

BAB II

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Scott (2015) dalam konsep *Agency Theory* merupakan suatu hubungan atau kontrak antara *principal* dengan *agent*. *Principal* adalah pihak yang mempekerjakan *agent* untuk melakukan tugas demi kepentingan *principal*, sedangkan *agent* adalah pihak yang menjalankan kepentingan *principal*. Menurut Emilia, dkk (2013) menyatakan bahwa hubungan keagenan merupakan sebuah kontrak antara pemerintah (*agent*) dengan masyarakat (*principal*). Konflik yang terjadi antara *principal* dan *agent*, biasanya terjadi karena *agent* tidak selalu melakukan tugasnya sesuai dengan kepentingan dari *principal*.

Pemerintah di Indonesia kini telah menerapkan anggaran berbasis kinerja sebagai upaya pemerintah dalam memperbaiki kinerja. Penerapan anggaran berbasis kinerja yang diterapkan mewajibkan pemerintah daerah untuk menyajikan laporan pelaksanaan anggaran sebagai bentuk pertanggungjawaban, dimana dalam praktik pelaporan pelaksanaan anggaran didasarkan pada teori keagenan. Masyarakat sebagai *principal* akan mengawasi perilaku pemerintah dalam menjalankan tugasnya sesuai dengan tujuan dari pemerintah agar tepat sasaran. Wujud utama kegiatan pemerintah dalam menjalankan tugasnya adalah memberikan pelayanan kepada publik serta masyarakat yang menjadi sumber dana utama kegiatan pemerintahan. Keterkaitan antara keduanya, membuat masyarakat berhak disebut sebagai *principal* dalam hubungannya dengan teori

keagenan. Pengawasan perilaku pemerintah dan pertanggungjawaban pada pengelolaan sumber daya yang telah dipercayakan kepada pemerintah dapat dilakukan melalui laporan keuangan secara periodik (Prastianingrum *dkk*, 2019). Dengan laporan keuangan, masyarakat dapat mengetahui kinerja serta tanggung jawab pemerintah dalam meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

2.2. Anggaran Sektor Publik

Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang akan dicapai oleh suatu organisasi dalam periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran moneter (Mahsun *dkk*, 2013). Dalam organisasi sektor publik, peran anggaran menjadi sangat penting dalam memberikan informasi yang berkaitan dengan proses pengalokasian dana program kerja pemerintah dan dana yang digunakan berasal dari publik. Selain itu, anggaran sektor publik dirancang untuk membantu pemerintah dalam memperbaiki kinerja instansi pemerintah dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Sehingga, anggaran sektor publik dipergunakan sebagai tolak ukur dalam setiap program yang dilakukan oleh pemerintah.

Dalam penerapan anggaran sektor publik terdapat beberapa karakteristik sebagai berikut:

1. Terdapat dua satuan dalam anggaran yakni satuan keuangan dan satuan non keuangan.
2. Pada umumnya anggaran mencakup jangka waktu tertentu.
3. Isinya berkaitan dengan komitmen untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan.

4. Usulan anggaran ditelaah dan disetujui oleh pihak berwenang yang memiliki jabatan lebih tinggi dari penyusunan anggaran.
5. Setelah disusunnya anggaran, maka untuk dapat mengubahnya hanya pada kondisi tertentu saja.

Dalam penyusunan anggaran sektor publik, terdapat dua pendekatan yang dapat dilakukan yakni pendekatan tradisional dan pendekatan *New Public Management* (NPM). Kini, bergesernya paradigma pemerintah yang membawa perubahan pada sistem anggaran tradisional ke sistem anggaran berbasis kinerja (pendekatan NPM) merupakan aspek utama dari *budgeting reform*.

Dahulu, banyak sekali negara berkembang yang menggunakan pendekatan anggaran tradisional sebagai dasar dalam pengelolaan anggaran daerah. Dengan anggaran tradisional, proses penyusunan anggaran hanya berdasarkan pada besarnya realisasi yang ada di tahun sebelumnya. Proses penyusunan anggaran tradisional seperti itu memicu berbagai permasalahan anggaran seperti kelebihan anggaran yang disebabkan oleh tidak adanya perhatian khusus terhadap konsep *value for money* (Nurkholis, 2019). Permasalahan utama yang sering terjadi itu membuat metode penganggaran tradisional memiliki beberapa kelemahan, diantaranya:

1. Terputusnya hubungan antara anggaran tahunan dengan rencana pembangunan jangka panjang.
2. Penyusunan yang didasarkan atas pendekatan *incremental* sejumlah besar pengeluaran tidak pernah diteliti secara menyeluruh.

