

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. *Grand theory*

Grand theory yang mendasari penelitian ini adalah *stewardship theory* (Donaldson dan David, 1991) yang menggambarkan situasi dimana para manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori *stewardship* dapat diterapkan pada penelitian akuntansi organisasi sektor publik seperti organisasi pemerintahan dan non profit lainnya.

Akuntansi sebagai penggerak (*driver*) berjalannya transaksi bergerak ke arah yang kompleks dan diikuti dengan tumbuhnya spesialisasi dalam akuntansi dan perkembangan organisasi sektor publik. Kontrak hubungan antara *steward* dan *principals* atas dasar kepercayaan (amanah = *trust*), bertindak kolektif sesuai dengan tujuan organisasi, sehingga model yang sesuai pada kasus organisasi sektor publik adalah *stewardship theory*.

Teori *stewardship* mengasumsikan hubungan yang kiat antara kesuksesan organisasi dengan kepuasan pemilik. Steward akan melindungi dan memaksimalkan kekayaan organisasi dengan kinerja perusahaan, sehingga dengan demikian fungsi utilitas akan maksimal. Asumsi penting dari *stewardship* adalah manajer meluruskan tujuan sesuai dengan tujuan pemilik. Namun demikian tidak berarti steward tidak mempunyai kebutuhan hidup (Raharjo, 2007). Teori *stewardship* dapat diterapkan pada penelitian akuntansi organisasi sektor publik

seperti organisasi pemerintahan. Implementasinya pada penelitian ini yaitu Dinas Kehutanan Provinsi Jawa Tengah sebagai *steward* (pengurus) dipandang sebagai pihak yang dapat bertindak sebaik-baiknya bagi kepentingan publik pada umumnya (*stakeholder*) dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat, sehingga *good governance* dapat tercapai. Penelitian ini akan menguji efek pembelajaran *stewardship* terhadap penerapan anggaran berbasis kinerja dan transparansi laporan keuangan.

2.1.2. Budgeting (Penganggaran)

2.1.2.1. Pengertian Budgeting (Penganggaran)

Setiap organisasi memiliki tujuan yang spesifik dan berbeda-beda. Organisasi sektor publik mempunyai tujuan utama yaitu untuk memberi pelayanan kepada publik. Organisasi sektor publik bertanggungjawab kepada masyarakat karena sumber pendanaan berasal dari masyarakat. Menurut Mardiasmo (2009) Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial yang menyatakan:

1. Berapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja).
2. Berapa banyak dan bagaimana caranya memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (pendapatan).

Menurut Munandar (2001) anggaran adalah suatu rencana yang dinyatakan dalam unit (satuan) moneter dan berlaku untuk jangka waktu (periode) tertentu yang akan datang. Ada beberapa tujuan dari penyusunan anggaran, seperti

yang dikemukakan oleh Nafarin (2000) tujuan penyusunan anggaran sebagai berikut :

1. Untuk digunakan sebagai landasan yuridis formal dalam memilih sumber dan penggunaan dana.
2. Untuk mengendalikan pembatasan jumlah dana yang dicari dan digunakan.
3. Untuk merinci sumber dana yang dicari maupun sumber penggunaan dana, sehingga dapat mempermudah pengawasan.
4. Untuk menyempurnakan rencana yang telah disusun, karena dengan anggaran lebih jelas dan nyata terlihat.
5. Untuk menampung dan menganalisa serta memutuskan setiap usulan yang berkaitan dengan keuangan.

2.1.2.2. Karakteristik Anggaran

Menurut Mulyadi (2001) terdapat karakteristik anggaran yang baik, diantaranya:

1. Anggaran disusun berdasarkan program
2. Anggaran disusun berdasarkan karakteristik pusat pertanggungjawaban yang dibentuk dalam organisasi perusahaan.
3. Anggaran berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian.

2.1.2.3 Anggaran Sektor Publik

Seiring dengan perkembangan zaman dan tuntutan masyarakat sistem anggaran sektor publik telah mengalami perubahan. Terdapat dua pendekatan sistem anggaran sektor publik, dalam Mardiasmo (2009) yaitu: (a) anggaran

tradisional atau anggaran konvensional dan (b) Pendekatan *New Public Management*.

a) Sistem penganggaran tradisional

Kinerja diukur dari segi input. Hal ini menimbulkan perilaku pegawai yang selalu berusaha menghabiskan anggaran tanpa memperdulikan hasil dan kualitasnya (Wijayanti, dkk, 2012). Sistem anggaran tradisional mempunyai banyak kelemahan, adanya tumpang tindih biaya sehingga berdampak pada inefisiensi anggaran (Andriani dan Ermataty, 2012).

Menurut Mardiasmo (2009) terdapat dua ciri utama dalam pendekatan tradisional:

1) *Incrementalism*

Anggaran tradisional bersifat *incrementalism*, yaitu hanya menambah atau mengurangi jumlah rupiah pada item-item anggaran yang sudah ada sebelumnya dengan menggunakan data tahun sebelumnya sebagai dasar untuk menyesuaikan besarnya penambahan atau pengurangan dana dilakukan kajian yang mendalam. Anggaran tradisional yang bersifat "*incrementalism*" cenderung menggunakan konsep harga pokok pelayanan historis (*historic cost of service*) akibatnya suatu item, program, atau kegiatan akan muncul lagi dalam anggaran tahun berikutnya meskipun sebenarnya item tersebut sudah tidak dibutuhkan (Mardiasmo, 2009).

2) *Line-item*

Ciri lain anggaran tradisional adalah struktur anggaran bersifat *line-item* yang didasarkan atas dasar sifat (*nature*) dari penerimaan dan pengeluaran. Metode *line-item budget* tidak memungkinkan untuk menghilangkan item-item penerimaan atau pengeluaran yang telah ada dalam struktur anggaran, walaupun sebenarnya secara riil item tidak relevan lagi untuk digunakan pada periode sekarang (Mardiasmo, 2009).

b) Sistem *New Public Management*

Sistem *New Public Management* berfokus pada manajemen sektor publik yang berorientasi kinerja, bukan berorientasi kebijakan. Penggunaan paradigma *New Public Management* tersebut menimbulkan beberapa konsekuensi bagi pemerintah diantaranya adalah tuntutan untuk melakukan efisiensi, pemangkasan biaya (*cost cutting*), dan kompetisi tender (Mardiasmo, 2009).

2.1.2.4. Teknik Penganggaran Sektor Publik pada era *New Public Management*

Perubahan sistem anggaran sektor publik yang salah satunya ditandai dengan adanya era *New Public Management* menjadikan sistem anggaran sektor publik lebih sistematis. Dalam bukunya Mardiasmo (2009) disebutkan beberapa teknik penganggaran sektor publik, diantaranya:

1. Teknik Anggaran Kinerja (*performance budgeting*)

Anggaran dengan pendekatan kinerja menekankan konsep *value for money* dan didasarkan pada tujuan dan sasaran kinerja. Sistem anggaran kinerja pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program.

2. *Zero Based Budgeting* (ZBB)

Penyusunan anggaran dengan menggunakan konsep *Zero Based Budgeting* dapat menghilangkan *incrementalism* dan *line-item* karena anggaran diasumsikan mulai dari nol (*zero-base*). ZBB tidak berpatokan pada anggaran tahun lalu untuk menyusun anggaran tahun ini, penentuan anggaran didasarkan pada kebutuhan saat ini.

3. *Planning, Programming, and Budgeting System* (PPBS)

PPBS merupakan teknik penganggaran yang berorientasi pada output dan tujuan, penekanan utamanya adalah alokasi sumber daya berdasarkan analisis ekonomi. PPBS adalah salah satu model penganggaran yang ditujukan untuk membantu manajemen pemerintah dalam membuat keputusan alokasi sumber daya secara lebih baik. Hal tersebut disebabkan sumber daya yang dimiliki pemerintah terbatas jumlahnya, sementara tuntutan masyarakat tidak terbatas jumlahnya.

PPBS mensyaratkan organisasi menyusun rencana jangka panjang untuk mewujudkan tujuan organisasi melalui program-program. Kuncinya adalah bahwa program-program yang disusun harus terkait

dengan tujuan organisasi dan tersebar keseluruh bagian organisasi. Pemerintah harus dapat mengidentifikasi struktur program dan melakukan analisis program.

2.1.3. Anggaran Berbasis Kinerja

Anggaran berbasis kinerja (*performance based budgeting*) merupakan anggaran yang berorientasi pada input, output, dan outcome. Penerapan anggaran sistem ini menjadikan proses penganggaran dalam sebuah organisasi sektor publik lebih efisien dan efektif. Kurrohman (2013) mendefinisikan *performance based budgeting* dirancang untuk menciptakan efisiensi, efektifitas dan akuntabilitas dalam pemanfaatan anggaran belanja publik dengan output dan outcome yang jelas sesuai dengan prioritas nasional sehingga semua anggaran yang dikeluarkan dapat dipertanggungjawabkan secara transparan terhadap masyarakat luas.

Anggaran dengan pendekatan kinerja menekankan konsep *value for money* dan pengawasan atas kinerja output. Dominasi pemerintah dapat diawasi dan dikendalikan melalui *internal cost awareness*, audit keuangan, audit kinerja, serta evaluasi kinerja eksternal (Mardiasmo, 2009).

Menurut Andriani dan Ermataty (2012) menjelaskan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja dikatakan berhasil, jika realisasi anggaran tercapai dengan maksimal dan keseluruhan proses yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat. Dengan demikian, akuntabilitas kinerja dapat tercapai dari semakin maksimalnya penerapan anggaran berbasis kinerja.

Menurut Coe, Charles K 1989 dalam Isti'annah 2010 penganggaran dengan pendekatan kinerja berfokus pada efisiensi penyelenggaraan suatu aktivitas. Efisiensi itu sendiri adalah perbandingan antara output dengan input. Suatu aktivitas dikatakan efisien, ketika output yang dihasilkan lebih besar dengan input yang sama, atau output yang dihasilkan adalah sama dengan input yang lebih sedikit.

Pemerintah juga mengeluarkan UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyebutkan bahwa kekuasaan pengelolaan keuangan daerah dilaksanakan oleh kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah selaku pejabat pengelola APBD. Dalam UU No. 17 Tahun 2003 juga menjelaskan bahwa telah ditetapkan penggunaan pendekatan berbasis kinerja yang merupakan suatu pendekatan dalam penyusunan anggaran. Pendekatan berbasis kinerja didasarkan pada kinerja yang ingin dicapai sesuai dengan yang telah ditetapkan.

Ketentuan tersebut telah dijelaskan dalam Permendagri No. 21 Tahun 2011 atas perubahan Permendagri No. 59 Tahun 2007 tentang pedoman pengelolaan keuangan daerah bahwa Rencana Kerja Anggaran SKPD (RKA-SKPD) adalah dokumen perencanaan dan penganggaran yang berisi rencana pendapatan dan rencana belanja program dan kegiatan SKPD sebagai dasar penyusunan APBD. Serta disebutkan juga mengenai program yang mencakup tentang input, output, dan outcome. Itu berarti adanya dokumen tersebut menjadi bukti bahwa anggaran berbasis kinerja telah terpenuhi karena berorientasi pada input, output, dan outcome.

