

## **BAB II**

### **DASAR TEORI & PENGEMBANGAN HIPOTESISI**

#### **2.1. Akuntabilitas**

Menurut (LAN, 2003), akuntabilitas adalah bentuk tanggungjawab atau jawaban dan penjelasan kinerja serta tindakan kepada pihak yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban. Akuntabilitas adalah kewajiban yang dimiliki pemerintah untuk memberikan pertanggungjawaban, penyajian, pengungkapan dan pelaporan aktivitas pemerintahan kepada masyarakat (Mardiasmo, 2009).

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

Kinerja didefinisikan sebagai kemampuan yang diperlihatkan dengan prestasi atau hasil kerja (Mahsun, 2007). Kinerja merupakan gambaran tingkat capaian dalam melakukan suatu kegiatan atau program untuk meraih tujuan yang ada dalam rencana strategis (*strategic planning*) suatu organisasi (Bastian, 2010).

##### **2.1.2. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP)**

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 42/PMK.01/2012 tentang Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah di Lingkungan Kementerian Keuangan, AKIP 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.”

Selain itu, menurut Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, AKIP adalah

”Perwujudan 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.”

Bentuk pertanggungjawaban ini berupa laporan yaitu Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

Menurut Mardiasmo (2009), terdapat dimensi akuntabilitas publik yang harus dipenuhi, yaitu:

1. Akuntabilitas Kejujuran dan Akuntabilitas Hukum

Kejujuran berkaitan dengan pertanggungjawaban dengan menghindari penyalahgunaan jabatan. Hukum berkaitan dengan penggunaan dana publik sesuai hukum dan peraturan yang ada.

2. Akuntabilitas Proses

Apakah prosedur yang dilakukan sudah baik dalam menjalankan fungsinya sehubungan dengan kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur akuntansi.

3. Akuntabilitas Program

Mempertimbangkan apakah tujuan dapat dicapai dan mempertimbangkan alternatif program yang akan memberikan hasil optimal dengan biaya yang minimal.

4. Akuntabilitas Kebijakan

Bentuk tanggung jawab pemerintah pusat maupun daerah atas kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Dalam penelitian ini, variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah diukur dengan kuesioner Agustin (2018) dan akan dikembangkan oleh peneliti.

### **2.1.3. Prinsip Pelaksanaan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan Lembaga Administrasi Negara (2003), pelaksanaan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah harus berdasarkan prinsip-prinsip sebagai berikut :

1. Terdapat komitmen dari staf dan seluruh pekerja instansi yang berkaitan.
2. Dapat menjamin penggunaan sumber daya secara konsisten dengan hukum dan peraturan yang berlaku.
3. Menunjukkan tujuan dan tingkat pencapaian yang telah ditetapkan.
4. Berorientasi pada capaian hasil dan manfaat terhadap realisasi visi dan misi.
5. Jujur, objektif, transparan, serta akurat.
6. Melaporkan keberhasilan atau kegagalan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

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

Menurut Rasul (2003), siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah didasarkan pada siklus manajemen berbasis kinerja. Siklusnya adalah sebagai berikut :

1. Membuat rencana stratejik  
Penentuan visi dan misi organisasi serta *strategic performance objectives*.

2. Mengukur kinerja

Mengukur kinerja atas rencana yang sudah dibuat dan pelaksanaan kegiatan organisasi selanjutnya.

3. Melaporkan kinerja

Mengumpulkan data kinerja, menganalisis, mereviu, dan melaporkan data tersebut.

4. Penggunaan informasi kinerja untuk meningkatkan kinerja secara berkesinambungan

Data yang dilaporkan digunakan manajemen organisasi untuk melakukan perbaikan kinerja, seperti melakukan perubahan, koreksi serta penyelarasan kegiatan organisasi.

Dalam penelitian ini, variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah diukur dengan kuesioner Agustin (2018) dan akan dikembangkan oleh peneliti.

## **2.2. Sistem**

Sistem merupakan komponen-komponen yang dikumpulkan yang saling berkaitan (Indrajit, 2001). Menurut Romney dan Steinbart (2015), sistem adalah kumpulan dua atau lebih komponen yang terhubung dan berinteraksi untuk mencapai suatu tujuan.

### **2.2.1. Sistem Pelaporan**

Sistem pelaporan adalah informasi yang berisi gambaran pertanggungjawaban dari bawahan kepada atasan (Abdullah, 2005). Sistem pelaporan digunakan untuk menilai kinerja pemerintah daerah dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Sistem pelaporan keuangan

adalah laporan yang penerapannya dengan melalui neraca dan laporan laba rugi (Ismaya, 2005). Halim (2007), mengatakan bahwa laporan keuangan adalah tanggungjawab dari pengelolaan keuangan negara/daerah selama satu periode.

Sistem pelaporan dikatakan baik bila laporan disusun secara jujur, objektif dan transparan, serta sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dan persyaratan pelaporan keuangan organisasi sektor publik (Bastian, 2010). Tidak adanya laporan yang baik menunjukkan bahwa akuntabilitas organisasi tersebut lemah, lemahnya akuntabilitas menunjukkan lemahnya sistem yang dapat menyebabkan munculnya penyelewengan. Sistem pelaporan yang baik sangat diperlukan agar terlaksananya proses yang komprehensif dari mulai perencanaan, pemeriksaan, dan tuntutan ganti rugi (Anggarini dan Purwanto, 2010).

Pemerintah wajib memberikan informasi keuangan dan informasi lainnya agar dapat digunakan dalam mengambil keputusan ekonomi, sosial, dan politik oleh pihak yang berkepentingan. Pelaporan Kinerja oleh instansi pemerintah dilaporkan dalam bentuk dokumen Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13 Tahun 2006 Pasal 265 ayat 1 dikatakan bahwa Satuan Kerja Perangkat Daerah atau SKPD harus membuat serta melaporkan pertanggungjawaban dalam pelaksanaan APBD secara periodik berupa Laporan Realisasi Anggaran, Neraca dan Catatan Atas Atas Laporan Keuangan.

Menurut PP 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, komponen laporan keuangan pemerintah adalah :

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

### **2.2.2. Indikator Sistem Pelaporan**

Menurut Mahsun (2007), terdapat beberapa indikator Sistem Pelaporan yaitu :

1. Akuntabilitas

Tanggung jawab untuk mengelola sumber daya dan pedoman pelaksanaan yang diberikan kepada entitas untuk mencapai tujuan yang ditetapkan secara teratur.

2. Manajemen

Membantu para pengguna dalam menilai pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan selama periode pelaporan, memudahkan perencanaan, pengelolaan dan pengendalian seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

3. Transparansi

Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat. Masyarakat berhak secara terbuka dan menyeluruh mengetahui pertanggungjawaban pemerintah atas pengelolaan sumber

daya yang dipercayakan kepadanya dan kepatuhan pada hukum dan peraturan.

#### 4. Keseimbangan Antar Generasi

Membantu pengguna dalam mengetahui kecukupan pendapatan pemerintah selama periode pelaporan untuk biaya yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang menanggung beban pengeluaran tersebut.

Dalam penelitian ini, variabel sistem pelaporan diukur dengan kuesioner Agustin (2018) dan akan dikembangkan oleh peneliti.

### **2.3. Pengendalian Akuntansi**

Pengendalian akuntansi adalah bagian dari sistem pengendalian internal, termasuk struktur organisasi, metode, dan ukuran-ukuran yang dikoordinasi (Mulyadi, 2016). Mardiasmo (2009), menjelaskan bahwa pengendalian akuntansi merupakan sistem pengendalian formal, berbasis, dan memiliki tujuan untuk mengelola sumber daya yang ekonomis, efisien dan efektif. Berdasarkan Permendagri No. 21 Tahun 2011 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, pengendalian akuntansi adalah

“proses yang dibuat untuk memberikan kepercayaan yang cukup mengenai pencapaian tujuan pemerintah daerah yang digambarkan dari keandalan laporan keuangan, efisiensi dan efektivitas pelaksanaan program dan kegiatan dan dipatuhinya peraturan yang berlaku”

Fungsi dari pengendalian akuntansi adalah sebagai alat dalam menyediakan informasi yang berguna untuk memperkirakan kemungkinan yang akan terjadi dari

berbagai alternatif aktivitas informasi sistem (Kholis, 2007). Menurut Bastian (2010), prosedur pengendalian akuntansi memiliki tujuan sebagai berikut :

1. Informasi keuangan yang diberikan harus akurat sehingga dapat digunakan pengelolaan dalam merencanakan program dan mengambil keputusan.
2. Aset dan catatan organisasi tidak dapat dicuri, disalahgunakan atau dirusak dengan sengaja.
3. Menerapkan dan mematuhi pedoman dan peraturan pemerintah.

Dalam melakukan pengendalian akuntansi terdapat beberapa hal yang harus diperhatikan, menurut Hoesada (2016), beberapa hal tersebut adalah :

1. Pengendalian akuntansi meliputi akuntansi sebagai pencatatan realisasi anggaran. Dibandingkan secara *real time* dengan APBN/APBD untuk mengetahui sisa anggaran.
2. Pengendalian akuntansi meliputi jurnal, buku besar dan buku besar pembantu seperti persediaan per jenis persediaan, aset tetap per jenis aset tetap, utang per nama kreditor, dan piutang per nama debitur yang adalah pengendalian terpenting.
3. Akuntansi dapat dikendalikan apabila laporan keuangan selesai sesuai jadwal, laporan keuangan memperoleh opini WTP dari BPK, terdapat Laporan Realisasi Anggaran yang sempurna.

### **2.3.1. Indikator Pengendalian Akuntansi**

Menurut Supriyono (2018), terdapat beberapa indikator Pengendalian Akuntansi, yaitu :



1. Otorisasi transaksi dan aktivitas yang memadai

Otorisasi bisa berupa tanda tangan, paraf, atau kode otorisasi yang dimasukkan setiap kali transaksi terjadi.

2. Pemisahan tugas

Pemisahan tugas dan tanggung jawab wajib dilakukan untuk mengurangi risiko kesalahan, kecurangan dan tindakan lain yang tidak sesuai.

3. Penggunaan dokumen dan catatan yang memadai

Dokumentasi yang baik merupakan 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.

Dalam penelitian ini, variabel pengendalian akuntansi diukur dengan kuesioner Agustin (2018) dan akan dikembangkan oleh peneliti.

## **2.4. Anggaran Berbasis Kinerja**

Menurut Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, anggaran berbasis kinerja merupakan sistem penganggaran berdasarkan kinerja atau prestasi yang akan dicapai. Anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran manajemen dalam mengaitkan pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan dengan *output* serta hasil yang diharapkan (Halim, 2007). Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah dijelaskan pengertian anggaran berbasis kinerja adalah

“suatu pendekatan dalam penyusunan anggaran yang dilakukan dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dengan keluaran yang diharapkan dari kegiatan dan hasil serta manfaat yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dan keluaran tersebut.”

Sistem penganggaran berfokus pada pencapaian unit yang terkait dengan visi dan misi serta perencanaan strategis organisasi (Bastian, 2010). Menurut Halim & Kusufi (2014), keunggulan anggaran berbasis kinerja adalah :

1. Pengambilan keputusan memiliki pendelegasian wewenang.
2. Merangsang partisipasi dan memotivasi unit kerja.
3. Alokasi sumber daya yang optimal berdasarkan efisiensi unit kerja.
4. Hindari pemborosan.

### **2.4.1 Tujuan Anggaran Berbasis Kinerja**

Menurut Pedoman Reformasi Perencanaan dan Penganggaran (2009), tujuan anggaran berbasis kinerja adalah :

1. *Directly linkages between performance and budget*  
Memperlihatkan keterkaitan pendanaan dan prestasi kerja yang akan dicapai.
2. *Operational efficiency*  
Meningkatkan efisiensi dan transparansi dalam pelaksanaan.
3. *More flexibility and accountability*  
Meningkatkan fleksibilitas dan akuntabilitas dalam melaksanakan tugas dan pengelolaan anggaran

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2004 Tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara, tujuan anggaran berbasis kinerja adalah :

1. Mendapatkan manfaat dari penggunaan sumber daya yang terbatas.
2. Mendukung perbaikan efisiensi dan efektivitas dalam memanfaatkan sumber daya.
3. Memperkuat proses pengambilan keputusan mengenai kebijakan dalam jangka menengah.

#### **2.4.2. Manfaat Anggaran Berbasis Kinerja**

Menurut Anggarini & Puranto (2010), manfaat yang diperoleh dari anggaran berbasis kinerja adalah :

1. Bagi masyarakat  
Sebagai deklarasi pembangunan yang dinyatakan oleh pemerintah daerah untuk memenuhi kebutuhan, tuntutan atau aspirasi masyarakat dalam mencapai kesejahteraan masyarakat.

2. Bagi Kepala Daerah selaku Manajemen

Sebagai alat manajemen untuk mengelola dan membimbing seluruh kegiatan pemerintah daerah agar selalu relevan dengan rencana yang dibuat.

3. Bagi Aparatur dan Satuan Kerja

Sebagai sarana agar setiap unit kerja untuk lebih selektif dalam merencanakan kegiatan berdasarkan ukuran prioritas daerah, tugas pokok dan fungsi, tujuan serta sasaran, serta memastikan sinkronisasi dan penghindaran kegiatan.

4. Bagi *Stakeholder* yang diwakili oleh DPRD

Sebagai media komunikasi dan tanggung jawab atas keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi pemerintah daerah dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan, serta untuk menjelaskan kinerja.

### **2.4.3. Prinsip Anggaran Berbasis Kinerja**

Prinsip anggaran berbasis kinerja diperlukan dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja. Menurut Anggarini & Puranto (2010), prinsip anggaran berbasis kinerja adalah :

1. Transparansi dan akuntabilitas anggaran

Anggaran yang disajikan harus memuat informasi yang jelas tentang tujuan, sasaran, hasil dan manfaat yang didapatkan masyarakat dalam kegiatan atau proyek yang dianggarkan. Masyarakat berhak mendapatkan informasi mengenai proses anggaran yang berkaitan

dengan aspirasi rakyat dan berhak menuntut tanggung jawab atas perencanaan atau pelaksanaan anggaran tersebut.

2. Disiplin anggaran

Penganggaran pengeluaran yang dibuat harus didukung dengan adanya penerimaan dalam jumlah yang cukup dan penggunaan setiap pos anggaran harus sesuai dengan proyek yang diusulkan.

3. Keadilan anggaran

Penggunaan anggaran harus dialokasikan secara adil sehingga dapat dimanfaatkan oleh seluruh masyarakat tanpa diskriminasi dalam pemberian pelayanan.

4. Efisiensi dan efektivitas anggaran

Pemerintah daerah harus memanfaatkan dana yang ada secara maksimal untuk menghasilkan peningkatan dan kesejahteraan yang maksimal demi kepentingan.

5. Disusun dengan pendekatan kinerja

Anggaran dibuat dengan mengutamakan pencapaian hasil kerja dari perencanaan alokasi biaya yang telah direncanakan.

#### **2.4.4. Elemen-elemen Anggaran Berbasis Kinerja**

Ketika membuat anggaran berbasis kinerja, ada elemen yang perlu dipertimbangkan. Menurut Ismail & Idris (2008), elemen anggaran berbasis kinerja, yaitu :

1. Sasaran dan standar kinerja yang disepakati.
2. Pengumpulan informasi yang sistematis untuk mewujudkan penyediaan pelayanan yang andal dan berkesinambngan sehingga biaya dan layanan dapat dibandingkan.

#### **2.4.5. Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja**

Tahapan pembuatan anggaran berbasis kinerja berkaitan dengan proses pengelolaan keuangan daerah. Menurut Anggarini & Puranto (2010), tahapan penyusunan anggaran berbasis kinerja adalah :

1. Perumusan strategi

Terdapat beberapa langkah yang lazim dalam melakukan perumusan strategi yaitu:

- a. Identifikasi kewajiban organisasi.
- b. Mengevaluasi lingkungan internal organisasi untuk mengidentifikasi apa yang menjadi kekuatan dan kelemahan (*core competence*).
- c. Mengevaluasi lingkungan eksternal organisasi untuk mengidentifikasi peluang dan ancaman.
- d. Identifikasi isu-isu strategis yang dihadapi organisasi.
- e. Kembangkan strategi untuk mengelola isu tersebut.

2. Perencanaan strategik

Upaya untuk mengetahui dimana organisasi berada saat ini, arahan kemana organisasi harus menuju, dan bagaimana mencapai tujuan strategik. Langkah-langkah perencanaan strategik, yaitu :

- a. Mengembangkan visi dan misi organisasi
- b. Merumuskan tujuan (*goal setting*)
- c. Mengembangkan strategi untuk mencapai tujuan dan sasaran tersebut.

3. Penyusunan program dan kegiatan

Penyusunan program (*programming*) adalah proses pengambilan keputusan mengenai program yang akan diterapkan oleh organisasi dan memperkirakan jumlah sumber daya yang akan dialokasikan untuk setiap program.

4. Penganggaran

Program yang telah ditetapkan harus dikaitkan dengan biaya. Total biaya program tersebut akan dirangkum dalam bentuk anggaran. Anggaran sebenarnya merupakan gambaran rinci dari suatu program yang telah ditetapkan.

5. Implementasi

Selama tahap implementasi, pemimpin instansi bertanggung jawab untuk mengawasi pelaksanaan kegiatan dan bagian keuangan mencatatkan atas penggunaan anggaran (*input*) dan output dalam sistem akuntansi keuangan.

6. Evaluasi kinerja

Penilaian kinerja merupakan salah satu alat analisis yang memungkinkan untuk menarik kesimpulan tentang tingkat efisiensi dan efektivitas pencapaian tujuan sesuai dengan dokumen perencanaan dan

anggaran. Hasil evaluasi kinerja akan memberikan informasi tentang berhasil tidaknya program dan kegiatan. Hasil ini akan digunakan sebagai umpan balik (*feedback*) untuk meningkatkan kinerja di masa mendatang.

#### **2.4.5. Indikator Anggaran Berbasis Kinerja**

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, indikator anggaran berbasis kinerja adalah:

1. Perencanaan anggaran

Tahapan estimasi pengeluaran untuk pelaksanaan kegiatan yang harus sesuai dengan visi, misi, tujuan, sasaran dan kebijakan yang telah dirumuskan dalam renstra.

2. Pelaksanaan anggaran

Selama tahap implementasi, pimpinan instansi bertanggung jawab untuk memonitor pelaksanaan kegiatan, dan bagian akuntansi melakukan pencatatan atas penggunaan (*input*) dan *output* dalam sistem akuntansi keuangan.

3. Pelaporan pertanggungjawaban anggaran

Pelaporan dalam hal ini mencakup besarnya alokasi unit kerja, besarnya anggaran yang telah dikeluarkan beserta pencapaian hasil kerja atau kegiatan atau program yang telah dilaksanakan.

4. Evaluasi kinerja

Evaluasi kinerja dilakukan atas laporan kinerja, pimpinan bisa melakukan evaluasi sehingga bisa mengetahui dan menganalisis upaya



pencapaian tujuan yang telah ditetapkan, jika terjadi hambatan dalam implementasi anggaran, maka pimpinan bisa mengambil langkah atau kebijakan untuk mengatasi hambatan tersebut.

Dalam penelitian ini, variabel anggaran berbasis kinerja diukur dengan kuesioner Bernadine (2018) dan akan dikembangkan oleh peneliti.

## **2.5. Teori Keagenan (*Agency Theory*)**

Menurut Jensen & Meckling (1976), hubungan keagenan merupakan kontrak kerja yang telah disepakati antara *principal* dengan *agent* untuk melaksanakan sejumlah jasa dengan mendelegasikan wewenang untuk mengambil keputusan kepada *agent* tersebut. Dalam penelitian ini, masyarakat sebagai *principal* memberikan wewenang kepada pemerintah sebagai *agent* untuk mengambil keputusan. Sebagai *agent*, pemerintah daerah berkewajiban secara moral untuk mempertanggungjawabkan, menyajikan, melaporkan serta mengungkapkan kegiatan serta aktivitasnya kepada masyarakat, namun di sisi lain pemerintah daerah juga menginginkan untuk selalu memperoleh kompensasi sesuai dengan kontrak.

Pemerintah daerah sebagai *agent* yang merupakan pelaksana kegiatan dan aktivitas di instansi pemerintah mengetahui lebih banyak informasi internal dibandingkan masyarakat yang merupakan *principal*. Pemerintah daerah memiliki kewajiban untuk memberikan sinyal mengenai kondisi instansi pemerintah dengan pengungkapan melalui Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) kepada masyarakat.

## **2.6. Hubungan Antar Variabel**

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

Menurut Abdullah (2005), sistem pelaporan adalah informasi yang berisi gambaran pertanggungjawaban dari bawahan kepada atasan. Sistem pelaporan digunakan untuk menilai kinerja pemerintah daerah dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Bastian (2010), mengatakan bahwa sistem pelaporan dikatakan baik bila laporan disusun secara jujur, objektif dan transparan, serta sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dan persyaratan pelaporan keuangan organisasi sektor publik. Sistem pelaporan yang baik maka dapat mendorong terwujudnya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik.

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

Pengendalian akuntansi adalah bagian dari sistem pengendalian internal, termasuk struktur organisasi, metode, dan ukuran-ukuran yang dikoordinasi (Mulyadi, 2016). Pengendalian akuntansi merupakan sistem pengendalian formal, berbasis, dan memiliki tujuan untuk mengelola sumber daya yang ekonomis, efisien dan efektif (Mardiasmo, 2009). Fungsi dari pengendalian akuntansi adalah sebagai alat dalam menyediakan informasi yang berguna untuk memperkirakan kemungkinan yang akan terjadi dari berbagai alternatif aktivitas informasi sistem (Kholis, 2007). Apabila instansi pemerintah memiliki sistem akuntansi yang handal dan diterapkan dengan praktik yang baik maka informasi akuntansi yang dihasilkan dapat membantu meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

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

Anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran manajemen dalam mengaitkan pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan dengan *output* serta hasil yang diharapkan (Halim, 2007). Sistem penganggaran yang fokus pada *output* unit yang berkaitan dengan visi dan misi serta rencana strategis organisasi (Bastian, 2010). Dengan penerapan anggaran berbasis kinerja yang baik diharapkan dapat mendorong peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik.

## **2.7. Penelitian Terdahulu**

Penelitian terdahulu yang menguji Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang sudah banyak dilakukan. Dalam penyusunan penelitian ini, peneliti memilih lima penelitian yang dijadikan sebagai penelitian terdahulu. Berdasarkan dari lima penelitian terdahulu, terdapat beberapa variabel yang digunakan antara lain Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Pemahaman Akuntansi, Ketaatan pada Peraturan Perundang, Kompetensi Aparatur Daerah, Anggaran Berbasis Kinerja. Berdasarkan dengan hal tersebut, variabel yang digunakan dari lima penelitian terdahulu berbeda-beda.

Penelitian pertama dilakukan oleh Agustin (2018) dengan judul “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Yogyakarta)”. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas

Kinerja Instansi Pemerintah, Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Sistem Pelaporan tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian kedua dilakukan oleh Hasibuan (2018) dengan judul “Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Pemahaman Akuntansi dan Ketaatan pada Peraturan Perundangan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Pada SKPD Padang Lawas)”. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Penerapan Sistem Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Pemahaman Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Ketaatan pada Peraturan Perundangan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian ketiga dilakukan oleh Safitri (2020) dengan judul “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, Pengendalian Akuntansi, Kompetensi Aparatur Pemerintah, dan Ketaatan pada Peraturan Perundangan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) (Studi pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Kebumen)”. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Pengendalian Akuntansi tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Kompetensi Aparatur Pemerintah berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Ketaatan pada Peraturan Perundangan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian keempat dilakukan oleh Sarmin (2019) dengan judul “Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Studi Kasus pada SPKD Kabupaten Majene”. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa Perencanaan Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian kelima dilakukan oleh Bernadine (2018) dengan judul “Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, dan Pengendalian Akuntansi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Klaten”. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Sistem Pelaporan tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

**Tabel 2.1.**

**Ringkasan Penelitian Terdahulu**

<b>Peneliti</b>	<b>Variabel</b>	<b>Subjek</b>	<b>Alat Uji</b>	<b>Hasil</b>
Agustin (2018)	<b>Variabel Independen :</b> X1 : Kejelasan Sasaran Anggaran X2 : Pengendalian Akuntansi X3 : Sistem Pelaporan	Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Yogyakarta	Penelitian ini menggunakan alat uji analisis regresi linier berganda.	1. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 2. Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

	<b>Variabel Independen :</b> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah			3. Sistem Pelaporan tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
Hasibuan (2018)	<b>Variabel Independen :</b> X1 : Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah X2 : Pemahaman Akuntansi X3 : Ketaatan pada Peraturan Perundangan <b>Variabel Dependen :</b> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	SKPD Padang Lawas	Penelitian ini menggunakan alat uji analisis regresi linier berganda.	1. Penerapan Sistem Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. 2. Pemahaman Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. 3. Ketaatan pada Peraturan Perundangan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
Safitri (2020)	<b>Variabel Independen :</b> X1 : Kejelasan Sasaran Anggaran X2 : Sistem Pelaporan X3 : Pengendalian Akuntansi X4 : Kompetensi Aparatur Pemerintah X5 : Ketaatan pada Peraturan Perundangan <b>Variabel Dependen :</b> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Kebumen	Penelitian ini menggunakan alat uji analisis regresi linier berganda.	1. Kejelasan Sasaran Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. 2. Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 3. Pengendalian Akuntansi tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 4. Kompetensi Aparatur Pemerintah berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 5. Ketaatan pada Peraturan Perundangan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Sarmin (2019)	<b>Variabel Independen :</b> X1 : Perencanaan Anggaran X2 : Sistem Pelaporan <b>Variabel Dependen :</b> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	SKPD Kabupaten Majene	Penelitian ini menggunakan alat uji analisis regresi linier berganda.	1. Perencanaan Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 2. Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
Bernadine (2018)	<b>Variabel Independen :</b> X1 : Anggaran Berbasis Kinerja X2 : Kejelasan Sasaran Anggaran X3 : Sistem Pelaporan X4 : Pengendalian Akuntansi <b>Variabel Dependen :</b> Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Klaten	Penelitian ini menggunakan alat uji analisis regresi linier berganda.	1. Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. 2. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. 3. Sistem Pelaporan tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah. 4. Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah.

## 2.8. Pengembangan Hipotesis

### 2.8.1. Pengaruh Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sistem pelaporan keuangan adalah laporan yang penerapannya dengan melalui neraca dan laporan laba rugi (Ismaya, 2005). Sistem pelaporan digunakan untuk menilai kinerja pemerintah daerah dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Bastian (2010), mengatakan bahwa sistem pelaporan dikatakan baik bila laporan disusun secara jujur, objektif dan transparan, serta sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dan persyaratan pelaporan

keuangan organisasi sektor publik. Sistem pelaporan yang baik maka dapat mendorong terwujudnya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik, dengan demikian sistem pelaporan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Agustin (2018) menunjukkan bahwa sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian oleh Bernadine (2018) juga menunjukkan bahwa sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan hasil penelitian Safitri (2020) dimana sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Sarmin (2019), menunjukkan bahwa sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan teori dan hasil penelitian yang dilakukan Safitri (2020) serta hasil penelitian oleh Sarmin (2019), maka hipotesis yang diajukan adalah :

**HA1 : Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**

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

Pengendalian akuntansi adalah bagian dari sistem pengendalian internal, termasuk struktur organisasi, metode, dan ukuran-ukuran yang dikoordinasi (Mulyadi, 2016). Pengendalian akuntansi merupakan sistem pengendalian formal, berbasis, dan memiliki tujuan untuk mengelola sumber daya yang ekonomis, efisien dan efektif (Mardiasmo, 2009). Fungsi dari pengendalian akuntansi adalah sebagai



alat dalam menyediakan informasi yang berguna untuk memperkirakan kemungkinan yang akan terjadi dari berbagai alternatif aktivitas informasi sistem (Kholis, 2007). Pengendalian akuntansi yang baik maka dapat mendorong terwujudnya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik, dengan demikian pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penelitian yang dilakukan oleh Agustin (2018) pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Bernadine (2018), juga menunjukkan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Safitri (2020) menunjukkan hasil bahwa pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan teori dan penelitian yang dilakukan oleh Agustin (2018) dan Bernadine (2018), maka hipotesis yang diajukan adalah :

**HA2 : Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**

### **2.8.3. Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran manajemen dalam mengaitkan pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan dengan *output* serta hasil yang diharapkan (Halim, 2007). Sistem penganggaran yang fokus pada *output* unit yang berkaitan dengan visi dan misi serta rencana strategis organisasi (Bastian, 2010). Dengan penerapan anggaran berbasis kinerja yang baik diharapkan dapat

mendorong terwujudnya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik, dengan demikian anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penelitian yang dilakukan oleh Bernadine (2018) menunjukkan hasil bahwa anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Bernadine (2018), maka hipotesis yang diajukan adalah :

**HA3 : Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**