

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan (*Agency theory*) merupakan basis teori yang mendasari praktik bisnis perusahaan yang dipakai selama ini. Teori tersebut berakar dari sinergi teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi, dan teori organisasi. Prinsip utama teori ini menyatakan adanya hubungan kerja antara pihak yang memberi wewenang (prinsipal) yaitu investor dengan pihak yang menerima wewenang (agensi) yaitu manajer, dalam bentuk kontrak kerja sama yang disebut "*nexus of contract*" (Subaweh dalam Bandariy, 2011:14).

Teori keagenan (*Agency Theory*) muncul karena keberadaan hubungan antara agen dan prinsipal. Agen dikontrak untuk melakukan tugas tertentu bagi prinsipal serta mempunyai tanggung jawab atas tugas yang diberikan prinsipal. Prinsipal mempunyai kewajiban untuk memberi imbalan kepada agen atas jasa yang telah diberikan oleh agen. Keberadaan perbedaan kepentingan antara agen dan prinsipal inilah yang menyebabkan terjadinya konflik keagenan. Prinsipal dan agen sama-sama menginginkan keuntungan sebesar-besarnya. Prinsipal dan agen juga sama-sama berusaha untuk menghindari risiko (Belkaouli dalam Bandariy, 2011:14).

Teori keagenan di pemerintah daerah mulai dipraktekan terutama sejak diberlakukannya otonomi daerah sejak tahun 1999. Penerapan teori keagenan ini dapat di telaah dari dua persepektif yaitu hubungan antara eksekutif dan legislatif, dan legislatif dengan rakyat, yang implikasinya dapat berupa hal positif dalam bentuk efisiensi, namun lebih banyak yang berupa hal negatif berupa perilaku *opportunistic* (Subaweh dalam Bandariy, 2011:15). Hal tersebut terjadi karena pihak agen memiliki keunggulan berupa informasi keuangan daripada pihak prinsipal, sedangkan dari pihak prinsipal boleh jadi memanfaatkan kepentingan pribadi (*self interest*) karena memiliki keunggulan kekuasaan. Masalah keagenan muncul ketika eksekutif cenderung memaksimalkan *self interest*-nya yang dimulai

dari proses penganggaran, pembuatan keputusan sampai dengan menyajikan laporan keuangan yang wajar-wajarnya untuk memperlihatkan bahwa kinerja mereka selama ini telah baik, selain itu juga untuk mengamankan posisinya di mata legislatif dan rakyat.

Teori keagenan juga mengatakan bahwa biasanya agen bersikap oportunistik dan cenderung tidak menyukai resiko (*risk averse*) (Herawati dan Baridwan dalam Bandariy, 2011:15). Tanggungjawab yang ditunjukkan pemerintah daerah sebagai pihak eksekutif tidak hanya berupa penyajian laporan keuangan yang lengkap dan wajar, tetapi juga pada bagaimana mereka mampu membuka akses untuk para pengguna laporan keuangan (*stakeholders*). Pemerintah daerah sebagai agen akan menghindari resiko berupa ketidakpercayaan stakeholders terhadap kinerja mereka. Oleh karena itu pemerintah daerah akan berusaha untuk menunjukkan bahwa kinerja mereka selama ini baik dan akuntabel dalam pengelolaan keuangan daerah.

Hubungan antara teori keagenan dengan penelitian ini adalah pemerintah yang bertindak sebagai agen (pengelola pemerintahan) yang harus menetapkan strategi tertentu agar dapat memberikan pelayanan terbaik untuk publik sebagai pihak prinsipal. Pihak prinsipal tentu menginginkan hasil kinerja yang baik dari agen dan kinerja tersebut salah satunya dapat dilihat dari laporan keuangan dan pelayanan yang baik, sedangkan bagaimana laporan keuangan dan pelayanan yang baik tergantung dari strategi yang diterapkan oleh pihak pemerintah. Apabila kinerja pemerintahan baik, maka masyarakat akan mempercayai pemerintah. Kesimpulannya pemilihan strategi akan berpengaruh terhadap kepercayaan masyarakat sebagai pihak prinsipal terhadap pemerintah sebagai agen.

2.2 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan

2.2.1 Definisi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah kewajiban untuk memberikan pertanggung jawaban atau menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan

seseorang/ badan hukum/ pimpinan suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Berdasarkan pada pengertian yang demikian itu, maka semua Instansi Pemerintah, Badan dan Lembaga Negara di Pusat dan Daerah sesuai dengan tugas pokok masing-masing harus memahami lingkup akuntabilitasnya masing-masing, karena akuntabilitas yang diminta meliputi keberhasilan dan juga kegagalan pelaksanaan misi Instansi yang bersangkutan. (LAN RI dan BPKP, 2001). SAKIP adalah sebagai rangkaian sistematis dalam pertanggung jawaban peningkatan kinerja dan *review* evaluasi kerja Pemerintah Provinsi Lampung. Setiap aparatur di Pemerintah Provinsi Lampung harus tergerak memperbaiki kinerjanya dan harus bertanggung jawab atas kinerja satuan kerjanya (Ahadis, 2016).

