

## BAB II

### DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

#### 2.1. Pemerintah Daerah

Pasal 18 ayat 1 UUD 1945 menyatakan Negara Kesatuan Republik Indonesia dibagi menjadi daerah provinsi. Daerah provinsi kemudian dibagi lagi menjadi provinsi dan kota. Setiap provinsi, kabupaten, dan kota memiliki pemerintah daerah yang diatur dengan undang-undang. Menurut Undang-Undang nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah,

“Pemerintahan Daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh pemerintah daerah dan dewan perwakilan rakyat daerah menurut asas otonomi serta tugas pembantuan dengan menggunakan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Sedangkan Pemerintah Daerah adalah kepala daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah yang memimpin pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah otonom.”

Fungsi pemerintahan daerah sebagai perangkat daerah yang menjalankan, mengatur, dan menyelenggarakan jalannya pemerintahan. Fungsi pemerintah daerah ini diatur dalam UU Nomor 32 Tahun 2004, yaitu:

1. Pemerintah daerah mengatur serta mengurus sendiri penyelenggaraan pemerintahannya sesuai dengan prinsip otonomi dan tugas pembantuan.
2. Melaksanakan otonomi seluas-luasnya, kecuali untuk masalah pemerintahan yang merupakan urusan pemerintahan yang ditujukan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat, pelayanan umum, dan daya saing daerah.

3. Pemerintah daerah mempunyai hubungan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah untuk menyelenggarakan penyelenggaraan pemerintahan. Hubungan ini meliputi kewenangan, keuangan, pelayanan publik, penggunaan sumber daya alam, dan sumber daya lainnya. Pemerintah Daerah wajib menyerahkan Laporan Pertanggungjawaban Akhir (LPJ) Tahun sebagai bentuk perwujudan akuntabilitasnya. Baik pemerintah pusat maupun daerah dalam melaksanakan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) sebagai wujud pertanggungjawaban dalam mencapai visi dan misi serta tujuan organisasi instansi pemerintah.

## **2.2. Akuntabilitas Kinerja Pemerintah**

### **2.2.1. Definisi Akuntabilitas Kinerja**

Menurut Peraturan Presiden Nomor 29 tahun 2014 tentang sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah,

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

Definisi Akuntabilitas kinerja ini sejalan dengan yang dijelaskan dalam Instruksi Presiden Nomor 7 tahun 1999 bahwa,

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

Mardiasmo (2009) dalam bukunya juga menjelaskan bahwa, Akuntabilitas kinerja merupakan suatu kewajiban pemegang amanah untuk dapat mempertanggungjawabkan, menyajikan, melaporkan serta mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pemberi amanah yang memiliki hak dan kewenangan atas pertanggungjawaban tersebut. Pada dasarnya akuntabilitas kinerja sebagai perwujudan pertanggungjawaban kinerja dalam hal ini pemerintah berkewajiban dalam melaporkan hasil kerjanya. Akuntabilitas sendiri terbagi lagi dalam bentuk dan jenisnya.

#### **2.2.2. Bentuk dan Jenis Akuntabilitas**

Rosjidi (2001) dalam bukunya menyatakan jenis akuntabilitas dikategorikan menjadi dua tipe yaitu :

##### **1. Akuntabilitas Internal**

Pertanggungjawaban yang berlaku untuk penyelenggara negara termasuk pemerintah pada setiap tingkatan organisasi internal, dimana setiap pejabat atau pengurus publik baik secara hierarki berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan kepada atasannya langsung mengenai perkembangan kinerja dalam menjalankan kegiatannya secara periodik sesuai dengan kebutuhannya. Persyaratan akuntabilitas internal pemerintah tersebut telah diamanatkan pada Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Instansi Pemerintah (AKIP).

## 2. Akuntabilitas Eksternal

Akuntabilitas yang melekat pada lembaga negara sebagai suatu organisasi untuk mempertanggungjawabkan semua amanat yang diterima dan dilaksanakan maupun perkembangannya yang kemudian dikomunikasikan kepada pihak eksternal lingkungannya. Akuntabilitas adalah sikap dan watak kehidupan manusia yang terdiri dari akuntabilitas internal dan eksternal. Akuntabilitas adalah pertanggungjawaban dalam diri seseorang kepada Tuhan-Nya. Sedangkan akuntabilitas eksternal adalah pertanggungjawaban seseorang kepada lingkungannya baik lingkungan formal (atasan-bawahan) maupun lingkungan masyarakat.

