

BAB II

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Konsep akuntabilitas dapat dijelaskan menggunakan *agency theory*, 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, 2002:20). Berdasarkan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 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 menunjukan bahwa DPRD mempunyai karakteristik *representative* yang bertugas melakukan pengawasan. Oleh karena itu, DPRD dapat dianggap setara dengan *board* dalam *governance* berdasarkan konsep keagenan.

2.2. Teori Kontijensi

Sisaye (1998) dalam Haspiarti (2012) menyatakan bahwa Teori kontijensi merupakan desain sistem *control* bersifat kontijen terhadap kontekstual *setting* organisasi dimana sistem kontrol tersebut akan beroperasi. Ducan dan Moores (1989) dalam Haspiarti (2012) menyatakan bahwa efektifitas organisasi adalah suatu fungsi kesesuaian antara struktur organisasi dan lingkungan dimana organisasi itu beroperasi. Fisher (1998) dalam Haspiarti (2012) menyatakan kesesuaian (*fit*) yang lebih baik antara sistem kotrol dengan variabel kontijensi dihipotesiskan menghasilkan kinerja organsisasi yang meningkat. Penggunaan konsep kesesuaian (*fit*) dalam teori kontijensi menunjukkan tingkat kesesuaian antara faktor-faktor kontekstual (kontijensi) dan sistem akuntansi manajemen (seperti sistem penganggaran) akan memungkinkan manajer untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Dalam lingkup pemerintahan kesesuaian antara faktor-faktor kontekstual misalnya kinerja dan sistem akuntansi manajemen dalam hal ini sistem penganggarannya akan memungkinkan meningkatnya kinerja.

2.3. Pemerintah Daerah

2.3.1. Definisi Pemerintah Daerah

Negara Kesatuan Repulik Indonesia dibagi atas daerah-daerah provinsi dan daerah provinsi itu dibagi atas kabupaten dan kota, yang tiap-tiap propinsi, kabupaten dan kota itu mempunyai pemerintahan daerah yang diatur Undang-Undang. Pemerintahan Daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh

pemerintahan daerah dan DPRD menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi yang seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Pemerintah Daerah adalah kepala daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah yang memimpin pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah otonom (UU No. 23 Tahun 2014).

2.3.2. Kinerja Instansi Pemerintah

Kinerja merupakan suatu hal penting yang digunakan untuk mengatur keberhasilan dan mencapai tujuan dalam suatu organisasi. Sehingga penting halnya bagi setiap organisasi untuk melakukan penilaian terhadap kinerja guna melakukan perbaikan dan peningkatan terhadap kinerja dikemudian hari. Menurut BPKP kinerja adalah keluaran/ hasil dari kegiatan/ program yang hendak atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur. Definisi lain termuat dalam PP Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah bahwa kinerja adalah keluaran/ hasil dari kegiatan/program yang akan atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas yang terukur. Mahsun et. Al (2011:141) dalam Haspiarti (2012) menyatakan kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/ program/ kebijakan

dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi.

Dalam lingkup kajian organisasi, kinerja pemerintah adalah secara makro, tujuan, dan cita-cita, dan harapan suatu organisasi yang diusahakan pencapaiannya dan perwujudannya melalui organisasi tersebut. Mustopadidjaja (2002) dalam Haspiarti (2012) menjelaskan bahwa untuk organisasi pemerintahan, kinerja pemerintahan yang baik (*good government performance*) bukan saja memerlukan kebijakan yang baik (*good policy*), tetapi juga sistem dan proses pelaksanaan kebijakan yang baik (*good policy implementation system and process*); dan kedua hal terakhir itu memerlukan sistem administrasi pemerintahan negara yang baik (*good publik administration system*) yang mensyaratkan adanya sumber daya manusia yang baik dan diindahkannya prinsip "*the right men and women and the right places*". Kebijakan yang baik tidak akan menghasilkan kinerja yang baik apabila sistem dan proses pelaksanaannya tidak baik, dan kesemuanya itu juga tergantung pada kompetensi sumberdaya manusianya yang berperan dalam sistem dan proses kebijakan. Pengertian ini mengisaratkan bahwa organisasi pemerintahan hendaknya menjadi organisasi peduli (*carring*) yang menjadikan pertimbangan moral menjadi dasar utama. Karakteristik dari organisasi ini adalah kepedulian kepada individu sebagai makhluk yang memiliki nilai-nilai eksistensi, keuntungan bukan merupakan tujuan utama tetapi lebih pada internalisasi kebutuhan dan kehendak organisasi, memberikan dorongan untuk mengaktualisasi dan mengembangkan potensi individu yang bermanfaat bagi tujuan organisasi.

