

BAB II

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Akuntabilitas

Akuntabilitas adalah dasar pelaporan keuangan di pemerintah berdasarkan hak rakyat untuk mengetahui dan menerima eksplanasi atas pengumpulan dan penggunaan sumber daya (Mardiasmo, 2006). Dalam hal ini akuntabilitas memungkinkan masyarakat untuk menilai pertanggungjawaban pemerintah atas semua kegiatan yang telah dilakukan.

2.1.1. Kinerja

Berdasarkan Peraturan Presiden No. 29 Tahun 2014, kinerja merupakan keluaran/hasil dari kegiatan/program yang telah atau hendak dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur. Salah satu tujuan adanya pengukuran kinerja yaitu instansi dapat melakukan evaluasi dan mengambil keputusan dalam upaya meningkatkan kinerja instansi dan akuntabilitas kinerja instansi.

2.1.2. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dalam Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara No. 239/IX/6/8/2003 tentang Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Intansi Pemerintah, akuntabilitas kinerja intansi pemerintah adalah

“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.”

Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) merupakan laporan yang menjadi wujud dari hasil pertanggungjawaban yang telah disusun sedemikian rupa (Hoesada, 2016). Menurut Lembaga Administrasi Negara No. 239/IX/6/8/2003 tentang Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, LAKIP memiliki peran sebagai alat kendali, alat penilai kualitas kinerja serta alat yang mendorong terwujudnya *good governance* di dalam kerangka akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Pengguna LAKIP akan dengan mudah untuk menilai dan mengevaluasi seluruh aktivitas yang telah dilakukan dalam upaya perbaikan kinerja instansi pemerintah.

2.1.3. Prinsip Pelaksanaan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Berdasarkan Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara No. 239/IX/6/8/2003 tentang Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi, pelaksanaan AKIP harus berdasarkan antara lain pada prinsip – prinsip sebagai berikut:

1. Terdapat komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
2. Berdasarkan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan asas-asas umum penyelenggaraan negara.

3. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.
4. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, hasil serta manfaat yang diperoleh.
5. Jujur, objektif, transparan, dan akurat.
6. Menyajikan keberhasilan dan kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

2.1.4. Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan atau Pusdiklatwas BPKP (2007), sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan suatu tatanan, instrumen serta metode pertanggungjawaban yang meliputi berbagai tahap sebagai berikut:

1. Penetapan perencanaan stratejik

Tahap ini meliputi penyusunan visi, misi, tujuan serta sasaran yang ditetapkan. Lalu akan dijabarkan dalam perencanaan kinerja tahunan yang dibuat setiap tahun.

2. Pengukuran kinerja

Pada tahap ini dilakukanlah pengumpulan dan pencatatan data kinerja.

3. Pelaporan kinerja

Pada akhir suatu periode, Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) menjadi bentuk capaian kinerja yang dilaporkan kepada pihak yang berkepentingan.

4. Pemanfaatan informasi kinerja bagi perbaikan kinerja secara berkesinambungan

Informasi yang termuat dalam LAKIP tersebut digunakan sebagai bahan untuk perbaikan kinerja instansi secara berkesinambungan.

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah ini digunakan sebagai indikator dalam mengukur variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah diukur menggunakan kuesioner Tambuk (2020) dan akan dikembangkan oleh peneliti.

2.2. Anggaran Berbasis Kinerja

2.2.1. Definisi Anggaran Berbasis Kinerja

Anggaran berbasis kinerja adalah sistem perencanaan, penganggaran, dan evaluasi yang mengutamakan pada hubungan antara anggaran dengan hasil yang diinginkan (Anggarini dan Puranto, 2010). Penganggaran yang berlandaskan pada kinerja pada dasarnya merupakan sistem penyusunan dan pengelolaan anggaran daerah yang berorientasi pada pencapaian hasil atau kinerja. Di sisi lain menurut Mahmudi (2016), anggaran berbasis kinerja adalah

“sistem penganggaran yang dilakukan dengan memperhatikan keterkaitan antara anggaran (*input*) dengan keluaran (*output*) dan hasil (*outcome*) yang diharapkan dari kegiatan serta program termasuk efisiensi dalam pencapaian keluaran dan hasil tersebut.”

Langkah pertama dalam proses penyusunan anggaran daerah yaitu dengan menampung dan memilah kebutuhan masyarakat yang akan dipenuhi dalam jangka waktu tertentu dan mengklasifikasikan jumlah nominal yang tertulis sehingga sebanding dengan kisaran kepentingan masyarakat tersebut. Anggaran

berbasis kinerja memerlukan penciptaan inovasi program dan kegiatan serta strategi untuk mengatasi keterbatasan sumber daya yang dimiliki. Konsep *value for money* dan pengawasan atas kinerja *output* sangat ditekankan dalam anggaran dengan pendekatan kinerja (Mardiasmo, 2018). Menurut Anggarini dan Puranto (2010), anggaran berbasis kinerja disebut efektif bila dapat menerangkan hubungan antara nilai uang dan hasil serta dapat menguraikan bagaimana hubungan itu terjadi.

2.2.2. Prinsip Anggaran Berbasis Kinerja

Halim dan Damayanti (2007) menyatakan bahwa terdapat lima prinsip anggaran berbasis kinerja yang perlu diperhatikan, yaitu:

1. **Transparansi dan Akuntabilitas Anggaran**

Informasi yang jelas tentang tujuan, sasaran, hasil dan manfaat yang dapat diperoleh masyarakat dari suatu program atau kegiatan yang dianggarkan harus ada di dalam anggaran.

2. **Disiplin Anggaran**

Pendapatan yang direncanakan menjadi estimasi yang terukur secara tepat yang nantinya dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan. Penggunaan dana pada setiap pos anggaran harus sesuai dengan kegiatan yang direncanakan.

3. Keadilan Anggaran

Pemerintah daerah berkewajiban untuk menggunakan anggarannya secara adil sehingga semua lapisan masyarakat dapat memperoleh manfaat dari penyediaan pelayanan tanpa terkecuali.

4. Efektivitas dan Efisiensi Anggaran

Azas efisiensi, tepat waktu, dan tepat guna serta dapat dipertanggungjawabkan merupakan sesuatu yang wajib diterapkan dalam penyusunan anggaran.

5. Disusun dengan Pendekatan Kinerja

Pencapaian hasil kerja dari perencanaan alokasi biaya yang telah ditetapkan merupakan hal yang utama dalam penyusunan anggaran dengan pendekatan kinerja.

2.2.3. Tujuan Anggaran Berbasis Kinerja

Meningkatkan efisiensi alokasi dan produktivitas dari belanja pemerintah menjadi tujuan dari disusunnya anggaran berbasis kinerja. Menurut Bastian (2010), terdapat empat tujuan anggaran berbasis kinerja, yaitu:

1. Untuk mengkomunikasikan strategi dengan lebih baik (*top down dan bottom up*).
2. Untuk menaksir kinerja keuangan dan non-keuangan secara seimbang sehingga dapat ditelaah kemajuan pencapaian strategi.

3. Untuk menunjang pemahaman kepentingan *middle and lower manager* dan memotivasi dalam rangka menggapai *goal congruence*.
4. Menjadi media dalam menggapai kepuasan yang didasarkan pada pendekatan individual dan kemampuan kolektif yang logis.

2.2.4. Elemen Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (2008), terdapat lima elemen utama anggaran berbasis kinerja, yaitu:

1. Visi dan Misi

Visi adalah sesuatu yang ingin digapai oleh pemerintah dalam waktu jangka panjang sedangkan misi adalah gambaran bagaimana visi tersebut akan dicapai.

2. Tujuan

Tahapan yang wajib dilewati dalam upaya menggapai visi dan misi yang telah ditentukan merupakan tujuan yang digambarkan dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) Nasional. Tujuan ini sendiri memberikan gambaran arah yang jelas serta tantangan yang akan dihadapi.

3. Sasaran

Sasaran dapat digunakan sebagai alat bantu dalam penyusunan anggaran untuk mencapai tujuan dengan menetapkan tujuan yang spesifik dan terukur.

4. Program

Program adalah sekumpulan aktivitas yang akan dilaksanakan sebagai upaya mencapai tujuan dan sasaran.

5. Kegiatan

Kegiatan merupakan serangkaian pelayanan yang bertujuan untuk menghasilkan *output* dan *outcome* untuk pencapaian suatu program.

2.2.5. Tahapan Siklus Anggaran

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 21 Tahun 2011, tahapan siklus anggaran dalam penerapan anggaran berbasis kinerja adalah sebagai berikut:

1. Perencanaan Anggaran

Agar kegiatan pembangunan berjalan efektif, efisien, dan tepat sasaran maka perlu dilakukan perencanaan pembangunan yang baik serta keseragaman peraturan.

2. Implementasi Anggaran

Implementasi anggaran pendapatan, belanja dan pembiayaan merupakan wujud dari pelaksanaan APBD. Implementasi anggaran oleh kepala OPD dilakukan setelah Dokumen Pelaksanaan Anggaran OPD (DPA-OPD) dengan persetujuan sekretaris daerah.

3. Pelaporan/Pertanggungjawaban Anggaran

Laporan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran dilaksanakan secara periodik yang mencakup:

- a. Laporan realisasi anggaran OPD
- b. Neraca OPD
- c. Catatan atas laporan keuangan OPD

4. Evaluasi Kinerja

Aktivitas untuk menilai keberhasilan dan kegagalan suatu organisasi dalam melaksanakan tugas dan fungsi yang telah diberikan.

Tahapan siklus anggaran ini menjadi indikator yang digunakan dalam mengukur variabel anggaran berbasis kinerja. Variabel anggaran berbasis kinerja dalam penelitian ini diukur menggunakan kuesioner Tambuk (2020) dan dikembangkan oleh peneliti.

2.3. Sistem Pelaporan

Setiap entitas pelaporan yang terdiri dari pemerintah pusat, pemerintah daerah, kementerian negara/lembaga dan bendahara umum negara wajib menyusun dan menyajikan laporan keuangan serta laporan kinerja dalam rangka pertanggungjawaban APBN/APBD. Pelaporan kinerja menggambarkan kewajiban dalam menyajikan dan melaporkan kinerja seluruh kegiatan dan sumber daya yang perlu dipertanggungjawabkan (Bastian, 2010). Kemudian Halim (2007) menyatakan jika laporan keuangan menjadi wujud pertanggungjawaban

pengelolaan keuangan negara/daerah selama satu periode, sedangkan laporan kinerja secara ringkas dan lengkap merangkum hasil kinerja yang disusun berdasarkan rencana kerja yang ditetapkan sebagai bagian dari pelaksanaan APBN/APBD.

Menurut Mardiasmo (2009), sistem pelaporan keuangan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan (pimpinan unit anggaran) kepada atasan (kepala bagian anggaran). Memberikan informasi tentang posisi keuangan, kinerja dan arus kas suatu organisasi menjadi tujuan umum dari pelaporan keuangan sektor publik. Informasi ini nantinya dapat digunakan oleh pemangku kepentingan untuk membuat dan mengevaluasi keputusan tentang alokasi sumber daya yang digunakan suatu entitas dalam aktivitasnya dalam menggapai tujuan. Laporan yang baik dibutuhkan sebagai upaya menjunjung akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Untuk menghasilkan laporan yang baik diperlukan sistem pelaporan yang baik pula. Tanpa sistem pelaporan yang baik maka laporan yang dihasilkan tidak dapat memberikan informasi yang berkualitas bagi penggunaannya.

2.3.1. Komponen Laporan Keuangan

Menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 dengan menggunakan standar akuntansi berbasis akrual, terdapat tujuh komponen laporan keuangan pemerintah, yaitu:

1. Laporan Realisasi Anggaran
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
3. Neraca

4. Laporan Operasional
5. Laporan Arus Kas
6. Laporan Perubahan Ekuitas
7. Catatan Atas Laporan Keuangan

2.3.2. Indikator Sistem Pelaporan

Mahsun (2006) menyatakan bahwa terdapat empat indikator sistem pelaporan, yaitu:

1. Akuntabilitas

Memiliki tanggung jawab untuk mengelola sumber daya serta mengimplementasikan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan.

2. Manajemen

Membantu para pengguna dalam menilai pengimplementasian kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan.

3. Transparansi

Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada publik berdasarkan pertimbangan bahwa publik berhak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah.

4. Keseimbangan Antar Generasi

Memungkinkan para pengguna untuk mengetahui kecukupan pendapatan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai

seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi mendatang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

Variabel sistem pelaporan dalam penelitian ini diukur menggunakan kuesioner Agustin (2018) serta dikembangkan oleh peneliti.

2.4. Sistem Pengendalian Internal

2.4.1. Pengertian Sistem Pengendalian Internal

Sistem Pengendalian Internal menjadi arahan dalam penyelenggaraan dan tolok ukur pengujian efektivitas dalam rangka tercapainya tujuan aktivitas instansi pemerintahan. Menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008, pengertian Sistem Pengendalian Intern adalah

“proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.”

Pengendalian internal memiliki kedudukan penting dalam membangun suasana kondusif dalam instansi pemerintah, karena peran dalam pengendalian internal adalah mengendalikan semua kegiatan yang terdapat di instansi atau organisasi. Kemudian, Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) sendiri merupakan suatu langkah nyata pemerintah dalam memberikan tumpuan bagi pemerintah daerah agar pengelolaan keuangan dapat dilakukan secara akuntabel dan transparan (Nurillah, 2014).

2.4.2. Tujuan Sistem Pengendalian Internal

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008, tujuan dari Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah

“untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.”

Dengan diterapkannya SPIP ini bertujuan untuk untuk membangun budaya pengawasan terhadap seluruh organisasi dan kegiatan sehingga perilaku yang mengancam kerugian negara dapat dikenali, diminimalisir atau dihindari sejak awal. Selain itu, penerapan sistem pengendalian internal sendiri merupakan suatu upaya untuk mengarahkan, mengawasi, dan mengukur sumber daya suatu organisasi serta berperan penting dalam pencegahan dan pendeteksian *fraud*.

2.4.3. Unsur Sistem Pengendalian Internal

Kegiatan pemerintahan memerlukan pengendalian untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel. Sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008, terdapat lima unsur sistem pengendalian intern, yaitu:

1. Lingkungan Pengendalian

Pemimpin instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya, melalui penegakan integritas dan etika, komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan yang kondusif, pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan,

pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia, perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif, dan hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

2. Penilaian Risiko

Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan penilaian risiko yang terdiri atas:

a. Identifikasi Risiko

Identifikasi risiko dilaksanakan dengan menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif, menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal, dan menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko.

b. Analisis Risiko

Analisis risiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan instansi pemerintah dan pimpinan instansi pemerintah juga menerapkan prinsip kehati-hatian dalam menentukan tingkat risiko yang dapat diterima.

3. Kegiatan Pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan.

4. Informasi dan Komunikasi

Pimpinan instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif yang dapat dicapai dengan menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi serta mengelola, mengembangkan dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

5. Pemantauan

Pemantauan terhadap sistem pengendalian internal akan menemukan kekurangan serta meningkatkan efektivitas pengendalian. Pengendalian internal dapat dimonitor secara efektif melalui penilaian khusus atau sejalan dengan usaha manajemen. Usaha pemantauan terakhir dapat dilakukan dengan cara mengamati pegawai-pegawai atau tanda-tanda peringatan yang diberikan oleh sistem akuntansi.

Variabel sistem pengendalian internal dalam penelitian ini diukur menggunakan kuesioner Tambuk (2020) serta dikembangkan oleh peneliti.

2.5. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Menurut Rankin, et al. (2012), teori agensi digunakan untuk memahami hubungan di mana seseorang atau sekelompok orang (*principal*) menggunakan jasa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa aktivitas atas nama mereka. Pada penelitian ini, hubungan antara *principal* dan *agent* terwujud dalam hubungan antara rakyat dan pemerintah daerah. Rakyat bertindak sebagai *principal* sementara pemerintah daerah bertindak sebagai *agent*.

Pemerintah daerah selaku *agent* memiliki kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas serta kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada rakyat selaku pemberi amanah atau *principal*. Teori keagenan menyatakan bahwa dalam prakteknya terdapat kepentingan yang berbeda antara *principal* dan *agent* sehingga menimbulkan konflik kepentingan atau *agency problem*. Untuk mengurangi *agency problem*, maka diperlukan pemantauan oleh *principal* atas apa yang dilakukan oleh *agent*. Dalam hal ini, Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) merupakan salah satu bentuk alat pemantauan. Selain itu, LAKIP merupakan sebuah bentuk pertanggungjawaban dari pemerintah daerah kepada masyarakat.

2.6. Hubungan Antar Variabel

2.6.1. Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi

Pemerintah

Anggaran berbasis kinerja yang merupakan sistem perencanaan, penganggaran, dan evaluasi yang mengutamakan pada hubungan antara anggaran dengan hasil yang diinginkan (Anggarini dan Puranto, 2010). Keterkaitan yang jelas antara pendapatan, pengeluaran dan hasil yang diharapkan serta mendukung terwujudnya sistem pemerintahan yang baik dapat dilihat pada anggaran berbasis kinerja. Jika suatu organisasi gagal menerapkan anggaran berbasis kinerja dengan baik, hal itu akan menciptakan hambatan yang menyebabkan informasi akuntansi menjadi tidak memadai dan akan mempengaruhi akurasi pengambilan keputusan. Implementasi anggaran berbasis kinerja yang semakin baik akan membuat akuntabilitas kinerja instansi pemerintah semakin meningkat.

2.6.2. Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi

Pemerintah

Menurut Mardiasmo (2009), sistem pelaporan keuangan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan (pimpinan unit anggaran) kepada atasan (kepala bagian anggaran). Dalam rangka mengukur suatu kegiatan yang diselenggarakan untuk meningkatkan kinerja dan akuntabilitas dalam menjalankan suatu agenda atau waktu pelaksanaan suatu anggaran, diperlukanlah laporan. Laporan ini akan memberikan informasi hasil pelaksanaan rencana maupun pencapaian sasaran

anggaran yang ditetapkan kepada manajemen. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan atau Pusdiklatwas BPKP (2011) menyatakan bahwa laporan yang baik adalah laporan yang harus disusun secara jujur, objektif, dan transparan. Sistem pelaporan yang memadai dapat mendukung terwujudnya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik.

2.6.3. Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja

Instansi Pemerintah

Menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008, definisi Sistem Pengendalian Intern adalah

“proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.”

Salah satu komponen dalam pengendalian internal yaitu lingkungan pengendalian. Dengan lingkungan pengendalian yang baik maka dapat memberikan sumbangan dalam menciptakan suasana kerja yang kondusif sehingga akan mendorong karyawan untuk meningkatkan kinerja. Dalam Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 juga menyatakan jika kegiatan pengendalian harus diselenggarakan sesuai dengan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas serta fungsi suatu instansi pemerintah yang bersangkutan. Sistem pengendalian internal yang baik dalam suatu pemerintahan dapat mencegah terjadinya kecurangan sehingga dapat menciptakan akuntabilitas kinerja yang baik pula.

2.7. Penelitian Terdahulu

Sudah cukup banyak penelitian yang dilakukan untuk menguji akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dalam penyusunan penelitian ini, peneliti memilih lima penelitian terdahulu yang digunakan sebagai acuan. Semua penelitian terdahulu menggunakan variabel dependen yang sama. Sedangkan untuk variabel independennya bermacam-macam, mulai dari kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, sistem pelaporan, ketaatan peraturan perundangan, anggaran berbasis kinerja, kompetensi aparatur pemerintah, dan sistem pengendalian internal. Kemudian penelitian terdahulu juga menggunakan subjek yang berbeda-beda.

Penelitian pertama dilakukan oleh Agustin (2018) tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, dan Ketaatan Peraturan Perundangan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kota Yogyakarta. Penelitian ini menggunakan Kota Yogyakarta sebagai subjek penelitian. Pada penelitian ini variabel dependennya adalah Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sedangkan variabel independennya adalah Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, dan Ketaatan Peraturan Perundangan. Berdasarkan penelitian ini disimpulkan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sedangkan Sistem Pelaporan dan Ketaatan Peraturan Perundangan tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian kedua dilakukan oleh Bernadine (2018) mengenai Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, dan Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Klaten. Subjek pada penelitian ini adalah Kabupaten Klaten. Pada penelitian ini variabel dependennya adalah Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Untuk variabel independen yang digunakan adalah Anggaran Berbasis Kinerja, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, dan Pengendalian Akuntansi. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sedangkan Anggaran Berbasis Kinerja dan Sistem Pelaporan tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian ketiga dilakukan oleh Safitri (2020) tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, Pengendalian Akuntansi, Kompetensi Aparatur Pemerintah, dan Ketaatan pada Peraturan Perundangan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten Kebumen. Penelitian ini menggunakan Kabupaten Kebumen sebagai subjek penelitian. Variabel dependen yang digunakan adalah Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sedangkan variabel independennya adalah Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, Pengendalian Akuntansi, Kompetensi Aparatur Pemerintah, dan Ketaatan pada Peraturan Perundangan. Penelitian ini menghasilkan kesimpulan bahwa Sistem Pelaporan, Kompetensi Aparatur Pemerintah, dan Ketaatan pada Peraturan Perundangan berpengaruh positif dan

signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sedangkan Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian keempat dilakukan oleh Samosir (2020) tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, Sistem Pelaporan, dan Anggaran Daerah Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada BPKAD Provinsi Sumatera Utara. Penelitian ini menggunakan BPKAD Provinsi Sumatera Utara sebagai subjek penelitian. Variabel dependen yang dipilih yaitu Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah sedangkan variabel independennya adalah Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, Sistem Pelaporan, dan Anggaran Daerah Berbasis Kinerja. Penelitian ini menghasilkan kesimpulan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, Sistem Pelaporan, dan Anggaran Daerah Berbasis Kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian kelima dilakukan oleh Tambuk (2020) tentang Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Pelaporan Kinerja, Sistem Pengendalian Internal, dan Komitmen Organisasi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten Manggarai Timur. Penelitian ini menggunakan Kabupaten Manggarai Timur sebagai subjek penelitian. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Untuk variabel independennya adalah Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Pelaporan Kinerja, Sistem Pengendalian Internal, dan Komitmen Organisasi. Dari penelitian ini dapat disimpulkan bahwa penerapan Anggaran

Berbasis Kinerja, Sistem Pelaporan Kinerja, Sistem Pengendalian Internal, dan Komitmen Organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Tabel 2.1.
Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti	Variabel	Subjek	Hasil
1	Agustin (2018)	Variabel Independen: X1 = Kejelasan Sasaran Anggaran X2 = Pengendalian Akuntansi X3 = Sistem Pelaporan X4 = Ketataan Peraturan Perundangan Variabel Dependen: Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Kota Yogyakarta	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 2. Pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 3. Sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 4. Ketaatan peraturan perundangan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2	Bernadine (2018)	<p>Variabel Independen: X1 = Anggaran Berbasis Kinerja X2 = Kejelasan Sasaran Anggaran X3 = Sistem Pelaporan X4 = Pengendalian Akuntansi</p> <p>Variabel Dependen: Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	Kabupaten Klaten	<ol style="list-style-type: none"> 1. Anggaran berbasis kinerja tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 2. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 3. Sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 4. Pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
3	Safitri (2020)	<p>Variabel Independen: X1 = Kejelasan Sasaran Anggaran X2 = Sistem Pelaporan</p>	Kabupaten Kebumen	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 2. Sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

		<p>X3 = Pengendalian Akuntansi X4 = Kompetensi Aparatur Pemerintah X5=Ketaatan peraturan perundangan</p> <p>Variabel Dependen: Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>		<p>3. Pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>4. Kompetensi aparatur pemerintah berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>5. Ketaatan peraturan perundangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p>
4	Samosir (2020)	<p>Variabel Independen: X1 = Kejelasan Sasaran Anggaran X2 = Pengendalian Internal X3 = Sistem Pelaporan X4 = Anggaran Daerah Berbasis Kinerja</p> <p>Variabel Dependen: Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	BPKAD Provinsi Sumatera Utara	<p>1. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>2. Pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>3. Sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>4. Anggaran daerah berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p>

5	Tambuk (2020)	Variabel Independen: X1 = Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja X2 = Sistem Pelaporan Kinerja X3 = Sistem Pengendalian Internal X4 = Komitmen Organisasi Variabel Dependen: Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Kabupaten Manggarai Timur	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 2. Sistem pelaporan kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 3. Sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. 4. Komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
---	------------------	---	---------------------------	--

2.8. Pengembangan Hipotesis

2.8.1. Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Anggarini dan Puranto (2010), anggaran berbasis kinerja yang merupakan sistem perencanaan, penganggaran, dan evaluasi yang mengutamakan pada hubungan antara anggaran dengan hasil yang diinginkan. Penganggaran berbasis kinerja ini juga dijadikan sebagai alat ukur dan pertanggungjawaban kinerja instansi pemerintah. Jika suatu organisasi

menerapkan anggaran berbasis kinerja yang memadai maka informasi akuntansi yang dihasilkan akan berkualitas dan akan memudahkan dalam pengambilan keputusan secara tepat. Selain itu akan tercipta pula akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik.

Hasil penelitian Bernadine (2018) di Kabupaten Klaten memberi kesimpulan bahwa anggaran berbasis kinerja tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian Samosir (2020) pada BPKAD Pemerintah Provinsi Sumatera Utara membuktikan bahwa anggaran daerah berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Tambuk (2020) di Kabupaten Manggarai Timur memberi kesimpulan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

Ha₁: Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

2.8.2. Pengaruh Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Setiap instansi pemerintah juga berkewajiban untuk menyiapkan, menyusun, dan melaporkan laporan keuangan secara tertulis, periodik, dan melembaga. Menurut Mardiasmo (2009), sistem pelaporan keuangan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan (pimpinan unit anggaran) kepada atasan (kepala bagian anggaran). Dalam upaya

meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap instansi dan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi, maka dalam penyusunan laporan keuangan dan pelaporan semua aktivitas kepada publik harus dilakukan dengan jujur, objektif serta transparan.

Hasil penelitian Agustin (2018) di Kota Yogyakarta memberi kesimpulan bahwa sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian Bernadine (2018) di Kabupaten Klaten memberikan hasil bahwa sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sementara itu penelitian yang dilakukan oleh Safitri (2020) di Kabupaten Kebumen memberikan kesimpulan bahwa penerapan sistem pelaporan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Selanjutnya hasil penelitian Samosir (2020) di BPKAD Provinsi Sumatera Utara memberikan kesimpulan jika sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

Ha2: Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

2.8.3. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008, definisi Sistem Pengendalian Intern adalah

“proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.”

Sistem Pengendalian Internal (SPI) sendiri harus diimplementasikan oleh suatu instansi dalam rangka mencapai tujuannya. SPI juga membantu dalam menghindari penyelewengan dalam suatu instansi. Dengan penerapan SPI yang tepat maka akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik akan terwujud.

Hasil penelitian Samosir (2020) di BPKAD Provinsi Sumatera Utara membuktikan bahwa pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sementara itu hasil penelitian Tambuk (2020) di Kabupaten Manggarai Timur memberikan kesimpulan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan teori dan hasil penelitian, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

Ha3: Sistem Pengendalian Internal berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.