

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Teori *Stewardship*.

Teori yang mendasari penelitian ini adalah teori *stewardship*. Dimana dalam penelitian ini setiap manajemen didalam organisasi tidak termotivasi untuk mencapai tujuan pribadi tetapi malah lebih mementingkan tujuan dan kepentingan organisasi. Dalam hal ini berarti setiap individu yang ada di instansi pemerintah lebih mengutamakan kepentingan terhadap pelayanan masyarakat.

Menurut Raharjo (2007) *stewardship theory* diibaratkan seperti suatu hubungan antara kepuasan pemilik yang kuat dan kepentingan organisasi. Dalam hal ini *steward* sebagai *agen* akan memaksimalkan kinerja dan kekayaan organisasi. Sehingga tujuan organisasi akan tercapai sesuai dengan kehendak pemilik tanpa mengabaikan kepentingan individu *steward* sama sekali.

Dalam akuntansi sektor publik teori *stewardship* sangat diperlukan. Karena saat ini semakin berkembangnya zaman maka pemerintah juga dituntut untuk memberikan pelayanan dan kinerja yang baik dan optimal bagi masyarakat. Sehingga tuntutan akuntabilitas pada organisasi sektor publik khususnya pemerintah daerah semakin dibutuhkan. Menurut

Wahyuni (2014) bahwa pemerintah daerah dan pemerintah pusat dituntut secara nyata untuk memberikan akuntabilitas bagi seluruh lapisan masyarakat. Oleh sebab itu, diperlukan kesadaran dari setiap *steward / agen* dalam mewujudkan kepentingan organisasi demi mencapai akuntabilitas yang nyata bagi masyarakat.

Implikasi dari teori *stewardship* ini adalah sebagai suatu lembaga yang sangat dipercaya oleh masyarakat untuk mengelola dana publik, maka eksistensi pemerintah daerah dalam memberikan pelayanan dan bertindak untuk melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat dan maksimal sangat diperlukan. Sehingga pemerintah daerah bisa membuat pertanggungjawaban keuangan dari dana yang diamanahkan kepada pemerintah daerah. Pertanggungjawaban tersebut merupakan jawaban dari *steward/agen* terhadap kepercayaan yang diberikan kepada mereka untuk mewujudkan tujuan organisasi.

Untuk bisa menjalankan tanggung jawabnya itu maka *stewards* (manajemen) mengerahkan dan memberikan semua keahlian dan kemampuannya untuk bisa menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan bertanggungjawab.

2. Teori Akuntabilitas.

Menurut Pusdiklatwas BPKP (2007) yang dimaksud dengan akuntabilitas adalah suatu bentuk pertanggungjawaban seseorang atau kelompok dalam mengelola dan menjalankan kegiatan yang dilakukan

dalam rangka untuk menggapai tujuan organisasi yang dilaporkan melalui media pelaporan yang berkesinambungan. Dari pernyataan diatas bisa terlihat bagaimana pentingnya suatu akuntabilitas dalam membantu tercapainya tujuan organisasi.

Akuntabilitas publik merupakan suatu kewajiban bagi seorang *agent* atau pemegang amanah untuk memberikan pertanggungjawabannya dalam mengungkapkan segala bentuk kegiatan maupun aktivitas yang telah dilaksanakan dan dijalankan kepada pihak *principal* yang mempunyai hak dan wewenang untuk mendapatkan pertanggungjawaban dari yang diberi amanah. Hal tersebut sesuai dengan pendapat Mardiasmo (2002) yang mengatakan bahwa laporan pertanggungjawaban merupakan hak yang harus dipenuhi oleh *agent* kepada *principal*.

Namun untuk menerapkan “asas akuntabilitas” didalam instansi pemerintah tidaklah mudah. Menurut Pusdiklatwas BPKP (2007) pelaksanaan AKIP harus berdasarkan beberapa prinsip yang harus ditepati dan dilaksanakan, diantaranya:

- a. Adanya komitmen dari pemimpin instansi dan para anggotanya secara kuat.
- b. Harus dijalankan dengan memperhatikan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan dan menjamin penggunaan sumber daya dengan cara seefektif mungkin dan konsisten.