2.4. Penganggaran Berbasis Kinerja

2.4.1. Pengertian Penganggaran Berbasis Kinerja

Penganggaran berbasis kinerja pada dasarnya sebuah sistem penganggaran yang berorientasi pada output organisasi dan berkaitan erat dengan visi, misi dan rencana strategis organisasi, (Bastian, 2006:171). 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, (Halim, 2007:177).

Anggaran berbasis kinerja adalah penyusunan anggaran yang berdasarkan perencanaan kinerja yang terdiri dari program dan kegiatan yang akan dilaksanakan serta indikator kinerja yang ingin dicapai oleh suatu entitas anggaran, (Bappenas, 2007).

Sedangkan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 dijelaskan pengertian Anggaran Berbasis Kinerja yaitu:

“Anggaran Berbasis Kinerja (ABK) merupakan suatu pendekatan dalam penyusunan anggaran yang didasarkan pada kinerja atau prestasi kerja yang ingin dicapai.”

Performance Budget pada dasarnya adalah sistem penyusunan dan pengelolaan anggaran daerah yang berorientasi pada pencapaian hasil atau kinerja.

Kinerja tersebut mencerminkan efisiensi dan efektivitas pelayanan publik, yang berarti berorientasi pada kepentingan publik (Mardiasmo, 2002:105).

Pendekatan anggaran berbasis kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan konsep *value of money* dan pengawasan atas kinerja output. Pendekatan ini juga mengutamakan mekanisme penentuan dan pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam proses pengambilan keputusan (Mardiasmo, 2002:84).

2.4.2. Prinsip Anggaran Berbasis Kinerja

Prinsip-prinsip yang digunakan dalam penganggaran berbasis kinerja meliputi:

a. Alokasi Anggaran berorientasi pada Kinerja (*output dan outcome oriented*)

Alokasi anggarannya yang disusun dalam dokumen rencana kerja dan anggaran dimaksudkan untuk memperoleh manfaat yang sebesar-besarnya dengan menggunakan sumber daya yang efisien. Dalam hal ini program/kegiatan harus diarahkan untuk mencapai hasil dan keluar yang telah ditetapkan dalam rencana.

b. Fleksibilitas pengelolaan anggaran untuk mencapai hasil dengan tetap menjaga prinsip akuntabilitas (*let the manager manages*)

Prinsip tersebut menggambarkan keleluasaan manager unit kerja dalam melaksanakan kegiatan untuk mencapai keluaran sesuai rencana. Keleluasaan tersebut meliputi penentuan cara dan tahapan suatu kegiatan untuk mencapai keluaran dan hasilnya pada saat pelaksanaan kegiatan, yang memungkinkan berbeda dengan rencana kegiatan. Cara dan tahapan kegiatan beserta alokasi anggaran pada saat perencanaan merupakan dasar dalam pelaksanaan kegiatan. Dalam rangka akuntabilitas pengelolaan keuangan negara seorang manager unit kerja bertanggung jawab atas penggunaan dana dan pencapaian kinerja yang telah ditetapkan (*outcome*).

c. *Money Follow Function, Function Followed by Structure*

Money Follow Function merupakan prinsip yang menggambarkan bahwa pengalokasian anggaran untuk mendanai suatu kegiatan didasarkan pada tugas dan fungsi unit kerja sesuai dengan maksud pendiriannya (biasanya dinyatakan dalam peraturan perundangan yang berlaku). Selanjutnya prinsip tersebut dikaitkan dengan prinsip *Function Followed by Structure*, yaitu suatu prinsip yang menggambarkan bahwa struktur organisasi yang dibentuk sesuai dengan fungsi yang diemban. Tugas dan fungsi suatu organisasi dibagi habis dalam unit-unit kerja yang ada dalam struktur organisasi dimaksud sehingga dapat dipastikan tidak terjadi duplikasi tugas dan fungsi.

2.4.3. Tujuan Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Pedoman Reformasi Perencanaan dan Penganggaran (2009), Tujuan Anggaran Berbasis Kinerja adalah:

- a. Menunjukkan keterkaitan antara pendanaan dan prestasi kinerja yang akan dicapai (*directly linkages between performance and budged*),
- b. Meningkatkan efisiensi dan transparansi dalam pelaksanaan (*operational efficiency*),
- c. Meningkatkan fleksibilitas dan akuntabilitas unit dalam melaksanakan tugas dan pengelolaan anggaran (*more flexibility and accountability*),

Menurut Pedoman Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja (Deputi IV BPKP), kondisi yang harus disiapkan sebagai faktor pemicu keberhasilan implementasi penggunaan anggaran berbasis kinerja, yaitu :

- a. Kepemimpinan dan komitmen dari seluruh komponen organisasi.
- b. Fokus penyempurnaan administrasi secara terus menerus.
- c. Sumber daya yang cukup untuk penyempurnaan tersebut (uang, waktu dan orang).
- d. Penghargaan (*reward*) dan sanksi (*punishment*) yang jelas.
- e. Keinginan yang kuat untuk berhasil.

