

**PENGARUH SISA LEBIH PERHITUNGAN ANGGARAN,
FISCAL STRESS DAN PENDAPATAN ASLI DAERAH
TERHADAP PENYERAPAN ANGGARAN
DENGAN *REBUDGETING* SEBAGAI
VARIABEL MODERASI**

SKRIPSI

*Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar
Sarjana Ekonomi pada Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang*



OLEH :

SILVIA WULANDARI
2017/17043156

**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2021**

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

**PENGARUH SISA LEBIH PERHITUNGAN ANGGARAN, *FISCAL STRESS* DAN
PENDAPATAN ASLI DAERAH TERHADAP PENYERAPAN ANGGARAN DENGAN
REBUDGETING SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

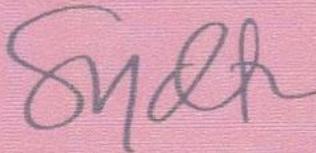
Nama : Silvia Wulandari
NIM/TM : 17043156/2017
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, Oktober 2021

Disetujui Oleh:

Mengetahui,

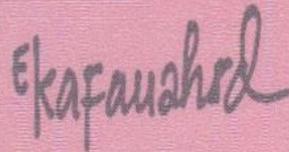
Ketua Program Studi Akuntansi



Sany Dwita, SE, M.Si, Ak, CA, Ph.D

NIP. 19800103 200212 2 001

Pembimbing



Dr. Eka Fauzihardani, SE, M.Si Ak.

NIP. 19710522 200003 2 001

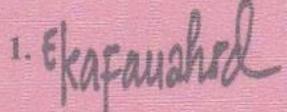
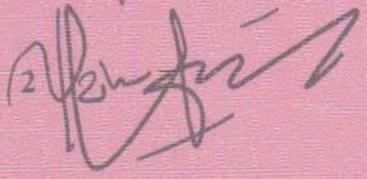
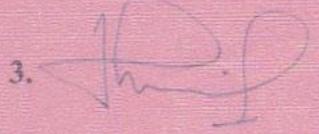
HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

*Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di Depan Tim Penguji Ujian Skripsi
Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang*

Judul : Pengaruh Sisa Lebih Perhitungan Anggaran, *Fiscal Stress*
dan Pendapatan Asli Daerah terhadap Penyerapan Anggaran
dengan *Rebudgeting* sebagai Variabel Moderasi
Nama : Silvia Wulandari
NIM/TM : 17043156/2017
Jurusan : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, Oktober 2021

Tim Penguji

No.	Jabatan	Nama	Tanda Tangan
1.	Ketua	: Dr. Eka Fauzihardani, SE, M.Si.Ak	1. 
2.	Anggota	: Halkadri Fitra, SE, MM.Ak	2. 
3.	Anggota	: Henri Agustin, SE, M.Sc.Ak	3. 

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : Silvia Wulandari
NIM/TM : 17043156/2017
Tempat/tgl lahir : Padang / 25 Agustus 1999
Jurusan : Akuntansi
Fakultas : Ekonomi
Alamat : Komp. Pagambiran Permai blok E No. 2
No. HP : 087710552282
Judul Skripsi : Pengaruh Sisa Lebih Perhitungan Anggaran, *Fiscal Stress* dan Pendapatan Asli Daerah terhadap Penyerapan Anggaran dengan *Rebudgeting* sebagai Variabel Moderasi

Dengan ini menyatakan bahwa :

1. Karya tulis/skripsi ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar akademik (sarjana), baik di UNP maupun di perguruan tinggi lainnya.
2. Karya tulis/skripsi ini murni gagasan, rumusan, dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan dari tim pembimbing.
3. Pada karya tulis/skripsi ini tidak terdapat karya atau pendapat orang lain yang telah ditulis atau dipublikasikan kecuali secara eksplisit dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan cara menyebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Karya tulis/ skripsi ini sah apabila telah di tanda tangani asli oleh tim pembimbing, tim penguji dan ketua jurusan.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pertanyaan ini, maka saya bersedia menerima **sanksi akademik** berupa pencabutan gelar akademik yang telah diperoleh karna karya tulis/skripsi ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di perguruan tinggi.

Padang, Oktober 2021

Yang menyatakan



Silvia Wulandari

NIM. 17043156

ABSTRAK

Wulandari, Silvia. (17043156/2017)

**Pengaruh Sisa Lebih Perhitungan Anggaran, *Fiscal Stress* dan
Pendapatan Asli Daerah terhadap Penyerapan Anggaran dengan
Rebudgeting sebagai Variabel Moderasi**

Pembimbing : Dr. Eka Fauzihardani, SE, M.Si Ak.

This research aimed to analyze remaining budget calculations, fiscal stress, local revenue on budget absorption with rebudgeting as moderating variables in regency/city governments in West Java Province. The population in this study were all 27 regency/cities in West Java Province. The sample collection method used purposive sampling, while the data processing method used multiple linear regression analysis. The results of statistical tests show that the remaining excess of budget calculations and local revenue has a significant positive effect on budget absorption, but fiscal stress has no effect on budget absorption. rebudgeting as a moderating variable can moderate the relationship between the remaining excess of budget calculations and budget absorption but rebudgeting is not able to moderate the relationship between fiscal stress, local revenue and budget absorption

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis ucapkan kepada Allah SWT atas segala limpahan rahmat dan berkah-Nya sehingga penulis diberikan kelancaran, kekuatan dan ketabahan hati dalam menyelesaikan tugas wajib penulis sebagai mahasiswa untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Universitas Negeri Padang, yaitu sebuah skripsi yang berjudul “*Pengaruh Sis Lebih Perhitungan Anggaran, Fiscal stress dan Pendapatan Asli Daerah terhadap Penyerapan Anggaran dengan Rebudgeting sebagai Variabel Moderasi*”. Skripsi ini dapat penulis selesaikan berkat bantuan berbagai pihak yang berjasa memberikan bimbingan, semangat serta kritik dan saran. Untuk itu, penulis ingin mengucapkan terimakasih kepada:

1. Kepada Allah SWT.
2. Ibu Dr. Eka Fauzihardani, S.E, M.Si.Ak selaku dosen pembimbing atas semua bimbingan, motivasi serta kesediaan waktu memberikan masukan kepada penulis dalam menyelesaikan skripsi ini.
3. Bapak Halkadri Fitra, SE, MM.Ak selaku dosen penguji 1 untuk penilaian, arahan, kritik dan saran sehingga skripsi ini menjadi karya yang lebih baik.
4. Bapak Henri Agustin, SE, M.Sc,Ak selaku dosen penguji 2 untuk penilaian, arahan,kritik dan saran perbaikan terhadap skripsi ini.
5. Ibu Sany Dwita, SE., M.Si., Ak., CA., Ph.D selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang untuk

semua kebijakan yang sudah ditetapkan.

6. Ibu Herlina Helmy, SE, M.Si.Ak selaku dosen pembimbing akademik yang sudah memberikan masukan dan arahan selama penulis melaksanakan studi.
7. Abang Rizki selaku admin prodi akuntansi yang sudah mempermudah segala urusan penulis dalam menyelesaikan skripsi ini.
8. Teristimewa untuk Bunda dan Papa yang senantiasa memberikan semangat, dukungan, motivasi dan kekuatan kepada penulis. Terimakasih atas doa-doa luar biasa yang tidak ada hentinya serta kasih sayang yang tidak ternilai sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini. Semoga Allah selalu memberikan kesehatan, rezeki dan kemudahan untuk bunda dan papa, Aamiin.
9. Adik tersayang, Putri, terimakasih selalu memberikan kasih sayang, semangat dan motivasi sehingga penulis dapat memberikan yang terbaik hingga saat ini. Semoga selalu dimudahkan dalam menyelesaikan pendidikannya, Aamiin.
10. Sahabat- sahabat tercinta, Hafifa, Muthia, Saskia dan Fania yang senantiasa menemani dalam suka dan duka yang penulis lalui. Terimakasih mau mendengarkan keluh kesah, memberikan kritik dan saran dan selalu mengingatkan penulis untuk segera menyelesaikan skripsi ini. Semoga urusan sahabat-sahabat dimudahkan oleh Allah SWT, Aamiin.

11. Teman-teman akuntansi Widya, Melia, Yola, Ipo dan Mia yang senantiasa membantu penulis dan teman-teman kelas D lainnya yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu. Terimakasih atas segala yang teman-teman berikan kepada penulis. Semoga segala impian teman-teman dapat segera diwujudkan oleh Allah SWT, Aamiin.

12. Kepada exo dan nct peneliti ucapkan terima kasih atas mahakarya lantunan music kalian yang telah menemani dan terkhususnya untuk Haechan atas tingkah lucunya yang telah memberikan semangat penulis selama mengerjakan skripsi ini ketika ada kendala.

Penulis menyadari tidak ada gading yang tak retak, begitu pula dengan penulisan skripsi ini, yang masih jauh dari kata sempurna. Untuk itu dengan segala kerendahan hati, penulis mohon kritik dan saran yang membangun untuk kebaikan penulis ke depannya. Penulis berharap semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi banyak pihak terutama bagi penulis. Atas perhatiannya penulis ucapkan terimakasih.

Padang, Oktober 2021

Silvia Wulandari

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	v
KATA PENGANTAR.....	vi
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR.....	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xiv
BAB I PENDAHULUAN.....	1
A. Latar Belakang	1
B. Rumusan Masalah	14
C. Tujuan Penelitian	15
D. Manfaat Penelitian	15
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....	17
A. Kajian Teori	17
1. Teori <i>Stewardship</i>	17
2. Penyerapan Anggaran.....	18
3. Belanja Daerah	21
4. Sisa Anggaran Tahun Sebelumnya.....	23
5. <i>Fiscal Stress</i>	24
6. Pendapatan Asli Daerah	26
7. <i>Rebudgeting</i>	30
B. Penelitian Terdahulu	33
C. Originalitas Penelitian.....	37
D. Pengembangan Hipotesis	38
1. Hubungan Sisa Lebih Perhitungan Anggaran dan Penyerapan Anggaran 38	
2. Hubungan <i>Fiscal Stress</i> dan Penyerapan Anggaran.....	40
3. Hubungan Pendapatan Asli Daerah dan Penyerapan Anggaran.....	42

4.	Hubungan <i>Rebudgeting</i> , Memoderasi Sisa Lebih Perhitungan Anggaran dan Penyerapan Anggaran	44
5.	Hubungan <i>Rebudgeting</i> , Memoderasi <i>Fiscal Stress</i> dan Penyerapan Anggaran	46
6.	Hubungan <i>Rebudgeting</i> , Memoderasi Pendapatan Asli Daerah dan Penyerapan Anggaran.....	47
E.	Kerangka konseptual	50
F.	Model Penelitian	51
BAB III METODE PENELITIAN		52
A.	Jenis Penelitian.....	52
B.	Populasi dan Sampel	52
1.	Populasi	52
2.	Sampel	53
C.	Jenis data dan Metode Pengumpulan data	55
D.	Lokasi dan Waktu Penelitian	56
E.	Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel	57
1.	Variabel Dependen (Y)	57
2.	Variabel Independen (X)	57
3.	Variabel Moderasi (Z)	59
F.	Metode Analisis Data	59
G.	Alat Uji Statistik.....	60
1.	Uji Asumsi Klasik	61
2.	Uji Model (<i>Goodness Fit of Model</i>)	63
3.	Uji Hipotesis.....	65
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN		67
A.	Uji Asumsi Klasik	67
1.	Uji Normalitas	67
2.	Uji Multikolinearitas	68
3.	Uji Heteroskedastisitas	69
4.	Uji Linieritas.....	70
B.	Uji Statistik: Moderated Regression Analysis	73
1.	Uji Model	73
2.	Uji Hipotesis (Moderated Regression Analysis)	76
C.	Pembahasan.....	81

1. Pengaruh sisa lebih perhitungan anggaran terhadap penyerapan anggaran 81	
2. Pengaruh <i>fiscal stress</i> terhadap penyerapan anggaran	82
3. Pengaruh pendapatan asli daerah terhadap penyerapan anggaran.....	84
4. Pengaruh sisa lebih perhitungan anggaran terhadap penyerapan anggaran dengan <i>rebudgeting</i> sebagai variabel pemoderasi.....	86
5. Pengaruh <i>fiscal stress</i> terhadap penyerapan anggaran dengan <i>rebudgeting</i> sebagai variabel pemoderasi	87
6. Pengaruh pendapatan asli daerah terhadap penyerapan anggaran dengan <i>rebudgeting</i> sebagai variabel pemoderasi	88
BAB V PENUTUP	90
A. Kesimpulan	90
B. Saran.....	90
DAFTAR PUSTAKA	92
LAMPIRAN.....	97

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
Tabel 1. Laporan Realisasi Anggaran Belanja dari Direktorat Jendral Perimbangan Keuangan tahun 2018	5
Tabel 2. Laporan Realisasi Anggaran Belanja dari Direktorat Jendral Perimbangan Keuangan tahun 2019.....	6
Tabel 3. Originalitas Penelitian.....	37
Tabel 4. Populasi.....	53
Tabel 5. Sampel Penelitian.....	55
Tabel 6. Uji Normalitas.....	68
Tabel 7. Uji Multikolinearitas	69
Tabel 8. Uji Linieritas Variabel Sisa Lebih Perhitungan Anggaran Terhadap Penyerapan Anggaran	71
Tabel 9. Uji Linieritas Variabel Fiscal Stress Terhadap Penyerapan Anggaran...	71
Tabel 10. Uji Linieritas Variabel Pendapatan Asli Daerah Terhadap Penyerapan Anggaran.....	72
Tabel 11. Uji Liniertias Variabel Rebudgeting Terhadap Penyerapan Anggaran	72
Tabel 12. Rangkuman hasil uji linieritas.....	73
Tabel 13. Hasil Uji Koefisien Determinasi	74
Tabel 14. Hasil Uji F.....	75
Tabel 15. Hasil Uji MRA	77
Tabel 16. Hasil Uji Hipotesis	89

DAFTAR GAMBAR

Tabel	Halaman
Gambar 1. Kerangka Konseptual	50
Gambar 2. Uji Scatter Plot	70

DAFTAR LAMPIRAN

Tabel	Halaman
Lampiran 1. Data Penelitian.....	97
Lampiran 2. Output Pengujian data dengan Softwaraen SPSS Statistic.....	100

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Perkembangan atas penyerapan anggaran di Indonesia kerap menjadi fokus utama penilaian tingkat kemampuan daerah. Pemerintah telah mengeluarkan Undang-Undang di bidang keuangan negara yaitu Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 mengenai pemeriksaan tanggung jawab dan pengelolaan keuangan negara dan Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menjelaskan hak dan kewajiban daerah dan penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk segala bentuk kekayaan daerah.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 41 tahun 2007 mengenai pimpinan daerah yang mempunyai peran strategis dalam mengelola daerahnya dengan tujuan meningkatkan pelayanan publik, kesejahteraan umum dan daya saing daerah. Pengelolaan Keuangan Daerah menjadi tanggung jawab dan wewenang pemerintah daerah agar pengelolaan keuangan tersebut dapat memenuhi prinsip ekonomi, baik secara efisien, efektif serta transparan dan akuntabilitas dalam menciptakan tujuan reformasi yaitu *good governance*.

Penganggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dari uang publik. Penganggaran sektor publik juga terkait dalam proses penentuan jumlah alokasi bagi program dan aktivitas dalam satuan moneter.

Sehingga, tujuan organisasi dan anggaran dapat terealisasi dalam segala kegiatan yang akan dilakukan pemerintah daerah.

Dengan adanya sistem penganggaran dapat memadukan perencanaan kinerja dengan anggaran tahunan sehingga terlihat adanya keterkaitan antara dana yang tersedia dengan hasil yang diharapkan. Merujuk pada *Stewardship Theory* yang menggambarkan pemerintah selaku pihak yang dapat dipercaya menjalankan tugas dalam mempertanggung jawabkan pengelolaan keuangan daerah. Bentuk pertanggung jawabannya yaitu dalam penyerapan anggaran daerah pada pemerintah dapat tercapai dengan maksimal.

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial (Mardiasmo, 2009) oleh sebab itu, penganggaran dalam sektor publik harus memperhatikan efektif, efisien dan ekonomis sehingga dana anggaran yang dibuat pada akhirnya tidak menggagalkan anggaran yang telah disusun. Apabila total penyerapan anggaran dinilai rendah hal ini menunjukkan belum optimalnya peran pemerintah dalam memberikan kontribusi terhadap serapan anggaran.

Penyerapan anggaran merupakan tahapan dari siklus anggaran yang dimulai dari perencanaan anggaran, penetapan serta pengesahan anggaran yang dilakukan oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), penyerapan anggaran, pengawasan anggaran dan pertanggungjawaban penyerapan anggaran. Penyerapan anggaran adalah pencapaian atas evaluasi yang hendak dicapai sebagaimana yang tercantum dalam laporan realisasi anggaran (LRA) pada

periode tertentu (Halim, 2014). Serapan anggaran juga dapat dijadikan sebagai kompetensi pemerintah dalam mengupayakan pengembangan daerah melalui pelaksanaan anggaran belanja (Hanif, 2017).

Alat ukur yang menentukan kesuksesan pemerintah daerah dalam melaksanakan kegiatan yang telah direncanakan ialah penyerapan anggaran yang maksimal (Anfujatin, 2016). Optimalnya pelaksanaan penyerapan anggaran, maka dapat berdampak pada banyaknya fasilitas masyarakat yang terpenuhi. Adapun keterlambatan penyerapan anggaran dapat berpengaruh bagi masyarakat khususnya untuk kegiatan yang menyentuh kepentingan masyarakat luas.

Keterlambatan penyerapan tersebut dapat menyebabkan lemahnya penyerapan anggaran memicu terjadinya *underfinancing* atau *overfinancing* yang dapat mempengaruhi efisiensi dan efektivitas anggaran. Apabila pengalokasian anggaran dilakukan secara efisien dan efektif maka sumber dana yang dimiliki dapat dioptimalkan dalam mendanai kegiatan lainnya bagi sistem pemerintahan dan kepentingan publik. Sering kali dalam praktiknya sulit dalam mencapai realisasi anggaran seratus persen.

Pemerintah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Barat salah satu pemerintah daerah yang mengalami masalah pada pencapaian realisasi anggaran dengan realisasi belanja yang masih rendah. Hal ini terbukti bahwa Pemerintah Kabupaten/Kota di Jawa Barat mencatat Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Jawa Barat di tahun anggaran 2019 dinilai rendah dengan angka serapan APBD mencapai 62,79% hingga 25 oktober

2019. Dibandingkan dengan serapan anggaran pada tahun 2018 yang dapat mencapai hasil 94,42% sesuai dengan yang ditargetkan, dari total anggaran Rp. 37,75 T berhasil terserap Rp. 33,76 T. Hal ini dinilai sebagai salah satu yang terbaik dengan total APBD 2018 jauh lebih besar dibandingkan dengan APBD pada tahun sebelumnya.

Realisasi anggaran belanja cenderung mengalami peningkatan dari tahun ke tahun. Hal ini sesuai dengan fungsi *agent of development* dalam meningkatkan perekonomian suatu negara. Hal ini tentunya berbanding terbalik dengan permasalahan yang sering terjadi, yakni lambatnya penyerapan anggaran pada awal tahun yang berdampak pada penumpukan anggaran pada akhir tahun.

Selama ini kemampuan pemerintah daerah dalam perencanaan dinilai kurang optimal. Hal ini didukung dengan pernyataan Rozai (2015) mengenai permasalahan terkait rendahnya penyerapan anggaran yang selalu terulang setiap tahun. Sehingga tidak sesuai dengan harapan pemerintah dalam pelaksanaan pembangunan yang seharusnya berlangsung tepat waktu dan memberikan *multiplier effect* terhadap kegiatan perekonomian.

Fenomena penyerapan anggaran belanja terjadi pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Barat, sebagaimana yang disampaikan Pejabat Sekretaris Daerah Jawa Barat menyebutkan pada rapat evaluasi bersama Organisasi Perangkat Daerah (OPD) mengatakan bahwa realisasi APBD Pemerintah Provinsi Jawa Barat tahun anggaran 2019 yang memasuki awal juli dinilai rendah dengan angka serapan APBD mencapai

54,72% hingga 27 September 2019. Ia juga mengatakan bahwa rendahnya serapan anggaran terjadi karena proses lelang yang terlambat serta pencairan bantuan keuangan ke daerah yang sempat terhenti saat pemilu.

Berikut uraian dari realisasi tiap Pemerintah Kabupaten/Kota di Jawa Barat dapat dilihat pada Laporan Realisasi Anggaran Belanja dari Direktorat Jendral Perimbangan Keuangan tahun 2018 dan 2019 seperti yang ditunjukkan pada tabel 1 dan tabel 2 di bawah ini:

Tabel 1. Laporan Realisasi Anggaran Belanja dari Direktorat Jendral Perimbangan Keuangan tahun 2018

No.	Kab/Kota	Anggaran Belanja	Realisasi Belanja	%
1	Kab. Bandung	Rp5.207.272.759.527,62	Rp4.560.097.691.605,50	88%
2	Kab. Bandung Barat	Rp2.433.906.925.836,00	Rp2.211.908.511.646,82	91%
3	Kab. Bogor	Rp7.736.696.914.000,00	Rp7.146.082.788.622,00	92%
4	Kab. Bekasi	Rp5.403.789.465.282,00	Rp4.435.230.385.026,00	82%
5	Kab. Ciamis	Rp2.220.852.655.793,00	Rp2.195.985.181.564,00	99%
6	Kab. Cianjur	Rp3.634.827.728.774,95	Rp3.364.476.600.631,00	93%
7	Kab. Cirebon	Rp3.438.412.270.168,51	Rp3.120.167.307.160,38	91%
8	Kab. Garut	Rp4.527.006.943.984,00	Rp4.257.224.285.897,00	94%
9	Kab. Indramayu	Rp3.417.401.799.082,00	Rp3.250.490.346.424,00	95%
10	Kab. Karawang	Rp4.716.142.297.132,00	Rp4.315.267.288.954,00	91%
11	Kab. Majalengka	Rp2.533.551.794.170,25	Rp2.348.949.552.739,00	93%
12	Kab. Kuningan	Rp2.201.741.260.323,00	Rp2.099.896.546.219,00	95%
13	Kab. Pangandaran	Rp1.018.442.079.704,43	Rp974.940.413.432,45	96%
14	Kab. Purwakarta	Rp1.856.221.833.387,00	Rp1.648.434.973.535,00	89%
15	Kab. Subang	Rp3.073.788.367.975,00	Rp2.932.138.447.923,00	95%
16	Kab. Sukabumi	Rp3.552.015.199.598,00	Rp3.295.457.180.961,00	93%
17	Kab. Sumedang	Rp2.521.567.215.051,38	Rp2.349.629.894.786,22	93%
18	Kab. Tasikmalaya	Rp3.357.190.277.731,30	Rp3.093.058.310.368,27	92%
19	Kota Bandung	Rp7.416.615.091.862,00	Rp6.112.928.484.623,40	82%
20	Kota Banjar	Rp848.070.558.110,80	Rp737.423.131.618,00	87%
21	Kota Bogor	Rp2.656.280.650.160,71	Rp2.406.586.936.843,04	91%
22	Kota Cimahi	Rp1.691.773.488.737,46	Rp1.489.072.968.877,00	88%
23	Kota Cirebon	Rp1.572.686.574.342,00	Rp1.426.054.577.183,00	91%
24	Kota Depok	Rp3.523.746.275.418,88	Rp2.765.083.907.819,15	78%

25	Kota Sukabumi	Rp1.361.269.946.041,00	Rp1.185.870.308.688,00	87%
26	Kota Bekasi	Rp5.745.961.495.721,00	Rp5.000.442.687.914,44	87%
27	Kota Tasikmalaya	Rp1.979.961.890.206,58	Rp1.913.909.974.828,00	97%

Sumber : *badan pemeriksa keuangan*

Namun kenyataannya masih ada beberapa kabupaten/kota di Provinsi Jawa Barat yang belum mencapai target. Pada tahun anggaran 2018 pada tabel 1 dapat kita lihat masih terdapat pemerintah 3 kabupaten/kota dengan realisasi anggaran terendah, yakni Kabupaten Bekasi dengan total anggaran belanja sebesar Rp 5.403.789.465.282,00 dan yang terealisasi hanya Rp 4.435.230.385.026,00 atau sebesar 82% , selanjutnya Kota Bandung dengan total anggaran belanja sebesar Rp 7.416.615.091.862,00 dan yang terealisasi hanya Rp 6.112.928.484.623,40 atau sebesar 82%, dan yang terakhir Kota Depok dengan total anggaran belanja sebesar Rp 3.523.746.275.418,88 dan yang hanya terealisasi sebesar Rp 2.765.083.907.819,15 atau 78%.

Tabel 2. Laporan Realisasi Anggaran Belanja dari Direktorat Jendral Perimbangan Keuangan tahun 2019

No.	Kab/Kota	Anggaran Belanja	Realisasi Belanja	%
1	Kab. Bandung	Rp5.553.564.135.468,69	Rp5.153.022.333.530,96	93%
2	Kab. Bandung Barat	Rp2.800.086.985.933,18	Rp2.464.754.796.102,93	88%
3	Kab. Bogor	Rp7.368.903.164.000,00	Rp6.752.742.691.211,00	92%
4	Kab. Bekasi	Rp5.750.267.260.344,00	Rp4.859.219.628.212,00	85%
5	Kab. Ciamis	Rp2.534.398.355.772,00	Rp2.275.183.929.382,00	90%
6	Kab. Cianjur	Rp3.628.474.340.995,08	Rp3.279.666.159.526,12	90%
7	Kab. Cirebon	Rp3.700.862.423.634,73	Rp3.373.974.352.440,86	91%
8	Kab. Garut	Rp5.011.267.218.278,00	Rp4.594.611.035.095,00	92%
9	Kab. Indramayu	Rp4.102.057.656.597,00	Rp3.751.429.488.711,00	91%
10	Kab. Karawang	Rp4.987.193.761.183,82	Rp4.672.945.968.655,30	94%
11	Kab. Majalengka	Rp2.693.113.583.828,32	Rp2.497.009.873.899,95	93%
12	Kab. Kuningan	Rp2.334.478.487.595,00	Rp2.198.502.752.623,00	94%
13	Kab. Pangandaran	Rp1.406.854.978.456,00	Rp1.257.868.597.922,00	89%

14	Kab. Purwakarta	Rp2.101.737.860.281,00	Rp1.964.169.611.641,00	93%
15	Kab. Subang	Rp2.758.340.705.823,00	Rp2.571.892.131.758,00	93%
16	Kab. Sukabumi	Rp3.652.141.971.841,00	Rp3.473.545.785.677,00	95%
17	Kab. Sumedang	Rp2.866.449.964.968,75	Rp2.639.189.710.406,97	92%
18	Kab. Tasikmalaya	Rp3.357.190.277.731,30	Rp3.093.058.310.368,27	92%
19	Kota Bandung	Rp7.363.910.780.008,01	Rp6.310.647.268.360,67	86%
20	Kota Banjar	Rp931.822.504.892,00	Rp779.729.442.192,00	84%
21	Kota Bogor	Rp2.871.218.762.599,52	Rp2.526.504.949.919,19	88%
22	Kota Cimahi	Rp1.675.364.781.120,20	Rp1.501.760.938.252,15	90%
23	Kota Cirebon	Rp1.739.629.471.092,00	Rp1.587.295.590.992,00	91%
24	Kota Depok	Rp3.786.740.736.807,55	Rp3.231.267.376.079,00	85%
25	Kota Sukabumi	Rp1.498.836.943.637,00	Rp1.308.065.325.737,00	87%
26	Kota Bekasi	Rp7.004.094.885.460,00	Rp5.566.376.729.279,03	79%
27	Kota Tasikmalaya	Rp2.010.429.871.983,66	Rp1.919.401.977.889,00	95%

Sumber : *badan pemeriksa keuangan*

Pada tahun anggaran 2019 terdapat pada tabel 1.2 terdapat 3 kabupaten/kota dengan persentase terendah, antara lain Kabupaten Bekasi dengan total anggaran belanja sebesar Rp 5.750.267.260.344,00 dan yang terealisasi hanya Rp 4.859.219.628.212,00 atau sebesar 85%, selanjutnya Kota banjar dengan total anggaran belanja sebesar Rp 931.822.504.892,00 dan yang terealisasi hanya Rp 779.729.442.192,00 atau sebesar 84% dan yang terakhir Kota Bekasi dengan total belanja Rp 7.004.094.885.460,00 dan yang terealisasi hanya Rp 5.566.376.729.279,03 atau sebesar 79%.

Diketahui bahwa realisasi anggaran Provinsi Jawa Barat pada tahun 2018 cukup memuaskan. Dari total anggaran sebesar Rp.35,75 T berhasil terserap Rp. 33,76 T atau 94,42% sesuai dengan yang ditargetkan. Hal ini menandakan bahwa perencanaan pelaksanaan dan pengendalian sudah baik sehingga serapan anggaran pada Provinsi Jawa Barat dapat mencapai target yang ditentukan. Namun pada tahun 2019 terdapat kendala dalam penyerapan

anggaran dengan target realisasi anggaran di atas 90% pada akhir tahun sementara capaian realisasi anggaran yang telah memasuki triwulan IV tahun 2019 dengan nilai 62,79% hingga 25 oktober 2019 yang mana pada harusnya nilai realisasi yang ditargetkan sebesar 90%.

Berdasarkan data di atas, diketahui masih ada pemerintah daerah yang belum mencapai target realisasi anggaran. Namun berdasarkan data belanja daerah dalam skala nasional mengalami peningkatan dari tahun sebelumnya dengan mengalami pertumbuhan sebesar 5,0% dari tahun 2017 (DJPK Kemenkeu RI, 2016). Selanjutnya, pada tahun 2017 maupun 2018 belanja pegawai masih menjadi komponen belanja dengan rasio terbesar dalam belanja daerah yang selanjutnya secara berurutan disusul oleh belanja barang dan jasa, belanja lainnya dan belanja modal.

Permasalahan penyerapan anggaran yang terjadi menandakan adanya ketidaksamaan target anggaran yang direncanakan dengan realisasi anggaran yang dicapai, sehingga menyebabkan timbulnya sisa anggaran yang disebut SiLPA. Menurut Peraturan Pemerintah RI Nomor 71 Tahun 2010 Sisa lebih perhitungan anggaran (SiLPA) adalah selisih antara realisasi pendapatan, belanja anggaran dan penerimaan pengeluaran pembiayaan dalam APBD selama satu periode pelaporan anggaran. Menurut Baldrice (2015) Sisa lebih perhitungan anggaran merupakan selisih lebih antara realisasi pendapatan dan belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam APBD selama satu periode pelaporan.

Sisa lebih perhitungan anggaran dapat dimanfaatkan oleh pemerintah daerah dalam membiayai kegiatan dalam rangka mensejahterakan masyarakat. Tingginya rasio SiLPA mengindikasikan kurangnya perencanaan, keterlambatan pelaksanaan kegiatan dan hal-hal yang menyebabkan keterlambatan penyerapan belanja. Pada tahun anggaran 2018 terdapat 10 provinsi dengan rasio SiLPA tertinggi yaitu, DKI Jakarta, Jawa Barat, Aceh, Jawa Timur, Jawa Tengah, Bali, Sumatera Utara, Sumatera Barat, Riau, dan Lampung.

Menteri Dalam Negeri (Mendagri) menyebutkan 10 Provinsi dengan SiLPA yang cukup besar, salah satunya yaitu Provinsi Jawa Barat memiliki sisa lebih perhitungan anggaran melebihi Rp. 2.250 T ditahun 2018. Terkait tingginya SiLPA tersebut menggambarkan ketidakmampuan pemerintah dalam mengidentifikasi peran pemerintah dalam membuat perencanaan, penganggaran dan pelaksanaan program tidak berjalan dengan baik, sehingga dana yang tersisa tidak teralokasikan secara efisien (Wiguna, 2019). Berdasarkan pernyataan tersebut dapat disimpulkan bahwa sisa anggaran bergantung pada kemampuan pemerintah daerah dalam mengelola anggarannya. SiLPA yang besar menandakan bahwa pemerintah tidak tepat dalam menganggarkan anggaran atau kinerja pemerintah yang belum berjalan maksimal.

Selain sisa lebih perhitungan anggaran, *Fiscal stress* juga menjadi kendala dalam penyerapan anggaran. *Fiscal stress* merupakan tekanan yang terjadi akibat keterbatasan penerimaan pendapatan anggaran pada pemerintah

daerah dalam membiayai pembangunan dan meningkatkan kemandirian daerah. Menurut Arnett (2011) *fiscal stress* merupakan ketidakmampuan pemerintah dalam memenuhi kewajiban keuangan dan disertai dengan ketidakmampuan meningkatkan pendapatan yang mengakibatkan tidak terpenuhinya pasokan barang dan jasa kepada masyarakat.

Menurut Septira et al., (2019) *fiscal stress* adalah kondisi ketidakseimbangan antara pelayanan yang diinginkan oleh masyarakat dengan yang sediakan pemerintah melalui sumber daya yang tersedia. Ketersediaan potensi sumber daya daerah dan kesiapan daerah merupakan faktor utama dalam keberhasilan pemerintah daerah di era otonomi. Apabila pemerintah tidak mampu memenuhi kebutuhan publik, yang disebabkan adanya perbedaan potensial sumber daya pada masing-masing daerah, maka dapat mempengaruhi serapan anggaran dikarenakan pendapatan pemerintah daerah yang lemah sementara adanya tuntutan kemandirian yang mengharuskan pemerintah daerah meningkatkan penerimaan sendiri dalam membiayai berbagai pengeluaran.

Kajian mengenai *fiscal stress* di tingkat daerah menjadi semakin penting, terutama di era otonomi daerah, dimana daerah dituntut untuk dapat menyelenggarakan pemerintahannya dalam penyediaan fasilitas bagi rakyatnya. Upaya peningkatan pendapatan daerah dengan menjajaki pendapatan baru harus terus dilakukan untuk menutup APBD yang semakin meningkat setiap tahunnya (Firstanto, 2015). Hal inilah yang menjadi salah satu kendala pemerintah daerah dalam menjalankan otonomi daerah.

Permasalahan lain yang menjadi kendala penyerapan anggaran adalah Pendapatan Asli Daerah (PAD). Menurut Halim (2014) Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan sumber pendapatan daerah selain dana transfer dan penerimaan lain yang sah, sebagai sumber pendanaan penyelenggaraan pada pemerintah daerah. Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan salah satu aspek yang mendukung anggaran belanja daerah, karena dengan meningkatnya pendapatan asli daerah dapat memberikan alokasi belanja untuk kebutuhan pembangunan serta pembenahan fasilitas publik, oleh karena itu pemerintah daerah harus meningkatkan pendapatan asli daerah untuk menunjang anggaran belanja daerah.

Permasalahan selanjutnya adalah *rebudgeting*. Menurut Anessi & Pessina et al., (2012) *rebudgeting* merupakan proses modifikasi yang dilakukan pemerintah sebagai ikhtiar dalam memperbaiki anggaran agar dapat mempengaruhi alokasi belanja dalam periode tahunan pelaksanaannya. Sejalan dengan Putri (2020) perubahan anggaran merupakan proses anggaran yang bertujuan untuk memperbaiki ketimpangan antara perencanaan anggaran dengan anggaran yang dibutuhkan yang dilakukan oleh pemerintah.

Pada kenyataannya *rebudgeting* atau perubahan anggaran kerap dilakukan pemerintah daerah sebagai upaya menjalankan penyesuaian yang terjadi. *Rebudgeting* diharapkan mampu meningkatkan kinerja dan kualitas anggaran pemerintah daerah. Perubahan anggaran yang menjadi fokus adalah perubahan anggaran belanja, karena perubahan anggaran yang paling penting pada sektor publik (forrester & Mullins 1992).

Rebudgeting yang dilakukan provinsi Jawa Barat pada tahun 2018 senilai Rp. 1,7 T yang difokuskan dalam pembangunan infrastruktur. *Rebudgeting* diperoleh dari kenaikan pendapatan asli daerah serta penambahan anggaran pada belanja langsung dan tidak langsung (News detik.com). *Rebudgeting* diharapkan mampu menunjang tingkat penyerapan anggaran pada anggaran belanja pada kab/kota di Provinsi Jawa Barat.

Mengacu kepada penelitian yang dilakukan oleh Hanif (2017) mengatakan bahwa *fiscal stress* berpengaruh negatif terhadap serapan anggaran. Menurut penelitian Mauliansyah (2017) menyatakan bahwa perubahan anggaran berpengaruh positif terhadap serapan anggaran. Pada penelitian yang dilakukan Rambe (2018) menyatakan sisa lebih perhitungan anggaran berpengaruh negatif terhadap serapan anggaran dan PAD dan perubahan anggaran berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran.

Surbakti (2019) dalam penelitiannya menemukan sisa lebih perhitungan anggaran dan pendapatan asli daerah berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran. Putri (2020) dalam penelitiannya sisa lebih anggaran tahun sebelumnya dan perubahan anggaran berpengaruh negatif terhadap serapan anggaran dan *fiscal stress* berpengaruh positif terhadap serapan anggaran.

Adapun kebaruan penelitian ini adalah *rebudgeting* sebagai variabel moderasi. *Rebudgeting* sebagai pemoderasi mempunyai peran penting dalam pelaksanaan anggaran yang didasarkan pada perkembangan-perkembangan yang berdampak pada anggaran yang telah ditetapkan. Hal ini sesuai dengan

penelitian yang dilakukan Mauliansyah (2017) yang menunjukkan bahwa perubahan anggaran berpengaruh positif terhadap serapan anggaran. Selanjutnya dengan riset yang sama dilakukan oleh Putri (2020) menyatakan perubahan anggaran berpengaruh negatif terhadap serapan anggaran.

Penelitian skripsi ini mengkaji sisa lebih perhitungan anggaran, *fiscal stress*, PAD dan *rebudgeting* sebagai pemoderasi dalam melihat keterkaitannya terhadap penyerapan anggaran. Penelitian ini dilakukan karena penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang bervariasi atau tidak konsisten, seperti penelitian Surbakti (2019) mengatakan bahwa sisa lebih perhitungan anggaran berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran. Putri (2020) menyatakan sisa lebih perhitungan anggaran berpengaruh negatif terhadap penyerapan anggaran.

Penelitian skripsi ini dilakukan terkait penyerapan anggaran kerap menjadi masalah klasik yang terjadi pada masing-masing pemerintah daerah. Permasalahan yang kerap terjadi yakni lambatnya penyerapan anggaran pada awal tahun anggaran sehingga menumpuk pada akhir periode anggaran, sehingga peneliti tertarik untuk melakukan penelitian guna menguji apakah sisa lebih perhitungan anggaran, *fiscal stress* dan pendapatan asli daerah berpengaruh terhadap penyerapan anggaran dengan *rebudgeting* sebagai variabel moderasi. Penelitian ini diharapkan dapat mengevaluasi hal-hal apa saja yang bisa ditingkatkan dalam meningkatkan penyerapan anggaran belanja Pemerintah Kabupaten/Kota di Jawa Barat.

Berdasarkan uraian yang di atas, maka peneliti melakukan penelitian terkait penyerapan anggaran dengan judul **Pengaruh Sisa Lebih Perhitungan Anggaran, *Fiscal Stress*, dan Pendapatan Asli Daerah terhadap Penyerapan Anggaran Pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Jawa Barat dengan *Rebudgeting* sebagai Variabel Moderasi.**

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian pada latar belakang, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah sisa lebih perhitungan anggaran berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran?
2. Apakah *fiscal stress* berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran?
3. Apakah pendapatan asli daerah berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran?
4. Apakah *rebudgeting* memoderasi sisa lebih perhitungan anggaran terhadap penyerapan anggaran?
5. Apakah *rebudgeting* memoderasi *fiscal stress* terhadap penyerapan anggaran?
6. Apakah *rebudgeting* memoderasi pendapatan asli daerah terhadap penyerapan anggaran?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan dari rumusan masalah yang telah diuraikan di atas, maka tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui pengaruh sisa lebih perhitungan anggaran terhadap penyerapan anggaran
2. Untuk mengetahui pengaruh *fiscal stress* terhadap penyerapan anggaran
3. Untuk mengetahui pengaruh pendapatan asli daerah terhadap penyerapan anggaran
4. Untuk mengetahui apakah *rebudgeting* mampu memoderasi sisa lebih perhitungan anggaran dengan penyerapan anggaran
5. Untuk mengetahui apakah *rebudgeting* mampu memoderasi *fiscal stress* dengan penyerapan anggaran
6. Untuk mengetahui apakah *rebudgeting* mampu memoderasi pendapatan asli daerah dengan penyerapan anggaran

D. Manfaat Penelitian

Adapun manfaat penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagi peneliti

Hasil penelitian ini diharapkan dapat membawa wawasan dan pengetahuan tentang bagaimana sisa lebih perhitungan anggaran, *fiscal stress*, pendapatan asli daerah dengan *rebudgeting* sebagai variabel moderasi dapat mempengaruhi penyerapan anggaran.

2. Bagi Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan dan referensi informasi dalam pengambilan kebijakan penganggaran serta pelaksanaan APBD sehingga penyerapan anggaran dapat dimaksimalkan.

3. Bagi Peneliti Selanjutnya

- a. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan dan sumbangan informasi mengenai faktor yang dapat mempengaruhi penyerapan anggaran.
- b. Hasil penelitian ini diharapkan dapat berguna bagi pengembangan ilmu pengetahuan dan memberikan referensi lebih lanjut oleh penelitian berikutnya.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Kajian Teori

1. Teori *Stewardship*

Teori *stewardship* merupakan teori yang dikemukakan oleh Donaldson dan Davis pada tahun 1989 yang berdasarkan pada sifat yang dimiliki manusia seperti dapat dipercaya, jujur, bertanggung jawab dan berintegritas. Teori *stewardship* menjelaskan hubungan antara *stewards* dan *principals*. *Stewards* bertindak sebagai manajemen selaku pemerintah yang mengutamakan kepentingan bersama dalam mencapai tujuan organisasi dan *principals* selaku masyarakat. Dengan kata lain teori *stewardship* mampu menggambarkan adanya hubungan yang kuat antara kepuasan masyarakat dan kesuksesan organisasi. Berikut definisi teori *stewardship*:

Said (2015:104) menegaskan bahwa teori *stewardship* merupakan manajemen yang berperan selaku pemerintah bertanggung jawab bagi kepuasan pelayanan terhadap publik.

Hal ini sesuai dengan pernyataan Sudaryo (2017:54) mengatakan bahwa:

“*Stewardship theory* merupakan situasi dimana manajemen bersikap sesuai kepentingan pemilik yaitu masyarakat, dan bertindak dengan pertimbangan yang logis dalam mengutamakan kepentingan bersama untuk mencapai tujuan organisasi”.

Dalam melaksanakan penganggaran dibutuhkan peran pemerintah daerah sebagai alat penggerak dalam menjalankan tugasnya mengelola serta

bertanggung jawab atas perkembangan daerah. Implikasi tersebut dapat menjadi eksistensi pemerintah daerah selaku lembaga yang dipercaya masyarakat dalam mengelola, bertanggung jawab serta dapat menampung aspirasi masyarakat sehingga dapat memberikan pelayanan publik dengan baik. Hal tersebut dapat membuat pemerintah daerah dapat mewujudkan *good governance* sehingga dapat menjalankan tugas dan fungsinya dengan tepat dalam mengelola anggaran.

2. Penyerapan Anggaran

Penyerapan anggaran merupakan salah satu tahapan dari siklus anggaran yang dimulai dari perencanaan anggaran, penetapan dan pengesahan anggaran oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), penyerapan anggaran, pengawasan anggaran dan pertanggungjawaban penyerapan anggaran. Tahapan penyerapan anggaran ini dimulai ketika Undang-Undang (UU) Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) disahkan oleh DPR. Maridasmo (2009) menyatakan bahwa kinerja manajer publik akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran, berapa yang berhasil dicapai. Penilaian kinerja dilakukan dengan menganalisis simpangan kinerja aktual dengan yang dianggarkan.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyebutkan bahwa anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) merupakan rencana keuangan tahunan pemerintah daerah yang disetujui oleh DPRD bersama perangkat daerah.

Anggaran pemerintah ditetapkan untuk melaksanakan kegiatan pemerintah untuk memenuhi belanja dan kebutuhan masing-masing pemerintah daerah. Dalam siklus akuntansi sektor publik, setelah proses penganggaran selesai, anggaran tersebut kemudian direalisasikan seperti yang telah direncanakan organisasi publik. Penyerapan anggaran merupakan salah satu bentuk perwujudan dari pelaksanaan yang telah direncanakan kemudian dianggarkan oleh organisasi publik.

Penyerapan anggaran mempunyai arti penting dalam pencapaian tujuan yaitu kemandirian daerah dalam mengelola anggaran dan belanja daerah. Menurut Rambe (2018) penyerapan anggaran adalah pencapaian atas evaluasi yang hendak dicapai selama periode tertentu (realisasi dari anggaran). Secara umum masyarakat menyebutnya pencairan anggaran, oleh karena itu pemerintah daerah selaku entitas pemerintah didorong untuk melakukan penyerapan anggaran dengan optimal, sebagai pencairan atau realisasi anggaran sebagaimana yang tercantum dalam laporan realisasi anggaran (LRA) pada periode tertentu.

Menurut Noviwijaya dan Rohman (2013) penyerapan anggaran merupakan perbandingan anggaran suatu kinerja yang telah dicairkan atau direalisasikan dalam satu tahun anggaran. Penyerapan anggaran juga dapat dijadikan alat ukur menentukan kesuksesan pemerintah daerah dalam melaksanakan kegiatan yang telah direncanakan (Anfujatin, 2016). Hanif (2017) mengatakan bahwa serapan anggaran merupakan kompetensi pemerintah

daerah dalam merealisasikan upaya-upaya pengembangan dalam mencapai tujuan melalui pelaksanaan anggaran belanja.

Penyerapan anggaran, khususnya belanja barang dan jasa, memiliki pengaruh yang cukup signifikan dalam mendorong pertumbuhan ekonomi. Untuk itu setiap instansi pemerintah harus mengatur pengeluarannya agar berjalan lancar dan dapat mendukung keberhasilan pencapaian sasaran pembangunan nasional. Namun demikian penyerapan anggaran tidak diharuskan mencapai 100%, tetapi penyerapan anggaran diharapkan mampu memenuhi setidaknya lebih dari 80% anggaran yang telah ditetapkan. Tinggi rendahnya penyerapan anggaran dalam suatu pemerintah daerah menjadi tolak ukur kinerja dari pemerintah daerah tersebut

Permasalahan mengenai penyerapan anggaran pada pemerintah daerah, kementerian beserta lembaga sering kali dituding sebagai buruknya kinerja birokrasi. Penyerapan anggaran sendiri merupakan momen penting dalam terciptanya *multiplier effect* terhadap perekonomian. Berdasarkan Direktorat Jendral Anggaran Kementerian Keuangan menilai bahwa dalam kerangka penganggaran berbasis kinerja anggaran tidak dijadikan tolak ukur melainkan mengedepankan kinerja ketimbangan penyerapan anggaran itu sendiri. Hanya saja dalam mengukur perekonomian itu sendiri berdasarkan faktor konsumsi, sehingga belanja pemerintah merupakan konsumsi pemerintah yang turut menjadi penentu pertumbuhan tersebut.

Berdasarkan beberapa defenisi di atas dapat disimpulkan bahwa penyerapan anggaran merupakan tolak ukur keberhasilan pemerintah dalam

melaksanakan anggaran yang direalisasikan dalam satu periode tahun anggaran guna mendanai pembiayaan operasional daerah sebagai bentuk pengembangan dalam menunjang pembangunan daerah.

3. Belanja Daerah

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010, belanja daerah merupakan semua pengeluaran dari rekening kas umum daerah yang mengurangi saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh kembali oleh pemerintah. Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 2 tentang Laporan Realisasi Anggaran menyatakan bahwa belanja daerah adalah bentuk pengeluaran dari rekening kas umum daerah yang dapat mengurangi saldo.

Berikut adalah klasifikasi jenis-jenis belanja daerah berdasarkan Peraturan Standar Akuntansi Pemerintah Nomor 2 paragraf 36-40 ialah sebagai berikut:

1) Belanja operasi

Belanja operasi merupakan semua bentuk pengeluaran pemerintah daerah memberikan manfaat jangka pendek. Belanja operasi terdiri dari:

- a) Belanja pegawai
- b) Belanja barang
- c) Bunga
- d) Subsidi

e) Hibah

f) Bantuan sosial

2) Belanja modal

Belanja modal merupakan semua bentuk pengeluaran anggaran yang digunakan dalam memperoleh aset tetap dan aset lainnya yang dapat memberikan manfaat yang lebih dari satu periode akuntansi.

Belanja modal terdiri atas:

a) Belanja modal untuk perolehan tanah

b) Belanja modal untuk perolehan Gedung dan bangunan

c) Belanja modal untuk perolehan peralatan

d) Belanja modal untuk perolehan aset tak berwujud

3) Belanja lain-lain atau belanja tak terduga

Belanja lain-lain atau belanja tak terduga ialah pengeluaran anggaran yang ditujukan untuk agenda yang bersifat tidak biasa dan tidak diharapkan terulang, seperti penanggulangan bencana, bencana social, dan pengeluaran tak terduga lainnya yang dibutuhkan dalam penyelenggaraan kewenangan pemerintah daerah.

4) Transfer keluar

Transfer keluar merupakan pengeluaran uang dari entitas pelaporan terhadap entitas pelaporan lain, seperti pengeluaran dana perimbangan oleh pemerintah pusat dan dana bagi hasil oleh pemerintah daerah.

4. Sisa Anggaran Tahun Sebelumnya

Berdasarkan Permendagri Nomor 13 tahun 2006 sisa anggaran tahun sebelumnya merupakan selisih lebih realisasi penerimaan dan pengeluaran anggaran selama satu periode anggaran yang belum terselesaikan. Sisa anggaran tahun sebelumnya dapat digunakan untuk:

- 1) Untuk menutupi defisit anggaran yang terjadi akibat realisasi pendapatan lebih kecil dibandingkan realisasi belanja.
- 2) Untuk membiayai pelaksanaan agenda lanjutan atas beban belanja langsung (belanja barang dan jasa, belanja modal, dan belanja pegawai).
- 3) Untuk membiayai kewajiban lain sampai akhir tahun anggaran yang belum dapat terselesaikan.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah RI Nomor 71 tahun 2010 sisa anggaran merupakan selisih antara realisasi pendapatan, belanja anggaran dan penerimaan pengeluaran pembiayaan dalam APBD dalam satu periode pelaporan anggaran. Sejalan dengan Direktorat Jendral Perimbangan Keuangan (2016:41) sisa anggaran tahun sebelumnya merupakan selisih lebih realisasi pada penerimaan dan pendapatan daerah. Sisa anggaran tahun sebelumnya dapat digunakan dalam APBD tahunan berjalan sebagai salah satu sumber pembiayaan dalam menutupi defisit daerah.

Ada atau tidaknya sisa anggaran tergantung pada kemampuan belanja masing-masing daerah. Jika pada tahun anggaran sebelumnya belanja daerah mengalami penurunan anggaran, maka dapat memperoleh SiLPA yang lebih

tinggi. Tetapi jika belanja daerah mengalami kenaikan, maka SiLPA yang dihasilkan semakin kecil, bahkan jika belanja daerah melebihi pendapatan daerah dapat memicu terjadinya defisit fiskal dan terjadinya Sisa Kurang Lebih Pembiayaan Anggaran (SiKPA).

Terbentuknya sisa anggaran tahun sebelumnya dapat menunjukkan pemerintah daerah yang tidak tepat dalam mengelola anggaran yang sudah ditetapkan. Angka SiLPA yang besar dapat dimanfaatkan dalam mendanai agenda-agenda pemerintah daerah pada periode selanjutnya. Hal ini sesuai dengan yang dinyatakan Mahmudi (2010), bahwa SiLPA yang tersisa pada akhir periode dapat dimanfaatkan sebagai sumber atas pengelolaan anggaran periode berikutnya.

Baldric (2015) Sisa lebih perhitungan anggaran merupakan selisih lebih antara realisasi pendapatan dan belanja, serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam APBD selama satu periode pelaporan. Merujuk pada penelitian yang dilakukan Abdullah (2013) menyatakan bahwa sisa anggaran merupakan sumber penerimaan pemerintah daerah yang dapat digunakan untuk mendanai kegiatan untuk tahun berjalan.

5. *Fiscal Stress*

Fiscal stress merupakan tekanan fiskal yang terjadi pada pemerintah daerah yang disebabkan rendahnya penerimaan daerah dibandingkan pengeluaran daerah. Menurut Arnett (2011) *fiscal stress* merupakan ketidakmampuan pemerintah dalam memenuhi kewajiban keuangan dan disertai dengan ketidakmampuan meningkatkan pendapatan yang

mengakibatkan tidak terpenuhinya pasokan barang dan jasa kepada masyarakat. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan Septira et al., (2019) *fiscal stress* adalah kondisi ketidakseimbangan antara pelayanan yang diinginkan oleh masyarakat dengan yang sediakan pemerintah melalui sumber daya yang tersedia.

Fiscal stress terjadi akibat pelaksanaan kebijakan desentralistik yang menyebabkan lahirnya otonomi daerah, dengan harapan pemerintah daerah dapat mengurus rumah tangganya sendiri dan mengelola kekayaan daerah agar dapat meningkatkan kemandirian daerah. Seperti yang dikatakan Nanga dalam Manafe et al., (2018) mengatakan perbedaan fiskal yang tinggi pada era otonomi daerah, hal ini disebabkan perbedaan sumber-sumber potensial yang mempengaruhi penerimaan daerah.

Fiscal stress juga dapat terjadi karena menurunnya penerimaan daerah dan pendapatan daerah sedangkan tuntutan pelayanan kepada masyarakat meningkat. Hal ini tentunya tidak sesuai dengan kewenangan pemerintah dalam tanggungjawab terhadap pelayanan kepada masyarakat. Mengacu pada pernyataan Shamsub & Akoto (2004) mengenai penyebab timbulnya *fiscal stress* ke dalam 3 kelompok, yaitu: (a) turunnya kondisi ekonomi seperti pertumbuhan yang mengalami penurunan dan resesi, (b) tidak adanya pendorong bisnis serta kemunduran industry yang mengakibatkan hilangnya hasil pajak, (c) faktor politik dan faktor keuangan yang tidak terkontrol seperti, ketidak efisienan birokrasi, korupsi, gaji yang tinggi, dan tingginya belanja untuk kesejahteraan.

6. Pendapatan Asli Daerah

Menurut Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Perimbangan Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambahan nilai kekayaan bersih yang diperoleh dari pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan serta lain-lain yang dianggap sah. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah menyebutkan bahwa pendapatan asli daerah terdiri dari:

1) Pajak daerah

Pajak daerah merupakan iuran wajib yang bersumber dari individu maupun badan yang dilakukan berdasarkan kebijakan yang berlaku yang digunakan untuk membiayai pembangunan dalam pelaksanaan otonomi daerah. Dalam otonomi daerah masing-masing pemerintah daerah dituntut dalam membiayai penyelenggaraan dan pembangunan daerah (Mardiasmo, 2016:14). Pemerintah daerah dapat melaksanakan pungutan wajib berupa penerimaan pajak daerah yang terdiri dari:

a) Pajak Provinsi, meliputi:

- 1) Pajak kendaraan bermotor dan berkendaraan di atas air
- 2) Bea balik dana kendaraan bermotor dan kendaraan laut
- 3) Pajak bahan bakar kendaraan bermotor
- 4) Pajak pengambilan dan pemanfaatan air bawah tanah dan air permukaan

b) Pajak Kabupaten/Kota, meliputi:

- 1) Pajak hotel
- 2) Pajak restoran
- 3) Pajak hiburan
- 4) Pajak reklame
- 5) Pajak penerangan jalan
- 6) Pajak pengambilan bahan galian golongan c
- 7) Pajak parkir

2) Retribusi daerah

Menurut Maridasmo (2016) retribusi daerah merupakan pungutan daerah atas pembayaran jasa atau izin tertentu yang dilakukan pemerintah daerah untuk kepentingan individu ataupun badan. Sebagaimana halnya pajak daerah, retribusi daerah merupakan salah satu pendapatan daerah yang dapat menunjang pembiayaan penyelenggaraan dan pembangunan daerah dalam meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Maka dari itu pemerintah daerah memberikan wewenang kepada pemerintah kabupaten/kota dalam menggali potensi serta sumber-sumber keuangannya.

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang pajak daerah dan retribusi daerah, retribusi daerah dapat dibagi menjadi tiga bagian, yaitu:

a) Retribusi Jasa Umum

Retribusi jasa umum ialah iuran atas pelayanan yang telah disediakan pemerintah daerah untuk kepentingan umum yang dapat dinikmati oleh orang pribadi atau badan.

b) **Retribusi Jasa Usaha**

Retribusi jasa usaha merupakan iuran atas pelayanan yang disediakan pemerintah daerah dengan menganut prinsip komersial, baik itu pelayanan yang menggunakan atau memanfaatkan kekayaan daerah yang belum dimanfaatkan secara optimal atau yang belum disiapkan secara memadai oleh pihak swasta.

c) **Retribusi Perizinan Tertentu**

Retribusi perizinan tertentu adalah iuran atas pelayanan yang diberikan pemerintah daerah kepada pribadi atau badan dengan maksud sebagai pengawasan atas kegiatan pemanfaatan ruang, sumber daya alam, barang, sarana atau fasilitas tertentu guna menjaga kepentingan umum dan menjaga kelestarian lingkungan.

3) **Hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan**

Hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan merupakan perolehan penerimaan daerah atas pengelolaan kekayaan daerah yang

terpisah. Adapun bentuk hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan ini sebagai berikut:

- a) Bagian laba atas penyertaan modal pada perusahaan milik daerah/Badan Usaha Milik Daerah (BUMD)
- b) Bagian laba atas penyertaan modal pada perusahaan milik pemerintah/Badan Usaha Milik Negara (BUMN)
- c) Bagian laba atas penyertaan modal pada perusahaan milik swasta atau kelompok usaha masyarakat.

4) Pendapatan lain asli daerah yang sah

Pendapatan lain asli daerah yang sah ialah berupa penerimaan daerah yang tidak termasuk jenis pajak daerah, retribusi daerah, dan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan. Adapun jenis pendapatan seperti berikut:

- a) Hasil penjualan aset daerah yang tidak dipisahkan.
- b) Jasa giro.
- c) Pendapatan bunga.
- d) Penerimaan atas tuntutan ganti kerugian daerah.
- e) Penerimaan komisi, potongan ataupun bentuk lain sebagai akibat dari penjualan dan/atau pengadaan barang dan jasa dan/atau jasa oleh daerah.
- f) Penerimaan keuntungan dari selisih nilai tukar rupiah terhadap mata uang asing.

- g) Pendapatan denda atas keterlambatan pelaksanaan pekerjaan.
- h) Pendapatan denda pajak.
- i) Pendapatan denda retribusi.
- j) Pendapatan hasil eksekusi atas jaminan.
- k) Pendapatan dari pengembalian.
- l) Fasilitas sosial dan fasilitas umum.
- m) Pendapatan dari penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan.
- n) Pendapatan dari angsuran/cicilan penjualan.

Menurut Halim (2014) Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan suatu komponen sumber pendapatan daerah selain menerima dana transfer dan penerimaan lain yang sah, sebagai sumber pendanaan penyelenggaraan pada pemerintah daerah.

7. *Rebudgeting*

Rebudgeting atau Perubahan anggaran dapat diartikan sebagai penyesuaian rencana keuangan yang terjadi pada periode anggaran. Berikut definisi *rebudgeting* yaitu :

Menurut Purwanto (2016,88):

“Anggaran yang telah ditetapkan perlu direvisi kembali agar tepat tujuan dan sasaran sehingga tercipta anggaran yang efektif. Perubahan anggaran tersebut tidak disajikan dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) sebagai bentuk pertanggung jawaban pemerintah daerah kepada masyarakat. Hal tersebut menyebabkan banyak masyarakat yang tidakmengetahui perubahan anggaran yang terjadi

dalam APBD, sehingga masyarakat tidak dapat mengendalikan dan mengawasi pelaksanaan APBD secara efektif’.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menyatakan bahwa penyesuaian APBD dengan perkembangan atau perubahan keadaan yang dibahas Bersama DPRD dengan pemerintah daerah dalam penyusunan prakiraan perubahan APBD yang disebabkan beberapa hal seperti berikut:

- 1) Perkembangan yang tidak sesuai dengan kebijakan umum APBD
- 2) Keadaan yang menyebabkan pergeseran anggaran antara organisasi
- 3) Keadaan yang menyebabkan saldo anggaran tahun sebelumnya harus digunakan untuk tahun berjalan,
- 4) Keadaan darurat
- 5) Keadaan luar biasa

Rebudgeting atau perubahan anggaran menurut Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menyatakan bahwa *rebudgeting* hanya dapat dilakukan satu kali dalam satu periode anggaran, kecuali dalam keadaan luar biasa. Keadaan luar biasa yang dimaksud adalah keadaan yang menyebabkan estimasi penerimaan dan pengeluaran dalam APBD mengalami kenaikan atau

penurunan lebih besar 50%. Berikut ini proses terjadinya perubahan anggaran pada APBD:

- 1) Pemerintah daerah mengajukan rancangan peraturan daerah tergantung perubahan APBD tahun anggaran yang bersangkutan untuk mendapatkan persetujuan DPRD sebelum tahun anggaran yang bersangkutan berakhir.
- 2) Persetujuan DPRD terhadap rancangan peraturan daerah, selambat-lambatnya tiga bulan sebelum berakhirnya periode anggaran
- 3) Proses evaluasi serta penetapan rancangan peraturan perubahan APBD dan rancangan peraturan kepala daerah tentang penjabaran perubahan APBD menjadi peraturan daerah dan peraturan kepala daerah.

Menurut Dougherty et al., (2003) *Rebudgeting* pada umumnya dilakukan untuk perbandingan target dan alokasi dengan kemajuan yang terjadi di lapangan. Adapun kemajuan yang terjadi akibat perubahan asumsi yang mempengaruhi pertimbangan atas pengeluaran dan penerimaan, sehingga target yang telah direncanakan sebelumnya dapat tercapai seperti yang diharapkan. Pada penelitian yang dilakukan Putri tahun 2020 menyatakan bahwa perubahan anggaran adalah revisi untuk publik memperbaiki ketidaksesuaian perencanaan anggaran dengan kebutuhan di lapangan yang disebabkan oleh perkembangan lingkungan pada pemerintah.

B. Penelitian Terdahulu

Terdapat sejumlah peneliti terdahulu yang telah mengkaji isu penyerapan anggaran. Dougherty et al., (2003) melakukan penelitian mengenai pelaksanaan anggaran di kota virginia barat. Penelitian ini menghasilkan bahwa perubahan anggaran dilakukan agar pelaksanaannya menjadi tepat sasaran serta dapat bermanfaat dalam pelaksanaannya bagi tahun anggaran berjalan. Perubahan anggaran juga dapat dilakukan sebagai bentuk penyesuaian yang disebabkan pertumbuhan ekonomi yang dapat memberi kontribusi atas peningkatan pendapatan.

Penelitian yang dilakukan Afrizal et al., pada tahun 2019 mengenai realisasi anggaran pendidikan pada kabupaten/kota di aceh, dengan menggunakan variabel kemandirian daerah, sisa anggaran, ukuran pemerintah daerah, pertumbuhan pendapatan daerah, dan belanja pendidikan. Hasil penelitian menunjukkan sisa anggaran berpengaruh dengan arah negatif terhadap realisasi anggaran Pendidikan. Hubungan negatif ini menunjukkan bahwa ketika sisa anggaran lebih tinggi, maka pengeluaran Pendidikan akan berkurang.

Penelitian selanjutnya oleh Anggriawan et al., pada tahun 2020, meneliti tentang pengaruh alokasi belanja murni, perubahan anggaran dan sisa anggaran tahun lalu terhadap penyerapan anggaran di lingkungan kerja pemerintah kota banda aceh dengan tahun anggaran 2014-2017. Hasil penelitiann ini menunjukkan bukti empiris bahwa perubahan anggaran tidak berpengaruh terhadap serapan anggaran, sementara alokasi belanja murni dan sisa anggaran tahun sebelumnya

berpengaruh negatif terhadap serapan anggaran. Penelitian ini menggunakan uji statistik analisis linear berganda.

Penelitian Erlina (2017) menguji pengaruh waktu penganggaran, surplus anggaran, dan pendapatan asli daerah atas penyerapan anggaran di kabupaten/kota di Sumatera Utara. Berdasarkan hasilnya penelitian tersebut menyebutkan bahwa pendapatan asli daerah berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran sedangkan surplus anggaran berpengaruh negatif terhadap serapan anggaran dan waktu penetapan anggaran tidak berpengaruh terhadap serapan anggaran. Adapun alat uji statistik yang digunakan ialah analisis linear berganda.

Selanjutnya Forrester dan Mullins (1992) meneliti tentang proses penganggaran ulang pada daerah. Penelitian ini mengkaji implikasi politik dalam menganalisis kondisi-kondisi yang terjadi pada pemerintah daerah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *rebudgeting* menjadi faktor utama dalam proses penganggaran belanja daerah.

Penelitian yang dilakukan Tehupuring tahun 2021 yang berfokus pada tekanan anggaran yang terjadi atas pelaksanaan anggaran di Indonesia. Penelitian ini menggunakan sampel yang terdiri dari pemerintah daerah tingkat provinsi, kabupaten, kota di Indonesia dengan periode 2016-2020. Berdasarkan penelitian tersebut hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *budget stress* berpengaruh dengan arah negatif terhadap pelaksanaan anggaran.

Rosdiana et al., melakukan penelitian tahun 2020 pada 23 pemerintah kabupaten/kota di Aceh. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh realisasi pendapatan, perubahan anggaran besaran anggaran dan sisa anggaran

pada kas daerah pada akhir tahun. Hasil penelitian menunjukkan bahwa realisasi pendapatan, jumlah anggaran dan sisa anggaran berpengaruh positif terhadap kas daerah sementara perubahan anggaran berpengaruh negatif terhadap kas daerah.

Penelitian Miller et al., (2007) mengenai target pelaksanaan anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sisa anggaran tahun sebelumnya dapat digunakan untuk mengimbangi rencana pembiayaan anggaran tahun berikutnya, terutama belanja modal dan operasi serta sebagai sumber pendapatan yang mendukung pembiayaan kegiatan yang direncanakan.

Penelitian yang dilakukan Jimenez (2009) mengenai studi kasus tekanan fiskal pada negara bagian dan negara lokal pada 47 negara bagian amerika serikat. Penelitian ini menunjukkan bahwa secara umum sektor publik negara lokal cenderung mengalami desentralisasi ketika negara bagian berada dalam tekanan fiskal. Terjadinya tekanan fiskal menandakan bahwa besarnya pengeluaran fungsional sementara alokasi penganggaran berkurang.

Penelitian yang dilakukan Darma et al., (2015) mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi serapan anggaran pemerintah daerah kabupaten/kota di Aceh. Penelitian ini menggunakan data sekunder dengan sumber data realisasi APBD pada 23 kabupaten/kota di Aceh. Pengujian analisis data menggunakan metode analisis linear berganda dengan hasil waktu penetapan anggaran dan perubahan tidak berpengaruh terhadap serapan anggaran dan sisa anggaran tahun sebelumnya berpengaruh negatif terhadap serapan anggaran.

Merujuk pada penrlitian Hanif (2017) tentang pengaruh waktu penetapan anggaran dan *fiscal stress* terhadap serapan anggaran pemerintah kabupaten/kota

di Prov. Aceh. Penelitian menggunakan metode analisis linear berganda menggunakan data sekunder dengan sampel pemerintah kabupaten/kota di Prov. Aceh selama 3 tahun. Hasil penelitian menunjukkan bahwa waktu penetapan anggaran dan *fiscal stress* berpengaruh negatif terhadap serapan anggaran.

Sama halnya dengan penelitian yang dilakukan Mauliansyah (2017) mengenai pengaruh waktu penetapan anggaran, besaran sisa lebih pembiayaan anggaran, perubahan anggaran terhadap serapan anggaran pada pemerintah kabupaten/kota di Sumatera Utara. Penelitian ini menggunakan data sekunder dengan sumber data realisasi APBD pada 33 kabupaten/kota di Sumatera Utara dengan periode 2011-2014. Hasil penelitian menunjukkan bahwa waktu penetapan anggaran dan perubahan anggaran berpengaruh positif terhadap serapan anggaran dan sisa lebih pembiayaan anggaran berpengaruh negatif terhadap serapan anggaran.

Sejalan dengan penelitian Rambe (2018) mengenai analisis faktor-faktor yang mempengaruhi penyerapan anggaran pada pemerintah kabupaten/kota di Sumatera Utara tahun 2015 dan 2016. Jenis penelitian yang digunakan merupakan penelitian asosiatif menggunakan data sekunder dengan populasi sebanyak 33 kab/kota. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sisa lebih pembiayaan anggaran berpengaruh negatif terhadap serapan anggaran dan pendapatan asli daerah dan perubahan anggaran berpengaruh positif terhadap serapan anggaran.

Demikian penelitian Surbakti (2019) dengan judul pengaruh waktu penetapan anggaran, sisa lebih pembiayaan anggaran dan pendapatan asli daerah terhadap penyerapan anggaran pada pemerintah kabupaten/kota di Sumatera Utara

periode 2015-2017. Jenis penelitian ini ialah penelitian asosiatif dengan menggunakan data sekunder. Metode penelitian yang digunakan adalah kuantitatif dengan analisis linear berganda. Hasil yang ditemukan dalam penelitian ini yaitu sisa lebih pembiayaan anggaran dan pendapatan asli daerah berpengaruh positif terhadap serapan anggaran.

Penelitian Putri (2020) meneliti pengaruh sisa lebih pembiayaan anggaran, perubahan anggaran dan *fiscal stress* terhadap serapan anggaran kabupaten/kota aceh periode 2016-2018. Penelitian ini menggunakan 23 populasi dengan analisis linear berganda. Hasil penelitian menyatakan bahwa sisa lebih pembiayaan anggaran dan perubahan anggaran berpengaruh negatif terhadap penyerapan anggaran, sedangkan *fiscal stress* berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran.

C. Originalitas Penelitian

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian Putri (2020) yang meneliti tentang Pengaruh Sisa Lebih Anggaran Tahun Sebelumnya, Perubahan Anggaran dan *Fiscal Stress* Terhadap Serapan Anggaran Pemerintah Kab/Kota di Provinsi Aceh. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Putri (2020) terlihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 3. Originalitas Penelitian

No.	Keterangan	Peneliti Terdahulu	Peneliti Sekarang
1	Variabel Independen	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sisa Lebih Anggaran Tahun Sebelumnya 2. Perubahan Anggaran 3. Fiscal Stress 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sisa Lebih Perhitungan Anggaran 2. Fiscal Stress 3. Pendapatan Asli Daerah
2	Variabel Dependen	Penyerapan Anggaran	Penyerapan Anggaran
3	Variabel	-	Perubahan Anggaran

	Moderating		
4	Lokasi Penelitian	Provinsi Aceh	Provinsi Jawa Barat
5	Tahun Anggaran	2016-2018	2016-2020

D. Pengembangan Hipotesis

1. Hubungan Sisa Lebih Perhitungan Anggaran dan Penyerapan Anggaran

Permasalahan klasik yang sering terjadi saat ini ialah adanya sisa anggaran setiap tahun pada laporan keuangan pemerintah daerah. Sisa anggaran tersebut dapat menyebabkan adanya penumpukan anggaran, dengan adanya penumpukan anggaran dapat diindikasikan sebagai salah satu sumber pendaan bagi belanja modal pemerintah daerah untuk memenuhi kebutuhan daerah, salah satunya yaitu pelayanan publik.

Sisa anggaran juga dapat digunakan untuk pendanaan periode berikutnya. Sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Mahmudi (2010) mengatakan bahwa sisa anggaran tahun sebelumnya dapat dimanfaatkan sebagai sumber pembiayaan atas pengelolaan anggaran tahun berikutnya seperti mendanai agenda-agenda pemerintah daerah dan kewajiban lainnya.

Hal ini sesuai dengan hasil riset yang dilakukan oleh Ardhini (2011) yang dilakukan pada kabupaten/kota di Jawa Tengah, yang menunjukkan bahwa sisa anggaran berpengaruh positif terhadap belanja modal. Merujuk pada penelitian yang dilakukan Rosdiana et al., (2020) pada 23 pemerintah kabupaten/kota di aceh menunjukkan bahwa sisa

anggaran berpengaruh positif terhadap kas daerah. Artinya, dengan adanya sisa anggaran dapat menunjang kas daerah dalam membiayai kegiatan-kegiatan terkait operasional pemerintahan.

Sejalan dengan penelitian Surbakti (2019) menyatakan bahwa sisa lebih perhitungan anggaran berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran. Artinya, semakin tinggi sisa anggaran tahun sebelumnya, maka semakin besar kas daerah dalam mendanai kegiatan yang menyangkut kepentingan daerah, sehingga mempengaruhi tingkat penyerapan anggaran pembiayaan daerah.

Berdasarkan teori *stewardship* disebutkan, bahwa pemerintah dalam menjalankan tugasnya harus mampu menjalankan tanggung jawabnya dengan baik agar berdampak kepada kesejahteraan masyarakat, salah satunya memenuhi kebutuhan daerah dengan memenuhi pelayanan publik. Berdasarkan pernyataan tersebut dapat diartikan bahwa sisa anggaran tahun sebelumnya dapat dimanfaatkan dengan sebagai dana penunjang oleh pemerintah daerah dan juga sebagai langkah antisipatif untuk menghadapi pelaksanaan anggaran pada triwulan IV sebagai ancap-ancang apabila realisasi penerimaan perpajakan tidak memenuhi target oleh karena itu, dengan adanya sisa anggaran diharapkan mampu memenuhi belanja pemerintah daerah yang besar. Besarnya sisa anggaran juga dapat memberikan dampak yang positif bagi pemerintah daerah, salah satunya yaitu berupa jasa giro dan pendapatan bunga pada pendapatan lain-lain PAD yang sah yang disimpan menggunakan jasa

perbankan. Oleh karena itu dengan adanya sisa anggaran dapat berfungsi sebagai sumber pendanaan yang dapat dimanfaatkan dalam memenuhi kebutuhan masing-masing daerah.

Berdasarkan pernyataan di atas, maka dapat diduga dengan adanya sisa lebih anggaran tahun sebelumnya dapat mempengaruhi tingkat penyerapan anggaran.

H1 : Sisa lebih perhitungan anggaran tahun sebelumnya berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran

2. Hubungan *Fiscal Stress* dan Penyerapan Anggaran

Fiscal stress terjadi semenjak diberlakukannya Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 mengenai otonomi daerah. Otonomi daerah merupakan bentuk desentralisasi pemerintah daerah dalam mengelola keuangan daerahnya sendiri, yang mana pemerintah diharapkan mampu memenuhi kebutuhan daerah masing-masing dengan meningkatkan penerimaannya sendiri.

Pemerintah daerah tidak siap dalam mengelola keuangannya secara mandiri sementara penerimaan daerah tidak dapat menutupi pengeluaran daerah itu sendiri dapat mempengaruhi kondisi keuangan pemerintah daerah. Keberhasilan pelaksanaan otonomi daerah dapat terlihat bagaimana pemerintah daerah mampu bertanggung jawab atas kondisi dan kebutuhan daerahnya. Ketidakmampuan pelaksanaan otonomi tersebut dapat menyebabkan terjadinya *fiscal stress*. Kondisi daerah yang

mengalami tekana fiskal menandakan bahwa pemerintah daerah belum mampu bertanggung jawab atas pembiayaan daerahnya.

Merujuk pada penelitian yang dilakukan Junita (2016) yang menyatakan bahwa *fiscal stress* berpengaruh dengan negatif terhadap perubahan belanja daerah. Hal ini menandakan bahwa tekanan fiskal dapat mempengaruhi kebutuhan belanja daerah yang besar tetapi tidak dapat menutupi dengan penerimaan pendapatan daerah yang ada. Sejalan dengan teori *stewardship* yang menegaskan bahwa pemerintah selaku manajemen yang mengutamakan kepentingan bersama dalam mencapai tujuan organisasi dituntut untuk dapat bertindak dengan pertimbangan yang logis dalam mengutamakan kepentingan bersama untuk mencapai kesejahteraan masyarakat guna menghindari terjadinya tekanan fiskal.

Sejalan dengan penelitian Hanif (2017) menyatakan *fiscal stress* berpengaruh terhadap serapan anggaran dengan arah negatif. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah yang mengalami *fiscal stress* mempunyai keleluasaan yang rendah dalam penyesuaian anggaran sehingga berdampak pada rendahnya kinerja penyerapan anggaran pada daerah tersebut dan pelayanan publik kepada masyarakat serta kebutuhan operasional pemerintah daerah tersebut tidak berjalan optimal.

Fenomena tersebut mencerminkan mencerminkan pembiayaan daerah yang besar, tetapi tidak diimbangi dengan kemampuan dalam memperoleh sumber pendapatan yang maksimal sehingga menyebabkan

terjadinya tekanan fiskal . Oleh karena itu dapat diduga bahwa *fiscal stress* dapat mengakibatkan rendahnya penyerapan anggaran.

H2 : *Fiscal stress* berpengaruh negatif terhadap penyerapan anggaran

3. Hubungan Pendapatan Asli Daerah dan Penyerapan Anggaran

Pendapatan asli daerah (PAD) merupakan sumber utama penerimaan daerah yang digunakan untuk belanja maupun pembiayaan hal-hal terkait dengan kegiatan daerah. Besarnya pendapatan daerah bergantung pada masing-masing potensi daerah yang berbeda, perbedaan ini menimbulkan perbedaan alokasi anggaran. Dalam penyusunan anggaran belanja, pemerintah daerah selalu mengasumsikan bahwa pendapatan asli daerah (PAD) dapat digunakan untuk mencukupi kebutuhan daerahnya.

Sesuai dengan temuan penelitian Gore (2009) dan Foley et al., (2007) menunjukkan bahwa realisasi pendapatan berpengaruh positif terhadap kas daerah. Artinya, semakin tinggi pendapatan suatu daerah maka semakin tinggi pula kas yang diterima daerah. Dengan tingginya realisasi pendapatan dapat digunakan untuk mendanai pembiayaan pemerintah daerah dalam pelaksanaan desentralisasi fiskal dengan menggunakan sumber pendapatan asli daerah.

Hal ini sejalan penelitian yang dilakukan oleh Surbakti (2019) dan Rambe (2018) yang menyatakan bahwa pendapatan asli daerah mempunyai pengaruh positif terhadap serapan anggaran. Semakin tinggi

pendapatan asli daerah, maka semakin tinggi tingkat penyerapan anggaran di daerah tersebut.

Berdasarkan teori *stewardship* disebutkan, *stewardship* mempunyai peran dalam mengelola serta bertanggung jawab atas perkembangan daerah, salah satunya yaitu dalam bentuk meningkatkan pendapatan masing-masing daerah yang menandakan keberhasilan pemerintah daerah dalam menggali sumber-sumber atas potensi daerah. Pemerintah daerah dengan potensi tinggi dapat mengakomodasi pendapatan tersebut untuk membiayai kegiatan-kegiatan operasional daerah. Tingginya pendapatan daerah menandakan tingginya tingkat kemandirian daerah atas pengelolaan keuangan daerah tersebut.

Pendapatan asli daerah tidak terlepas dari pertimbangan anggaran belanja pada pemerintah daerah, sebab pendapatan asli daerah merupakan salah satu target penunjang utama dalam memenuhi kebutuhan belanja daerah. Oleh karena itu, target atas penerimaan pendapatan asli daerah dapat mempengaruhi serapan anggaran, karena jika target penerimaan pendapatan asli daerah tidak tercapai, maka dapat berdampak pada belanja daerah yang akhirnya menyebabkan rendahnya penyerapan anggaran.

Oleh karena itu, dapat diduga bahwa pendapatan asli daerah dapat mempengaruhi penyerapan anggaran. Sebab dengan tingginya realisasi pendapatan daerah dapat mendukung pemerintah daerah dalam

memenuhi kebutuhan belanja sehingga dapat meningkatkan penyerapan anggaran pada sektor pemerintahan.

H3 : Pendapatan asli daerah berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran

4. Hubungan *Rebudgeting*, Memoderasi Sisa Lebih Perhitungan Anggaran dan Penyerapan Anggaran

Terjadinya perubahan anggaran bertujuan untuk memperbaiki perencanaan penganggaran yang telah ditetapkan. Pada umumnya perubahan anggaran hanya dapat dilakukan satu kali dalam satu periode tahun anggaran. Sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Nellyanti et al., (2016) yang menyatakan bahwa sisa anggaran merupakan salah satu objek untuk perubahan anggaran sebagai bentuk penyesuaian belanja daerah.

Sejalan dengan teori *stewardship* yang menggambarkan hubungan kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi yang didasari dengan filosofis sifat manusia yang dapat dipercaya dan bertanggung jawab, pemerintah selaku *steward* bertanggung jawab kepada masyarakat selaku *principal* dalam menyesuaikan anggaran, salah satunya dengan melakukan *rebudgeting* sebagai upaya mendorong terjadinya penyerapan anggaran.

Dilakukannya *rebudgeting* merupakan upaya pemerintah daerah untuk memperbaiki rencana keuangan sesuai dengan perkembangan yang terjadi dan berguna untuk meningkatkan penyerapan anggaran pada akhir

periode anggaran. Hal ini didukung dengan hasil penelitian Darma (2015) mengatakan bahwa perubahan anggaran berpengaruh positif terhadap serapan anggaran. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Dougherty et al., (2003) menyatakan bahwa perubahan anggaran dilakukan agar perencanaan dapat berjalan akurat dan tepat sasaran. Penelitian lain yang dilakukan Mauliansyah (2017) dan Rambe (2018) menunjukkan fakta empiris bahwa perubahan anggaran berpengaruh positif terhadap serapan anggaran. Artinya, semakin tinggi tingkat perubahan anggaran maka akan berdampak besar terhadap penyerapan anggaran.

Berdasarkan pernyataan di atas dapat diduga bahwa *rebudgeting* mampu memoderasi sisa anggaran tahun sebelumnya terhadap penyerapan anggaran. Adanya *rebudgeting* dapat menyesuaikan anggaran yang diterima atas sisa anggaran tahun sebelumnya yang dapat ditujukan terhadap pembiayaan daerah. *Rebudgeting* dapat dimanfaatkan sebagai dana penunjang oleh pemerintah daerah dan juga sebagai langkah antisipatif untuk menghadapi pelaksanaan anggaran apabila realisasi penerimaan perpajakan tidak memenuhi target, oleh karena itu dengan adanya diberlakukannya *rebudgeting* diharapkan mampu memenuhi belanja pemerintah daerah yang besar.

H4 : *Rebudgeting* memperkuat pengaruh positif sisa lebih perhitungan anggaran terhadap penyerapan anggaran

5. Hubungan *Rebudgeting*, Memoderasi *Fiscal Stress* dan Penyerapan Anggaran

Tuntutan dalam meningkatkan kemandirian keuangan daerah dapat memicu terjadinya *fiscal stress*. Upaya dalam meningkatkan keuangan daerah diperlukan penerimaan yang besar dari pendapatan asli daerah yang berguna untuk mengurangi *fiscal stress*. Salah satunya dengan menggali potensi penerimaan pajak.