3. Anggaran tradisional yang lebih berorientasi pada input dari pada *output*, dimana kinerja dievaluasi dengan cara melihat bagaimana dana yang telah dianggarkan akan dihabiskan. Hal ini, menyebabkan anggaran tradisional tidak dapat dijadikan sebagai alat dalam membuat kebijakan dan pilihan sumber daya, atau memonitor kinerja.
4. Anggaran tradisional yang bersifat tahunan ini terlalu pendek sehingga dapat menimbulkan dorongan untuk melakukan praktik yang tidak diinginkan.

Permasalahan yang ada pada pendekatan anggaran tradisional tersebut menyebabkan munculnya era *New Public Management* di reformasi sektor publik saat ini yang telah mendorong usaha dalam mengembangkan pendekatan yang lebih sistematis dalam perencanaan anggaran sektor publik.

2.3. Anggaran Berbasis Kinerja

Pendekatan NPM merupakan sebuah paradigma baru pemerintah yang berorientasi pada kinerja seperti penerapan anggaran berbasis kinerja. Kinerja ini digunakan untuk mengatasi keterbatasan yang ada pada pendekatan sebelumnya yakni pendekatan tradisional. Keterbatasan dari pendekatan tradisional tersebut terjadi karena tidak adanya tolak ukur yang digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran dalam pelayanan publik.

Dalam penerapan anggaran berbasis kinerja, pemerintah perlu mencantumkan tiga indikator untuk meningkatkan kinerja yakni *input*, *output*, dan *outcome*. Mengarah pada reformasi birokrasi saat ini, dari ketiga indikator

tersebut terlihat pengukurannya tidak lagi berdasarkan pada besarnya dana yang dihabiskan, tetapi diukur berdasarkan kinerja yang dihasilkan.

Anggaran berbasis kinerja umumnya didasarkan pada konsep *value for money* dan prinsip *good corporate governance*, serta adanya pertanggungjawaban dari pihak pengambil keputusan atas penggunaan dana yang dianggarkan dalam mencapai sasaran, tujuan, dan indikator yang telah ditetapkan (Nurkholis, 2019). Berikut ini terdapat penyusunan anggaran berbasis kinerja yang perlu diperhatikan, yakni:

1. **Transparansi dan Akuntabilitas Anggaran**

Dalam hal ini, anggaran diharuskan untuk menyajikan informasi yang jelas mengenai tujuan, sasaran, hasil, dan manfaat dari suatu kegiatan yang dianggarkan, dimana masyarakat yang menjadi sumber dana kegiatan tersebut.

2. **Disiplin Anggaran**

Pendapatan yang direncanakan adalah suatu perkiraan terukur yang dapat dicapai setiap sumber pendapatan, sedangkan untuk belanja yang telah dianggarkan pada pasal merupakan batas tertinggi pengeluaran belanja.

3. **Keadilan Anggaran**

Pengalokasian anggaran yang adil merupakan kewajiban dari pemerintah daerah agar masyarakat dapat menikmatinya tanpa diskriminasi dalam pemberian pelayanan.

4. **Efisiensi dan Efektivitas Anggaran**

Dengan memanfaatkan dana sebaik mungkin akan meningkatkan kesejahteraan untuk kepentingan *stakeholders*.

5. Disusun dengan Pendekatan Kinerja

Pendekatan kinerja mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja dari perencanaan alokasi biaya yang ditetapkan dan hasil kerja harus sepadan atau lebih besar dari biaya yang telah ditetapkan.

Selain prinsip di atas, juga terdapat empat karakteristik dalam anggaran berbasis kinerja diantaranya:

1. Pengeluaran anggaran berdasarkan pada hasil kerja yang akan dicapai.
2. Terdapat hubungan masukan dengan keluaran yang akan dicapai.
3. Dalam proses penyusunan anggaran terdapat peranan indikator terkait dengan efisiensi.
4. Terdapat penyusunan target kinerja.