2.4.4. Karakteristik Anggaran Berbasis Kinerja

Karakteristik Anggaran Berbasis Kinerja dalam rangka penerapan Anggaran Berbasis Kinerja menurut Asmoko (2006:54) dalam Syambudi (2012) terdapat beberapa karakteristik dalam anggaran berbasis kinerja, karakteristik dalam anggaran berbasis kinerja, diantaranya :

- a. Pengeluaran anggaran didasarkan pada *outcome* yang ingin dicapai.
- b. Adanya hubungan antara masukan dengan keluaran yang ingin dicapai.
- c. Adanya peranan indikator efisiensi dalam proses penyusunan anggaran berbasis kinerja.
- d. Adanya penyusunan target kinerja dalam anggaran berbasis kinerja.

2.4.5. Elemen-elemen Anggaran Berbasis Kinerja

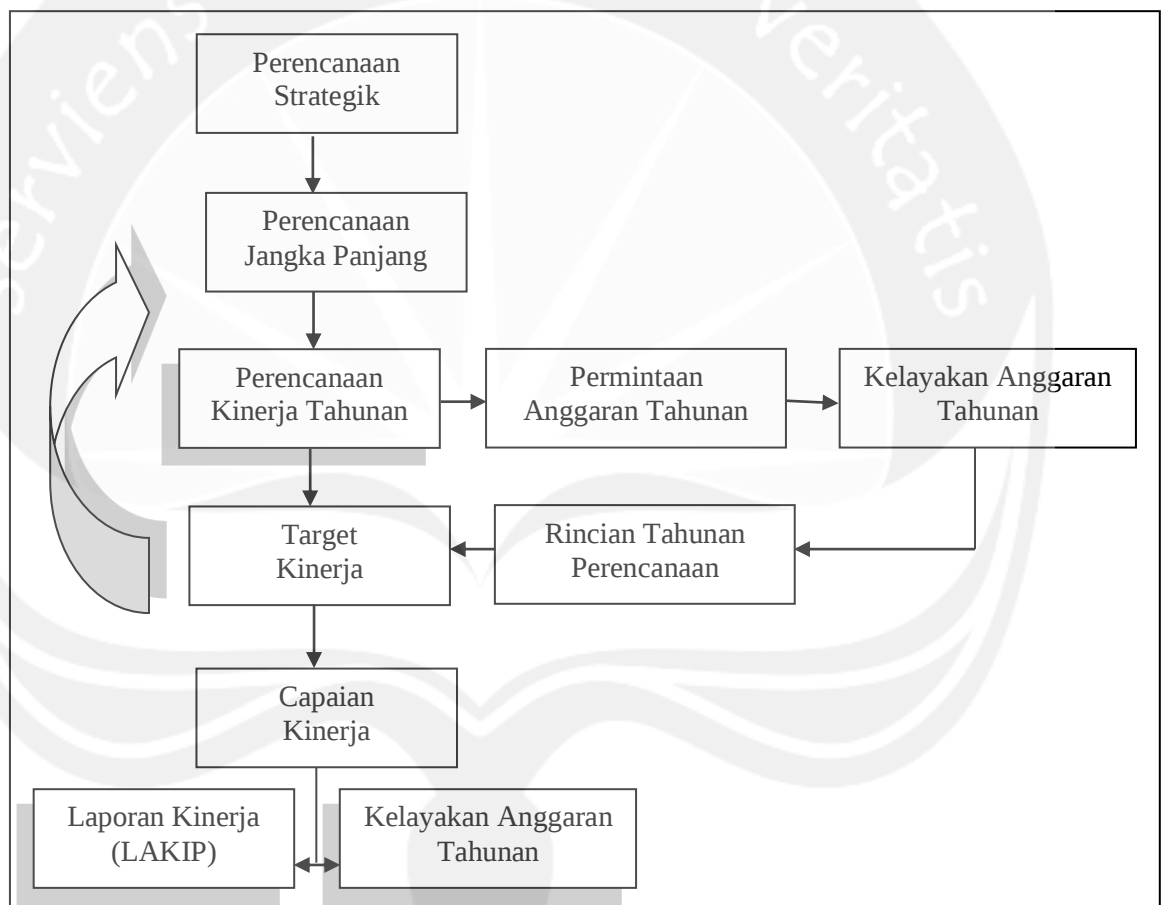
Dalam rangka Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja menurut Halim (2007: 177) menjelaskan bahwa elemen-elemen yang penting harus ditetapkan terlebih dahulu dalam anggaran berbasis kinerja adalah:

- a. Tujuan yang disepakati dan ukuran pencapaiannya
- b. Pengumpulan informasi yang sistematis atas realisasi pencapaian kinerja dapat diandalkan dan konsisten sehingga dapat diperbandingkan antara biaya dan prestasinya.
- c. Penyediaan informasi secara terus menerus sehingga dapat digunakan dalam manajemen perencanaan, pemograman, penganggaran dan evaluasi.