2.1.3.1. Tujuan Anggaran Berbasis Kinerja

Tujuan anggaran berbasis kinerja menurut Anonim, 2009 sebagai berikut:

1. Menunjukkan keterkaitan antara pendanaan dan prestasi kinerja yang akan dicapai (*directly linkages between performance and budget*);
2. Meningkatkan efisiensi dan transparansi dalam pelaksanaan (*operational efficiency*);
3. Meningkatkan fleksibilitas dan akuntabilitas unit dalam melaksanakan tugas dan pengelolaan anggaran (*more flexibility and accountability*).

2.1.3.2 Pengukuran Kinerja

Penilaian kinerja pada organisasi sektor publik didasarkan pada konsep *value for money*. Kinerja pemerintah tidak hanya dinilai dari sisi output saja, akan tetapi input, output dan outcome secara bersama-sama. Permasalahan pemerintah yang sering dihadapi dalam melakukan pengukuran kinerja adalah sulitnya mengukur output, karena output yang dihasilkan tidak selalu berupa output yang berwujud, akan tetapi lebih banyak berupa *intangible* output (Mardiasmo, 2009).

Mardiasmo, 2009 menjelaskan juga bahwa, *value for money* merupakan inti pengukuran kinerja pada unit-unit kerja pemerintah. Konsep *value for money* sebagai berikut :

1. Ekonomi

Ekonomi adalah hubungan antara pasar dan masukan (*cost of input*). Dengan kata lain, ekonomi adalah praktik pemebelan barang dan jasa input dengan tingkat kualitas tertentu pada harga terbaik yang dimungkinkan (*spending less*)

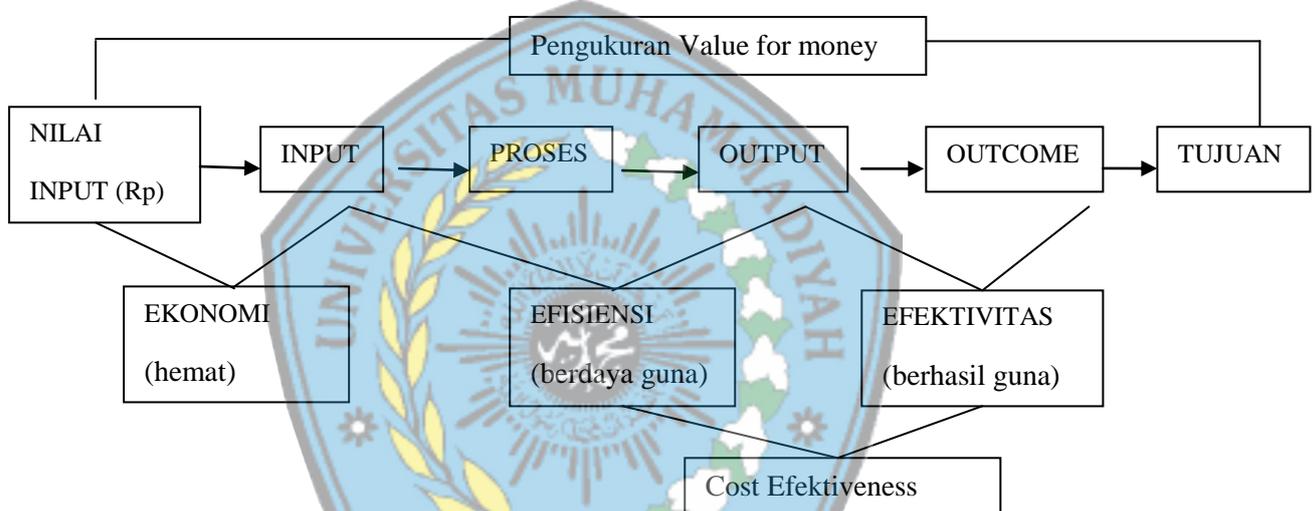
2. Efisiensi

Efisiensi adalah output tertentu dapat dicapai dengan sumber daya yang serendah-rendahnya (*spending well*)

3. Efektivitas

Efektivitas adalah kontribusi output terhadap pencapaian tujuan dan sasaran yang ditetapkan (*spending wisely*)

Gambar 2.1. Pengukuran Value for Money



Sumber : Mardiasmo, 2009, Akuntansi Sektor Publik

2.1.3.3. Manfaat Anggaran Berbasis Kinerja

Mardiasmo (2009) menjelaskan bahwa ada beberapa manfaat anggaran, diantaranya:

1. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk melaksanakan pembangunan sosial-ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.
2. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber

daya yang ada terbatas. Anggaran diperlukan karena adanya keterbatasan sumber daya (*scarcity of resources*), pilihan (*choice*), dan *trade off*.

3. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggungjawab terhadap rakyat. Dalam hal ini anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga publik yang ada.

2.1.3.4. Prinsip-prinsip Anggaran Berbasis Kinerja

Prinsip-prinsip anggaran berbasis kinerja harus diperhatikan dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja. Menurut Mardiasmo (2009) prinsip-prinsip anggaran berbasis kinerja diantaranya:

1. Otorisasi oleh legislatif yaitu anggaran publik harus mendapatkan otorisasi dari legislatif terlebih dahulu sebelum eksekutif dapat membelanjakan anggaran tersebut.
2. Komprehensif yaitu anggaran harus menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu adanya dana *non-budgetair* pada dasarnya menyalahi prinsip anggaran yang komprehensif.
3. Keutuhan anggaran yaitu semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum (*general fund*).
4. *Nondiscretionary Appropriation* yaitu jumlah yang disetujui dewan legislatif harus termanfaatkan secara ekonomis, efisien dan efektif.
5. Periodik yaitu anggaran merupakan suatu proses yang periodik, dapat bersifat tahunan maupun multi tahunan.

6. Akurat yaitu estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi (*hidden reserve*).
7. Jelas yaitu anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami masyarakat, dan tidak membingungkan.
8. Diketahui publik yaitu anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.

2.1.3.5. Siklus Anggaran Berbasis Kinerja

Dalam buku Siregar (2015) disebutkan bahwa tahap kegiatan pokok dalam siklus anggaran (APBD) adalah:

- a. Penyusunan anggaran
- b. Pengesahan anggaran
- c. Pelaksanaan anggaran
- d. Pengawasan anggaran
- e. Pertanggungjawaban anggaran.

Siklus anggaran berbeda dengan tahun anggaran. Siklus anggaran, seperti diuraikan diatas, melibatkan semua tahapan anggaran dari awal sampai akhir. Sedangkan tahun anggaran atau tahun fiskal hanya terkait dengan kegiatan pelaksanaan anggaran. Tahun anggaran sama dengan tahun takwim, yaitu dimulai sejak tanggal 1 Januari dan berakhir pada tanggal 31 Desember.

Mardiasmo (2009) menjelaskan bahwa siklus anggaran meliputi empat tahap yang terdiri atas:

- a. Tahap persiapan anggaran
- b. Tahap ratifikasi (*approval/ratification*)

- c. Tahap implementasi (*implementation*)
- d. Tahap pelaporan dan evaluasi (*reporting and evaluation*)

Penjelasan dari keempat tahapan dalam siklus anggaran tersebut adalah sebagai berikut:

a. Tahap Persiapan Anggaran

Pada tahap persiapan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Di Indonesia, proses perencanaan APBD dengan paradigma baru menekankan pada pendekatan *bottom-up planning* dengan tetap mengacu pada arah kebijakan pembangunan pemerintah pusat. Arah kebijakan pemerintah pusat tertuang dalam dokumen perencanaan berupa GBHN, Program Pembangunan Nasional (PROPENAS), Rencana Strategis (RENSTRA), dan Rencana Pembangunan Tahunan (REPETA).

Pada tingkat daerah (provinsi dan kabupaten/kota) berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah No. 108 Tahun 2000 pemerintah daerah disyaratkan untuk membuat dokumen perencanaan daerah yang terdiri atas PROPEDA (RENSTRADA). Dalam PROPEDA dimungkinkan adanya penekanan prioritas program pembangunan yang berbeda antara satu daerah dengan daerah lain sesuai dengan kebutuhan masing-masing daerah. Rincian RENSTRADA untuk setiap tahunnya akan digunakan sebagai masukan dalam penyusunan REPETADA dan APBD.

Berdasarkan RENSTRADA yang telah dibuat serta analisis fiskal dan ekonomi daerah, menurut ketentuan PP No. 105 Tahun 2000

pemerintah daerah bersama-sama dengan DPRD menetapkan arah dan kebijakan umum APBD, setelah itu pemerintah daerah menetapkan strategi dan prioritas APBD (Mardiasmo, 2009).

b. Tahap Ratifikasi (*approval/ratification*)

Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit dan cukup berat. Integritas dan kesiapan mental yang tinggi dari eksekutif sangat penting dalam tahap ini. Hal tersebut penting karena dalam tahap ini pimpinan eksekutif harus mempunyai kemampuan untuk menjawab dan memberikan argumentasi yang rasional atas segala pertanyaan-pertanyaan dan bantahan-bantahan dari pihak legislative (Mardiasmo, 2009).

c. Tahap Implementasi (*implementation*)

Dalam tahap pelaksanaan anggaran, hal terpenting yang harus di perhatikan oleh manajemen keuangan publik adalah dimilikinya sistem (informasi) akuntansi dan sistem pengendalian manajemen. Manajer keuangan publik dalam hal ini bertanggung jawab untuk menciptakan sistem akuntansi yang memadai dan handal untuk perencanaan dan pengendalian anggaran yang telah disepakati, dan bahkan diandalkan untuk tahap penyusunan anggaran periode berikutnya (Mardiasmo, 2009).

d. Tahap Pelaporan dan Evaluasi Anggaran

Tahap terakhir dalam siklus anggaran adalah pelaporan dan evaluasi anggaran. Tahap pelaporan dan evaluasi anggaran terkait dengan

aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi telah didukung dengan sistem akuntansi dan sistem pengendalian yang baik, maka diharapkan tahap *budget reporting and evaluation* tidak akan menemui banyak masalah (Mardiasmo, 2009).

Dalam penerapan anggaran berbasis kinerja, lima komponen pokok yang harus bekerja dengan baik yaitu :

1. Satuan kinerja : sebagai penanggung jawab pelaksana kegiatan untuk mencapai output yang diharapkan dari kegiatan atau subkegiatan.
2. Kegiatan : serangkaian tindakan yang akan dilaksanakan satuan kerja sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya untuk menghasilkan output yang ditentukan.
3. Output/keluaran : merupakan hasil dari pelaksanaan kegiatan satuan kerja.
4. Standar biaya : perhitungan biaya input dan biaya output didasarkan pada standar biaya yang telah ditetapkan, baik yang bersifat umum maupun khusus.
5. Jenis belanja : setiap rencana belanja harus dibebankan pada jenis belanja sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

2.1.4. Transparansi Anggaran

Menurut Mursyidi (2009) transparansi memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat. Hal tersebut berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber

daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang undangan. Dengan demikian dapat dikatakan transparansi merupakan yang tidak terpisah dalam pencapaian keandalan laporan keuangan pemerintahan yang baik.

Pemberlakuan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik merupakan momentum penting dalam mendorong keterbukaan di Indonesia. Undang-undang ini telah memberikan landasan hukum terhadap hak setiap orang untuk memperoleh informasi publik di mana setiap badan publik mempunyai kewajiban dalam menyediakan dan melayani permohonan informasi publik secara cepat, tepat waktu, biaya ringan dan cara sederhana.

2.1.5. Laporan Keuangan Sektor Publik

Laporan keuangan sektor publik merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas sektor publik. Akuntansi dan laporan keuangan mengandung pengertian sebagai suatu proses pengumpulan, pengolahan, dan pengkomunikasian informasi yang bermanfaat untuk pembuatan keputusan dan untuk menilai kinerja organisasi. Karena kebutuhan informasi di sektor publik lebih bervariasi, maka informasi tidak terbatas pada informasi keuangan yang dihasilkan dari sistem akuntansi organisasi (Mardiasmo, 2009).

Menurut Rosalin (2011), laporan keuangan pemerintah merupakan komponen penting dalam mewujudkan akuntabilitas pengelolaan keuangan kepada publik. Adanya tuntutan yang semakin besar terhadap pelaksanaan akuntabilitas publik menimbulkan implikasi bagi manajemen pada instansi pemerintah untuk memberikan informasi kepada publik, salah satunya adalah

informasi dalam laporan keuangan. Fungsi informasi dalam laporan keuangan tidak akan memiliki manfaat jika penyajian dan penyampaian informasi keuangan tersebut tidak andal dan tidak tepat waktu.

Laporan keuangan merupakan media bagi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan kinerja keuangannya terhadap publik atau para pemakai laporan keuangan. Pemerintah harus menyajikan laporan keuangan yang mengandung informasi keuangan yang berkualitas.

2.1.5.1. Peranan dan Karakteristik Pelaporan Keuangan

Siregar (2015) menjelaskan, laporan keuangan disusun untuk berbagai peran. Peran pelaporan keuangan meliputi:

- a. Akuntabilitas, yaitu pertanggungjawaban pengelolaan sumber daya.
- b. Manajemen, yaitu pelaksanaan fungsi-fungsi manajemen seperti perencanaan, pengelolaan, dan pengendalian.
- c. Transparansi, yaitu pemberian informasi terbuka bagi pemakai laporan keuangan.
- d. Keseimbangan antar-generasi, yaitu memberi informasi kecukupan penerimaan sehingga pendanaan yang terlalu besar tidak harus ditanggung oleh generasi yang akan datang.
- e. Evaluasi kinerja, yaitu mengevaluasi seberapa baik sumber daya digunakan.

Karakteristik kualitatif laporan keuangan juga dijelaskan Siregar (2015) yaitu ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Ada empat karakteristik laporan keuangan:

- a. Relevan, yaitu informasi yang memiliki manfaat umpan balik, manfaat prediktif, disajikan tepat waktu, dan lengkap.
- b. Andal, yaitu informasi yang disajikan jujur, dapat diverifikasi, dan netral.
- c. Dapat dibandingkan, yaitu laporan keuangan dapat dibandingkan antar-periode dan antar-unit pemerintahan.
- d. Dapat dipahami, yaitu informasi yang dalam bentuk dan istilah yang dapat dipahami oleh pengguna.

2.1.5.2. Tujuan dan Fungsi Laporan Keuangan

Secara umum tujuan dan fungsi laporan keuangan sektor publik menurut Mardiasmo (2009), adalah:

- a. Kepatuhan dan pengelolaan (*compliance and stewardship*):
Laporan keuangan digunakan untuk memberikan jaminan kepada pengguna laporan keuangan dan pihak otoritas penguasa bahwa pengelolaan sumber daya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum dan peraturan lain yang telah ditetapkan.
- b. Akuntabilitas dan pelaporan retrospektif (*accountability and retrospective reporting*)

Laporan keuangan digunakan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik serta untuk memonitor kinerja dan mengevaluasi manajemen, memberikan dasar untuk mengamati *trend* antar kurun waktu, pencapaian atas tujuan yang telah ditetapkan, dan membandingkannya dengan kinerja organisasi lain yang sejenis jika ada. Laporan keuangan juga memungkinkan pihak luar untuk memperoleh

informasi biaya atas barang dan jasa yang diterima, serta memungkinkan bagi mereka untuk menilai efisiensi dan efektifitas penggunaan sumber daya organisasi.

- c. Perencanaan dan informasi otorisasi (*planning and authorization information*)

Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan dasar perencanaan kebijakan dan aktivitas di masa yang akan datang serta untuk memberikan informasi pendukung mengenai otorisasi penggunaan dana.

- d. Kelangsungan organisasi (*viability*)

Laporan keuangan berfungsi untuk membantu pembaca apakah suatu organisasi atau unit kerja dapat meneruskan menyediakan barang dan jasa (pelayanan) di masa yang akan datang.

- e. Hubungan masyarakat (*public relation*)

Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan kesempatan kepada organisasi untuk mengemukakan pernyataan atas prestasi yang telah dicapai kepada pemakai yang dipengaruhi, karyawan, dan masyarakat serta berfungsi sebagai alat komunikasi dengan publik dan pihak-pihak lain yang berkepentingan.

- f. Sumber fakta dan gambaran (*source of facts and figures*)

Laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada berbagai kelompok kepentingan yang ingin mengetahui organisasi secara lebih dalam.

2.1.5.3. Jenis Laporan Keuangan

Siregar, 2015 menjelaskan bahwa berdasarkan kategori penganggaran, laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu:

1. Laporan pelaksanaan anggaran, yaitu laporan keuangan yang menunjukkan pelaksanaan anggaran. Laporan pelaksanaan anggaran meliputi:

- a. Laporan realisasi anggaran (LRA)

Laporan realisasi anggaran adalah laporan menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya kas yang dikelola oleh pemerintah dalam suatu periode. Realisasi anggaran adalah pelaksanaan APBN/APBD.

- b. Laporan perubahan saldo anggaran lebih (LPSAL)

Laporan perubahan saldo anggaran lebih adalah laporan yang menunjukkan perubahan dan saldo anggaran lebih dalam suatu periode. Saldo anggaran lebih (SAL) adalah saldo yang berasal dari akumulasi SILPA/SIKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan.

2. Laporan finansial, yaitu laporan yang bukan dalam rangka pelaksanaan anggaran. Laporan finansial meliputi:

- a. Laporan operasional (LO)

Laporan operasional adalah laporan yang menunjukkan kinerja pemerintah dalam satu periode. Laporan operasional disusun oleh entitas akuntansi dan entitas pelaporan.

b. Neraca

Neraca adalah laporan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas tentang aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

c. Laporan arus kas (LAK)

Laporan arus kas (LAK) adalah laporan yang menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu.

d. Catatan atas laporan keuangan (CaLK)

Catatan atas laporan keuangan (CaLK) adalah penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam laporan realisasi anggaran, laporan perubahan SAL, laporan operasional, laporan perubahan ekuitas, neraca, dan laporan arus kas.

Laporan keuangan yang dipublikasikan tersebut haruslah akurat dan dapat dipertanggungjawabkan. Prinsip transparansi menciptakan kepercayaan timbal-balik antara pemerintah dan masyarakat melalui penyediaan informasi dan menjamin kemudahan di dalam memperoleh informasi yang akurat dan memadai. Seperti halnya di bidang kebijakan publik yang lain, keberadaan transparansi dan akuntabilitas merupakan syarat mutlak untuk membangun kebijakan dan institusi yang efektif, efisien, dan adil (*equitable*) (Kusuma, 2012).

Menurut Hanley *et al.* (1992) dalam Mardiasmo (2009) mengklasifikasikan pengguna laporan keuangan menjadi dua belas, yaitu:

1. Anggota terpilih (*elected member*)
2. Masyarakat sebagai pemilih dan/atau pembayar pajak
3. Pelanggan atau *clien*
4. Karyawan/pegawai
5. Pelanggan dan pemasok
6. Pemerintah
7. Pesaing (*competitors*)
8. *Regulator*
9. Pemberi pinjaman (*lenders*)
10. Donor dan sponsor
11. Investor atau patner bisnis
12. Kelompok penekan lainnya.

Laporan keuangan sektor publik akan dipertanggungjawabkan kepada para pemakai laporan keuangan tersebut. Organisasi sektor publik dituntut selalu terbuka terhadap laporan keuangannya supaya para pemakai laporan keuangan dapat mengetahui pembuatan dan pengambilan keputusan yang dijalankan pemerintah. Menurut Kusuma (2012), secara makna kata transparansi adalah suatu keadaan atau sifat yang mudah dilihat dengan jelas. Jika dikaitkan dengan konteks penyelenggaraan urusan publik, transparansi adalah suatu kondisi dimana masyarakat mengetahui apa-apa yang terjadi dan dilakukan oleh pemerintah

termasuk berbagai prosedur, serta keputusan-keputusan yang diambil oleh pemerintah dalam pelaksanaan urusan publik.

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, dijelaskan bahwa transparansi adalah memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat. Peraturan tersebut berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan hanya berlaku untuk laporan keuangan dan tidak untuk informasi lain yang disajikan dalam suatu laporan tahunan atau dokumen lainnya. Oleh karena itu, penting bagi pengguna untuk dapat membedakan informasi yang disajikan menurut Standar Akuntansi Pemerintahan dari informasi lain, namun bukan merupakan subyek yang diatur dalam Pernyataan Standar ini.

2.1.6. Laporan Keuangan Dinas Kehutanan Provinsi Jawa Tengah

2.1.6.1. Maksud Penyusunan Laporan Keuangan.

Laporan keuangan Dinas Kehutanan Provinsi Jawa Tengah disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh Dinas kehutanan Provinsi Jawa Tengah selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi dan suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan

ketaatannya terhadap peraturan perundang - undangan. Dinas Kehutanan Provinsi Jawa Tengah selaku entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terukur selama satu periode pelaporan.

- a) Akuntabilitas, mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.
- b) Manajemen, membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat.
- c) Transparansi, memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.
- d) Keseimbangan Antargenerasi, membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

2.1.6.2. Tujuan Penyusunan Laporan Keuangan

Pelaporan keuangan Dinas Kehutanan Provinsi Jawa Tengah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan dengan :

- a) Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran
- b) Menyediakan informasi mengenai kesesuaian cara memperoleh sumber daya ekonomi dan alokasinya dengan anggaran yang ditetapkan dengan peraturan perundang-undangan
- c) Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai
- d) Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya.
- e) Menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang
- f) Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

Untuk memenuhi tujuan-tujuan tersebut, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai pendapatan, belanja, transfer, dana cadangan, asset, kewajiban, ekuitas dana dan arus kas Dinas Kehutanan Provinsi Jawa Tengah

sebagai suatu entitas pelaporan. Laporan keuangan Dinas Kehutanan Provinsi Jawa Tengah terdiri dari :

- (a) Laporan Realisasi Anggaran, laporan realisasi anggaran menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan
- (b) Neraca, neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai asset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu.
- (c) Catatan atas laporan keuangan, disajikan dengan susunan sebagai berikut:
 - 1) Informasi tentang kebijakan fiscal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
 - 2) Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan;
 - 3) Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.

2.1.6.3. Landasan Hukum Penyusunan Laporan Keuangan

Pelaporan keuangan Dinas Kehutanan Provinsi Jawa Tengah disusun berdasarkan :

- a. Undang-undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara;
- b. Undang-undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara;
- c. Undang-undang No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Negara;

- d. Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah;
- e. Peraturan Menteri Dalam Negeri . 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 tahun 2007 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006;
- f. Peraturan Gubernur Jawa Tengah No. 68 tahun 2012 tentang Sistem dan Prosedur Pengelolaan keuangan Daerah Provinsi Jawa Tengah;
- g. Surat Surat Edaran Gubernur Jawa Tengah Nomor: 900/ 016265 tanggal 16 Oktober 2015 tentang Percepatan Pelaksanaan APBD dan Penyusunan Laporan Pertanggungjawaban Pelaksanaan APBD Provinsi Jawa Tengah Tahun Anggaran 2015.

2.1.7. Keandalan Laporan Keuangan

PSAK No 1 tahun 2007 mengatakan bahwa agar bermanfaat, informasi juga harus andal. Informasi memiliki kualitas andal jika bebas dari pengertian menyesatkan, kesalahan material, dan dapat diandalkan pemakainya sebagai penyajian yang tulus atau jujur dari yang seharusnya disajikan, atau yang secara wajar diharapkan dapat disajikan. Selain itu informasi harus diarahkan pada kebutuhan pemakai, dan tidak bergantung pada kebutuhan atau keinginan pihak tertentu. Dalam hal menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu, maka ketidakpastian tersebut diakui dengan mengungkapkan hakikat dan tingkatnya dengan menggunakan pertimbangan sehat. Agar dapat diandalkan,

informasi yang disajikan dalam laporan keuangan harus lengkap dalam batasan materialistis dan biaya (kelengkapan). Kesenjangan untuk tidak mengungkapkan dapat mengakibatkan informasi menjadi tidak benar dan menyesatkan. Keandalan adalah kemampuan informasi untuk memberi keyakinan bahwa informasi tersebut benar atau valid. Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 yang menyatakan informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a) Penyajian Jujur maksudnya informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
- b) Dapat Diverifikasi (*verifiability*) maksudnya informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.
- c) Netralitas maksudnya informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

2.2. Penelitian Terdahulu

Penelitian yang berkaitan dengan pengaruh anggaran berbasis kinerja dan transparansi anggaran terhadap keandalan laporan keuangan telah dilakukan oleh beberapa peneliti sebelumnya, antara lain sebagai berikut:

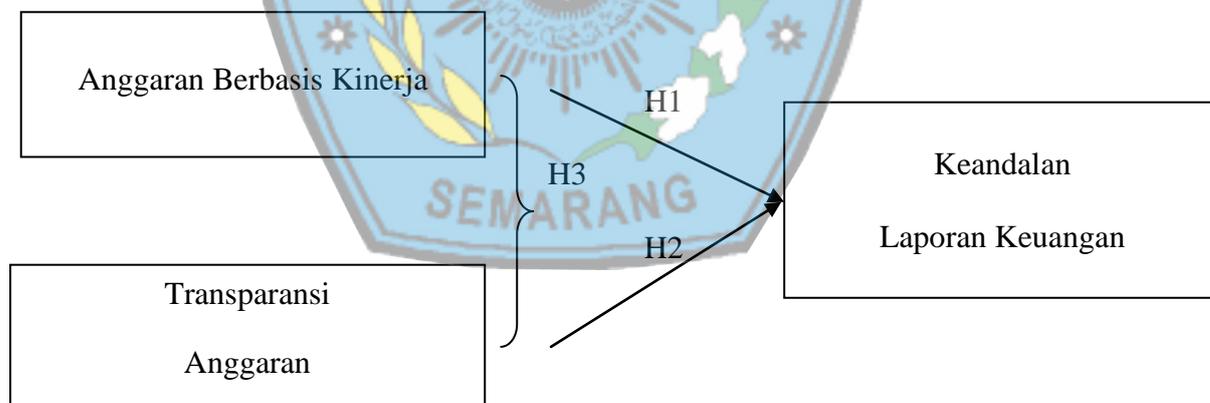
Tabel. 2.1. Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti	Judul Penelitian	Variabel yang digunakan	Hasil Penelitian
1.	Sri Endrayani, Komang, dkk (2014)	Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja	<ul style="list-style-type: none"> • Variabel dependen: Anggaran berbasis kinerja. • Variabel independen: Akuntabilitas kinerja 	Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja
2.	Novatiani, R. Ait, dkk (2013)	pengaruh penerapan <i>Good Corporate Governance</i> terhadap keandalan laporan keuangan di tiga perusahaan BUMN di Bidang Jasa di Bandung	<ul style="list-style-type: none"> • Good Corporate Governance 	Penerapan Good Corporate Governance berpengaruh terhadap Keandalan Laporan Keuangan yang dilihat dari nilai t hitung sebesar 2.247 lebih besar dengan t tabel sebesar 1.701, yang berarti H_0 ditolak dan H_a diterima.
3.	Faristina Rosalin (2011)	Faktor-faktor yang Mempengaruhi Keandalan dan <i>Timeliness</i> Laporan Keuangan	<ul style="list-style-type: none"> • Variabel kualitas sumber daya manusia, • Variabel Pemanfaatan teknologi informasi, • Variabel Pengendalian intern akuntansi • Variabel komitmen organisasi 	Variabel kualitas sumber daya manusia tidak berpengaruh terhadap keandalan dan <i>timeliness</i> laporan keuangan, sedangkan pemanfaatan teknologi informasi, pengendalian intern akuntansi dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap keandalan dan <i>timeliness</i> laporan keuangan
4.	Marhaendra Kusuma	Pengaruh Akuntabilitas	<ul style="list-style-type: none"> • Akuntabilitas: Akuntabilitas hukum 	Akuntabilitas berpengaruh positif

	(2012)	terhadap Transparansi Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	an kejujuran, akuntabilitas proses, akuntabilitas program an akuntabilitas kebijakan • Transparansi Laporan Keuangan	dan signifikan terhadap transparansi penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah.
5.	Isti'anah (2010)	Penerapan dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja	• Anggaran Berbasis Kinerja	Penerapan anggaran berbasis kinerja khususnya pada kementrian/ lembaga masih ada kelemahan. Karena menjadi hal baru yang diterapkan, sehingga menjadi suatu kewajaran.

2.3. Kerangka Pemikiran

Gambar 2.2. Alur Kerangka Pemikiran



Keterangan:

Sebagaimana dijelaskan diatas bahwa dasar dari penyusunan anggaran pemerintah tercantum dalam UU Republik Indonesia Nomor 23 tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah serta dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang

Keuangan Negara. Sistem informasi juga diatur dalam PP Nomor 65 Tahun 2010 bahwa daerah menyampaikan informasi yang berkaitan dengan keuangan Daerah kepada Pemerintah. Informasi Keuangan Daerah yang disampaikan harus memenuhi prinsip-prinsip akurat, relevan, dan dapat dipertanggungjawabkan.

Kerangka teoritis dan pengembangan hipotesis dalam penelitian ini adalah pengaruh anggaran berbasis kinerja dan transparansi anggaran terhadap keandalan laporan keuangan. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu variabel dependen dan independen. Variabel independen meliputi anggaran berbasis kinerja dan transparansi anggaran, sedangkan variabel dependennya adalah keandalan laporan keuangan.

2.4. Hipotesis

Berdasarkan landasan teori dan kerangka pemikiran, maka hipotesisnya dapat disimpulkan, yaitu:

2.4.1. Anggaran Berbasis Kinerja dan Keandalan Laporan Keuangan

Laporan keuangan yang dipublikasikan tersebut haruslah akurat dan dapat dipertanggungjawabkan. Oleh karena itu, anggaran berbasis kinerja akan berjalan secara akurat dengan adanya keandalan laporan keuangan pemerintah.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka dapat disimpulkan hipotesisnya, yaitu:

H1: Anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap keandalan laporan keuangan.

2.4.2. Transparansi Anggaran dan Keandalan Laporan Keuangan

Prinsip transparansi menciptakan kepercayaan timbal-balik antara pemerintah dan masyarakat melalui penyediaan informasi dan menjamin kemudahan di dalam memperoleh informasi yang akurat dan memadai. Transparansi merupakan suatu kebebasan untuk mengakses aktivitas politik, ekonomi pemerintah, dan keputusan-keputusannya. Menurut Widodo (2001) dalam Sa'adah (2015) Transparansi anggaran dapat diukur melalui beberapa aspek, selain kemudahan akses pada informasi, mekanisme dan akses masyarakat dalam penyampaian pendapat juga harus diperhatikan. Keterbukaan (*openness*) mengacu kepada terbukanya kesempatan bagi rakyat untuk mengajukan tanggapan dan kritik terhadap pemerintah yang dinilainya tidak transparan

Berdasarkan penjelasan di atas, maka dapat disimpulkan hipotesisnya, yaitu:

H2: Transparansi anggaran berpengaruh positif terhadap keandalan laporan keuangan.

2.4.3. Anggaran berbasis kinerja dan transparansi anggaran terhadap keandalan laporan keuangan

Anggaran berbasis kinerja akan berjalan secara akurat dengan adanya keandalan laporan keuangan pemerintah. Prinsip transparansi menciptakan kepercayaan timbal-balik antara pemerintah dan masyarakat melalui penyediaan informasi dan menjamin kemudahan di dalam memperoleh informasi yang akurat dan memadai. Transparansi merupakan suatu kebebasan untuk mengakses aktivitas politik, ekonomi pemerintah, dan keputusan-keputusannya. Dengan

diterapkannya anggaran berbasis kinerja dan transparansi anggaran, maka keandalan laporannya keuangan akan tercapai dengan baik.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka dapat disimpulkan hipotesisnya, yaitu:

H3: Anggaran berbasis kinerja dan transparansi anggaran berpengaruh secara simultan terhadap keandalan laporan keuangan.