2.4. Peraturan dan Penetapan Anggaran Berbasis Kinerja

Dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 mengenai Keuangan Negara pasal 19 (1) dan (2) menyebutkan bahwa dalam rangka penyusunan RAPBD Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) selaku pengguna anggaran menyusun rencana kerja dan anggaran dengan pendekatan berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai. Dalam tahap penyusunan RAPBD berdasarkan prestasi kerja atau anggaran berbasis kinerja diperlukan sumber daya manusia yang mampu untuk melaksanakannya. Dengan membangun sistem anggaran yang terintegrasi rencana kinerja dengan anggaran tahunan akan terlihat hubungan antara dana yang tersedia dan hasil yang diharapkan. Sistem penganggaran

semacam ini disebut dengan anggaran berbasis kinerja. Anggaran berbasis kinerja yang kini telah diterapkan mempunyai tujuan, dimana pemerintah diharapkan untuk menunjukkan penyusunan anggaran dengan prestasi kinerja yang akan dihasilkan dapat meningkatkan efisiensi dan meningkatkan fleksibilitas serta tanggung jawab pada tugas dan pengelolaan anggaran. Kembali ditegaskan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 90 Tahun 2010 dan diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 17 Tahun 2017 tentang Sinkronisasi Proses Perencanaan dan Penganggaran Pembangunan Nasional dalam Pasal 3, menjelaskan bahwa penganggaran berbasis kinerja diterapkan untuk mendukung tercapainya tujuan dari penganggaran. Tujuan penganggaran yang dimaksud adalah stabilitas fiskal makro, alokasi sumber daya sesuai prioritas, dan pemanfaatan anggaran secara efektif dan efisien. Penerapan ini mempunyai pelaksanaan terhadap rencana kerja yang benar-benar mencerminkan komitmen kementerian negara/lembaga sebagai bagian dari proses penganggaran. Kementerian negara/lembaga dituntut untuk memperkuat diri dengan kapasitas dalam mengembangkan indikator kinerja dan setiap pengukuran kinerja mereka sendiri serta dalam meningkatkan kualitas penyusunan kebutuhan biaya sebagai persyaratan untuk mendapatkan anggaran.

Dalam anggaran berbasis kinerja terdapat beberapa siklus anggaran yang telah ditetapkan dan harus dilakukan oleh pemerintah. Siklus anggaran adalah jangka waktu mulai anggaran disusun sampai dengan perhitungan anggaran disahkan dengan undang-undang (Mahsun *dkk*, 2013). Siklus anggaran terdiri dari beberapa tahapan yaitu perencanaan anggaran, pelaksanaan/implementasi anggaran, pelaporan/pertanggungjawaban anggaran dan evaluasi kinerja.

Tahapan yang pertama adalah tahapan perencanaan anggaran yang menjadi dasar dari penerapan anggaran berbasis kinerja. Manfaat yang dapat diambil dari perencanaan anggaran yakni menghubungkan perencanaan strategis dan perencanaan operasional secara detail, membantu pencapaian hasil pelaksanaan program, memudahkan proses pengukuran dan penilaian kinerja, membantu menetapkan target kinerja, serta membantu memantau kinerja.

Tahapan berikutnya adalah pelaksanaan anggaran yang pemimpin instansinya bertanggung jawab memantau pelaksanaan kegiatan yang telah direncanakan. Tidak hanya pemimpinnya saja, tetapi juga bagian akuntansi harus melakukan pencatatan atas penggunaan anggaran dalam sistem akuntansi keuangan karena hal ini menjadi sangat penting untuk diperhatikan.

Berikut pada tahapan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran, dalam melaporkan kinerja, pejabat fungsional yang bertanggung jawab melayani fungsi administrasi di instansi masing-masing akan menyusun Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) sebagai bentuk pertanggungjawaban atas kinerja yang telah dicapai (Saputra, 2014). Dari hasil laporan pertanggungjawaban yang telah dibuat oleh pemerintah, selanjutnya akan dievaluasi pelaksanaannya. Evaluasi yang dimaksudkan adalah proses objektif dan sistematis di dalam mengumpulkan, menganalisa, serta menggunakan informasi untuk dapat menentukan efektif dan efisiensi suatu kegiatan dan sasaran yang akan dihasilkan. Adapun beberapa cara dalam tahapan evaluasi anggaran yang perlu dilakukan diantaranya perbandingan rencana dan realisasi, perbandingan realisasi tahun saat

ini dengan tahun lalu, perbandingan antar organisasi, perbandingan realisasi dengan standarnya.