2.4.6. Kerangka Kerja Penganggaran Berbasis Kinerja

Sistem penganggaran berbasis kinerja memiliki suatu kerangka kerja yang secara sistematis dibangun untuk menghasilkan suatu anggaran berbasis kinerja. Secara umum kerangka kinerja pada sistem penganggaran berbasis kinerja menurut Pedoman Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja Deputi IV BPKP (2005:16) yang menjelaskan bahwa pada dasarnya penyusunan anggaran berbasis kinerja tidak terlepas dari siklus perencanaan, pelaksanaan, pelaporan/pertanggungjawaban atas anggaran itu sendiri. Rencana strategis dituangkan dalam target tahunan pada akhirnya selalu dievaluasi dan diperbaiki terus menerus.

Siklus penyusunan rencana yang digambarkan berikut ini menunjukkan bagaimana anggaran berbasis kinerja digunakan sebagai umpan baik dalam rencana strategis secara keseluruhan. Hal ini dapat dilihat pada gambar dibawah ini:



Gambar 2.1
Kerangka Kerja Sistem Anggaran Berbasis Kinerja

Berdasarkan gambar diatas, dapat dijelaskan bahwa awal proses perencanaan anggaran diawali dengan penyusunan rencana strategis organisasi.

Penyusunan rencana strategis organisasi adalah proses untuk menentukan visi, misi, tujuan dan sasaran organisasi dan menetapkan strategi yang akan digunakan untuk mencapai tujuan dan sasaran. Perencanaan strategis yang dibuat harus berorientasi pada keinginan dan kebutuhan masyarakat sebagai *stakeholders* utama. Pada umumnya rencana strategis memiliki jangka waktu beberapa tahun kedepan yang komponennya setidaknya memuat visi, misi, tujuan, sasaran dan strategi berupa kebijakan dan program untuk mencapainya serta menyediakan indikator kinerja yang merupakan ukuran keberhasilan/kegagalan suatu program/kegiatan.

Berdasarkan rencana strategis yang sudah ditetapkan tersebut setiap tahunnya dituangkan dalam suatu rencana kinerja tahunan. Rencana kinerja ini merupakan penjabaran lebih lanjut dari rencana strategis yang didalamnya memuat seluruh indikator dan target kinerja yang hendak dicapai dalam satu tahun. Rencana kinerja ini merupakan tolak ukur yang akan digunakan untuk menilai keberhasilan dan kegagalan organisasi instansi dalam menyelenggarakan pemerintahan untuk satu periode tahunan.

Berdasarkan pada rencana kinerja tersebut, instansi menyusun rencana anggaran yang diperlukan untuk mewujudkan hasil-hasil (*outcome*) yang akan dicapai dalam tahun yang bersangkutan. Anggaran yang disusun adalah anggaran dengan pendekatan kinerja karena dalam anggaran ini dapat merefleksikan hubungan antara aspek keuangan dari seluruh kegiatan dengan sasaran strategis maupun rencana kinerja tahunannya.

Rencana anggaran tahunan diajukan kepada legislatif untuk mendapatkan persetujuan. Setelah mendapatkan persetujuan maka terbitlah rencana anggaran tahunan yang disetujui oleh legislatif. Berdasarkan rencana anggaran tahunan yang telah disetujui masing-masing instansi menyusun rencana operasional tahunan. Rencana operasional tahunan adalah rencana pelaksanaan kegiatan-kegiatan yang akan dilakukan dalam rangka mencapai tujuan dan sasaran program yang telah dituangkan dalam rencana kinerja tahunan. Rencana operasional biasanya termasuk jadwal kegiatan dan penyediaan sumber daya.

Berdasarkan pada rencana kinerja tahunan, rencana anggaran tahunan yang telah disetujui dan rencana operasional tahunan, disusunlah kesepakatan kinerja. Kesepakatan kinerja pada dasarnya adalah kesepakatan antara pemberi amanat kepada pihak yang menerima amanat tentang target – target kinerja yang akan dicapai dalam kurun waktu tertentu berdasarkan alokasi anggaran yang telah ditetapkan. Dokumen kesepakatan antara pihak legislatif dengan pihak eksekutif yaitu dokumen kontrak kinerja.

Akhir tahun anggaran setelah program dan kegiatan selesai dilaksanakan manajemen kinerja melakukan *review*, evaluasi dan penilaian atas hasil yang telah dicapai dalam satu tahun anggaran. Pertanggungjawaban keberhasilan maupun kegagalan dalam mencapai target kinerja yang ada dalam kesepakatan kinerja dilaporkan ke dalam suatu laporan kinerja tahunan. Laporan kinerja meliputi laporan kinerja keuangan dan laporan kinerja non-keuangan untuk dapat digunakan sebagai masukan untuk melakukan perbaikan ditahun berikutnya.

