**BAB II**

**TINJAUAN PUSTAKA**

**2.1 Landasan Teori**

**2.1.1 Teori *Stewardship***

Teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi, sehingga teori ini mempunyai dasar psikologi dan sosiologi yang telah dirancang dimana para eksekutif sebagai *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan *principal* (Septiana, 2018; Donaldson & Davis, 1991). Selain itu, perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya. Hal tersebut dikarenakan *steward* berusaha mencapai sasaran yang telah ditetapkan oleh organisasi. Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat disimpulkan bahwa teori *stewardship* didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi dimana para pelaku dalam organisasi sebagai *steward* dapat termotivasi untuk melakukan tindakan dengan cara terbaik kepada *principal.*

Teori *stewardship* di dalam pemerintahan diterapkan dengan pemerintah berlaku sebagai *steward* dan rakyat sebagai pemiliknya, sehingga pemerintah selaku *steward* akan berusaha bekerja untuk kepentingan bersama karena *steward* merasa memiliki kepentingan bersama dan berperilaku sesuai dengan perilaku pemilik yang merupakan pertimbangan yang rasional. Hal tersebut dikarenakan *steward* lebih melihat pada usaha untuk mencapai tujuan pemilik (kepentingan rakyat).

Pengimplikasian teori *stewardship* dalam penelitian ini ialah dapat menjelaskan eksistensi pemerintah daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya serta menampung aspirasi masyarakat, dapat memberikan pelayanan yang baik bagi publik, dan mampu menyusun laporan pertanggungjawaban keuangan yang diamanahkan kepadanya sehingga tujuan ekonomi terpenuhi serta kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal.

**2.1.2 Akuntabilitas**

Menurut Djalil (2014: 63), mendefinisikan bahwa:

Akuntabilitas adalah sebuah konsep etika yang dekat dengan administrasi publik pemerintahan (lembaga eksekutif pemerintah, lembaga legislatif parlemen dan lembaga yudikatif) yang mempunyai beberapa arti antara lain, hal ini sering digunakan secara sinonim dengan konsep-konsep seperti yang dapat dipertanggungjawabkan (*responsibility*), yang dapat dipertanyakan (*answerbility*), yang dapat dipersalahkan (*blameworthiness*) dan yang mempunyai keterkaitan dengan harapan dapat menerangkan salah satu aspek dari administrasi publik/pemerintah.

Menurut Adisasmita (2011: 30), “Akuntabilitas adalah instrumen pertanggungjawaban keberhasilan dan kegagalan tugas pokok dan fungsi serta misi organisasi”.

Berdasarkan pernyataan di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas merupakan bentuk perwujudan kewajiban individu atau kelompok terhadap unit organisasi untuk setiap kegiatan yang dilakukan dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

**2.1.3 Kinerja**

Menurut Tim AKIP BPKP (2000: 7), menyatakan bahwa:

Kinerja merupakan kondisi yang harus diketahui dan diinformasikan kepada pihak-pihak tertentu untuk mengetahui tingkat pencapaian hasil suatu instansi dihubungkan dengan visi yang diemban suatu organisasi serta mengetahui dampak positif dan negatif suatu kebijakan operasional yang diambil.

Menurut Bastian (2006: 274), “Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema strategis (*strategic planning*) suatu organisasi.

Berdasarkan pernyataan di atas, dapat disimpulkan bahwa kinerja merupakan suatu prestasi maupun hasil yang telah dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu berdasarkan tujuan yang telah ditetapkan. Para atasan atau manajer sering tidak memperhatikan kecuali sudah amat buruk atau segala sesuatu jadi serba salah. Terlalu sering manajer tidak mengetahui betapa buruknya kinerja telah merosot sehingga perusahaan/instansi menghadapi krisis yang serius. Kesan-kesan buruk organisasi yang mendalam berakibat dan mengabaikan tanda-tanda peringatan adanya kinerja yang merosot.

