

BAB II

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Pemerintah Daerah

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah pada Pasal 1 ayat 2, yaitu

“Pemerintah Daerah adalah penyelenggara urusan pemerintahan oleh Pemerintah Daerah dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”

Sedangkan definisi Pemerintah Daerah menurut Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah Pasal 1 Ayat 3, yaitu:

“Pemerintah Daerah adalah Kepala Daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintah Daerah yang memimpin pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah otonom”

Aparatur Pemerintah Daerah yaitu gubernur, bupati, walikota, dan perangkat daerah sebagai unsur penyelenggaraan Pemerintah Daerah. DPRD adalah lembaga perwakilan rakyat daerah yang berkedudukan sebagai unsur penyelenggara Pemerintah Daerah. Aparatur Pemerintah Daerah meliputi para pejabat yang memiliki tingkatan dalam jabatan struktural (Eselon). Pejabat pada tingkat bawah dalam tahapan pemerintahan daerah adalah pejabat Eselon IV atau pejabat setingkat Kepala Sub Bagian, Kepala Sub Bidang, dan Kepala Seksi, sedangkan pejabat setingkat di atasnya pejabat Eselon III atau pejabat setingkat Sekretaris,

Kepala Bagian dan Kepala Bidang. Pejabat setingkat di atasnya lagi pejabat Eselon II atau pejabat setingkat Kepala Badan dan Kepala Dinas.

2.2. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.2.1. Akuntabilitas

Menurut Mardiasmo (2010), akuntabilitas adalah sebuah kewajiban melaporkan dan bertanggungjawab atas keberhasilan ataupun kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai hasil yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui media pertanggungjawaban yang dikerjakan secara berkala sedangkan berdasarkan Lembaga Administrasi Negara (LAN, 2003) mengartikan akuntabilitas sebagai kewajiban untuk mempertanggungjawabkan atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan kepada pihak yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban. Pertanggung jawaban yang dilakukan oleh instansi pemerintah tidak hanya sebatas pada laporan pertanggungjawaban saja, tetapi mencakup kemudahan masyarakat dalam mendapatkan informasi yang dibutuhkan. Dengan kemudahan informasi yang didapat maka masyarakat juga dapat berpartisipasi dalam mengontrol kinerja dari instansi pemerintah sehingga tercapai pelayanan publik.

2.2.2. Kinerja

Menurut Mahsun, dkk (2013), kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, visi dan misi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning*

suatu organisasi. Manik (2017) mengemukakan bahwa terdapat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi penilaian kinerja seseorang, antara lain: kualitas kerja (berupa kerapian, ketelitian, keterkaitan hasil dengan tidak mengabaikan volume kerja), kuantitas kerja (berupa volume kerja yang dihasilkan dibawah kondisi normal), kerja sama (kemampuan menangani hubungan kerja antar karyawan), dan pemanfaatan waktu (berupa penggunaan masa kerja yang disesuaikan dengan ketaatan dan penyelesaian tugas dengan tepat waktu). Ada beberapa hal pokok dalam suatu pengukuran kinerja menurut Mahsun,dkk (2013), antara lain:

1. Menetapkan Tujuan, Sasaran, dan Strategi Organisasi

Tujuan merupakan pernyataan secara umum tentang apa yang ingin dicapai, sedangkan sasaran merupakan tujuan organisasi yang sudah dinyatakan secara eksplisit dan memiliki ketetapan jangka waktu. Strategi merupakan cara-cara yang digunakan untuk mencapai suatu tujuan dan sasaran.

2. Merumuskan Indikator dan Ukuran Kinerja

Indikator kinerja dan ukuran kinerja merupakan salah satu hal yang dibutuhkan dalam menilai tingkat ketercapaian tujuan, sasaran, dan strategi. Indikator kinerja dapat berbentuk faktor-faktor keberhasilan utama dan indikator kinerja kunci. Faktor keberhasilan utama ini harus secara konsisten mengikuti perubahan yang terjadi dalam organisasi. Sedangkan indikator kinerja kunci dapat digunakan untuk mendeteksi dan memonitor capai kinerja.

3. Mengukur Tingkat Ketercapaian Tujuan dan Sasaran Organisasi

Mengukur tingkat ketercapaian tujuan, strategi, dan sasaran adalah membandingkan hasil yang terjadi dengan indikator yang telah ditetapkan. Sehingga terjadi penyimpangan positif (mencapai/melampaui indikator yang ditetapkan), penyimpangan *negative* (belum berhasil mencapai indikator yang ditetapkan), atau penyimpangan nol (sudah mencapai/sama dengan indikator yang ditetapkan).

4. Evaluasi Kinerja

a. *Feedback*

Feedback memberikan hasil pengukuran yang dapat dijadikan sebagai dasar pengelola organisasi untuk kinerja periode berikutnya.

b. Penilaian Kemajuan Organisasi

Penilaian kemajuan organisasi dapat menjadi tolak ukur untuk menilai kemajuan yang telah dicapai.

c. Meningkatkan Kualitas Pengambilan Keputusan

Pengukuran kinerja menghasilkan informasi yang sangat berguna untuk pengambilan keputusan kedepannya.

2.2.3. Pengertian Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Berdasarkan Peraturan Presiden No. 29 Tahun 2014 menjelaskan bahwa akuntabilitas kinerja yaitu:

“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”

Implementasi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dilaksanakan melalui sebuah sistem manajemen kinerja yaitu berupa sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (SAKIP). Menurut Peraturan Presiden No. 29 Tahun 2014, sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah

“rangkaian sistematis dari berbagai aktivitas, alat, dan prosedur yang dirancang untuk tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data, pengklasifikasian, pengikhtisaran, dan pelaporan kinerja pada instansi pemerintah, dalam rangka pertanggungjawaban dan peningkatan kinerja instansi pemerintah”.

SAKIP dilaksanakan untuk penyusunan laporan kinerja yang sesuai dengan ketentuan perundang-undangan, yaitu selaras dan sesuai dengan penyelenggaraan sistem akuntansi pemerintah dan tata cara pengendalian serta evaluasi pelaksanaan rencana pembangunan (PP No. 29 Tahun 2014).

Menurut Lembaga Administrasi Negara (2003) tentang Pedoman Penyusunan pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah menjelaskan bahwa Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah merupakan perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik. Perwujudan pertanggungjawaban ini kemudian disusun dan disampaikan dalam bentuk laporan yaitu Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

2.2.4. Dimensi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Mardiasmo (2009), terdapat lima dimensi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yaitu:

1. Akuntabilitas Hukum dan Kejujuran

Akuntabilitas hukum terkait dengan dilakukannya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam organisasi, sedangkan akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan, korupsi dan kolusi. Akuntabilitas hukum menjamin ditegakkannya supremasi hukum, sedangkan akuntabilitas kejujuran menjamin adanya praktik organisasi yang sehat.

2. Akuntabilitas Manajerial

Akuntabilitas manajerial yang dapat juga diartikan sebagai akuntabilitas kinerja (*performance accountability*) adalah pertanggungjawaban untuk melakukan pengelolaan organisasi secara efektif dan efisien.

3. Akuntabilitas Program

Akuntabilitas program juga berarti bahwa program-program organisasi hendaknya merupakan program yang bermutu dan mendukung strategi dalam pencapaian visi, misi dan tujuan organisasi. Lembaga publik harus mempertanggungjawabkan program yang telah dibuat sampai pada pelaksanaan program.

4. Akuntabilitas Kebijakan

Lembaga-lembaga publik hendaknya dapat mempertanggungjawabkan kebijakan yang telah ditetapkan dengan mempertimbangkan dampak dimasa depan. Dalam membuat kebijakan harus dipertimbangkan apa tujuan kebijakan tersebut, mengapa kebijakan itu dilakukan.

5. Akuntabilitas Finansial

Akuntabilitas ini merupakan pertanggungjawaban lembaga-lembaga publik untuk menggunakan dana publik (*public money*) secara ekonomis, efisien dan efektif, tidak ada pemborosan dan kebocoran dana, serta korupsi. Akuntabilitas ini mengharuskan lembaga-lembaga publik untuk membuat laporan keuangan untuk menggambarkan kinerja finansial organisasi kepada pihak luar.

2.2.5. Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemeirntah

Menurut Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Keuangan dan Pembangunan atau Pusdiklatwas BPKP (2007), metode pertanggungjawaban meliputi tahap-tahap sebagai berikut:

1. Penetapan perencanaan stratejik

Tahapan ini meliputi penyusunan visi, misi, tujuan dan sasaran yang di tetapkan kemudian dijabarkan dalam perencanaan kinerja tahunan yang dibuat setiap tahun. Rencana kinerja ini akan menjadi tolak ukur yang akan digunakan dalam penilaian kinerja penyelenggaraan pemerintah untuk suatu periode tertentu.

2. Pengukuran Kinerja

Capaian kinerja yang akan digunakan untuk pengukuran kinerja adalah data kinerja maka instansi pemerintah perlu mengembangkan sistem pengumpulan data kinerja, yaitu tatanan, instrumen dan metode pengumpulan data kinerja.

3. Pelaporan Kinerja

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

4. Pemanfaatan informasi kinerja bagi perbaikan kinerja secara berkesinambungan

Informasi yang termuat dalam LAKIP akan dimanfaatkan bagi perbaikan kinerja instansi secara berkesinambungan.

Dalam penelitian ini, variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dalam penelitian ini menggunakan indikator dari Pusdiklatwas BPKP (2007) dan diukur menggunakan kuesioner Bernadine (2018) yang akan dimodifikasi.

2.2.6. Prinsip-prinsip Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dalam pelaksanaan akuntabilitas dilingkungan instansi pemerintah, perlu memperhatikan prinsip-prinsip sebagai berikut (LAN dan BPKP, 2000):

1. Harus ada komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi untuk melakukan pengelolaan pelaksanaan misi agar akuntabel.

2. Harus merupakan sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
3. Harus dapat menunjukkan tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
4. Harus berorientasi pada pencapaian visi dan misi serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
5. Harus jujur, objektif, transparan, dan inovatif sebagai katalisator perubahan manajemen instansi pemerintah dalam bentuk pemutakhiran metode dan Teknik pengukuran kinerja dan penyusunan laporan akuntabilitas.

2.3. Kejelasan Sasaran Anggaran

2.3.1. Pengertian Kejelasan Sasaran Anggaran

Mardiasmo (2009), anggaran merupakan pernyataan estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran *financial*. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa anggaran merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode. Tahapan penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja, dapat menggagalkan perencanaan yang telah disusun.

Menurut Kenis (1979), 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. Selain itu Locke dan Lantham (1984) berpendapat bahwa sasaran anggaran yang spesifik akan lebih produktif bila dibandingkan dengan tidak adanya sasaran yang spesifik karena akan menyebabkan para pegawai merasa kebingungan, tertekan dan merasa tidak puas. Kejelasan sasaran anggaran akan memudahkan instansi pemerintah untuk menyusun rencana kegiatan dengan tujuan yang ingin dicapai oleh pemerintah daerah, sehingga anggaran dapat dijadikan tolak ukur pencapaian kinerja dengan kata lain kualitas anggaran daerah dapat menentukan kualitas pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintah daerah.

2.3.2. Indikator Kejelasan Sasaran Anggaran

Menurut Locke dan Latham (1990), ada tujuh indikator yang diperlukan agar pengukuran sasaran anggaran efektif, sebagai berikut:

1. Tujuan, yaitu membuat secara terperinci tujuan umum terhadap tugas-tugas yang harus dikerjakan.
2. Kinerja, yaitu menetapkan tujuan atas kinerja yang akan dicapai yang nantinya dapat di ukur.
3. Standar, yaitu menetapkan standar atau target yang ingin dicapai.
4. Jangka waktu, yaitu menetapkan jangka waktu yang dibutuhkan untuk melakukan kegiatan pekerjaan.

5. Sasaran prioritas, yaitu menetapkan sasaran yang menjadi prioritas atau utama.
6. Target kesulitan, yaitu menetapkan sasaran pada tingkat kesulitan dan tingkat kepentingannya.
7. Koordinasi, yaitu menetapkan kebutuhan koordinasi atau komunikasi.

Dalam penelitian ini, variabel kejelasan sasaran anggaran dalam penelitian ini menggunakan indikator dari Locke dan Latham (1990) dan diukur menggunakan kuesioner Allorante (2020) yang dimodifikasi.

2.4.Sistem Pengendalian Internal

2.4.1. Pengertian Sistem Pengendalian Internal

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008 mengenai Sistem Pengendalian Internal menyebutkan bahwa sistem pengendalian internal 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 yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan”.

Pengendalian internal yang efektif akan menghasilkan laporan keuangan yang akuntabel dan dapat dipercaya, penggunaan sumber daya organisasi akan lebih

efektif dan efisien, serta menurunkan tingkat pelanggaran hukum dan peraturan hukum yang berlaku dalam suatu organisasi.

2.4.2. Tujuan Sistem Pengendalian Internal

Adapun tujuan sistem pengendalian internal berdasarkan PP No. 60 Tahun 2008 untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang:

1. Kegiatan yang efektif dan efisien

Kegiatan pemerintahan dikatakan efektif bila ditangani sesuai dengan rencana dan hasilnya telah ditetapkan. Oleh karena itu, pengendalian harus dirancang agar efektif untuk menjaga tercapainya tujuan sedangkan efisien dikaitkan dengan pemanfaatan aset untuk mendapat hasil. Kegiatan instansi pemerintah efisien bila mampu menghasilkan produksi yang berkualitas tinggi (pelayanan prima), dengan bahan baku (sumber daya) yang sesuai dengan standar.

2. Laporan keuangan yang dapat diandalkan

Ini didasarkan pada pemikiran utama bahwa informasi sangat penting untuk pengambilan keputusan. Agar keputusan yang diambil tepat sesuai dengan kebutuhan, maka informasi yang disajikan harus andal/layak dipercaya, dalam arti menggambarkan keadaan yang sebenarnya.

3. Pengamanan aset negara

Aset negara diperoleh dengan membelanjakan uang yang berasal dari masyarakat, terutama dari penerimaan pajak dan bukan pajak, yang

harus dimanfaatkan untuk kepentingan negara. Upaya pengamatan aset ini antara lain dapat dilakukan melalui kegiatan pengendalian, seperti pembatasan akses penggunaan aset, data dan informasi, penyediaan petugas keamanan dan sebagainya.

4. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan

Setiap kegiatan dan transaksi merupakan suatu perbuatan hukum. Oleh karena itu, pelaksanaan transaksi atau kegiatan harus taat terhadap kebijakan, rencana, prosedur, dan peraturan perundang-undangan.

2.4.3. Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Internal

Menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 menyebutkan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah terdiri dari lima unsur, yaitu:

1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian berkaitan dengan individu, moralitas, integritas, kejujuran, dan kompetensi. Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 menjelaskan bahwa pimpinan Instansi Pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan kerja, melalui:

- a. Penegakan integritas dan nilai etika
- b. Komitmen terhadap kompetensi
- c. Kepemimpinan yang kondusif
- d. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan
- e. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat

- f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia
- g. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif
- h. Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

2. Penilaian Risiko

Sebelum melakukan penilaian risiko, pimpinan pemerintah harus menetapkan tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkat kegiatan terlebih dahulu dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan. Penilaian risiko wajib dilakukan oleh pimpinan instansi pemerintah yang meliputi:

a. Identifikasi risiko

- 1) Menggunakan metodologi yang sesuai dengan tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif
- 2) Menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal
- 3) 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 dengan 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 dan efektif.

5. Pemantauan Pengendalian Intern

Pemantauan sistem pengendalian internal wajib dilakukan oleh pimpinan instansi pemerintah melalui pemantau berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut atas rekomendasi hasil audit dan revidu lainnya.

Dalam penelitian ini, variabel sistem pengendalian internal dalam penelitian ini menggunakan indikator dari Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 dan diukur menggunakan kuesioner Allorante (2020) yang dimodifikasi.

2.5. Kualitas Sumber Daya Manusia

2.5.1. Pengertian Sumber Daya Manusia

Sutrisno (2015) menyatakan bahwa kualitas adalah hal yang dilakukan oleh seseorang di tempat kerja dengan berbagai tingkatan dan memperinci standar masing-masing tingkatan, karakteristik, pengetahuan, dan keterampilan yang diperlukan oleh individu tersebut. Nawawi (2001), sumber daya manusia yaitu

manusia atau orang yang bekerja atau menjadi anggota suatu organisasi yang disebut personil, pegawai, karyawan, tenaga kerja, dan lain-lain. Dengan demikian dapat dirumuskan bahwa kompetensi sumber daya manusia adalah kemampuan yang dimiliki seorang pegawai yang berhubungan dengan pengetahuan, keterampilan dan sikap yang mempengaruhi secara langsung terhadap kinerjanya yang dapat mencapai tujuan yang diinginkan.

Kualitas sumber daya manusia adalah kemampuan individu dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang telah diberikan kepadanya dengan bekal pendidikan, pelatihan, dan pengalaman (Mahmudi, 2007). Dalam kualitas sumber daya manusia mencakup kapasitasnya, yaitu kemampuan seseorang atau individu suatu organisasi (kelembagaan) atau suatu sistem untuk melaksanakan fungsi-fungsi atau kewenangannya untuk mencapai tujuan secara efektif dan efisien. Menurut Andono, dkk (2004), untuk menilai kapasitas dan kompetensi sumber daya manusia dalam melaksanakan suatu fungsi, termasuk akuntansi, dapat dilihat dari *level of responsibility* dan kompetensi sumber daya tersebut. Apabila dalam organisasi setiap individu bekerja dengan baik, berprestasi, bersemangat dan memberikan kontribusi terbaiknya terhadap organisasi, maka kinerja organisasi tersebut secara keseluruhan akan baik. Namun jika terdapat kegagalan sumber daya manusia di pemerintah daerah dalam menerapkan logika akuntansi maka akan berdampak pada kekeliruan laporan keuangan yang dibuat dan ketidaksesuaian laporan dengan standar yang telah ditetapkan pemerintah (Warisno, 2008).

2.5.2. Karakteristik Kualitas Sumber Daya Manusia

Menurut Nordiawan (2007), ada beberapa karakteristik kualitas sumber daya manusia, antara lain:

1. Pendidikan

Pada hakikatnya pendidikan merupakan usaha manusia untuk membudidayakan manusia itu sendiri. Pendidikan terbagi menjadi beberapa bagian yaitu pendidikan formal, pendidikan informal, dan pendidikan nonformal.

2. Pelatihan

Pelatihan terkait dengan keahlian dan kemampuan seseorang dalam melaksanakan pekerjaannya.

3. Pengalaman

Pengalaman yang dimiliki oleh seseorang akan dapat membantunya dalam melakukan suatu pekerjaan menjadi lebih terampil, mempunyai wawasan yang lebih luas terkait dan mudah untuk beradaptasi.

4. Pengetahuan

Informasi yang dimiliki seseorang dalam suatu bidang tertentu.

5. Keterampilan

Kemampuan seseorang untuk mengerjakan tugas tertentu. Keterampilan termasuk dalam berpikir analitis dan konseptual.

Dalam penelitian ini, variabel kualitas sumber daya manusia dalam penelitian ini menggunakan indikator Nordiawan (2007) dan diukur menggunakan kuesioner Chandra (2021) yang dimodifikasi.

2.6. Kerangka Konseptual

2.6.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Menurut Jensen dan Meckling (1976), teori keagenan adalah konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara *principal* dan *agent*, yaitu antara dua atau lebih individu, kelompok organisasi. Pihak prinsipal adalah pihak yang mengambil keputusan dan memberikan mandat kepada pihak lain (*agent*), untuk melakukan semua kegiatan atas nama prinsipal. Dalam teori keagenan pemerintah dianggap sebagai *agent* dan masyarakat dianggap sebagai *principal*. Masyarakat umum sebagai *principal* memiliki hak penuh untuk mengawasi dan meminta pertanggungjawaban atas sumber daya yang digunakan oleh pemerintah. Sedangkan pemerintah sebagai *agent* memiliki kewajiban dan tanggung jawab untuk memanfaatkan sumber daya yang ada untuk kepentingan bersama.

Menurut Gudono (2009), agen memiliki keunggulan informasi dibandingkan prinsipal, oleh karena itu agen cenderung melakukan tindakan yang menguntungkan dirinya namun merugikan prinsipal, maka hal ini akan menyebabkan asimetri informasi dikarenakan informasi yang didapat tidak sama. Untuk mengatasi konflik yang muncul maka *principal* harus memonitor kinerja *agent*, agar tujuan organisasi dapat dicapai dengan efisien serta tercapainya akuntabilitas publik.

Hubungan antara pemerintah dan masyarakat dianggap sebagai hubungan antara *principal* dan *agent*. *Principal* memiliki hak untuk mengawasi *agent* agar tetap berada dalam kepentingan yang sudah direncanakan. Sebaliknya pemerintah

daerah sebagai *agent* harus selalu melaporkan dan mempertanggungjawabkan segala kinerja dan pencapaiannya kepada masyarakat. Pertanggungjawaban dari pemerintah diwujudkan dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) karena tuntutan pengawasan yang timbul dari masyarakat, maka pemerintah akan selalu berusaha meningkatkan kinerjanya.

2.6.2. Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Kenis (1979), 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. Kejelasan dalam sasaran anggaran akan mempermudah untuk pelaksanaan suatu pekerjaan. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab untuk menyusun dan melaksanakan kegiatan anggaran.

Sasaran anggaran yang tidak jelas akan menimbulkan ketidakpastian dan keragu-raguan para pelaksana yang mengakibatkan penurunan kinerja. Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya dan dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Target anggaran yang disusun tersebut dijabarkan dalam LAKIP yang merupakan perwujudan dari akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sehingga dapat disimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran dapat berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan kepada publik atas apa yang telah ditetapkan.

2.6.3. Hubungan Sistem Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengendalian internal mempunyai peran penting dalam memberikan pelayanan bagi kemajuan instansi khususnya dalam pencapaian target yang telah ditetapkan. Untuk memperbaiki kinerja pemerintah perlu diciptakannya sistem pengendalian internal pemerintah agar instansi pemerintah dapat mengetahui dana publik yang digunakan oleh pemerintahan pusat dan pemerintah daerah. Menurut Peraturan Pemerintah NO. 60 Tahun 2008, definisi sistem pengendalian internal adalah

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

Dengan adanya sistem pengendalian internal yang efektif maka pemerintah daerah akan mampu memberikan akuntabilitas kinerja yang baik karena sistem pengendalian internal akan meminimalisir kecurangan selama proses penyusunan laporan anggaran.

2.6.4. Hubungan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Mahmudi (2007), kualitas sumber daya manusia adalah kemampuan individu dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang telah diberikan kepadanya dengan bekal pendidikan, pelatihan dan pengalaman. Menurut Sutrisno (2011) Semua potensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap upaya organisasi dalam mencapai tujuan. Karena dengan majunya teknologi, perkembangan informasi, tersedianya modal dan memadai bahan jika tanpa sumber daya manusia sulit bagi organisasi untuk mencapai tujuannya.

Sehingga dengan adanya kualitas sumber daya manusia yang baik maka dapat mengelola dan menyajikan informasi keuangan sehingga laporan keuangan dapat disusun dengan tepat waktu. Maka dapat disimpulkan bahwa dengan memiliki kualitas sumber daya manusia yang baik dalam pemerintah daerah maka dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2.7. Penelitian Terdahulu

Terdapat penelitian-penelitian terdahulu tentang kejelasan sasaran anggaran, sistem pengendalian internal, dan kualitas sumber daya manusia terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Tabel berikut merupakan ringkasan penelitian-penelitian terdahulu:

Tabel 2.1.
Tabel Penelitian Terdahulu

Peneliti	Variabel	Subjek	Hasil
Safitri (2020)	<p>Variabel Independen: X1= Kejelasan Sasaran Anggaran X2= Sistem Pelaporan X3= Pengendalian Akuntansi X4= Kompetensi Aparatur Pemerintah X5= Ketaatan pada peraturan perundangan</p> <p>Variabel Dependen: Y= Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	Kabupaten Kebumen	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kejelasan Sasaran Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. 2. Penerapan sistem pelaporan berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. 3. Pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. 4. Kompetensi aparatur pemerintah berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. 5. Ketaatan peraturan perundangan berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
Bernadine (2018)	<p>Variabel Independen: X1= Anggaran Berbasis Kinerja</p>	Kabupaten Klaten	<ol style="list-style-type: none"> 1. Anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap

	<p>X2= Kejelasan Sasaran Anggaran X3= Sistem Pelaporan X4= Pengendalian Akuntansi</p> <p>Variabel Dependen: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>		<p>akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah Kabupaten Klaten</p> <p>2. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten Klaten</p> <p>3. Sistem Pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah Kabupaten Klaten</p> <p>4. Pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah Kabupaten Klaten</p>
Chandra (2021)	<p>Variabel Independen: X1 = Pengaruh ketaatan pada peraturan perundangan X2= Sistem Pengendalian Internal</p>	Kabupaten Muara Enim	<p>1. Ketaatan pada peraturan perundangan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>2. Sistem</p>

	<p>X3= Kualitas Sumber Daya Manusia</p> <p>Variabel Dependen: Y= Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>		<p>pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p> <p>3. Kualitas sumber daya manusia berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p>
Christy (2020)	<p>Variabel Independen: X1= <i>Good Governance</i> X2= Sistem Pengendalian Internal X3= Sistem Pelaporan X4= Transparansi Publik</p> <p>Variabel Dependen: Y= Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	Kota Yogyakarta	<p>1. <i>Good Governance</i> berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.</p> <p>2. Sistem Pengendalian Internal tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.</p>
Allorante (2020)	<p>Variabel Independen: X1= Partisipasi anggaran X2= Kejelasan Sasaran anggaran X3= Sistem pelaporan X4= Pengendalian internal</p> <p>Variabel Dependen:</p>	Kalimantan Barat	<p>1. Partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah</p> <p>2. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah</p>

	Y= Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah		<ol style="list-style-type: none"> 3. Sistem pelaporan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah 4. Pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
--	--	--	--

Sumber: penelitian-penelitian terdahulu.

2.8. Pengembangan Hipotesis

2.8.1. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Kenis (1979), 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. Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas maka pemerintah akan lebih mudah dalam pencapaian tujuan pemerintah yang sudah ditetapkan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat (Hoesda, 2016). Kejelasan dalam sasaran anggaran akan mempermudah untuk pelaksanaan suatu pekerjaan. Oleh sebab itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab untuk menyusun dan melaksanakan kegiatan anggaran.

Sasaran anggaran yang tidak jelas akan menimbulkan ketidakpastian dan keragu-raguan para pelaksana yang mengakibatkan penurunan kinerja. Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya dan dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Safitri (2020) menyimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sementara itu penelitian yang dilakukan oleh Bernadine (2018) menyimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Allorante (2020) menyimpulkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dapat disimpulkan dari hasil penelitian terdahulu bahwa terdapat tidak konsisten dan tidak adanya dukungan dari penelitian lain yang memperkuat kesimpulan dari penelitian terdahulu. Sehingga hipotesis dari variabel ini dirumuskan berdasarkan teori yang telah disajikan, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

H_{a1} = Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

2.8.2. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008 mengenai sistem pengendalian internal menyebutkan bahwa sistem pengendalian internal 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 yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintah. Dengan adanya sistem pengendalian internal yang efektif maka pemerintah daerah akan mampu memberikan akuntabilitas kinerja yang baik karena sistem pengendalian internal akan meminimalisir kecurangan selama proses penyusunan laporan anggaran.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Chandra (2021) menyimpulkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Christy (2020) menyimpulkan bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sementara itu hasil penelitian yang dilakukan oleh Allorante (2020) menyimpulkan bahwa sistem pengendalian

internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dapat disimpulkan dari hasil penelitian terdahulu bahwa terdapat tidak konsisten dan tidak adanya dukungan dari penelitian lain yang memperkuat kesimpulan dari penelitian terdahulu. Sehingga hipotesis dari variabel ini dirumuskan berdasarkan teori yang telah disajikan, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

H_{a2} = Sistem Pengendalian Internal berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

2.8.3. Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang baik, pemerintah harus memiliki sumber daya manusia yang baik, pemerintah harus memiliki sumber daya manusia yang berkualitas dan memiliki kompetensi serta pengetahuan dalam pengolahan informasi akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas tinggi. Mahmudi (2007), kualitas sumber daya manusia adalah kemampuan individu dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang telah diberikan kepadanya dengan bekal pendidikan, pelatihan dan pengalaman.

Sumber daya manusia yang memiliki kualitas akan dapat menyelesaikan pekerjaannya secara efisien dan efektif dan dengan adanya kompetensi sumber daya manusia maka akan mendukung ketepatan waktu pembuatan laporan keuangan. Hal tersebut menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia berperan penting dalam pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Chandra (2021) menyimpulkan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian, sesuai dengan teori dan penelitian terdahulu, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H_{a3} = Kualitas Sumber Daya Manusia berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

