

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Penelitian Yang Relevan

Dari penelitian sebelumnya yang membahas tentang pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian antuntansi terhadap akuntabilitas kinerja, dapat penulis sampaikan diantaranya adalah penelitian yang dilakukan oleh :

1. Ni Kadek Rina Primayoni, I Made Pradana Adiputra dan Edy Sujana (2014) penelitian mengenai pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan efektivitas pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja Instansi pemerintah, di Kabupaten Klungkung, bahwa: kejelasan sasaran anggaran dan efektivitas pengendalian internal dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan pengujian hipotesis H3 melalui *F-test* terlihat bahwa *F* hitung sebesar 14,478 dan nilai probabilitas 0,000. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran dan efektivitas pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Berdasarkan hasil analisis regresi linier berganda, mendapatkan persamaan: $Y = 15,844 + 0,461X_1 + 0,288X_2 + \epsilon$, menyatakan bahwa ada pengaruh yang positif secara simultan antara kejelasan sasaran anggaran dan efektivitas pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Klungkung. Dari hasil pengujian pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan efektivitas pengendalian internal terhadap akuntabilitas

kinerja instansi pemerintah secara simultan diperoleh nilai koefisien $\beta_1 = 0,461$, nilai koefisien $\beta_2 = 0,288$ dan nilai R^2 sebesar 24,7%.

Beberapa saran yang dapat disampaikan kepada Pemerintah Kabupaten Klungkung dan peneliti berikutnya yakni: pertama, penelitian selanjutnya dapat memperluas area survai atau diluar Kabupaten Klungkung, kedua bagi dinas kabupaten klungkung harus meningkatkan kejelasan sasaran anggaran dan efektivitas pengendalian internal agar akuntabilitas dapat ditingkatkan, ketiga penelitian selanjutnya dapat meneliti mengenai variabel-variabel lain yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2. Wahyuni, Raja Adri Satriawan Surya dan Enni Savitri (2013) penelitian mengenai pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan efektivitas pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja Instansi pemerintah, di Kabupaten Rokan Hulu, bahwa: Hasil penelitian ini menunjukkan: hasil analisa dan pengolahan data kuesioner disimpulkan bahwa: Berdasarkan hasil pengujian secara simultan, diketahui bahwa F hitung = 67,070 dan F tabel = 3,162, karena nilai F hitung lebih besar dari F tabel ($67,070 > 3,162$) Maka dapat disimpulkan variabel kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan secara bersama-sama berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. R Square (R^2) sebesar 0,782 (78,2%), ini menerangkan bahwa pengaruh variabel kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap variabel Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah di Satuan Kerja Perangkat Daerah kabupaten Rokan Hulu sebesar 78,2%. Atau variasi variabel bebas

yang digunakan mampu menjelaskan sebesar 78,2% variasi variabel dependen. Sedangkan sisanya sebesar 21,8% menggambarkan variabel-variabel bebas lainnya yang tidak diamati dalam penelitian ini.

Berdasarkan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. kejelasan sasaran anggaran yang dilakukan semakin baik atau besar, maka semakin besar pula akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sehingga untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja dibutuhkan kejelasan tentang anggaran yang telah ditetapkan karena sasaran anggaran yang jelas menyebabkan proses yang berjalan lancar sesuai dengan apa yang telah ditargetkan dan mampu menentukan keberhasilan atau kegagalan dalam sebuah organisasi atau instansi.

3. Dr. Andreas, MM, Ak, dan Drs. Rusli, MM, Ak. (2014) penelitian mengenai pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan efektivitas pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja Instansi pemerintah, di Kabupaten Palalawan, bahwa Hasil penelitian ini menunjukkan: hasil analisa dan pengolahan data kuesioner disimpulkan bahwa: Dari hasil pengolahan data, seperti yang dapat dilihat pada Tabel 4.10, diperoleh nilai signifikansi sebesar 0.000. Nilai ini signifikan apabila dibandingkan dengan tingkat signifikansinya, yaitu $\alpha = 0.05$, dimana $0.00 < 0.05$. Selain itu, diperoleh thitung sebesar 16.397 dan ttabel sebesar 2.021. Dengan demikian tampak bahwa thitung $>$ ttabel, maka H1 diterima. Artinya, kejelasan sasaran anggaran yang dimiliki oleh pemerintah daerah berperan dalam meningkatkan akuntabilitas kerjanya.

Kondisi ini memperlihatkan bahwa adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah aparat pemerintah daerah dalam menyusun anggaran untuk mencapai target-target anggaran yang telah ditetapkan. Komitmen yang tinggi dari aparat pemerintah daerah akan berimplikasi pada komitmen untuk bertanggung jawab terhadap penyusunan anggaran tersebut.

Dengan demikian, semakin jelas sasaran anggaran aparat pemerintah daerah dan dengan didorong oleh komitmen yang tinggi, akan mengurangi senjangan anggaran pemerintah daerah. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan membuat ketidakpuasan dalam bekerja, implikasinya pada penurunan kinerja yang berarti juga penurunan akuntabilitas kinerja organisasi (Suhartono dan Mochammad, 2006). 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. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian terdahulu Anjarwati (2012) dan Indudewi (2008) yang mengemukakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Dari hasil pengolahan data, seperti yang dapat dilihat pada Tabel 4.10, diperoleh nilai signifikansi sebesar 0.000. Nilai ini signifikan apabila dibandingkan dengan tingkat signifikansinya, yaitu $\alpha = 0.05$, dimana $0.00 < 0.05$. Selain itu, diperoleh thitung sebesar 5.407 dan ttabel sebesar 2.021. Dengan demikian tampak bahwa thitung $>$ ttabel, maka H2 diterima. Artinya, sistem pengendalian akuntansi yang dimiliki oleh pemerintah daerah

berperan dalam meningkatkan akuntabilitas kerjanya. Hansen dan Mowen (2004) 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.

4. Menurut Mardiasmo (2009) menyatakan bahwa pengendalian diperlukan untuk menjaga suatu organisasi agar bisa mencapai tujuannya dengan baik. Pengendalian akuntansi diperlukan untuk menyusun rencana, metode, dan prosedur organisasi untuk menjaga kekayaan perusahaan dan reliabilitas data keuangan. 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).

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Herawaty (2011) dan Indudewi (2008) yang menemukan adanya pengaruh pengendalian akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

2.2. Landasan Teori

2.2.1 Anggaran

2.2.1.1 Definisi Anggaran

Anggaran adalah rencana kerja mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif untuk jangka waktu tertentu dan umumnya

dinyatakan dalam satuan uang, Selain itu anggaran juga dapat dinyatakan dalam satuan unit barang/jasa. Sedangkan menurut Garrison dan Noreen (2000) anggaran adalah rencana rinci tentang perolehan dan penggunaan sumber daya keuangan dan sumber daya lainnya untuk suatu periode tertentu.

Anggaran (*budget*) pada dasarnya berbeda dengan ramalan (*forecast*). Hansen dan Mowen (2004) mendefinisikan anggaran atau budget sebagai rencana keuangan untuk masa depan, rencana tersebut mengidentifikasi tujuan dan tindakan yang diperlukan untuk pencapaiannya. Menurut Narafin (2004) anggaran adalah suatu rencana keuangan periodik yang disusun berdasarkan program yang telah disahkan. Anggaran (*budget*) dapat diinterpretasikan sebagai paket pernyataan menyangkut perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang (Bastian, 2010).

Alat utama kebijakan fiskal adalah anggaran. Deddi *et al.* (2007) dalam akuntansi sektor publik mendefinisikan anggaran sebagai sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimiliki pada kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas (*the process of allocating resources to unlimited demands*). Anthony dan Govindarajan (2005) mengemukakan bahwa anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi. Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang akan dicapai oleh suatu organisasi dalam periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial (Mardiasmo, 2009) . Dalam organisasi sektor publik anggaran merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program

yang dibiayai dengan uang publik. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan aktivitas yang penting karena berkaitan dengan proses penentuan lokasi dana untuk setiap program maupun aktivitas.

2.2.1.2 Fungsi Anggaran

Mardiasmo (2009) menjelaskan fungsi-fungsi anggaran dalam 8 aspek:

1. Sebagai alat perencanaan. Anggaran merupakan alat perencanaan manajemen untuk mencapai tujuan organisasi.
2. Anggaran sebagai alat Pengendalian (*control tool*).
3. Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal. Digunakan pemerintah untuk menstabilkan ekonomi dan mendorong pertumbuhan ekonomi.
4. Anggaran sebagai alat politik.
5. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi.
6. Anggaran sebagai alat penilaian kinerja.
7. Anggaran sebagai alat motivasi.
8. Anggaran sebagai alat untuk menciptakan ruang politik.

Anggaran pendapatan dan belanja daerah sebagai rencana kerja pemerintah daerah merupakan desain teknis pelaksanaan strategi untuk mencapai tujuan daerah. Jika kualitas anggaran pemerintah daerah rendah, maka kualitas fungsi-fungsi pemerintah cenderung lemah. Anggaran daerah seharusnya tidak hanya berisi mengenai informasi pendapatan dan penggunaan dana (belanja), tetapi harus menyajikan informasi mengenai kondisi kerja yang ingin dicapai. Anggaran pemerintah daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja

yang diharapkan, sehingga perencanaan anggaran pemerintah daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas.

2.2.1.3 Proses Penyusunan Anggaran

Proses penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran, dimana setiap manajer dalam organisasi diberi peran untuk melaksanakan kegiatan dalam pencapaian sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. Proses penyusunan anggaran dapat dilakukan dengan menggunakan tiga pendekatan yaitu:

1. *Top-Down Approach* (pendekatan dari atas ke bawah)

Dalam pendekatan ini, proses penyusunan anggaran dimulai dari manajer puncak. Anggaran disusun dan ditetapkan oleh pimpinan dan anggaran harus dilaksanakan bawahan. Anggaran *top-down approach* mempunyai kelemahan antara lain: kurangnya komitmen bawahan, seringkali tidak dapat dilaksanakan, dan sulit berhasil mencapai tujuan.

2. *Bottom-Up Approach* (pendekatan dari bawah ke atas)

Dalam pendekatan ini, anggaran disusun berdasarkan hasil keputusan karyawan. Anggaran disusun mulai dari bawahan sampai ke atasan. Bawahan diserahkan sepenuhnya untuk menyusun anggaran yang akan dicapai di masa mendatang. Metode ini digunakan jika karyawan sudah memiliki kemampuan menyusun anggaran dan tidak dikhawatirkan menimbulkan proses yang lama dan berlarut. Meskipun dapat menciptakan komitmen manajemen bawah, namun anggaran *bottom-up* mempunyai kelemahan sebagai berikut: seringkali

tidak mempertimbangkan keselarasan tujuan, kurang terkendali, tujuan yang ingin dicapai terlalu mudah.

3. *Participative Budget* (anggaran partisipasi)

Pendekatan penganggaran yang melibatkan manajer level menengah dalam pembuatan estimasi anggaran disebut *participative budget*.

Anggaran partisipasi merupakan anggaran yang dibuat dengan kerjasama penuh dari manajer pada semua tingkatan. Keberhasilan program anggaran terutama akan ditentukan oleh cara pembuatan anggaran itu sendiri. Proses penyusunan anggaran bisa dari atas ke bawah, bisa juga sebaliknya, dan ada juga yang menggunakan gabungan dari keduanya.

Anggaran yang disusun secara *participative* merupakan cara efektif untuk memotivasi kinerja bawahan (Hofstede, 1968 dalam Prihandini, 2011).

Participative budget melibatkan bawahan dalam proses penyusunannya, sehingga bawahan yang kinerjanya diukur berdasarkan anggaran akan termotivasi untuk mencapai kinerja sesuai dengan kriteria yang ditetapkan dalam anggaran.

2.2.1.4 Partisipasi Anggaran

Partisipasi sebagai suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih yang mempunyai dampak masa depan bagi pembuat dan penerima keputusan dan mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan aparat pemerintah daerah dalam menyusun anggaran daerah serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran tersebut. Sardjito dan Muthaher, (2007) menyebutkan bahwa partisipasi anggaran pada sektor publik terjadi ketika antara pihak

eksekutif, legislatif dan masyarakat bekerja sama dalam pembuatan anggaran. Anggaran dibuat oleh kepala daerah melalui usulan dari unit-unit kerja yang disampaikan kepada kepala bagian dan diusulkan kepada kepala daerah, dan setelah itu bersama-sama DPRD menetapkan anggaran yang dibuat sesuai dengan Peraturan Daerah yang berlaku.

Partisipasi aparat pemerintah daerah dalam proses penganggaran pemerintah daerah mengarah pada seberapa besar tingkat keterlibatan aparat pemerintah daerah dalam menyusun anggaran daerah serta pelaksanaannya untuk mencapai target anggaran. (Syafrial, 2009)

2.2.2 Kejelasan Sasaran Anggaran

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. Hal ini sesuai dengan pendapat Mardiasmo (2002) 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.

Anggaran merupakan elemen sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara efektif dan efisien (Schief dan Lewin, 1970; Welsch, Hilton, dan Gordon, 1996 dalam Ikhsan dan Ane, 2007). Selain itu, anggaran juga merupakan alat bantu manajemen dalam mengalokasikan keterbatasan sumber daya alam dan sumberdaya dana yang dimiliki organisasi untuk mencapai tujuan.

Karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggarannya. Selanjutnya, target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan anggaran yang ingin dicapai organisasi. Hal ini berimplikasi pada penurunan senjangan anggaran.

Menurut Supriyono (2000) anggaran adalah suatu rencana terinci yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif untuk menunjukkan bagaimana sumber-sumber akan diperoleh dan digunakan selama jangka waktu tertentu, umumnya satu tahun. Sementara itu, Menurut Garrison & Noreen (2000) anggaran adalah rencana rinci tentang perolehan dan penggunaan sumber daya keuangan dan sumber daya lainnya untuk suatu periode tertentu

Locke, menyatakan bahwa penentuan sasaran anggaran secara spesifik lebih produktif dibandingkan jika tidak ada penentuan sasaran. Hal tersebut akan mendorong karyawan untuk dapat melakukan yang terbaik. Kesenjangan anggaran merupakan tindakan bawahan yang mengecilkan kapasitas produktifnya ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kinerjanya. Hal ini

menyebabkan perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi.

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 kondisi lingkungan yang tidak pasti (Suhartono dan Mochammad, 2006).

Anggaran merupakan pedoman rencana manajemen dimasa yang akan datang mempunyai beberapa manfaat. (Yusfaningrum, 2005) anggaran memberikan manfaat antara lain sebagai berikut :

1. Anggaran merupakan hasil dari proses perencanaan, dan berarti anggaran mewakili kesepakatan dari negosiasi diantara partisipasi dominan dalam suatu organisasi mengenai tujuan kegiatan pada masa yang akan datang.
2. Anggaran merupakan gambaran tentang prioritas alokasi sumber daya yang dimiliki karena dapat bertindak sebagai blue print aktivitas perusahaan. Sebagai alat komunikasi antar divisi, dimana anggaran sangat membantu melakukan komunikasi internal antar divisi dalam organisasi maupun dalam manajemen puncak. Disamping memiliki manfaat, anggaran juga memiliki kelemahan. Kelemahan yang di maksud adalah :

3. Anggaran dapat menimbulkan perasaan tertekan bagi karyawan. Hal ini terjadi apabila anggaran disusun terlalu kaku atau target yang ditetapkan dalam anggaran sulit untuk dicapai (Yusfaningrum, 2005).

2.2.3 Pengendalian Akuntansi

Menurut definisi, pengendalian (control) mengasumsikan bahwa telah ditetapkan suatu rencana tindakan atau standar untuk mengukur prestasi pelaksana. Untuk mencapai tujuan telah ditetapkan bagi perusahaan, pengendalian harus dikembangkan sehingga dapat diambil keputusan yang sesuai rencana.

Dalam perusahaan, manajer atau pemilik dapat mengamati dan mengendalikan sendiri semua operasinya, baginya adalah mudah untuk mengamati usaha yang dilakukan para pegawai. Manajer dan pemilik juga memiliki hak untuk mengamati operasi yang dilakukan para pegawai. Hal ini dilakukan untuk secara langsung mengetahui kondisi kinerja pegawai yang bekerja di perusahaannya

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 dengan catatan dan laporan-laporan akuntansi dan statistic, manajemen dapat memberikan petunjuk yang

sesuai dan mengarahkan kegiatan perusahaan. Pengendalian akuntansi mencakup semua aspek dari transaksi-transaksi keuangan seperti misalnya pembayaran kas, penerimaan kas, arus dana, investasi yang bijaksana dan pengamanan dan dari penggunaan tidak sah.

Menurut Niswonger (2005:6) akuntansi adalah sistem informasi yang memberikan laporan kepada pihak-pihak berkepentingan mengenai kegiatan ekonomi dan kondisi perusahaan. Sedangkan Weygandt (2007:4) menyebutkan bahwa akuntansi adalah sebuah sistem informasi yang mengidentifikasi, mencatat dan mengomunikasikan peristiwa-peristiwa ekonomi dari suatu organisasi kepada para pengguna yang berkepentingan.

Ardiyos (2010:7) menyatakan bahwa akuntansi adalah profesi yang memakai teori tertentu, asumsi mengenai cara bertindak, ketentuan atau aturan tentang cara mengukur dan prosedur untuk mengumpulkan dan melaporkan informasi yang berguna tentang kegiatan dan tujuan yang menyangkut keuangan organisasi. Sedangkan menurut Rudiyanto (2009:4) akuntansi adalah sebuah sistem informasi yang menghasilkan informasi keuangan kepada pihak-pihak yang berkepentingan mengenai aktivitas ekonomi dan kondisi suatu perusahaan.

Chusing and Romey (1994) dalam Mia dan Mia (1996) yang dituangkan dalam Abdullah (2005) menyatakan bahwa pilihan struktur organisasi memiliki implikasi yang signifikan dengan sistem informasi akuntansi. Semakin tinggi derajat desentralisasi, maka semakin besar kebutuhan institusi induk terhadap pengendalian akuntansi untuk mengontrol, mengevaluasi aktivitas dan

tanggungjawab yang didelegasikan. Dengan demikian, maka desentralisasi mempunyai kecenderungan untuk meningkatkan pengendalian akuntansi.

Miah dan Mia (1996) dalam Abdullah (2005) meneliti tentang pengendalian akuntansi dan desentralisasi pada unit bisnis organisasi pemerintah di New Zealand dengan menggunakan responden manjer tingkat menengah dan lebih bawah (middle and lower) menyatakan, pendelegasian dan tanggungjawab dari top manajemen kepada level yang lebih rendah akan membawa konsekuensi semakin besar tanggung jawab manajer tingkat bawah terhadap implementasi keputusan yang dibuat, dan penggunaan pengendalian akuntansi bermanfaat dalam mengukur, mengevaluasi kinerja, dan dapat memotivasi unit bisnis dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan induk organisasi

Penerimaan dan pengeluaran daerah (APBD) harus selalu dimonitor, yaitu dibandingkan antara yang dianggarkan dengan yang dicapai. Untuk itu perlu dilakukan analisis varians (selisih) terhadap penerimaan dan pengeluaran daerah agar dapat sesegera mungkin dicari penyebab timbulnya varians dan tindakan antisipasi ke depan.

Berdasarkan beberapa pendapat ahli di atas, penulis menyimpulkan bahwa akuntansi adalah sistem informasi yang mengidentifikasi, mencatat, dan mengevaluasi peristiwa-peristiwa ekonomi suatu organisasi untuk menghasilkan informasi yang berguna bagi pihak-pihak yang berkepentingan. Informasi yang dihasilkan dari proses akuntansi tersebut harus dapat menjawab kebutuhan umum para pemakainya. Hasil dari suatu proses akuntansi disebut dengan laporan keuangan.

Niswonger (2005:6) menguraikan peranan akuntansi dalam perusahaan yaitu akuntansi menghasilkan informasi yang digunakan manajer untuk menjalankan operasi perusahaan. Menurut Weygandt (2007:6) akuntansi mengomunikasikan peristiwa-peristiwa ekonomi, menganalisis dan menginterpretasikan informasi yang telah dilaporkan. Informasi tersebut berguna bagi pengguna internal informasi akuntansi yaitu para manajer yang merencanakan, mengorganisasikan, dan mengelola suatu bisnis, dan pengguna eksternal informasi akuntansi yaitu investor yang menggunakan informasi tersebut guna membuat keputusan untuk membeli, menahan atau menjual sahamnya, dan kreditor seperti pemasok dan banker yang menggunakan informasi akuntansi tersebut guna mengevaluasi risiko pemberian kredit atau pinjaman.

Akuntansi juga memberikan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan untuk mengetahui kinerja ekonomi dan kondisi perusahaan. Pihak-pihak yang berkepentingan (Stakeholders) menggunakan laporan akuntansi sebagai sumber informasi utama untuk pengambilan keputusan.

2.2.4 Sistem Pelaporan

Akuntansi merupakan suatu sistem informasi yang memberikan keterangan mengenai data ekonomi untuk pengambilan keputusan bagi siapa saja yang membutuhkannya. Dalam akuntansi, informasi yang dimaksudkan itu disusun dalam ikhtisar dalam laporan keuangan. Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2007: 1.2) menyatakan “Laporan keuangan yang lengkap terdiri dari lima, yakni:

laporan laba rugi, laporan ekuitas pemilik, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan

Laporan keuangan pada dasarnya merupakan hasil repleksi dari sekian banyak transaksi uang terjadi dalam suatu perusahaan. Transaksi-transaksi dan peristiwa yang bersifat financial dicatat, digolongkan, dan diringkaskan dengan cara yang tepat dalam satuan uang dan kemudian diadakan penafsiran untuk berbagai tujuan. Berbagai tindakan tersebut tidak lain merupakan seni pencatatan, penggolongan, peringkasan transaksi dan peristiwa yang bersifat *financial* dalam cara yang tepat dan dalam bentuk rupiah, dan penafsiran akan hasilnya. Menurut Harahap (2007:105), “laporan keuangan dapat menggambarkan posisi keuangan perusahaan, hasil usaha perusahaan dalam suatu periode, dan arus dana (kas) perusahaan dalam periode tertentu”. Menurut Tunggal (2000:79), “laporan keuangan adalah pertanggungjawaban pimpinan suatu perusahaan kepada pemegang saham atau kepada masyarakat umum tentang pengelolaan yang dilaksanakan olehnya dalam suatu masa tertentu, biasanya satu tahun.” Menurut Sundjaja (2002:68), “laporan keuangan adalah suatu laporan yang menggambarkan hasil dari proses akuntansi yang digunakan sebagai alat komunikasi antar data keuangan atau aktivitas perusahaan dengan pihak yang berkepentingan dengan data atau aktivitas tersebut”. Laporan keuangan merupakan hasil tindakan perbuatan ringkasan data perusahaan. Laporan keuangan ini disusun dan ditafsirkan untuk kepentingan manajemen dan pihak lain yang menaruh perhatian atau mempunyai kepentingan dengan data keuangan perusahaan.

Ada beberapa pengertian laporan menurut pendapat para ahli ekonomi yang dapat penulis gunakan sebagai bahan pertimbangan. Menurut Munawir S (2002:2) “Laporan keuangan merupakan hasil dari proses akuntansi yang dapat memberikan informasi tentang suatu keadaan perusahaan sekaligus merupakan alat komunikasi antara data keuangan dengan pihak yang berkepentingan dengan data perusahaan tersebut”. Berdasarkan definisi ini, laporan keuangan sebagai hasil proses dari akuntansi merupakan penghubung antara perusahaan dengan pihak yang berkepentingan yaitu dengan memberikan informasi yang bermanfaat bagi pihak tersebut untuk mengetahui keadaan dan perkembangan perusahaan bersangkutan. Sedangkan menurut Djarwanto (2001:5) “Laporan keuangan merupakan hasil tindakan perbuatan ringkasan data keuangan perusahaan yang disusun guna memberikan informasi kepada berbagai pihak yang terdiri dari neraca, laporan laba rugi, laporan modal sendiri dan laporan sumber penggunaan dana”.

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 dituntut 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*”.

2.2.4.1 Tujuan Laporan Keuangan

Dapat diketahui bahwa setiap laporan keuangan yang dibuat sudah pasti memiliki tujuan tertentu. Dalam praktiknya terdapat beberapa tujuan yang hendak dicapai, terutama bagi pemilik usaha dan manajemen perusahaan. Disamping itu, tujuan laporan keuangan disusun guna memenuhi kepentingan berbagai pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan.

Secara umum laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi keuangan suatu perusahaan, baik pada saat tertentu maupun pada periode tertentu. Laporan keuangan juga dapat disusun secara mendadak sesuai kebutuhan perusahaan maupun secara berkala. Jelasnya adalah laporan keuangan mampu memberikan informasi keuangan kepada pihak dalam dan luar perusahaan yang memiliki kepentingan terhadap perusahaan. Laporan keuangan juga dapat dijadikan sebagai alat pertanggungjawaban oleh pihak yang bersangkutan.

Berikut ini beberapa tujuan pembuatan atau penyusunan laporan keuangan yaitu :

1. Memberikan informasi tentang jenis dan jumlah aktiva yang dimiliki perusahaan pada saat ini,
2. Memberikan informasi tentang jenis dan jumlah kewajiban dan modal yang dimiliki perusahaan saat ini,
3. Memberikan informasi tentang jenis dan jumlah pendapatan yang diperoleh pada suatu periode tertentu,
4. Memberikan informasi tentang jumlah biaya yang dikeluarkan perusahaan pada periode tertentu,

5. Memberikan informasi tentang perubahan yang terjadi terhadap aktiva, pasiva, dan modal perusahaan,
6. Memberikan informasi tentang kinerja manajemen perusahaan dalam satu periode,
7. Memberikan informasi tentang catatan – catatan atas laporan keuangan.

2.2.4.2 Pihak Yang Memerlukan Laporan Keuangan

Laporan keuangan disusun berdasarkan berbagai tujuan. Tujuan utamanya adalah untuk kepentingan pemilik dan manajemen perusahaan dan memberikan informasi kepada berbagai pihak yang sangat berkepentingan terhadap perusahaan. Hal ini berarti pembuatan dan penyusunan laporan keuangan ditujukan untuk memenuhi kepentingan berbagai pihak, baik pihak intern maupun ekstern perusahaan.

Berikut ini penjelasan masing – masing pihak yang bekepentingan terhadap laporan keuangan.

1. Pemilik perusahaan

Dengan menggunakan laporan keuangan, pemilik perusahaan dapat menilai sukses tidaknya manajer dalam memimpin perusahaannya dan kesuksesan seorang manajer biasanya diukur dengan laba yang diperoleh perusahaan. Dengan kata lain, laporan keuangan diperlukan oleh pemilik perusahaan untuk menilai hasil-hasil yang telah dicapai dan menilai kemungkinan hasil-hasil yang akan dicapai di masa yang akan datang sehingga bisa menaksir bagian keuntungan yang akan diterima dan perkembangan harga saham yang dimilikinya.

2. Manager atau pimpinan perusahaan

Laporan keuangan digunakan sebagai alat untuk mempertanggungjawabkan kepercayaan yang telah diberikan oleh pemilik perusahaan.

Selain itu, laporan keuangan juga digunakan oleh manajemen untuk :

- a. mengukur tingkat biaya dari berbagai kegiatan perusahaan,
- b. mengukur efisiensi tiap-tiap bagian, proses, atau produksi,
- c. mengukur hasil kerja tiap-tiap individu yang telah disertai wewenang dan tanggung jawab,
- d. menentukan perlu tidaknya digunakan kebijaksanaan yang baru untuk mencapai hasil yang lebih baik.

3. Investor

Laporan keuangan digunakan oleh para investor untuk mengetahui jaminan investasinya dan mengetahui kondisi kerja / kondisi keuangan jangka pendek perusahaan tersebut. Selain itu, investor juga menggunakan laporan keuangan dalam rangka penentuan kebijaksanaan penanaman modalnya.

4. Kreditur / *banker*

Kreditur jangka panjang ini menggunakan laporan keuangan untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam membayar utang dan beban-beban bunganya dan untuk mengetahui apakah kredit yang akan diberikan itu cukup mendapat jaminan dari perusahaan.

5. Pemerintah

Laporan keuangan digunakan oleh pemerintah untuk menentukan besarnya pajak yang harus ditanggung oleh perusahaan serta digunakan sebagai dasar perencanaan pemerintah.

6. Masyarakat

Perusahaan mempengaruhi anggota masyarakat dalam berbagai hal. Perusahaan dapat memberikan kontribusi berarti pada perekonomian nasional, termasuk jumlah orang yang dipekerjakan dan perlindungan pada penanam modal domestik. Laporan keuangan dapat membantu masyarakat dengan menyediakan informasi kecenderungan dan perkembangan terakhir kemakmuran perusahaan serta rangkaian aktivitasnya.

2.2.5 Akuntabilitas Kinerja

Pada dasarnya, akuntabilitas adalah pemberian informasi dan pengungkapan (*disclosure*) atas aktivitas dan kinerja finansial kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Pemerintah, baik pusat maupun daerah, harus dapat menjadi subyek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik yaitu hak untuk tahu, hak untuk diberi informasi, dan hak untuk didengar aspirasinya.

PP 105 tahun 2000 dan PP 108 tahun 2000 telah menyatakan mengenai penyusunan APBD berdasarkan kinerja dan pertanggungjawaban APBD untuk penilaian kinerja berdasarkan tolak ukur renstra. Demikian pula inpres nomor 7 tahun 1999 tentang akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, yang mencerminkan

adanya kemauan politik pemerintah untuk segera memperbaiki infrastruktur sehingga dapat diciptakan pemerintah yang baik.

Kinerja manajerial merupakan hasil dari proses aktivitas manajerial yang efektif mulai dari proses perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, laporan pertanggungjawaban, pembinaan, dan pengawasan. Kinerja manajerial yang dimaksud dalam penelitian ini yakni kinerja kepala dinas, kepala bidang, kepala bagian, kepala seksi, dan kepala sub bidang, kepala sub bagian, kepala sub seksi. Dalam kegiatan manajerial yang mencakup perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, laporan, pertanggungjawaban, pembinaan dan pengawasan. Variabel kinerja manajerial diukur dengan menggunakan instrumen self rating yang dikembangkan oleh Mahoney dalam Alfar (2006), di mana setiap responden diminta untuk mengukur kinerja sendiri ke dalam delapan dimensi, yaitu perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pemilihan staf, negosiasi, dan perwakilan, serta satu dimensi pengukuran kinerja seorang kepala dinas, kepala bagian dan kepala bidang secara keseluruhan. Kinerja manajerial merupakan seberapa jauh manajer melaksanakan fungsifungsi manajemen, Kinerja manajerial ini diukur dengan mempergunakan indikator (Mahoney et.al, 1963) :

1. Perencanaan adalah penentuan kebijakan dan sekumpulan kegiatan untuk selanjutnya dilaksanakan dengan mempertimbangkan kondisi waktu sekarang dan yang akan datang. Perencanaan bertujuan untuk memberikan pedoman dan tata cara pelaksanaan tujuan, kebijakan, prosedur, penganggaran dan program kerja sehingga terlaksana sesuai dengan sasaran yang telah ditetapkan.

Investigasi merupakan kegiatan untuk melakukan pemeriksaan melalui pengumpulan dan penyampaian informasi sebagai bahan pencatatan, pembuatan laporan, sehingga mempermudah dilaksanakannya pengukuran hasil dan analisis terhadap pekerjaan yang telah dilakukan. Pengkoordinasian merupakan proses jalinan kerjasama dengan bagian-bagian lain dalam organisasi melalui tukar- menukar informasi yang dikaitkan dengan penyesuaian program-program kerja.

Koordinasi, menyelaraskan tindakan yang meliputi pertukaran informasi dengan orang-orang dalam unit organisasi lainnya, guna dapat berhubungan dan menyesuaikan program yang akan dijalankan.

2. Evaluasi adalah penilaian yang dilakukan oleh pimpinan terhadap rencana yang telah dibuat, dan ditujukan untuk menilai pegawai dan catatan hasil kerja sehingga dari hasil penilaian tersebut dapat diambil keputusan yang diperlukan.
3. Supervisi, yaitu penilaian atas usulan kinerja yang diamati dan dilaporkan.
4. Staffing, yaitu memelihara dan mempertahankan bawahan dalam suatu unit kerja, menyeleksi pekerjaan baru, menempatkan dan mempromosikan pekerjaan tersebut dalam unitnya atau unit kerja lainnya.
5. Negoisasi, yaitu usaha untuk memperoleh kesepakatan dalam hal pembelian, penjualan atau kontrak untuk barang-barang dan jasa.
6. Representasi, yaitu menyampaikan informasi tentang visi, misi, dan kegiatan-kegiatan organisasi dengan menghadiri pertemuan kelompok bisnis dan konsultasi dengan kantor-kantor lain.

Menurut Indrianto (1993) dan Soepomo (1998), kinerja dinyatakan efektif apabila tujuan anggaran tercapai dan bawahan mendapatkan kesempatan terlibat atau berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran serta memotivasi bawahan, mengidentifikasi dan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran, menerima kesepakatan anggaran dan melaksanakannya sehingga dapat menghindarkan dampak negatif anggaran yaitu faktor kriteria, sistem penganggaran (*reward*) dan konflik.

2.3. Kerangka Pemikiran dan Pengembangan Hipotesis

Anggaran merupakan komponen penting dalam sebuah organisasi, baik sector public maupun swasta. Setiap entitas pencari laba maupun nirlaba bisa mendapatkan manfaat dari perencanaan dan pengendalian yang diberikan oleh anggaran. Selain itu anggaran dapat membantu komunikasi dan koordinasi sehingga dapat memperoleh informasi yang relevan dalam pekerjaan. Dalam hal ini, informasi yang relevan dalam pekerjaan membantu memberikan pengetahuan yang lebih baik bagi manajer mengenai alternatif keputusan dan tindakan yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan.

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas, 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. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus

dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab untuk menyusun dan melaksanakan kegiatan anggaran.

Ketidakjelasan sasaran anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja, implikasinya pada penurunan kinerja yang berarti juga penurunan akuntabilitas kinerja organisasi (Suhartono dan Mochammad, 2006). 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.

Didalam anggaran, perlu juga diketahui tentang kejelasan sasaran anggaran agar dapat memudahkan individu untuk menyusun target target anggaran pencapaian kinerja manajerial yang baik harus juga menggunakan sistem pengendalian akuntansi. Dengan adanya sistem pengendalian akuntansi dan kejelasan sasaran anggaran yang jelas diharapkan dapat meningkatkan kinerja manajerial khususnya pada pengelolaan keuangan perusahaan sebagai berikut.

1. Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah DKI Jakarta

Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Menurut Kenis (1979) dalam Munawar (2006) 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.

Ketidakjelasan sasaran anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja, implikasinya pada penurunan kinerja yang berarti juga penurunan akuntabilitas kinerja organisasi (Suhartono dan Mochammad, 2006). 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.

H1: Terdapat pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah DKI Jakarta.

2. Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah DKI Jakarta.

Hansen dan Mowen (2004) 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.

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).

H2: Terdapat pengaruh pengendalian akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah DKI Jakarta.

3. Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah DKI Jakarta.

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 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.

Agar dapat membantu dan mengembalikan kinerja manajer dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan diperlukan sistem pelaporan yang baik, bahwa laporan yang baik adalah laporan harus disusun secara jujur, obyektif, dan transparan.

H3: Terdapat pengaruh sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah DKI Jakarta.

Dari kerangka penelitian di atas memperlihatkan bahwa kinerja manajerial sebagai variabel dependen (variabel terikat) diduga akan dipengaruhi oleh variabel independen lainnya berupa kejelasan sasaran anggaran, sistem pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan.

H4 : Terdapat pengaruh kejelasan anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Daerah Khusus Ibukota Jakarta.

2.3 Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual adalah model berfikir konseptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah didefinisikan sebagai hal yang penting. Berdasarkan landasan teori dan masalah penelitian, maka penulis akan mengembangkan kerangka Konseptual sebagai berikut :