2.4.7. Manfaat Anggaran Berbasis Kinerja

Mardiasmo (2009 : 63) mengemukakan pentingnya Anggaran Berbasis Kinerja bagi pemerintah, karena beberapa alasan yaitu :

- a. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial ekonomi, menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.
- b. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas. Anggaran diperlukan karena adanya masalah keterbatasan sumber daya (*scarcity of resources*), pilihan (*choice*), dan *trade off*.
- c. Anggaran diperlukan untuk menyakinkan bahwa pemerintah bertanggung jawab terhadap masyarakat. Dalam hal ini anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga publik yang ada.

2.5. Pengelolaan Keuangan Daerah

2.5.1. Perencanaan Anggaran

Untuk menjamin agar kegiatan pembangunan berjalan efektif, efisien dan bersasaran maka diperlukan perencanaan Pembangunan nasional serta keseragaman peraturan yang berlaku guna tercapainya tujuan bernegara dan menghindarkan diri dari ketimpangan antar wilayah. Ketentuan mengenai sistem Perencanaan Pembangunan Nasional, yang mencakup penyelenggaraan

perencanaan makro atau perencanaan yang berada pada tataran kebijakan nasional atas semua fungsi pemerintahan dan meliputi semua bidang kehidupan secara terpadu dalam Wilayah Negara Republik Indonesia diatur dalam UU No. 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional.

Perencanaan anggaran daerah secara keseluruhan mencakup kebijakan umum APBD sampai dengan disusunnya Rancangan APBD terdiri dari beberapa tahapan proses perencanaan anggaran daerah. Berdasarkan Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 serta Undang-Undang No.23 Tahun 2014 dan 33 Tahun 2004.

2.5.2. Pelaksanaan Anggaran

Semua penerimaan daerah dan pengeluaran daerah dalam rangka pelaksanaan urusan pemerintah daerah dikelola dalam APBD. Pelaksanaan APBD meliputi pelaksanaan anggaran pendapatan, belanja, pembiayaan. Pelaksanaan Anggaran SKPD (DPA-SKPD) ditetapkan oleh PPKD dengan persetujuan Sekretaris Daerah.

Pelaksanaan anggaran melibatkan lebih banyak orang daripada persiapannya dan mempertimbangkan umpan balik dari pengalaman yang sesungguhnya. Oleh karena itu, pelaksanaan anggaran harus: (a) menjamin bahwa anggaran akan dilaksanakan sesuai dengan wewenang yang diberikan baik dalam aspek keuangan maupun kebijakan; (b) menyesuaikan pelaksanaan anggaran dengan perubahan signifikan dalam ekonomi makro; (c) memutuskan adanya masalah yang muncul dalam pelaksanaannya; (d) menangani pembelian dan

penggunaan sumber daya secara efisien dan efektif. Sistem pelaksanaan anggaran harus menjamin adanya ketaatan terhadap wewenang anggaran dan memiliki kemampuan untuk melakukan pengawasan dan pelaporan yang dapat langsung mengetahui adanya masalah pelaksanaan anggaran serta memberikan fleksibilitas bagi instansi pemerintah.

2.5.3. Pelaporan/ Pertanggungjawaban Anggaran

Pelaporan dalam hal ini mencakup besarnya alokasi anggaran unit kerja, besarnya anggaran yang telah dikeluarkan beserta pencapaian hasil kerja atau kegiatan atau program yang telah dilaksanakan (Mardiasmo, 2002). Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Keuangan, Laporan Keuangan Pemerintah disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh pemerintah daerah selama satu periode pelaporan. Pelaporan keuangan pemerintah daerah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna laporan dalam menilai akuntabilitas dan manfaat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial maupun politik. Komponen-komponen didalam satu set laporan anggaran berbasis akrual terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*) dan laporan finansial.

Laporan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran SKPD dilaksanakan secara periodik yang mencakup:

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA) menyajikan informasi mengenai anggaran dan realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran.
- b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL) menyajikan pos-pos berikut, yaitu: saldo anggaran lebih awal (tahun sebelumnya), penggunaan saldo anggaran lebih, sisa lebih/ kurang pembiayaan anggaran tahun berjalan, koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya, lain-lain dan saldo anggaran lebih akhir untuk periode berjalan. Pos-pos tersebut disajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya. LP-SAL dimaksudkan untuk memberikan ringkasan atas pemanfaatan saldo anggaran dan pembiayaan pemerintah, sehingga suatu entitas pelaporan harus menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam LP-SAL dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Laporan pertanggungjawaban finansial anggaran SKPD dilaksanakan secara periodik mencakup:

- a. Neraca merupakan laporan yang menyajikan posisi keuangan pemerintah daerah mengenai aset, kewajiban dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Setiap entitas mengklasifikasikan asetnya dalam aset lancar dan non lancar serta mengklasifikasikan kewajibannya menjadi kewajiban jangka pendek dan panjang.
- b. Laporan Operasional (LO) menyajikan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban dan surplus/ defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya.
- c. Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos ekuitas awal atau ekuitas sebelumnya, surplus/ defisit-LO pada periode bersangkutan dan koreksi-koreksi yang langsung menambah/ mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar.
- d. Laporan Arus Kas merupakan laporan yang menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan dan perubahan kas selama satu periode akuntansi serta saldo kas pada tanggal pelaporan.
- c. Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK) menyajikan informasi kualitatif dan mengungkapkan kebijakan serta menjelaskan kinerja pemerintah dalam tahap

pengelolaan keuangan daerah. CALK memberikan penjelasan atas segala informasi yang ada di dalam laporan keuangan daerah.

2.5.4. Evaluasi Kinerja

Evaluasi kinerja merupakan kegiatan untuk menilai atau melihat keberhasilan dan kegagalan suatu organisasi atau unit kerja dalam melaksanakan tugas dan fungsi yang dibebankan kepadanya.

Tujuan dilakukannya evaluasi kinerja adalah agar organisasi yang bersangkutan mengetahui pencapaian realisasi, kemajuan dan kendala yang dijumpai atau sebab-sebab tidak tercapainya kinerja dalam rangka pencapaian misi yang sudah direncanakan sehingga diharapkan instansi tersebut dapat meningkatkan kinerja di masa yang akan datang.

2.6. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP)

2.6.1. Definisi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Keputusan Kepala LAN No-239/IX/6/8/2003 tentang Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, menjelaskan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah 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.

2.6.2. Prinsip-Prinsip Pelaksanaan Akuntabilitas Kinerja Instansi

Pemerintah

Berdasarkan Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang ditetapkan oleh Kepala Lembaga Administrasi Negara, pelaksanaan AKIP harus berdasarkan antara lain pada prinsip-prinsip sebagai berikut:

- a. Adanya komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
- b. Berdasarkan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- c. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.
- d. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
- e. Jujur, objektif, transparan dan akurat.
- f. Menyajikan keberhasilan/ kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

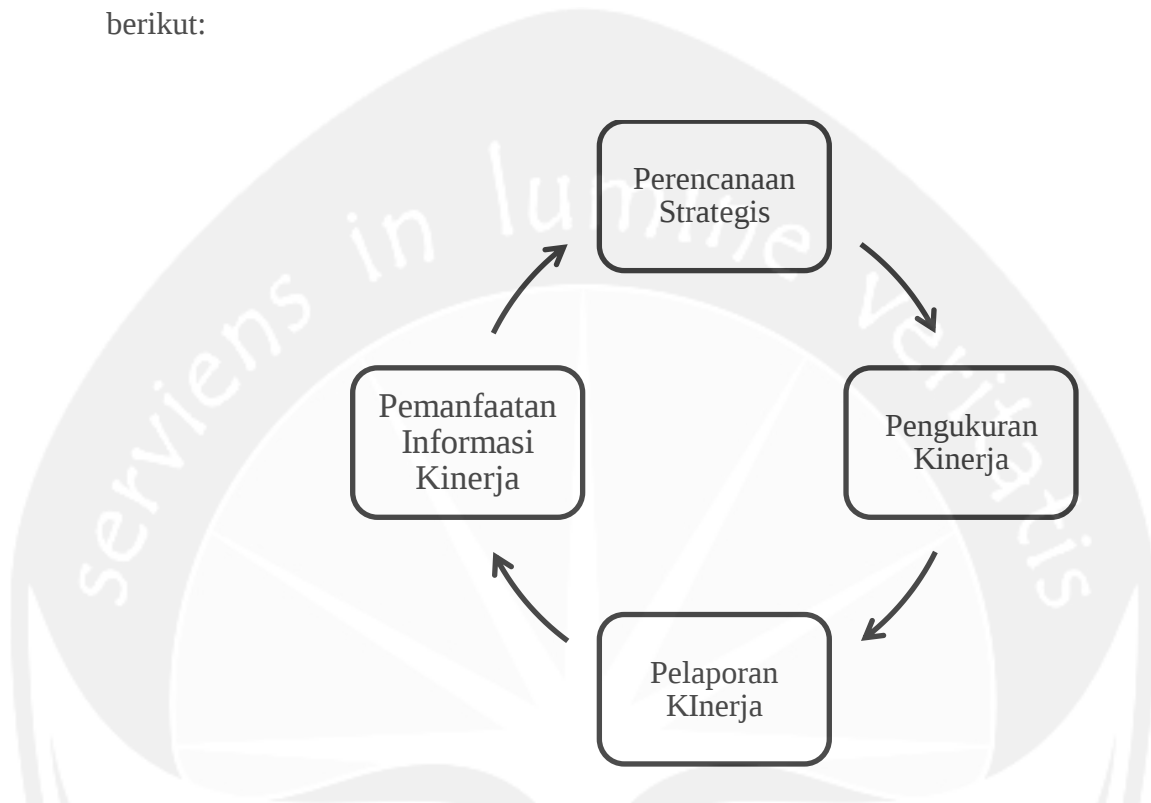
Selain prinsip-prinsip tersebut diatas agar pelaksanaan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah lebih efektif sangat diperlukan komitmen yang kuat dari organisasi yang mempunyai wewenang dan bertanggungjawab di bidang pengawasan dan penilaian terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2.6.3. Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Selain akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan suatu tatanan, instrumen, dan metode pertanggungjawaban yang intinya meliputi tahap-tahap sebagai berikut:

- a. Penetapan perencanaan strategik.
- b. Pengukuran kinerja.
- c. Pelaporan Kinerja.
- d. Pemanfaatan informasi kinerja bagi perbaikan kinerja secara berkesinambungan.

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 2.2
Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
Sumber : Pusdiklatwas BPKP, 2007

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah seperti terlihat pada gambar diatas, dimulai dari penyusunan perencanaan stratejik (Renstra) yang meliputi penyusunan visi, misi, tujuan dan sasaran serta menetapkan strategi yang akan digunakan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang ditetapkan, perencanaan stratejik ini 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 stratejik dalam tahun yang

bersangkutan serta strategi untuk mencapainya. Rencana kinerja ini merupakan tolak ukur yang akan digunakan dalam penilaian kinerja penyelenggaraan pemerintahan untuk suatu periode tertentu. Setelah rencana kinerja ditetapkan, tahap selanjutnya adalah pengukuran kinerja. Dalam melaksanakan kegiatan dilakukan pengumpulan dan pencatatan data kinerja. Data kinerja tersebut merupakan capaian kinerja yang dinyatakan dalam satuan indikator kinerja. Dengan diperlukannya data kinerja yang akan digunakan untuk pengukuran kinerja, maka instansi pemerintah perlu mengembangkan sistem pengumpulan data kinerja, yaitu tatanan, instrumen 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.

2.7. Penelitian Terdahulu

Terbitnya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 yang menetapkan bahwa APBD harus disusun berdasarkan pendekatan prestasi kerja membuat SKPD sebagai unit pengguna anggaran dituntut untuk dapat mengajukan Rencana Kerja dan Anggaran SKPD (RKA-SKPD) yang benar-benar baik, artinya sesuai dengan kebutuhan, ekonomis, efisien dan efektif.

Penelitian tentang pengaruh penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah telah diteliti oleh beberapa peneliti, diantaranya adalah:

Tabel 2.1
Ringkasan Penelitian Terdahulu

Peneliti	Variabel	Sampel	Hasil
Muda (2005)	Independen: Perencanaan Anggaran, Pelaksanaan Anggaran, Pelaporan/ Pertanggungjawaban Anggaran dan Evaluasi Kinerja Dependen: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Sekretariat Kotamadya Jakarta Selatan	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa perencanaan, pelaksanaan pelaporan/ pertanggungjawaban, evaluasi kinerja anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
Haspiarti (2012)	Independen: Perencanaan Anggaran, Pelaksanaan Anggaran, Pelaporan/ Pertanggungjawaban Anggaran dan	Kepala Dinas, Sekretaris, Salah satu Kepala bagian dari setiap SKPD, staf SKPD	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa perencanaan, pelaksanaan pelaporan/ pertanggungjawaban, evaluasi kinerja anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

	Evaluasi Kinerja Dependen: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Kota Pare- Pare.	
Syambudi (2012)	Independen: Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Dependen: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Pegawai Dinas Pendapatan dan Pengelolaan Daerah (DPPKD) Pemerintah Kota Cirebon.	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara pengaruh penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
Sefriyana (2014)	Independen: Perencanaan Anggaran, Pelaksanaan Anggaran, Pelaporan/ Pertanggungjawaban Anggaran dan Evaluasi Kinerja. Dependen: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Seluruh Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Bengkulu.	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa perencanaan, pelaksanaan, pelaporan/ pertanggungjawaban, dan evaluasi kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
Sulisiana (2014)	Independen: Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Dependen: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Bandung.	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
Nurhayanti (2014)	Independen: Perencanaan Anggaran, Pelaksanaan Anggaran, Pelaporan/ Pertanggungjawaban	Penyusunan Tim Anggaran Pemerintah Daerah di SKPD Probolinggo.	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa perencanaan anggaran, pelaksanaan anggaran, pelaporan/pertanggungjawaban anggaran dan evaluasi kinerja

	Anggaran dan Evaluasi Kinerja. Dependen: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah		berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
Harini (2014)	Independen: Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan dan Motivasi Kerja Dependen: Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah	Kepala dan Staf bagian Keuangan Dinas Pemerintahan Kota Surakarta.	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa kejelasan sasaran anggaran terdapat pengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah sedangkan pengendalian akuntansi, sistem pelaporan dan motivasi kerja tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah.