2.5. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Wakhyudi (2007) akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah perwujudan kewajiban unit organisasi untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan melalui laporan pertanggungjawaban secara periodik. Dalam penerapan, akuntabilitas kinerja harus menyajikan penjelasan mengenai realisasi kegiatan dengan rencana serta keberhasilan maupun kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan. Pengukuran akuntabilitas kinerja ini dapat dilihat dari kualitas kinerja, produktivitas, pengetahuan, kedisiplinan, dan kepuasan masyarakat pada pelayanan publik.

Prinsip-prinsip yang perlu dilakukan dalam pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah diantaranya:

1. Terdapat komitmen dari pemimpin dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
2. Dalam menjamin penggunaan sumber daya secara konsisten maka harus didasarkan pada undang-undang yang berlaku.
3. Menyajikan pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.
4. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi serta hasil yang telah didapatkan.
5. Berlaku jujur, objektif, transparan, dan akurat.

2.6. Penerapan dan Peraturan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Penerapan dan pelaksanaan diawali dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 dan diubah lagi dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2019 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi selanjutnya diterbitkan Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 mengenai Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang kemudian Instruksi Presiden digantikan dengan Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP). Dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2019 Pasal 5 dinyatakan bahwa Asas-Asas Umum Penyelenggaraan Negara meliputi: Asas Kepastian Hukum, Asas Tertib Penyelenggaraan Negara, Asas Kepentingan Umum, Asas Keterbukaan, Asas Proporsionalitas, Asas Profesionalitas, dan Asas Akuntabilitas. Asas akuntabilitas adalah setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggaraan negara harus dipertanggungjawabkan kepada masyarakat atau rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Maka dari itu bentuk laporan kinerja yang disusun secara periodik setiap akhir tahun anggaran tersebut menjadi media pertanggungjawaban dan sebagai perwujudan kewajiban instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan dalam pelaksanaan program dan kegiatan yang telah diamanatkan para pemangku kepentingan dalam rangka misi organisasi secara

terukur dengan sasaran atau target kinerja yang telah ditetapkan. Selain itu, laporan kinerja ini berperan sebagai alat kendali, Alat penilai dan alat pendukung terwujudnya *good governance* atau dalam perspektif yang lebih luas berfungsi sebagai media pertanggungjawaban kepada publik.

2.7. Kerangka Konseptual

2.7.1. Pengaruh Perencanaan Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Perencanaan anggaran merupakan fungsi manajemen untuk memfasilitasi tercapainya suatu tujuan organisasi. Menurut Winardi dalam Sefriyana (2014), menyatakan bahwa suatu perencanaan meliputi tindakan memilih dan menghubungkan fakta yang ada serta membuat dan menggunakan asumsi mengenai masa yang akan datang dalam memvisualisasi serta merumuskan aktivitas yang dianggap perlu untuk mencapai hasil yang diinginkan.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Syuliswati dan Asdani (2017), berpendapat bahwa perencanaan merupakan dasar penerapan anggaran berbasis kinerja. Dari dasar tersebut, maka perencanaan akan mempengaruhi proses pelaksanaan anggaran berbasis kinerja. Lebih lanjut lagi Syuliswati dan Asdani (2017) menjelaskan bahwa salah satu manfaat yang diharapkan dari tahap ini adalah memudahkan proses pengukuran dan penilaian kinerja. Oleh karena itu, dengan dasar yang baik, proses pengukuran dan penilaian kinerja akan menjadi lebih mudah sehingga akuntabilitas kinerja perusahaan akan semakin baik.

2.7.2. Pengaruh Implementasi Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Implementasi anggaran merupakan tahapan pelaksanaan kegiatan suatu organisasi yang diselenggarakan dengan menggunakan dana yang telah dianggarkan. Dalam perencanaan dan pengendalian anggaran, organisasi membutuhkan seorang manajer keuangan publik handal yang akan bertugas sebagai penanggung jawab pelaksanaan anggaran tersebut. Menurut Mardiasmo dalam Wance (2019) pada tahapan pelaksanaan anggaran terdapat dua sistem yaitu sistem informasi akuntansi dan sistem pengendalian manajemen, yang keduanya disebut sebagai sistem informasi keuangan daerah. Kedua sistem informasi ini merupakan aplikasi yang menyimpan total suatu anggaran dalam sebuah sistem. Proses dari pelaksanaan anggaran juga bergantung pada tahapan dasar yakni perencanaan anggaran. Jika dalam praktiknya perencanaan anggaran dilakukan dengan sangat baik maka akan mempengaruhi pelaksanaan anggaran yang baik pula.