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) mendorong Instansi fokus pada Pencapaian Sasaran. Dalam upaya Pencapaian Sasaran perlu sebuah Alat Ukur yang dinamakan Indikator Kinerja. Indikator kinerja berupa :

1. Hasil (*Outcome*) : Bagaimana Tingkat pencapaian Kinerja yang diharapkan Terwujud, berdasarkan Output (Keluaran) atas Kebijakan atau Program yang sudah dilaksanakan
2. Keluaran (*Output*) : Bagaimana Produk yang Dihasilkan secara Langsung oleh adanya Kebijakan atau Program, berdasarkan Input (Masukan) yang digunakan.

Semakin meningkatnya tuntutan masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintahan yang baik dan bersih telah mendorong pengembangan dan penerapan sistem pertanggungjawaban yang jelas, tepat, teratur, dan efektif yang dikenal dengan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP). Penerapan sistem tersebut bertujuan agar penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan dapat berlangsung secara berdaya guna, berhasil guna, bertanggung jawab dan bebas dari praktik kolusi, korupsi, dan nepotisme.

Keputusan kepala LAN No. 29/2010 bahwa penyusunan penetapan kinerja dan pelaporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah perlu dilakukan

penyempurnaan dan perlu ditetapkan peraturan mengenai pedoman penyusunan penetapan kinerja dan pelaporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan peraturan ditetapkan peraturan mengenai pedoman penyusunan penetapan kinerja dan pelaporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan peraturan menteri negara peteri negara pendayagunaan aparatur negara dan reformasi birokrasi sebagai penyempurnaan tentang pedoman penyusunan pelaporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menjelaskan bahwa, akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan melalui pertanggungjawaban secara periodik.

2.2.2 Prinsi-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 sebagai berikut:

1. Adanya komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
2. Berdasarkan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundangundangan yang berlaku.
3. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
4. Jujur, objektif, transparan, dan akurat.
5. Menyajikan keberhasilan/kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

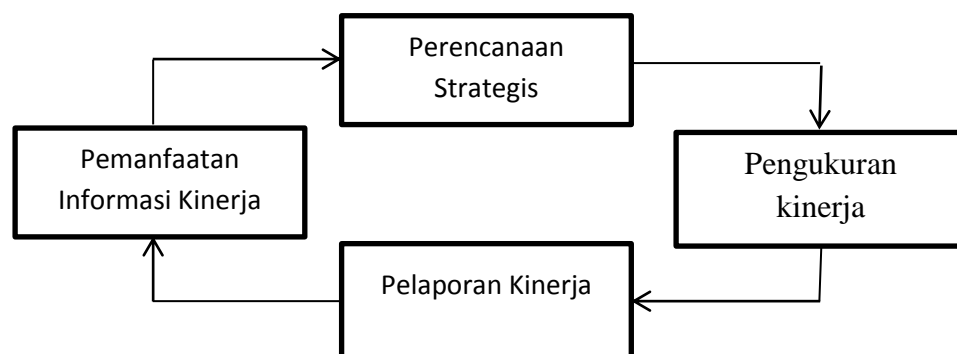
Selain prinsip-prinsip tersebut di atas, agar pelaksanaan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah lebih efektif, sangat diperlukan komitmen yang kuat dari organisasi yang mempunyai wewenang dan bertanggung jawab di bidang pengawasan dan penilaian terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2.2.3 Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah merupakan suatu tatanan instrumen dan metode pertanggung jawaban yang intinya meliputi tahap - tahap sebagai berikut :

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

Siklus Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 2.1

Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

(Sumber : pusdiklatwas BPKP, 2007)

Sikluas Akuntasi Kinerja Instansi Pemerintah seperti terlihat pada gambar diatas dimulai dari penyusunan perencanaan strategik (Renstra) yang meliputi penyusunan visi misi tujuan dan sasaran serta menetapkan strategi yang akan digunakan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang ditetapkan. Perencanaan strategik ini kemudian dijabarkan dalam perencanaan kinerja tahunan yang dibuat setiap tahunnya. Rencana kinerja ini mengungkapkan seluruh target kinerja yang ingin dicapai (*output/outcome*) dari seluruh sasaran strategik dalam tahun yang bersangkutan serta strategik untuk mencapainya. Rencana kinerja ini merupakan

tolak ukur yang akan digunakan dalam penilaian kinerja penyelenggaraan pemerintahan untuk suatu periode tertentu.

Setelah rencana kinerja ditetapkan barulah 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, 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.