2.8. Pengembangan Hipotesis

2.8.1. Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja yang terukur melalui prinsip-prinsip akuntabilitas publik dalam pengelolaan daerah bahwa harus transparansi, akuntabilitas dan *value for money*, dapat dijelaskan oleh Mardiasmo (2004:105) bahwa transparansi adalah keterbukaan dalam proses perencanaan, penyusunan, dan pelaksanaan anggaran daerah. Winardi (2007) dalam Sefriyana (2014) menyatakan perencanaan meliputi memilih dan menghubungkan fakta-fakta dan membuat serta menggunakan asumsi-asumsi masa datang dalam hal memvisualisasi serta merumuskan aktivitas-aktivitas yang diusulkan dan dianggap perlu untuk mencapai hasil yang diinginkan. Penelitian yang dilakukan oleh

Haspiarti (2012) membuktikan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini juga diperkuat oleh penelitian yang dilakukan oleh Muda (2005) dan Nurhayati (2014) yang membuktikan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dapat disimpulkan sebagai berikut:

Ha₁ : Perencanaan Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

2.8.2. Pengaruh Pelaksanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Pelaksanaan kegiatan pemerintah berpegang pada anggaran yang ditetapkan, sehingga tercapainya anggaran berarti tercapainya juga tercapainya sasaran pemerintah. Oleh karena itu, anggaran seharusnya mempunyai kualitas yang baik dan realistis, dengan adanya pengendalian keuangan yang efektif, pelaksanaan anggaran dapat lebih baik sehingga dapat meningkatkan akuntabilitas publik.

Penelitian yang dilakukan oleh Haspiarti (2012) dan Sefryana (2014) membuktikan bahwa pelaksanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini juga diperkuat oleh penelitian yang dilakukan oleh Muda (2005) dan Nurhayati (2014) yang membuktikan bahwa

pelaksanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dapat disimpulkan sebagai berikut:

Ha₂ : Pelaksanaan Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah.

2.8.3. Pengaruh Pelaporan/ Pertanggungjawaban Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Pedoman Penyusunan APBD Berbasis Kinerja Deputy IV BPKP (2005:16) menyatakan bahwa: akhir tahun anggaran setelah program dan kegiatan selesai dilaksanakan, manajemen membuat laporan kinerja meliputi laporan keuangan berupa laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan dan laporan kinerja non-keuangan untuk dapat digunakan sebagai masukan untuk melakukan perbaikan ditahun berikutnya dan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik atas dana yang digunakan dalam rangka meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian yang dilakukan oleh Haspiarti (2012), Sefryana (2014), Nurhayanti (2014) dan Muda (2005) membuktikan bahwa pelaporan/ pertanggungjawaban anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

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

2.8.4. Pengaruh Evaluasi Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Berdasarkan Modul Akuntabilitas Instansi (2007), tujuan dilakukannya evaluasi kinerja adalah agar organisasi yang bersangkutan mengetahui pencapaian realisasi, kemajuan dan kendala yang dijumpai atau sebab-sebab tidak tercapainya kinerja dalam rangka pencapaian misi yang sudah direncanakan sehingga diharapkan instansi tersebut dapat meningkatkan kinerjanya dimasa yang akan datang, sehingga dengan adanya evaluasi kinerja yang dilakukan dengan baik diharapkan akan mampu meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian yang dilakukan oleh Haspiarti (2012), Sefryana (2014), Nurhayanti (2014) dan Muda (2005) membuktikan bahwa evaluasi kinerja anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dapat disimpulkan sebagai berikut:

Ha₄ : Evaluasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

2.8.5. Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja menurut Halim (2007: 177) menjelaskan bahwa elemen-elemen yang penting harus ditetapkan terlebih dahulu dalam anggaran berbasis kinerja adalah:

- a. Tujuan yang disepakati dan ukuran pencapaiannya.
- b. Pengumpulan informasi yang sistematis atas realisasi .
- c. Pencapaian kinerja dapat diandalkan dan konsisten sehingga dapat diperbandingkan antara biaya dan prestasinya.
- d. Penyediaan informasi secara terus menerus sehingga dapat digunakan dalam manajemen perencanaan, pemograman, penganggaran dan evaluasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Haspiarti (2012) dan Muda (2005) membuktikan bahwa variabel-variabel dari penerapan anggaran yaitu perencanaan anggaran, pelaksanaan anggaran, pelaporan/ pertanggungjawaban anggaran dan evaluasi kinerja secara bersama-sama berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Ha₅ : Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja secara bersama-sama berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah