diketahui penggolongan mengenai belanja atas dasar perilakunya.

Perilaku biaya adalah istilah umum untuk menggambarkan apakah satu biaya tetap dan biaya variabel dalam hubungannya dengan perubahan keluaran kegiatan (Hansen & Mowen, 2000). Pengetahuan ini akan memberi manfaat bagi pimpinan dalam menaksir biaya, karena seiring perubahan aktivitas maupun keluaran sebuah kegiatan, maka akan berubah pula belanja kegiatan tersebut. Taksiran biaya atau belanja inilah yang dapat digunakan untuk perhitungan ASB, karena perubahan keluaran sebuah kegiatan diharapkan akan proporsional dengan perubahan anggaran belanjanya.

Berikut ini penjelasan masing-masing jenis belanja tersebut:

a. Belanja variabel

Belanja variabel adalah belanja-belanja yang totalnya selalu berubah secara proporsional dengan perubahan target kinerja atau penambahan volume kegiatan. Semakin besar target kinerja, maka akan semakin besar pula total belanja variabelnya.

b. Belanja tetap

Belanja tetap adalah belanja-belanja yang di dalam jarak kapasitas (*range of capacity*) tertentu totalnya tetap, meskipun target keluaran satu kegiatan pemerintah daerah berubah-ubah. Sejauh tidak melampaui kapasitas, belanja tetap tidak dipengaruhi oleh besar atau kecilnya target kinerja pemerintah daerah. Contoh belanja tetap adalah belanja gaji pegawai pemerintah daerah, besaran belanja pegawai tidak dipengaruhi oleh banyaknya kegiatan yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah.

c. Belanja Semi Variabel

Belanja semi variabel atau campuran adalah belanja-belanja yang totalnya selalu berubah tetapi tidak proporsional dengan perubahan target kinerja kegiatan pemerintah daerah. Berubahnya belanja ini tidak dalam tingkat perubahan yang konstan. Belanja ini dapat dikelompokkan pada yang tingkat perubahannya semakin tinggi dan tingkat perubahannya semakin rendah. Dalam belanja semi variabel ini terkandung unsur belanja tetap dan unsur belanja variabel.

Untuk menggambarkan hubungan antara belanja total dengan target kinerja kegiatan pemerintah daerah, dinyatakan dengan fungsi belanja sebagai berikut:

$$\text{Belanja Total} = \text{Belanja Tetap} + \text{Belanja Variabel} \times \text{Keluaran Kegiatan}$$

Terdapat tiga metode dalam memilah belanja semi variabel menjadi belanja tetap dan belanja variabel, yaitu *high-low method*, *scattergraph method*, dan analisis regresi metode kuadrat terkecil (*least-squares method*). Metode yang dipilih penulis adalah metode kuadrat



terkecil, karena metode ini melibatkan seluruh data yang menjadi bahan perhitungan dalam menaksir belanja (Simamora, 2002).

## METODE

Objek penelitian adalah perhitungan analisis standar belanja sebagai sarana untuk menilai kewajaran anggaran belanja sebuah kegiatan dalam rangka penyusunan APBD Pemerintah Kabupaten Banyuasin. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer berupa Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA)-SKPD tahun anggaran 2015. DPA ini diperoleh langsung melalui Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPPKAD) Pemerintah Kabupaten Banyuasin.

Dengan data berupa DPA-SKPD, penulis akan melakukan simulasi perhitungan analisis standar belanja dari beberapa kegiatan yang sama pada SKPD di Pemerintah Kabupaten Banyuasin dengan pendekatan perhitungan sesuai kajian teori yaitu dengan metode kuadrat terkecil. Untuk nilai rata-rata, batas atas dan batas bawah belanja digunakan analisis statistik deskriptif dengan menghitung nilai rata-rata dan simpangan bakunya. Dari hasil perhitungan ini akan digunakan penulis untuk menentukan kewajaran anggaran kegiatan dalam APBD Pemerintah Kabupaten Banyuasin tahun anggaran 2015.

Beberapa hal yang seharusnya dipertimbangkan dalam tahapan perhitungan ASB yaitu penyederhanaan (*modelling*); mudah di *up-date* atau tidak mudah basi; fleksibel; berlaku umum untuk spesifikasi *output* dan kebutuhan sumber daya yang sama, dan yang terpenting formulasi ASB yang dibuat tidak sulit untuk diterapkan dan digunakan oleh SKPD-SKPD pada sebuah pemerintah daerah (DJP, 2013).

Proses penyusunan ASB mencakup beberapa tahapan sebagai berikut (PSEKP, 2009):

a. Tahap pengumpulan data.

Data yang dikumpulkan adalah rencana anggaran berdasarkan kebijakan umum APBD (KUA) serta Prioritas dan Plafon Anggaran (PPA), maupun data anggaran dalam Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA) pada masing-masing SKPD. Data-data ini berguna untuk memperoleh gambaran awal atas berbagai jenis kegiatan yang terjadi di SKPD-SKPD sebuah pemerintah daerah

b. Tahap penyetaraan kegiatan.

Langkah selanjutnya yang harus dilakukan dalam merumuskan ASB adalah identifikasi mengenai kesetaraan berbagai kegiatan yang dilakukan oleh SKPD. Penyetaraan kegiatan dilakukan dari rekening program dan kegiatan yang ada dalam Permendagri No. 13 Tahun 2006 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, yaitu dengan menggolongkan daftar berbagai kegiatan yang diperoleh dari tahap pengumpulan data ke dalam jenis kegiatan yang memiliki kemiripan pola kegiatan, kesamaan target keluaran, sebagai contoh kegiatan bimbingan teknis, pelatihan teknis, TOT (*Training Of Trainer*) adalah kelompok kegiatan yang mirip dan bobot pekerjaannya sama yaitu 'Pelatihan/Bimbingan Teknis'.

c. Tahap pembentukan model

Model awal dibentuk untuk memperoleh gambaran nilai belanja dan alokasinya yang terjadi di SKPD-SKPD. Tahap ini mencakup langkah-langkah sebagai berikut:

- 1) Pencarian pengendali belanja (*cost driver*) dari tiap-tiap jenis kegiatan.
- 2) Pencarian nilai belanja tetap dan belanja variabel untuk setiap jenis kegiatan.

Seperti yang telah dibahas sebelumnya, pencarian nilai belanja tetap dan belanja variabel ini merupakan upaya menaksir belanja, karena seiring perubahan aktivitas maupun keluaran sebuah kegiatan, maka akan berubah pula belanja kegiatan tersebut. Taksiran biaya atau belanja inilah yang dapat digunakan untuk perhitungan ASB, karena perubahan keluaran sebuah kegiatan diharapkan akan proporsional dengan perubahan anggaran belanjanya.





Belanja variabel jumlahnya dipengaruhi oleh besar atau kecilnya target kinerja kegiatan (dalam hal ini keluaran kegiatan juga merupakan *cost driver*), sehingga belanja variabel merupakan hasil perkalian antara belanja variabel per unit dengan target kinerja kegiatan.

Dengan demikian fungsi belanja tersebut dapat dinyatakan sebagai berikut:

$$\text{Belanja Total} = \text{Belanja Tetap} + (\text{Belanja Variabel per Unit} \times \text{target kinerja kegiatan})$$

Jika belanja total dinyatakan dengan simbol **Y**, target kinerja kegiatan dinyatakan dengan simbol **X**, belanja tetap dinyatakan dengan simbol **a**, belanja variabel per unit dinyatakan dengan simbol **b**, maka fungsi belanja tersebut dapat diformulasikan dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = a + b.X$$

$b = \frac{n\Sigma(XY) - \Sigma X \Sigma Y}{n\Sigma X^2 - (\Sigma X)^2}$  Nilai **X** dan **Y** adalah nilai-nilai yang diperoleh dari Dokumen Pelaksanaan Anggaran – Satuan Kerja Perangkat Daerah (DPA-SKPD), maka yang perlu dicari adalah koefisien **a** dan **b** yang dihitung dengan menggunakan metode kuadrat terkecil (Simamora, 2002, 167), melalui rumus:

$$a = \frac{\Sigma Y - b(\Sigma X)}{n} \quad \text{dan,}$$

dimana:

- a** : belanja tetap
- b** : belanja variabel
- $\Sigma X$  : total *cost driver*
- $\Sigma Y$  : total anggaran
- n** : jumlah data/kegiatan

d. Tahap penentuan nilai rata-rata, batas atas dan batas bawah belanja.

Pencarian nilai-nilai ini dimaksudkan untuk memperoleh gambaran awal atas nilai rata-rata belanja, batas atas belanja dan batas bawah dari belanja setiap jenis kegiatan dan pengendali belanjanya. Belanja rata-rata adalah belanja atau pengeluaran rata-rata yang dikeluarkan untuk satu satuan target keluaran yang hendak dicapai dari pelaksanaan satu kegiatan tertentu. Batas belanja minimal atau batas bawah belanja adalah proporsi belanja terendah yang diperbolehkan dalam penganggaran keuangan daerah setelah dianalisis dengan ASB. Batas maksimal belanja atau batas atas belanja adalah proporsi belanja tertinggi yang diperbolehkan dalam penganggaran keuangan daerah setelah dianalisis dengan ASB.

Untuk mendapatkan keandalan dari persamaan garis yang ditaksir digunakan standar kekeliruan (Hansen dan Mowen, 2000, 107), melalui rumus perhitungan sebagai berikut:

$$Se = \sqrt{\frac{\Sigma(Y - \bar{Y})^2}{n - 2}}$$

Dengan demikian batas bawah (belanja minimal) untuk taksiran  $\bar{Y}$  dapat dihitung dengan:

$$\bar{Y} - t_p \cdot Se \text{ Batas Bawah Anggaran Belanja} =$$

$$\bar{Y} + t_p \cdot Se \text{ Batas Atas Anggaran Belanja} =$$

dengan nilai  $t_p$  diperoleh dari tabel t dengan derajat bebas  $n - 2$ , karena terdapat dua konstanta dalam persamaan yang ditaksir, yaitu konstanta **a** dan **b**.

e. Tahap menganalisis kewajaran.

Untuk menentukan klasifikasi kewajaran belanja sebuah kegiatan dilakukan dengan cara membandingkan anggaran yang ada pada masing-masing kegiatan dengan batas belanja



minimal dan batas belanja maksimal dari perhitungan ASB untuk kelompok kegiatan yang sama. Jika anggaran belanja kegiatan tersebut berada di bawah batas minimal maka termasuk kategori *underfinance* dan sebaliknya jika anggaran belanja sebuah kegiatan berada di atas batas belanja maksimal maka dikategorikan *overfinance*, sedangkan ketika nilai anggaran belanja sebuah kegiatan berada di antara batas belanja minimal dan maksimal maka anggaran belanja kegiatan tersebut dikategorikan wajar.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Tahapan proses penyusunan ASB dilakukan melalui tahapan (PSEKP, 2009) dan beberapa teori yang lain yang telah dijelaskan di Kajian Pustaka sebagai berikut:

### Tahap Penyetaraan Kegiatan

Kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD yang disimulasikan dalam penelitian ini adalah kegiatan penyusunan laporan keuangan baik laporan keuangan bulanan, triwulanan, semesteran maupun laporan keuangan akhir tahun yang dilaksanakan oleh SKPD-SKPD. Kegiatan-kegiatan yang akan disimulasikan ini merupakan kegiatan yang dilakukan secara mandiri oleh SKPD-SKPD, cara identifikasi dilakukan dengan melihat uraian objek belanja dari masing-masing anggaran atau dengan mengklarifikasi langsung kepada PPTK masing-masing kegiatan yang ada di SKPD. Objek belanja yang tidak ada kaitan langsung dengan proses penyusunan laporan keuangan seperti kegiatan rapat di luar kantor maupun kunjungan tidak disertakan dalam perhitungan ASB.

### Tahap Pembentukan Model

Setelah mengelompokkan kegiatan-kegiatan berupa penyusunan laporan keuangan SKPD, langkah selanjutnya adalah merinci nilai anggaran dari kegiatan-kegiatan tersebut hingga kode objek belanja, nilai anggaran secara rinci dapat diperoleh dari formulir DPA-SKPD jenis 2.2.1 yaitu rincian dokumen pelaksanaan anggaran belanja langsung per program dan per kegiatan Satuan Kerja Perangkat Daerah.

Langkah selanjutnya setelah memperoleh rincian anggaran per objek belanja adalah menentukan pengendali belanja (*cost driver*) dari kegiatan penyusunan laporan keuangan ini. Pengendali belanja kegiatan ini adalah target keluaran dari masing-masing kegiatan, untuk kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD ini yang dijadikan sebagai pengendali belanja adalah banyaknya jenis dokumen yang akan dihasilkan, apakah laporan bulanan, triwulanan, semesteran maupun tahunan, target keluaran ini bisa diperoleh juga melalui formulir DPA-SKPD 2.2.1.

Objek belanja dalam anggaran kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD yang telah dikelompokkan umumnya terdiri atas belanja honorarium PNS, belanja bahan pakai habis, belanja jasa kantor, belanja cetak dan penggandaan, belanja makan dan minum, dan belanja uang lembur PNS. Langkah selanjutnya adalah mencari model perhitungan analisis standar belanja untuk kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD dengan menggunakan metode kuadrat terkecil.

Model perhitungan analisis standar belanja kegiatan ini dinyatakan dengan persamaan  $Y = a + b.X$ . Nilai  $X$  adalah pengendali belanja untuk kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD yaitu target jumlah jenis dokumen atau laporan, nilai  $Y$  adalah jumlah anggaran total dari sebuah kegiatan. Nilai belanja tetap dilambangkan dengan  $a$ , sedangkan  $b$  adalah nilai belanja variabel untuk perhitungan analisis standar belanja kegiatan ini. Nilai untuk koefisien  $a$  dan  $b$  dihitung dengan:

$$b = \frac{n\sum(XY) - \sum X \sum Y}{n\sum X^2 - (\sum X)^2}$$

$$a = \frac{\sum Y - b(\sum X)}{n}$$



Tabel 4.1 Perhitungan Model ASB Kegiatan Penyusunan Laporan Keuangan SKPD

No. Kegiatan	Cost Driver (X)	Anggaran dalam Rupiah (Y)	(XY)	X <sup>2</sup>
1	3	88.116.000	264.348.000	9
2	2	37.340.000	74.680.000	4
3	1	27.287.000	27.287.000	1
4	1	23.615.000	23.615.000	1
5	1	27.621.600	27.621.600	1
6	3	80.450.000	241.350.000	9
7	2	53.900.000	107.800.000	4
8	3	76.580.000	229.740.000	9
9	13	247.066.000	3.211.858.000	169
10	2	22.690.000	45.380.000	4
11	1	12.345.000	12.345.000	1
12	1	17.706.000	17.706.000	1
13	2	78.454.000	122.000.000	4
14	1	19.535.000	19.535.000	1
15	1	9.800.000	9.800.000	1
16	1	17.875.000	17.875.000	1
17	2	36.210.000	72.420.000	4
18	2	33.622.800	67.245.600	4
	ΣX: 42	ΣY: 910.213.400	ΣXY: 4.592.606.200	ΣX <sup>2</sup> :228

Sumber: diolah dari data APBD Kab. Banyuasin TA 2015

dari perhitungan dalam tabel 4.1 maka diperoleh nilai b dari:

$$b = \frac{18 \times 4.627.514.200 - 42 \times 910.213.400}{18 \times 228 - (42)^2}$$

$$b = \frac{83.295.255.600 - 38.288.962.800}{4.104 - 1.764}$$

$$b = \frac{45.066.292.800}{2.340}$$

$$b = 19.259.099$$

Untuk perhitungan nilai a adalah sebagai berikut:

$$a = \frac{910.213.400 - 19.259.099 \times 42}{18}$$

$$a = \frac{910.213.400 - 808.882.178}{18}$$

$$a = \frac{101.331.222}{18}$$

$$a = 5.629.512$$

maka formula ASB untuk kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD dinyatakan dengan persamaan:

$$Y = 5.629.512 + 19.259.099X$$

atau

$$Y = \text{Rp}5.629.512 + (\text{Rp}19.259.099 \times \text{jumlah jenis dokumen})$$





### Penentuan Nilai Rata-Rata, Batas Atas, Dan Batas Bawah Untuk Masing-Masing Objek Belanja

Dengan menggunakan model perhitungan ASB kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD dari tahap pembentukan model yang sebelumnya telah dilakukan, dan dengan menghitung rata-rata *cost driver* kegiatan ini, maka dapat diperoleh nilai anggaran belanja rata-rata untuk kegiatan tersebut atau nilai  $\bar{Y}$ , dengan nilai rata-rata  $X$  adalah  $42/18 = 2,33$ , maka nilai  $\bar{Y}$  adalah:

$$\bar{Y} = \text{Rp}5.629.512 + (\text{Rp}19.259.099 \times 2,33)$$

$$\bar{Y} = \text{Rp}5.629.512 + \text{Rp}44.937.899$$

$$\bar{Y} = \text{Rp}50.567.411$$

Untuk mencari batas bawah anggaran belanja maupun batas atas anggaran belanja dari kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD, perlu dicari terlebih dahulu nilai dari standar kekeliruan. Untuk mempermudah perhitungan nilai standar kekeliruan tersebut digunakan perhitungan dalam Tabel 4.2.

Tabel 4.2 Perhitungan Standar Kekeliruan Belanja Penyusunan Laporan Keuangan

No. Kegiatan	Anggaran dalam Rupiah (Y)	ASB ( $\bar{Y}$ ) dalam Rupiah	(Y - $\bar{Y}$ )	(Y - $\bar{Y}$ ) <sup>2</sup>
1	88.116.000	63.406.811	24.709.189	610.544.032.441.962
2	37.340.000	44.147.711	(6.807.711)	46.344.932.899.768
3	27.287.000	24.888.612	2.398.388	5.752.265.982.498
4	23.615.000	24.888.612	(1.273.612)	1.622.087.004.037
5	27.621.600	24.888.612	2.732.988	7.469.224.529.370
6	80.450.000	63.406.811	17.043.189	290.470.299.155.808
7	53.900.000	44.147.711	9.752.289	95.107.135.238.230
8	76.580.000	63.406.811	13.173.189	173.532.914.509.654
9	247.066.000	255.997.806	(8.931.806)	79.777.152.009.057
10	22.690.000	44.147.711	(21.457.711)	460.433.373.463.871
11	12.345.000	24.888.612	(12.543.612)	157.342.196.860.447
12	17.706.000	24.888.612	(7.182.612)	51.589.912.195.831
13	78.454.000	44.147.711	34.306.289	1.176.921.445.599.260
14	19.535.000	24.888.612	(5.353.612)	28.661.159.250.190
15	9.800.000	24.888.612	(15.088.612)	227.666.205.896.344
16	17.875.000	24.888.612	(7.013.612)	49.190.750.409.165
17	36.210.000	44.147.711	(7.937.711)	63.007.260.397.204
18	33.622.800	44.147.711	(10.524.911)	110.773.757.495.050
$\Sigma(Y - \bar{Y})^2$				2.726.099.354.894.670

Sumber: diolah dari data APBD Kab. Banyuasin TA 2015

Selanjutnya dengan menggunakan nilai  $\Sigma(Y - \bar{Y})^2$  dari anggaran belanja kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD, dan dengan penggunaan rumus berikut dapat diperoleh nilai standar kekeliruan.

$$Se = \sqrt{\frac{\Sigma(Y - \bar{Y})^2}{n - 2}}$$

$$Se = \sqrt{\frac{3.636.206.105.337.740}{18 - 2}}$$



$$Se = \sqrt{\frac{3.636.206.105.337.740}{16}}$$

$$Se = \sqrt{227.262.881.583.609}$$

$$Se = 15.075.241$$

$\bar{Y} - t_p \cdot Se$  Setelah diperoleh nilai standar kekeliruan yaitu  $Se = 15.075.241$ , selanjutnya dapat dihitung besarnya batasan bawah anggaran belanja dan batasan atas anggaran belanja kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD dengan menggunakan perhitungan sebagai berikut:

$$\bar{Y} + t_p \cdot Se \text{ Batas bawah anggaran belanja} =$$

$$\text{Batas atas anggaran belanja} =$$

dengan nilai  $t_p$  diperoleh dari tabel-t dengan derajat bebas  $n - 2$  atau  $18 - 2 = 16$  dan rentang kepercayaan 95, maka diperoleh  $t_p = 2,12$ . Batas bawah dan batas atas belanja rata-rata kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD adalah:

$$\begin{aligned} \text{Batas bawah anggaran belanja} &= \text{Rp}50.567.411 - (2,12 \times 15.075.241) \\ &= \text{Rp}50.567.411 - 31.958.153 \\ &= \text{Rp}18.609.258 \end{aligned}$$

untuk perhitungan nilai batas atas belanja adalah sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{Batas atas anggaran belanja} &= \text{Rp}50.567.411 + (2,12 \times 15.075.241) \\ &= \text{Rp}50.567.411 + \text{Rp}31.958.153 \\ &= \text{Rp}82.525.565 \end{aligned}$$

Langkah selanjutnya adalah menghitung alokasi rata-rata pada masing-masing objek belanja dengan cara membagi jumlah total masing-masing anggaran objek belanja dengan total anggaran belanja lalu dikalikan dengan 100%, seperti perhitungan dalam Tabel 4.3.

Tabel 4.3 Persentase Objek Belanja Kegiatan Penyusunan Laporan Keuangan SKPD

No.	Objek Belanja	Nilai (Rp)	Persentase
1	Honor PNS	513.498.500	56,42%
2	Belanja Bahan Habis Pakai	27.807.800	3,06%
3	Cetak dan Penggandaan	97.722.100	10,74%
4	Makan dan Minum	20.595.000	2,26%
5	Uang Lembur	72.490.000	7,96%
6	Jasa Kantor	178.100.000	19,57%
Jumlah		910.213.400	100%

Sumber: diolah dari data APBD Kab. Banyuasin TA 2015

Besaran alokasi minimal dan maksimal dari objek belanja dapat diperoleh dengan memanfaatkan perhitungan pada Tabel 4.3 dan persentase selisih batas bawah belanja dan batas atas belanja anggaran belanja rata-rata. Persentase selisih antara batas bawah belanja dengan anggaran belanja rata-rata kegiatan ini adalah:

$$\begin{aligned} \text{Persentase selisih} &= ((\text{Rp}50.567.411 - \text{Rp}18.609.258) / \text{Rp}50.567.411) \times 100\% \\ &= (\text{Rp}31.958.153 / \text{Rp}50.567.411) \times 100\% \\ &= 63,2\% \end{aligned}$$

Persentase selisih antara batas atas anggaran belanja rata-rata dengan anggaran belanja rata-rata kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD adalah:

$$\begin{aligned} \text{Persentase selisih} &= ((\text{Rp}82.525.565 - \text{Rp}50.567.411) / \text{Rp}50.567.411) \times 100\% \\ &= (\text{Rp}31.958.153 / \text{Rp}50.567.411) \times 100\% \\ &= 63,2\% \end{aligned}$$



Batas bawah alokasi belanja rata-rata kegiatan ini adalah 63,2% lebih kecil dari alokasi objek belanja rata-rata atau sebesar 36,8% dari alokasi objek belanja rata-rata. Sementara batas atas dari alokasi objek belanja rata-rata adalah 63,2% lebih besar dari alokasi objek belanja rata-rata. Sebagai contoh alokasi untuk objek belanja barang cetak dan penggandaan yang dibutuhkan guna mencetak laporan sebagai hasil keluaran kegiatan, alokasi rata-ratanya sebesar 10,74%, maka batas bawahnya adalah  $10,74\% \times 36,8\% = 3,95\%$ , begitupun dengan batas atas belanja ini, yaitu  $10,74\% \times 162,2\% = 17,52\%$ . Besaran alokasi objek belanja lain untuk kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD adalah seperti dalam Tabel 4.4.

Tabel 4.4 Alokasi Minimal dan Maksimal Objek Belanja  
Kegiatan Penyusunan Laporan Keuangan SKPD

No. (1)	Objek Belanja (2)	Persentase Rata-rata (3)	Batas Bawah (4 = (3) x 36,8%)	Batas Atas (5 = (3) x 162,2%)
1	Honor PNS	56,42%	20,76%	92,07%
2	Belanja Bahan Habis Pakai	3,06%	1,12%	4,99%
3	Cetak dan Penggandaan	10,74%	3,95%	17,52%
4	Makan dan Minum	2,26%	0,83%	3,69%
5	Uang Lembur	7,96%	2,93%	13,00%
6	Jasa Kantor	19,57%	7,20%	31,93%
Jumlah		100%	36,8%	163,2%

Sumber: diolah dari data APBD Kab. Banyuasin TA 2015

### Penilaian Kewajaran Anggaran Kegiatan Penyusunan Laporan Keuangan SKPD

Penilaian kewajaran anggaran kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD didasarkan pada perhitungan ASB, batas bawah (36,8%) serta batas atas (162,2%), terdapat satu kegiatan yaitu kegiatan yaitu nomor 13 yang dikategorikan tidak wajar dalam hal ini *overfinance* karena melebihi batas atas dari anggaran belanja sesuai dengan ASB kegiatan ini yaitu  $Y = \text{Rp}5.629.512 + (\text{Rp}19.259.099 \times \text{jumlah jenis dokumen})$ . Dengan target dua jenis dokumen dalam hal ini dokumen laporan keuangan, nilai anggaran kegiatan ini adalah Rp78.454.000, seharusnya anggaran ideal untuk kegiatan ini adalah Rp44.147.711, dengan batas bawah  $\text{Rp}44.147.711 \times 36,8\% = \text{Rp}16.246.751$  dan batas atas  $\text{Rp}44.147.711 \times 162,2\% = \text{Rp}72.048.672$ , dengan demikian anggaran kegiatan ini melebihi batas atas anggaran sesuai ASB.

Dengan melihat data yang tersaji pada Tabel 4.5 dapat dilihat anggaran belanja kegiatan penyusunan laporan keuangan SKPD lain yang menjadi dasar perhitungan ASB berada pada kategori wajar meskipun tidak berada pada titik ideal.

Tabel 4.5 Penilaian Kewajaran Anggaran Kegiatan Penyusunan Laporan Keuangan SKPD

No. Keg.	Cost Driver	Anggaran	ASB	Batas Bawah	Batas Atas	Keterangan
1	3	88.116.000	63.406.811	23.334.271	103.479.350	Wajar
2	2	37.340.000	44.147.711	16.246.751	72.048.672	Wajar
3	1	27.287.000	24.888.612	9.159.231	40.617.993	Wajar
4	1	23.615.000	24.888.612	9.159.231	40.617.993	Wajar
5	1	27.621.600	24.888.612	9.159.231	40.617.993	Wajar
6	3	80.450.000	63.406.811	23.334.271	103.479.350	Wajar
7	2	53.900.000	44.147.711	16.246.751	72.048.672	Wajar
8	3	76.580.000	63.406.811	23.334.271	103.479.350	Wajar
9	13	247.066.000	255.997.806	94.209.472	417.786.139	Wajar
10	2	22.690.000	44.147.711	16.246.751	72.048.672	Wajar



11	1	12.345.000	24.888.612	9.159.231	40.617.993	Wajar
12	1	17.706.000	24.888.612	9.159.231	40.617.993	Wajar
13	2	78.454.000	44.147.711	16.246.751	72.048.672	<i>Overfinance</i>
14	1	19.535.000	24.888.612	9.159.231	40.617.993	Wajar
15	1	9.800.000	24.888.612	9.159.231	40.617.993	Wajar
16	1	17.875.000	24.888.612	9.159.231	40.617.993	Wajar
17	2	36.210.000	44.147.711	16.246.751	72.048.672	Wajar
18	2	33.622.800	44.147.711	16.246.751	72.048.672	Wajar

Sumber: diolah dari data APBD Kab. Banyuasin TA 2015

### Analisis Hasil Simulasi

Berdasarkan hasil simulasi perhitungan dan uraian yang disampaikan sebelumnya, maka perhitungan analisis standar belanja ini akan memberikan manfaat bagi sebuah pemerintah daerah ketika telah menyusun analisis standar belanja, memiliki standar satuan harga, serta SKPD-SKPD telah memiliki standar pelayanan minimal dengan memberikan kemudahan bagi setiap SKPD dalam menyusun anggaran, dengan catatan bahwa ketiga instrumen tersebut dilakukan penyesuaian dengan peraturan yang berlaku ataupun kondisi ekonomi serta kemampuan dari daerah tersebut. Anggaran yang dihasilkan dengan bantuan instrumen-instrumen ini tentunya akan sesuai dengan harapan dalam asas umum pengelolaan keuangan daerah, bahwa APBD yang dihasilkan harus memperhatikan rasa keadilan, rasa kepatutan, serta memberikan manfaat bagi masyarakat.

Jika sebuah pemerintah daerah hanya mengandalkan standar satuan harga, instrumen ini hanya memberi batasan berapakah nilai harga maksimal yang bisa dicantumkan dalam anggaran agar tidak melebihi standar harga yang berlaku, dan tidak menyentuh mengenai kemungkinan pemborosan anggaran karena tidak adanya batasan jumlah satuan barang maupun objek belanja apa saja yang akan dianggarkan pada kegiatan tersebut.

Penggunaan analisis standar belanja akan membantu dalam mencegah kemungkinan pemborosan karena memberikan batasan mengenai besaran anggaran belanja yang dimungkinkan untuk dianggarkan oleh SKPD-SKPD. Satuan harga, dan analisis standar belanja yang menghasilkan acuan mengenai besaran anggaran maupun besaran alokasi belanja akan memberi rasa keadilan dan kepatutan bagi setiap SKPD yang berencana untuk melaksanakan sebuah kegiatan yang sama, karena akan menghasilkan anggaran belanja yang proporsional sesuai dengan target keluaran kegiatannya.

Kemungkinan pemborosan yang mungkin ditimbulkan juga bisa dihindari karena adanya pengendalian berupa batasan dari analisis standar belanja mengenai objek belanja apa saja yang ada dalam sebuah anggaran, sehingga objek belanja yang tidak ada kaitannya dengan pelaksanaan kegiatan tersebut tidak bisa dicantumkan oleh SKPD dalam anggaran kegiatan tersebut. Batasan tentang besaran alokasi anggaran sebuah objek belanja juga akan semakin memperkecil kemungkinan pemborosan sebuah anggaran kegiatan, karena meskipun sebuah objek belanja ada dalam anggaran kegiatan tersebut besaran anggaran yang diperbolehkan telah dibatasi dengan batas maksimalnya.

Penggunaan instrumen analisis standar belanja maupun standar satuan harga bukanlah untuk memperkecil atau mengurangi keleluasaan SKPD dalam menjabarkan pagu anggaran hasil kesepakatan antara pimpinan dewan perwakilan rakyat daerah dengan bupati mengenai prioritas dan plafon anggaran, namun merupakan upaya untuk menghasilkan anggaran pendapatan dan belanja daerah yang proporsional dan memberikan keadilan dan kepatutan antar SKPD, dengan tetap memberikan manfaat bagi masyarakat melalui pembatasan anggaran agar tidak terjadi pemborosan.



Bagi Tim Anggaran Pemerintah Daerah, selaku tim yang mempunyai tugas menyiapkan serta melaksanakan kebijakan kepala daerah dalam rangka penyusunan APBD, perhitungan ASB dan alokasi objek belanja selain berguna untuk memberikan acuan dan pedoman bagi Kepala SKPD dalam menjabarkan plafon anggaran dan menuangkannya dalam RKA, juga akan berguna ketika melakukan pembahasan dalam menelaah kesesuaian antara RKA-SKPD dengan KUA, PPA, yang telah disetujui tahun anggaran sebelumnya.

## **PENUTUP**

Pemerintah Kabupaten Banyuasin perlu untuk melakukan penyusunan ASB sebagai salah satu instrumen dalam penyusunan RKA-SKPD, untuk memenuhi tuntutan kinerja pengelolaan keuangan daerah yang ekonomis, efisien, efektif, akuntabel, dan transparan, juga mengatasi ketidakadilan dan ketidakwajaran anggaran belanja antar kegiatan sejenis, antar program dan antar SKPD, serta dalam rangka mencegah pemborosan anggaran.

Penyusunan dan penerapan analisis standar belanja ini juga memerlukan komitmen dari para pemangku kepentingan di lingkungan Pemerintah Kabupaten Banyuasin terkait asas umum pengelolaan keuangan daerah dengan memperhatikan asas keadilan, kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat. Komitmen ini sangat diperlukan berkenaan dengan pemahaman mengenai ASB, bahwa instrumen ini bukanlah alat untuk memotong anggaran namun sebagai alat untuk merasionalkan anggaran melalui penyusunan anggaran yang proporsional antar SKPD untuk kegiatan yang sama.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Ahmad, A. W., Misra, F., & Rosalina, E. (2013). Penyusunan Analisis Standar Belanja Sebagai Pedoman Penerapan Value For Money dalam Penganggaran pada Pemerintah Daerah: Kasus Belanja Kegiatan Pelatihan. *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi Vokasi Ke-2*, 96–111.
- Caamaño-Alegre, J., Lago-Peñas, S., Reyes-Santias, F., & Santiago-Boubeta, A. (2013). Budget Transparency in Local Governments: An Empirical Analysis. *Local Government Studies*, 39(2), 182–207. <https://doi.org/10.1080/03003930.2012.693075>
- Cahyono, T. (2014). Perancangan Basis Data Sistem Informasi Perhitungan ASB (Analisis Standar Belanja) Pemerintahan Daerah. *Jurnal Telematika*, 7(2), 60–73.
- Darmayasa, I. N. (2013). Analisis Standar Belanja (ASB) untuk Mencapai Penganggaran Berbasis Kinerja pada Kabupaten Jembrana. *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi Vokasi Ke-2*, 154–166.
- DJPK. (2013). *Manajemen Belanja Daerah*. Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2000). *Manajemen Biaya*. Penerbit Salemba Empat Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, (2005).
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, (2006).
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi.
- PSEKP. (2009). *Analisis Standar Belanja Dalam Perencanaan dan Penganggaran*. Pusat Studi Ekonomi dan Kebijakan Publik (PSEKP) UGM.
- Putra, R. P. (2012). *Evaluasi Penganggaran Keuangan Daerah Dengan Analisis Standar Belanja Tahun Anggaran 2010 (Studi Kasus: Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Ngawi)*. Universitas Sebelas Maret.
- Schaeffer, M., & Yilmaz, S. (2008). *Strengthening Local Government Budgeting and Accountability*. 21(November 2008). [https://www.sabin.org/sites/sabin.org/files/restricted/Schaeffer\\_Yilmaz\\_localbudget\\_\\_08](https://www.sabin.org/sites/sabin.org/files/restricted/Schaeffer_Yilmaz_localbudget__08)



.pdf

Simamora, H. (2002). *Akuntansi Manajemen (II)*. UPP AMP YKPN.

Suwandi, M. (2011). *Penyusunan Analisis Standar Belanja Melalui Pendekatan Regresi Sederhana Dalam Menyusun Anggaran*. Universitas Islam Negeri Alauddin.

Syafis, K. S. (2015). *Evaluasi Kewajaran Pembelanjaan Daerah Dengan Menggunakan Analisis Standar Belanja (Studi Pada Pemerintah Kota Jambi)*. Universitas Gadjah Mada Yogyakarta.