2.3 Faktor – Faktor yang mempengaruhi Akuntabilitas Instansi Pemerintah

2.3.1 Kejelasan Sasaran Anggaran

Menurut Munandar (2007) dalam “Anggaran merupakan Business Budget (anggaran perusahaan) atau budget (anggaran) yaitu suatu rencana yang disusun secara sistematis, meliputi seluruh kegiatan perusahaan, yang dinyatakan dalam satuan (unit moneter), dan berlaku untuk jangka waktu tertentu yang akan datang.”. Menurut Suharono dan Solichin (2006) dalam bpkad kab.banjar (2017), kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Pengelolaan keuangan pemerintahan daerah yang berakuntabilitas tidak lepas dari anggaran pemerintah daerah.

Hal ini sesuai dengan pendapat Mardiasmo (2009) yang menyatakan wujud dari penyelenggaraan otonomi daerah adalah manfaat sumber daya yang dilakukan secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata untuk mencapai akuntabilitas publik. Anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya

tersebut dengan baik untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh masyarakat dan menciptakan akuntabilitas terhadap masyarakat.

Direktorat jenderal Otonomi Daerah (2001) menyatakan, 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. Kedua komponen arah dan kebijakan umum APBD ini merupakan jawaban atas “*where do we want to be*” dalam proses perencanaan strategis. Tujuan merupakan arah (*direction*) yang akan menunjukkan tujuan (*destination*) daerah dimasa yang akan datang, sedangkan sasaran menunjukkan batas-batas (*milestones*) sejauh mana tujuan yang telah ditetapkan dapat dicapai. Tujuan dan sasaran APBD tersebut harus disesuaikan dengan lima kriteria sebagai berikut :

1. Spesifik. Sasaran yang ingin dicapai harus dirumuskan secara spesifik dan jelas, tidak menimbulkan interpretasi yang bermacam-macam. Sasaran tersebut harus dapat memberikan inspirasi kepada unit kerja dalam merumuskan strategi atau tindakan terbaiknya.
2. Terukur. Sasaran harus dinyatakan dalam satuan ukuran tertentu sehingga memudahkan penilaian tingkat pencapaiannya.
3. Menantang tapi realistis. Sasaran harus menantang untuk dicapai, namun tetap realistis dan masih memungkinkan untuk dicapai.
4. Berorientasi pada hasil akhir. Sasaran harus difokuskan pada hasil atau pengaruh akhir yang ditetapkan tersebut akan dicapai.
5. Memiliki batas waktu. Sasaran sebaiknya menentukan secara jelas kapan hasil atau pengaruh akhir yang ditetapkan tersebut akan dicapai.

Kejelasan tujuan anggaran menunjukkan luasnya tujuan anggaran yang dinyatakan secara spesifik dan jelas, dan dimengerti oleh siapa saja yang bertanggung jawab. Teori yang mendukung dinyatakan oleh Kennis (1979) dalam syafrial (2009) bahwa manajer memberi reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan tujuan anggaran. Aparat dapat meningkatkan kepuasan kerja, ketegangan kerja, dan memperbaiki anggaran yang dihubungkan

dengan sikap, kinerja anggaran dan efisiensi biaya aparat secara signifikan meningkat kejelasan dan ketegasan tujuan anggaran. Manajemen tingkat atas dapat meningkatkan kepuasan kerja, menurunkan ketegangan kerja, dan memperbaiki anggaran yang dihubungkan dengan sikap, kinerja anggaran, dan efisiensi biaya manajer tingkat bawah secara signifikan meningkatkan kejelasan dan ketegangan tujuan anggaran mereka.

2.3.2 Pengendalian Akuntansi

Menurut definisi Pengendalian akuntansi mengasumsikan bahwa telah ditetapkan suatu rencana tindakan atau standar untuk mengukur prestasi pelaksanaan kegiatan (Mulyadi, 2008). Untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan bagi perusahaan, pengendalian harus dikembangkan sehingga dapat diambil keputusan yang sesuai dengan rencana. Dalam perusahaan atau organisasi kecil, manajer atau pemilik dapat mengamati dan mengendalikan sendiri semua operasinya. Baginya adalah mudah untuk mengamati usaha produksi dari setiap pegawai dan juga tingkat persediaan bahan baku dan barang dalam proses. Pengendalian dan laporan akuntansi mengenai operasi merupakan bagian dari suatu rencana yang terpadu dengan baik untuk memelihara efisiensi dan menetapkan penyimpangan atau trends yang tidak memuaskan. Penggunaan struktur akuntansi memungkinkan diadakannya pengendalian biaya dan perbandingan biaya-biaya tersebut dengan rencana tindakan yang ditetapkan sebelumnya. Melalui pengukuran prestasi kerja (*performance*) dengan penggunaan catatan dan laporan-laporan akuntansi dan statistik, manajemen dapat memberikan petunjuk yang sesuai dan mengarahakan kegiatan perusahaan.