2.7.3. Pengaruh Pelaporan/Pertanggungjawaban Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Pratama, *dkk* (2019) pelaporan merupakan wujud dari proses akuntabilitas. Dalam pengelolaan keuangan daerah yang bertanggung jawab dan transparan, disusunlah Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) sebagai penyedia informasi relevan mengenai posisi keuangan dan transaksi oleh pemerintah daerah selama satu periode pelaporan. Pelaporan/pertanggungjawaban

anggaran ini perlu dilakukan guna menguatkan pilar akuntabilitas dan transparansi. Dari pernyataan tersebut, dapat disimpulkan bahwa pelaporan/pertanggungjawaban yang dilakukan dengan baik, maka akan menghasilkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik pula. Sehingga untuk dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja perlu dilakukan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran sesuai dengan aturan yang telah ditetapkan.

2.7.4. Pengaruh Evaluasi Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dalam pelaksanaan evaluasi kinerja terdapat tujuan yakni agar organisasi mengetahui pencapaian realisasi, kemajuan dan kendala yang ada atau permasalahan yang membuat tidak tercapainya kinerja dalam pencapaian misi yang telah direncanakan sehingga dapat meningkatkan kinerja dimasa yang akan datang. Salah satu manfaat yang diharapkan dari tahapan perencanaan yang menjadi dasar penerapan anggaran berbasis kinerja ini adalah memudahkan proses pengukuran kinerja. Menurut Pratama, *dkk* (2019) pengukuran kinerja yang baik dapat dilakukan dengan memenuhi indikator-indikator untuk mengukur kinerja seperti indikator masukan (*input*), keluaran (*output*), hasil (*outcome*), manfaat (*benefit*), dan dampak (*impact*). Tidak hanya itu, pengukuran juga dilakukan dengan menelaah dokumen yakni Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) yang tertuang dalam tahap pelaporan/pertanggungjawaban anggaran, sehingga pelaporan/pertanggungjawaban anggaran yang dilakukan

semakin baik maka akuntabilitas kinerja instansi pemerintah semakin baik pula. Tahapan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran ini saling berkaitan erat dengan tahapan evaluasi kinerja yang akan memberikan dampak yang baik sebagai bentuk pertanggungjawaban dari pemerintah kepada publik.

2.8. Penelitian Terdahulu

Hasil dari beberapa temuan penelitian terdahulu, telah memberikan peneliti pengetahuan yang luas mengenai variabel yang berhubungan dengan perencanaan anggaran, implementasi anggaran, pelaporan/pertanggungjawaban anggaran, evaluasi anggaran, serta akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai berikut:

Penelitian oleh Wibisono dan Riharjo (2016) berjudul Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hasil dari penelitian menyatakan bahwa ketiga variabel yang dipakai yakni perencanaan anggaran, implementasi anggaran, dan pertanggungjawaban anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penelitian terdahulu diatas juga sebanding dengan penelitian yang dilakukan oleh Sya'Roni dan Widyawati (2019) dengan judul Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hasil dari penelitiannya menyatakan bahwa perencanaan anggaran, implementasi anggaran, pertanggungjawaban anggaran, dan evaluasi kinerja mempunyai pengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penelitian yang dilakukan oleh Friska (2015) yang berjudul Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi

Pemerintah Dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Jambi). Hasil penelitiannya menyatakan bahwa implementasi anggaran dan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan, variabel perencanaan anggaran dan evaluasi kinerja tidak memiliki pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Prastianingrum, *dkk* (2019) berjudul Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kota Bogor Periode 2014-2017. Hasil dari penelitiannya menyatakan bahwa dua variabel yakni perencanaan anggaran dan evaluasi anggaran secara signifikan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan untuk pelaksanaan anggaran tidak terdapat pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Kemudian penelitian yang dilakukan oleh Syuliswati dan Asdani (2017) berjudul Pengaruh Perencanaan, Pelaksanaan, Pelaporan dan Evaluasi Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja pada Politeknik Negeri Malang. Hasil dari penelitiannya menyatakan bahwa dua variabel yang terdiri dari perencanaan anggaran dan pelaporan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Politeknik Negeri Malang, sedangkan dua variabel lainnya yang terdiri dari pelaksanaan anggaran dan evaluasi anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada Politeknik Negeri Malang.

