

## **BAB II**

### **DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

#### **2.1. Akuntabilitas**

Halim dan Kusufi (2017) mendefinisikan “akuntabilitas adalah pertanggungjawaban yang dilakukan seseorang atau suatu lembaga atas semua tindakannya kepada pemberi wewenang.” Sedangkan, menurut Lukito (2014), akuntabilitas adalah “bentuk kewajiban penyelenggaraan kegiatan publik sehingga mampu menjelaskan segala hal menyangkut langkah dari seluruh keputusan dan proses yang dilakukan, serta pertanggungjawaban atas hasil dan kinerjanya.”

##### **2.1.1. Kinerja**

Berdasarkan Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, “kinerja adalah keluaran/hasil dari kegiatan/program yang telah atau hendak dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur.” Sedangkan menurut Bastian (2006), “kinerja adalah gambaran pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mencapai sasaran, tujuan, visi, dan misi suatu organisasi.” Pengukuran kinerja pada instansi pemerintah daerah sangat diperlukan sebagai alat dalam pengambilan keputusan dan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik.

### 2.1.2. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Akuntabilitas kinerja menurut Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 adalah:

“perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan program dan kegiatan yang telah diamanatkan para pemangku kepentingan dalam rangka mencapai misi organisasi secara terukur dengan sasaran/target kinerja yang telah ditetapkan melalui laporan kinerja instansi pemerintah yang disusun secara periodik.”

Selain itu, menurut Lembaga Administrasi Negara (2003) tentang Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah:

“Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik.”

Pemerintah dituntut bertanggung jawab untuk menjelaskan kinerjanya kepada publik. Pencapaian akuntabilitas ini disajikan dalam sebuah laporan yaitu Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

Menurut Mardiasmo (2009), dimensi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah sebagai berikut:

1. Akuntabilitas kejujuran dan hukum

Akuntabilitas kejujuran berkaitan dengan penghindaran dan penyalahgunaan kekuasaan seperti korupsi dan kolusi, sedangkan akuntabilitas hukum berkaitan dengan jaminan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam penggunaan sumber daya publik.

## 2. Akuntabilitas proses

Akuntabilitas proses menentukan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik mencakup sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi.

## 3. Akuntabilitas program

Akuntabilitas program menentukan apakah tujuan, visi, dan misi organisasi dapat tercapai atau tidak dan apakah program yang dibuat dapat memberikan hasil atau capaian yang optimal dengan biaya yang minimal.

## 4. Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas kebijakan mengacu pada pertanggungjawaban pemerintah atas kebijakan-kebijakan yang telah diambil atau ditetapkan kepada publik.

Menurut Lembaga Administrasi Negara (2003) tentang Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, beberapa prinsip agar akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat terwujud, yaitu:

1. Sistem yang diterapkan dalam suatu instansi harus mampu menjamin penggunaan sumber daya sesuai dengan prinsip umum penyelenggaraan negara.
2. Adanya komitmen yang dimiliki oleh pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.

3. Mengungkapkan hasil capaian dari tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.
4. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
5. Jujur, obyektif, transparan, dan akurat.

### **2.1.3. Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Menurut Pusdiklatwas BPKP (2007), siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah meliputi tahap-tahap sebagai berikut:

1. Perencanaan strategis

Perencanaan merupakan rangkaian penyusunan visi, misi, sasaran, dan tujuan organisasi serta penetapan strategi yang perlu digunakan dalam mencapai tujuan dan sasaran tersebut. Perencanaan strategis akan diuraikan ke dalam perencanaan kinerja yang dibuat setiap tahunnya.

2. Pengukuran kinerja

Selama dilaksanakannya suatu program atau kegiatan perlu dilakukan adanya pencatatan dan pengumpulan data kinerja. Data kinerja merupakan capaian kinerja yang dinyatakan dalam satuan indikator kinerja.

3. Pelaporan kinerja

Capaian hasil kinerja instansi harus dikomunikasikan kepada pihak berkepentingan dalam bentuk Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) pada setiap akhir periode.

#### 4. Pemanfaatan informasi untuk peningkatan kinerja berkelanjutan

Informasi yang termuat dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) digunakan sebagai bahan pertimbangan dan evaluasi instansi untuk meningkatkan hasil kerjanya secara berkelanjutan.

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di atas menjadi dimensi pengukuran untuk variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dalam penelitian ini diukur menggunakan kuesioner Safitri (2020) dan dikembangkan oleh peneliti.

## **2.2. Anggaran**

Bastian (2010), mendefinisikan bahwa “anggaran dapat diartikan sebagai seperangkat pernyataan mengenai perkiraan pemasukan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau lebih periode yang akan datang.”

Sedangkan Mardiasmo (2002) menyatakan bahwa:

"Anggaran adalah pernyataan tentang perkiraan kinerja yang akan dicapai dalam periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode penyusunan suatu anggaran."

Anggaran dapat digunakan sebagai gambaran dan tolak ukur untuk melihat apakah pemerintah daerah telah mencapai visi, misi, dan tujuan organisasi pada akhir periode.

### **2.2.1. Anggaran Berbasis Kinerja**

Menurut Bastian (2006), “anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran berbasis hasil yang berkaitan erat dengan visi, misi, dan

perencanaan strategis organisasi.” Sedangkan menurut Halim dan Damayanti (2007), “anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran bagi manajemen untuk menghubungkan setiap pendanaan dalam kegiatan dengan hasil dan hasil yang diharapkan, termasuk efektivitas dalam mencapai hasil tersebut.”

Menurut Bastian (2010), tujuan anggaran berbasis kinerja adalah sebagai berikut:

1. Strategi dapat dikomunikasikan dengan lebih baik.
2. Kinerja keuangan dan non-keuangan dapat diukur secara seimbang sehingga *progress* dalam mencapai tujuan dapat dipantau dengan baik.
3. Memotivasi kinerja organisasi dalam mencapai tujuan dan sasarannya.
4. Dapat digunakan sebagai alat dan sarana mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individu dan keterampilan.

Menurut Halim dan Damayanti (2007), berikut merupakan beberapa prinsip dari anggaran berbasis kinerja:

1. Transparansi dan akuntabilitas anggaran

Anggaran harus menyajikan informasi yang jelas kepada publik mengenai tujuan, sasaran, dan hasil dari suatu program atau kegiatan.

2. Disiplin anggaran

Penggunaan anggaran untuk melaksanakan suatu program atau kegiatan harus sesuai dengan perencanaan anggaran yang telah disusun sebelumnya. Penggunaan anggaran sebaiknya kurang atau tidak lebih dari perencanaan anggaran yang telah ditetapkan.

### 3. Keadilan anggaran

Pemerintah daerah harus mengalokasikan penggunaan anggaran secara adil dan sesuai dengan kebutuhan sehingga dapat dinikmati oleh seluruh masyarakat.

### 4. Efektivitas dan efisiensi anggaran

Anggaran yang disusun harus jelas dan sesuai dengan kebutuhan yang memang diperlukan. Pengalokasian anggaran juga harus dapat dipertanggungjawabkan, dana yang ada harus digunakan secara tepat dan optimal.

### 5. Disusun dengan pendekatan kinerja

Anggaran dengan pendekatan kinerja merupakan anggaran yang menekankan pada capaian hasil disertai dengan penekanan terhadap pengalokasian anggaran yang telah disusun sebelumnya.

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, tahapan siklus anggaran dalam penerapan anggaran berbasis kinerja adalah sebagai berikut:

#### 1. Perencanaan anggaran

Supaya program dan kegiatan yang telah direncanakan sebelumnya dapat berjalan dengan baik dan terarah diperlukan adanya perencanaan anggaran yang baik sehingga dana yang digunakan dapat digunakan semaksimal mungkin dan sesuai dengan kebutuhan. Selain itu, perlu adanya keseragaman peraturan atau kebijakan yang berlaku sehingga segala kegiatan dapat lebih teratur dan fokus dalam mencapai tujuan.

## 2. Pelaksanaan anggaran

Seluruh pendapatan dan belanja daerah yang digunakan dalam rangka menjalankan urusan pemerintahan daerah harus dikelola dalam APBD. Pelaksanaan anggaran juga harus menjamin ketaatan wewenang anggaran sehingga memungkinkan dilaksanakannya pengawasan dan pelaporan.

## 3. Pelaporan anggaran

Laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan anggaran harus disusun dan dilaporkan tepat waktu di akhir periode. Laporan yang disajikan juga harus sesuai dengan peraturan pemerintah yang mengatur tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).

## 4. Evaluasi kinerja

Evaluasi kinerja merupakan kegiatan yang dilakukan untuk menilai tingkat keberhasilan dan kegagalan organisasi dalam menjalankan tugas dan fungsinya. Evaluasi kinerja dilakukan supaya organisasi dapat mengetahui pencapaian dan memperbaiki kekurangan yang kemudian dapat dijadikan motivasi untuk meningkatkan kinerjanya.

Siklus anggaran dalam penerapan anggaran berbasis kinerja di atas menjadi dimensi pengukuran untuk variabel anggaran berbasis kinerja. Variabel anggaran berbasis kinerja dalam penelitian ini diukur menggunakan kuesioner Putri (2018) dan dikembangkan oleh peneliti.



### **2.3. Sistem**

Menurut Sutarman (2009), “Sistem merupakan sekumpulan elemen yang saling berinteraksi untuk menjalankan suatu proses pencapaian suatu tujuan utama.” Sedangkan menurut Susanto (2013), “Sistem adalah kumpulan sub sistem/ komponen apapun baik fisik maupun nonfisik, yang saling berhubungan dan bekerja sama secara harmonis untuk mencapai suatu tujuan tertentu.”

#### **2.3.1. Sistem Pelaporan**

Menurut Abdullah (2005), “sistem pelaporan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban bawahan kepada atasan.” Berdasarkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 53 Tahun 2014, “pelaporan kinerja adalah bentuk akuntabilitas dari pelaksanaan tugas dan fungsi setiap instansi pemerintah atas penggunaan anggaran.” Selain itu, menurut Bastian (2010), “pelaporan kinerja adalah refleksi kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan kinerja seluruh aktivitas dan sumber daya yang perlu dipertanggungjawabkan.” Pelaporan kinerja dimaksudkan untuk mengomunikasikan hasil kinerja instansi pemerintah selama satu tahun anggaran, apakah sudah mencapai tujuan dan sasaran dari instansi.

Dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 53 Tahun 2014, elemen terpenting yang dibutuhkan dalam laporan kinerja adalah pengukuran dan evaluasi kerja, serta hasil analisis dari pengukuran kinerja yang tepat. Tujuan pelaporan kinerja yaitu:

1. Menyampaikan informasi kepada pihak yang berkepentingan atas hasil capaian kinerja yang telah dan seharusnya dicapai.

2. Sebagai upaya perbaikan dan evaluasi secara berkelanjutan sehingga kinerja instansi pemerintah dapat lebih baik kedepannya.

Lembaga Administrasi Negara (LAN) dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (2000), menyatakan bahwa laporan yang baik adalah laporan yang dibuat secara jujur, objektif, dan transparan. Laporan diperlukan untuk mengukur keberhasilan instansi dalam melaksanakan rencana kegiatan dan pencapaian sasaran anggaran yang ditetapkan sebelumnya. Menurut Bastian (2010), kriteria sistem pelaporan yang baik adalah dibuat sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan dan disajikan secara jujur, objektif, dan transparan.

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 53 Tahun 2014 menjelaskan bahwa kepala Organisasi Perangkat Daerah (OPD) menyusun laporan kinerja berdasarkan perjanjian kinerja. Tujuan perjanjian kinerja adalah:

1. Sebagai wujud komitmen antara pemberi dan penerima amanat untuk meningkatkan akuntabilitas dan kinerja aparatur.
2. Sebagai tolak ukur kinerja yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja aparatur.
3. Sebagai dasar penilaian keberhasilan atau kegagalan dalam mencapai tujuan dan sasaran organisasi.
4. Sebagai dasar pemberi amanat untuk memantau, mengevaluasi, dan mengawasi kinerja penerima amanat.
5. Sebagai dasar dalam menetapkan sasaran kinerja pegawai.

Tujuan perjanjian kinerja di atas menjadi dimensi pengukuran untuk variabel sistem pelaporan. Variabel sistem pelaporan dalam penelitian ini diukur menggunakan kuesioner Putri (2018) dan dikembangkan oleh peneliti.

#### **2.4. Pengendalian Akuntansi**

Menurut Supriyono (2018), “pengendalian akuntansi adalah pengendalian yang mencakup rencana organisasi, semua metode dan prosedur terutama yang berkaitan dan berhubungan langsung dengan pengamanan aset dan keandalan catatan keuangan.” Sedangkan pengendalian akuntansi menurut Mardiasmo (2009) adalah “sistem pengendalian formal berbasis akuntansi yang digunakan oleh organisasi untuk melakukan kegiatan yang bertujuan untuk mengelola sumber daya secara ekonomis, efisien dan efektif.” Selain itu, menurut Mulyadi (2016):

“pengendalian akuntansi adalah bagian dari sistem pengendalian internal, yang terdiri dari organisasi, metode, dan tindakan terkoordinasi, khususnya untuk memelihara aset organisasi dan memverifikasi keakuratan dan keandalan data akuntansi.”

Menurut Bastian (2010), pengendalian akuntansi memiliki tujuan sebagai berikut:

1. Informasi keuangan yang dihasilkan dapat diandalkan sehingga membantu manajemen untuk dapat memperoleh informasi yang akurat untuk melakukan perencanaan program dan kegiatan organisasi serta membantu manajemen dalam mengambil keputusan yang lebih baik.
2. Aset dan catatan yang dimiliki oleh organisasi tidak dicuri dan disalahgunakan oleh pihak yang tidak bertanggungjawab.
3. Kebijakan dan peraturan dapat diterapkan dan dijalankan dengan baik.

Selain itu, menurut COSO dalam Supriyono (2018) pengendalian akuntansi bertujuan untuk mencapai tiga kategori, yaitu:

1. Tujuan operasional, berkaitan dengan efektivitas dan efisiensi aktivitas operasi dan keuangan suatu organisasi.
2. Tujuan pelaporan, berkaitan dengan pelaporan keuangan baik untuk kepentingan pihak internal organisasi maupun pihak eksternal organisasi. Laporan yang dihasilkan juga harus memenuhi kriteria berupa tepat waktu, andal, transparan, dan sesuai dengan peraturan atau persyaratan lain yang sudah ditetapkan oleh pemerintah atau pembuat kebijakan.
3. Tujuan ketaatan, berkaitan dengan patuh atau tidaknya organisasi terhadap hukum atau peraturan yang berlaku.

Menurut Supriyono (2018), untuk menghasilkan informasi akuntansi yang akurat dan andal, berikut beberapa faktor yang perlu ditekankan:

1. Mempekerjakan pegawai yang memiliki kompetensi dan integritas yang tinggi sehingga tugas dan tanggung jawabnya dapat dikerjakan dengan baik.
2. Dilakukannya pengendalian seperti pemisahan tugas dan tanggung jawab.
3. Mendefinisikan wewenang terkait dengan posisi atau jabatannya sehingga kesesuaian transaksi yang dilakukan dapat dievaluasi.
4. Menerapkan metode sistematis sehingga setiap transaksi yang terjadi dapat dicatat dan dievaluasi secara tepat dan akurat.
5. Perlu adanya dokumentasi yang memadai.
6. Adanya perlindungan terhadap aset yang dimiliki oleh organisasi.

7. Dilakukannya pengecekan independen secara rutin dan berkala untuk meningkatkan akurasi.

Indikator pengendalian akuntansi menurut Supriyono (2018) adalah sebagai berikut:

1. Otorisasi transaksi dan aktivitas yang memadai  
Otorisasi biasanya berupa tanda tangan, paraf, atau kode otorisasi yang dimasukkan setiap kali terjadi transaksi.
2. Pemisahan tugas  
Harus dilakukan pemisahan tugas dan tanggung jawab untuk mengurangi risiko kesalahan, kecurangan dan tindakan lain yang tidak sesuai.
3. Penggunaan dokumen dan catatan yang memadai  
Dokumentasi yang baik adalah dokumentasi yang sederhana dan mudah dipahami untuk mendukung proses pencatatan yang efisien.
4. Perlindungan yang memadai atas aset dan catatan  
Pengendalian untuk perlindungan aset dapat berupa pengawasan dan pemisahan tugas, pemeliharaan catatan aset, perlindungan atas catatan dan dokumen, pengendalian lingkungan, dan pembatasan akses fisik secara efektif.
5. Pemeriksaan independensi kinerja  
Kinerja karyawan harus diawasi agar mereka menjalankan operasinya sesuai prosedur.

Indikator pengendalian akuntansi di atas menjadi dimensi pengukuran untuk variabel pengendalian akuntansi. Variabel pengendalian akuntansi dalam penelitian ini diukur menggunakan kuesioner Agustin (2018) dan dikembangkan oleh peneliti.

## **2.5. Kompetensi Aparatur Pemerintah**

Berdasarkan Peraturan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 22 Tahun 2011, “kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seorang Pegawai Negeri Sipil berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya.” Menurut Wibowo (2016), “kompetensi adalah kemampuan untuk melakukan suatu pekerjaan atau tugas yang dilandasi keterampilan dan pengetahuan serta didukung oleh sikap kerja yang dituntut oleh pekerjaan tersebut.”

Menurut Kesuma, dkk (2017:142) terdapat pembagian kerja sesuai kompetensi aparatur pemerintah dalam suatu organisasi, sehingga kegiatan operasi dalam organisasi tersebut dapat berjalan dengan baik. Pembagian tersebut dilakukan salah satunya dengan mempertimbangkan kemampuan yang sesuai dengan tugas dan tanggung jawab yang telah ditetapkan.

Menurut Hutapea dan Thoha (2008), tiga komponen utama yang dimiliki oleh individu, yaitu:

### **1. Pengetahuan yang berkaitan dengan pekerjaan**

Seorang individu harus memiliki pengetahuan sesuai dengan bidangnya sehingga dapat membantu dalam menjalankan tugas dan tanggung jawabnya, mengetahui peraturan dan prosedur dalam perusahaannya, dan mengetahui bagaimana mengolah informasi secara tepat dan benar.

## 2. Keterampilan individu

Seorang individu harus dapat berkomunikasi secara tertulis dan lisan dengan baik.

## 3. Sikap kerja

Seorang individu harus mampu bertindak dan berpikir secara positif dalam setiap situasi, mampu melihat setiap keadaan dengan perspektif yang baru, memiliki semangat kerja yang tinggi, serta memiliki kemampuan yang baik dalam perencanaan dan pengorganisasian.

Ketiga komponen utama yang dimiliki individu menjadi dimensi pengukuran untuk variabel kompetensi aparatur pemerintah. Variabel kompetensi aparatur pemerintah dalam penelitian ini diukur menggunakan kuesioner Safitri (2020) dan dikembangkan oleh peneliti.

## 2.6. Kerangka Konseptual

### 2.6.1. Teori Agensi (*Agency Theory*)

Jensen dan Meckling (1976) menyatakan hubungan keagenan merupakan suatu kontrak antara *principal* dengan *agent*. Konflik kepentingan antara *principal* dan *agent* dapat muncul karena kemungkinan *agent* bertindak tidak sesuai dengan kepentingan *principal*, sehingga menimbulkan biaya keagenan. Dalam penelitian ini, hubungan antara *principal* dan *agent* dalam sektor pemerintahan diwujudkan dalam hubungan antara masyarakat dan pemerintah daerah. Masyarakat berperan sebagai *principal* sedangkan pemerintah daerah berperan sebagai *agent*. Masyarakat sebagai *principal* memiliki hak penuh untuk memantau dan meminta pertanggungjawaban atas sumber daya yang digunakan oleh pemerintah.

Sedangkan pemerintah sebagai agen memiliki kewajiban dan amanat untuk menggunakan sumber daya yang ada untuk kepentingan bersama. Oleh karena itu, *principal* berhak untuk mengawasi dan memantau tindakan agen agar tetap pada kepentingan yang dimaksud. Di sisi lain, sebagai agen, pemerintah daerah harus selalu melaporkan segala kinerja dan pencapaiannya kepada masyarakat melalui Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) yang dipublikasikan setiap tahun. Karena adanya tuntutan pengawasan dari masyarakat, maka pemerintah akan selalu berusaha meningkatkan kinerjanya.

## **2.7. Hubungan Antar Variabel**

### **2.7.1. Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Menurut Halim dan Damayanti (2007), “anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran bagi manajemen untuk menghubungkan setiap pendanaan dalam kegiatan dengan hasil dan hasil yang diharapkan, termasuk efektivitas dalam mencapai hasil tersebut.” Apabila anggaran berbasis kinerja buruk dan kurang memadai maka akan menyebabkan timbulnya kendala atau hambatan, kemudian kualitas informasi akuntansi yang dihasilkan juga menjadi kurang baik. Hal tersebut dapat mempengaruhi manajemen dalam mengambil keputusan dan juga dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja suatu instansi pemerintah.

### **2.7.2. Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Menurut Abdullah (2005), “sistem pelaporan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban bawahan kepada atasan.” Dengan adanya sistem pelaporan yang baik, kualitas laporan yang dihasilkan juga akan



meningkat, dengan demikian perencanaan dan kinerja suatu instansi/organisasi dapat meningkat pula. Lembaga Administrasi Negara (LAN) dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (2000), menyatakan bahwa laporan yang baik adalah laporan yang dibuat secara jujur, objektif, dan transparan. Laporan dibutuhkan untuk mengukur keberhasilan instansi dalam melaksanakan rencana kegiatan dan pencapaian sasaran anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Dengan adanya sistem pelaporan yang baik, data dan informasi yang dihasilkan juga akan lebih berkualitas dan dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan yang lebih baik sehingga dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

### **2.7.3. Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Menurut Bastian (2010), pengendalian akuntansi bermanfaat untuk mengukur, mengevaluasi akuntabilitas kinerja, dan dapat memotivasi pemerintah untuk mencapai tujuannya. Dengan pengendalian akuntansi yang baik akan memungkinkan pemerintah untuk dapat membuat dan mengambil keputusan yang lebih baik, dapat mengontrol operasi dengan lebih efektif, dan mampu mengestimasi biaya dengan lebih baik sehingga kinerja instansi pemerintah dapat meningkat.

### **2.7.4. Kompetensi Aparatur Pemerintah terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan Peraturan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 22 Tahun 2011, “kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh

seorang Pegawai Negeri Sipil berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya.” Dengan mempekerjakan aparatur pemerintah yang berkompeten dengan memiliki pengetahuan dan keahlian yang memang diperlukan dan sesuai dengan jabatan atau posisinya akan dapat membantu organisasi untuk meningkatkan kinerjanya secara keseluruhan dan laporan kinerja yang dihasilkan juga akan lebih maksimal. Selain itu, tingkat kesalahan yang dihasilkan dalam memberikan informasi akan lebih kecil dan *output* yang dihasilkan juga akan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sehingga dapat tercipta pelayanan publik yang lebih transparan dan akuntabel.

Menurut Mardiasmo (2005), sumber daya manusia yang tidak memiliki kompetensi akan tidak dapat menyelesaikan atau mengerjakan pekerjaannya dengan efektif dan efisien, kinerjanya juga akan terhambat. Hal tersebut dapat mempengaruhi atau berdampak pada lingkungan kerja di sekitarnya. Maka dari itu, penting bagi suatu organisasi untuk dapat mengelola sumber daya manusia yang dimilikinya agar dapat memberikan kontribusi secara maksimal sehingga kinerja instansi pemerintah dapat meningkat.

## **2.8. Hasil Penelitian Terdahulu**

Terdapat banyak penelitian yang meneliti mengenai akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dalam penelitian ini, peneliti memilih lima penelitian untuk dijadikan sebagai penelitian terdahulu. Pada penelitian terdahulu, variabel independen yang digunakan sangat beragam, mulai dari kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan, pengendalian akuntansi, kompetensi aparatur pemerintah,

anggaran berbasis kinerja, dan ketaatan peraturan perundangan. Penelitian terdahulu juga menggunakan subjek penelitian berbeda-beda.

Penelitian terdahulu oleh Safitri (2020) bertujuan untuk mengetahui pengaruh kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan, pengendalian akuntansi, kompetensi aparatur pemerintah, dan ketaatan pada peraturan perundangan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Kebumen. Subjek yang digunakan dalam penelitian ini adalah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Kebumen. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa variabel Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Kebumen sedangkan variabel Sistem Pelaporan, Kompetensi Aparatur Pemerintah dan Ketaatan Peraturan Perundangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Kebumen.

Penelitian terdahulu oleh Agustin (2018) bertujuan untuk mengetahui pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, sistem pelaporan dan ketaatan peraturan perundangan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Yogyakarta. Subjek yang digunakan dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Kota Yogyakarta. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa variabel Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, dan Ketaatan Peraturan Perundangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kota Yogyakarta.

Penelitian terdahulu oleh Putri (2018) bertujuan untuk mengetahui pengaruh anggaran berbasis kinerja dan sistem pelaporan kinerja terhadap akuntabilitas

kinerja instansi pemerintah Kabupaten Ogan Komering Ilir. Subjek yang digunakan dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Ogan Komering Ilir (OKI). Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa variabel Anggaran Berbasis Kinerja dan Sistem Pelaporan Kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Ogan Komering Ilir (OKI).

Penelitian terdahulu oleh Silalahi (2017) bertujuan untuk menganalisis pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan komitmen organisasi sebagai variabel moderating pada Kabupaten Serdang Bedagai. Subjek yang digunakan dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Serdang Bedagai. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa variabel Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai dan Komitmen Organisasi mampu memoderasi hubungan antara Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai.

Penelitian terdahulu oleh Samosir (2020) bertujuan untuk menguji secara empiris mengenai pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal, sistem pelaporan, dan anggaran daerah berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Provinsi Sumatera Utara. Subjek yang digunakan dalam penelitian ini adalah BPKAD Pemerintah Provinsi Sumatera Utara. Hasil penelitian

ini menyimpulkan bahwa variabel Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, Sistem Pelaporan, dan Anggaran Daerah Berbasis Kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Provinsi Sumatera Utara.

**Tabel 2.1.**  
**Ringkasan Penelitian Terdahulu**

<b>Peneliti</b>	<b>Variabel</b>	<b>Subjek</b>	<b>Alat Uji</b>	<b>Hasil</b>
Safitri (2020)	<p><b>Variabel Dependen:</b>  <math>X_1</math>= Kejelasan Sasaran Anggaran  <math>X_2</math>= Sistem Pelaporan  <math>X_3</math>= Pengendalian Akuntansi  <math>X_4</math>= Kompetensi Aparatur Pemerintah  <math>X_5</math>= Ketaatan Peraturan Perundangan</p> <p><b>Variabel Independen:</b>  <math>Y_1</math> = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Kebumen	Penelitian ini menggunakan alat uji regresi linear berganda.	Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Kebumen sedangkan Sistem Pelaporan, Kompetensi Aparatur Pemerintah dan Ketaatan Peraturan Perundangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Kebumen.
Agustin (2018)	<p><b>Variabel Dependen:</b>  <math>X_1</math>= Kejelasan Sasaran Anggaran  <math>X_2</math>= Pengendalian Akuntansi  <math>X_3</math>= Sistem Pelaporan</p>	Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Kota Yogyakarta	Penelitian ini menggunakan alat uji regresi linear berganda.	Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, dan Ketaatan Peraturan

	<p><math>X_4</math> = Ketaatan Peraturan Perundangan</p> <p><b>Variabel Independen:</b>  <math>Y_1</math> = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>			Perundangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kota Yogyakarta.
Putri (2018)	<p><b>Variabel Dependen:</b>  <math>X_1</math> = Anggaran Berbasis Kinerja  <math>X_2</math> = Sistem Pelaporan Kinerja</p> <p><b>Variabel Independen:</b>  <math>Y_1</math> = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Ogan Komering Ilir (OKI)	Penelitian ini menggunakan alat uji regresi linear berganda.	Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa Anggaran Berbasis Kinerja dan Sistem Pelaporan Kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Ogan Komering Ilir (OKI).
Silalahi (2017)	<p><b>Variabel Dependen:</b>  <math>X_1</math> = Kejelasan Sasaran Anggaran  <math>X_2</math> = Pengendalian Internal  <math>X_3</math> = Sistem Pelaporan</p> <p><b>Variabel Moderating:</b>  <math>Z</math> = Komitmen Organisasi</p> <p><b>Variabel Independen:</b>  <math>Y_1</math> = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Serdang Bedagai	Penelitian ini menggunakan alat uji regresi linear berganda.	Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai dan Komitmen Organisasi mampu memoderasi hubungan antara Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan dengan Akuntabilitas

				Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai.
Samosir (2020)	<p><b>Variabel Dependen:</b>  <math>X_1</math> = Kejelasan Sasaran Anggaran  <math>X_2</math> = Pengendalian Internal  <math>X_3</math> = Sistem Pelaporan  <math>X_4</math> = Anggaran Daerah Berbasis Kinerja</p> <p><b>Variabel Independen:</b>  <math>Y_1</math> = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	BPKAD Pemerintah Provinsi Sumatera Utara	Penelitian ini menggunakan alat uji regresi linear berganda.	Hasil penelitian ini menyatakan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, Sistem Pelaporan, dan Anggaran Daerah Berbasis Kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Provinsi Sumatera Utara.

## 2.9. Pengembangan Hipotesis

### 2.9.1. Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Bastian (2006), “anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran berbasis hasil yang berkaitan erat dengan visi, misi, dan perencanaan strategis organisasi.” Selain itu, menurut Halim dan Damayanti (2007), “anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran bagi manajemen untuk menghubungkan setiap pendanaan dalam kegiatan dengan hasil dan hasil yang diharapkan, termasuk efektivitas dalam mencapai hasil tersebut.” Apabila anggaran berbasis kinerja buruk dan kurang memadai maka akan menyebabkan timbulnya kendala atau hambatan dan kualitas informasi akuntansi yang dihasilkan menjadi kurang baik. Hal tersebut dapat mempengaruhi manajemen



dalam mengambil keputusan dan juga dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja suatu instansi pemerintah.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Putri (2018) menyimpulkan bahwa anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian oleh Samosir (2020) menyimpulkan bahwa anggaran daerah berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian, sesuai dengan teori dan penelitian terdahulu, maka hipotesis yang diajukan adalah:

**H<sub>A1</sub>: Anggaran Berbasis Kinerja Berpengaruh Positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

### **2.9.2. Pengaruh Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Menurut Abdullah (2005), “sistem pelaporan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban bawahan kepada atasan.” Lembaga Administrasi Negara (LAN) dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (2000), menyatakan bahwa laporan yang baik dibuat secara jujur, objektif, dan transparan. Dengan adanya sistem pelaporan yang baik, kualitas laporan yang dihasilkan juga akan meningkat, dengan demikian perencanaan dan kinerja suatu instansi/organisasi dapat meningkat pula.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Safitri (2020) menyimpulkan bahwa sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian oleh Agustin (2018) menyimpulkan bahwa sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja



instansi pemerintah. Penelitian oleh Putri (2018) menyimpulkan bahwa sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian oleh Silalahi (2017) menyimpulkan bahwa sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian oleh Samosir (2020) menyimpulkan bahwa sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian, sesuai dengan teori dan penelitian terdahulu, maka hipotesis yang diajukan adalah:

**H<sub>A2</sub>: Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

### **2.9.3. Pengaruh Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Menurut Mardiasmo (2009), “pengendalian akuntansi adalah suatu sistem pengendalian formal berbasis akuntansi yang digunakan oleh organisasi untuk melakukan kegiatan yang bertujuan untuk mengelola sumber daya secara ekonomis, efisien dan efektif.” Selain itu, menurut Bastian (2010), pengendalian akuntansi bermanfaat dalam mengukur, mengevaluasi akuntabilitas kinerja, dan dapat memotivasi pemerintah dalam mencapai tujuan.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan Safitri (2020) menyimpulkan bahwa pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian oleh Agustin (2018) menyimpulkan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja

instansi pemerintah. Dengan demikian, sesuai dengan teori oleh Mardiasmo (2009) dan Bastian (2010) maka hipotesis yang diajukan adalah:

**H<sub>A3</sub>: Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

#### **2.9.4. Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan Peraturan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 22 Tahun 2011, “kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seorang Pegawai Negeri Sipil berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya.” Selain itu, menurut Mardiasmo (2005), sumber daya manusia yang tidak memiliki kompetensi akan tidak dapat menyelesaikan atau mengerjakan pekerjaannya dengan efektif dan efisien, kinerjanya juga akan terhambat.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Safitri (2020) menyimpulkan bahwa kompetensi aparatur pemerintah berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian, sesuai dengan teori dan penelitian terdahulu, maka hipotesis yang diajukan adalah:

**H<sub>A4</sub>: Kompetensi Aparatur Pemerintah berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**