Pengendalian yang efektif meluas sampai pada setiap operasi perusahaan, termasuk setiap unit, setiap fungsi, setiap departemen, setiap daerah atau area, dan setiap individu. Pengendalian akuntansi mencakup semua aspek dari transaksi-transaksi keuangan seperti misalnya pembayaran kas, penerimaan kas, arus dana, investasi yang bijaksana dan pengamanan dana dari penggunaan yang tidak syah. Para pimpinan yang berhasil telah mengembangkan cara-cara yang lebih efektif untuk

mengatur dan mengendalikan kegiatan-kegiatan. Sekarang tidak cukup hanya sekedar mengetahui berapakah biaya produksi atau biaya penjualan. Terdapat kebutuhan yang nyata untuk mengetahui apakah perusahaan telah menggunakan teknik-teknik dan proses-proses produksi yang paling ekonomis.

Manajemen yang ilmiah mengakui nilai dan kebutuhan akan berbagai jenis standar teknis untuk merencanakan operasi pengolahan dan mengevaluasi efektivitas dalam teknik yang dinyatakan dalam satuan financial, menjadi standar biaya; standar ini, yang didasarkan atas penelitian dan analisa yang teliti mengenai berapa biaya yang seharusnya untuk melaksanakan operasi dengan metode-metode sebaik-baiknya, telah menjadi tolok-ukur yang dapat diandalkan untuk mengukur dan mengendalikan biaya. Pembahasan mengenai titik pengendalian biaya meliputi, selain penempatan tanggungjawab, juga masalah ketepatan waktu (*timing*). Biaya-biaya harus dikendalikan tidak hanya pada tempat dimana biaya-biaya itu dikeluarkan, tetapi juga lebih baik pada saat atau sebelum saat biaya-biaya itu dikeluarkan.

2.3.3 Penerapan Akuntansi Sektor Publik

Akuntansi Sektor Publik adalah mekanisme dan analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat dilembaga-lembaga tinggi negara dan departemen-departemen di bawahnya, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, LSM dan yayasan sosial maupun pada proyek-proyek kerjasama sektor publik dan swasta (Bastian, 2006). Adapun tujuan Akuntansi Sektor Publik yaitu:

1. *Management Control*, tujuannya untuk memberikan informasi yang dibutuhkan untuk mengelola suatu organisasi dengan cepat, tepat, efisien serta ekonomis atas operasi dan penggunaan sumber daya yang dipercayakan / dianggarkan untuk sebuah organisasi.
2. *Accountability*, tujuan ini hampir sama dengan *management control* yaitu memberikan informasi yang berguna untuk manager sektor publik yang digunakan untuk melaporkan pelaksanaan tanggungjawab sumber daya / bidang / divisi yang berada di bawah wewenangnya. Selain itu juga untuk

melaporkan kegiatan kepada publik atas operasi pemerintah serta penggunaan dana / anggaran publik.

Sifat dan Karakteristik Akuntansi Sektor Publik Akuntansi sektor publik jelas berbeda dengan akuntansi sektor swasta. Hal mencoloknya adalah pada bagian instansi yang menggunakannya. Sektor publik biasanya terkait dengan organisasi pemerintahan daerah. Kehadiran akuntansi sektor publik dikarenakan adanya faktor-faktor pendukung yang membantu pembentukannya. Faktor pertama yang mempengaruhi adalah sistem pemerintahan. Di Indonesia sendiri sistem pemerintahan yang diterapkan adalah sistem demokrasi parlementer. Sistem akuntansi sektor publik diterapkan dengan pengaruh dari lembaga-lembaga eksekutif dan legislatif yang berada dalam kondisi check and balances. Faktor kedua yang ikut serta mempengaruhi adalah sifat sumber daya yang tidak berkaitan langsung dengan hasil. Kemudian faktor terakhir yang ikut mempengaruhi adalah kondisi politik negara yang dapat menimbulkan negoisasi antara lembaga pemerintah dan legislatif.

Lalu apa saja yang masuk ke dalam ruang lingkup Akuntansi Sektor Publik? Ruang lingkup dari akuntansi sektor publik lebih luas bila dibandingkan dengan sektor swasta. Sesuai dengan namanya, bidang ilmu ini melingkupi ruang yang memiliki kepentingan bersama. Bila akuntansi manajemen dan sistem akuntansi keuangan diterapkan dalam pemerintahan dan swasta, akuntansi sektor publik juga melingkupi pada perencanaan keuangan dan pembangunan, sistem pengawasan dan pemerikasaa, serta implikasi keuangan yang berdasar pada kebijakan pemerintah. Secara lembaga, sektor publik lebih banyak diterapkan pada lembaga pemerintah pusat dan daerah, perusahaan milik negara, organisasi politik, LSM, hingga organisasi nirlaba.

Selain itu, kehadiran dari akuntansi sektor publik juga dapat mewujudkan karakteristik dari *Good Governance* (pemerintahan yang baik). Karakteristik tersebut terdiri dari berbagai hal, antara lain adalah:

1. *Transparency*, karakter yang diwujudkan dari adanya kebebasan dalam mendapatkan informasi.
2. *Participation*, karakter yang mewujudkan kebebasan dalam berasosiasi, berbicara, dan berpartisipasi dengan konstruktif.
3. *Accountability*, karakter yang berasal dari pertanggung jawaban yang real terhadap publik.
4. *Consensus Orientation*, karakter yang memiliki orientasi pada publik.
5. *Rule of law*, karakter yang bertujuan untuk mewujudkan hukum yang dapat ditegakkan tanpa memandang apapun.
6. *Equity*, karakter ini bertujuan untuk mewujudkan persamaan dari hak keadilan dan kesejahteraan.
7. *Responsiveness*, karakter yang berwujud dikap cepat dan tanggap terhadap pelayanan publik.
8. *Strategic Vision*, karakter yang mewujudkan visi dan misi yang ada dan jelas.
9. *Efficiency and Effectiveness*, karakter yang mewujudkan pengelolaan dari sumber-sumber daya mulai dari pengumpulannya hingga penggunaan sumber daya tersebut dengan efektif, efisien, dan bertanggung jawab.

Kehadiran akuntansi sektor publik memang sangat penting dalam pembuatan laporan yang terkait dengan transaksi dan kegiatan keuangan pada lingkup pemerintahan. Peranannya yang penting ini juga tercantum dan didukung dasar hukum yang jelas seperti UUD 1945 amandemen IV yang menjelaskan keuangan negara, UU nomor 5 tahun 1974 pasal 64 (Fungsi APBD), dan lainnya. Salah satu bentuk penerapan teknik akuntansi sektor publik adalah di organisasi BUMN. Pada tahun 1959 pemerintahan orde lama mulai melakukan kebijakan-kebijakan berupa nasionalisasi perusahaan asing yang ditransformasi menjadi Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Tetapi karena tidak dikelola oleh manajer profesional dan terlalu banyaknya 'politisasi' atau campur tangan pemerintah, mengakibatkan perusahaan tersebut hanya dijadikan 'sapi perah' oleh para birokrat. Sehingga sejarah kehadirannya tidak memperlihatkan hasil yang baik dan tidak menggembirakan. Kondisi ini terus berlangsung pada masa orde baru. Lebih

bertolak belakang lagi pada saat dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 1983 tentang fungsi dari BUMN. Dengan memperhatikan beberapa fungsi tersebut, konsekuensi yang harus ditanggung oleh BUMN sebagai perusahaan publik adalah menonjolkan keberadaannya sebagai *agent of development* daripada sebagai *business entity*. Terlepas dari itu semua, bahwa keberadaan praktik akuntansi sektor publik di Indonesia dengan status hukum yang jelas telah ada sejak beberapa tahun bergulir dari pemerintahan yang sah. Salah satunya adalah Perusahaan Umum Telekomunikasi (1989).

2.3.4 Ketaatan Pada Peraturan Perundangan

Sistem hukum yang berlaku disuatu Negara tergantung pada sistem yang dianutnya, apakah Negara yang bersangkutan menganut *Civil Law* atau *Common Law*. Dengan *civillaw* maka segala sesuatu aktivitas didasarkan padaperaturan perundangan, termasuk didalamnya aturan – aturan terkait dengan akuntansi terakumulasi dalam suatu perundangan dan aturanini memiliki kecenderungan sangat terstruktur dan procedural. Sebaliknya, *common law* segala kegiatan didasarkan kepada kesepakatan politik yang dikembangkan berdasarkan kasus demi kasus. Dalam sistem ini, membebaskan badan– badan pemerintah menggunakan standar apapun, yang penting berterima umum. Dalam hal pembentukan akuntansi pemerintah sesuai dengan karakteristik dan bertujuan untuk memenuhi akuntabilitas keuangan negara yang memadai, maka PBB (Perserikatan Bangsa-Bangsa) mengeluarkan suatu pedoman untuk akuntansi pemerintah (*amanual forgovernmentaccounting*) yaitu dapat memenuhi persyaratan undang-undang dan peraturan perundangan. Attamimi dalam Rasjidi (2004) memberi batasan peraturan perundangan adalah peraturan negara, yang ditingkat pusat maupun tingkat daerah yang dibentuk berdasarkan kewenangan perundangan, baik bersifat atribusi maupun bersifat delegasi.

2.3.5 Sistem Pelaporan

Akuntansi dan laporan keuangan mengandung pengertian sebagai suatu proses pengumpulan, pengelolaan dan pengkomunikasian informasi yang bermanfaat

untuk pembuatan keputusan dan untuk menilai kinerja organisasi. Mardiasmo (2009), “Lembaga pemerintah diuntut untuk dapat membuat laporan keuangan eksternal yang meliputi laporan keuangan formal, seperti laporan surplus/defisit, laporan realisasi anggaran, laporan laba rugi, laporan arus kas, serta kinerja yang dinyatakan dalam ukuran financial dan non financial”. Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja manajerial dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan (Abdulah, 2005).

LAN dan BPKP (2000) mengemukakan, laporan yang baik adalah laporan harus disusun secara jujur, objektif dan transparan, selain itu dikatakan pula masih diperlukan prinsip-prinsip lain agar laporan keuangan berkualitas, yaitu : Prinsip pertanggungjawaban, lingkungannya jelas dan di mengerti oleh pembaca laporan. Prinsip pengecualian, melaporkan hal-hal yang penting-penting dan relevan bagi pengambilan keputusan dan pertanggungjawaban, misalnya perbedaan-perbedaan antara realisasi dengan target, penyimpangan-penyimpangan dari rencana karena alasan tertentu. Prinsip perbandingan, laporan dapat memberikan gambaran keadaan masa yang dilaporkan dibandingkan dengan periode-periode lain atau dengan unit yang lain. Prinsip akuntabilitas, prinsip ini mensyaratkan yang utama dilaporkan adalah hal-hal yang dominan membuat sukses dan gagal. Prinsip laporan, prinsip ini menghendaki bahwa suatu laporan harus mempertimbangkan manfaat dan biayanya.

Laporan umpan balik (*feedback*) diperlukan untuk mengukur aktivitas aktivitas yang dilaksanakan dalam rangka meningkatkan kinerja dan akuntabilitas pada pelaksanaan suatu rencana atau waktu mengimplementasikan surat anggaran, sehingga manajemen dapat mengetahui hasil dari pelaksanaan rencana atau pencapaian sasaran anggaran yang ditetapkan. Pemerintah daerah selaku pengelola dana publik harus mampu menyediakan informasi keuangan yang diperlukan secara akurat, relevan, tepat waktu, konsisten dan dapat dipercaya (Kusumaningrum, 2010). Pembuatan laporan keuangan dilakukan oleh masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Selanjutnya laporan keuangan

tersebut akan dikonsolidasikan oleh Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) menjadi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah terdiri dari laporan realisasi APBD (Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah), neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Untuk itu pemerintah daerah dituntut untuk memiliki sistem informasi akuntansi yang handal. Jika sistem informasi yang dimiliki pemerintah daerah masih lemah, maka kualitas informasi yang dihasilkan sistem tersebut dapat menyesatkan bagi yang berkepentingan terutama dalam hal pengambilan keputusan. Informasi yang tepat waktu (timelines) menunjukkan pada interval waktu antara kebutuhan informasi dengan tersedianya informasi yang diinginkan oleh pengguna yang berbeda dan frekuensi pelaporan informasi. Sistem pelaporan dalam penelitian ini dikonseptualkan menjadi tiga dimensi yaitu (1) kecepatan membuat laporan, (2) laporan yang berbeda pada pengguna yang berbeda, (3) frekuensi laporan.

Menurut Halim (2002) dalam Kusumaningrum (2010) menyatakan bahwa hasil analisis atas kandungan informasi yang dicerminkan oleh R-squared menunjukkan masih rendahnya kandungan informasi laporan perhitungan anggaran di Indonesia dalam periode waktu pengamatan yakni berkisar antara 6 persen hingga 14 persen. Dengan hasil tersebut seyogyanya pemerintah (pusat dan daerah) segera memperbaiki sistem pengelolaan keuangan daerah termasuk sistem akuntansi keuangan daerah yang mencakup system pelaporan perhitungan anggaran guna terciptanya pengelolaan keuangan yang transparan dan akuntabel. Instansi pemerintah yang berkewajiban menerapkan sistem akuntabilitas kinerja dan menyampaikan pelaporannya adalah instansi dari Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota. Adapun penanggung jawab penyusunan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) adalah pejabat yang secara fungsional bertanggungjawab melayani fungsi administrasi di instansi masing-masing. Selanjutnya pimpinan instansi bersama tim kerja harus mempertanggungjawabkan dan menjelaskan keberhasilan/kegagalan tingkat kinerja yang dicapainya, Herawaty (2011).

Proses pertanggungjawaban anggaran diawali dengan penyusunan laporan keuangan pemerintah. Dalam Standar Akuntansi Pemerintahan disebutkan bahwa karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki, pertama; relevan, yang berarti informasi harus memiliki *feedback value*, *predictive value*, tepat waktu dan lengkap; kedua andal, yang berarti informasi harus memiliki karakteristik penyajian jujur, *variability*, netralitas; ketiga dapat dibandingkan, berarti laporan keuangan dapat dibandingkan dengan periode sebelumnya atau dibandingkan dengan laporan keuangan entitas lain dan keempat dapat dipahami, berarti bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna, Andriani dan Hatta (2011). Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 mengamanatkan Pemerintah Daerah wajib menyampaikan pertanggungjawaban berupa laporan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran SKPD dilaksanakan secara periodik yang mencakup :

1. Laporan realisasi anggaran SKPD
2. Neraca SKPD
3. Laporan Arus Kas, dan
4. Catatan atas laporan keuangan SKPD

Kepala SKPD menyusun dan melaporkan arus kas secara periodik kepada kepala daerah, laporan tersebut disusun dan disajikan sesuai dengan peraturan pemerintah yang mengatur tentang standar akuntansi pemerintahan.

2.4 Penelitian Terdahulu

Cefrida, dkk (2014) tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Penerapan Akuntansi Sektor Publik Dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah KotaPekanbaru.

Hasil penelitian ini memperlihatkan variabel Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh signifikan, sementara itu untuk variabel Pengendalian Akuntansi, Penerapan Akuntansi Sektor Publik Dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kota Pekanbaru.

Pamungkas (2012) meneliti bahwa Pengaruh penerapan akuntansi publik dan kualitas peraturan perundangan terhadap kualitas laporan keuangan dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Jannaini (2013) meneliti tentang pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan dan implikasinya terhadap Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian ini memperlihatkan variabel Standar akuntansi pemerintahan, dan Kualitas laporan keuangan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.

Riantiarno dan Azlina (2011) meneliti bahwa Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Rokan Hulu). Hasil penelitian ini memperlihatkan variabel Ketaatan pada peraturan perundangan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Sementara itu variabel Penerapan Akuntabilitas keuangan tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan.

Herawaty (2011) meneliti tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kota Jambi. Hasil penelitian memperlihatkan bahwa kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, dan sistem pelaporan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.

Zirman,dkk (2010) meneliti bahwa Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintahan Daerah, Penerapan Akuntabilitas Keuangan, Motivasi Kerja, Dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hasil penelitian ini memperlihatkan variabel Ketaatan pada peraturan perundangan berpengaruh secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Sementara itu

variabel Kompetensi aparatur pemerintah daerah, Penerapan akuntabilitas keuangan, dan Motivasi kerja tidak memberi pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.

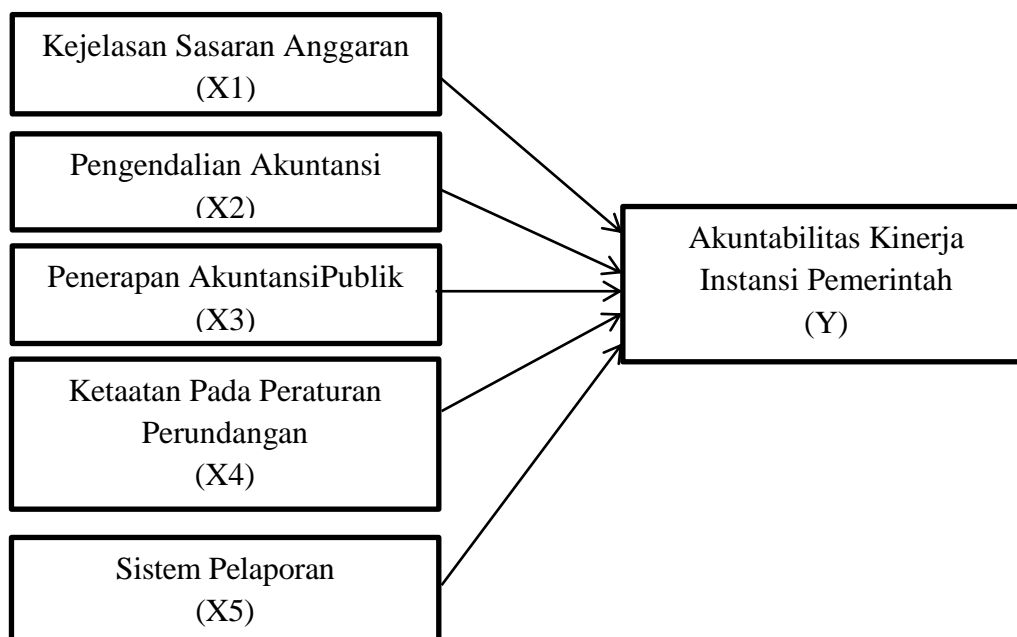
Abdullah (2004) meneliti Pengaruh Kejelasan Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan Terhadap Kinerja Instansi Pemerintahan pada Kabupaten dan Kotadi Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil penelitian yang dilakukan adalah kejelasan anggaran, pengendalian akuntansi, dan sistem pelaporan berpengaruh terhadap kinerja instansi.

Haspiarti (2012) melakukan penelitian dengan judul Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Pada Pemerintah Kota Parepare). Penelitian ini memperlihatkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja dan evaluasi kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja. Sementara itu, perencanaan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan ketaatan pada peraturan perundangan tidak berpengaruh.

