

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS**

#### **2.1 Tinjauan Pustaka**

##### **2.1.1 Anggaran Berbasis Kinerja**

Anggaran berbasis kinerja disusun untuk membantu pemerintah dalam melakukan koordinasi setiap kegiatan dan mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam sistem anggaran, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam mencapai tujuan dan sasaran pelayanan publik. Anggaran berbasis kinerja pada pemerintah daerah pertama kali digulirkan dengan terbitnya Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002 yang berisi panduan untuk membuat anggaran kinerja, pelaksanaan anggaran sampai dengan pelaporan pelaksanaan anggaran. Regulasi ini kemudian disempurnakan dengan diterbitkannya Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 sebagai penjabaran lebih lanjut dari Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005, maka penyusunan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) dilakukan dengan mengintegrasikan program dan kegiatan masing-masing satuan kerja di lingkungan pemerintah daerah untuk mencapai sasaran dan tujuan yang ditetapkan didalam dokumen perencanaan. Dengan demikian terciptanya sinergi dan rasionalitas tinggi dengan mengalokasikan sumber daya yang terbatas untuk memenuhi kebutuhan masyarakat yang tidak terbatas. Hal tersebut juga untuk menghindari duplikasi rencana kerja serta bertujuan untuk meminimalisasi kesenjangan antara target

dengan hasil yang dicapai. berdasarkan tolak ukur kinerja yang telah ditetapkan. Penganggaran berbasis kinerja ini berfokus pada efisiensi penyelenggaraan suatu aktivitas atau kegiatan. Efisiensi itu sendiri adalah perbandingan antara output dan input. Suatu aktivitas akan dikatakan efisien, apabila output yang dihasilkan lebih besar dengan input yang lebih sedikit. Anggaran ini tidak hanya didasarkan pada apa yang dibelanjakan saja, seperti yang terjadi pada sistem anggaran tradisional, tetapi juga didasarkan pada tujuan atau rencana tertentu yang pelaksanaannya perlu disusun atau didukung oleh suatu anggaran biaya yang cukup dan terukur juga penggunaan biaya tersebut harus efisien dan efektif. Berbeda dengan penganggaran dengan pendekatan tradisional, penganggaran dengan pendekatan kinerja ini disusun dengan orientasi output. Jadi, apabila kita menyusun anggaran dengan pendekatan kinerja, maka kita harus fokus pada apa yang ingin dicapai. Jika fokus ke output berarti pemikiran tentang tujuan kegiatan harus sudah tercakup disetiap langkah ketika menyusun anggaran.

Penyusunan APBD berbasis kinerja dilakukan berdasarkan capaian kinerja, indikator kerja, analisis standar belanja, standar satuan harga, dan standar pelayanan minimal. Penyelenggaraan urusan pemerintahan dibagi berdasarkan kriteria eksternalitas, akuntabilitas, dan efisiensi dengan memperhatikan keserasian hubungan antar susunan pemerintahan. Dalam penyelenggaraannya, pemerintah daerah dituntut lebih responsif, transparan, dan akuntabel terhadap kepentingan masyarakat.

Indikator kinerja yang ditetapkan dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja meliputi masukan (*input*), keluaran (*output*), dan hasil (*outcome*). Masukan

(*input*) adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan untuk menghasilkan keluaran. Indikator ini merupakan tolak ukur kinerja berdasarkan tingkat atau besaran sumber-sumber dana, sumber daya manusia, material, waktu, teknologi, dan sebagainya yang digunakan untuk melaksanakan program atau kegiatan. Dengan meninjau distribusi sumber daya, suatu organisasi dapat menganalisis apakah lokasi sumber daya yang dimiliki telah sesuai dengan rencana strategik yang telah ditetapkan.

Keluaran (*output*) adalah produk berupa barang atau jasa yang dihasilkan dari program atau kegiatan sesuai dengan masukan yang digunakan. Indikator keluaran adalah sesuatu yang diharapkan langsung dicapai dari suatu kegiatan yang dapat berupa fisik atau nonfisik. Dengan membandingkan indikator keluaran organisasi dapat menganalisis sejauh mana kegiatan terlaksana sesuai dengan rencana. Indikator keluaran hanya dapat menjadi landasan untuk menilai kemajuan suatu kegiatan apabila tolak ukur dikaitkan dengan sasaran-sasaran kegiatan yang terdefinisi dengan baik dan terukur. Oleh karena itu indikator keluaran harus sesuai dengan lingkup dan sifat kegiatan instansi.

Hasil (*outcome*) adalah sesuatu yang mencerminkan berfungsinya keluaran kegiatan pada jangka mencegah (efek langsung). Indikator hasil adalah sesuatu manfaat yang diharapkan diperoleh keluaran. Tolak ukur ini menggambarkan hasil nyata dari keluaran. Pada umumnya para pembuat kebijakan paling tertarik pada tolak ukur hasil dibandingkan dengan tolak ukur lainnya. Namun untuk mengukur indikator hasil, informasi yang diperlukan seringkali tidak lengkap dan tidak mudah

diperoleh. Oleh karenanya, setiap organisasi perlu mengkaji berbagai pendekatan untuk mengukur hasil dari keluaran suatu kegiatan.

#### **2.1.1.1 Pengertian Anggaran Berbasis Kinerja**

Anggaran berbasis kinerja merupakan sebuah sistem penganggaran yang berorientasi pada *output* organisasi dan berkaitan erat terhadap visi, misi, dan rencana strategis organisasi. Anggaran berbasis kinerja mengalokasikan sumber daya pada program bukan pada unit organisasi semata dan memakai *output measurement* sebagai indikator kinerja organisasi (Indra Bastian, 2012:95).

Menurut Anggraini dan Puranto (2010: 52) definisi anggaran berbasis kinerja adalah sebagai berikut:

“Anggaran berbasis kinerja merupakan sistem perencanaan, penganggaran dan evaluasi yang menekankan pada keterkaitan antara anggaran dengan hasil yang diinginkan. Penerapan anggaran berbasis kinerja harus dimulai dengan perencanaan kinerja, baik pada level nasional (pemerintah) maupun level instansi (kementerian/lembaga), yang berisi komitmen tentang kinerja yang akan dihasilkan, yang dijabarkan dalam program-program dan kegiatan-kegiatan yang akan dilakukan”.

Mahmudi (2009:158) menjelaskan mengenai pengertian dari anggaran berbasis kinerja yaitu sistem yang mencakup kegiatan penyusunan dan tolak ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program. Sedangkan menurut Muhammad Syam Khusufi (2013:35) menjelaskan anggaran berbasis kinerja adalah sistem anggaran yang lebih menekankan pada pendayagunaan dana yang tersedia untuk mencapai hasil yang optimal.

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 pengertian anggaran berbasis kinerja adalah:

- (a) Suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau output dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan.
- (b) Didasarkan pada tujuan dan sasaran kinerja. Anggaran dipandang sebagai alat untuk mencapai tujuan.
- (c) Penilaian kinerja didasarkan pada pelaksanaan *value for money* dan efektivitas anggaran.
- (d) Anggaran kinerja merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolak ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program.

Dari beberapa pendapat di atas dapat disimpulkan bahwa anggaran berbasis kinerja merupakan suatu sistem perencanaan yang dilakukan oleh entitas pemerintah dengan menetapkan tolak ukur kinerja sebagai bahan pembanding dalam mencapai tujuan.

#### **2.1.1.2 Karakteristik Anggaran Berbasis Kinerja**

Karakteristik anggaran berbasis kinerja menurut Mursyidi (2013:58) adalah sebagai berikut:

- 1) Mengklasifikasikan akun-akun dalam anggaran berdasarkan fungsi dan aktivitas juga berdasarkan unit organisasi dan rincian belanja.
- 2) Menyelidiki dan mengukur aktifitas guna mendapatkan efisiensi maksimum dan untuk mendapatkan standar biaya.
- 3) Mendasarkan anggaran untuk periode yang akan datang pada biaya per unit standar dikalikan dengan unit aktivitas yang diperkirakan harus dilakukan pada periode tertentu.

Anggaran berbasis kinerja melakukan pengklasifikasian akun-akun dalam setiap anggaran berdasarkan dengan menggunakan standar biaya untuk memperoleh efisiensi maksimal yang anggarannya disusun berdasarkan pada perkiraan biaya per unit standar dikalikan dengan jumlah unit aktivitas yang akan dilakukan dalam periode tersebut.

#### **2.1.1.3 Proses Perencanaan Anggaran Berbasis Kinerja**

Menurut Indra Bastian (2012:45) perencanaan anggaran berbasis kinerja adalah suatu proses yang tidak pernah berakhir. Apabila sebuah perencanaan telah ditetapkan, maka dokumen menyangkut perencanaan terkait harus diimplementasikan. Perencanaan adalah upaya penyusunan berbagai keputusan yang bersifat pokok, yang dipandang paling penting dan yang akan dilaksanakan menurut urutannya guna mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Maka dari kedua definisi di atas dapat disimpulkan bahwa perencanaan adalah proses guna mengupayakan penetapan rencana dari berbagai keputusan yang bersifat pokok dan akan dilaksanakan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

#### **2.1.1.4 Tahap Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja**

Penganggaran berbasis kinerja merupakan penyusunan yang dilakukan dengan memperlihatkan antara pendanaan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan, termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dan keluaran tersebut. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 21 Pasal 7 Tahun 2004 yang mana Kementerian Negara/Lembaga diharuskan menyusun anggaran dengan mengacu kepada indikator kinerja, standar biaya dan evaluasi kinerja.

Anggaran berbasis kinerja sebagai suatu organisasi dalam memperoleh hasil yang maksimal, dimana seluruh aktivitas yang akan dilakukan harus selalu dalam kerangka tujuan yang ditetapkan setara dalam jangka panjang dapat mewujudkan startegi yang dimiliki. Oleh karena itu, suatu anggaran yang akan didesain dan disusun harus mampu menjadi panduan yang baik bagi pelaksana aktivitas yang akan dilakukan oleh organisasi sesuai dengan tujuan dan strategi yang telah ditetapkan. Untuk mewujudkan hal tersebut dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja harus melalui beberapa tahap penyusunan seperti yang telah disebutkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 21 Pasal 7 ayat (2) Tahun 2004 yaitu dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja diperlukan indikator kinerja, standar biaya, dan evaluasi kinerja dari setiap program dan jenis kegiatan. Adapun penjelasan dari kutipan diatas yang kembali di pertegas oleh Peraturan Pemerintah Nomor 90 Pasal 5 ayat (3) Tahun 2010 sebagai berikut:

1) Indikator Kinerja

Indikator kinerja merupakan alat ukur untuk menilai keberhasilan suatu program atau kegiatan. Dalam konteks penerapan anggaran berbasis kinerja ini, indikator kinerja dibagi menjadi 3 (tiga) level, yaitu:

- a. Indikator Kinerja Utama (IKU) untuk menilai tingkat keberhasilan program.
- b. Indikator Kinerja Kegiatan (IKK) untuk menilai tingkat keberhasilan kegiatan.
- c. Indikator Keluaran untuk menilai tingkat keberhasilan subkegiatan.

## 2) Standar Biaya

Standar biaya adalah satuan biaya atau harga tertinggi dari suatu barang dan jasa baik secara mandiri maupun gabungan yang diperlukan untuk memperoleh keluaran tertentu dalam rangka penyusunan anggaran berbasis kinerja. Standar biaya dapat bersifat umum atau bersifat khusus. Standar Biaya Umum (SBU) adalah satuan biaya yang merupakan batas tertinggi yang berlaku secara nasional, dimana penggunaannya bersifat lintas Kementerian Negara/Lembaga atau lintas wilayah. Sedangkan Standar Biaya Khusus (SBK) adalah standar biaya yang digunakan untuk kegiatan yang khusus dilaksanakan Kementerian Negara/Lembaga tertentu atau di wilayah tertentu. Idealnya standar biaya yang digunakan adalah standar biaya keluaran. Akan tetapi pada tahap awal penerapan PBK, standar biaya yang digunakan adalah standar biaya masukan.

## 3) Evaluasi Kinerja

Evaluasi kinerja adalah proses untuk menghasilkan informasi capaian kinerja yang telah ditetapkan dalam dokumen perencanaan dan anggaran (dalam hal ini RKA-KL). Evaluasi dilakukan dengan cara membandingkan antara target kinerja dengan hasil yang dicapai, serta membandingkan rencana penggunaan dana dengan realisasinya. Proses ini sangat penting untuk menunjukkan adanya keterkaitan antara pendanaan dengan capaian kinerja. Tujuan lain dari evaluasi kinerja adalah untuk mengukur tingkat efektivitas dan efisiensi pelaksanaan kegiatan serta sebagai umpan balik (*feedback*) untuk penyusunan RKA-KL dan perbaikan kinerja pada tahun berikutnya. Penganggaran merupakan proses penerjemahan rencana aktivitas kedalam rencana keuangan. Perencanaan

aspek kegiatan selalu diawali dengan bagaimana menjabarkan visi atau misi dan strategi ke dalam berbagai tema tujuan strategi hingga dimensi aktivitas. Pada tahap pelaksanaan dan pengendalian aspek strategis akan mengendalikan arah organisasi melalui analisis laporan kinerja, baik strategis maupun operasional dari berbagai lapisan manajemen. Anggaran yang sudah disahkan merupakan kesanggupan atau komitmen manajemen untuk melaksanakan rencana seperti yang tercantum dalam anggaran tersebut.

#### **2.1.1.5 Indikator Anggaran Berbasis Kinerja**

Anggaran berbasis kinerja merupakan penyusunan yang dilakukan dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan, termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dan keluaran tersebut. Oleh karena itu, suatu anggaran yang akan disusun harus mampu menjadi panduan yang baik bagi pelaksanaan aktivitas yang akan dilaksanakan oleh organisasi sesuai dengan tujuan dan strategi yang telah ditetapkan. Indikator untuk menyusun anggaran berbasis kinerja mengacu pada proses pengelolaan keuangan daerah, dan menurut Anggraini dan Puranto (2010: 84) indikator tersebut terdiri dari:

##### 1) Perumusan strategi

Tahap paling awal dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja adalah perencanaan. Perencanaan dimulai dari perumusan strategi. Pada prinsipnya, terdapat beberapa langkah yang lazim dalam melakukan perumusan strategi yaitu:

##### a. Mengidentifikasi kewajiban-kewajiban organisasi.

- b. Menilai lingkungan internal organisasi untuk mengidentifikasi apa yang menjadi kekuatan dan kelemahan (*core competence*).
  - c. Menilai lingkungan eksternal organisasi untuk mengidentifikasi apa yang menjadi peluang dan ancaman.
  - d. Mengidentifikasi isu-isu strategis yang dihadapi organisasi.
  - e. Perumusan strategi untuk mengelola isu tersebut.
- 2) Perencanaan strategik

Untuk penyusunan anggaran berbasis kinerja, terlebih dahulu harus mempunyai rencana strategik (*renstra*). *Renstra* merupakan kegiatan dalam mencari tahu dimana organisasi berada saat ini, arahan kemana organisasi harus menuju, dan bagaimana cara (*strategik*) untuk mencapai tujuan itu.

- a. Merumuskan visi dan misi organisasi

Visi menyatakan cara pandang jauh ke depan kemana instansi pemerintah harus dibawa agar dapat eksis, antisipatif, dan inovatif. Sementara misi adalah sesuatu yang harus dilaksanakan oleh instansi pemerintah sesuai dengan visi yang ditetapkan, agar tujuan organisasi dapat terlaksana dengan baik.

- b. Merumuskan tujuan dan sasaran (*goal setting*)

Tujuan strategik memuat secara jelas arah mana yang akan dituju atau diinginkan organisasi, yang merupakan penjabaran lebih lanjut atas misi yang telah ditetapkan. Sasaran strategik merupakan penjabaran lebih lanjut dari misi dan tujuan, yang merupakan bagian integral dalam proses pencapaian kinerja yang diinginkan.

c. Merumuskan strategi-strategi untuk mencapai tujuan dan sasaran tersebut.

### 3) Penyusunan program

Penyusunan program (*programming*) adalah proses pembuatan keputusan mengenai program-program yang akan dilaksanakan organisasi dan taksiran jumlah sumber-sumber yang akan dialokasikan untuk setiap program tersebut. Program sendiri merupakan kegiatan pokok yang akan dilaksanakan organisasi untuk melaksanakan strategi yang telah ditetapkan dalam perencanaan strategi. Organisasi menampung usulan program dari berbagai unit kerja yang ada dan selanjutnya menganalisis untuk menentukan program-program yang sesuai dengan tujuan, sasaran, dan strategi organisasi. Penyusunan program meliputi dua kegiatan utama, yaitu:

#### a. Analisis usulan program baru

Usulan program baru yang diusulkan oleh semua elemen organisasi akan diuji kelayakannya. Beberapa pertimbangan kelayakan suatu usulan program antara lain analisis biaya-manfaat (*benefit-cost analysis*) dan analisis biaya-keefektivan (*cost-effectiveness analysis*). Analisis biaya-manfaat mengidentifikasi apakah biaya yang dikeluarkan untuk implementasi program lebih besar atau lebih kecil dibandingkan dengan manfaat program itu sendiri. Analisis biaya keefektivan mengidentifikasi perbandingan biaya dengan pencapaian tujuan organisasi.

#### b. Penelaahan program yang sedang berjalan

Penelaahan program yang sedang berjalan adalah *review* secara kontinu terhadap program yang sedang berjalan untuk menjamin bahwa program-

program tersebut masih relevan dengan perubahan lingkungan yang dihadapi organisasi.

#### 4) Penganggaran

Program-program yang telah ditetapkan harus dikaitkan dengan biaya. Secara keseluruhan biaya program tersebut akan diringkas dalam bentuk anggaran. Anggaran sebenarnya merupakan penjabaran secara terperinci atas program-program yang telah ditetapkan dalam bentuk satuan moneter. Dalam proses penyusunan anggaran berbasis kinerja yang harus diperhatikan adalah:

##### a. Menetapkan standar analisis belanja

Standar analisis belanja adalah standar atau pedoman yang digunakan untuk menganalisis kewajaran atas beban kerja dan biaya terhadap suatu kegiatan yang akan dilaksanakan oleh Kementerian/Lembaga/SKPD dalam satu tahun anggaran.

##### b. Membuat tolak ukur kinerja

Tolak ukur kinerja adalah ukuran keberhasilan yang dicapai pada setiap program atau kegiatan dalam satu tahun anggaran tertentu. Tolak ukur kinerja digunakan sebagai dasar pengukuran kinerja keuangan dalam sistem anggaran berbasis kinerja, terutama untuk menilai kewajaran anggaran biaya suatu program atau kegiatan.

#### 5) Implementasi

Selama tahap implementasi, pemimpin instansi bertanggungjawab untuk memonitor pelaksanaan kegiatan dan bagian keuangan melakukan pencatatan

atas penggunaan anggaran (*input*) dan *output* dalam sistem akuntansi keuangan.

6) Evaluasi kinerja

Dalam rangka penerapan anggaran berbasis kinerja, organisasi melaksanakan evaluasi kinerja kegiatan pada suatu unit kerja di lingkungannya berdasarkan sasaran dan/atau standar kinerja kegiatan yang telah ditetapkan. Evaluasi kinerja merupakan salah satu alat analisa yang menghasilkan kesimpulan tentang tingkat efisien dan efektivitas pencapaian sasaran sebagaimana tercantum dalam dokumen perencanaan dan penganggaran. Evaluasi kinerja kegiatan meliputi evaluasi efisiensi tingkat kehematan pemanfaatan sumber daya (*input*) yang dilakukan melalui perbandingan realisasi dan rencana pemanfaatan sumber daya (*input*) pada setiap jenis kegiatan dan evaluasi efektivitas ketepatan hasil (*output*) dilakukan melalui perbandingan hasil (*output*) dengan target rencana. Hasil evaluasi kinerja akan memberikan informasi tentang keberhasilan atau kegagalan program dan kegiatan. Hasil tersebut digunakan sebagai umpan balik (*feedback*) untuk memperbaiki kinerja di masa yang akan datang.

#### **2.1.1.6 Keunggulan dan Kelemahan Anggaran Berbasis Kinerja**

Anggaran berbasis kinerja merupakan bagian dari *New Public Management* yang merupakan penyempurnaan dari anggaran tradisional, dimana anggaran dengan pendekatan kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kekurangan yang disebabkan oleh tidak adanya tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam mencapai tujuan dan sasaran publik.

Meskipun demikian, anggaran kinerja disusun sebagai dasar penyempurnaan anggaran tradisional tidak terlepas dari adanya kelebihan dan kekurangan.

Menurut Dedi Nordiawan (2009:27) dijelaskan bahwa kelebihan dan kekurangan dari anggaran kinerja ini adalah sebagai berikut:

- 1) Keunggulan dari penggunaan anggaran berbasis kinerja adalah penekanan pada dimasukkannya deskripsi secara negatif dari setiap aktivitas di setiap anggaran yang diajukan.
- 2) Anggaran yang disusun berdasarkan aktivitas yang didukung oleh estimasi biaya dan pencapaian yang diukur secara kuantitatif.
- 3) Penekanannya pada kebutuhan untuk mengukur *output* dan *input*.
- 4) Anggaran kinerja mensyaratkan adanya data-data kinerja memungkinkan legislatif untuk menambah atau mengurangi dari jumlah yang diminta dalam fungsi dan aktivitas tertentu.
- 5) Menyediakan pada eksekutif pengendalian yang lebih terhadap bawahannya.
- 6) Anggaran kinerja menekankan aktivitas yang memakai anggaran dari pada berapa jumlah anggaran yang terpakai.

Kelemahan dari anggaran berbasis kinerja adalah sebagai berikut:

- 1) Hanya sedikit dari pemerintah pusat dan daerah yang memiliki staf anggaran atau akuntansi yang memiliki kemampuan memadai untuk mengidentifikasi unit pengukuran dan melaksanakan analisis biaya.
- 2) Banyak jasa dan aktivitas pemerintah telah secara khusus dibuat dengan dasar anggaran yang dikeluarkan (*cash basis*).

- 3) Terkadang aktivitas diukur biaya secara detail dan dilakukan pengukuran secara detail lainnya tanpa adanya pertimbangan memadai yang diperlukan atau tidaknya aktivitas itu sendiri.

Dari penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa sebaik apapun anggaran kinerja tersebut direncanakan pada dasarnya akan terdapat kekurangan atau kelemahan.

#### **2.1.1.7 Elemen Anggaran Berbasis Kinerja**

Menurut Mardiasmo (2009:55) dalam rangka penerapan anggaran berbasis kinerja terdapat elemen-elemen utama yang harus ditetapkan terlebih dahulu, yaitu:

- 1) Visi dan misi yang hendak dicapai.

Visi mengacu kepada hal yang ingin dicapai oleh pemerintah dalam jangka panjang, sedangkan misi adalah kerangka yang menggambarkan bagaimana visi akan dicapai.

- 2) Tujuan.

Tujuan merupakan penjabaran lebih lanjut dari visi dan misi. Tujuan tergambar dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) yang menunjukkan tahapan-tahapan yang harus dilalui dalam rangka mencapai visi dan misi yang telah ditetapkan.

- 3) Sasaran.

Sasaran menggambarkan langkah-langkah yang spesifik dan terukur untuk mencapai tujuan. Kriteria sasaran yang baik adalah dilakukan dengan menggunakan kriteria spesifik, terukur, dapat dicapai, relevan, dan ada batasan waktu (*specific, measurable, achievable, relevant, timely*).

4) Program.

Program adalah sekumpulan kegiatan yang akan dilaksanakan sebagai bagian dari usaha untuk mencapai serangkaian tujuan dan sasaran. Program harus disertai dengan target sasaran *output* dan *outcome* serta memiliki keterkaitan dengan tujuan dan sasaran.

5) Kegiatan.

Kegiatan adalah serangkaian pelayanan yang mempunyai maksud menghasilkan *output* dan hasil yang penting untuk pencapaian program.

### **2.1.2 Akuntabilitas Publik**

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

Dalam pelaksanaan SAKIP diperlukan pola pengukuran kinerja yang dimulai dari perencanaan startegik dan berakhir pada pengukuran kinerja atas kegiatan, program dan kebijaksanaan yang dilakukan dalam rangka pencapaian visi, misi, tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Dalam rangka melaksanakan akuntabilitas ini, diperlukan pula perhatian dan komitmen yang kuat dari organisasi yang bertanggungjawab di bidang pengawasan dan penilaian akuntabilitas atas Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

Menurut Instruksi Presiden Nomor 7 tahun 1999, pelaksanaan penyusunan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) dilakukan dengan cara sebagai berikut:

1. Mempersiapkan dan menyusun perencanaan strategis.
2. Merumuskan visi, misi, faktor-faktor kunci keberhasilan, tujuan, sasaran dan strategi instansi pemerintah.
3. Merumuskan indikator kinerja instansi pemerintah dengan berpedoman pada kegiatan yang dominan, kegiatan yang menjadi isu nasional dan vital bagi pencapaian visi dan misi instansi pemerintah.
4. Memantau dan mengamati pelaksanaan tugas pokok dan fungsi dengan seksama.
5. Mengukur pencapaian kinerja dengan:
  - a. perbandingan antara kinerja aktual dengan rencana atau target;
  - b. perbandingan antara kinerja aktual dengan kinerja tahun-tahun sebelumnya;
  - c. perbandingan antara kinerja aktual dengan kinerja di negara-negara lain atau dengan standar internasional;
  - d. membandingkan pencapaian tahun berjalan dengan tahun-tahun sebelumnya;
  - e. membandingkan kumulatif pencapaian kinerja dengan target selesainya rencana strategis.

- f. Melakukan evaluasi kinerja dengan menganalisis hasil pengukuran kinerja, menginterpretasikan data yang diperoleh, dan membandingkan pencapaian program dengan visi dan misi instansi pemerintah.

Menurut Sulistoni (2003:44) pemerintah yang akuntabel memiliki ciri-ciri sebagai berikut:

- 1) Mampu menyajikan informasi penyelenggaraan secara terbuka, cepat, tepat kepada masyarakat.
- 2) Mampu memberikan pelayanan yang memuaskan bagi publik.
- 3) Mampu memberikan ruang bagi masyarakat untuk terlibat dalam proses pembangunan dan pemerintahan.
- 4) Mampu menjelaskan dan mempertanggungjawabkan setiap kebijakan publik secara proposional.
- 5) Adanya sarana bagi publik untuk menilai kinerja pemerintah melalui pertanggungjawaban publik sehingga masyarakat dapat menilai derajat pencapaian pelaksanaan program dan kegiatan pemerintah.

#### **2.1.2.1 Pengertian Akuntabilitas Publik**

Ihyaul Ulum (2009:84) menyatakan pendapatnya mengenai pengertian akuntabilitas yang mana akuntabilitas merupakan suatu keberhasilan atau kegagalan dalam mempertanggungjawabkan kinerja pelaksanaan kegiatan kepada yang telah mendelagasikan kewenangannya. Sedangkan Mardiasmo (2009:20) mengemukakan bahwa akuntabilitas publik adalah kewajiban pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya

kepada pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Adapun menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah yaitu akuntabilitas mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

Menurut Bastian (2010:88) akuntabilitas publik merupakan salah satu kunci bagi terwujudnya *good governance* dalam pengelolaan organisasi publik. Akuntabilitas telah menjadi salah satu item yang tercantum di dalam dasar hukum atau aturan organisasi. Karenanya, organisasi diwajibkan secara hukum untuk memenuhi akuntabilitas organisasinya dengan kinerja yang diperoleh.

Dalam konteks organisasi pemerintah, akuntabilitas publik adalah pemberian informasi atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut. Pemerintah pusat maupun daerah harus bisa menjadi subjek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik. Terwujudnya akuntabilitas publik mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk membuat laporan keuangan eksternal yang dapat menggambarkan kinerja lembaga sektor publik.

Berdasarkan pada pengertian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa akuntabilitas sektor publik mempunyai peranan yang penting dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah karena akuntabilitas merupakan pertanggungjawaban yang dilakukan oleh pemerintah kepada masyarakat untuk mempertanggungjawabkan kinerjanya secara periodik. Berdasarkan beberapa sudut pandang yang telah

dikemukakan di atas, maka akuntabilitas dapat diartikan sebagai kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan segala tindak lanjut dari kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah terutama dalam bidang administrasi keuangan kepada pihak yang lebih tinggi.

#### **2.1.2.2 Sifat Akuntabilitas**

Laporan keuangan pemerintah harus menyediakan informasi yang dapat digunakan oleh pengguna laporan keuangan untuk menilai akuntabilitas pemerintah dalam membuat keputusan ekonomi, sosial, dan politik. Akuntabilitas diartikan sebagai hubungan antara pihak yang memegang kendali dan mengatur entitas dengan pihak yang memiliki kekuatan forms atas pihak pengendali tersebut. Dalam hal ini dibutuhkan juga pihak ketiga yang accountable untuk memberikan penjelasan atau alasan yang masuk akal terhadap seluruh kegiatan yang dilakukan dan hasil usaha yang diperoleh sehubungan dengan pelaksanaan suatu tugas dan pencapaian suatu tujuan tertentu.

Dalam konteks penyelenggaraan pemerintah, akuntabilitas pemerintah tidak dapat diketahui tanpa pemerintah memberitahukan kepada rakyat tentang informasi sehubungan dengan pengumpulan sumber daya dan sumber dana masyarakat beserta penggunaannya. Akuntabilitas dapat dipandang dari berbagai perspektif. Dari perspektif akuntansi, American Accounting Association (2005:77) menyatakan bahwa akuntabilitas suatu entitas pemerintah dapat dibagi dalam 4 (empat) kelompok, yaitu akuntabilitas terhadap:

- 1) sumber daya finansial;
- 2) kepatuhan terhadap aturan hukum dan kebijaksanaan administrasi;

- 3) efisiensi dan ekonomisnya suatu kegiatan; dan
- 4) hasil program dan kegiatan pemerintah yang tercermmin dalam pencapaian tujuan, manfaat, dan efektivitas.

Sedangkan menurut Mardiasmo (2009:22) perspektif fungsional, akuntabilitas dilihat sebagai suatu tingkatan dengan 5 (lima) tahap yang berbeda yang diawali dari tahap yang lebih banyak membutuhkan ukuran-ukuran obyektif (legal compliance) ke tahap yang membutuhkan lebih banyak ukuran-ukuran subyektif. Tahap-tahap tersebut adalah:

- 1) *Probability and legality accountability.*

Hal ini menyangkut pertanggungjawaban penggunaan dana sesuai dengan anggaran yang telah disetujui dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

- 2) *Process accountability.*

Dalam hal ini digunakan proses, prosedur, atau ukuran-ukuran dalam melaksanakan kegiatan yang ditentukan (*planning, allocating, and managing*).

- 3) *Performance accountability.*

Pada level ini dilihat apakah kegiatan yang dilakukan sudah efisien (*efficient and economy*).

- 4) *Program accountability.*

Disini akan disoroti pentapan dan pencapaian tujuan yang telah ditetapkan tersebut (*outcomes and effectiveness*).

- 5) *Policy accountability.*

Dalam tahap ini dilakukan pemilihan berbagai kebijakan yang akan diterapkan atau tidak (*value*).

Akuntabilitas pemerintah di negara yang menganut paham demokrasi sebenarnya tidak lepas dari prinsip dasar demokrasi yaitu kedaulatan adalah di tangan rakyat. Pemerintahan demokrasi menjalankan dan mengatur kehidupan rakyat dalam bernegara dengan mengeluarkan sejumlah aturan serta mengambil dan menggunakan sumber dana masyarakat. Pemerintah wajib memberikan pertanggungjawabannya atas semua aktivitasnya kepada masyarakat. Seiring dengan meningkatnya aktivitas pemerintah dalam pengaturan perdagangan dan industri, perlindungan hak asasi dan kepemilikan serta penyediaan jasa sosial, timbul kesadaran yang luas untuk menciptakan sistem pertanggungjawaban pemerintah yang lebih komprehensif. Sistem tersebut antara lain meliputi sistem anggaran pendapatan dan belanja, organisasi pelayanan pemerintah, manajemen wilayah yang profesional serta pengembangan praktik akuntansi dan pelaporan keuangan.

Ternyata dalam pelaksanaannya, keingin tahuan masyarakat tentang akuntabilitas pemerintahan tidak dapat dipenuhi hanya dengan informasi keuangan saja. Masyarakat ingin tahu lebih jauh apakah pemerintah yang dipilihnya telah beroperasi dengan ekonomis, efisien dan efektif. Beberapa teknik yang dikembangkan untuk memperkuat sistem akuntabilitas sangat dipengaruhi oleh metode yang banyak dipakai dalam akuntansi, manajemen, dan riset seperti *management by objectives*, anggaran kinerja, riset operasi, audit kepatuhan dan kinerja, akuntansi biaya, analisis keuangan dan survey yang dilakukan terhadap

masyarakat sendiri. Teknik-teknik tersebut tentunya juga dipakai oleh pemerintah sendiri untuk meningkatkan kinerjanya.

### 2.1.2.3 Ciri Pemerintah Yang Akuntabel

Akuntabilitas sebagai konsep yang berkenaan dengan standar eksternal yang menentukan kebenaran suatu tindakan birokrasi. Pengendalian dari luar (*external control*) menjadi sumber akuntabilitas yang memotivasi dan mendorong aparat untuk bekerja keras. Masyarakat luas sebagai penilai objektif yang akan menentukan *accountable* atau tidaknya sebuah birokrasi. Dadang Sadeli (2008:104) menyatakan ciri-ciri akuntabilitas yang berkualitas adalah sebagai berikut:

- 1) Akuntabilitas keuangan berisi pertanggungjawaban pengelola keuangan.

Akuntabilitas keuangan berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan pemerintah dalam mengelola sumber daya yang digunakan untuk menjalankan program dan aktivitas pemerintahan, dan menguji kesesuaian dengan peraturan yang berlaku.

- 2) Akuntabilitas keuangan berisi penilaian kinerja keuangan.

Akuntabilitas keuangan harus berisi pengungkapan penilaian kinerja keuangan dari aspek ekonomis, efisiensi dan efektivitas, serta pengungkapan penilaian pencapaian tujuan (*output*) yang telah dibiayai, dengan manfaat yang dirasakan atas pencapaian tujuan tersebut (*outcome*).

- 3) Akuntabilitas keuangan dibangun berdasarkan sistem informasi yang andal.

Akuntabilitas keuangan dibangun berdasarkan sistem informasi yang andal, dimana informasi yang andal (*reliable information*) tersebut sangat diperlukan untuk melakukan evaluasi terhadap kinerja dan mengidentifikasi risiko.

Reliabilitas informasi akan tumbuh dengan minimnya tingkat kesalahan penyajian data, tingginya ketaatan terhadap peraturan yang berlaku, dan netralitas dalam pengungkapan.

- 4) Akuntabilitas keuangan harus dinilai secara objektif dan independen.

Untuk menjamin reliabilitas informasi yang terdapat pada akuntabilitas keuangan perlu adanya pihak ketiga yang melakukan pemeriksaan atas keandalan informasi yang disajikan dalam akuntabilitas. Adanya penilaian yang objektif dan independen atas akuntabilitas keuangan merupakan ciri dari akuntabilitas yang efektif.

#### **2.1.2.4 Macam Akuntabilitas Publik**

Menurut Mardiasmo (2009:25) dalam akuntabilitas publik ada 2 (dua) macam akuntabilitas diantaranya akuntabilitas vertikal (*vertical accountability*) dan akuntabilitas horizontal (*horizontal accountability*) yang mempunyai definisi sebagai berikut:

- 1) Akuntabilitas Vertikal (*Vertical Accountability*)

Pertanggungjawaban vertikal (*vertical accountability*) adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pusat, dan pertanggungjawaban pemerintah pusat kepada Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR).

- 2) Akuntabilitas Horizontal (*Horizontal Accountability*)

Pertanggungjawaban horizontal (*horizontal accountability*) adalah pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada masyarakat luas.

#### **2.1.2.5 Dimensi Akuntabilitas**

Akuntabilitas publik yang harus dilakukan oleh seorang pelaku sektor publik terdiri dari beberapa dimensi. Mardiasmo (2009:22) menjelaskan terdapat 4 (empat) dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik yaitu:

- 1) Akuntabilitas Hukum dan Kejujuran (*Accountability for Probity and Legality*)  
Akuntabilitas hukum dan kejujuran adalah akuntabilitas lembaga-lembaga publik untuk berperilaku jujur dalam bekerja dan menaati ketentuan hukum yang berlaku. Penggunaan dan publik harus dilakukan secara benar dan telah mendapatkan otorisasi. Akuntabilitas hukum berkaitan dengan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam menjalankan organisasi, sedangkan akuntabilitas kejujuran berkaitan dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan (*abuse of power*), korupsi dan kolusi. Akuntabilitas hukum menuntut penegakan hukum (*law enforcement*), sedangkan akuntabilitas kejujuran menuntut adanya praktik organisasi yang sehat tidak terjadi malpraktek dan maladministrasi.
- 2) Akuntabilitas Proses (*Process Accountability*)  
Akuntabilitas proses terkait dengan prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi.

Akuntabilitas proses termanifestasikan melalui pemeberian pelayanan publik yang cepat, responsive, dan murah biaya.

3) Akuntabilitas Program (*Program Accountability*)

Akuntabilitas program berkaitan dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah organisasi telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal. Lembaga-lembaga publik harus mempertanggungjawabkan program yang telah dibuat sampai pada pelaksanaan program. Dengan kata lain akuntabilitas program berarti bahwa program-program organisasi hendaknya merupakan program yang bermutu yang mendukung strategi dan pencapaian misi, visi, dan tujuan organisasi.

4) Akuntabilitas Kebijakan (*Policy Accountability*)

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban lembaga publik atas kebijakan-kebijakan yang diambil. Lembaga-lembaga publik hendaknya dapat mempertanggungjawabkan kebijakan yang telah ditetapkan dengan mempertimbangkan dampak di masa depan. Dalam membuat kebijakan harus mempertimbangkan apa tujuan kebijakan tersebut, mengapa kebijakan itu diambil, siapa sasarannya, pemangku kepentingan (*stakeholder*) mana yang akan terpengaruh dan memperoleh manfaat dan dampak atas kebijakan tersebut.

Pada Undang-Undang No. 28 Pasal 7 Tahun 1999 dijelaskan bahwa asas dari akuntabilitas adalah asas yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggaraan negara harus dapat dipertanggungjawabkan

kepada masyarakat yang mana sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara dan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Maka dari itu seseorang yang telah mendapatkan amanat harus mempertanggungjawabkannya kepada orang-orang yang telah memberikan kepercayaannya.

### **2.1.2.6 Indikator Akuntabilitas Publik**

Untuk mewujudkan akuntabilitas yang baik, ada beberapa indikator yang harus dipenuhi (Mardiasmo (2002:21), yaitu sebagai berikut:

1) Akuntabilitas Hukum dan Kejujuran

Akuntabilitas hukum maksudnya yaitu dalam penggunaan sumber dana publik harus adanya jaminan patuh terhadap hukum dan peraturan lain yang telah disyaratkan, sedangkan akuntabilitas kejujuran yaitu menghindari dari penyalahgunaan jabatan.

2) Akuntabilitas Proses

Akuntabilitas proses yaitu untuk mengetahui apakah strategi yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam mencukupi sistem akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi. Dalam melaksanakan akuntabilitas proses perlu diadakan pengawasan dan pemeriksaan untuk memeriksa ada tidaknya pungutan lain diluar yang sudah ditetapkan, dan penyebab mahalnya biaya pelayanan kepada publik akibat pemborosan.

3) Akuntabilitas Program

Akuntabilitas program yaitu suatu pengarah apakah tujuan yang telah ditetapkan dapat tercapai atau tidak, dan apakah ada pertimbangan alternatif

program yang dapat memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.

#### 4) Akuntabilitas Kebijakan

Akuntabilitas kebijakan yaitu pemerintah pusat ataupun daerah wajib mempertanggungjawabkan atas kebijakan-kebijakan yang telah diambil oleh pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

## 2.2 Kajian Empiris

Pada penelitian ini peneliti bermaksud untuk menyempurnakan penelitian yang sudah ada sebelumnya. Dimana peneliti ingin menggali informasi tentang ruang peneliti yang berkaitan dengan penelitian ini. Penelitian mengenai Kejelasan Sasaran Anggaran, Evaluasi Anggaran, Anggaran Berbasis Kinerja dan Akuntabilitas Publik sudah dilakukan oleh para peneliti dan mendapati kesimpulan dan hasil yang berbeda-beda. Maka dari itu peneliti telah merangkum penelitian apa saja yang sudah dilakukan yang berkaitan dengan Anggaran Berbasis Kinerja dan Akuntabilitas Publik sebagai berikut:

1. Penelitian yang dilakukan Ferina & Suji (2020), mengenai “Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Bandung)”. Hasil penelitian menunjukkan penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Bandung.
2. Penelitian yang dilakukan Zachari Abdallah (2018), mengenai “Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Publik pada

Instansi Pemerintah: Studi Kasus Dinas Pekerjaan Umum Kota Sungai Penuh”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas publik pada instansi pemerintah.

3. Penelitian yang dilakukan Elmi Dwi dan Endah Slistyowatu (2022), mengenai “Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Instansi Pemerintah Kota Surabaya”. Hasil penelitian menunjukkan penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Surabaya.
4. Penelitian yang dilakukan Dewi Selviani (2020), mengenai “Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kota Cimahi”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Kota Cimahi.
5. Penelitian yang dilakukan Seto & Ikhsan (2016), mengenai “Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah”. Hasil penelitian menunjukkan baik secara parsial maupun simultan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Surabaya.
6. Penelitian yang dilakukan Nadira Hilmi dan Efrizal Syofyan (2022), melakukan penelitian tentang “Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja dan Penerapan Good Governance terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah”. Hasil penelitian menunjukkan terdapat pengaruh yang

signifikan dari penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah OPD di Kota Padang.

7. Penelitian yang dilakukan Muhammad Sya'Roni & Dini Widyawati (2019), mengenai "Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah". Hasil penelitian menunjukkan baik secara parsial maupun simultan anggaran berbasis kinerja berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Surabaya.
8. Penelitian yang dilakukan Risky Rizkiana Sumarli (2012), melakukan penelitian tentang "Pengaruh Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Organisasi Perangkat Daerah". Sensus pada dinas-dinas Pemerintah Kabupaten Tasikmalaya, hasil penelitian menunjukkan Pengaruh Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Organisasi Perangkat Daerah terdapat pengaruh signifikan antara implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap kinerja organisasi daerah.
9. Penelitian yang dilakukan Eldiani Chairunisa (2014), melakukan penelitian dengan judul "Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja Dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Dinas Daerah Kota Tasikmalaya". Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja berpengaruh signifikan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja, sistem pengukuran kinerja secara parsial berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sistem pengukuran kinerja dan implementasi anggaran berbasis

kinerja secara simultan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

10. Penelitian yang dilakukan Venni Avionita (2013), melakukan penelitian tentang “Pengaruh Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Kinerja Program Peningkatan Disiplin Aparatur Instansi Pemerintah Daerah pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kota Bandung”. Menunjukkan hasil penelitian bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh secara positif terhadap program peningkatan disiplin aparatur pemerintah daerah.
11. Penelitian yang dilakukan Espinoza (2014), melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Kota Medan”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dengan dilaksanakannya anggaran berbasis kinerja ternyata tidak memberikan peningkatan secara keseluruhan terhadap kinerja keuangan pemerintah Kota Medan, namun sudah mengarah kepada peningkatan yang positif.
12. Penelitian yang dilakukan Muhammad Firdiansyah Adiwirya (2015), melakukan penelitian dengan judul “Akuntabilitas, Transparansi dan Anggaran Berbasis Kinerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Denpasar”. Menunjukkan hasil penelitian bahwa secara simultan akuntabilitas dan transparansi berpengaruh positif pada anggaran berbasis kinerja. Dikaji secara parsial, ditemukan bahwa akuntabilitas tidak berpengaruh pada anggaran berbasis kinerja sedangkan transparansi berpengaruh positif pada anggaran berbasis kinerja.

13. Penelitian yang dilakukan Nana, Jouzar & Hastyti (2021), mengenai “Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi pada SKPD Pemerintah Kabupaten Bandung Barat)”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif dari penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas SKPD Pemerintahan Kabupaten Bandung Barat.
14. Penelitian yang dilakukan Dian Nurtiani (2010), mengenai “Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Peningkatan Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Dinas Penyehatan Lingkungan dan Kebersihan Kota Cimahi)”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengaruh anggaran berbasis kinerja terbukti memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah.
15. Penelitian yang dilakukan Hijrani Putri Lubis (2009), mengenai “Analisis Pemberlakuan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Deli Serdang”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa baik secara parsial maupun secara simultan analisis pemberlakuan anggaran berbasis kinerja berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah.
16. Penelitian yang dilakukan Rinda Permata (2015), mengenai “Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Informasi Pengelolaan Keuangan Daerah dan Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Kinerja SKPD Provinsi Riau”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa baik secara parsial maupun secara simultan penerapan anggaran berbasis kinerja, sistem informasi

pengelolaan keuangan daerah dan kualitas sumber daya berpengaruh terhadap kinerja.

17. Penelitian yang dilakukan Pratiwi Wulansari (2014), mengenai “Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dan Sistem Pelaporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Dinas Daerah Kota Bandung”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa baik secara parsial maupun secara simultan sistem pengendalian internal pemerintah dan sistem pelaporan keuangan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
18. Penelitian yang dilakukan Agnes Theresia, Jotongam & Arison (2022), mengenai “Pengaruh Pengendalian Intern dan Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja (Studi Empiris di RSUD Daerah Dr. R.M Djoelham Binjai)”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja secara positif dan signifikan berpengaruh terhadap akuntabilitas RSUD Dr. R.M Djoelham Binjai.
19. Penelitian yang dilakukan Husaeri dan Ela (2018), mengenai “Pengaruh Penganggaran Berbasis Kinerja Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pada Pemerintah Desa Se-Kecamatan Cisewu Kabupaten Garut”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penganggaran berbasis kinerja berpengaruh secara signifikan terhadap akuntabilitas pemerintah desa di kecamatan Cisewu Kabupaten Garut.
20. Penelitian yang dilakukan Laura, Sri & Vaya (2016), mengenai “Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Dan Sistem Pelaporan Keuangan Terhadap

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Bandung”. Hasil penelitian menunjukkan bahwa baik secara parsial maupun simultan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Bandung.

**Tabel 2. 1 Tabel Persamaan dan Perbedaan dengan Penelitian Terdahulu**

No	Peneliti, Tahun, Tempat Penelitian	Persamaan	Perbedaan	Hasil Penelitian	Sumber Referensi
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1	Ferina Anggraeni & Suji Abdullah S, 2020: SKPD Kota Bandung.	Variabel independen dan dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dan akuntabilitas, dan lokasi penelitian di lingkungan SKPD.	Salah satu variabel independen berbeda dan lokasi SKPD berbeda kota.	Terdapat pengaruh positif dan signifikan dari penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas instansi pemerintah daerah Kota Bandung.	Indonesian Accounting Research Journal, ISSN: 2747-1241, Vol.1, No. 1, Oktober 2020. Politeknik Negeri Bandung.
2	Zachari Abdallah, 2018: Dinas Pekerjaan Umum Kota Sungai Penuh.	Variabel independen dan dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dan akuntabilitas publik.	Lokasi penelitian berbeda.	Penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas publik instansi pemerintah.	Jurnal Ekonomi Sakti, ISSN: 2310-8380, Vol. 7 No. 1, Januari 2018. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Sakti Alam Kerinci.
3	Elma Dwi & Endah Sulistyowati, 2022: Pemerintah Kota Surabaya.	Variabel independen dan dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dan	Lokasi yang dijadikan sampel yaitu Pemerintah Kota Surabaya.	Anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas instansi pemerintah Kota Surabaya.	Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi, e-ISSN: 2460-0585, Vol. 11 No. 10, Oktober 2022. Sekolah

No	Peneliti, Tahun, Tempat Penelitian	Persamaan	Perbedaan	Hasil Penelitian	Sumber Referensi
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
		akuntabilita s.			Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Surabaya.
4	Dewi Selviani, 2020: Pemerintah Kota Cimahi.	Variabel independen dan dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dan akuntabilita s.	Lokasi penelitian yang berbeda.	Penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.	Journal Logistic and Accounting Development , ISSN: 2715- 9590, Vol. 1 No. 2, Juli 2020. Politeknik Pos Indonesia.
5	Seto Wibisono & Ikhsan Budi R, 2016: SKPD Kota Surabaya.	Variabel independen dan dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dan akuntabilita s, dan lokasi penelitian di lingkungan SKPD.	Lokasi SKPD berbeda kota.	Anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas Kota Surabaya.	Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi, ISSN: 2460- 0585, Vol. 5 No. 9, September 2016. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Surabaya.
6	Nadira Hilmi & Efrizal Syofyan, 2022: OPD Kota Padang.	Variabel independen dan dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dan akuntabilita s.	Lokasi penelitian yang berbeda.	Terdapat pengaruh yang signifikan dari penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah OPD di Kota Padang.	Jurnal Eksplorasi Akuntansi, ISSN: 2656- 3649, Vol. 4 No. 4, November 2022. Universitas Negeri Padang.
7	Muhammad Sya'Roni & Dini Widyawati,	Variabel independen dan dependen	Lokasi SKPD berbeda kota.	Anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif signifikan	Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi, ISSN: 2460-

No	Peneliti, Tahun, Tempat Penelitian	Persamaan	Perbedaan	Hasil Penelitian	Sumber Referensi
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	2019: SKPD Kota Surabaya.	yaitu anggaran berbasis kinerja dan akuntabilitas, dan lokasi penelitian di lingkungan SKPD.		terhadap pemerintah Kota Surabaya.	0585, Vol. 8 No. 8, Agustus 2019. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Surabaya.
8	Risky Riskiana Symarli, 2012: Dinas Pemerintah Kabupaten Tasikmalaya.	Variabel independen yaitu anggaran berbasis kinerja.	Menggunakan variabel dependen yaitu kinerja SKPD, sedangkan peneliti sebelumnya menggunakan kinerja.	Terdapat pengaruh signifikan implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap organisasi daerah.	Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi, ISSN: 1907-9958, Vol. 12 No. 2, 2012. Universitas Siliwangi.
9	Eldiani Chairunisa, 2014: Dinas Daerah Kota Tasikmalaya.	Variabel independen yaitu anggaran berbasis kinerja.	Salah satu variabel independen berbeda.	Sistem pengukuran kinerja dan implementasi anggaran berbasis kinerja secara simultan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.	Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi, ISSN: 1907-9958, Vol. 13 No. 1, 2014. Universitas Siliwangi.
10	Venni Avionita, 2013: Badan Perencanaan Daerah Kota Bandung.	Variabel independen yaitu anggaran berbasis kinerja.	Menggunakan kinerja program peningkatan disiplin aparatur instansi pemerintah daerah.	Implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh secara positif terhadap program peningkatan disiplin instansi pemerintah daerah.	Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi, ISSN: 1907-9958, Vol. 13 No. 1, 2013. Universitas Siliwangi.
11	Espinoza, 2014: Pemerintah Kota Medan.	Variabel independen yaitu anggaran	Menggunakan kinerja keuangan.	Dilaksanakannya anggaran berbasis kinerja ternyata tidak memberikan peningkatan secara	Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi, ISSN: 2549-

No	Peneliti, Tahun, Tempat Penelitian	Persamaan	Perbedaan	Hasil Penelitian	Sumber Referensi	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	
		berbasis kinerja.		keseluruhan kinerja pemerintah Medan.	terhadap keuangan Kota Siliwangi. 1261, Vol. 9 No. 2, 2014. Universitas Siliwangi.	
12	Riskawati Salawati, 2013: Dinas Pertanian Dan Ketahanan Pangan Provinsi Gorontalo.	Variabel independen yaitu anggaran berbasis kinerja.	Menggunakan variabel dependen efektivitas pengendalian.	Anggaran kinerja terhadap pengendalian.	berbasis berpengaruh efektivitas	E-Journal Fakultas Ekonomi, ISSN: 2614-5030, Vol. 10 No. 2, 2013. Universitas Negeri Gorontalo.
13	Nana, Jouzar & Hastuti, 2021: SKPD Pemerintah Kabupaten Bandung Barat.	Variabel independen dan variabel dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dan akuntabilitas.	Lokasi penelitian yang berbeda yaitu pada SKPD Pemerintah Kabupaten Bandung Barat.	Terdapat pengaruh positif dari anggaran kinerja akuntabilitas Pemerintah Kabupaten Bandung Barat.	pengaruh penerapan berbasis terhadap SKPD Kabupaten Bandung Barat.	Indonesian Accounting Research Journal, ISSN: 2747-1241, Vol. 1 No. 3, Juni 2021. Politeknik Negeri Bandung.
14	Dian Nurtiani, 2010: Dinas Penyehatan Lingkungan dan Kebersihan Kota Cimahi.	Variabel independen yaitu anggaran berbasis kinerja.	Menggunakan variabel dependen peningkatan kinerja aparatur pemerintah daerah.	Pengaruh anggaran berbasis kinerja memiliki pengaruh positif terhadap aparatur daerah.	anggaran terbukti yang signifikan kinerja pemerintah	E-Journal Fakultas Ekonomi dan Bisnis, ISSN: 1728-2789, Vol. 9 No. 2, 2010. Universitas Widyatama.
15	Hijrani Putri Lubis, 2009: Pemerintah Daerah Kabupaten Serdang.	Variabel independen yaitu anggaran berbasis kinerja.	Menggunakan variabel dependen kinerja keuangan pemerintah daerah.	Secara parsial maupun secara pemberlakuan berbasis berpengaruh positif terhadap keuangan daerah kabupaten.	maupun analisis anggaran kinerja signifikan kinerja pemerintah	Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi, ISSN: 2549-1261, Vol. 8 No.1, 2009. Universitas Sumatera.
16	Rinda Permata, 2015: SKPD Provinsi Riau.	Variabel independen yaitu	Salah satu variabel	Secara parsial maupun secara penerapan	maupun simultan anggaran	Jurnal Akuntansi Fakultas

No	Peneliti, Tahun, Tempat Penelitian	Persamaan	Perbedaan	Hasil Penelitian	Sumber Referensi
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
		anggaran berbasis kinerja.	dependen berbeda.	berbasis kinerja, sistem informasi pengelolaan keuangan daerah dan kualitas sumber daya berpengaruh terhadap kinerja SKPD Riau.	Ekonomi, ISSN: 2623-1875, Vol. 5 No. 1, 2015. Univeristas Riau.
17	Pratiwi Wulansari, 2014: SKPD Kota Bandung.	Variabel dependen yaitu kinerja SKPD.	Menggunakan variabel independen yaitu sistem pengendalian pemerintah dan sistem pelaporan keuangan.	Secara parsial maupun simultan analisis sistem pengendalian internal pemerintah dan sistem pelaporan keuangan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas instansi pemerintah.	E-Journal Fakultas Ekonomi dan Bisnis, ISSN: 1728-2789, Vol. 10 No. 1, 2014. Universitas Widayatama.
18	Agnes Theresia, Jatongam & Arison, 2022: RSUD Daerah Dr. R.M Djoelham Binjai.	Variabel independen dan variabel dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dan akuntabilitas.	Lokasi penelitian yang berbeda yaitu RSUD Daerah.	Penerapan anggaran berbasis kinerja secara positif dan signifikan terhadap akuntabilitas pada RSUD Dr. R.M Djoelham Binjai.	Jurnal Manajemen, ISSN: 2301-6556 Vol. 8 No. 2, Desember 2022. Universitas Methodist Indonesia.
19	Husaeri & Ela, 2018: Kecamatan Cisewu Kabupaten Garut.	Variabel independen dan dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dan akuntabilitas.	Lokasi penelitian yang berbeda yaitu kecamatan.	Penganggaran berbasis kinerja berpengaruh secara signifikan akuntabilitas kinerja.	Jurnal Ilmiah Akuntansi, ISSN: 2086-4159, April 2018. Universitas Bale Bandung.
20	Laura, Sri & Vaya, 2016: SKPD Kabupaten Bandung.	Variabel independen dan dependen yaitu anggaran berbasis kinerja dan	Lokasi penelitian yaitu SKPD Kabupaten Bandung.	Anggaran berbasis kinerja berpengaruh signifikan akuntabilitas instansi pemerintah kabupaten Bandung.	e-Proceeding of Management, ISSN: 2355-9357 Vol. 3 No. 2, 2016. Universitas Telkom.

No	Peneliti, Tahun, Tempat Penelitian	Persamaan	Perbedaan	Hasil Penelitian	Sumber Referensi
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
		akuntabilita s.			

Sumber: Olah Data Penulis

### 2.3 Kerangka Pemikiran

Anggaran berbasis kinerja merupakan sistem perencanaan, penganggaran dan evaluasi yang menekankan pada keterkaitan antara anggaran dengan hasil yang diinginkan. Penerapan anggaran berbasis kinerja harus dimulai dengan perencanaan kinerja, baik pada level nasional (pemerintah) maupun level instansi (kementerian/lembaga), yang berisi komitmen tentang kinerja yang akan dihasilkan, yang dijabarkan dalam program-program dan kegiatan-kegiatan yang akan dilakukan (Anggraini dan Puranto, 2010: 52). Menurut Anggraini dan Puranto (2010: 84), indikator yang diperlukan untuk menyusun anggaran berbasis kinerja adalah perumusan strategi, perencanaan strategik, penyusunan program, penganggaran, implementasi, dan evaluasi kinerja.

Pengaruh anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas, hal ini sesuai dengan pendapat Mardiasmo (2009:61) yang menyatakan anggaran pada instansi pemerintah selain berfungsi sebagai alat perencanaan dan alat pengendalian juga berfungsi sebagai instrumen akuntabilitas publik atas dasar pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai oleh uang publik. Penggunaan anggaran harus dapat dipertanggungjawabkan dengan menggunakan hasil dari dipergunakannya dana publik tersebut.

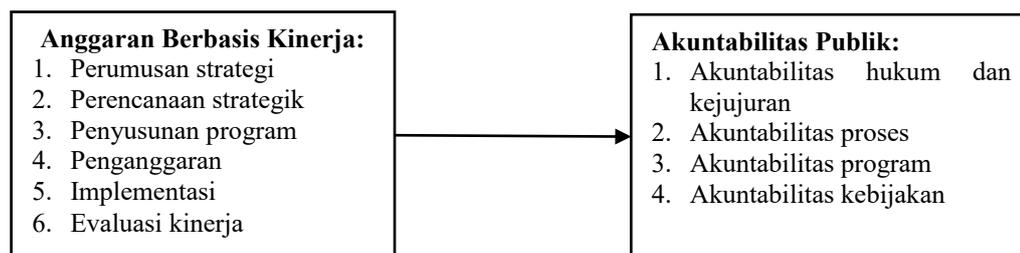
Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (agent) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (principal) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (Mardiasmo, 2009:132). Akuntabilitas digunakan sebagai pertanggungjawaban atas keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan kegiatan sesuai dengan sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dalam rangka mewujudkan visi dan misi pemerintah. Pertanggungjawaban tersebut tidak terlepas dari proses yang merupakan kegiatan mengolah masukan menjadi keluaran atau penilaian dalam proses penyusunan kebijakan/program/kegiatan yang dianggap penting dan berpengaruh terhadap pencapaian sasaran dan tujuan. Menurut Mardiasmo (2002:21) indikator akuntabilitas publik adalah akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum, akuntabilitas proses, akuntabilitas program, dan akuntabilitas kebijakan.

Akuntabilitas dalam konteks pemerintahan mempunyai arti pertanggungjawaban yang merupakan salah satu ciri dari terapan good governance. Pemikiran ini bersumber dari pemikiran administrasi publik yang merupakan isu menuju clean government atau pemerintahan yang bersih. Akuntabilitas dilihat dari sudut pandang pengendalian merupakan tindakan pada pencapaian tujuan. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) harus mampu mempertanggungjawabkan akuntabilitas kerjanya kepada publik melalui dukungan anggaran berbasis kinerja.

Berbagai penelitian mengenai akuntabilitas publik sudah dilakukan oleh beberapa peneliti terdahulu, salah satunya dilakukan oleh Zachari Abdallah (2018)

bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas publik pada instansi pemerintah. Selain itu sejalan dengan penelitian Ferina Anggraeni & Suji Abdullah (2020) yang menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sedangkan berdasarkan penelitian yang dilakukan Espinoza (2014), dilaksanakannya anggaran berbasis kinerja tidak memberikan peningkatan secara keseluruhan terhadap kinerja instansi pemerintah.

Dari penjelasan di atas maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:



**Gambar 2. 1 Kerangka Pemikiran**

## 2.4 Hipotesis

Hipotesis dapat didefinisikan sebagai hubungan yang diperkirakan secara logis diantara dua variabel yang diungkapkan dalam bentuk pertanyaan secara logis. Berdasarkan tinjauan pustaka dan kerangka pemikiran yang sudah diuraikan di atas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: Anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik pada Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah di Kota Tasikmalaya.