- c. Memperlihatkan tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang sudah direncanakan sebelumnya.
- d. Berpatokan pada tujuan yang ingin dicapai kedepan.
- e. Transparan, jujur, objektif, serta akurat.
- f. Menunjukkan kesuksesan maupun kegagalan dalam pelaksanaan tujuan yang telah ditetapkan.

Apabila prinsip-prinsip akuntabilitas publik diatas bisa terwujud oleh pemerintah maka pemerintah daerah telah menjalankan amanahnya dengan baik. Karena salah satu bentuk reformasi keuangan pemerintahan di Indonesia adalah terwujudnya akuntabilitas publik.

3. Anggaran Sektor Publik.

- a. Pengertian Anggaran.

Menurut Mardiasmo (2002) yang dimaksud dengan anggaran adalah suatu perkiraan finansial terhadap kinerja yang akan dicapai dalam bebrapa periode waktu tertentu sedangkan proses untuk menyiapkan anggaran itu disebut dengan penganggaran. Dalam organisasi sektor publik khususnya pemerintah daerah proses penganggaran merupakan suatu hal yang tidak mudah untuk dilaksanakan. Untuk mendukung pelaksanaan program dan kebijakan kesejahteraan masyarakat maka anggaran sektor publik diperlukan sebagai sarana instrumen pengukur tingkat akuntabilitas publik.

Karena secara luas anggaran bisa berfungsi sebagai instrumen pengukur akuntabilitas, oleh karena itu proses penyusunan anggaran

memiliki tujuan sebagai pengendali atau pengontrol. Aktivitas tersebut dilakukan agar setiap kegiatan yang dilakukan individu yang menjalankan anggaran tersebut dalam hal ini pemerintah daerah tidak berdampak disfungsional atau tidak sesuai dengan fungsinya dalam mengontrol setiap individu organisasi.

b. Prinsip Anggaran.

Menurut Yovita (2011) karena ruang lingkupnya yang sangat luas dan memiliki sasaran untuk kepentingan publik, maka prinsip anggaran daerah meliputi:

1) Otorisasi oleh Legislatif.

Sebelum pihak eksekutif yakni Pemda menjalankan anggaran maka anggaran tersebut harus mendapat otorisasi atau persetujuan oleh pihak legislatif dalam hal ini DPRD. Otorisasi tersebut bisa berbentuk nota kesepakatan antara keduanya.

2) Komprehensif.

Segala bentuk aliran dana baik berupa penerimaan maupun pengeluaran harus bisa dijelaskan oleh anggaran.

3) Keutuhan Anggaran.

Penerimaan dan pembelanjaan yang dilakukan pemerintah semuanya harus terhimpun kedalam dana umum.

4) *Nondiscretionary Appropriation.*

Semua jumlah anggaran yang telah mendapat persetujuan legislatif harus dimanfaatkan dengan efektif, ekonomis, dan efisien sesuai dengan prinsip *good government governance*.

5) Periodik.

Anggaran merupakan suatu proses yang panjang sehingga harus dilaporkan melalui beberapa waktu atau periode tertentu.

6) Akurat.

Perkiraan anggaran harus akurat dan tidak menyebabkan *underestimate* pendapatan dan *overestimate* pengeluaran.

7) Diketahui publik.

Anggaran yang digunakan dalam pelaksanaan kinerja hendaknya harus dipublikasikan kepada seluruh masyarakat karena dana tersebut merupakan uang yang berasal dari rakyat.

c. Fungsi Anggaran.

Mardiasmo (2002) mengatakan bahwa ada beberapa fungsi utama dari anggaran daerah, yaitu :

1) Sebagai alat perencanaan .

Untuk mencapai tujuan organisasi, anggaran diperlukan sebagai instrumen penggerak dan perencana. Anggaran dalam aspek perencanaan dibentuk untuk merencanakan kegiatan atau

kebijakan yang akan dilaksanakan oleh pemerintah dan hasil apa nantinya yang akan diperoleh oleh pemerintah dari perencanaan tersebut.

2) Sebagai alat pengendalian.