Anjarwati (2012) meneliti tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (*Studi* pada SKPD se-Kabupaten, Kota Tegaldan Kabupaten Pematang). Hasil penelitian memperlihatkan bahwa kejelasan sasaran anggaran dan sistem pelaporan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja. Sementara itu, pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.

2.5 Kerangka Pemikiran

Penelitian ini merupakan analisis Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Penerapan Akuntansi Publik, Ketaatan Pada Peraturan Perundangan dan Sistem Laporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kota Bandar Lampung.



Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran

2.6 Bangunan Hipotesis

2.6.1 Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut (Suharono dan Solichin, 2006). Pengelolaan keuangan pemerintahan daerah yang berakuntabilitas tidak lepas dari anggaran pemerintah daerah.

Variabel ini berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dalam penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Abdullah (2004) dan Herawaty (2011) akan tetapi tidak berpengaruh dalam penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Haspiarti (2012). Hasil penelitian Cefrida, dkk (2014) memperlihatkan variabel Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap variabel akuntabilitas kinerja menunjukkan bahwa Kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh positif. Maka dapat dikatakan H1

diterima yaitu dimensi kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dan pengaruh tersebut positif signifikan. Atas dasar pertentangan dalam penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis pertama sebagai berikut:

H1: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2.6.2 Pengaruh pengendalian akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan bagi perusahaan, pengendalian harus dikembangkan sehingga dapat diambil keputusan yang sesuai dengan rencana. Variabel ini dinyatakan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dalam penelitian Abdullah (2004) dan Herawaty (2011), akan tetapi tidak berpengaruh dalam Anjarwati (2012). Hasil penelitian Cefrida, dkk (2014) memperlihatkan variabel Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap variabel akuntabilitas kinerja menunjukkan memiliki pengaruh Pengendalian akuntansi memiliki pengaruh negatif. Maka dapat dikatakan H2 ditolak yaitu dimensi pengendalian akuntansi tidak memiliki pengaruh yang signifikan dengan akuntabilitas kinerja sehingga pengaruh tersebut negatif tidak signifikan. Atas dasar pertentangan dalam penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis kedua sebagai berikut:

H2: Pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2.6.3 Pengaruh penerapan akuntansi sektor publik terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Kehadiran akuntansi sektor publik memang sangat penting dalam pembuatan laporan yang terkait dengan transaksi dan kegiatan keuangan pada lingkup pemerintahan. Peranannya yang penting ini juga tercantum dan didukung dasar hukum yang jelas seperti UUD 1945 amandemen IV yang menjelaskan keuangan negara, UU nomor 5 tahun 1974 pasal 64 (Fungsi APBD), dan lainnya.

Variabel ini terbukti berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dalam penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Pamungkas (2012), dan Santoso (2008) namun tidak berpengaruh dalam penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Riantriano (2011). Hasil penelitian Cefrida, dkk (2014) memperlihatkan variabel Penerapan akuntansi sektor publik memiliki pengaruh negatif. Maka dapat dikatakan H3 ditolak yaitu dimensi penerapan akuntansi sektor publik tidak memiliki pengaruh yang signifikan dengan akuntabilitas kinerja dan pengaruh tersebut negatif tidak signifikan. Atas dasar pertentangan dalam penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis ketiga sebagai berikut:

H3: Penerapan akuntansi sektor publik berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2.6.4 Pengaruh ketaatan pada peraturan perundangan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Ketaatan pada peraturan perundangan itu sangat penting dalam akuntabilitas kinerja instansi pemerintah agar lebih teratur, tertata, dan efisien dalam keuangan daerah. Variabel ini telah terbukti berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dalam penelitian Riantiarno (2011) dan Zirman (2010) akan tetapi tidak berpengaruh dalam Haspiarti (2012). Hasil penelitian Cefrida, dkk (2014) memperlihatkan variabel Ketaatan pada peraturan perundangan memiliki pengaruh negatif. Maka dapat dikatakan H4 ditolak yaitu dimensi ketaatan pada peraturan perundangan tidak memiliki pengaruh signifikan dengan akuntabilitas kinerja dan pengaruh tersebut negatif tidak signifikan. Atas dasar pertentangan dalam penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis keempat sebagai berikut:

H4: Ketaatan pada peraturan perundangan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2.6.5 Pengaruh sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja manajerial dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan (Abdulah, 2005). Variabel ini telah terbukti berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dalam penelitian Herawaty (2011) Abdullah (2004) dan Anjarwati (2012). Maka dapat dikatakan H5 diterima yaitu dimensi sistem pelaporan memiliki pengaruh dengan akuntabilitas kinerja dan pengaruh tersebut positif signifikan. Atas dasar pertentangan dalam penelitian terdahulu, maka dapat dirumuskan hipotesis kelima sebagai berikut:

H5: Sistem pelaporan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