Penelitian dengan judul Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah diteliti oleh Utami (2017). Hasil penelitian secara parsial di Kabupaten Tanjung Jabung Timur menyatakan bahwa variabel perencanaan anggaran, implementasi anggaran, dan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sedangkan evaluasi kinerja tidak mempunyai pengaruh. Kemudian, untuk hasil penelitian secara parsial di Kabupaten Muaro Jambi menyatakan bahwa variabel perencanaan anggaran dan evaluasi kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sedangkan variabel implementasi anggaran dan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Tabel 2.1
Hasil Penelitian Terdahulu

Peneliti	Variabel	Objek	Alat	Hasil
Wibisono dan Riharjo (2016)	<p><u>Variabel Independen:</u> X1 : Perencanaan Anggaran X2 : Implementasi Anggaran X3 : Pertanggungjawaban Anggaran</p> <p><u>Variabel Dependen:</u> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	SKPD Kota Surabaya	Regresi linier berganda	Ketiga variabel yang terdiri dari perencanaan anggaran, implementasi anggaran, dan pertanggungjawaban anggaran berpengaruh positif terhadap variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
Sya'Roni dan Widyawati (2019)	<p><u>Variabel Independen:</u> X1 : Perencanaan Anggaran X2 : Implementasi Anggaran X3 : Pertanggungjawaban</p>	OPD Kota Surabaya	Regresi sederhana	Semua variabel independen berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

	<p>Anggaran X4 :Evaluasi Kinerja</p> <p><u>Variabel Dependen:</u> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>			
Friska (2015)	<p><u>Variabel Independen:</u> X1 : Perencanaan Anggaran X2 : Implementasi Anggaran X3 : Pelaporan/Pertanggungjawaban Anggaran X4 :Evaluasi Kinerja</p> <p><u>Variabel moderating:</u> X5 : Komitmen Organisasi</p> <p><u>Variabel Dependen:</u> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	SKPD DI Provinsi Jambi	Regresi linier sederhana dan regresi moderating	Implementasi anggaran dan pelaporan/pertanggungjawaban saja yang berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
Prastianingrum, <i>dkk</i> (2019)	<p><u>Variabel Independen:</u> X1 : Perencanaan Anggaran X2 : Pelaksanaan Anggaran X3 : Evaluasi Kinerja</p> <p><u>Variabel Dependen:</u> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	SKPD Kota Bogor	Regresi linear berganda	Perencanaan anggaran dan evaluasi kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan pelaksanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
Syuliswati dan Asdani (2017)	<p><u>Variabel Independen:</u> X1 : Perencanaan Anggaran X2 : Pelaksanaan Anggaran X3 : Pelaporan Anggaran X4 : Evaluasi Anggaran</p> <p><u>Variabel Dependen:</u> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	Politeknik Negeri Malang	Regresi linear multiple	Perencanaan anggaran dan pelaporan anggaran berpengaruh signifikan. Sedangkan pelaksanaan anggaran dan evaluasi anggaran tidak berpengaruh signifikan

Utami (2017)	<p><u>Variabel Independen:</u> X1 : Perencanaan Anggaran X2 : Implementasi Anggaran X3 : Pelaporan/Pertanggungjawaban Anggaran X4 : Evaluasi Kinerja</p> <p><u>Variabel Dependen:</u> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	SKPD Kabupaten Tanjung Jabung Timur dan Kabupaten Muaro Jambi	Regresi linear berganda	Kabupaten Tanjung Jabung Timur : perencanaan anggaran, implementasi anggaran, dan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sedangkan evaluasi kinerja tidak mempunyai pengaruh. Kabupaten Muaro Jambi : perencanaan anggaran dan evaluasi kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sedangkan variabel implementasi anggaran dan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
--------------	--	---	-------------------------	--

2.9. Pengembangan Hipotesis

2.9.1. Pengaruh Perencanaan Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Mardiasmo dalam Utami (2017) menyatakan bahwa perencanaan anggaran merupakan sebuah perencanaan tertulis yang memberikan gambaran secara jelas dalam unit maupun satuan uang. Perencanaan ini dimaksudkan sebagai dasar/tumpuan yang akan mempengaruhi proses pelaksanaan anggaran berbasis kinerja nantinya. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Syuliswati dan Asdani (2017) menyatakan bahwa salah satu manfaat yang diharapkan dari tahap perencanaan ini adalah memudahkan proses pengukuran dan penilaian kinerja. Kedua hal tersebut dapat disimpulkan bahwa dengan dasar yang baik, maka akan

memudahkan proses pengukuran dan penilaian kinerja sehingga akuntabilitas kinerja akan membaik.

