

BAB 2

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Anggaran

2.1.1. Definisi Anggaran

Mardiasmo (2002), memberikan pernyataan bahwa fungsi anggaran yakni sebagai alat untuk merencanakan serta mengendalikan, alat kebijakan keuangan, alat politik, koordinasi serta komunikasi, alat untuk menilai kinerja, serta motivasi. Terdapat juga pengertian anggaran menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yaitu:

“anggaran yakni pedoman dalam melaksanakan sebuah tindakan oleh pemerintah yang terdiri atas perencanaan, pendapatan, pembelanjaan, transfer, serta pembiayaan yang pengukurannya menggunakan rupiah yang penyusunannya di klasifikasikan dengan sistematis dalam sebuah periode”

Pengelolaan anggaran pemerintah merupakan salah satu wujud dari pemerintah yang memiliki akuntabilitas, mulai dari kegiatan merencanakan, menyusun, serta melaksanakan berbagai proses yang hendaknya dilaporkan serta dipertanggungjawabkan pada DPRD serta masyarakat. Berdasarkan dari beberapa pengertian yang telah disebutkan, maka kesimpulannya adalah anggaran merupakan suatu alat perencanaan kinerja sebagai pedoman tindakan yang dilaksanakan pemerintah berdasarkan klasifikasi tertentu untuk jangka waktu atau periode yang akan datang.

2.1.2. Fungsi Anggaran

Terdapat fungsi anggaran yang terbagi menjadi tiga aspek, menurut Nafarin (2004), diantaranya:

1. Fungsi Perencanaan

Anggaran ialah alat untuk merencanakan yang dilaksanakan secara tertulis yang memerlukan ketelitian, mengingat anggaran menggambarkan secara nyata atau jelas dalam uang dan unit.

2. Fungsi Pelaksanaan

Anggaran dapat dimaknai dengan pedoman untuk melaksanakan pekerjaan, yang mana hal ini berarti sebelum melaksanakan pekerjaan lebih dulu memperoleh persetujuan dari pihak yang memiliki kewenangan khususnya dalam hal keuangan sehingga tujuan dari pelaksanaan anggaran dalam melakukan pekerjaan dapat dilakukan sesuai dengan tujuan yang hendak dicapai.

3. Fungsi Pengawasan

Anggaran yakni alat untuk mengendalikan atau mengawasi untuk tujuan evaluasi dalam melakukan pekerjaan, dengan cara berikut:

- a. Melakukan perbandingan realisasi dengan merencanakan anggaran.
- b. Melaksanakan tindakan perbaikan jika dipandang perlu.

2.1.3. Karakteristik Anggaran

Menurut Mulyadi (2011), terdapat enam karakteristik anggaran yang perlu diperhatikan, diantaranya yaitu:

1. Anggaran dinyatakan pada satuan keuangan serta selain keuangan.
2. Secara umum terdiri atas jangka waktu setahun.
3. Anggaran yang isinya komitmen atau kesanggupan manajemen yang artinya para manajer menyetujui untuk mendapatkan pertanggungjawaban dalam mencapai sasaran yang sudah ditetapkan pada anggaran.
4. Usulan anggaran yang direview serta diberikan persetujuan oleh pihak yang memiliki wewenang lebih tinggi dari menyusun anggaran.
5. Jika sudah mendapatkan persetujuan maka dapat dilakukan perubahan pada kondisi tertentu.
6. Kinerja keuangan yang sesungguhnya kemudian dibandingkan dengan selisih kemudian dianalisa serta dijelaskan.

2.1.4. Pendekatan Dalam Penyusunan Anggaran

Anthony dan Govindarajan (2005), memberikan pernyataan bahwa digunakannya pendekatan sebagai berikut, yaitu:

1. Pendekatan dari Atas ke Bawah (*top down approach*)

Anggaran disusun dimulai dari manajer puncak, ditetapkan sendiri oleh pimpinan serta anggaran yang dilakukan oleh bawahan tanpa melibatkan bawahan ketika menyusun.

2. Pendekatan dari Bawah ke Atas (*bottom up approach*)

Penyusunan anggaran didasarkan pada hasil keputusan dari karyawan yang mana disusun mulai dari anggaran pada atas. Tugas dari bawahan

yakni melakukan penyusunan yang dapat didapatkan di masa yang akan datang.

3. Anggaran Partisipasi

Pendekatan penganggaran yang melibatkan manajer pada level menengah dalam membuat perkiraan anggaran atau dinyatakan dengan *participate budget*. Anggaran partisipasi yakni anggaran yang ditetapkan dengan bekerja sama serta berpartisipasi penuh dari manajer pada seluruh tingkatan.

2.2. Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja

2.2.1. Definisi Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja

Bastian (2017), memberikan pernyataan bahwa penerapan anggaran dengan basis kinerja yakni sistem penganggaran yang orientasinya pada keluaran lembaga yang memiliki kaitan erat dengan visi dan misi serta perencanaan strategis organisasi.

Sedangkan Mahmudi (2016), memberikan definisi berkenaan dengan anggaran berbasis kinerja, diantaranya:

“anggaran dengan basis kinerja yakni sistem penganggaran yang dilaksanakan dengan memperhatikan korelasi antara anggaran dengan *output* dan *outcome* yang diharapkan dari kegiatan serta program yang didalamnya juga termasuk efisiensi dalam mencapai keluaran dari hasil tersebut.”

Dari paparan tersebut ditetapkan kesimpulan bahwa anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran yang dilaksanakan dengan memperhatikan korelasi antara anggaran dengan *output* dan *outcome* yang diharapkan dari kegiatan

serta program yang didalamnya juga termasuk efisiensi dalam mencapai keluaran dari hasil tersebut.

2.2.2. Prinsip-Prinsip Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Halim (2007), terdapat beberapa prinsip-prinsip anggaran berbasis kinerja, diantaranya yaitu:

1. Transparansi dan Akuntabilitas Anggaran

Anggaran setidaknya dapat menyajikan informasi yang jelas berkenaan dengan tujuan, sasaran, hasil, dan juga manfaat yang didapatkan dari masyarakat dalam suatu kegiatan atau proyek. Hal tersebut harus diterapkan karena masyarakat memiliki hak untuk mengetahui proses anggaran, maka transparansi perlu adanya demi kepentingan masyarakat juga pemenuhan kebutuhan hidup masyarakat.

2. Disiplin Anggaran Pendapatan

Kedisiplinan anggaran pendapatan yang sudah diperkirakan dan memiliki ukuran rasional harus didukung dalam proses pelaksanaannya. Pelaksanaan kegiatan/proyek harus dilaksanakan berdasarkan ketersediaan anggaran yang telah disediakan dalam APBD atau perubahan APBD. Disiplin anggaran dapat diperoleh untuk setiap sumber pendapatan, sementara pembelanjaan yang dianggarkan pada tiap pos merupakan batasan pengeluaran perbelanjaan yang paling tinggi.

3. Keadilan Anggaran Pemerintah

Pemerintah daerah diwajibkan untuk melakukan alokasi penggunaan anggaran dengan adil serta dapat dinikmati oleh keseluruhan kelompok masyarakat tanpa diskriminasi dalam memberikan layanan daerah karena secara hakikat anggaran juga didapatkan melalui peranan yang ada dalam masyarakat secara menyeluruh.

4. Efisiensi dan Efektivitas Anggaran

Dalam menyusun anggaran setidaknya dilaksanakan dengan landasan azas efisiensi, ketepatan dalam penggunaan, ketepatan waktu dalam melaksanakan, serta penggunaannya dapat dipertanggungjawabkan. Demi mewujudkan kesejahteraan dan peningkatan kehidupan masyarakat, maka dana yang tersedia harus dimanfaatkan dan digunakan sebaik mungkin.

5. Disusun dengan Pendekatan Kinerja Anggaran

Pendekatan kinerja anggaran mengedepankan upaya dalam mencapai hasil kerja dari perencanaan pengalokasian biaya atau *input* yang sebelumnya sudah ditetapkan. Hasil pekerjaannya hendaknya sepadan atau lebih besar dari pembiayaan atau input yang sudah ditetapkan.

2.2.3. Karakteristik Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut PP Nomor 15 Tahun 2008 pasal 8, dipaparkan bahwa anggaran dengan pendekatan kinerja yakni merupakan sebuah sistem anggaran yang mengedepankan upaya untuk mencapai hasil kerja atau *output* dari rencana alokasi pembiayaan atau *input* yang telah ditetapkan. Dari paparan tersebut anggaran yang

disusun dengan menggunakan pendekatan kinerja memiliki empat poin utama, diantaranya:

1. Mengedepankan usaha dalam mendapatkan hasil yang maksimal dari rencana alokasi pembiayaan yang ditetapkan.
2. *Output* atau keluaran yang mencerminkan produk baik berupa barang ataupun jasa yang dihadirkan dari program ataupun kegiatan yang selaras dengan masukan yang digunakan.
3. *Input* atau masukan yakni daya yang besar, sumber daya manusia, material, waktu, serta teknologi yang digunakan untuk melakukan program kegiatan yang selaras dengan masukan yang digunakan.
4. Kinerja yang ditunjukkan oleh korelasi *input* dan *output*.

Empat komponen diatas akan menjadi dimensi sebagai pengukuran variabel penerapan anggaran berbasis kinerja. Variabel penerapan anggaran berbasis kinerja ini diukur menggunakan kuesioner Wahyuni (2018) yang dimodifikasi.

2.3. Kualitas Laporan Keuangan

2.3.1. Definisi Kualitas Laporan Keuangan

Dalam sebuah instansi pemerintah laporan keuangan merupakan salah satu media untuk dapat dipertanggungjawabkan kinerja keuangannya kepada publik. Menurut Hanafi dan Halim (2007), laporan keuangan adalah salah satu sumber informasi yang penting disamping informasi industri, kondisi perekonomian, pangsa pasar perusahaan, kualitas manajemen dan lainnya.

Seperti yang dijelaskan pada PP Nomor 71 Tahun 2010, bahwa terdapat kaitan antara Standar Akuntansi Pemerintahan dengan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah, maka suatu laporan keuangan pada organisasi pemerintah dapat berkualitas jika disesuaikan dengan Penerapan Standar Akuntansi yang baik dan benar.

Selain itu kualitas laporan keuangan juga merupakan ukuran-ukuran normatif yang memerlukan perwujudan dalam bentuk informasi akuntansi sehingga dapat selaras dengan tujuan yang ditetapkan (SAP, 2010). Dari berbagai definisi tersebut maka dapat ditetapkan kesimpulan bahwa kualitas laporan keuangan yakni hasil kegiatan akhir dari proses pencatatan transaksi keuangan yang dapat dipertanggungjawabkan hasilnya.

2.3.2. Tujuan Laporan Keuangan

Laporan keuangan tentunya memiliki tujuan secara umum bagi setiap organisasi pemerintahan, tujuan laporan keuangan menurut Mardiasmo (2009), yaitu:

1. Memuat informasi yang dapat digunakan untuk menetapkan keputusan ekonomi, sosial, serta politik dan sebagai bukti pertanggungjawaban serta pengelolaan.
2. Memberi informasi yang digunakan untuk evaluasi kinerja manajerial serta organisasi

Selain itu pemerintah juga mengeluarkan tujuan laporan keuangan yang dijelaskan dalam PP Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, tujuan laporan keuangan tersebut yaitu:

1. Menyajikan informasi berkenaan dengan kecukupan dalam menerima periode yang sedang berjalan dalam rangka memberikan pembiayaan atas keseluruhan pengeluaran.
2. Menyajikan informasi berkenaan dengan kesesuaian metode pendapatan sumber daya perekonomian serta pengalokasian anggaran yang ditetapkan pada aturan perundangan.
3. Menginformasikan jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan pada kegiatan entitas pelaporan serta hasil yang hendak dicapai.
4. Menginformasikan berbagai entitas pelaporan yang mencirikan keseluruhan kegiatan dan mencakup kebutuhan kasnya.
5. Menginformasikan sumber penerimaan baik jangka panjang yang erat kaitannya dengan sumber penerimaan, termasuk juga pungutan pajak serta pinjaman.
6. Menginformasikan perubahan posisi keuangan perusahaan yang melaporkan baik menurun ataupun meningkat sebagai dampak dari kegiatan yang hendak dilaksanakan selama periode yang dilaporkan.

2.3.3. Karakteristik Kualitas Laporan Keuangan

Dalam PP No 71 Tahun 2010 telah dijelaskan mengenai karakteristik kualitas laporan keuangan, diantaranya yaitu:

1. Relevan

Suatu laporan keuangan dapat dinyatakan relevan jika informasi didalamnya dapat memberikan dampak pada keputusan pengguna dengan memberikan bantuan dalam evaluasi kejadian di masa lalu dan masa kini serta melakukan prediksi masa depan serta memberikan ketegasan atau pengkoreksian hasil evaluasi mereka di masa yang lalu. Oleh karena itu informasi laporan keuangan yang relevan dapat dikorelasikan dengan tujuan pengguna. Relevansi informasi terdiri atas berikut ini:

a. Memiliki umpan balik (*feedback value*)

Memungkinkan adanya penegasan atau pengkoreksian di masa lampau.

b. Manfaat prediktif (*predictive value*)

Memberikan bantuan pada pengguna dalam memperkirakan masa mendatang berdasar pada hasil masa lalu serta kondisi di masa kini.

c. Tepat waktu

Penyajian informasi dilakukan secara tepat waktu sehingga dapat memberikan dampak serta memiliki kegunaan dalam penetapan keputusan.

d. Lengkap

Penyajian informasi dilakukan dengan lengkap, mencakup keseluruhan informasi akuntansi yang dapat memberikan dampak

pada pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada.

2. Andal

Informasi akuntansi yang disajikan harus memiliki kualitas andal, yaitu bebas dari definisi yang menyesatkan serta kesalahan material. Didalamnya terjadi tiap fakta yang dinyatakan dengan kejujuran serta dapat dilakukan verifikasi, keandalan informasi dapat dicirikan sebagai berikut:

a. Penyajian yang jujur

Penggambaran informasi dilakukan secara jujur, transaksi dan juga peristiwa lainnya hendaknya disajikan dengan wajar.

b. Dapat diverifikasi

Penyajian informasi pada laporan keuangan tertuju serta reliabel untuk diujikan di masa yang berbeda.

c. Netralitas

Penyerahan informasi pada kebutuhan umum dan tidak ada keberpihakan pada kebutuhan suatu pihak tertentu.

3. Dapat dibandingkan

Informasi yang disajikan pada laporan keuangan harus dapat dibandingkan antar periode untuk dapat mengidentifikasi kecenderungan posisi dan kinerja keuangan. Perbandingan yang dimaksud juga dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Jika lembaga pemerintahan menerapkan kebijakan akuntan yang lebih baik

dari yang diterapkan di masa kini maka diharapkan terjadi perubahan di masa mendatang.

4. Dapat dipahami

Penyajian informasi pada laporan keuangan mudah untuk dipahami serta dinyatakan dengan bentuk istilah yang sesuai dengan batasan pemahaman pengguna, diasumsikan pengguna berkemampuan yang memadai berkenaan dengan aktivitas ekonomis dan bisnis, akuntansi serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekunan yang wajar.

Empat karakteristik diatas akan menjadi dimensi sebagai pengukuran variabel kualitas laporan keuangan. Variabel kualitas laporan keuangan ini diukur menggunakan kuesioner Tussakdiyah (2017) yang dimodifikasi.

2.4. Pengendalian Internal

2.4.1. Definisi Pengendalian Internal

Dalam suatu instansi pemerintah, pengendalian internal memiliki peran yang penting untuk meningkatkan pelayanan bagi instansi pemerintah itu sendiri, terlebih untuk mencapai target organisasi yang telah diberikan oleh pemerintah.

Menurut Mulyadi (2013), definisi pengendalian internal yaitu:

“terdiri atas struktur organisasi, model serta ukuran yang terkoordinasi untuk menjaga kekayaan dari entitas, melakukan pengecekan ketelitian serta keandalan data akuntansi, memberikan dorongan efisiensi dan kepatuhan kebijakan”

Sedangkan dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008, definisi sistem pengendalian internal yaitu:

“proses integral pada tindakan serta kegiatan yang dilaksanakan secara kontinu oleh pihak pimpinan serta keseluruhan pegawai untuk meyakinkan tercapainya tujuan perusahaan melalui berbagai kegiatan yang efektif dan efisien”

Selain itu juga terdapat pengertian pengendalian internal menurut Krismiaji (2010), yakni perencanaan organisasi serta model yang digunakan dalam penjagaan atau perlindungan aktiva serta menghasilkan keakuratan informasi.

Dari paparan definisi tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal merupakan proses yang dijalankan untuk memberikan kepastian dari keyakinan yang layak mengenai pencapaian tujuan manajemen secara efektif dan efisien.

2.4.2. Tujuan Pengendalian Internal

Terdapat tujuan pengendalian internal yang dijelaskan oleh Tugiman (2006), diantaranya yaitu:

1. **Dapat dipercaya dan integritas informasi**

Informasi ialah suatu barang ekonomi dengan nilai yang cukup tinggi atau kadang sebaliknya, oleh karena itu diberlakukan pengendalian internal dengan tujuan yakni meyakinkan secara memadai bahwa penyajian informasi yang dilakukan dapat dipercaya dan digunakan oleh pihak yang menggunakan informasi.

2. **Kepatuhan terhadap kebijakan, rencana, prosedur, serta Undang-Undang yang berlaku**

Pengendalian dilaksanakan dengan tujuan yakni memberikan kepastian bahwa sebuah operasional yang dilaksanakan dilakukan dengan baik,

tersistem, dan berurutan. Selain itu pengendalian juga memiliki tujuan untuk memberikan penilaian pada kegiatan yang dilaksanakan agar tidak melenceng dari aturan atau norma hukum yang berlaku.

3. Pengamanan aktiva

Pengendalian yang nyata dapat berbentuk desain serta implementasi untuk memberikan perlindungan atas aset negara ataupun daerah. Pengendalian ini terdiri atas kunci akses atau pintu masuk, petugas keamanan, kata sandi, lemari, dan sebagainya.

4. Ekonomi dan efisiensi kegiatan

Dari aturan hukum kelangkaan memberikan pernyataan bahwa jumlah sumber daya cukup terbatas, begitupun dengan jumlah anggaran pemerintah yang juga memiliki batasan, sehingga pengalokasiannya harus dilaksanakan dengan setepat mungkin dan menghindari adanya kesalahan atau penyalahgunaan bagi pihak yang tidak bertanggungjawab.

5. Efektivitas pencapaian tujuan

Pengendalian yang dilakukan berfokus pada organisasi secara menyeluruh, pencapaian tujuan, serta sasaran entitas. Pengendalian internal berperan dengan cukup krusial dan diharapkan dapat mencapai tujuan dengan mudah.

2.4.3. Unsur-Unsur Pengendalian Internal

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008, menjelaskan terdapat unsur-unsur sistem pengendalian internal, diantaranya yaitu:

1. Lingkungan Pengendalian

Pimpinan lembaga pemerintahan serta keseluruhan pegawai hendaknya dapat menciptakan serta melakukan pemeliharaan atas lingkungan pada seluruh organisasi yang berdampak pada tindakan positif dan memberikan dukungan pada pengendalian internal serta manajemen yang sehat. Adapun wujud pengendalian internal adalah sebagai berikut:

- a. Penegakan integritas dan nilai etika
- b. Kepemimpinan yang kondusif
- c. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan
- d. Pendelegasian wewenang dan tanggungjawab yang tepat
- e. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang SDM
- f. Perwujudan peran aparat pengawasan internal pemerintah yang efektif
- g. Penegakan integritas dan nilai etika

2. Penilaian Resiko

Hendaknya pengendalian internal memberikan nilai atas risiko yang dihadapi oleh lembaga pemerintahan baik dari dalam dan luar.

Perwujudan penilaian risiko dapat berbentuk sebagai berikut:

- a. Penetapan tujuan instalasi secara keseluruhan

- b. Penetapan tujuan pada tingkat kegiatan
- c. Identifikasi resiko
- d. Analisis resiko
- e. Mengelola resiko selama perubahan

3. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian memberikan bantuan untuk memberikan kepastian bahwa arahan yang diberikan pimpinan lembaga pemerintah berjalan dengan baik. Kegiatan pengendalian hendaknya dilaksanakan dengan efektif dan efisien dalam mencapai tujuan organisasi. Adapun pengendalian kegiatan tersebut dapat dilakukan dengan sebagai berikut:

- a. *Review* atas kinerja pemerintah
- b. Pembinaan SDM
- c. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi
- d. Pengendalian fisik atas aset
- e. Penetapan dan *review* atas indikator dan ukuran kerja
- f. Pemisahan fungsi
- g. Otoritas atas transaksi dan kejadian yang penting
- h. Pencatatan yang akurat dan tepat waktu
- i. Pembatas aset atas sumber daya dan pencatatannya
- j. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatan
- k. Dokumentasi yang baik

4. Informasi dan Komunikasi

Informasi hendaknya tercatat dan dilaporkan pada pihak pimpinan sebuah lembaga pemerintahan serta berbagai pihak lain yang ditetapkan. Penyajian informasi sesuai dengan bentuk serta sasaran tertentu dan ketepatan waktu, sehingga pimpinan dapat mengendalikan tanggungjawabnya secara langsung. Adapun informasi serta komunikasi diantaranya:

- a. Sarana komunikasi
- b. Manajemen sistem informasi

5. Pemantauan Pengendalian Internal

Hendaknya pemantauan ini dapat memberikan penilaian atas kualitas kinerja antar periode atau memberikan kepastian bahwa rekomendasi hasil audit serta *review* lainnya dapat segera dilakukan tindak lanjut.

Adapun kegiatan ini dapat dilaksanakan sebagai berikut:

- a. Pemantauan berkelanjutan
- b. Evaluasi terpisah
- c. Tindak lanjut

Unsur-unsur pengendalian internal yang telah dijelaskan diatas akan menjadi dimensi sebagai pengukuran variabel pengendalian internal. Variabel pengendalian internal ini diukur menggunakan kuesioner Allorante (2020) yang dimodifikasi.

2.5. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.5.1. Definisi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sugijanto (2002), menyatakan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menjadi persyaratan wajib untuk menciptakan pemerintah yang baik atau *good governance* serta memiliki kewibawaan. Prinsip-prinsip *good governance* sendiri yaitu:

1. Transparansi
2. Akuntabilitas
3. Partisipasi

Demi menciptakan *good governance* setiap instansi pemerintah yang akan melaporkan anggaran wajib mempertanggungjawabkan berhasil atau gagalnya pelaksanaan misi dari lembaga dalam mencapai tujuan serta sasaran yang sudah ditetapkan.

Selain itu Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 telah menjelaskan definisi dari sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yaitu:

“serangkaian kegiatan, alat, serta prosedur yang tersistem yang perancangannya dilakukan dengan tujuan menetapkan, mengukur, mengumpulkan data, mengklasifikasikan, mengikhtisarkan, melaporkan kinerja pada perusahaan pemerintahan guna memberikan pertanggungjawaban serta meningkatkan kinerja lembaga pemerintahan.”

Akuntabilitas ini dapat dilaksanakan dengan mencerminkan indikator kinerja yang merupakan ukuran secara jumlah dan kualitas yang memberikan

gambaran tingkat pencapaian suatu sasaran serta tujuan yang ditetapkan dengan indikator *input* atau masukan, *output*, proses, manfaat, serta dampak.

Lembaga Administrasi Negara (2003), juga menjelaskan definisi dari akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai berikut:

“wujud dari keharusan dalam sebuah lembaga pemerintahan dalam mempertanggungjawabkan berhasil atau gagalnya pelaksanaan misi lembaga dalam mencapai tujuan dan sasaran yang sudah ditetapkan melalui alat pertanggungjawaban yang periodik.”

Dari beberapa definisi yang telah diuraikan, maka kesimpulannya yaitu akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah perwujudan atau pertanggungjawaban seseorang atau unit organisasi untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan dalam dokumen perencanaan melalui alat pertanggungjawaban secara periodik.

2.5.2. Dimensi Akuntabilitas

Mardiasmo (2002), mengatakan bahwa akuntabilitas publik memiliki kaitan dengan kewajiban untuk memberikan penjelasan serta menjawab berbagai pertanyaan berkenaan dengan apa yang sudah, sedang, serta direncanakan akan dilaksanakan organisasi sektor publik, empat dimensi yang hendaknya dapat dipenuhi oleh lembaga sektor publik diantaranya yakni:

1. Akuntabilitas Kejujuran dan Akuntabilitas Hukum

Akuntabilitas kejujuran yakni akuntabilitas yang memiliki kaitan erat dengan penghindaran atau penyalahgunaan jabatan. Sementara akuntabilitas hukum memiliki kaitan erat dengan jaminan kepatuhan

pada hukum serta aturan lain yang diisyaratkan dalam menggunakan sumber dana publik.

2. Akuntabilitas Proses

Akuntabilitas proses memiliki kaitan dengan keberadaan prosedur yang digunakan dalam menjalankan tugas dengan cukup baik dalam mencukupkan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, serta prosedur akuntansi. Akuntabilitas proses dapat dimanifestasikan melalui pemberian layanan publik dengan cepat, responsif serta murah.

3. Akuntabilitas Program

Akuntabilitas program memiliki kaitan dengan pertimbangan penetapan tujuan yang dapat dicapai atau tidak serta mempertimbangkan alternatif yang memberikan hasil yang optimal dengan pembiayaan yang minim atau sedikit.

4. Akuntabilitas Kebijakan

Akuntabilitas kebijakan memiliki kaitan dengan pertanggungjawaban pemerintah pusat ataupun daerah atas kebijakan yang ditetapkan pemerintah pada DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Selain itu akuntabilitas juga terbagi dari dua jenis akuntabilitas, menurut Mahmudi (2013), dua jenis akuntabilitas tersebut yaitu:

1. Akuntabilitas Vertikal

Akuntabilitas yang dimaksudkan yakni pada otoritas yang lebih tinggi seperti akuntabilitas pada dinas yaitu kepada bupati ataupun walikota,

menteri pada presiden, kepala unit pada kepala cabang, dan sebagainya.

2. Akuntabilitas Horizontal

Akuntabilitas horizontal yakni akuntabilitas yang ditujukan pada kepala publik secara luas pada sesama lembaga lain yang tidak ada korelasi dengan bawahan.

2.5.3. Prinsip-Prinsip Akuntabilitas

Menurut LAN dan BPKP (2000), prinsip-prinsip akuntabilitas yaitu sebagai berikut:

1. Harus terdapat komitmen dari pimpinan serta keseluruhan staff lembaga untuk mengelola dan melaksanakan misi sehingga berjalan akuntabel.
2. Harus terdapat sistem yang dapat memberikan jaminan dalam menggunakan sumber daya yang konsisten dengan aturan perundangan yang diberlakukan.
3. Harus bisa menunjukkan tingkat capaian tujuan serta sasaran yang telah ditentukan.
4. Harus memiliki orientasi pada capaian misi serta visi dan juga hasil serta manfaat yang didapatkan.
5. Harus jujur, objektif, transparan, inovatif sebagai katalisator perubahan manajemen pemerintah yang berbentuk pemutakhiran model serta teknik dalam mengukur kinerja serta penyusunan laporan keuangan yang akuntabel.

2.5.4. Indikator Akuntabilitas Kinerja

Menurut penyelenggaraan SAKIP (LAN, 2003) sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah terdiri dari berbagai komponen yang merupakan satu kesatuan, yaitu:

1. Perencanaan Stratejik

Perencanaan stratejik yakni sebuah proses yang orientasinya pada hasil yang hendak dicapai selama jangka waktu 1 hingga 5 tahun yang tersistem dan saling berkaitan dengan memperhatikan aspek potensi, peluang, serta kendala yang dimiliki yang memungkinkan untuk timbul.

2. Perencanaan Kinerja

Rencana kinerja yakni proses menetapkan kegiatan yang sifatnya tahunan serta indikator kinerja yang didasarkan pada program, kebijakan, serta sasaran yang sudah ditetapkan dalam perencanaan stratejik. Hasil ini dapat berbentuk kinerja tahunan.

3. Pengukuran Kinerja

Pengukuran kinerja yakni proses yang tersistem serta berkesinambungan untuk memberikan penilaian atas berhasil atau gagalnya kegiatan yang disesuaikan dengan program, sasaran, serta kebijakan serta tujuan yang sudah ditetapkan dalam perwujudan visi, misi, serta strategi instansi pemerintah. Proses yang dimaksud untuk memberikan penilaian pada tiap indikator kinerja berguna untuk menggambarkan tentang berhasil atau gagalnya pencapaian tujuan serta sasaran.

4. Pelaporan Kinerja

Laporan kinerja yakni bentuk akuntabilitas dari pelaksanaan fungsi serta tugas yang dipercayakan pada setiap instansi pemerintah atas penggunaan anggaran. Hal yang paling dibutuhkan dalam penyusunan laporan kinerja yakni pengukuran kinerja serta evaluasi dan pengukuran yang rinci serta memadai.

Indikator akuntabilitas kinerja yang telah dijelaskan diatas akan menjadi dimensi sebagai pengukuran variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah ini diukur dengan menggunakan kuesioner Tussakdiyah (2017) yang dimodifikasi.

2.6. Kerangka Konseptual

2.6.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Menurut Jensen dan Meckling (1976), hubungan keagenan adalah:

“hubungan kontrak yang mana satu atau beberapa orang (*principal*) bertindak sebagai pemilik atau pihak yang memberikan pekerjaan pada pihak lain (*agent*), untuk melakukan pekerjaan atau jasa mendelegasikan wewenang pada agent untuk mengambil keputusan yang diberikan oleh principal”

Pada teori ini dijelaskan tentang dua pelaku ekonomi yang saling bertentangan yaitu *principal* dan *agent*, hal tersebut terjadi disebabkan oleh adanya perbedaan kepentingan antara *principal* dan *agent*. *Principal* yang dimaksud disini yaitu pemegang saham, sedangkan *agent* adalah manajemen yang bekerja sama dengan pemegang saham. Gudono (2009), mengatakan teori keagenan ini dibangun sebagai upaya untuk memahami dan memecahkan masalah yang muncul manakala ada

ketidaklengkapan informasi pada saat melakukan kontrak (perikatan). *Principal* disini menyediakan dana dan fasilitas untuk memenuhi kebutuhan operasi perusahaan. Kemudian *agent* sebagai pengelola wajib untuk melakukan pengelolaan perusahaan sebagaimana yang telah *principal* percayakan kepadanya untuk meningkatkan kesejahteraan yang dimiliki oleh pemilik. Sebagai gantinya pihak *agent* akan mendapat gaji, bonus, serta kompensasi lain (Haryono, 2005)

Pada penelitian ini, hubungan teori keagenan dengan penelitian adalah pada pemerintah yang bertindak sebagai *agent* dan masyarakat sebagai *principal*. Akuntabilitas kinerja yakni kewajiban pihak yang memegang amanah untuk mempertanggungjawabkan, menyajikan, melaporkan, serta mengungkapkan berbagai kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya pada pihak yang memberikan amanah untuk meminta hak dan pertanggungjawaban (Mardiasmo, 2002). Dalam hal ini pemerintah bertanggungjawab memberikan informasi yang akuntabel dan dapat bermanfaat bagi kesejahteraan masyarakat.

2.6.2. Hubungan Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Penerapan anggaran berbasis kinerja tentunya memiliki hubungan dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah seperti yang dikatakan Bastian (2006), yaitu:

“usaha penciptaan serta mengelola anggaran dengan basis kinerja yang diharapkan dapat mencukupi berbagai tuntutan serta kebutuhan dari masyarakat yakni terbentuknya semangat desentralisasi, demokrasi, transparansi, serta akuntabilitas dalam kegiatan penyelenggaraan pemerintahan secara umum serta proses pengelolaan keuangan daerah”

Anggaran dengan basis kinerja ini secara mendasar merupakan sistem dalam menyusun serta mengelola anggaran daerah yang orientasinya pada pencapaian hasil atau kinerja seperti penyusunan APBD yang didasarkan pada pendekatan prestasi kinerja yang hendak dicapai. PP No 90 Tahun 2010 menyatakan bahwa penganggaran berbasis kinerja bertujuan untuk meningkatkan kualitas anggaran publik selain itu secara jelas menginstruksikan anggaran kemeterian/lembaga menggunakan anggaran berbasis kinerja dalam menyusun rencana anggaran belanja. Untuk mencapai kualitas anggaran, perlu diperoleh informasi dan fakta kinerja sebagai alat yang digunakan dalam penetapan pengalokasian anggaran.

Penerapan anggaran berbasis kinerja juga memiliki hubungan dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang dijelaskan pada teori keagenan. Teori keagenan menjelaskan bahwa *agent* harus bertanggungjawab atas wewenang yang telah diberikan oleh *principal*, sama halnya dengan harus bertanggungjawab atas laporan kinerja yang nantinya akan diberikan. Penegakan supremasi hukum dalam mengelola pendapatan yang lemah merupakan salah satu contoh permasalahan mengenai aturan ketentuan hukum untuk menunjang pendapatan masih lemah, sehingga dampaknya yaitu terjadi pendapatan daerah yang belum maksimal. Oleh karena itu menerapkan anggaran berbasis kinerja merupakan salah satu tanggungjawab yang dapat dilakukan untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2.6.3. Hubungan Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Kualitas laporan keuangan tentunya juga memiliki hubungan dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah seperti yang dikatakan oleh Urip (2008), mengenai kualitas laporan keuangan, yaitu:

“terdapat dampak dari kualitas laporan keuangan pada akuntabilitas yakni secara teori penerapan akuntansi sektor publik dan juga pemberian pengawasan pada analisa laporan keuangan instansi pemerintahan yang memberikan dampak pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan baik secara parsial atau simultan”

Sesuai dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 yang mengatakan bahwa terdapat hubungan terkait Standar Akuntansi Pemerintah dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah, hal tersebut juga didukung untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Alokasi belanja langsung dan belanja tidak langsung yang belum proporsional akibat kebijakan belanja pegawai merupakan salah satu contoh masalah pada BKD Kabupaten Indramayu, hal tersebut berhubungan dengan kualitas laporan keuangan dimana masih terjadi selisih sehingga menyebabkan hasil yang tidak proporsional.

Kualitas laporan keuangan yang baik akan menghasilkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik pula, hal tersebut dijelaskan dalam teori keagenan. Hubungan teori keagenan ini terjadi pada pemerintahan antara pemerintah sebagai *agent* dan masyarakat sebagai *principal*. Pemerintah disini dapat menetapkan kebijakan yang hanya mengedepankan pemerintah serta mengorbankan kesejahteraan masyarakat, maka untuk meminimalisir konflik tersebut perlu adanya pengawasan oleh *principal* atas apa akan yang dilaksanakan

oleh pihak manajemen. Penyajian laporan keuangan serta pengungkapan informasi pada publik yakni merupakan bentuk alat dalam mengawasi guna meminimalisir konflik keagenan. Maka dengan terciptanya kualitas Laporan keuangan yang baik dapat dipastikan bahwa agent benar-benar menjalani tugas dengan baik pula, hal tersebut juga dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2.6.4. Hubungan Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengendalian internal juga memiliki hubungan dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sistem pengendalian internal yang baik pada suatu organisasi akan mampu menciptakan hasil kegiatan yang baik pula, dengan menciptakan aktivitas yang efektif dan efisien maka akan memberikan dampak positif bagi kinerja organisasi tersebut. Sesuai dengan PP Nomor 60 Tahun 2008 yang mengatakan bahwa kegiatan pengendalian dapat membantu memastikan bahwa arah pimpinan instansi pemerintah dilaksanakan. Menurut Jensen dan Meckling (1976), kinerja karyawan yang baik ditunjang dengan mengendalikan pengendalian internal yang efektif. Maka dalam meningkatkan kinerja instansi pemerintah yang baik diperlukan adanya sistem pengendalian internal, agar pemerintah dapat mengetahui dana publik yang digunakan oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Pengendalian internal merupakan proses yang dijalankan untuk memberikan kepastian dan keyakinan yang layak mengenai tujuan manajemen secara efektif dan efisien. Menurut teori keagenan (*agency theory*) perbedaan antara

agent dan *principal* menyebabkan terjadinya konflik pada suatu perusahaan. Dalam penelitian ini yang dimaksud dengan *agent* adalah pemerintah, sedangkan *principal* sendiri yaitu masyarakat. Teori ini berhubungan dengan kinerja karyawan, maka dengan adanya pengendalian internal yang baik diharapkan akan mewujudkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik pula.

2.7. Penelitian Terdahulu

Sampai saat ini masih banyak penelitian yang mengangkat topik mengenai akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, di mana penelitian-penelitian tersebut menggunakan variabel-variabel yang sejenis maupun berbeda. Dalam penelitian ini telah terdapat beberapa penelitian terdahulu sebagai acuan untuk menyusun penelitian mengenai akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penelitian pertama dilakukan oleh Wahyuni (2018), mengenai pengaruh kebijakan dalam menyusun anggaran serta penerapan anggaran dengan basis kinerja pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian ini menggunakan 54 sampel yang telah dijawab oleh responden. Hasil dari penelitian ini mengatakan bahwa penyusunan anggaran berbasis kinerja memberikan pengaruh positif pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Reyhan (2017), berkenaan dengan pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintah serta kualitas laporan keuangan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dalam penelitian ini menggunakan 45 sampel yang diambil dari 15 Dinas pada Provinsi Sumatera Utara. Diperoleh hasil bahwa diterapkannya standar

akuntansi pemerintah serta kualitas laporan keuangan memberikan pengaruh positif pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Tussakdiyah (2017) melakukan penelitian berkenaan dengan pengaruh dari kualitas laporan keuangan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Kabupaten Ogan ilir. Digunakan 35 sampel yang dipilih dari Badan Pengelola Keuangan Aset Daerah BPKAD Kabupaten Oganilir. Hasil penelitian ini memberikan pernyataan bahwa kualitas laporan keuangan memberikan pengaruh positif pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Kemudian penelitian keempat dilakukan oleh Allorante (2020), berkenaan dengan pengaruh partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan serta pengendalian internal pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah provinsi Kalimantan Barat. Penelitian ini menggunakan 107 sampel yang diambil dari seluruh OPD pada Provinsi Kalimantan Barat. Ditemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan, serta pengendalian internal memberikan pengaruh positif dan signifikan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Kemudian Silalahi (2017), melaksanakan penelitian berkenaan dengan pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal, serta sistem pelaporan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi pada Kabupaten Serdang Bedagai. Dalam penelitian ini digunakan sampel sebanyak 94 orang sebagai responden yang diambil dari 47 SKPD di Kabupaten Serdang Bedagai. Hasil penelitian ini mengatakan

bahwa kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal, dan sistem pelaporan memberikan pengaruh positif secara signifikan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan. Sementara kejelasan sasaran anggaran tidak memberikan pengaruh positif pada akuntabilitas lembaga pemerintahan. Berikut merupakan tabel penelitian terdahulu:

Tabel 2. 1
Hasil Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul	Variabel	Hasil Penelitian
1	Wahyuni (2018)	Pengaruh Kebijakan Penyusunan Anggaran Dan Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	X1 = Kebijakan Penyusunan Anggaran X2 = Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Kebijakan penyusunan anggaran serta penerapan anggaran berbasis kinerja memberikan pengaruh positif dan signifikan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah
2	Reyhan (2017)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Dan Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Pada SKPD Propinsi Sumatera Utara)	X1 = Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah X2 = Kualitas Laporan Keuangan Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Diterapkannya standar akuntansi pemerintah serta kualitas laporan keuangan memberikan pengaruh positif pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

3	Tussakdiyah (2017)	Pengaruh Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Di Kabupaten Ogan Ilir (Studi Kasus Pada BPKAD Kabupaten Ogan Ilir)	X = Kualitas Laporan Keuangan Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Kualitas laporan keuangan memberikan pengaruh positif pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara signifikan
4	Allorante (2020)	Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, Dan Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Provinsi Kalimantan Barat	X1 = Partisipasi Anggaran X2 = Kejelasan Sasaran Anggaran X3 = Sistem Pelaporan X4 = Pengendalian Internal Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan serta pengendalian internal memberikan pengaruh pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara positif serta signifikan, sedangkan partisipasi anggaran tidak berpengaruh positif
5	Silalahi (2017)	Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating Pada	X1 = Kejelasan Sasaran Anggaran X2 = Pengendalian Internal X3 = Sistem Pelaporan	Kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal, serta sistem pelaporan memberikan pengaruh pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara positif dan signifikan

		Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai	Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	
--	--	---	---	--

(*sumber*: Penelitian Terdahulu)

2.8. Pengembangan Hipotesis

2.8.1. Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Bastian (2017), memberikan pernyataan bahwa penerapan anggaran dengan basis kinerja yakni sistem anggaran yang dioerintasikan pada keluaran organisasi dan memiliki korelasi yang erat dengan visi serta misi dan juga perencanaan strategis suatu organisasi. Dengan adanya penerapan anggaran dengan basis kinerja, diharapkan anggaran tersebut dapat digunakan untuk mendorong peningkatan kesejahteraan masyarakat serta mendapatkan dukungan dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja pemerintah. Seperti pada teori keagenan yang menjelaskan bahwa *agent* sebagai pemerintah dan *principal* adalah masyarakat, hal ini menyatakan bahwa *agent* harus dapat memberi wewenang dan tanggungjawab yang sesuai kepada *principal* dengan menerapkan anggaran dengan basis kinerja untuk mendorong meningkatnya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Anggaran dengan basis kinerja ini termasuk dalam sistem penyusunan dan pengelolaan anggaran daerah yang berorientasi pada pencapaian hasil atau kinerja. Kinerja yang dimaksud yaitu kinerja yang memberikan gambaran berkenaan dengan efisiensi serta efektivitas dalam memberikan layanan publik, yang artinya hendaknya berdasarkan pada kepentingan publik.

Hasil penelitian yang dilakukan Wahyuni (2018), menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja memberikan dampak positif serta signifikan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan. Dari paparan penelitian terdahulu maka ditetapkan hipotesis sebagai berikut:

H1 = Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

2.8.2. Pengaruh Kualitas Laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Hanafi dan Halim (2007), laporan keuangan adalah salah satu sumber informasi yang penting disamping informasi industri, kondisi perekonomian, pangsa pasar perusahaan, kualitas manajemen dan lainnya. Kualitas laporan keuangan yakni suatu faktor yang mendatangkan dukungan untuk dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga kualitas laporan keuangan memiliki dampak pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan terciptanya kualitas laporan keuangan yang baik, maka akuntabilitas kinerja instansi pemerintah juga dapat membaik. Namun sering terjadi konflik yang terjadi seperti penjelasan pada teori keagenan. Konflik antara pemerintah yang mementingkan kepentingannya sendiri dan tidak mementingkan kesejahteraan masyarakat. Oleh sebab itu pengawasan diperlukan untuk mengurangi terjadinya konflik antara *principal* sebagai masyarakat dan *agent* sebagai pemerintah. Penyajian laporan keuangan serta pengungkapan informasi pada publik yakni merupakan bentuk alat dalam mengawasi guna meminimalisir konflik keagenan.

Dengan terciptanya laporan keuangan yang berkualitas maka dapat juga meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik.

Reyhan (2017), memperoleh hasil bahwa diterapkannya standar akuntansi pemerintah serta kualitas laporan keuangan memberikan dampak positif pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan. Tussakdiyah (2017) memperoleh hasil bahwa bahwa kualitas laporan keuangan memberikan dampak positif pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan hasil penelitian terdahulu, maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H2 = Kualitas Laporan Keuangan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.8.3. Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Mulyadi (2013), pengendalian internal adalah

“terdiri atas struktur organisasi, model serta ukuran yang terkoordinasi untuk menjaga kekayaan yang dimiliki perusahaan, melakukan pengecekan keandalan serta ketelitian data akuntansi memberikan dorongan efisiensi serta kepatuhan kebijakan manajemen.”

Kegiatan pengendalian internal pada suatu organisasi pemerintah daerah dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal tersebut dapat dijelaskan dalam teori keagenan yang berhubungan dengan kinerja karyawan. Jensen dan Meckling (1976), menemukan bahwa kinerja karyawan yang baik didorong dengan pengendalian internal yang cukup efektif. Selain itu, kontrak yang mengikat *agent* dan *principal* mewajibkan *agent* untuk melakukan pekerjaan atas nama *principal*, dan sebaliknya *principal* juga harus memberikan upah kepada

agent sesuai dengan keahlian dan kontrak atas pekerjaan yang telah dilakukan. Namun ketika karyawan tidak bekerja sesuai dengan harapan, maka akan terjadi konflik karena kepentingan pemilik tidak terpenuhi. Oleh sebab itu suatu pengendalian internal pada sebuah organisasi harus dilakukan secara efisien dan efektif. Dilaksanakannya pengendalian internal pada instansi pemerintah dapat meminimalisir masalah dan terhindar dari perilaku curang serta tindakan penyelewangan yang tidak dikehendaki. Oleh sebab itu suatu instansi pemerintah yang menjalankan pengendalian internal dengan baik dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Allorante (2020), menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan, serta pengendalian internal memberikan dampak yang positif dan signifikan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Silalahi (2017), mengatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran, pengendalian internal, dan sistem pelaporan memberikan dampak positif secara signifikan pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan. Berdasarkan hasil penelitian terdahulu, maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut

**H3 = Pengendalian Internal berpengaruh positif terhadap
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**