Anggaran juga berfungsi sebagai pengendali atas pengeluaran maupun pemasukan dari pemerintah daerah. Tujuannya adalah agar semua anggaran yang telah digunakan tersebut bisa dilaporkan secara transparan kepada masyarakat dan legislatif sehingga menghasilkan suatu laporan yang akuntabel.

3) Sebagai alat kebijakan fiskal.

Untuk mendorong pertumbuhan dan menstabilkan perekonomian maka anggaran berfungsi sebagai fasilitator yang mendorong masyarakat untuk melakukan kegiatan perekonomian sehingga kondisi ekonomi tetap stabil.

4) Sebagai alat politik.

Anggaran bisa berfungsi sebagai alat politik dikarenakan dalam proses penganggaran memerlukan persetujuan pihak legislatif sehingga keahlian negosiasi dan *lobby* politik sangat dibutuhkan yang berimplikasi terhadap kekuatan politik.

5) Sebagai alat koordinasi dan komunikasi.

Ketika anggaran disusun setiap individu yang ada didalam unit kerja harus terlibat didalamnya. Oleh karena itu diperlukan koordinasi dan komunikasi antar individu unit kerja sehingga bisa

menciptakan anggaran yang berkualitas dan mudah untuk dilaksanakan.

d. Proses Penyusunan Anggaran.

Masyarakat dan pihak legislatif harus mendapatkan informasi dari pemerintah terhadap proses penganggaran yang telah dilakukan. Hal itu dikarenakan dengan informasi tersebut diharapkan masyarakat dan pihak legislatif bisa mengetahui program maupun kebijakan apa saja yang akan dilakukan oleh pemerintah dalam rangka memberikan pelayanan yang berkualitas kepada masyarakat. Proses penganggaran merupakan bagian dari pelaksanaan dan penyusunan anggaran. Mardiasmo (2002) mengatakan bahwa dalam proses penyusunan anggaran terdiri dari 4 tahapan, yaitu:

1) Tahap persiapan (*Preparation*).

Dalam tahap ini pemerintah melakukan berbagai penaksiran terhadap pendapatan maupun pengeluaran. Pada tahap ini, penaksiran yang akurat terhadap pendapatan merupakan kunci kesuksesan sebelum melakukan penaksiran pengeluaran.

2) Tahap ratifikasi (*Ratification*).

Dalam tahap ini berisi proses politik yang lumayan rumit, sehingga diperlukan skill politik dan skill membangun koalisi politik yang bagus. Dalam tahap ini juga diperlukan kekuatan mental, dikarenakan dalam tahap ini pihak legislatif memerlukan

pemahaman dan argumentasi yang masuk akal dari pihak eksekutif yang tidak jarang memerlukan waktu yang cukup lama.

3) Tahap Implementasi (*Implementation*).

Tahap selanjutnya yakni tahap pelaksanaan anggaran. Dalam tahap ini manajer keuangan harus memperhatikan terciptanya pelaksanaan pengendalian manajemen yang baik dan berkesinambungan serta juga jalannya sistem akuntansi yang bisa memberikan informasi dengan baik. Sehingga pada tahap pelaksanaan anggaran akan menghasilkan kinerja yang maksimal dalam memberikan pelayanan terhadap masyarakat.

4) Tahap pelaporan dan evaluasi (*Reporting & Evaluation*).

Dalam tahap terakhir ini yakni pelaporan dan evaluasi terkait dengan bagian akuntabilitas. Apabila dalam tahap-tahap sebelumnya sudah berjalan baik maka pada tahap terakhir ini pasti tidak akan mengalami permasalahan. Dikarenakan dalam tahap ini berisi pelaporan terhadap hasil kinerja yang telah dilakukan pada tahap-tahap sebelumnya.

e. Anggaran Kinerja.

