

## BAB II

### LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

#### 2.1. Teori Keagenan

Menurut Anthony dan Govindrajan (2005) Teori Keagenan adalah hubungan antara *principal* dan *agent* dimana satu atau lebih *principal* menyerahkan wewenang kepada orang lain (*agent*) untuk kepentingan mereka. Teori keagenan dapat menjelaskan mengenai konsep akuntabilitas, dimana dalam pengertian luas akuntabilitas dapat dipahami sebagai kewajiban pihak pemegang amanah dalam hal ini pemerintah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah dalam hal ini masyarakat yang diwakili oleh DPRD (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban (Mardiasmo, 2009:20). Masyarakat yang diwakili DPRD sebagai *principal* telah memberikan sumber daya kepada daerah berupa pembayaran pajak, retribusi dan sebagainya untuk dapat meningkatkan pendapatan asli daerah. Pemerintah daerah sebagai *agent* dalam hal ini, sudah seharusnya memberikan timbal balik kepada masyarakat dalam bentuk pelayanan publik semaksimal mungkin.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah dijelaskan bahwa DPRD berperan sebagai mitra kerja bupati dan walikota yang berperan dalam fungsi penganggaran, pengawasan dan legislasi. Selanjutnya dinyatakan bahwa anggota DPRD dipilih rakyat secara langsung. Ketentuan ini menyiratkan bahwa DPRD merupakan representasi rakyat dalam struktur

pengambilan keputusan formal oleh pemerintah daerah. Berdasarkan peraturan perundangan tersebut menunjukkan bahwa DPRD mempunyai karakteristik representatif yang bertugas melakukan pengawasan.

## **2.2. Pemerintah Daerah**

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah mendefinisikan Pemerintahan Daerah pada Pasal 1 ayat 2, yaitu:

“Pemerintahan Daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh Pemerintah Daerah dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.”

Sedangkan definisi Pemerintah Daerah menurut Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah pada Pasal 1 Ayat 3, yaitu:

“Pemerintah Daerah adalah Kepala Daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah yang memimpin pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah otonom.”

Aparatur Pemerintah Daerah yaitu gubernur, bupati, walikota, dan perangkat daerah sebagai unsur penyelenggaraan Pemerintah Daerah. DPRD adalah lembaga perwakilan rakyat daerah yang berkedudukan sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah. Aparatur Pemerintah Daerah meliputi para pejabat yang memiliki tingkatan dalam jabatan struktural (Eselon). Pejabat pada tingkatan paling bawah dalam tataran pemerintahan daerah adalah pejabat Eselon IV atau pejabat setingkat Kepala Sub Bagian, Kepala Sub Bidang, dan Kepala Seksi, sedangkan pejabat setingkat di atasnya adalah pejabat Eselon III atau pejabat setingkat Sekretaris, Kepala Bagian, dan Kepala Bidang. Pejabat setingkat

diatasnya lagi yaitu pejabat Eselon II atau pejabat setingkat Kepala Badan dan Kepala Dinas.

### **2.3. Satuan Kerja Perangkat Daerah**

Satuan Kerja Perangkat Daerah menurut Permendagri No. 21 tahun 2011 adalah instansi pemerintah daerah selaku pengguna anggaran/pengguna barang. Selain itu, SKPD didefinisikan sebagai organisasi/lembaga pada pemerintah daerah yang bertanggung jawab terhadap pelaksanaan dekonsentrasi/tugas pemerintahan di bidang tertentu di daerah provinsi, kabupaten/kota. Dalam melakukan proses pengelolaan keuangan daerah masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sesuai dengan ketentuan Permendagri No. 13 tahun 2006 yang diubah menjadi Permendagri No. 21 tahun 2011 dikatakan bahwa sebagai pengguna anggaran SKPD melakukan tugas antara lain proses penyusunan APBD, pelaksanaan dan penatausahaan belanja, pelaksanaan dan penataan pendapatan, pelaporan sampai kepada perubahan APBD. Satuan Kerja Perangkat Daerah dalam siklus pengelolaan keuangan daerah berada pada tingkatan ketiga dalam sistem manajemen dan pertanggungjawaban keuangan daerah yang bertanggungjawab langsung kepada Kepala Daerah melalui Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD).

Peran dan fungsi SKPD menjadi sangat penting karena sebagai pengguna anggaran tiap SKPD yang ada pada Badan/Dinas/Kantor pada pemerintah daerah melakukan hampir seluruh siklus pengelolaan keuangan daerah minus pemeriksaan. Keluarnya Undang-Undang No. 17 tahun 2003 yang menetapkan bahwa APBD harus disusun berdasarkan pendekatan prestasi kerja membuat

SKPD sebagai unit yang menggunakan anggaran dituntut untuk dapat mengajukan Rencana Kerja dan Anggaran SKPD (RKA-SKPD) yang sesuai dengan kebutuhan, efektif, ekonomis, dan efisien.

#### **2.4. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Akuntabilitas merupakan salah satu unsur pokok perwujudan *good governance* yang saat ini sedang diupayakan, pemerintah diminta melaporkan hasil dari program yang telah dilaksanakan sehingga masyarakat dapat menilai apakah pemerintah telah bekerja dengan ekonomis, efektif, dan efisien. Akuntabilitas juga diartikan sebagai kewajiban untuk mempertanggungjawabkan atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan kepada pihak yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban.

Menurut Lembaga Administrasi Negara (2003) tentang Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah menjelaskan bahwa Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah merupakan perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik. Perwujudan pertanggungjawaban ini kemudian disusun dan disampaikan dalam bentuk laporan yaitu Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP), Hoesada (2016).

Mardiasmo (2009) menguraikan dimensi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yaitu :

### 1. Akuntabilitas Hukum dan Kejujuran

Akuntabilitas hukum terkait dengan dilakukannya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam organisasi, sedangkan akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan, korupsi dan kolusi. Akuntabilitas hukum menjamin ditegakkannya supremasi hukum, sedangkan akuntabilitas kejujuran menjamin adanya praktik organisasi yang sehat.

### 2. Akuntabilitas Manajerial

Akuntabilitas manajerial yang dapat juga diartikan sebagai akuntabilitas kinerja (*performance accountability*) adalah pertanggungjawaban untuk melakukan pengelolaan organisasi secara efektif dan efisien.

### 3. Akuntabilitas Program

Akuntabilitas program juga berarti bahwa program-program organisasi hendaknya merupakan program yang bermutu dan mendukung strategi dalam pencapaian visi, misi dan tujuan organisasi. Lembaga publik harus mempertanggungjawabkan program yang telah dibuat sampai pada pelaksanaan program.

### 4. Akuntabilitas Kebijakan

Lembaga-lembaga publik hendaknya dapat mempertanggungjawabkan kebijakan yang telah ditetapkan dengan mempertimbangkan dampak dimasa depan. Dalam membuat kebijakan harus dipertimbangkan apa tujuan kebijakan tersebut, mengapa kebijakan itu dilakukan.

## 5. Akuntabilitas Finansial

Akuntabilitas ini merupakan pertanggungjawaban lembaga-lembaga publik untuk menggunakan dana publik (*public money*) secara ekonomis, efisien dan efektif, tidak ada pemborosan dan kebocoran dana, serta korupsi. Akuntabilitas ini mengharuskan lembaga-lembaga publik untuk membuat laporan keuangan untuk menggambarkan kinerja finansial organisasi kepada pihak luar.

### **2.4.1. Prinsip-Prinsip Pelaksanaan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang ditetapkan oleh Kepala Lembaga Administrasi Negara terdapat beberapa prinsip, agar akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat terwujud :

1. Komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
2. Menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
3. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.
4. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
5. Jujur, obyektif, transparan, dan akurat.
6. Menyajikan keberhasilan dan kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

#### 2.4.2. Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Pusdiklatwas BPKP (2007), metode pertanggungjawaban meliputi tahap-tahap sebagai berikut:

1. Penetapan perencanaan strategik.
2. Pengukuran Kinerja.
3. Pelaporan Kinerja.
4. Pemanfaatan informasi kinerja bagi perbaikan kinerja secara berkesinambungan.

Tahapan yang dimulai dari penyusunan perencanaan strategik (Renstra) yang meliputi penyusunan visi, misi, tujuan dan sasaran yang ditetapkan, kemudian dijabarkan dalam perencanaan kinerja tahunan yang dibuat setiap tahun.

Rencana kinerja ini mengungkapkan seluruh target kinerja yang ingin dicapai (*output/outcome*) dari seluruh sasaran strategik dalam tahun yang bersangkutan serta strategi untuk mencapainya. Rencana kinerja ini merupakan tolok ukur yang akan digunakan dalam penilaian kinerja penyelenggaraan pemerintah untuk suatu periode tertentu. Setelah rencana kinerja ditetapkan, tahap selanjutnya adalah pengukuran kinerja. Data kinerja tersebut merupakan capaian kinerja yang akan digunakan untuk pengukuran kinerja, maka instansi pemerintah perlu mengembangkan sistem pengumpulan data kinerja, yaitu tatanan, instrument dan metode pengumpulan data kinerja.

Pada akhir suatu periode, capaian kinerja tersebut dilaporkan kepada pihak yang berkepentingan atau yang meminta dalam bentuk Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Tahap terakhir informasi yang termuat

dalam LAKIP tersebut dimanfaatkan bagi perbaikan kinerja instansi secara berkesinambungan.

## **2.5. Anggaran Berbasis Kinerja**

Menurut Anggarini dan Puranto (2010) Anggaran berbasis kinerja merupakan sistem perencanaan, penganggaran, dan evaluasi yang menekankan pada keterkaitan antara anggaran dengan hasil yang diinginkan. Penganggaran berbasis kinerja diantaranya menjadi jawaban untuk digunakan sebagai alat pengukur dan pertanggungjawaban kinerja pemerintah. Menurut Halim (2007:177) anggaran berbasis kinerja merupakan metode penganggaran bagi manajemen untuk mengaitkan setiap pendanaan dalam kegiatan-kegiatan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran tersebut. Keluaran dan hasil tersebut dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kinerja.

Pendekatan anggaran berbasis kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolok ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan konsep *value for money* dan pengawasan atas kinerja output. Menurut Anggarini dan Puranto (2010:101) Anggaran Berbasis Kinerja yang efektif akan mengidentifikasi keterkaitan antara nilai uang dan hasil, serta dapat menjelaskan bagaimana keterkaitan tersebut dapat terjadi yang merupakan pengelolaan secara efektif. Jika terjadi perbedaan antara rencana dan realisasinya, dapat dilakukan evaluasi sumber-sumber input dan



bagaimana keterkaitannya dengan *output* dan *outcome* untuk menentukan efektivitas dan efisiensi pelaksanaan program. Pendekatan ini juga mengutamakan mekanisme penentuan dan pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam proses pengambilan keputusan (Mardiasmo, 2009:84).

### **2.5.1. Karakteristik dan Tujuan Anggaran Berbasis Kinerja**

Karakteristik Anggaran Berbasis Kinerja menurut Anggarini dan Puranto (2010:101) adalah sebagai berikut :

1. Pengeluaran anggaran didasarkan pada tujuan dan sasaran kinerja.
2. Anggaran berbasis kinerja didasarkan pada pelaksanaan *value for money*.
3. Adanya hubungan antara masukan dengan keluaran yang ingin dicapai.
4. Adanya peranan indikator efisiensi dalam proses penyusunan anggaran berbasis kinerja.

Menurut Anggarini dan Puranto (2010:103), Anggaran Berbasis Kinerja memiliki tujuan sebagai berikut:

1. Efisiensi pelaksanaan anggaran dengan menghubungkan kerja dan kegiatan terhadap biaya.
2. Mendukung alokasi anggaran terhadap prioritas program dan kegiatan.
3. Meningkatkan kualitas pelayanan publik.
4. Merubah paradigma dan kinerja lembaga berdasarkan besar dana yang menjadi penilaian berdasarkan pencapaian kinerja yang diukur dengan

indikator-indikator substantif yang dihasilkan suatu program atau kegiatan yang dilaksanakan secara efisien, efektif, ekonomis, dan sejalan dengan kebijakan organisasi.

### **2.5.2. Siklus Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja**

Menurut Buku Pedoman Anggaran Berbasis Kinerja dari Kementerian Keuangan (2009), penerapan Anggaran Berbasis Kinerja yang lebih menekankan pada informasi kinerja harus menjalani siklus berupa:

1. Penetapan Sasaran Strategis Kementerian/Lembaga
2. Penetapan *outcome*, program, *output*, dan kegiatan
3. Penetapan indikator kinerja utama program dan indikator kinerja kegiatan
4. Penetapan standar biaya
5. Penghitungan kebutuhan anggaran
6. Pelaksanaan kegiatan dan pembelanjaan
7. Pertanggungjawaban
8. Pengukuran dan evaluasi kinerja

### **2.5.3. Manfaat Anggaran Berbasis Kinerja**

Dalam penerapannya anggaran berbasis kinerja memegang peranan untuk memperbaiki proses penganggaran di sektor publik. Menurut Anggarini dan Puranto (2010:104) ada beberapa manfaat yang diperoleh dari anggaran berbasis kinerja :

1. Bagi Masyarakat

Sebagai pernyataan pembangunan yang dinyatakan pemerintah untuk menjawab setiap kebutuhan, tuntutan atau aspirasi masyarakat guna mencapai kesejahteraan masyarakat.

2. Bagi Kepala Daerah Selaku Manajemen

Sebagai alat manajemen untuk mengendalikan dan mengarahkan setiap aktivitas dalam pemerintah daerah agar senantiasa mengacu kepada rencana yang dibuat.

3. Bagi Aparatur dan Satuan Kerja

Sebagai sarana untuk mendorong setiap satuan kerja lebih selektif dalam merencanakan aktivitas berdasarkan skala prioritas daerah, tugas pokok dan fungsi, tujuan serta sasaran, serta terjaminnya sinkronisasi aktivitas dan terhindarnya tumpang tindih aktivitas.

4. Bagi *stakeholder* yang diwakili DPRD

Sebagai media komunikasi dan pertanggungjawaban tentang keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi pemerintah daerah dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan, serta menerangkan kinerja yang telah dilaksanakan.

## **2.6. Kejelasan Sasaran Anggaran**

Anggaran merupakan alat terpenting bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat. Anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh masyarakat dan menciptakan

akuntabilitas terhadap masyarakat. Salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Menurut Kenis (1979) kejelasan sasaran anggaran merupakan gambaran sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh pegawai yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Hal tersebut dibuktikan dalam Bastian (2006) yang menyatakan kejelasan dan spesifikasi sasaran anggaran mempunyai dampak positif terhadap komitmen pencapaian sasaran dan timbulnya kepuasan terhadap aparat pemerintah.

Selain itu Locke dan Latham (1984) berpendapat bahwa sasaran anggaran yang spesifik akan lebih produktif bila dibandingkan dengan tidak adanya sasaran yang spesifik, karena akan menyebabkan para pegawai merasa kebingungan, tertekan dan merasa tidak puas. Kejelasan sasaran anggaran akan memudahkan SKPD untuk menyusun rencana kegiatan dengan tujuan yang ingin dicapai oleh pemerintah daerah, sehingga anggaran dapat dijadikan tolok ukur pencapaian kinerja dengan kata lain kualitas anggaran daerah dapat menentukan kualitas pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintah daerah. Dimensi kejelasan tujuan anggaran terdiri dari:

1. Pengetahuan mengenai tujuan anggaran
2. Pemikiran mengenai tujuan anggaran
3. Pemahaman mengenai tujuan anggaran
4. Prioritas terhadap tujuan anggaran

### 2.6.1. Manfaat Kejelasan Sasaran Anggaran

Menurut Locke dan Latham (1984) manfaat kejelasan sasaran anggaran adalah sebagai berikut :

1. Meningkatnya produktivitas dan perbaikan kualitas kerja. Kejelasan sasaran anggaran akan memberikan motivasi untuk meningkatkan produktivitas kerja.
2. Membantu menjelaskan sasaran yang diharapkan. Sasaran anggaran yang jelas akan memberikan gambaran yang akan dicapai.
3. Menghilangkan kejenuhan.
4. Meningkatkan kepuasan terhadap hasil yang dicapai.
5. Mempengaruhi tingkat persaingan pekerja secara spontan yang mana lebih lanjut akan meningkatkan kinerja mereka. Setiap pekerja akan termotivasi untuk bersaing secara sportif untuk bekerja sebab mereka dapat memahami arah perusahaan dengan mengetahui sasaran yang jelas.
6. Meningkatkan rasa kepercayaan diri dan rasa bangga jika sasaran tercapai dan akan menerima tantangan lebih lanjut.
7. Membangkitkan rasa mampu dalam bekerja sehingga akan meningkatkan kinerja. Sasaran yang jelas akan mampu membangkitkan motivasi kerja yang pada gilirannya akan meningkatkan kinerja para pekerja.

## 2.7. Sistem Pelaporan

Pemerintah daerah selaku pengelola dana publik harus mampu menyediakan informasi keuangan yang diperlukan secara aktual, relevan, tepat waktu, konsisten dan dapat dipercaya. Menurut Romney dan Steinbart (2015) sistem adalah serangkaian dua atau lebih komponen yang saling terkait dan berinteraksi untuk mencapai tujuan. Sebagian besar sistem terdiri dari subsistem yang lebih kecil yang mengandung sistem yang lebih besar.

Menurut Mardiasmo (2009) Laporan keuangan merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas sektor publik, karena laporan keuangan mencerminkan kondisi keuangan pemerintah pada suatu periode dan sebagai alat komunikasi antara data keuangan pemerintah dengan pihak-pihak berkepentingan.

Sistem pelaporan keuangan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan (pimpinan unit anggaran) kepada atasan (kepala bagian anggaran). Sistem pelaporan keuangan diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja pimpinan dalam hal ini pemerintah daerah untuk mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Setiap instansi pemerintah berkewajiban untuk memberikan informasi keuangan dan informasi lainnya yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, politik oleh pihak-pihak berkepentingan.

Lembaga Administrasi Negara (LAN) dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (2000), mengemukakan bahwa laporan yang baik adalah laporan yang harus disusun secara jujur, objektif, transparan. Laporan diperlukan untuk mengukur aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan dalam rangka meningkatkan

kinerja dan akuntabilitas pada pelaksanaan suatu rencana atau waktu mengimplementasikan suatu anggaran. Menurut Bastian (2011) adapun kriteria sistem pelaporan yang baik apabila laporan keuangan yang dibuat sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan dan instansi pemerintah menerbitkan laporan keuangan yang dijelaskan dalam persyaratan pelaporan keuangan organisasi sektor publik, jujur, objektif dan transparan. Dengan demikian ketiadaan laporan yang baik secara tidak langsung menunjukkan lemahnya akuntabilitas. Lemahnya akuntabilitas menunjukkan lemahnya sistem yang menyebabkan terjadinya penyelewengan seperti korupsi sistemik. Oleh karena itu diperlukan sistem pelaporan yang kondusif agar terlaksana suatu proses yang komprehensif mulai dari perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, pengawasan, pemeriksaan, serta tuntutan ganti rugi, sehingga apa yang diharapkan dari setiap program pembangunan di daerah dapat terwujud (Anggarini dan Purwanto, 2010).

Sejak penerapan PP Nomor 71 Tahun 2010 dengan menggunakan standar akuntansi berbasis akrual, maka komponen laporan keuangan pemerintah adalah :

1. Laporan Realisasi Anggaran
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
3. Neraca
4. Laporan Operasional
5. Laporan Arus Kas
6. Laporan Perubahan Ekuitas
7. Catatan Atas Laporan Keuangan

## 2.8. Pengendalian Akuntansi

Menurut Hoesada (2016) pengendalian akuntansi adalah tentang membangun sistem penilaian kinerja *real time* dan objektif untuk kinerja akuntansi, membangun sistem imbalan, teguran, peringatan, dan sanksi. Sedangkan menurut Mulyadi (2016) Pengendalian akuntansi merupakan bagian dari sistem pengendalian internal, meliputi struktur organisasi, metode, dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan, terutama untuk menjaga aset organisasi dan mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi.

Ada beberapa hal yang perlu diperhatikan mengenai bagaimana melakukan pengendalian akuntansi menurut Hoesada (2016) yaitu:

1. Pengendalian akuntansi mencakup akuntansi sebagai catatan realisasi anggaran dibandingkan secara *real time* dengan APBN/APBD untuk mengetahui sisa anggaran setiap saat.
2. Pengendalian akuntansi mencakup jurnal, buku besar, dan buku besar pembantu seperti persediaan per jenis persediaan, aset tetap per jenis aset tetap, utang per nama kreditor, dan piutang per nama debitur yang merupakan pengendalian terpenting.
3. Akuntansi terkendali apabila laporan keuangan selesai tepat jadwal, laporan keuangan memperoleh opini WTP dari BPK, di dalamnya telah termasuk Laporan Realisasi Anggaran yang mulus tanpa cacat.



## **2.9. Kerangka Konseptual**

### **2.9.1. Hubungan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Anggaran berbasis kinerja adalah sistem perencanaan, penganggaran dan evaluasi yang menekankan pada keterkaitan antara anggaran dengan hasil yang diinginkan (Anggarini dan Puranto, 2010). Hasil tersebut selanjutnya dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kerja. Sedangkan bagaimana target atau tujuan itu dicapai, dituangkan dalam program diikuti dengan pembiayaan pada setiap tingkat tujuan, sehingga setiap dana yang dikeluarkan dapat dipertanggungjawabkan kemanfaatannya.

Menurut Anggarini dan Puranto (2010) penganggaran berbasis kinerja juga menjadi jawaban untuk digunakan sebagai alat pengukuran dan pertanggungjawaban kinerja pemerintah dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan, serta menerangkan kinerja yang telah dilaksanakan. Dengan anggaran berbasis kinerja akan terlihat hubungan yang jelas antara pemasukan, pengeluaran dan hasil yang diharapkan serta mendukung terciptanya sistem pemerintahan yang baik, sehingga jika penerapan anggaran berbasis kinerja tidak sesuai akan berakibat pada kualitas informasi yang buruk dan bisa mempengaruhi ketepatan pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan yang baik tentu mempengaruhi akuntabilitas publik yang tercermin dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah, sebagai gambaran mengenai tingkat pencapaian kinerja, sasaran program dan kegiatan serta indikator baik keberhasilan-keberhasilan

kinerja yang telah dicapai maupun kegagalan pada periode tahun tertentu kepada masyarakat.

### **2.9.2. Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Mardiasmo (2009) menyatakan bahwa anggaran merupakan dokumen/kontrak politik antara pemerintah daerah dan DPRD sebagai perwakilan masyarakat untuk masa yang akan datang, sehingga DPRD akan mengawasi kinerja pemerintah melalui anggaran. Akibatnya, anggaran daerah harus bisa menjadi tolok ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga dalam perencanaan anggarannya pemerintah daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja dengan jelas. Kejelasan sasaran anggaran merupakan gambaran sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh pegawai yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Adanya sasaran anggaran yang jelas akan mempermudah dalam proses mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka mencapai tujuan-tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya (Hoesada, 2016).

Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, dan menimbulkan kondisi lingkungan yang tidak pasti. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran sangat berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah untuk dipertanggungjawabkan kepada publik atas apa yang telah atau sedang dikerjakan untuk mencapai sasaran pemerintah yang sudah ditetapkan diawal.

### **2.9.3. Hubungan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Lembaga Administrasi Negara (LAN) dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) (2000) mengemukakan laporan yang baik adalah laporan yang harus disusun secara jujur, objektif, dan transparan. Laporan diperlukan untuk mengukur aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan dalam rangka meningkatkan kinerja dan akuntabilitas pada pelaksanaan suatu rencana atau waktu mengimplementasikan suatu anggaran, sehingga manajemen dapat mengetahui hasil dari pelaksanaan rencana atau pencapaian sasaran anggaran yang ditetapkan.

Menurut Nordiawan dan Hertianti (2010) laporan keuangan menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas bagi keputusan ekonomi, sosial, maupun politik. Dengan demikian ketiadaan laporan keuangan menunjukkan lemahnya akuntabilitas. Lemahnya akuntabilitas menunjukkan lemahnya sistem yang menyebabkan terjadinya penyelewengan seperti korupsi sistemik. Oleh karena itu diperlukan sistem pelaporan yang kondusif agar terlaksana suatu proses yang komprehensif mulai dari perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, pengawasan, pemeriksaan, serta tuntutan ganti rugi, sehingga apa yang diharapkan dari setiap program pembangunan di daerah dapat terwujud (Anggarini dan Purwanto, 2010). Hal itu didukung oleh pendapat Mahmudi (2016) yang menyatakan bahwa instansi pemerintah harus membangun dan memiliki sistem pelaporan keuangan yang baik.

#### **2.9.4. Hubungan Pengendalian Akuntansi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Pengendalian Akuntansi adalah tentang membangun sistem penilaian kinerja *real time* dan objektif untuk kinerja akuntansi, membangun sistem imbalan, teguran, peringatan dan sanksi (Hoesada, 2016). Penggunaan sistem pengendalian akuntansi tersebut memungkinkan pemerintah untuk membuat keputusan-keputusan yang lebih baik, mengontrol operasi-operasi dengan lebih efektif, mampu mengestimasi biaya dan profitabilitas keberhasilan tertentu dan memilih alternatif terbaik dalam kasus dan masalah sehingga meningkatkan kinerja.

Selain itu Bastian (2011) juga menyatakan bahwa pengendalian akuntansi bermanfaat dalam mengukur, mengevaluasi akuntabilitas kinerja dan dapat memotivasi pemerintah dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Namun menurut Mardiasmo (2009) peningkatan manfaat tersebut bisa dirasakan jika perencanaan dan pengendalian terhadap aktivitas dengan sistem akuntansi sektor publik dilakukan perbaikan sehingga diharapkan dapat membantu meningkatkan transparansi efisiensi serta efektivitas pemerintah daerah, terutama akuntabilitas dalam memberikan informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah daerah.

#### **2.10. Penelitian Terdahulu**

Terdapat penelitian-penelitian terdahulu tentang anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan, dan pengendalian akuntansi

terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Tabel berikut merupakan ringkasan penelitian-penelitian terdahulu :

**Tabel 2.1**  
**Tabel Penelitian Terdahulu**

Peneliti	Variabel	Sampel	Hasil
Masparwati (2017)	Variabel Independen (X) : Anggaran Berbasis Kinerja, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, dan Motivasi. Variabel Dependen (Y) : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Sragen	Anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.  Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.  Sistem Pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.  Motivasi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
Wahyuni, <i>dkk</i> (2014)	Variabel Independen (X) : Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan.  Variabel	Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Rokan Hulu.	Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.  Pengendalian

	<p>Dependen (Y) : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>		<p>akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p>
Soraya, <i>dkk</i> (2015)	<p>Variabel Independen (X) : Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Pelaporan.</p> <p>Variabel Dependen (Y) : Akuntabilitas Kinerja</p>	Badan Pertanahan Nasional Wilayah Sumatera Selatan	<p>Anggaran Berbasis Kinerja tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.</p> <p>Sistem pelaporan keuangan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja.</p>
Herawaty (2011)	<p>Variabel Independen (X) : Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan.</p> <p>Variabel Dependen (Y) : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Jambi	<p>Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh negatif terhadap Akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah.</p> <p>Pengendalian Akuntansi berpengaruh negatif terhadap Akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah.</p> <p>Sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas</p>

			kinerja instansi pemerintah.
Hidayattullah dan Herdjiono (2015)	<p>Variabel Independen (X) : Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan</p> <p>Variabel Dependen (Y) : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	Satuan Kerja Perangkat Daerah di Merauke	<p>Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>Sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p>

Sumber : Penelitian terdahulu

## **2.11. Pengembangan Hipotesis**

### **2.11.1. Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Anggaran berbasis kinerja adalah sistem perencanaan, penganggaran dan evaluasi yang menekankan pada keterkaitan antara anggaran dengan hasil yang diinginkan (Anggarini dan Puranto, 2010). Menurut Anggarini dan Puranto (2010) penganggaran berbasis kinerja juga menjadi jawaban untuk digunakan sebagai alat pengukuran dan pertanggungjawaban kinerja pemerintah. Dengan anggaran berbasis kinerja akan terlihat hubungan yang jelas antara pemasukan, pengeluaran

dan hasil yang diharapkan serta mendukung terciptanya sistem pemerintahan yang baik dengan pengambilan keputusan yang tepat.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Masparwati (2017) membuktikan bahwa anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Namun, penelitian yang dilakukan Soraya, *dkk* (2015) menyatakan bahwa anggaran berbasis kinerja tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penerapan anggaran berbasis kinerja yang baik akan berdampak pada pengambilan keputusan yang baik dan mempengaruhi akuntabilitas publik yang tercermin dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah, sebagai gambaran mengenai tingkat pencapaian kinerja. Berdasarkan uraian tersebut peneliti mengembangkan hipotesis pertama dalam penelitian ini, sebagai berikut :

**H<sub>a1</sub> : Anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.**

#### **2.11.2. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Kejelasan sasaran anggaran merupakan salah satu karakteristik penting dalam disusunnya anggaran sebagai bentuk estimasi dan rencana kerja pemerintah. Kejelasan sasaran anggaran memuat tujuan pemerintah yang ditampilkan secara sederhana, namun spesifik dan mudah dimengerti oleh para pengguna anggaran. Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas maka pemerintah akan lebih mudah dalam pencapaian tujuan pemerintah yang sudah ditetapkan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat (Hoesada, 2016).



Penelitian oleh Masparwati (2017) membuktikan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian tersebut didukung oleh penelitian yang dilakukan Wahyuni, dkk (2014) dan Hidayattullah dan Herdjiono (2015) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berkebalikan dengan hasil penelitian Herawaty (2011) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Berdasarkan uraian tersebut peneliti mengembangkan hipotesis pertama dalam penelitian ini, sebagai berikut :

**H<sub>a2</sub> : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**

### **2.11.3. Pengaruh Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Penyajian laporan menjadi bentuk pertanggungjawaban secara tertulis atas kinerja keuangan sehingga mencerminkan akuntabilitas pengelolaan keuangan publik. Dengan demikian ketiadaan laporan keuangan menunjukkan lemahnya akuntabilitas. Lemahnya akuntabilitas menunjukkan lemahnya sistem yang menyebabkan terjadinya penyelewengan seperti korupsi sistemik. Oleh karena itu diperlukan sistem pelaporan yang kondusif agar terlaksana suatu proses yang komprehensif mulai dari perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, pengawasan, pemeriksaan, serta tuntutan ganti

rugi, sehingga apa yang diharapkan dari setiap program pembangunan di daerah dapat terwujud (Anggarini dan Purwanto, 2010).

Penelitian oleh Soraya, *dkk* (2015) menyatakan bahwa sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sedangkan Masparwati (2017) menyatakan bahwa sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Berdasarkan uraian tersebut peneliti mengembangkan hipotesis pertama dalam penelitian ini, sebagai berikut :

**H<sub>a3</sub> : Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**

#### **2.11.4. Pengaruh Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Pengendalian Akuntansi adalah tentang membangun sistem penilaian kinerja *real time* dan objektif untuk kinerja akuntansi, membangun sistem imbalan, teguran, peringatan dan sanksi (Hoesada, 2016). Menurut Bastian (2011) pengendalian akuntansi bermanfaat dalam mengukur, mengevaluasi akuntabilitas kinerja dan dapat memotivasi pemerintah dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Namun Mardiasmo (2009) menyatakan bahwa peningkatan manfaat tersebut bisa dirasakan jika perencanaan dan pengendalian terhadap aktivitas dengan sistem akuntansi sektor publik dilakukan perbaikan sehingga diharapkan dapat membantu meningkatkan transparansi efisiensi serta efektivitas pemerintah daerah, terutama akuntabilitas dalam memberikan informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah daerah.

Penelitian oleh Hidayattullah dan Herdjiono (2015) menyatakan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Namun penelitian tersebut bertolak belakang dengan penelitian Herawaty (2011) dan Wahyuni, dkk (2014) yang menyatakan bahwa pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Meskipun hasil penelitian terdahulu cenderung menyatakan pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, namun teori dalam penelitian ini menyatakan bahwa pengendalian akuntansi digunakan untuk evaluasi dan mengukur akuntabilitas kinerja, yang berarti semakin tinggi pengendalian akuntansi maka semakin tinggi pula akuntabilitas kinerja yang ada. Berdasarkan kerangka pemikiran logis tersebut peneliti mengembangkan hipotesis keempat dalam penelitian ini, sebagai berikut :

**H<sub>a4</sub> : Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**