Penelitian yang dilakukan oleh Putri (2020) mengenai *fiscal stress* terhadap penyerapan anggaran menyatakan bahwa *fiscal stress* berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Mauliansyah (2017) dan Rambe (2018) menyatakan bahwa perubahan anggaran berpengaruh positif terhadap serapan anggaran. Sesuai dengan teori *stewardship* yang mengutamakan kepentingan bersama untuk mencapai tujuan organisasi, maka pemerintah selaku *stewards* mempunyai tanggung jawab dalam meningkatkan penyerapan anggaran sehingga dapat mencapai tujuan organisasi dengan memenuhi kebutuhan pelayanan public.

Pemerintah daerah yang mengalami *fiscal stress* dapat mendorong pemerintah dalam membuat kebijakan-kebijakan yang dapat memaksimalkan penerimaan daerah sehingga dapat memenuhi kebutuhan pembiayaan daerah dan pelayanan publik. Salah satunya yaitu dengan melakukan *rebudgeting* atau yang dikenal dengan perubahan anggaran.

Perubahan anggaran sudah menjadi agenda rutin yang ditelaah ditetapkan pada pertengahan tahun anggaran. Perubahan anggaran dapat berubah karena beberapa hal, diantaranya adanya prediksi yang kurang tepat, serta perubahan kebijakan mengenai pajak dan retribusi daerah berdasarkan penyesuaian yang terjadi. Maka untuk itu perlu dilakukannya perubahan anggaran atau *rebudgeting* agar dapat mencapai target pada akhir periode anggaran.

Perubahan anggaran juga dapat memberikan kesempatan bagi pemerintah daerah dalam menetapkan perencanaan anggaran yang hendak dicapai. Salah satunya yaitu untuk meningkatkan kredibilitas pemerintahan supaya realisasi anggaran berjalan dengan baik serta kegiatan pemerintahan yang tidak terselesaikan semakin menurun. Atas dasar uraian tersebut dapat disimpulkan hipotesis sebagai berikut:

H5 : *Rebudgeting* memperlemah pengaruh negatif *fiscal stress* terhadap penyerapan anggaran

6. Hubungan *Rebudgeting*, Memoderasi Pendapatan Asli Daerah dan Penyerapan Anggaran

Menurut penelitian Dougherty et al., (2003) *Rebudgeting* dilakukan agar pelaksanaannya menjadi tepat sasaran serta dapat bermanfaat dalam pelaksanaannya bagi tahun anggaran berjalan. *Rebudgeting* diharapkan dapat mendorong peningkatan atas penerimaan daerah melalui pendapatan asli daerah. Salah satu bentuk perubahan anggaran yaitu dengan melakukan perubahan target penerimaan

pendapatan asli daerah (PAD) yang telah ditetapkan dapat berubah karena beberapa hal, diantaranya perubahan mengenai pajak dan retribusi daerah, serta kebijakan mengenai target penerimaan yang berubah.

Rebudgeting umumnya dilakukan pada pertengahan tahun anggaran, dilakukan *rebudgeting* guna untuk memperbaiki rencana anggaran yang dianggarkan agar dapat tepat sasaran. Dengan diberlakukannya *rebudgeting* dapat mengkonversikan anggaran pendapatan daerah yang telah ditetapkan pada awal tahun anggaran agar mampu memenuhi kebutuhan sesuai dengan keadaan yang terjadi pada tahun berjalan.

Sejalan dengan teori *stewardship stewardship* mempunyai peran dalam mengelola serta bertanggung jawab atas perkembangan daerah, salah satunya yaitu dalam bentuk meningkatkan pendapatan masing-masing daerah yang menandakan keberhasilan pemerintah daerah dalam menggali sumber-sumber atas potensi daerah. Hal ini dapat digunakan dalam memaksimalkan penerimaan pendapatan daerah agar dapat memenuhi pembiayaan daerah.

Salah satu bentuk memenuhi pembiayaan daerah adalah dengan terpenuhinya kebutuhan daerah sehingga dapat menjaga transparansi dan akuntabilitas pemerintahan dengan pencapaian berupa hasil kegiatan pembangunan yang dapat digunakan oleh masyarakat. Untuk memenuhi pembiayaan tersebut dibutuhkan peningkatan pendapatan daerah yang dapat mengurangi *fiscal stress* pada pemerintah daerah. Salah satunya

dengan menggali penerimaan pendapatan asli daerah semaksimal mungkin.

Adanya *rebudgeting* dapat menyesuaikan anggaran yang diterima atas pendapatan asli daerah yang dapat ditujukan terhadap pembiayaan daerah. *Rebudgeting* dapat dimanfaatkan sebagai sebagai dana penunjang oleh pemerintah daerah dan juga sebagai langkah antisipatif untuk menghadapi pelaksanaan anggaran apabila realisasi penerimaan perpajakan pada tahun berjalan yang tidak memenuhi target, oleh karena itu dengan adanya diberlakukannya *rebudgeting* diharapkan mampu memenuhi belanja pemerintah daerah yang besar.

Sesuai dengan penelitian Rosdiana et al., (2020) menyatakan bahwa realisasi pendapatan berpengaruh positif terhadap kas daerah. Hal ini dapat mempengaruhi tingkat penyerapan anggaran, sebab dengan kas daerah yang tinggi tentu dapat membiayai kegiatan operasional dan belanja daerah. Oleh karena itu, dapat diduga bahwa dengan dilakukannya *rebudgeting* dapat memoderasi pendapatan asli daerah terhadap penyerapan anggaran.

H6 : *Rebudgeting* memperkuat pengaruh positif pendapatan asli daerah terhadap penyerapan anggaran

Berdasarkan teori dan latar belakang permasalahan yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dirangkum sebagai berikut:

H1 = Sisa lebih perhitungan anggaran berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran

H2 = *Fiscal stress* berpengaruh negatif terhadap penyerapan anggaran

H3 = Pendapatan asli daerah berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran

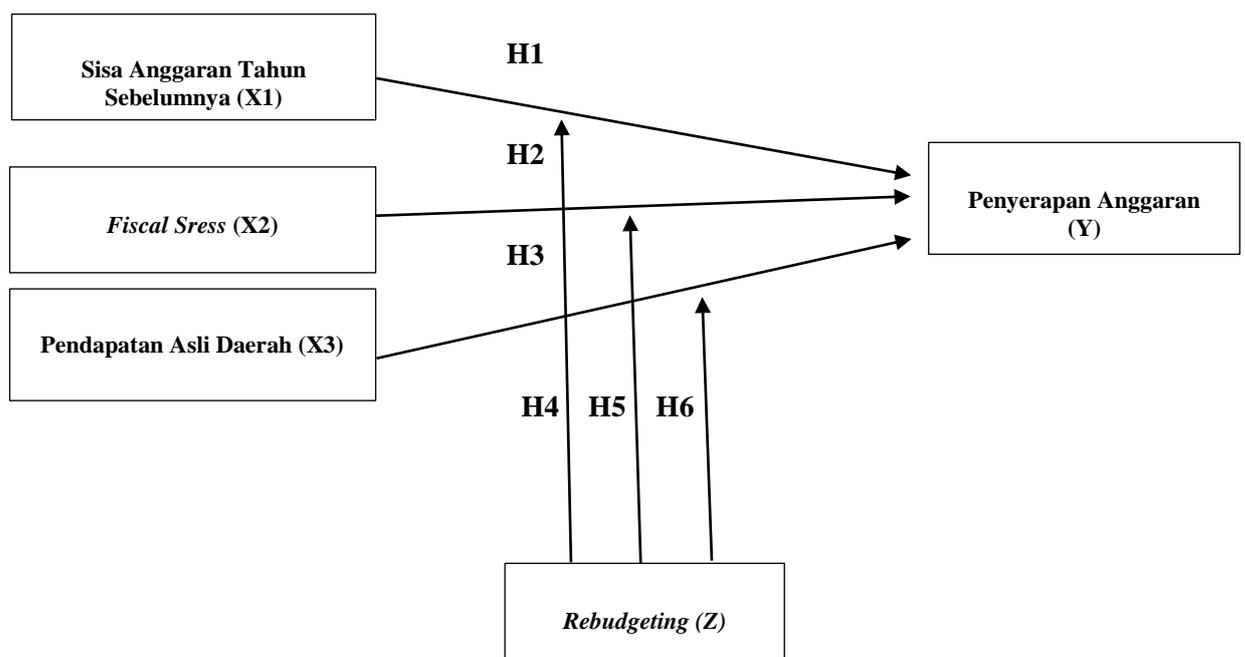
H4 = *Rebudgeting* memperkuat pengaruh positif sisa lebih perhitungan anggaran terhadap penyerapan anggaran

H5 = *Rebudgeting* memperlemah pengaruh negatif *fiscal stress* terhadap penyerapan anggaran

H6 = *Rebudgeting* memperkuat pengaruh positif pendapatan asli daerah terhadap penyerapan anggaran

E. Kerangka konseptual

Berdasarkan latar belakang, tujuan penelitian, tinjauan teoritis dan penelitian terdahulu sebagaimana yang telah diuraikan, maka peneliti membuat kerangka konseptual seperti gambar di bawah ini.



Gambar 1. Kerangka Konseptual

F. Model Penelitian

Adapun model matematis hubungan antar variabel regresi dengan variabel moderating adalah sebagai berikut:

$$Y = a + b_1SLPA - b_2FS + b_3PAD + b_4SLPA*RBG - b_5FS*RBG + b_6PAD*RBG + e$$

Keterangan :

Y	= Penyerapan Anggaran
a	= Konstanta
b1	= Koefisien Sisa Lebih Perhitungan Anggaran
b2	= Koefisien <i>Fiscal Stress</i>
b3	= Koefisien Pendapatan Asli Daerah
b4	= Koefisien Sisa Lebih Perhitungan Anggaran* <i>Rebudgeting</i>
b5	= Koefisien <i>Fiscal Stress</i> * <i>Rebudgeting</i>
b6	= Koefisien Pendapatan Asli Daerah* <i>Rebudgeting</i>
SLPA	= Sisa Lebih Perhitungan Anggaran
FS	= <i>Fiscal Stress</i>
PAD	= Pendapatan Asli Daerah
RBG	= <i>Rebudgeting</i>
ϵ	= Nilai Residu

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan melalui tahap pengumpulan data, pengolahan data, dan analisis data maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

- a. Sisa lebih perhitungan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap penyerapan anggaran
- b. *Fiscal stress* tidak berpengaruh terhadap penyerapan anggaran
- c. Pendapatan asli daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap penyerapan anggaran
- d. *Rebudgeting* tidak mampu memperkuat pengaruh sisa lebih perhitungan anggaran terhadap penyerapan anggaran
- e. *Rebudgeting* tidak memoderasi pengaruh *fiscal stress* terhadap penyerapan anggaran
- f. *Rebudgeting* tidak memoderasi pengaruh pendapatan asli daerah terhadap penyerapan anggaran.

B. Saran

- a. Bagi pemerintah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Barat agar dapat memaksimalkan tingkat penyerapan anggaran agar dapat memenuhi kebutuhan belanja serta dapat menjalankan proyek-proyek yang sudah direncanakan.

- b. Pada penelitian selanjutnya sebaiknya peneliti menggunakan variabel lain yang di duga dapat mempengaruhi penyerapan anggaran, penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan variabel moderasi lain selain variabel yang peneliti gunakan. Variabel yang dapat digunakan misalnya jenis pemerintahan daerah, sehingga mampu memberikan hasil yang lebih menyeluruh serta menjelaskan penyerapan anggaran yang terjadi pada pemerintah daerah.
- c. Memperluas wilayah penelitian misalnya dengan populasi seluruh kabupaten/kota di Indonesia dengan tujuan agar kesimpulan yang dihasilkan mempunyai cakupan pengetahuan dan informasi yang lebih baik terhadap penyerapan anggaran.