UU tentang pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan daerah nomor 15 tahun 2004 mendefinisikan bahwa anggaran berbasis kinerja merupakan suatu sistem penganggaran yang mementingkan hasil akhir yang dicapai dalam suatu kinerja yang telah dilakukan melalui perencanaan input yang matang. Dengan kata lain, sistem

penganggaran yang mesti dibentuk, disusun, dan dilaksanakan oleh pemerintah daerah harus beracuan pada hasil akhir atau *output* dan manfaat yang dihasilkan demi mendukung terciptanya akuntabilitas publik. Hal tersebut juga didukung dengan pendapat Pamungkas (2009) yang mengatakan bahwa proses penyusunan anggaran yang berbasis pada kinerja disusun untuk menghasilkan akuntabilitas, efektivitas, dan efisiensi dalam memanfaatkan anggaran agar menghasilkan output yang jelas sesuai dengan prioritas.

Terdapat beberapa prinsip dalam anggaran kinerja menurut Kementerian Keuangan RI *Nomor 54/PMK.02/2005* (2005) yaitu :

1) Transparansi.

Transparansi pada intinya adalah suatu sikap terbuka dari pemerintah dalam membuat kegiatan maupun kebijakan yang berhubungan dengan pemasukan dan pengeluaran daerah sehingga bisa diketahui oleh pihak luas. Pada dasarnya juga transparansi pengelolaan anggaran yang dilakukan pemerintah adalah sebagai bentuk pertanggungjawaban eksekutif kepada masyarakat sehingga diharapkan akan timbul pemerintahan yang bersih dan juga akan timbul sikap peka terhadap kebutuhan masyarakat.

2) Akuntabilitas.

Apa yang dimaksud dengan akuntabilitas pada intinya adalah sebuah sistem yang membentuk pertanggungjawaban kepada publik. Artinya akuntabilitas tersebut mengandung makna

agar pelaksanaan kebijakan maupun penganggaran telah betul-betul dijalankan dan bisa dipertanggungjawabkan kepada pihak luas. Tepat guna, tepat waktu, dan efisien merupakan beberapa asas dari sebuah bentuk akuntabilitas atau pertanggungjawaban publik.

3) Kedisiplinan Anggaran.

Apa yang sebenarnya dimaksud dengan kedisiplinan anggaran adalah pendapatan yang terukur dan telah direncanakan sebelumnya dan bisa diterima dengan akal sehat terkait dengan rasionalisasi pencapaiannya, sedangkan untuk pengeluaran harus didukung dengan adanya penerimaan kembali.

4) Keadilan anggaran.

Pemerintah daerah harus adil dalam mengalokasikan dana terhadap semua instansi untuk kepentingan pelayanan terhadap masyarakat.

5) Value for Money.

Pengeluaran daerah harus berdasar pada konsep *value for money* yang tercermin dalam 3E menurut pendapat Haryanto, Sahmuddin, & Arifuddin (2007):

a) Ekonomi.

Ekonomi adalah perbandingan antara input masukan dan input value (nilai uang). Dengan demikian pemerintah akan sangat memperhatikan dan berhati-hati dalam

mengeluarkan setiap rupiah agar tidak terjadi pemborosan dana.

b) Efisien.

Efisien berhubungan erat dengan konsep produktivitas, yakni perbandingan antara rasio output atau keluaran terhadap input atau masukan. Kegiatan atau kinerja dikatakan efisien jika target kerja bisa tercapai dengan menggunakan biaya seminimal mungkin.

c) Efektivitas.

Efektivitas merupakan perbandingan antara outcome dengan output. Suatu kegiatan dikatakan efektif apabila kegiatan tersebut bisa terlaksana dengan waktu yang tepat dan menggunakan biaya yang sekecil mungkin.

1. Kejelasan Sasaran Anggaran.

Menurut Abdillah, Emilia, & Abdullah (2013) yang dimaksud dengan kejelasan sasaran anggaran adalah suatu tingkatan yang menunjukkan suatu bentuk tanggung jawab, yang dinyatakan secara jelas, spesifik dan bisa dipahami agar mudah dalam pelaksanaannya. Oleh sebab itu kejelasan sasaran anggaran menjadi sebuah kebutuhan dalam mendukung tercapainya kinerja yang berkualitas dan pelaksanaan akuntabilitas publik.

Nuraini & Indudewi (2012) dalam pendapatnya menyatakan bahwa tujuan dan sasaran harus memenuhi beberapa kriteria, diantaranya :

a. Spesifik

Dalam perumusan sasaran hendaknya harus direncanakan secara jelas dan spesifik. Sehingga sasaran tersebut tidak menghasilkan pemikiran yang berbeda dan tentunya bisa membuat unit kerja menjadi terinspirasi dalam menjalankan tindakan dan membuat strategi.

b. Terukur.

Untuk memudahkan dalam pencapaian sasaran, maka suatu kebijakan atau kegiatan tersebut harus memiliki satuan ukur yang bisa menilai kinerja tersebut dengan maksimal.

c. Menantang tapi realistis.

Suatu sasaran organisasi memang perlu sesuatu yang cukup menantang untuk dicapai, tetapi sasaran tersebut tetap harus realistis untuk dilaksanakan dan dicapai.

d. Berorientasi pada hasil akhir.

Suatu sasaran harus berfokus pada hasil atau manfaat akhir yang ingin dicapai.

e. Memiliki batas waktu.

Dalam menentukan kejelasan sasaran peran waktu sangat penting dalam ketepatan mencapai sasaran yang telah ditentukan sebelumnya.

Dengan adanya kejelasan sasaran anggaran diharapkan pemerintah daerah bisa mencapai tujuan dengan mudah. Sebab apabila tujuan suatu

instansi tersebut jelas maka akan mudah dalam mencapai hasil yang maksimal karena sudah terarah sehingga pencapaian kinerja akan mudah dipertanggungjawabkan. Hal tersebut didukung juga oleh Setiawan (2013) yang mengatakan bahwa adanya kejelasan anggaran akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan tujuan ataupun sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

5. Partisipasi Anggaran.

Menurut Brownell & McInnes (1986) partisipasi dalam penganggaran yaitu suatu proses yang melibatkan semua pihak dalam suatu proses penentuan tujuan anggaran organisasi yang akan dipertanggungjawabkan selanjutnya secara bersama pula. Dengan kata lain setiap manager maupun pegawai yang terlibat tidak hanya melaksanakan anggaran tetapi juga harus aktif dalam proses penyusunannya.

Herminingsih (2009) dalam penelitiannya mengatakan bahwa terdapat beberapa pengertian partisipasi anggaran secara lebih rinci, yakni:

- a. Pengaruh keterlibatan manajer dalam mempengaruhi anggaran.
- b. Proses revisi yang menghadirkan berbagai alasan dari para atasan.
- c. Keaktifan anggota dalam memberikan usulan maupun pendapat serta inisiatif kepada atasan tentang anggaran tanpa diminta sebelumnya.
- d. Sejauh mana pengaruh yang diberikan pada anggaran final oleh seorang manajer.
- e. Kontribusi pada anggaran yang dilakukan berdasarkan kepentingan oleh manajer.

f. Jumlah diskusi yang dilakukan saat proses penyusunan anggaran yang dilakukan oleh atasan.

Dengan adanya partisipasi penyusunan anggaran diharapkan semua elemen yang ada di pemerintahan bisa berkontribusi maksimal demi peningkatan kinerja terhadap pelayanan masyarakat yang lebih baik.

Abata (2014) mengatakan terdapat dua keuntungan dari partisipasi seorang manajer dalam suatu proses penyusunan anggaran yaitu berkurangnya asimetri informasi dan meningkatnya komitmen semua partisipan anggaran. Dengan demikian apabila proses penyusunan anggaran bisa berjalan maksimal maka dengan sendirinya transparansi anggaran antar semua elemen yang ada dipemerintahan bisa terwujud karena adanya komitmen dari semua elemen yang terlibat.

6. Sistem Pelaporan.

Menurut Wahyuni (2014) Sistem pelaporan adalah sebuah laporan yang berisi gambaran tentang suatu sistem pertanggungjawaban dari pimpinan unit anggaran (bawahan) kepada kepala bagian anggaran (atasan). Dengan demikian setiap unit tanggungjawab bisa mempertanggungjawabkan kinerjanya dengan pelaporan yang berkesinambungan. Menurut Zakiyudin (2015) sistem pelaporan berguna untuk mengendalikan dan memantau kinerja manajer dalam melaksanakan semua tugasnya.

Laporan kinerja bertujuan untuk memberikan informasi atas pencapaian kinerja yang dilakukan oleh pemerintah maupun instansi yang

ada didalamnya dalam tahun anggaran tertentu. Hal tersebut juga terkait dengan sasaran dan tujuan pemerintah yang terbentuk dari sebuah proses yang terjadi sebelumnya. Laporan kinerja tersebut dilaporkan dalam suatu bentuk dokumen yang bernama (LAKIP) atau Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Dengan demikian jika sistem pelaporan pemerintah daerah telah berjalan optimal maka penilaian dan pengawasan kinerja akan mudah untuk dilakukan oleh masyarakat maupun DPRD. Karena sistem pelaporan berisi semua informasi tentang apa saja yang telah dilakukan oleh pihak eksekutif yakni pemerintah daerah kepada masyarakat luas.

Menurut pendapat Mardiasmo (2002) penyampaian laporan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah maupun instansi yang ada didalamnya memiliki tujuan umum, yakni:

- a. Sebagai bukti pertanggungjawaban pengelolaan anggaran dan juga untuk memberikan informasi terkait dengan pembuatan keputusan yang berhubungan dengan sosial dan keekonomian serta politik.
- b. Sebagai pemberi informasi untuk evaluasi kinerja organisasional dan juga manajerial.

7. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dalam Instruksi Presiden No 7 tahun 1999 telah dijelaskan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yaitu suatu bentuk pertanggungjawaban atas pelaksanaan tujuan organisasi yang dilakukakan oleh instansi pemerintah. Menurut Nuraini & Indudewi (2012)

akuntabilitas kinerja tersebut dapat dilakukan dengan memperhatikan suatu indikator penilaian kinerja yang bisa menggambarkan tingkat pencapaian kinerja. Indikator tersebut diantaranya:

- a. *Input*, yaitu suatu indikator penilai yang berdasarkan sumber masukan dalam melaksanakan kinerja untuk mencapai tujuan organisasi.
- b. *Output*, yaitu, suatu indikator penilai yang berdasarkan pada barang atau jasa yang dihasilkan.
- c. *Outcome*, yaitu suatu instrumen pengukuran kinerja yang berdasarkan pada pencapaian tujuan melalui suatu program yang berhasil dilaksanakan.
- d. *Benefit*, yakni indikator penilaian yang berdasarkan pada kebermanfaatan yang dihasilkan suatu program terhadap masyarakat.
- e. *Impact*, yaitu indikator penilai kinerja yang berdasarkan dampak yang dihasilkan.

Wahyuni (2014) menyatakan bahwa akuntabilitas kinerja instansi merupakan salah satu syarat mutlak dalam membentuk pemerintahan yang akuntabel dan bersih (*good governance*). Prinsip-prinsip *good governance* sebagai berikut:

- a. Transparansi, yaitu keterbukaan dalam pengelolaan pemerintahan dan pengelolaan ekonomi.
- b. Akuntabilitas, yaitu pelaksanaan kebijakan ekonomi dan sosial yang baik serta pertanggungjawaban keuangan yang baik.

- c. Partisipasi, yaitu suatu kebijakan yang menerapkan asas demokratis dalam pengambilan keputusan sebagai bentuk penghargaan terhadap hak asasi dan kebebasan berpendapat yang dimiliki setiap orang.

Akuntabilitas publik sendiri merupakan sebuah kewajiban bagi pihak eksekutif selaku yang mengelola dan menjalankan setiap sumber daya. Jadi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan salah satu cara untuk menilai kinerja pemerintah secara jelas dan transparan.

Menurut Haryanto et al., (2007) terdapat 4 dimensi akuntabilitas yang harus dilaksanakan dan diterapkan oleh organisasi sektor publik. Dimensi tersebut tentunya harus terpenuhi dalam setiap sendi kegiatan yang ada di sektor publik, dimensi tersebut yakni:

- a. Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum

Akuntabilitas kejujuran berhubungan dengan tindakan untuk menghindari penyalahgunaan kekuasaan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum (*legal accountability*) berhubungan dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

- b. Akuntabilitas proses

Akuntabilitas proses berhubungan dengan tugas yang bisa memberikan informasi terkait akuntansi, manajemen, dan administrasi melalui sebuah prosedur yang harus dilaksanakan sebelumnya. Akuntabilitas proses bisa dirasakan secara nyata oleh

masyarakat melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif, dan murah biaya.

Pengawasan dan pemeriksaan terhadap pelaksanaan akuntabilitas proses dapat dilakukan, misalnya dengan memeriksa ada tidaknya mark up dan pungutan-pungutan lain di luar yang ditetapkan. Selain itu juga dapat dilihat dari sumber-sumber inefisiensi dan pemborosan yang menyebabkan mahal biaya pelayanan publik dan kelambanan dalam pelayanan.

c. Akuntabilitas program

Akuntabilitas program berhubungan dengan pertimbangan pelaksanaan suatu program kerja secara efektif dan efisien namun tetap bisa mencapai tujuan pelayanan masyarakat secara maksimal.

d. Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas kebijakan berhubungan dengan pertanggungjawaban pemerintah terhadap kebijakan yang mereka laksanakan kepada pihak legislatif dan masyarakat pada khususnya sebagai bentuk pertanggungjawaban publik. Hal ini dikarenakan akuntabilitas publik merupakan suatu instrumen pengendalian, perencanaan dan pengawasan dari setiap kebijakan yang dilakukan oleh pemerintah.

B. Penelitian Terdahulu dan Penurunan Hipotesis

1. Hubungan antara Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Anggaran daerah merupakan sesuatu yang sangat penting. Bukan hanya karena merupakan dana publik tetapi juga karena dengan proses anggaran yang jelas dan tepat sasaran semua kinerja yang akan dilakukan oleh pemerintah bisa berjalan dengan maksimal sehingga pelayanan terhadap masyarakat bisa optimal.

Peneliti-peneliti sebelumnya telah melakukan penelitian terkait dengan hubungan kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Diantaranya Wahyuni (2014) yang mengungkapkan bahwa kejelasan anggaran menjadi penting dan relevan di lingkungan pemerintah daerah karena dampaknya terhadap akuntabilitas pemerintah, hal tersebut juga didukung oleh Anjarwati (2012), dan Zakiyudin (2015) yang menyatakan bahwa anggaran menjadi sangat penting bagi pemerintah daerah karena anggaran merupakan terjemahan dari kejelasan tujuan jangka pendek maupun jangka panjang.

Dari penelitian sebelumnya tersebut menghasilkan bahwa variabel kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara positif. Hal ini berimplikasi pada kemudahan pelaksanaan tujuan jangka pendek maupun jangka panjang pemerintah daerah yang maksimal apabila kejelasan anggaran telah diterapkan oleh pemerintah daerah. Hal ini sesuai juga dengan pendapat Setiawan (2013)

yang menyatakan bahwa adanya kejelasan sasaran anggaran akan meringankan organisasi dalam mempertanggungjawabkan pelaksanaan tupoksi yang telah dijalankan.

Anggaran merupakan suatu instrumen tolak ukur untuk menilai kinerja, apabila anggaran itu disusun dengan jelas dan tepat sasaran maka seharusnya anggaran tersebut bisa menggambarkan kinerja pemerintah daerah secara jelas dengan otomatis. Apabila sasaran anggaran tersebut tidak jelas maka pemerintah daerah akan kesulitan untuk mencapai kinerja yang maksimal sehingga timbul ketidakpuasan dari masyarakat terhadap kinerja pemerintah yang berujung pada penurunan tingkat transparansi dan akuntabilitas kinerja.

Dari uraian di atas, maka dapat disimpulkan hipotesis pertama adalah :

H₁ : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2. Hubungan antara Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Raharjo (2007) menyatakan bahwa *agency theory* telah menggambarkan fenomena tentang pendelegasian wewenang antara atasan kepada bawahannya dalam melaksanakan tugas untuk menentukan sebuah keputusan. Jadi hubungan dengan partisipasi sangat jelas apabila dalam proses penganggaran manager tingkat atas melibatkan manager tingkat bawah untuk berpartisipasi maka tidak akan ada asimetri informasi antar sesama pelaksana anggaran.

Abata (2014) dalam penelitiannya yang meneliti tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial di Nigeria menyatakan bahwa partisipasi dalam pengamatan dan pengambilan keputusan mutlak sangat diperlukan sehingga perlu adanya peningkatan alur informasi antara atasan dan bawahan untuk meningkatkan partisipasi tersebut. Selain itu Kewo (2014) dalam penelitiannya yang membahas tentang efek dari partisipasi anggaran terhadap kinerja manajemen juga menambahkan bahwa partisipasi memberikan kesempatan kepada seluruh manajer untuk menentukan sendiri anggaran divisi atau instansi mereka masing-masing.

Penelitian – penelitian sebelumnya yang membahas partisipasi anggaran di Indonesia seperti penelitian Arifin (2012) yang meneliti tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah Pekalongan juga menyatakan bahwa partisipasi berfungsi untuk memberikan pemahaman terhadap aparat pemerintah dalam memahami anggaran kinerja yang telah diusulkan oleh unit kerjanya masing-masing. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Selain itu penelitian Abdillah et al., (2013) yang meneliti tentang pengaruh partisipasi terhadap kinerja pemerintah daerah juga menghasilkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah. Dalam penelitian tersebut menyatakan bahwa partisipasi sangat memungkinkan adanya komunikasi dan interaksi yang semakin baik antara satu sama lain demi terwujudnya tujuan organisasi.

Sehingga apabila manager tingkat bawah berpartisipasi terhadap penyusunan anggaran maka diharapkan tidak ada lagi informasi yang kurang untuk menghasilkan keputusan yang tepat. Karena semua pihak bersinergi didalamnya maka diharapkan output dan kinerja yang dihasilkan nantinya juga akan berjalan maksimal dan berimplikasi pada peningkatan akuntabilitas dan rasa tanggung jawab setiap individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran tersebut.

Dari uraian di atas, maka dapat diperoleh hipotesis yang kedua yakni :

H₂ : Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

3. Hubungan antara Pengaruh Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Sistem pelaporan adalah gambaran yang berisi pertanggungjawaban dari kinerja yang telah dilakukan pemerintah. Jadi apabila sistem pelaporan tersebut sudah baik maka secara otomatis akuntabilitas pemerintah juga baik karena jika sistem pelaporan tersebut berantakan dan tidak transparan bisa dipastikan bahwa kinerja yang dilakukan pemerintah juga tidak akan maksimal yang berimplikasi pada penurunan akuntabilitas. Selain itu, menurut Zakiyudin (2015) sistem pelaporan yang baik juga berfungsi untuk memberikan pengawasan terhadap anggaran yang telah digunakan oleh pemerintah daerah.

Penelitian – penelitian sebelumnya telah membahas hubungan antara sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah,

diantaranya Khasanah (2016). Hasil penelitiannya menyatakan bahwa sistem pelaporan yang bagus diperlukan sebagai alat untuk memantau kinerja seorang manager dalam melaksanakan anggaran yang sudah ditetapkan sebelumnya. Hasil penelitian tersebut juga didukung oleh penelitian Yuniarti (2016) yang menyatakan bahwa sebagai pengelola dana publik sebaiknya pemerintah daerah harus bisa menyediakan informasi keuangan secara akurat, relevan dan tepat waktu melalui sebuah sistem pelaporan yang baik dan berkualitas. Cahyani (2015) dalam penelitiannya menyatakan hal yang serupa bahwa sistem pelaporan yang baik akan berimplikasi pula terhadap kinerja manajer dan instansi menjadi lebih baik.

Penelitian – penelitian diatas menunjukkan hasil yang sama yakni variabel sistem pelaporan berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Oleh karena itu sistem pelaporan memang sangat penting untuk menciptakan suatu pengelolaan keuangan yang transparan dan akuntabel agar pengimplementasian anggaran berjalan maksimal.

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihasilkan hipotesis ketiga yakni :

H₃ : Sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

C. Model Penelitian

Dibawah ini merupakan gambar yang menunjukkan hubungan antara variabel dependen Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dengan variabel independen Kejelasan Sasaran Anggaran, Partisipasi Anggaran, dan Sistem Pelaporan.

Gambar 2.1
Model Penelitian

