

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Anggaran

Anggaran merupakan pedoman atau tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis (PP No. 24/2005). Menurut Kenis (1979) dalam Mawikere dkk (2007) menyatakan bahwa suatu anggaran bukan saja sebagai rencana keuangan yang menganggarkan besarnya biaya dan pendapatan pada pusat pertanggungjawaban, tetapi juga merupakan alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi dan alat penumbuh motivasi. Indra (2006) menyatakan bahwa aspek-aspek yang harus tercakup dalam anggaran sektor publik meliputi :

- a. Aspek perencanaan
- b. Aspek pengendalian
- c. Aspek akuntabilitas publik

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) merupakan instrumen kebijakan yang utama bagi pemerintah daerah. Anggaran berbasis kinerja adalah perencanaan kinerja tahunan secara terintegrasi yang menunjukkan hubungan antara tingkat pendanaan program dan hasil yang diinginkan dari program tersebut.

2. Partisipasi Anggaran

Indrianto (1995) dalam Oktaviana (2010) menyatakan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan hal yang signifikan untuk dipertimbangkan sebagai faktor yang berpengaruh terhadap keefektifan suatu organisasi. Sedangkan partisipasi dalam penyusunan anggaran oleh Licata (1986) dinyatakan sebagai interaksi antar dua individu yaitu atasan dan bawahan oleh kedua belah pihak.

Partisipasi penyusunan anggaran menurut Kenis (1979) dalam Erhmann dan Abdul (2005), merupakan keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran tersebut pada pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan. Partisipasi aparat pemerintah daerah dalam proses penyusunan anggaran daerah menggambarkan keterlibatan aparat pemerintah dalam menyusun anggaran daerah.

Munawar, dkk (2006) menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran menunjukkan pada luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah daerah dalam memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya dan pengaruh tujuan pusat pertanggungjawaban anggaran mereka. Partisipasi aparat pemerintah daerah dalam proses penyusunan anggaran daerah, memungkinkan terjadinya komunikasi yang semakin baik, interaksi satu sama lain serta menciptakan proses bekerja sama dalam tim. Hal ini akan berdampak baik dalam proses pencapaian tujuan dari anggaran daerah.

Argrys dalam Erhmann dan Abdul (2005) menyatakan bahwa kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari

bawaan memegang peranan penting dalam pencapaian tersebut. Partisipasi penyusunan anggaran secara langsung akan mendorong pemerintah untuk dapat ambil bagian dalam proses pengambilan sebuah kebijakan melalui negoisasi terhadap target anggaran. Ini akan berimplikasi pada aparat pemerintah tersebut dimana ia akan merasa produktif dan puas terhadap pekerjaannya sehingga memungkinkan munculnya perasaan berprestasi yang akan meningkatkan kinerjanya.

3. Kejelasan Sasaran Anggaran

Tony Byrne (2000) menyatakan bahwa anggaran (*budget*) adalah rencana keuangan yang mencerminkan pilihan kebijakan suatu institusi atau lembaga untuk satu periode di masa yang akan datang. Anggaran merupakan pernyataan yang berisi perincian penerimaan dan belanja operasional maupun belanja modal, bersama dengan rencana untuk tahun yang akan datang. Menurut Lowe (1975) dalam Suryo (2002) anggaran merupakan pernyataan mengenai apa yang diharapkan, direncanakan, atau diperkirakan terjadi dalam periode tertentu yang direncanakan di masa yang akan datang.

Direktorat Jendral Otonomi Daerah (2001) menyatakan bahwa arah dan kebijakan umum APBD pada dasarnya memuat informasi mengenai tujuan (*goals*) dan sasaran (*objectives*) yang akan dicapai oleh daerah yang bersangkutan dalam tahun anggaran tertentu. Tujuan merupakan arah (*direction*) yang akan menunjukkan tujuan (*destination*) daerah di masa yang

akan datang, sedangkan sasaran menunjukkan batas-batas (*milestone*) sejauh mana tujuan yang telah ditetapkan dapat dicapai.

Abdullah (2005) dalam Anna (2010) mengatakan bahwa tujuan dan sasaran APBD tersebut disesuaikan dengan lima kriteria berikut : (1) Spesifik, yaitu sasaran yang dicapai harus dirumuskan secara spesifik dan jelas. (2) Terukur, yaitu sasaran harus dinyatakan dalam satuan ukuran tertentu sehingga memudahkan penilaian tingkat pencapaiannya. (3) Menantang tapi realistis, yaitu sasaran harus dicapai, namun tetap realistis dan masih memungkinkan untuk dicapai. (4) Berorientasi pada hasil akhir, yaitu sasaran harus difokuskan pada hasil akhir atau pengaruh akhir yang akan dicapai, bukan pada proses atau cara pencapaiannya, dan (5) Memiliki batas waktu, yaitu sasaran sebaiknya menentukan secara jelas kapan hasil atau pengaruh akhir yang ditetapkan tersebut akan dicapai.

Anggaran daerah pada hakikatnya merupakan penjabaran kuantitatif dari tujuan dan sasaran pemerintah daerah serta tugas unit kerja harus disusun dalam struktur yang berorientasi pada pencapaian tingkat kinerja tertentu. Anggaran harus mampu memberikan gambaran yang jelas tentang tuntutan besarnya pembiayaan atas berbagai sasaran yang akan dicapai, tugas-tugas dan fungsi pokok sesuai dengan kondisi, potensi, aspirasi, dan kebutuhan riil di masyarakat. Selain itu, anggaran daerah harus dapat menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah dapat menggambarkan sasaran kinerja secara detail.

Menurut Kenis (1979) dalam Suhartono (2006) bahwa kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Kejelasan sasaran anggaran mencerminkan sejauhmana sasaran anggaran dinyatakan secara spesifik, jelas, dan dapat dipahami oleh mereka yang bertanggungjawab untuk mencapainya. Sasaran yang tidak jelas dapat menimbulkan ketegangan dan ketidakpuasan para pelaksana, implikasinya pada penurunan kinerja yang berarti juga penurunan akuntabilitas kinerja organisasi.

4. Pengendalian Akuntansi

Hansen dan Mowen (1997) dalam Anna (2010) menyatakan bahwa pengendalian adalah proses penetapan standar, dengan menerima umpan balik berupa kinerja sesungguhnya, dan mengambil tindakan yang diperlukan jika kinerja sesungguhnya berbeda secara signifikan dengan apa yang telah direncanakan sebelumnya. Menurut Maddox (2000), pengendalian adalah sebuah proses yang dilakukan dalam manajemen organisasi untuk menjamin bahwa sumber daya digunakan secara efektif dan efisien.

Menurut Arif (1995) dalam Andi (2008) pengendalian adalah proses untuk membuat organisasi mencapai tujuannya. Unsur-unsur pengendalian menurut Arif (1995) adalah (1) Sensor, yaitu alat untuk mengumpulkan data. Untuk dapat mengendalikan, pengendali harus memantau apa yang terjadi.

(2) Komunikator, yaitu alat untuk menyampaikan hasil observasi kepada pengambil keputusan dan keputusan kepada pengubah. (3) Pembanding, yaitu acuan untuk menilai hasil observasi, dan (4) Pengubah, yaitu alat untuk mengubah keadaan.

Kinerja yang baik bagi organisasi akan dicapai ketika administrasi dan penyedia jasa oleh organisasi bersangkutan dilakukan pada tingkat ekonomis, efisien dan efektif. Konsep ekonomi, efisien dan efektif saling berhubungan satu sama lain dan tidak dapat diartikan atau dimaknai secara terpisah, konsep ekonomi memastikan bahwa biaya input yang digunakan dalam operasional organisasi dapat diminimalkan, konsep efisien memastikan bahwa output yang maksimal dapat dicapai dengan sumber daya tersedia, konsep efektif memastikan bahwa jasa yang disediakan oleh organisasi dapat melayani kebutuhan pengguna jasa dengan tepat (Mardiasmo, 2002 dalam Suryo, 2003).

Sistem Pengendalian Akuntansi (SPI) merupakan salah satu sistem dalam fungsi manajemen yaitu pengawasan dan pengendalian yang dibentuk dalam struktur organisasi bertujuan untuk melindungi kekayaan organisasi, menjamin ketelitian reliabilitas data akuntansi, menjamin tercapainya efisiensi kerja, dan menjamin dipatuhinya kebijaksanaan serta peraturan yang digariskan (Yuli dalam Bayu, 2007). SPI mempunyai tiga sistem yaitu:

1. Untuk menghindari kesalahan dan penyelewengan maka diterapkan sistem otorisasi dan pencatatan yang teliti terhadap transaksi-transaksi serta pengaman aktiva.

2. Untuk menentukan kesalahan dan penyelewengan maka diperlukan pencocokan aktiva dengan catatan yang dilakukan secara independen dan perhitungan fisik serta penelaah perkiraan-perkiraan terhadap kemungkinan penurunan nilai.
3. Untuk meningkatkan efisiensi operasional dengan menguji kebijakan dan prosedur-prosedur terhadap kemungkinan perbaikannya.

Pengendalian akuntansi adalah proses untuk membuat sebuah organisasi mencapai tujuannya dengan menggunakan informasi akuntansi. Penggunaan sistem pengendalian akuntansi dapat mempermudah perencanaan dan pengawasan kegiatan dan kinerja organisasi. Pengendalian akuntansi membantu dalam mengendalikan tugas-tugas pemerintah daerah agar terlaksana dengan baik. Akuntabilitas kinerja dapat tercapai apabila sistem pengendalian akuntansi telah dilaksanakan dengan benar.

4. Sistem Pelaporan

Sistem pelaporan diperlukan untuk memantau hasil kerja pusat pertanggungjawaban. Dalam laporan harus ditunjukkan hasil kerja pusat pertanggungjawaban beserta anggarannya, sehingga dapat diketahui penyimpangan terhadap anggaran (Arif, 1995 dalam Andi, 2008). Hall (2001) mengatakan agar efektif suatu laporan harus memiliki atribut yaitu :

- a. Relevan, yaitu setiap elemen informasi dalam suatu laporan harus mendukung keputusan manajer.

- b. Ringkas, yaitu laporan harus diringkaskan sesuai dengan tingkat manajer dalam hierarki organisasi.
- c. Orientasi pengecualian, yaitu laporan-laporan kontrol mengidentifikasi aktivitas-aktivitas yang berisiko diluar kontrol dan harus mengabaikan aktivitas yang dibawah kontrol.
- d. Akurasi, yaitu informasi dalam laporan harus bebas dari kesalahan material.
- e. Kelengkapan, yaitu informasi harus selengkap mungkin.
- f. Tepat waktu, yaitu jika seorang manajer harus memiliki waktu, mereka mungkin tidak pernah mengambil keputusan yang buruk.
- g. Padat, yaitu informasi dalam suatu laporan harus disajikan sepadat mungkin.

Laporan keuangan adalah bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara atau daerah selama satu periode didasarkan atas kinerja keluaran atau hasil dari kegiatan atau program yang hendak atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur melalui Sistem Akuntansi Publik (SAP), yaitu prinsip-prinsip akuntansi diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Lembaga Adiministrasi Negara dalam Hilmi (2004) mengemukakan laporan yang baik adalah laporan yang disusun secara jujur, obyektif, dan transparan.

Laporan keuangan yang dibuat oleh SKPD harus disusun dan disajikan berdasarkan SAP. Kepala SKPD selaku pengguna anggaran

menyusun laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban pelaksanaan APBD pada SKPD yang bersangkutan dan menyampaikannya kepada Gubernur/Bupati/Walikota melalui Pejabat Pengelola Keuangan Daerah. Laporan keuangan disampaikan selambat-lambatnya dua bulan setelah tahun anggaran berakhir.

Laporan kinerja berisi ringkasan tentang keluaran dari masing-masing kegiatan dan hasil yang dicapai dari masing-masing program sebagaimana ditetapkan dalam dokumen pelaksanaan APBD. Bentuk dan isi laporan kinerja disesuaikan dengan bentuk dan isi rencana kerja dari anggaran sebagaimana ditetapkan dalam peraturan pemerintah terkait. Kepala SKPD selaku pengguna anggaran menyusun laporan kinerja dan menyampaikannya kepada Gubernur/Bupati/Walikota, dan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara. Laporan kinerja disampaikan selambat-lambatnya dua bulan setelah tahun anggaran berakhir.

5. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Suatu entitas atau organisasi yang *accountable* adalah entitas yang mampu menyajikan informasi secara terbuka mengenai keputusan-keputusan yang telah diambil secara beroperasinya entitas tersebut memungkinkan pihak luar (misalnya legislatif, auditor atau masyarakat secara luas) mereview informasi tersebut serta bila dibutuhkan harus ada kesediaan untuk mengambil tindakan korektif (Nurkholis dalam Bayu, 2007). Dengan demikian penggunaan istilah akuntabilitas publik mengandung makna yang

jelas bahwa hasil-hasil operasi termasuk didalamnya keputusan-keputusan dan kebijakan yang diambil harus dapat dipertanggungjawabkan kepada publik atau masyarakat.

Instruksi Presiden Nomor 7 tahun 1999 menyatakan akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik. Pemerintah daerah selaku penanggungjawab pengelola keuangan daerah dituntut untuk menyampaikan laporan pertanggungjawabn atas aktivitas dan kinerja finansial kepada *stakeholdernya*. Selain itu, pemerintah juga dituntut untuk mampu menjelaskan segala pertanyaan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan pencapaian target-target APBD dan kinerja keuangan (*financial performance*) secara terbuka dapat dimengerti oleh masyarakat dan *stakeholder* lainnya.

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah untuk mewujudkan akuntabilitas dilakukan menyerahkan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) kepada pemerintah secara berjenjang. LAKIP disusun berdasarkan Inpres Nomor 7 tahun 1999, dimana LAKIP merupakan laporan pertanggungjawaban Kepala Daerah. LAKIP mempunyai fungsi yaitu mewujudkan akuntabilitas kepada publik sesuai dengan PP Nomor 108 tahun 2000.

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) terwujud dengan baik mempunyai persyaratan-persyaratan yaitu:

1. Ada sistem yang menjamin penggunaan sumber daya yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
2. Ada komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
3. Dapat menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.
4. Ada orientasi pada pencapaian visi dan misi serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
5. Harus jujur, obyektif, transparan dan akurat dalam pengukuran kinerja dan penyusunan laporan akuntabilitas.

Sistem akuntabilitas instansi pemerintah adalah untuk mendorong tercapainya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai salah satu prasyarat untuk tercapainya pemerintahan yang baik dan terpercaya. Secara rinci tujuan dan sasaran tersebut adalah:

- a) Menjadikan instansi pemerintah yang akuntabel sehingga dapat beroperasi secara efisien, efektif dan responsif terhadap aspirasi masyarakat dan lingkungannya.
- b) Terwujudnya transparansi instansi pemerintah.
- c) Terwujudnya partisipasi masyarakat dalam pelaksanaan pembangunan nasional.
- d) Terpeliharanya segala kepercayaan masyarakat kepada pemerintah.

Lembaga Administrasi Negara (LAN-1999) akuntabilitas kinerja dilakukan dengan memperhatikan indikator kinerja. Indikator kinerja menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran dan tujuan yaitu indikator masukan (*input*), keluaran (*output*), proses (*process*), hasil (*outcome*), manfaat (*benefit*), dan dampak (*impact*).

6. Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi merupakan keyakinan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goals*) yang ingin dicapai organisasi (Mowday *et al.*, 1979 dalam Darma, 2004). Komitmen organisasi merupakan keinginan individu untuk mempertahankan keanggotaan dalam kelompok, keinginan untuk berusaha keras demi kepentingan kelompok, mempunyai kepercayaan untuk menerima nilai-nilai dan tujuan organisasi (Porter *et al.*, 2000).

Komitmen organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi dibandingkan kepentingan sendiri. Suatu individu yang memiliki kepentingan tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi atau kelompoknya (Porter *et al.*, 1979 dan Wiener, 1982 dalam Darlis, 2000).

Komitmen organisasi adalah sebuah kepercayaan dan penerimaan terhadap tujuan nilai-nilai dari organisasi dan berkeinginan untuk selalu memelihara keanggotaannya dalam organisasi tersebut. Terdapat tiga komponen dalam komitmen organisasi yaitu:

- a) Komitmen sebagai *affective commitment* terhadap organisasi yang menggambarkan hubungan tenaga kerja dengan organisasi, seperti menyesuaikan diri dengan organisasi, terlibat dengan organisasi, serta menikmati keanggotaan organisasi.
- b) Komitmen sebagai *continuence commitment*, dalam hal ini komitmen sebagai biaya yang harus ditanggung, bilamana keluar dari organisasi. *Continuence commitment* berkaitan dengan keputusan seseorang untuk tetap sebagai anggota organisasi, karena komitmen ditentukan oleh besarnya investasi didalam organisasi seperti benefit dan senioritas.
- c) Komitmen sebagai *normatif commitment*. Komitmen dalam hal ini sebagai *obligation* untuk tetap tinggal dalam organisasi.

Wiener (1982) dalam Fitri (2004) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai dorongan dalam individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingan pribadi. Komitmen akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* (Luthans, 1998 dalam Coryanata, 2006). Bagi individu dengan komitmen organisasional yang tinggi, pencapaian tujuan organisasi merupakan hal yang penting. Sebaliknya, bagi individu atau karyawan dengan komitmen organisasi rendah akan mempunyai perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan organisasi, dan cenderung akan menambah kebutuhan atau kepentingan pribadi.

7. Teori Kontijensi

Riyanto (2003) dalam Suhartono (2006) mengatakan bahwa perlunya penelitian mengenai pendekatan kontijensi dalam menguji faktor kontekstual yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian dengan kinerja. Sistem pengendalian termasuk sistem pengendalian dan anggaran. Menurut Govindarajan (1998) dan Lucyanda (2001) dalam Suhartono (2006), diperlukan upaya untuk merekonsiliasi ketidakkonsistenan dengan cara mengidentifikasi faktor-faktor kondisional antara kedua variabel tersebut dengan pendekatan kontijensi. Penggunaan variabel kontijensi tersebut memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang tidak bertindak sebagai variabel moderating atau variabel intervening yang mempengaruhi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pendekatan kontijensi dalam penelitian ini adalah variabel moderating yaitu komitmen organisasi yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Muray (1990) dan Lucyanda (2001) dalam Astuti (2005), menjelaskan bahwa variabel moderating adalah variabel yang mempengaruhi hubungan antara dua variabel.

B. HASIL PENELITIAN TERDAHULU DAN PENURUNAN HIPOTESIS

1. Hubungan Partisipasi Anggaran dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Anggaran yang telah disusun memiliki peranan sebagai perencanaan dan sebagai akuntabilitas kinerja suatu organisasi, yaitu anggaran dipakai sebagai suatu sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial (Schiff dan Lewin, 1970 dalam Kirby, 1994). Untuk mencegah dampak fungsional atau disfungsionalnya, sikap dan perilaku anggota organisasi dalam penyusunan anggaran perlu melibatkan manajemen pada level yang lebih rendah (Agyris, 1952) sehingga anggaran partisipasi dapat dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja setiap anggota organisasi sebagai individual karena dengan adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran diharapkan setiap individu mampu meningkatkan kinerjanya sesuai dengan target yang telah ditetapkan sebelumnya.

Penelitian yang menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempengaruhi kinerja secara tidak signifikan adalah penelitian yang dilakukan oleh Cherrington dan Cherrington, 1973; Milani, 1975; Kenis, 1979; Hirst, 1986. Sedangkan Stedry (1960), Bryan dan Locke (1967) melaporkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja mempunyai hubungan yang negatif.

Brownell (1982b) dalam Susanti (2002) melakukan studi lapangan terhadap 48 manajer pusat biaya level menengah bekerja pada perusahaan manufaktur di San Fransisco Amerika Serikat. Hasil dari penelitian tersebut

adalah menemukan hubungan positif dan signifikan antara partisipasi penganggaran dengan akuntabilitas kinerja suatu organisasi. Partisipasi aparat pemerintah daerah dalam proses penyusunan anggaran daerah, memungkinkan terjadinya komunikasi yang semakin baik, interaksi satu sama lain serta menciptakan proses bekerja sama dalam tim. Hal ini akan berdampak baik dalam proses pencapaian tujuan dari anggaran daerah. Berdasarkan uraian di atas maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1 : Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah

2. Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Menurut Kenis (1979), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauhmana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan anggaran tersebut dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh karena itu, sasaran anggaran harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggungjawab untuk menyusun dan melaksanakannya.

Kenis (1979) menemukan bahwa pelaksana anggaran memberikan reaksi positif secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran

anggaran. Reaksi tersebut adalah peningkatan kepuasan kerja, penurunan ketegangan kerja, peningkatan sikap karyawan terhadap anggaran, kinerja anggaran dan efisiensi biaya pada pelaksana anggaran secara signifikan, jika sasaran anggaran dinyatakan secara jelas. Menurut Locke (1968) dan Kenis (1979) dalam Suhartono (2006), mengatakan kejelasan sasaran anggaran sengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidajelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja sehingga menyebabkan kondisi lingkungan yang tidak pasti.

Penelitian Locke (1968) dan Kenis (1979) dalam Suhartono (2006) menunjukkan hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial menunjukkan hasil yang signifikan. Menurut Darma (2004) mendukung adanya hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja dalam konteks pemerintahan.

Kejelasan sasaran anggaran mencerminkan sejauhmana sasaran anggaran dinyatakan secara spesifik, jelas, dan dapat dipahami oleh mereka yang bertanggungjawab untuk mencapainya. Sasaran anggaran yang tidak jelas atau membingungkan dapat menimbulkan ketegangan dan ketidakpuasan para pelaksana, implikasinya pada penurunan kinerja yang berarti juga penurunan akuntabilitas kinerja organisasi. Sebaliknya, kejelasan sasaran anggaran dinyatakan secara jelas maka akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah semakin meningkat. Dari uraian diatas diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H2 : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah

3. Hubungan Pengendalian Akuntansi dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Penelitian Martin menyatakan bahwa tujuan dari informasi akuntansi membantu memudahkan penilaian dan pengambilan keputusan bagi para penggunanya. Manchitos dalam Hilmi (2004) mengatakan bahwa sistem akuntansi merupakan bagian yang sangat penting dalam spektrum mekanisme kontrol keseluruhan yang digunakan untuk memotivasi, mengukur, dan memberi sanksi tindakan-tindakan para manajer dan karyawan di suatu organisasi. Penggunaan pengendalian akuntansi pada instansi pemerintah daerah dapat meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, dan meningkatkan akuntabilitas kinerja, karena dengan pengendalian akuntansi pengelolaan sumberdaya dapat lebih ekonomis, efisien, dan efektif.

Pengendalian akuntansi merupakan proses dengan menggunakan sistem akuntansi untuk membuat tujuan dari organisasi menjadi terarah dan dapat tercapai. Semakin baik pengendalian akuntansi yang diterapkan oleh suatu organisasi maka semakin besar kemungkinan tujuan organisasi akan tercapai, dan salah satu tujuan dari organisasi adalah meningkatkan akuntabilitas kinerja. Semakin baik pengendalian yang diterapkan dalam

organisasi maka semakin baik akuntabilitas kinerja yang dihasilkan. Maka hipotesis dari penelitian ini adalah:

H3 : Pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah

4. Hubungan Sistem Pelaporan dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Anthony *et al.* Dalam Hilmi (2004) mengungkapkan karakteristik pelaporan yang baik sebagai berikut:

- a. Laporan merinci varian-varian prestasi aktual berdasarkan faktor-faktor penyebab dari unit organisasi.
- b. Laporan ini mencakup ramalan tahunan.
- c. Laporan ini mencatumkan penjelasan mengenai : penyebab variansi (penyimpangan), tindakan yang diambil untuk mengoreksi variansi yang tidak menguntungkan waktu yang dibutuhkan agar tindakan perbaikan bisa efektif.

Laporan yang dibuat dengan jujur, obyektif, transparan, relevan, tepat waktu, dan konsisten merupakan *feedback* bagi pemakai untuk dijadikan bahan pertimbangan dalam rangka pengambilan keputusan. Sistem pelaporan yang baik mempunyai andil besar untuk meningkatkan kinerja dan sekaligus meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Maka hipotesis keempat dari penelitian ini adalah:

H4 : Sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah

5. Hubungan Partisipasi Anggaran dan Komitmen Organisasi

Nouri dan Parker (1996) dalam Kusnadi (2005) menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran meningkatkan identifikasi para karyawan tidak hanya dengan sasaran anggaran tapi juga dengan tujuan organisasi karena komitmen organisasi mencakup penerimaan dan kepercayaan akan nilai dan tujuan organisasi, maka partisipasi anggaran meningkatkan komitmen organisasi. Sehingga apabila para pemerintah daerah diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka secara tidak langsung akan berpengaruh terhadap komitmen organisasi.

Penelitian Bintoro (1985) dalam Abdullah (2005) menyimpulkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran mempunyai korelasi positif dengan prestasi manajer, sedangkan prestasi lainnya tidak mempunyai hubungan positif dengan prestasi kinerja. Dari uraian diatas dapat diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H5 : Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi.

6. Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran dan Komitmen Organisasi

Darma (2004) dalam Suhartono (2006) menunjukkan adanya hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja dalam

pemerintah daerah. Kejelasan sasaran anggaran akan mempermudah aparat pemerintah daerah dalam menyusun anggaran untuk mencapai target-target anggaran yang telah ditetapkan. Target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran anggaran yang ingin dicapai organisasi.

Komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian yang diharapkan (Nouri dan Parker, 1996; Chong dan Chong, 2002; Wentzel, 2002; Darma, 2004 dalam Suhartono, 2006). Pada pemerintah daerah, aparat yang merasa sasaran anggarannya jelas, akan bertanggungjawab jika didukung dengan komitmen aparat yang tinggi terhadap organisasi (instansi) pemerintah daerah. Aparat akan lebih mendahulukan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi. Hal ini akan mendorong aparat untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi sehingga terwujud akuntabilitas kinerja pemerintah yang baik.

Komitmen yang tinggi dari aparat pemerintah daerah akan berimplikasi pada komitmen untuk bertanggungjawab terhadap penyusunan anggaran tersebut. Semakin jelas sasaran anggaran yang ditetapkan dan komitmen yang tinggi aparat pemerintah daerah, maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Dari uraian diatas dapat diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H6 : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi.

7. Hubungan Pengendalian Akuntansi dan Komitmen Organisasi

Pengendalian akuntansi akan membantu meningkatkan kinerja pada pimpinan organisasi sektor publik. Penggunaan sistem pengendalian akuntansi memungkinkan kepala instansi pemerintah daerah membuat keputusan-keputusan yang lebih baik dan melakukan kontrol operasi dengan lebih efektif dan efisien (Hilmi, 2005).

Komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goals*) yang ingin dicapai organisasi (Mowday *et al.* 1979 dalam Darma, 2004). Komitmen organisasi yang kuat di dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasinya (Angel dan Perry, 1981; Porter *et al.* 1974 dalam Darlis, 2000).

Komitmen organisasi yang dimiliki akan berimplikasi pada komitmen untuk bertanggungjawab terhadap penggunaan pengendalian akuntansi dalam menjalankan suatu organisasi. Maka semakin tinggi pemahaman aparat pemerintah terhadap pengendalian akuntansi dan didorong dengan komitmen yang tinggi, akan meningkatkan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Dari uraian diatas dapat diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H7 : Pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi

8. Hubungan Sistem Pelaporan dan Komitmen Organisasi

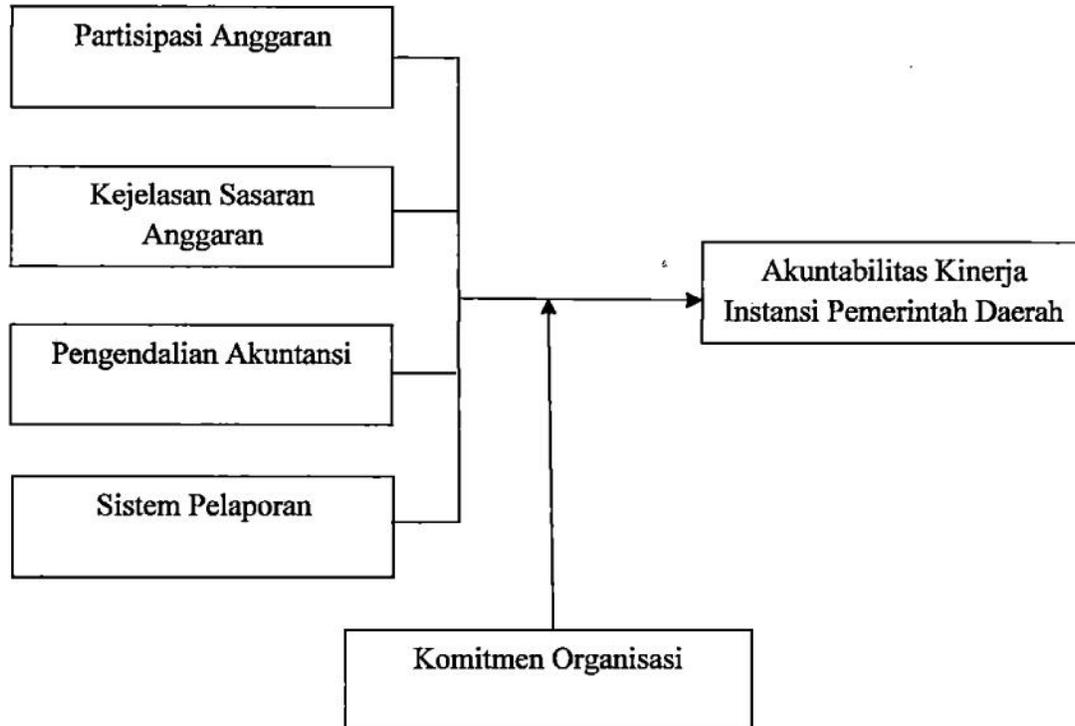
Mowday *et. al* (1979) dalam Emile (2004) menyatakan bahwa komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goals*) yang ingin dicapai organisasi. Porter *et. al* (1974) berpendapat bahwa manajer yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat terbaik demi kepentingan organisasi. Sebaliknya, manajer yang mempunyai komitmen organisasi yang rendah mementingkan dirinya sendiri dan kelompoknya.

Sistem pelaporan adalah seberapa sering laporan realisasi anggaran, neraca, catatan atas laporan keuangan, dan laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dibuat (Andi, 2008). Sistem pelaporan dalam penelitian ini dikonseptualkan menjadi tiga dimensi yaitu kecepatan membuat laporan, laporan yang berbeda para pengguna yang berbeda dan frekuensi pelaporan. Laporan keuangan yang baik mencerminkan tingkat akuntabilitas kinerja yang tinggi dan komitmen organisasi yang tinggi. Maka hipotesis dari penelitian ini adalah:

H8 : Sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah dengan komitmen organisasi sebagai variabel pemoderasi

C. MODEL PENELITIAN

Berdasarkan uraian diatas dapat digambarkan model penelitian sebagai berikut:



Gambar 1. Model Penelitian

Dari gambar tersebut dapat dijelaskan bahwa partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan sebagai variabel independen berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai variabel dependen. Komitmen organisasi sebagai variabel moderating mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.