Menurut Agusta (2013), menyatakan bahwa:

Pengukuran kinerja merupakan alat untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas. Dengan melakukan pengukuran kinerja maka kita bisa memastikan apakah pengambilan keputusan dilakukan secara tepat dan objektif. Selain itu, kita juga bisa memantau dan mengevaluasi pelaksanaan kinerja dan membandingkan kinerja periode berikutnya.

Pernyataan di atas membuktikan bahwa pengukuran kinerja khususnya di lingkungan instansi pemerintah daerah diperlukan sebagai alat dalam pengambilan keputusan dan bentuk pertanggungjawaban terhadap publik.

**2.1.4 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Menurut Peraturan Presiden RI No. 29/2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, “Akuntabilitas Kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/ kegagalan pelaksanaan Program dan Kegiatan yang telah diamanatkan para pemangku kepentingan dalam rangka mencapai misi organisasi secara terukur dengan sasaran/target Kinerja yang telah ditetapkan melalui laporan kinerja instansi pemerintah yang disusun secara periodik”.

Menurut Ellwood (1993) dalam Mardiasmo (2016: 21) menjelaskan bahwa terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik yaitu:

1. Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum

Akuntabilitas ini terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan jaminan adanya kepatuhan hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

2. Akuntabilitas proses

Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen dan prosedur administrasi.

3. Akuntabilitas program

Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternative program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.

4. Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Menurut Mardiasmo (2006), dari perspektif sistem akuntabilitas, terdapat beberapa karakteristik pokok sistem akuntabilitas ini yaitu:

1. Berfokus pada hasil (outcomes).

Akuntabilitas menggunakan patokan dari hasil yang didapatkan untuk menentukan tahap - tahap apa yang akan dilakukan selanjutnya.

1. Menggunakan beberapa indikator yang telah dipilih untuk mengukur kinerja. Kinerja suatu instansi dapat diukur dengan beberapa indikator yang berhubungan dengan akuntabilitas.
2. Menghasilkan informasi yang berguna bagi pengambilan keputusan atas suatu program atau kebijakan. Data-data dari pengukuran menggunakan sistem akuntabilitas dapat membantu untuk menetapkan tahap-tahap apa yang akan dilakukan selanjutnya.
3. Menghasilkan data secara konsisten dari waktu ke waktu.

Dari tahap ini, data akan dihasilkan dengan hasil yang tetap atau tidak berubah-ubah dalam jangka pendek.

1. Melaporkan hasil (outcomes) dan mempublikasikannya secara teratur. Dari tahap ini, dapat dilihat perubahan-perubahan yang terjadi selama periode yang berlangsung.

Menurut LAN, Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dapat terwujud dengan baik, harus dipenuhi persyaratan-persyaratan sebagai berikut:

1. Beranjak dari sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya yang konsisten dengan asas-asas umum penyelenggaraan negara.
2. Komitmen dari pimpinan dan seluruh stasf instansi yang bersangkutan.
3. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.
4. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
5. Jujur, objektif, transparan, dan akurat.
6. Menyajikan keberhasilan dan kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

Berdasarkan Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang ditetapkan oleh Kepala LAN, dalam modul Akuntabilitas Instansi Pemerintah, BPKP, 2007 menyatakan bahwa pelaksanaan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah harus berdasarkan prinsip berikut ini:

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 perundang-undangan yang berlaku.

3. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

4. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi serta hasil dan manfaat yang diperoleh.

5. Jujur, objektif, transparan dan akurat.

6. Menyajikan keberhasilan/kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

7. Adanya pengawasan dan penilaian terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

**2.1.4.1 Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah tentunya dilakukan secara bertahap dan dilakukan berdasarkan siklus yang telah ditetapkan. Berdasarkan Modul BPKP tentang Akuntabilitas Instansi Pemerintah, Edisi Kelima, 2007 menyatakan bahwa Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah merupakan suatu tatanan, instrumen dan metode pertanggungjawaban yang intinya meliputi tahap-tahap sebagai berikut:

1. Penetapan perencanaan strategis

2. Pengukuran kinerja

3. Pelaporan kinerja

4. Pemanfaatan informasi kinerja bagi perbaikan kinerja secara berkesinambungan

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat digambarkan sebagai berikut:

Perencanaan Strategis (RENSTRA)

Perencanaan Kinerja

Pengukuran

Kinerja

Pemanfaatan Informasi Kinerja

Pelaporan Kinerja (LAKIP)

**Gambar 2.1**

**Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

*Sumber: Pusdiklatwas BPKP, 2013*

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah seperti terlihat pada gambar di atas, dimulai dari penyusunan perencanaan strategis (Renstra) yang meliputi penyusunan visi, misi, tujuan, dan sasaran serta menetapkan strategi yang akan digunakan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang ditetapkan. Perencanaan strategis ini kemudian dijabarkan dalam perencanaan kinerja tahunan yang dibuat setiap tahun. Rencana kinerja ini mengungkapkan seluruh target kinerja yang ingin dicapai (*output/outcome*) dari seluruh sasaran strategis dalam tahun yang bersangkutan serta strategi untuk mencapainya. Rencana kinerja ini merupakan tolak ukur yang akan digunakan dalam penilaian kinerja penyelenggaraan pemerintahan untuk suatu periode tertentu. Setelah rencana kinerja ditetapkan, tahap selanjutnya adalah pengukuran kinerja. Dalam melaksanakan kegiatan, dilakukan pengumpulan dan pencatatan data kinerja. Data kinerja tersebut merupakan pencapaian kinerja yang dinyatakan dalam satuan indikator kinerja. Dengan diperlukannya data kinerja yang akan digunakan untuk pengukuran kinerja, maka instansi pemerintah perlu mengembangkan sistem pengumpulan data kinerja, yaitu tatanan, instrumen, dan metode pengumpulan data kinerja.

Saat 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.

**2.1.5 Anggaran**

Menurut Halim (2012), mendefinisikan bahwa “Anggaran dapat diartikan sebagai rencana yang diwujudkan dalam bentuk *financial*, yang meliputi atas usulan pengeluaran yang diperkirakan untuk satu periode waktu, serta usulan cara-cara memenuhi pengeluaran tersebut”.

Menurut Bastian (2010), mendefinisikan bahwa “Anggaran (*budget*) dapat diinterpretasikan sebagai paket pernyataan menyangkut perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang”.

Berdasarkan pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan rencana atau usulan yang disusun secara sistematis yang meliputi seluruh kegiatan organisasi dalam periode tertentu di masa yang akan datang. Anggaran disusun di sektor swasta maupun sektor publik yang dalam hal ini adalah instansi pemerintah. Anggaran biasanya disusun untuk periode 1 (satu) tahun mendatang. Anggaran dapat dijadikan gambaran dan tolak ukur apakah pemerintah daerah telah mencapai visi dan misi organisasi di akhir periode.

**2.1.6 Kejelasan Sasaran Anggaran**

Anggaran memiliki peranan penting dalam organisasi sektor publik, terutama organisasi pemerintahan (Halim & Syam Kusuf, 2012). Anggaran Pemerintah Daerah yang tertuang dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah rencana kerja keuangan tahunan pemerintah daerah dalam satu tahun yang disusun secara jelas dan spesifik, dan merupakan desain teknis pelaksanaan strategi untuk mencapai tujuan daerah (Syafrial, 2009). Anggaran yang baik tidak hanya memuat informasi tentang pendapatan, belanja dan pembiayaan namun lebih dari itu anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial (Mardiasmo, 2009).

Banyak faktor yang dapat mempengaruhi kinerja Organisasi Perangkat Daerah (selanjutnya disingkat OPD) salah satu diantaranya adalah kejelasan sasaran anggaran. Kejelasan sasaran anggaran akan memudahkan OPD untuk menyusun rencana kegiatan dengan tujuan yang ingin dicapai oleh pemerintah daerah, sehingga anggaran dapat dijadikan tolak ukur pencapaian kinerja dengan kata lain kualitas anggaran daerah dapat menentukan kualitas pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintah daerah (Nadirsyah dkk., 2012).

Menurut Bastian (2010), “Kejelasan sasaran anggaran adalah 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”, kemudian menurut Locke dalam Kurnia (2004) mengatakan bahwa sasaran anggaran yang spesifik akan lebih produktif bila dibandingkan dengan tidak adanya sasaran yang spesifik, karena akan menyebabkan para pegawai merasa kebingungan, tertekan, dan merasa tidak puas.

Menurut Steers dan Porter dalam Putra (2013) bahwa dalam menentukan sasaran anggaran mempunyai karakteristik utama yaitu:

1. Sasaran harus spesifik bukan samar-samar.

2. Sasaran harus menantang namun dapat dicapai.

Selain itu, kejelasan sasaran anggaran akan membantu pegawai untuk mencapai kinerja yang diharapkan, dimana dengan mengetahui sasaran anggaran maka tingkat kinerja dapat tercapai. Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan (Kenis dalam Putra, 2013).

Menurut Kenis dalam Kurnia (2004) indikator yang digunakan dalam mengukur kejelasan sasaran anggaran adalah:

1. Jelas, artinya sasaran anggaran yang ingin dicapai harus diuraikan secara jelas serta tidak bermakna ganda (ambigu).
2. Spesifik, artinya sasaran anggaran yang ingin dicapai harus diuraikan secara spesifik dan detail, agar tidak menimbulkan interpretasi yang bermacam-macam.
3. Mengerti, artinya sasaran anggaran yang ingin dicapai mudah dimengerti serta menjadi prioritas utama.

**2.1.7 Pengendalian Akuntansi**

Pengendalian merupakan proses penetapan standar, dengan menerima umpan balik berupa kinerja sesungguhnya, dan mengambil tindakan yang diperlukan jika kinerja sesungguhnya berada secara signifikan dengan apa yang telah direncanakan sebelumnya (Hansen & Mowen, 1995; Suci, 2008).

Menurut Bastian (2006: 450), “Pengendalian akuntansi merupakan bagian dari sistem pengendalian internal, meliputi struktur organisasi, metode, dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan terutama untuk menjaga kekayaan organisasi serta mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi”. Menurut Krismiaji (2010: 18), “Pengendalian akuntansi (*accounting controls*) adalah pengendalian yang bertujuan membantu menjaga aktiva dan menjamin akurasi dan daya andal catatan keuangan.” Menurut Bodnar dan Hopwood (2006: 129) yang menjadi pondasi dari pengendalian internal ini adalah lingkungan pengendalian yang menyediakan disiplin dan struktur komponen proses pengendalian internal.

Berdasarkan pernyataan di atas, dapat disimpulkan bahwa pengendalian akuntansi merupakan keseluruhan proses yang terkait dengan akuntansi, dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai terkait tujuan pemerintah daerah yang diwujudkan dari andalnya laporan keuangan, efisiensi maupun efektivitas pelaksanaan program dan kegiatan serta dipatuhinya peraturan perundang-undangan.

Menurut Abdullah (2005) dalam konteks otonomi daerah pendelegasian otoritas tanggung jawab kepala daerah kepada kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dibawahnya paling sedikit mendapatkan dua hal penting apabila menerapkan sistem pengendalian akuntansi. Adapun penerapannya adalah sebagai berikut:

1. Mempercepat dan meningkatkan kualitas proses pengambilan keputusan yang dibuat kepala SKPD.
2. Penggunaan sistem pengendalian akuntansi memungkinkan kepada kepala SKPD membuat keputusan-keputusan yang lebih baik dan melakukan kontrol operasi-operasi dengan lebih efisien dan efektif.

**2.1.8 Sistem Pelaporan**

Menurut Abdullah (2005), mendefinisikan bahwa:

Sistem pelaporan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan (pimpinan unit anggaran) kepada atasan (kepala bagian anggaran). Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja manajerial dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan.

Menurut Riani (2015), mendefinisikan bahwa:

Sistem pelaporan adalah suatu sistem yang diperlukan untuk memantau dan mengendalikan kinerja manajer melalui informasi lainnya yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik oleh pihak-pihak berkepentingan.