Penelitian yang dilakukan oleh Wibisono dan Riharjo (2016) menyatakan bahwa perencanaan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian lain juga membuktikan hasil yang sama yakni dilakukan oleh Syuliswati dan Asdani (2017) menyatakan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan penelitian oleh Prastianingrum, *dkk* (2019) menyatakan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Berdasarkan analisa dari teori dan penelitian terdahulu, peneliti menyimpulkan bahwa perencanaan anggaran mempunyai pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan untuk diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Ha₁ : Perencanaan Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.9.2. Pengaruh Implementasi Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Implementasi anggaran merupakan aktivitas maupun usaha yang akan dilaksanakan untuk merealisasikan rencana dan kebijakan yang telah ditetapkan (BPKP dalam Ramdhani dan Anisa, 2017). Dalam pelaksanaan anggaran, terdapat hal penting yang perlu diperhatikan yakni sistem informasi akuntansi, dan sistem

pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik yang menjadi penanggung jawab pelaksanaan anggaran ini harus handal dalam perencanaan dan pengendalian yang telah ditetapkan (Mahsun *dkk*, 2013).

Penelitian yang dilakukan oleh Prastianingrum, *dkk* (2019), hasilnya menyatakan bahwa pelaksanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian tersebut sebanding dengan yang dilakukan oleh Syuliswati dan Asdani (2017) hasilnya menyatakan bahwa pelaksanaan anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Meskipun hasil dari kedua penelitian diatas tidak mempunyai pengaruh, namun secara teori pelaksanaan anggaran mempunyai pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sehingga hipotesis yang diajukan untuk diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Ha₂ : Implementasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.9.3. Pengaruh Pelaporan/Pertanggungjawaban Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pelaporan/pertanggungjawaban anggaran mempunyai fungsi sebagai penguat dari pilar akuntabilitas dan transparansi. Sehingga untuk dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja perlu dilakukan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran sesuai dengan aturan yang telah ditetapkan. Dalam proses pelaporan kinerja, pemerintah akan menyusun LAKIP

sebagai bentuk pertanggungjawaban dari pemerintah. Penanggungjawab penyusunan dari LAKIP tersebut adalah pejabat yang secara fungsional bertanggung jawab melayani administrasi pada suatu instansi (Wibisono dan Riharjo, 2016).

Penelitian yang dilakukan oleh Utami (2017) hasilnya menyatakan bahwa pelaporan/pertanggungjawaban anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan pada penelitian sebelumnya dan teori yang ada, maka peneliti menyimpulkan bahwa pelaporan/pertanggungjawaban anggaran mempunyai pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan untuk diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Ha₃ : Pelaporan/Pertanggungjawaban Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.9.4. Pengaruh Evaluasi Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Evaluasi perlu dilakukan agar suatu organisasi dapat meningkatkan kinerjanya dimasa yang akan datang. Berkaitan dengan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran yang dilakukan dengan baik maka evaluasi kinerja akan menghasilkan dampak yang baik pula. Pengukuran kinerja dalam evaluasi dilakukan dengan menelaah dokumen yaitu LAKIP yang menjadi bentuk pertanggungjawaban dari pemerintah. Proses penyusunan Lakip tersebut terdapat dalam tahapan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran yang telah

dijelaskan sebelumnya. Sehingga pelaporan/pertanggungjawaban yang dilakukan semakin baik, evaluasi juga akan membaik dan berdampak juga pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang semakin baik.

Penelitian yang dilakukan oleh Prastianingrum, *dkk* (2019), terlihat dari hasilnya menyatakan bahwa evaluasi kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan pada hasil penelitian sebelumnya dan teori yang ada maka peneliti menyimpulkan bahwa evaluasi kinerja mempunyai pengaruh positif secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan untuk diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Ha₄ : Evaluasi Kinerja berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah