

BAB 2

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Otonomi Daerah

Dalam Pasal 1 Ayat 6 UU No. 23 Tahun 2014, dikatakan bahwa Otonomi Daerah merupakan pada wewenang serta tanggung jawab untuk secara independen mengatur dan mengelola urusan pemerintahan serta kepentingan masyarakat daerah di bawah sistem yang sama yaitu Negara Kesatuan Republik Indonesia. Mewujudkan otonomi daerah berarti menciptakan pemerintahan daerah yang mampu mengatasi berbagai permasalahan yang dihadapi penduduk setempat, termasuk yang berkaitan dengan pembangunan, operasional pemerintahan, permasalahan sosial, serta kesejahteraan dan pelayanan masyarakat (Muntoha, 2010). Konsekuensinya, otonomi daerah diharapkan dapat mempercepat pemerataan pembangunan dan kesejahteraan masyarakat, mendorong partisipasi aktif masyarakat, serta mengoptimalkan potensi daerah dengan bertanggung jawab dan terpadu.

2.2. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.2.1. Definisi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Didasarkan Perpres No. 29 Tahun 2014, akuntabilitas kinerja adalah

“wujud tindakan instansi pemerintah dalam memberikan penjelasan tentang tercapainya atau tidak program serta kegiatan dalam perencanaan oleh berbagai pihak yang berkepentingan, dengan tujuan pencapaian misi organisasi secara terstruktur dengan adanya sasaran kinerja dalam perencanaan dengan adanya laporan kinerja instansi pemerintah yang dilaporkan secara periodik.”

Menurut Permen PAN & RB No. 88 Tahun 2021 menyatakan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah berfokus pada bentuk pertanggungjawaban dan peningkatan kinerja instansi pemerintah.

Sebab daripada itu, perlulah pemerintah daerah memastikan adanya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai tanggung jawab mereka terhadap masyarakat. Salah satu bentuk pertanggungjawaban instansi pemerintah dapat berupa laporan yang disusun setiap tahun dalam Laporan Kinerja Instansi Pemerintah (LKj-IP). Pejabat publik diwajibkan untuk mempublikasikan hasil kerjanya kepada masyarakat, sebagai bentuk transparansi dan akuntabilitas dalam menjalankan tugas dan kewajibannya. Hal ini juga akan berdampak pada tingkat kepercayaan masyarakat terhadap kinerja pemerintahan.

2.2.2. Tahapan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pada Pusdiklatwas BPKP (2007) menyatakan bahwa suatu sistem yang terdiri dari tatanan, instrumen, dan metode pertanggungjawaban yang mencakup beberapa tahapan disebut sebagai sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Tahapan tersebut terdiri atas:

1. Penetapan rencana strategis, yang mencakup pembuatan visi, misi, tujuan, dan sasaran yang akan dijelaskan pada rencana kinerja tahunan secara periodik.
2. Pengukuran kinerja. dilakukan untuk mengetahui sejauh mana instansi pemerintah telah menuju capaian yang sesuai dengan tujuan

dan sasaran yang ada. Setelah data kinerja telah dikumpulkan dan dicatat akan digunakan sebagai dasar untuk mengevaluasi pencapaian kinerja pemerintah.

3. Pelaporan kinerja, dilakukan saat periode berakhir dengan menyusun LAKIP sebagai wujud pencapaian atas kinerja yang kemudian diserahkan ke pihak yang memiliki tanggung jawab.
4. Peningkatan kinerja secara berkelanjutan dengan pemanfaatan informasi kinerja, dan informasi yang terdapat dalam LAKIP akan menjadi dasar dalam memperbaiki kinerja pada instansi pemerintah untuk keberlanjutannya.

2.2.3. Indikator Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Berdasarkan Mardiasmo (2018), Akuntabilitas dalam organisasi sektor publik memiliki empat dimensi yang meliputi:

1. Akuntabilitas Kejujuran dan Hukum
Hal ini mencakup upaya untuk menghindari korupsi dan kolusi, serta mematuhi peraturan hukum.
2. Akuntabilitas Proses
Mencakup kepatuhan terhadap prosedur yang efisien, cepat tanggap, serta terjangkau dalam pelayanan.
3. Akuntabilitas Program
Ini melibatkan pertanggungjawaban atas program yang telah direncanakan dan pelaksanaan program yang mengarah pada pencapaian terbaik.

4. Akuntabilitas Kebijakan

Melibatkan pertanggungjawaban atas keputusan yang direncanakan dan diimplementasikan.

Berdasarkan keempat dimensi tersebut, digunakan dalam mengukur variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Kuesioner memodifikasi berdasarkan penelitian Savira (2021).

2.3. Anggaran Berbasis Kinerja

2.3.1. Definisi Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Mahmudi (2016), anggaran berbasis kinerja diartikan sebagai pendekatan penganggaran yang mempertimbangkan efisiensi kegiatan atau program dalam mencapai keluaran dan hasil yang diharapkan, serta hubungan antara anggaran (*input*) dan keluaran (*output*) dan hasil yang diharapkan (*outcome*). Pada UU No. 17 Tahun 2003, adanya anggaran berbasis kinerja menjadi fokus untuk memudahkan pelaksanaan, memberikan gambaran objektif dan proporsional mengenai kegiatan pemerintah, menjaga konsistensi dengan standar akuntansi sektor publik, serta memudahkan penyajian dan meningkatkan kredibilitas statistik keuangan pemerintah. Selanjutnya, menurut Mardiasmo (2018), anggaran berbasis kinerja diartikan sebagai

“metode untuk menetapkan prioritas dan memutuskan tujuan apa yang harus diprioritaskan, bersama dengan pendekatan pengambilan keputusan yang metodis dan logis yang mencakup kegiatan untuk mempersiapkan program dan tolok ukur kinerja sebagai alat untuk mencapai tujuan dan sasaran program.”

Dari beberapa definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa anggaran berbasis kinerja berfokus pada pencapaian hasil atau keluaran yang ingin diraih organisasi. Hal ini berbeda dengan penganggaran tradisional yang hanya berfokus pada alokasi dana. Sistem ini mempertimbangkan keterkaitan antara anggaran dengan hasil yang diinginkan, serta menekankan pada pencapaian yang efisien.

Penerapan anggaran berbasis kinerja menuntut pemerintah dapat mengevaluasi dan bertanggung jawab atas kinerja organisasi dengan lebih efektif. Hal ini didukung dalam rangka meningkatkan kesejahteraan masyarakat, diperlukan penggunaan anggaran secara efisien dan efektif, dengan tujuan untuk memaksimalkan manfaat yang diperoleh. Selain itu, penting untuk memperkuat keterbukaan dan kewajiban pertanggungjawaban dalam penggunaan anggaran tersebut.

2.3.2. Tujuan Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut PMK No. 62 tahun 2023 mengenai Perencanaan Anggaran, Pelaksanaan Anggaran, serta Akuntansi dan Pelaporan Keuangan, berikut dijabarkan tujuan anggaran berbasis kinerja diantaranya yaitu:

1. Menunjukkan keterkaitan pendanaan dengan hasil kinerja yang ingin diraih.
2. Penganggaran yang efisien dan transparan.
3. Kemampuan adaptasi dan pertanggungjawaban unit dalam melaksanakan tugas serta mengelola anggaran.

Untuk menerapkan anggaran berbasis kinerja tersebut dengan efektif, digunakan beberapa instrumen sebagai berikut:

1. Indikator Kinerja digunakan untuk menilai kinerja suatu instansi pemerintah dengan memperhatikan perencanaan dan penganggaran pembangunan nasional.
2. Standar Biaya adalah unit biaya yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan sebagai acuan dalam menghitung kebutuhan anggaran saat penyusunan dan pelaksanaan RKA (Rencana Kerja dan Anggaran).
3. Evaluasi Kinerja merupakan penilaian terhadap pencapaian sasaran kinerja, konsistensi perencanaan dan implementasi, serta realisasi penyerapan anggaran.

2.3.3. Indikator Anggaran Berbasis Kinerja

Anggaran berbasis kinerja memiliki beberapa indikator (Mardiasmo, 2018), yakni:

1. Ekonomi
2. Efisien dan efektif
3. Pengawasan kinerja

Indikator-indikator tersebut akan diterapkan untuk mengukur variabel penerapan anggaran berbasis kinerja. Kuesioner dari Wibowo (2021) menjadi dasar kuesioner pada penelitian ini yang dikembangkan kembali oleh peneliti.

2.4. Kejelasan Sasaran Anggaran

2.4.1. Definisi Kejelasan Sasaran Anggaran

Pada Bastian (2010) mendefinisikan kejelasan sasaran anggaran mencakup bagaimana jelas dan spesifik tujuan suatu anggaran ditetapkan sehingga yang memiliki tanggungjawab dalam pencapaian menuju sasaran anggaran dapat memahaminya dengan baik. Pengertian lainnya menurut Kenis (1979), menjelaskan bahwa kejelasan sasaran anggaran mencakup bagaimana jelasnya dan spesifiknya target anggaran agar pihak yang bertanggung jawab dalam mencapai tujuan yang dimaksudkan dapat memahaminya. Dalam hal ini, kejelasan sasaran anggaran bisa diibaratkan peta jalan, organisasi dapat mencapai kinerja yang diharapkan dengan lebih mudah dan terarah. Sebaliknya, jika sasaran anggaran tidak jelas, maka pelaksanaan anggaran dapat menjadi buruk dan tidak sesuai dengan yang diharapkan, yang dapat menyebabkan ketidaktermotivasiannya pelaksana anggaran dalam mencapai tujuan kinerja yang diharapkan.

2.4.2. Indikator Kejelasan Sasaran Anggaran

Dalam penilaian kejelasan sasaran anggaran terdapat indikator yang perlu dipertimbangkan (Kenis, 1979), yaitu:

1. Spesifik, menyajikan tujuan anggaran secara spesifik untuk memastikan pemahaman yang tepat.
2. Mengerti, agar perencanaan sasaran anggaran dapat diterima dengan mudah oleh semua pihak yang memerlukan informasi tersebut.

3. Jelas, tujuan anggaran yang diinginkan haruslah tunggal dalam maknanya.

Ketiga indikator tersebut digunakan sebagai dimensi untuk mengukur variabel kejelasan sasaran anggaran. Kuesioner dari Sodha (2023) menjadi dasar kuesioner pada penelitian ini yang dikembangkan kembali oleh peneliti.

2.5. Sistem Pelaporan

2.5.1. Definisi Sistem Pelaporan

Menurut Sagara (2021), Sistem pelaporan adalah mekanisme yang diarahkan untuk fokus pada pertumbuhan organisasi dengan terlebih dahulu membangun infrastruktur kontrol untuk mengelola dan memotivasi upaya mencapai tujuan, dan kontrol ini berfungsi sebagai jaring pengaman. Selanjutnya berdasarkan Permen PAN & RB No. 53 Tahun 2014 menyatakan pengertian laporan kinerja adalah

“wujud akuntabilitas instansi pemerintah dalam melaksanakan tugas dan fungsi, terutama terkait anggaran yang digunakan mencakup pengukuran dan evaluasi kinerja, serta pengungkapan hasil analisisnya, adalah elemen krusial dalam penyusunan laporan kinerja.”

Bastian (2010) mengungkapkan juga bahwa terdapat kriteria adanya sistem pelaporan yang optimal yaitu harus berdasarkan SAP dan dilaporkan dengan kejujuran, objektif, dan mengutamakan transparan. Dari penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa pelaporan kinerja digunakan sebagai alat komunikasi dari *output* hasil kinerja instansi pemerintah secara berkala dan mengevaluasi pencapaian tujuan serta sasaran instansi. Oleh karena itu, perlu adanya sistem pelaporan yang memenuhi SAP dan disajikan secara jujur, objektif, dan

transparan agar masyarakat umum dapat memperoleh informasi yang relevan dan menjadi tanggung jawab instansi pemerintah.

2.5.2. Tujuan Perjanjian Kinerja

Dalam Permen PAN & RB No. 53 Tahun 2014 menjelaskan bahwa kepala Organisasi Perangkat Daerah (OPD) bertanggung jawab dalam penyusunan laporan kinerja berdasarkan perjanjian kinerja. Perjanjian kinerja tersebut memiliki beberapa tujuan penting, seperti:

1. Menunjukkan kesepakatan diantara pemberi amanah dan juga penerima amanah dalam peningkatan akuntabilitas dan kinerja pegawai.
2. Menciptakan tolak ukur kinerja sebagai dasar evaluasi kinerja pegawai.
3. Menjadi dasar untuk menilai apakah tujuan dan sasaran organisasi berhasil atau gagal tercapai.
4. Menjadi dasar pemberi amanat dalam pemantauan, evaluasi, serta pengawasan terhadap kinerja pegawai.
5. Menjadi dasar penetapan target kinerja pegawai.

Adanya tujuan perjanjian tersebut digunakan sebagai indikator pengukuran dalam pengukuran variabel sistem pelaporan. Kuesioner Tambuk (2020) sebagai dasar, dengan pengembangan lebih lanjut oleh peneliti.

2.6. Sistem Pengendalian Internal

2.6.1. Definisi Sistem Pengendalian Internal

Menurut PP No. 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern dapat diartikan sebagai

“tahapan terintegrasi dalam upaya yang berkesinambungan dari manajemen dan semua anggota tim dalam memastikan kepercayaan yang akurat terhadap pencapaian tujuan organisasi pada pelaksanaan kegiatan yang efektif dan efisien, akurasi laporan keuangan, perlindungan aset organisasi, dan kepatuhan pada aturan dan undang-undang yang berlaku.”

Menurut Mulyadi (2016), Sistem Pengendalian Internal merupakan

“struktur organisasi, prosedur dan tindakan terkoordinasi untuk melindungi aset organisasi, memverifikasi kualitas dan keandalan data akuntansi, meningkatkan efisiensi, dan meningkatkan kepatuhan terhadap prinsip-prinsip manajemen.”

Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa adanya Sistem Pengendalian Internal menjadi elemen penting dalam memastikan keandalan dan kepercayaan laporan pertanggung jawaban dari pemerintah daerah untuk pengguna yang ada. Para pimpinan dalam pemerintah daerah tersebut memiliki kewajiban untuk mengawasi pelaksanaan program pemerintahan untuk tercapainya kelola anggaran yang dengan mengedepankan keefektifan, keefisienan, transparansi, serta memenuhi tanggung jawab. Adanya sistem pengendalian internal juga memiliki peran penting dalam memandu, memantau, dan menilai sumber daya dalam kinerja instansi pemerintah serta mencegah dan mendeteksi tindakan kecurangan.

2.6.2. Unsur Sistem Pengendalian Internal

Dalam PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, mengenai beberapa unsur sistem pengendalian intern yang harus dipenuhi oleh pemimpin instansi pemerintah. Unsur-unsur tersebut meliputi:

1. Lingkungan Pengendalian, merupakan tanggung jawab seluruh karyawan, termasuk pimpinan lembaga pemerintah, untuk membangun dan memelihara suasana dalam perusahaan yang mendorong perilaku positif dan mendorong pengendalian dan manajemen internal yang baik.
2. Penilaian Risiko, hal ini dihadapi unit organisasi dari dalam maupun luar harus dilakukan melalui pengendalian internal.
3. Kegiatan Pengendalian, yang menjamin pimpinan lembaga pemerintah melaksanakan arahnya. Operasi pengendalian harus produktif dan berhasil mencapai tujuan perusahaan.
4. Informasi dan Komunikasi, yang meliputi catatan dan laporan informasi harus dikirimkan kepada pihak-pihak yang ditunjuk, termasuk pimpinan instansi pemerintah. Untuk membantu pimpinan lembaga pemerintah melaksanakan tugasnya, informasi dikirimkan dalam format tertentu, melalui metode tertentu, dan tepat waktu.
5. Pemantauan, yang mencakup penilaian kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan tindakan perbaikan atas rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya.

Peneliti menggunakan unsur-unsur tersebut sebagai tolok ukur pada variabel sistem pengendalian internal. Kuesioner Tambuk (2020) digunakan dan kemudian dikembangkan kembali oleh peneliti.

2.7. Kerangka Konseptual

2.7.1. Teori Agensi

Teori agensi menjelaskan hubungan antara *principal* (pemberi amanah) dan *agent* (penerima amanah). Dalam konteks ini, *principal* adalah masyarakat, sedangkan *agent* adalah instansi pemerintah. *Principal* mempercayakan *agent* untuk melaksanakan tugas-tugas tertentu, dan *agent* mempunyai tanggung jawab dalam pelaporan, penyajian informasi, dan publikasi program yang dilakukannya untuk *principal*. *Principal* memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban atas kinerja *agent* (Mahsun et al., 2011).

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat dikaji dengan menggunakan teori agensi. Teori agensi pada penelitian ini digunakan untuk menjelaskan bagaimana masyarakat (sebagai *principal*) dapat memastikan bahwa instansi pemerintah (sebagai *agent*) telah melaksanakan tugas-tugasnya dengan baik dan menanggung jawab atas kinerjanya. Masyarakat mempunyai hak untuk mengawasi dan menuntut transparansi serta kejelasan mengenai pengelolaan sumber daya dan biaya oleh pemerintah Kabupaten Berau. Instansi Pemerintah Daerah adalah *agent* dalam penelitian ini yang menyusun LKj-IP. Laporan tersebut berisi informasi mengenai kinerja pemerintah sebagai bentuk tanggungjawab kepada masyarakat sehingga masyarakat juga memahami kinerja

pemerintah serta untuk mengetahui opini dari BPK mengenai sejauh mana kinerja instansi dapat mencerminkan sasaran dan tujuan telah direncanakan.

2.7.2. Hubungan Anggaran Berbasis Kinerja dengan Akuntabilitas Kinerja

Instansi Pemerintah

Menurut Mahmudi (2016), anggaran berbasis kinerja diartikan sebagai pendekatan penganggaran yang mempertimbangkan efisiensi kegiatan atau program dalam mencapai keluaran dan hasil yang diharapkan, serta hubungan antara anggaran (*input*) dan keluaran (*output*) dan hasil yang diharapkan (*outcome*). Dari definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa dengan menerapkan konsep Anggaran Berbasis Kinerja, program atau kegiatan serta sumber daya anggaran yang tersedia dijadikan sebagai alat untuk mencapai hasil, keluaran, dan dampak yang diinginkan, dengan tujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Pendekatan ini menghubungkan pendapatan, pengeluaran, dan hasil secara jelas, sehingga tercipta sistem pemerintahan yang efisien dan efektif dalam meningkatkan kesejahteraan rakyat. Jika pendekatan ini tidak diterapkan dengan benar, dapat berdampak pada kualitas informasi dan keakuratan keputusan yang diambil.

2.7.3. Hubungan Kejelasan Sasaran dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi

Pemerintah

Kejelasan sasaran anggaran dapat dikatakan bahwa bagaimana jelas dan spesifik tujuan suatu anggaran ditetapkan sehingga yang memiliki tanggungjawab dalam pencapaian menuju sasaran anggaran dapat memahaminya dengan baik (Bastian, 2010). Pencapaian kinerja yang diharapkan

ditentukan oleh ukuran yang terdapat dalam anggaran, sehingga badan pemerintah harus menjabarkan tujuan kinerja dengan jelas. Kejelasan sasaran anggaran dilakukan sebagai gambaran seberapa jelas dan spesifiknya tujuan anggaran dinyatakan, dengan tujuan untuk memberikan pertanggungjawaban atas pencapaian tujuan tersebut. Namun, jika tujuan anggaran tidak jelas, hal ini dapat mengakibatkan pelaksanaan anggaran yang tidak terkoordinasi dan tidak berjalan sesuai perencanaan. Dengan demikian, hal ini memungkinkan mengurangi motivasi pelaksana anggaran dalam mencapai tujuan.

2.7.4. Hubungan Sistem Pelaporan dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Sagara (2021), Sistem pelaporan adalah mekanisme yang diarahkan untuk fokus pada pertumbuhan organisasi dengan terlebih dahulu membangun infrastruktur kontrol untuk mengelola dan memotivasi upaya mencapai tujuan, dan kontrol ini berfungsi sebagai jaring pengaman. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa sistem pelaporan memainkan peran penting dalam mengukur kegiatan yang sudah terselesaikan. Sebagai wujud untuk meningkatkan kinerja dan akuntabilitas instansi pemerintah dalam menjalankan tugas dan penggunaan anggaran, laporan yang jujur, objektif, dan transparan perlu disusun secara memadai. Hal ini menjadi pendukung terciptanya optimalisasi pertanggungjawaban pihak instansi pemerintah.

2.7.5. Hubungan Sistem Pengendalian Internal dengan Akuntabilitas

Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut PP No. 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern dapat diartikan sebagai

“tahapan terintegrasi dalam upaya yang berkesinambungan dari manajemen dan semua anggota tim dalam memastikan kepercayaan yang akurat terhadap pencapaian tujuan organisasi pada pelaksanaan kegiatan yang efektif dan efisien, akurasi laporan keuangan, perlindungan aset organisasi, dan kepatuhan pada aturan dan undang-undang yang berlaku.”

Dari adanya definisi di atas, dapat dikatakan sistem pengendalian internal dapat membantu dalam menghasilkan kinerja yang baik dengan mencegah kesalahan terutama dalam penganggaran biaya untuk setiap program atau kegiatan instansi. Dalam hal ini, sistem pengendalian internal yang tepat dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas kinerja sehingga dalam akuntabilitas kinerja pemerintah yang menjadi tanggungjawab pemerintah terlaksana dengan baik, relevan dan dapat dipercaya oleh masyarakat. Pengendalian optimal membantu menciptakan lingkungan kerja yang tertata dan terstruktur, sehingga pegawai merasa nyaman dan fokus dalam bekerja. Lingkungan kerja yang kondusif dan kinerja pegawai yang optimal merupakan kunci utama untuk mencapai kesuksesan sebuah organisasi.

2.8. Penelitian Terdahulu

Penelitian pertama oleh Tambuk (2020) dengan judul Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Pelaporan, Sistem Pengendalian Internal, dan Komitmen Organisasi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Manggarai Timur. Penelitian ini membuktikan bahwa anggaran berbasis

kinerja, sistem pelaporan, sistem pengendalian internal, dan komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penelitian kedua dilakukan oleh Wibowo (2021) dengan judul Pengaruh Anggaran Daerah Berbasis Kinerja, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, dan Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten Sukoharjo. Penelitian ini membuktikan bahwa anggaran daerah berbasis kinerja tidak berpengaruh, sedangkan kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan, dan pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penelitian ketiga oleh Hafzhan (2021) dengan judul Pengaruh Kejelasan Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Penelitian ini memilih subjek penelitian Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Medan. Penelitian tersebut membuktikan bahwa kejelasan sasaran anggaran dan sistem pelaporan tidak berpengaruh, sedangkan pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penelitian keempat oleh Savira (2021) dengan judul Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Wonosobo. Penelitian ini membuktikan bahwa anggaran berbasis kinerja, sistem akuntansi

pemerintah daerah, dan sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Penelitian terakhir oleh Sodha (2023) dengan judul Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Dinas Sosial di Daerah Istimewa Yogyakarta. Penelitian ini membuktikan bahwa kejelasan sasaran anggaran, sistem pengendalian internal, dan sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Tabel 2.1.
Ringkasan Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti	Judul	Variabel	Subjek	Hasil
1.	Tambuk (2020)	Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Pelaporan, Sistem Pengendalian Internal, dan Komitmen Organisasi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Manggarai Timur	Variabel Dependen (Y): Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Variabel Independen (X): Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Pelaporan, Sistem Pengendalian Internal, dan Komitmen Organisasi	Organisasi Perangkat Daerah (OPD) pada Pemerintah Kabupaten Manggarai Timur	1. Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 2. Sistem Pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 3. Sistem Pengendalian Internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas

					<p>Kinerja Instansi Pemerintah</p> <p>4. Komitmen Organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>
2.	Wibowo (2021)	<p>Pengaruh Anggaran Daerah Berbasis Kinerja, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, dan Pengendalian Akuntansi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten Sukoharjo</p>	<p>Variabel Dependen (Y): Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p> <hr/> <p>Variabel Independen (X): Anggaran Daerah Berbasis Kinerja, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, dan Pengendalian Akuntansi</p>	<p>Organisasi Perangkat Daerah (OPD) pada Pemerintah Kabupaten Sukoharjo</p>	<p>1. Anggaran Berbasis Kinerja tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p> <p>2. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p> <p>3. Sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p> <p>4. Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>

3.	Hafzhan. (2021)	Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Variabel Dependen (Y): Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Medan	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kejelasan Sasaran Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 2. Pengendalian Akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 3. Sistem Pelaporan tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
4.	Savira (2021)	Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Wonosobo	Variabel Dependen (Y): Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Wonosobo, Jawa Tengah	<ol style="list-style-type: none"> 1. Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 2. Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 3. Sistem Pengendalian Intern berpengaruh
Variabel Independen (X): Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan	Variabel Independen (X): Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, dan Sistem Pengendalian Intern				

					positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
5.	Sodha (2023)	Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Dinas Sosial di Daerah Istimewa Yogyakarta	Variabel Dependen (Y): Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Variabel Independen (X): Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan	Dinas Sosial di Daerah Istimewa Yogyakarta	1. Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 2. Sistem Pengendalian Internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 3. Sistem Pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sumber: Penelitian Terdahulu

Rangkuman penelitian terdahulu menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja, kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan, dan sistem pengendalian internal secara umum memberikan dampak positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Namun, terdapat variasi dalam hasil penelitian tergantung pada konteks dan subjek penelitian yang berbeda.