Berdasarkan pernyataan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa sistem pelaporan merupakan serangkaian prosedur yang digunakan pemerintah sebagai manajer dalam melaksanakan pertanggungjawaban. Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antargenerasi dan evaluasi kinerja. (PSAP Kerangka Konseptual, 2010). Pelaporan kinerja dimaksudkan untuk mengkomunikasikan capaian kinerja instansi pemerintah dalam suatu tahun anggaran yang dikaitkan dengan proses pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah. Pelaporan kinerja oleh instansi pemerintah ini dituangkan dalam dokumen LAKIP. Pemerintah berkewajiban untuk memberikan informasi keuangan dan informasi lainnya yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik oleh pihak-pihak yang berkepentingan.

Menurut LAN dan BPKP (2000), laporan yang baik adalah laporan yang harus disusun secara jujur, objektif, dan transparan. Pernyataan ini membuktikan bahwa sistem pelaporan yang baik dibutuhkan agar menghasilkan informasi yang baik bagi publik, khususnya dalam pengambilan keputusan.

**2.2 Kerangka Pemikiran**

Berdasarkan Undang-Undang No. 32/2004 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-Undang No. 33/2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, pemerintah daerah diberikan wewenang untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahannya. Penyelenggaraan urusan pemerintah yang menjadi wewenang daerah didanai oleh publik yang tertuang dalam APBD.

Adanya reformasi penganggaran daerah dari anggaran tradisional yang bersifat *line-item* dan *incremental* menjadi anggaran berbasis kinerja merupakan konsekuensi dari penyelenggaraan otonomi daerah dan desentralisasi. Anggaran berbasis kinerja pada dasarnya merupakan sebuah sistem penganggaran yang berfokus pada hasil yang akan dicapai. Menurut Bastian (2006: 171), “Anggaran berbasis kinerja merupakan sistem penganggaran yang berorientasi pada *output* organisasi yang berkaitan erat dengan visi dan misi serta perencanaan strategis organisasi”. Anggaran berbasis kinerja mempunyai program prioritas. Program prioritas adalah program yang berorientasi pada kepentingan publik.

Penyusunan anggaran tentunya membutuhkan pengetahuan tentang kejelasan sasaran anggaran agar dapat memudahkan individu untuk menyusun target anggaran. Pencapaian kinerja manajerial yang baik juga harus menggunakan sistem pengendalian akuntansi, selain itu sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja manajerial dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Adanya kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan yang jelas diharapkan dapat meningkatkan kinerja manajerial khususnya pada pengelolaan keuangan pemerintah untuk mendukung terciptanya AKIP.

Anggaran yang ditetapkan merupakan pegangan dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah sehingga tercapainya anggaran berarti tercapainya sasaran pemerintah daerah. Oleh karena itu, anggaran harus berkualitas, realistis, serta dikendalikan secara efektif sehingga dapat meningkatkan AKIP.

Berikut ini adalah kerangka pemikiran yang menggambarkan model penelitian dan hubungan antar variabel yang digunakan dalam penelitian:

H4

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

(Y)

Pengendalian Akuntansi

(X2)

Kejelasan Sasaran Anggaran (X1)

H1

H2

H3

Sistem Pelaporan

(X3)

**Gambar 2.2**

**Kerangka Pemikiran**

**Keterangan :**

: Pengaruh secara Parsial

- - - - - - - : Pengaruh secara Simultan

**2.3 Penelitian Terdahulu**

Berikut ini dilampirkan hasil penelitian terdahulu yang berkaitan dengan Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