Sedangkan menurut Wasistiono (2007), berdasarkan perspektifnya akuntabilitas dibagi menjadi lima jenis, yaitu:

### 1. Akuntabilitas administratif/organisasi

Pertanggungjawaban antar pegawai yang berwenang dengan bawahannya dalam hubungan hierarki yang jelas.

### 2. Akuntabilitas legal

Akuntabilitas ini didominasi pada publik yang dikaitkan dengan proses legislatif dan yudikatif. Dapat berupa tinjauan kembali atas kebijakan yang telah diputuskan oleh pejabat publik sekaligus dapat juga melakukan pembatalan suatu peraturan yang dilakukan

institusi yudikatif. Indikator akuntabilitas legal adalah berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

### 3. **Akuntabilitas politik**

Akuntabilitas ini berhubungan dengan adanya kewenangan oleh pemegang kekuasaan politik untuk dapat mengatur, menentukan prioritas dan alokasi sumber-sumber serta menjamin adanya kepatuhan terhadap kewajiban administrasi dan hukum. Jenis akuntabilitas ini akan berfokus pada tekanan demokrasi oleh administrasi publik.

### 4. **Akuntabilitas profesional**

Akuntabilitas ini akan berkaitan pada pelaksanaan kinerja dan tindakan yang tolok ukurnya ditetapkan oleh profesi yang sama. Jenis akuntabilitas ini lebih menekankan pada aspek kualitas kinerja dan tindakan.

### 5. **Akuntabilitas moral**

Pertanggungjawaban ini terkait dengan penggunaan nilai-nilai yang berlaku di masyarakat. Hal ini berarti lebih banyak pembahasan terkait baik atau buruknya suatu kinerja maupun tindakan yang dilakukan oleh seseorang/badan hukum/pimpinan kolektif berdasarkan ukuran tata nilai yang berlaku setempat.

#### **2.2.3. Indikator Akuntabilitas Kinerja**

Menurut Mardiasmo (2018), mengutip dari Ellwood (1993),

Akuntabilitas sebagaimana yang harus diterapkan oleh organisasi sektor publik terdiri atas beberapa dimensi :

**1. Akuntabilitas Kejujuran dan Hukum**

Akuntabilitas yang meliputi penghindaran korupsi dan kolusi dan kepatuhan terhadap hukum.

**2. Akuntabilitas Proses**

Akuntabilitas yang meliputi adanya kepatuhan terhadap prosedur. Tersedianya pelayanan publik yang cepat, responsif dan murah biaya.

**3. Akuntabilitas Program**

Akuntabilitas yang meliputi pertanggungjawaban yang telah disusun dan program yang sesuai dengan tujuan hasil yang optimal.

**4. Akuntabilitas Kebijakan**

Akuntabilitas Kebijakan akan mempertanggungjawabkan kebijakan yang telah diambil.

Penelitian ini menggunakan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah sebagai variabel dependen. Penelitian Mengenai Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah telah dilakukan oleh beberapa peneliti terdahulu, sehingga dalam penelitian ini untuk variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah akan diukur menggunakan kuesioner Hasibuan (2018) yang dimodifikasi. Terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi Akuntabilitas kinerja beberapa diantaranya kejelasan sasaran anggaran, sistem pengendalian internal, transparansi publik, dan ketaatan pada peraturan perundangan.

## **2.3. Kejelasan Sasaran Anggaran**

### **2.3.1. Definisi Kejelasan Sasaran Anggaran**

Menurut Kenis (1979) dalam bukunya menjelaskan kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran diatur dengan jelas dan spesifik sesuai dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Dalam penyusunannya, anggaran yang disusun harus jelas dengan sasaran yang ingin dicapai. Sedangkan menurut Bastian (2010), Kejelasan Sasaran Anggaran adalah rencana pengelolaan keuangan untuk perkiraan pengeluaran yang telah diusulkan serta sebagai sumber penyediaan pendanaan yang didanai dalam jangka waktu tertentu. Kejelasan sasaran anggaran berdampak pada otoritas pemerintah agar anggaran sesuai dengan tujuan yang harus dicapai oleh lembaga pemerintah.

### **2.3.2. Indikator Kejelasan Sasaran Anggaran**

Menurut Locke & Latham (1984), sasaran anggaran yang spesifik lebih produktif bila dibandingkan dengan tidak adanya sasaran yang spesifik, karena akan menyebabkan para pegawai merasa kebingungan, tertekan dan bahkan merasa tidak puas. Selain itu Locke dan Latham (1984) dalam Samuel (2008) juga menjelaskan bahwa agar pengukuran sasaran efektif terdapat tujuh indikator yang diperlukan, yaitu:

1. Tujuan, tujuan umum tugas-tugas yang dibuat secara rinci yang harus dikerjakan.
2. Kinerja, penetapan kinerja dalam bentuk pertanyaan yang diukur.

3. Standar, target maupun standar yang dicapai harus ditetapkan.
4. Jangka Waktu, pengerjaan tugas maupun kegiatan atau program harus menetapkan jangka waktu yang semestinya.
5. Sasaran Prioritas, menetapkan sasaran yang prioritas.
6. Tingkat Kesulitan, Sasaran yang telah diprioritaskan ditetapkan berdasarkan tingkat kesulitan dan kepentingannya.
7. Koordinasi, organisasi menetapkan kebutuhan koordinasi.

Penelitian ini menggunakan Kejelasan sasaran anggaran sebagai variabel independen. Penelitian Mengenai kejelasan sasaran anggaran telah dilakukan oleh beberapa peneliti terdahulu, sehingga dalam penelitian ini untuk variabel kejelasan sasaran anggaran akan diukur menggunakan kuesioner Cantika (2018) yang dimodifikasi.

## **2.4. Sistem Pengendalian Internal**

### **2.4.1. Definisi Sistem Pengendalian Internal**

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, sistem pengendalian yang dikenal,

“Sistem pengendalian merupakan suatu proses integral yang diciptakan dan dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan maupun pegawai agar memberikan keyakinan kepada organisasi bahwa tujuan organisasi akan tercapai melalui kegiatan atau program yang efektif, efisien, dan dapat menyajikan laporan keuangan pemerintah secara andal”.

Sistem pengendalian internal juga didefinisikan menurut IAPI (2011), sebagai berikut:

“Suatu proses yang dilakukan oleh dewan komisaris, manajemen dan entitas lain yang dirancang untuk memberikan jaminan yang wajar

mengenai pencapaian dalam keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku”.

Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian

Internal Pemerintah menjelaskan komponen atau unsur sistem pengendalian internal yang terdiri sebagai berikut:

1. Lingkungan pengendalian, Pimpinan Instansi Pemerintah serta seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan secara keseluruhan organisasi sehingga menimbulkan perilaku positif dan mendukung pengendalian internal dan manajemen yang baik.
2. Penilaian risiko, Pengendalian internal harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dalam.
3. Kegiatan pengendalian, Arahan pimpinan instansi baik terlaksana apabila adanya pengendalian. Kegiatan pengendalian harus efisien dan efektif dalam mencapai tujuan organisasi.
4. Informasi dan komunikasi, Pimpinan Instansi Pemerintah maupun pihak lain yang ditentukan akan menerima laporan atas informasi yang harus dicatat. Informasi disajikan dalam suatu bentuk dan sarana tertentu harus tepat waktu sehingga memungkinkan pimpinan Instansi Pemerintah melaksanakan pengendalian dan tanggung jawabnya.
5. Pemantauan pengendalian internal, Untuk menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu serta memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan peninjauan lainnya dapat segera ditindaklanjuti.

### 2.4.2. Indikator Pengendalian Internal

*The Committee of Sponsoring Organizations* (2013) mendefinisikan komponen pengendalian internal yang terbagi menjadi lima bagian, yaitu:

1. Lingkungan pengendalian (*control environment*), Merupakan tanggung jawab manajemen puncak untuk mengklarifikasi jelas nilai-nilai integritas dan aktivitas tidak etis yang tidak dapat ditoleransi.
2. Kegiatan Pengawasan (*control activities*), Untuk mengurangi terjadinya kecurangan, manajemen perlu mengembangkan kebijakan dan prosedur untuk mengidentifikasi risiko spesifik yang dihadapi perusahaan.
3. Pemahaman risiko (*risk assessment*), Perusahaan harus mengidentifikasi dan menganalisis faktor-faktor yang menciptakan risiko bisnis dan memutuskan bagaimana mengelola risiko tersebut.
4. Informasi dan komunikasi (*information and communication*), Sistem pengendalian internal harus dikomunikasikan dan diinformasikan kepada seluruh karyawan perusahaan.
5. Pemantauan (*monitoring*), Sistem pengendalian internal harus dipantau secara teratur. Apabila terjadi kekurangan yang signifikan, harus segera dilaporkan kepada manajemen puncak dan ke dewan komisaris.

Kelima komponen diatas akan diadopsi sebagai indikator dalam penelitian ini yang akan dimodifikasi dan diukur melalui kuesioner dari penelitian terdahulu oleh Silalahi (2017).

## 2.5. Transparansi Publik

### 2.5.1. Definisi Transparansi Publik

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi

Pemerintah, menyatakan bahwa:

“Transparansi adalah memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.”

Hal ini sesuai dengan yang dikatakan Mahmudi (2016) dalam bukunya yang menjelaskan transparansi bahwa,

“Transparansi adalah pemberian pelayanan publik harus bersifat terbuka, mudah dan dapat diakses oleh semua pihak yang membutuhkan dan disediakan secara memadai serta mudah dimengerti”.

Transparansi menjamin akses individu dan kebebasan mengakses agar memperoleh informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan. Informasi tersebut dapat mencakup kebijakan pemerintah, implementasinya, dan pekerjaan yang dilakukan oleh pemerintah. Transparansi bisa diartikan sebagai keterbukaan pemerintah terhadap kelompok kepentingan atau orang yang membutuhkan informasi.

### 2.5.2. Dimensi Transparansi Publik

Menurut Mardiasmo (2009), dimensi transparansi adalah sebagai berikut:

#### 1. Informatif (*Informative*)

Informasi dapat tersaji, adanya penjelasan mengenai mekanisme, prosedur, bahkan fakta kepada *stakeholder* yang membutuhkan informasi secara jelas dan akurat.

## 2. Keterbukaan (*Openness*)

Memberikan hak setiap orang agar bisa memperoleh informasi data yang dimiliki oleh badan publik yang menjadi keterbukaan, dan menegaskan bahwa setiap informasi publik itu harus bersifat terbuka dan dapat diakses oleh semua pengguna informasi.

## 3. Pengungkapan (*Disclosure*)

Aktivitas dan kinerja secara finansial diharapkan adanya pengungkapan kepada masyarakat atau publik (*stakeholder*).

Transparansi Publik dalam penelitian ini sebagai variabel independen yang menggunakan ketiga dimensi diatas akan diadopsi dalam penelitian ini yang dimodifikasi dan diukur melalui kuesioner dari penelitian terdahulu oleh Gibor (2021).

### **2.6. Ketaatan Pada Peraturan Perundangan**

Peraturan perundangan yang mengamanatkan laporan keuangan APBD berisi tentang sistem pelaporan dan bagaimana APBD disusun serta disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintah (SAP). Standar akuntansi yang berlaku di masing-masing negara berhubungan dengan sistem hukum yang dianutnya. Sistem hukum yang bisa dianut negara tersebut bisa berupa *civil law* ataupun *common law*, dimana *civil law* yang berarti bahwa semua kegiatan yang dilakukan berlandaskan pada peraturan perundangan termasuk aturan tentang akuntansi dan umumnya sangat terstruktur dan prosedural. Sebaliknya, *common law* merupakan semua kegiatan atau aktivitas yang didasarkan atas kesepakatan politik yang kemudian dikembangkan berdasarkan kasus demi kasus.

Demi tercapainya standar akuntansi yang baik di antara pemerintahan, maka hukum yang mengatur tentang standar akuntansi menjadi penting. Standar akuntansi ini juga diterapkan dalam bidang pemerintahan khususnya dalam hal pelaporan. Maka dalam penyusunan laporan akuntabilitas, pemerintah diharapkan mampu memiliki sikap yakni taat pada peraturan perundangan yang berlaku. Solihin (2007) dalam bukunya menjelaskan pengertian tentang ketaatan pada peraturan adalah keadaan dimana seseorang patuh dalam menaati peraturan yang telah dibentuk oleh negara maupun pejabat yang berwenang dan bersifat mengikat sehingga dapat mengatur dan menertibkan setiap kehidupan berbangsa dan bernegara.

Ketaatan terhadap peraturan menjadi suatu kewajiban dalam suatu lingkungan menjadi sangat penting. Tanpa adanya kerja sama yang baik untuk menaati peraturan akan menimbulkan rasa kurang nyaman, dan gangguan kepada lingkungan itu sendiri.

Menurut Solihin (2007) ketaatan pada peraturan perundangan diukur dengan menggunakan tiga faktor yaitu:

1. Kepatuhan pada peraturan perundang-undangan

Kepatuhan berarti sikap yang patuh, taat, atau tunduk pada peraturan.

Kepatuhan dinilai sebagai sifat taat yang dimiliki oleh individu dalam melaksanakan segala kegiatan ataupun aktivitas sesuai dengan kebijakan, aturan, ketentuan, dan undang-undang yang berlaku.

2. Pengawasan terhadap pelaksanaan tugas sesuai dengan peraturan.

Proses Pengawasan untuk memastikan bahwa segala aktivitas yang

terlaksana sesuai dengan apa yang direncanakan. Pengawasan dilakukan untuk menghindari adanya penyimpangan pelaksanaan yang akan membebankan dan merugikan. Di sisi lain, pengawasan juga dilakukan agar sistem pelaksanaan dapat berjalan sesuai dengan apa yang telah direncanakan.

### 3. Keselarasan terhadap peraturan perundangan-undangan

Keselarasn dalam peraturan perundangan yang dimaksud ialah keselarasn antara peraturan atau kebijakan tertulis dengan perilaku individu.

Penelitian ini menggunakan Ketaatan pada Peraturan Perundangan sebagai variabel independen. Penelitian mengenai Ketaatan pada Peraturan Perundangan telah dilakukan oleh beberapa peneliti terdahulu, sehingga dalam penelitian ini untuk variabel kejelasan sasaran anggaran akan diukur menggunakan kuesioner Hasibuan (2018) yang dimodifikasi.

## 2.7. Kerangka Konseptual

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

Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah teori keagenan atau *Agency Theory*. Teori agensi adalah teori yang menjelaskan hubungan di mana seseorang atau sekelompok orang yang disebut sebagai *principal* dan menggunakan jasa pihak lain yang disebut agent. Pihak *principal* adalah pihak yang memberikan mandat kepada pihak lain yaitu agent untuk melakukan beberapa aktivitas tertentu dengan mengatasnamakan *principal* tersebut, dengan

*principal* memberikan wewenang pengambilan keputusan kepada agen (Rankin dkk, 2012). Pada penelitian ini hubungan antara *principal* dan *agent* dalam sektor publik diwujudkan pada hubungan masyarakat, pemerintah pusat, dan pemerintah daerah. Masyarakat dan Pemerintah pusat sebagai *principal* dan pemerintah daerah sebagai *agent*. Masyarakat sebagai pihak *principal* memberikan mandat kepada pemerintah daerah selaku *agent* untuk menyelenggarakan urusan pemerintahan. Pemerintah pusat selaku *principal* juga memberikan mandat kepada pemerintah daerah selaku *agent* untuk mengurus urusan pemerintahan daerahnya.

Adanya otonomi daerah, memberikan kebebasan kepada pemerintah daerah untuk mempunyai hak dan kewajiban mengurus daerahnya sendiri. Oleh karena itu, *principal* berhak untuk memeriksa dan mengawasi kinerja *agent* agar tujuan organisasi dapat tepat sasaran serta tercapainya akuntabilitas sesuai dengan kepentingan yang sudah direncanakan. Sebaliknya, *agent* memiliki keharusan untuk melaporkan segala kinerja dan pencapaiannya kepada pemangku kepentingan sehingga tuntutan yang timbul dari pemerintah pusat akan mengakibatkan pemerintah daerah terhindar dari penilaian kinerja yang buruk. Pertanggungjawaban pemerintah daerah ini yang akan diwujudkan dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

### **2.7.2. Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Kejelasan sasaran anggaran merupakan gambaran sejauh mana tujuan

anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh pegawai yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut (Kenis, 1979). Berdasarkan pengertian tersebut, agar terlaksananya anggaran yang tepat sasaran diperlukannya kejelasan sasaran, dimana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik. Tercapainya kejelasan sasaran anggaran akan mewujudkan pengelolaan keuangan pemerintahan daerah yang berakuntabilitas. Wujud dari penyelenggaraan otonomi daerah adalah manfaat sumber daya yang dilakukan secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata untuk mencapai akuntabilitas publik (Mardiasmo, 2002). Oleh karena itu, semakin jelasnya sasaran anggaran maka akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat tercapai dengan baik.

### **2.7.3. Hubungan Sistem Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008,

“Sistem pengendalian merupakan suatu proses integral yang diciptakan dan dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan maupun pegawai agar memberikan keyakinan kepada organisasi bahwa tujuan organisasi akan tercapai melalui kegiatan atau program yang efektif, efisien, dan dapat menyajikan laporan keuangan pemerintah secara andal”.

Terciptanya sistem pengendalian internal yang baik dalam sebuah organisasi akan dapat menyajikan laporan keuangan secara andal. sistem pengendalian internal yang dibentuk dalam lingkungan pemerintahan diharapkan agar setiap entitas dapat melakukan kegiatan sesuai dengan prosedur sehingga mampu menghasilkan laporan keuangan agar dapat memenuhi kewajiban akuntabilitas

publik. Pengaruh sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah untuk menyelaraskan laporan akuntabilitas secara andal, efektif dan efisien dalam terciptanya pemerintahan yang akuntabilitas dan berkinerja baik. Sehingga sistem pengendalian internal yang baik akan mendukung akuntabilitasnya kinerja instansi pemerintah.

#### **2.7.4. Hubungan Transparansi Publik terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah,

“Transparansi adalah memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang undangan.”

Menyediakan informasi kepada publik merupakan salah satu penyelenggaraan pemerintahan yang mewujudkan komitmen pemerintah dalam melaksanakan prinsip transparansi kepada publik. Publik memiliki hak untuk memperoleh informasi mengenai kinerja pemerintah yang sebenarnya, sehingga sebagai masyarakat mampu mengakses dengan bebas informasi yang disediakan pemerintah. Kebebasan memperoleh suatu informasi yang dibutuhkan oleh masyarakat merupakan suatu bentuk transparansi. Informasi harus dapat dipahami dan dimonitor oleh masyarakat (Solekhan, 2014). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa transparansi publik pata mendorong terwujudnya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik.

### **2.7.5. Hubungan Ketaatan pada Peraturan Perundangan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**

Solihin (2007) menyatakan bahwa ketaatan pada peraturan perundangan adalah keadaan dimana seseorang patuh dalam menaati peraturan yang telah dibentuk oleh negara maupun pejabat yang berwenang dan bersifat mengikat sehingga dapat mengatur dan menertibkan setiap kehidupan berbangsa dan bernegara. Patuhnya seseorang dalam menaati peraturan yang telah dibentuk oleh lembaga negara maupun organisasi manapun akan mempermudah terwujudnya tujuan organisasi tersebut. Sama halnya dalam sektor pemerintahan, semakin banyaknya aparat pemerintah yang patuh terhadap peraturan maka terwujudnya pemerintahan yang bersih. Ketaatan pada peraturan perundangan berarti adanya kemauan sikap dalam menaati peraturan dan mengikuti prosedur perundangan yang telah ditetapkan organisasi pemerintah. Kesiediaan untuk mengikuti berbagai aturan dan prosedur yang akan menciptakan suatu kondisi yang memungkinkan untuk mencegah kecurangan (Nurina & Yahya, 2016). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa ketaatannya aparat pemerintah terhadap peraturan perundangan maka mampu mewujudkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan baik.

### **2.8. Penelitian Terdahulu**

Penelitian mengenai akuntabilitas kinerja telah cukup banyak dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya. Penelitian ini terdiri dari lima penelitian yang akan dijadikan penelitian terdahulu. Kelima penelitian ini membahas akuntabilitas

kinerja sebagai variabel dependennya, tetapi berbeda dalam variabel independen. Variabel yang bisa dijadikan variabel independen dalam penelitian terdahulu juga sudah cukup banyak beberapa diantaranya pengendalian akuntansi, sistem pelaporan, perencanaan anggaran, penerapan sistem akuntansi pemerintah daerah, dan pemahaman akuntansi. Selain itu, pada kelima penelitian terdahulu memakai subjek penelitian yang sama, yaitu Instansi Pemerintah.

Penelitian pertama dilakukan oleh Silalahi (2017) mengenai Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dengan Komitmen Organisasi sebagai variabel *moderating* pada Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai. Penelitian ini menggunakan Instansi Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai sebagai subjek penelitian. Akuntabilitas kinerja pada penelitian ini sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independennya Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sedangkan, kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian kedua dilakukan oleh Cantika (2018) mengenai Pengaruh Perencanaan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintahan Kabupaten Polewali Mandar. Penelitian ini menggunakan Pemerintahan Kabupaten Polewali Mandar sebagai subjek penelitian. Akuntabilitas Kinerja pada

penelitian ini sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independennya Perencanaan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan dan Sistem Pengendalian Internal. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa Perencanaan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Sistem Pelaporan berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sedangkan, Sistem Pengendalian Internal tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian ketiga dilakukan oleh Hasibuan (2018) mengenai Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Pemahaman Akuntansi, dan Ketaatan pada Peraturan Perundangan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Pada SKPD Padang Lawas). Penelitian ini menggunakan Instansi Pemerintah Padang Lawas sebagai subjek penelitian. Akuntabilitas Kinerja pada penelitian ini sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independennya Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Pemahaman Akuntansi, dan Ketaatan pada Peraturan Perundangan. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Pemahaman Akuntansi, dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian keempat dilakukan oleh Kinasih (2018) mengenai Pengaruh Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Ketaatan pada Peraturan Perundangan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Purworejo). Penelitian ini menggunakan Instansi Pemerintah Kabupaten

Purworejo sebagai subjek penelitian. Akuntabilitas kinerja pada penelitian ini sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independennya pengendalian akuntansi, sistem pelaporan, kejelasan sasaran anggaran dan ketaatan pada peraturan perundangan. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa pengendalian akuntansi, sistem pelaporan, dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sedangkan ketaatan pada peraturan perundangan berpengaruh signifikan negatif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Penelitian kelima dilakukan oleh Gibor (2021) mengenai Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan dan Transparansi Publik Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada OPD Kabupaten Klaten. Penelitian ini menggunakan Instansi Pemerintah Kabupaten Klaten sebagai subjek penelitian. Akuntabilitas Kinerja pada penelitian ini sebagai variabel dependen, sedangkan variabel independennya Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan dan Transparansi Publik. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan dan Transparansi Publik berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

**Tabel 2. 1**  
**Ringkasan Penelitian Terdahulu**

<b>Peneliti</b>	<b>Variabel</b>	<b>Subjek</b>	<b>Hasil</b>
Edipson Silalahi (2017)	<p><b>Independen</b></p> <p>X1 = kejelasan sasaran anggaran</p> <p>X2 = pengendalian internal</p> <p>X3 = sistem pelaporan</p> <p><b>Dependen</b></p> <p>Y = akuntabilitas kinerja instansi pemerintah</p>	Satuan kinerja Perangkat Daerah Pemerintah Serdang Bedagai	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kejelasan Sasaran Anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</li> <li>2. Pengendalian Internal berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</li> <li>3. Sistem Pelaporan berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</li> </ol>
Yulia Cantika (2018)	<p><b>Independen</b></p> <p>X1 = Perencanaan Anggaran</p> <p>X2 = kejelasan sasaran anggaran</p> <p>X3 = sistem pelaporan</p> <p>X4 = sistem pengendalian internal</p> <p><b>Dependen</b></p> <p>Y = akuntabilitas kinerja instansi pemerintah</p>	Badan Keuangan Pemerintahan Kabupaten Polewali Mandar	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Perencanaan Anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</li> <li>2. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</li> <li>3. Sistem Pelaporan berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</li> <li>4. Berdasarkan hasil analisis regresi moderasi atau Moderated Regression Analysis (MRA) dengan pendekatan uji analitik menunjukkan bahwa pengendalian internal tidak mampu memoderasi hubungan perencanaan</li> </ol>

			<p>anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>5. Berdasarkan hasil analisis regresi moderasi atau Moderated Regression Analysis (MRA) dengan pendekatan uji analitik menunjukkan bahwa pengendalian internal merupakan variabel moderasi yang memperkuat hubungan kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p>
Janny Hasibuan (2018)	<p><b>Independen</b></p> <p>X1 = penerapan sistem akuntansi pemerintah daerah</p> <p>X2 = pemahaman akuntansi</p> <p>X3 = ketaatan pada peraturan perundangan</p> <p><b>Dependen</b></p> <p>Y = akuntabilitas kinerja instansi pemerintah</p>	Satuan Kinerja Perangkat Daerah Padang Lawas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sistem Akuntansi Pemerintah daerah berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</li> <li>2. Pemahaman akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</li> <li>3. Ketaatan pada peraturan perundangan berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</li> </ol>
Heksi Kinasih (2018)	<p><b>Independen :</b></p> <p>X1 = Pengendalian Akuntansi</p> <p>X2 = Sistem Pelaporan</p> <p>X3 = Kejelasan</p>	Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Purworejo	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pengendalian Akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</li> <li>2. Sistem Pelaporan berpengaruh signifikan positif terhadap</li> </ol>

	<p>Sasaran Anggaran</p> <p>X4 = Ketaatan pada peraturan perundangan</p> <p><b>Dependen:</b></p> <p>Y = Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>		<p>Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p> <p>3. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p> <p>4. Ketaatan pada Peraturan perundangan berpengaruh signifikan negatif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>
Naommy Gibor (2021)	<p><b>Independen</b></p> <p>X1 = Kejelasan Sasaran anggaran</p> <p>X2 = Pengendalian akuntansi</p> <p>X3 = sistem pelaporan</p> <p>X4 = Transparansi publik</p> <p><b>Dependen</b></p> <p>Y = akuntabilitas kinerja instansi pemerintah</p>	Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Klaten	<p>1. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p> <p>2. Pengendalian Akuntansi berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p> <p>3. Sistem Pelaporan berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p> <p>4. Transparansi Publik berpengaruh signifikan positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>

## 2.9. Pengembangan Hipotesis

### 2.9.1. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Kenis (1979) dalam bukunya mendefinisikan Kejelasan

Sasaran Anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran diatur dengan jelas dan spesifik sesuai dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut.

Adanya kejelasan sasaran anggaran akan memudahkan organisasi dalam mencapai tujuan terutama pada instansi pemerintah sebagai wujud pertanggungjawaban atau akuntabilitasnya kinerja pemerintah kepada masyarakat. Hal ini menunjukkan bahwa semakin jelasnya sasaran anggaran dalam mengelola sebuah anggaran sehingga berimplikasi pada peningkatan kinerja dan juga dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Cantika, 2018).

Teori ini diperkuat dengan penelitian yang dilakukan oleh Kinasih (2018) yang membuktikan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian, sesuai teori dan didukung oleh hasil beberapa penelitian terdahulu oleh Silalahi (2017), Cantika (2018), dan Gibor (2021) yang menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, maka hipotesis yang diajukan adalah:

**HA<sub>1</sub>: Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**

### **2.9.2. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, sistem pengendalian yang dikenal merupakan suatu proses integral yang diciptakan

dan dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan maupun pegawai agar memberikan keyakinan kepada organisasi bahwa tujuan organisasi akan tercapai melalui kegiatan atau program yang efektif, efisien, dan dapat menyajikan laporan keuangan pemerintah secara andal. Sebuah organisasi yang baik memiliki penerapan pengendalian internal yang baik sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Sistem pengendalian internal yang dibentuk dalam lingkungan pemerintahan diharapkan agar setiap entitas dapat melakukan kegiatan sesuai dengan prosedur sehingga mampu menghasilkan laporan keuangan agar dapat memenuhi kewajiban akuntabilitas publik. Semakin tinggi tingkat penerapan pengendalian internal dalam suatu instansi pemerintahan maka semakin tinggi juga tingkat pencapaian tujuannya (Pakpahan, 2021).

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Pakpahan (2021) mampu membuktikan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian, sesuai dengan teori dan didukung hasil penelitian yang dilakukan Pakpahan (2021), maka hipotesis yang diajukan adalah:

**HA<sub>2</sub> : Sistem Pengendalian Internal Berpengaruh Positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

### **2.9.3. Pengaruh Transparansi Publik Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, menyatakan bahwa:

“Transparansi adalah memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang undangan.”

Pemerintah daerah selaku organisasi publik wajib memberikan pertanggungjawaban/akuntabilitas kepada publik secara transparan. Masyarakat secara terbuka dan transparan dapat mengakses informasi yang disediakan pemerintah sebagai bentuk pertanggungjawabannya kepada publik dapat mewujudkan pemerintahan yang bersih dan terhindar dari penyalahgunaan anggaran. Masyarakat dapat memastikan apakah alokasi anggaran yang telah dibelanjakan benar-benar dilakukan untuk kepentingan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi tingkat transparansi publik, maka akan semakin tinggi juga tingkat akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Gibor, 2021). Hal ini didukung dengan penelitian yang dilakukan Gibor (2021) yang membuktikan bahwa transparansi publik berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian, sesuai dengan teori dan didukung hasil penelitian yang dilakukan Gibor (2021), maka hipotesis yang diajukan adalah:

**HA<sub>3</sub> : Transparansi Publik berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

#### **2.9.4. Pengaruh Ketaatan pada Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Solihin (2007) menyatakan bahwa ketaatan pada peraturan perundangan adalah kepatuhan seseorang dalam menaati peraturan yang telah dibentuk oleh lembaga negara atau pejabat berwenang dan mempunyai kekuatan mengikat agar dapat mengatur dan menertibkan setiap kehidupan berbangsa dan bernegara. Diadakannya peraturan perundangan membuat sistem pemerintahan lebih tertata dan sesuai dengan prosedur. Pada beberapa kondisi, pemerintah perlu meninjau apakah aktivitas yang dilakukan sudah sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku sehingga dapat mempengaruhi pertanggungjawaban atau akuntabilitas kinerja pemerintah sendiri. Semakin baik ketaatan pada peraturan perundangan maka akan semakin baik pula akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Nurina & Yahya, 2016).

Teori ini didukung dengan hasil penelitian oleh Kinasih (2018) yang membuktikan bahwa ketaatan pada peraturan perundangan berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian, sesuai dengan teori dan didukung hasil penelitian yang dilakukan Kinasih (2018), maka hipotesis yang diajukan adalah:

**HA<sub>4</sub> : Ketaatan Pada Peraturan Perundangan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**