**Tabel 2.1**

**Penelitian Terdahulu**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **No.** | **Nama dan Tahun Peneliti** | **Unit Analisis** | **Hasil Penelitian** |
| 1. | Indudewi  (2008) | **Variabel Dependen:**  AKIP  **Variabel Independen:**  Kejelasan Sasaran  Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan | * Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap AKIP * Pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap AKIP * Sistem pelaporan berpengaruh terhadap AKIP |
| 2. | Indraswari Kusumanigrum  (2010) | **Variabel Dependen:**  AKIP  **Variabel Independen:**  Kejelasan Sasaran  Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan | * Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap AKIP * Pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap AKIP * Sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap AKIP |
| 3. | Netty Herawaty  (2011) | **Variabel Dependen:**  AKIP  **Variabel Independen:**  Kejelasan Sasaran  Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan | * Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh negatif terhadap AKIP * Pengendalian akuntansi berpengaruh negatif terhadap AKIP * Sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap AKIP |
| 4. | Mei Anjarwati  (2012) | **Variabel Dependen:**  AKIP  **Variabel Independen:**  Kejelasan Sasaran  Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan | * Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap AKIP * Pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap AKIP * Sistem pelaporan berpengaruh terhadap AKIP |
| 5. | Susi,  Rasuli,  Taufeni  (2013) | **Variabel Dependen:**  AKIP  **Variabel Independen:**  Kejelasan Sasaran  Anggaran, Budaya Organisasi, Sistem  Pelaporan | * Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap AKIP * Budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap AKIP * Sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap AKIP |
| 6. | Setiawan, *dkk.*  (2013) | **Variabel Dependen:**  AKIP  **Variabel Independen:**  Kejelasan Sasaran  Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan | * Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap AKIP * Pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap AKIP * Sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap AKIP |
| 7. | Afilu Hidayattullah, Irine Herdjiono  (2014) | **Variabel Dependen:**  AKIP  **Variabel Independen:**  Kejelasan Sasaran  Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan | * Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap AKIP * Pengendalian akuntansi berpengaruh positif signifikan terhadap AKIP * Sistem pelaporan berpengaruh positif signifikan terhadap AKIP |
| 8. | Harini Susilowati  (2014) | **Variabel Dependen:**  AKIP  **Variabel Independen:**  Kejelasan Sasaran  Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, Motivasi Kerja | * Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap AKIP * Pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap AKIP * Sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap AKIP * Motivasi kerja tidak berpengaruh terhadap AKIP |
| 9. | Reni,  Hardi,  Rusli  (2014) | **Variabel Dependen:**  AKIP  **Variabel Independen:**  Kejelasan Sasaran  Anggaran, Kesulitan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan | * Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap AKIP * Kesulitan sasaran anggaran berpengaruh terhadap AKIP * Pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap AKIP * Sistem pelaporan berpengaruh terhadap AKIP |
| 10. | Imam Wahid  (2016) | **Variabel Dependen:**  AKIP  **Variabel Independen:**  Kejelasan Sasaran  Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Sistem Pelaporan, Ketaatan Pada Peraturan Perundangan | * Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap AKIP * Pengendalian akuntansi tidak berpengaruh signifikan terhadap AKIP * Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah berpengaruh signifikan terhadap AKIP * Sistem pelaporan berpengaruh signifikan terhadap AKIP * Ketaatan Pada Peraturan Perundangan berpengaruh signifikan terhadap AKIP |

*Sumber: Data yang diolah (2018)*

**2.4 Hipotesis**

Menurut Sugiyono (2016: 64), “Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan.” Berikut adalah penjabaran hipotesis yang digunakan dalam penelitian:

**2.4.1 Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap AKIP**

Menurut Bastian (2010), “Kejelasan sasaran anggaran adalah 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”. Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan terjadinya kebingungan, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja, implikasinya pada penurunan kinerja yang berarti juga penurunan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Oleh karena itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggungjawab untuk penyusunan dan pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah agar semakin meningkat.

Uraian di atas didukung oleh hasil penelitian terdahulu yaitu Wahid (2016), Hidayattullah (2014), Reni, dkk. (2014), Susilowati (2014), Setiawan, dkk. (2013), Anjarwati (2012), dan Kusumaningrum (2010) yang mengemukakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap AKIP. Oleh karena itu, hipotesis pada penelitian ini adalah:

*H1 :Kejelasan Sasaran Anggaran secara parsial berpengaruh terhadap AKIP.*

**2.4.2 Pengaruh Pengendalian Akuntansi terhadap AKIP**

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 (Hansen & Mowen, 1995). Ekonomis, efisien, dan efektivitas pelayanan dari instansi pemerintah daerah kepada masyarakat, merupakan salah satu indikator kinerja pemerintah daerah. Tercapainya indikator tersebut merupakan suatu prestasi yang dapat meningkatkan kualitas akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah yang bersangkutan (Indudewi, 2008). Pengendalian akuntansi diperlukan untuk menyusun rencana, metode, dan prosedur organisasi untuk menjaga kekayaan instansi dan reliabilitas data keuangan. Sejak dikeluarkannya PP No. 71/2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, maka laporan keuangan pemerintah sudah menggunakan pengendalian akuntansi. Menurut Hery (2009), “Pengendalian akuntansi (*accounting control*) adalah prosedur dan dokumentansi yang terkait untuk mengamankan aset, melaksanakan dan mencatat transaksi keuangan dan memastikan keandalan catatan keuangan”. Melalui pengendalian akuntansi yang baik, maka akan tersusun pelaksanaan kinerja keuangan yang baik sehingga memudahkan proses pengambilan keputusan.

Uraian di atas didukung oleh hasil penelitian terdahulu yaitu Hidayattullah (2014), Reni, dkk. (2014), Setiawan, dkk. (2013), dan Kusumaningrum (2010) yang mengemukakan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap AKIP. Oleh karena itu, hipotesis pada penelitian ini adalah:

*H2 :Pengendalian Akuntansi secara parsial berpengaruh terhadap AKIP.*

**2.4.3 Pengaruh Sistem Pelaporan terhadap AKIP**

Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja manajerial dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Laporan umpan balik (*feedback*) diperlukan untuk mengukur aktivitas-aktivitas yang dilaksanakan dalam rangka meningkatkan kinerja dan akuntabilitas pada pelaksanaan suatu rencana atau waktu mengimplementasikan suatu anggaran, sehingga manajemen dapat mengetahui hasil dari hasil dari pelaksanaan rencana atau pencapaian sasaran anggaran yang ditetapkan. Sistem pelaporan mengurangi tingkat ketidakpastian yang berkaitan dengan suatu masalah yang dihadapi pengambil keputusan, dan mempengaruhi perilaku pengambil keputusan dengan cara yang positif sehingga akuntabilitas dapat terwujud. Pemerintah daerah selaku pengelola dana publik harus mampu menyediakan informasi keuangan yang diperlukan secara akurat, relevan, tepat waktu, konsisten, dan dapat dipercaya (Kusumaningrum, 2010). Laporan tersebut merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah. Oleh karena itu, sistem pelaporan yang baik adalah yang mampu menyajikan informasi secara transparan dan akuntabel mengenai keputusan-keputusan yang telah diambil pemerintah daerah dalam suatu periode. Bentuk pelaporan keuangan daerah menurut PP No.71/2010 yang digunakan saat ini ada 7 jenis, yaitu Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Sisa Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Penyusunan 7 jenis pelaporan keuangan yang baik akan mendukung tercapainya penyusunan LAKIP yang baik.

Uraian di atas didukung oleh hasil penelitian terdahulu yaitu penelitian Susilowati (2014), Heptariani, dkk. (2014), Setiawan (2013), dan Wulandari (2009) yang menyatakan bahwa sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap AKIP. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

*H3 :Sistem Pelaporan secara parsial berpengaruh terhadap AKIP.*

**2.4.4 Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap AKIP**

Hipotesis sebelumnya telah menjelaskan uraian dari masing-masing variabel. Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan, variabel yang digunakan dalam penelitian ini juga digunakan dalam penelitian sebelumnya. Menurut penelitian yang dilakukan oleh Hidayattullah (2014), diketahui bahwa variabel kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan dapat menjelaskan AKIP hanya sebesar 51,5%, Selanjutnya berdasarkan penelitian sebelumnya, variabel kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap AKIP. Oleh karena itu, hipotesis penelitian yang dibuat oleh penulis berdasarkan uraian tersebut adalah:

*H4 :Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan secara simultan berpengaruh terhadap AKIP.*