2.9. Pengembangan Hipotesis

2.9.1. Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Mahmudi (2016), anggaran berbasis kinerja diartikan sebagai pendekatan penganggaran yang mempertimbangkan efisiensi kegiatan atau program dalam mencapai keluaran dan hasil yang diharapkan, serta hubungan antara anggaran (*input*) dan keluaran (*output*) dan hasil yang diharapkan (*outcome*). Tujuan dari penerapan anggaran berbasis kinerja adalah untuk mendorong perubahan dengan menggunakan program atau kegiatan serta sumber anggaran digunakan sebagai alat untuk mencapai hasil (*outcome*), keluaran (*output*), dan dampak serta manfaat yang diharapkan bagi masyarakat. Implementasi anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat menghasilkan hubungan pendapatan, pengeluaran, dan hasil secara jelas, sehingga tercipta sistem pemerintahan yang efisien dan efektif dalam meningkatkan kesejahteraan rakyat. Dengan memproduksi informasi akuntansi yang berkualitas, keputusan dapat diambil dengan lebih akurat. Selain itu, ini juga dapat meningkatkan tanggung jawab atas kinerja pemerintah.

Penelitian oleh Tambuk (2020) dan Savira (2021) membuktikan bahwa anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Namun, pada penelitian Wibowo (2020) membuktikan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal tersebut bisa terjadi terkait perbedaan subjek.

Dari ketiga penelitian sebelumnya peneliti menyatakan bahwa penggunaan anggaran berbasis kinerja memiliki dampak positif pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Selain karena penelitian sebelumnya, teori menyatakan bahwa anggaran berbasis kinerja dapat menyediakan informasi berkualitas dan mempermudah pengambilan keputusan yang tepat, serta peningkatan akuntabilitas kinerja melalui kerangka evaluasi pencapaian tujuan yang jelas. Adanya landasan pemikiran tersebut, hipotesis pertama untuk penelitian ini adalah:

H_{A1}: Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.9.2. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Kejelasan sasaran anggaran adalah bagaimana jelas dan spesifik tujuan suatu anggaran ditetapkan sehingga yang memiliki tanggungjawab dalam pencapaian menuju sasaran anggaran dapat memahaminya dengan baik (Bastian, 2010). Dengan menetapkan sasaran anggaran yang jelas dan spesifik, akan terlihat sejauh mana tujuan anggaran akan dicapai. Hal ini penting untuk memastikan agar anggaran dapat dipahami dan digunakan sebagai bentuk akuntabilitas dalam mencapai sasaran anggaran.

Penelitian terdahulu dilakukan untuk menguji dampak pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Meskipun dalam penelitian Hafzhan (2021) membuktikan kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh. Namun, ada pula

yang memiliki hasil kejelasan sasaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, seperti yang ditemukan dalam penelitian Wibowo (2021) dan Sodha (2023).

Didasarkan penelitian sebelumnya, menunjukkan bukti adanya ketidakkonsistenan hasil penelitian. Namun, teori menyatakan kejelasan sasaran anggaran akan mempermudah gambaran tentang seberapa jelas dan spesifik tujuan anggaran yang ditetapkan. Tujuan dari hal ini adalah untuk memastikan bahwa pelaksanaan kinerja dilakukan dengan semaksimal mungkin dan akuntabilitas dapat dijaga. Kejelasan sasaran anggaran dapat membantu mengarahkan upaya dan alokasi sumber daya dengan efektif, sehingga meningkatkan akuntabilitas kinerja. Adanya landasan pemikiran tersebut, hipotesis kedua pada penelitian ini adalah:

H_{A2}: Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.9.3. Pengaruh Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Sagara (2021), Sistem pelaporan adalah mekanisme yang diarahkan untuk fokus pada pertumbuhan organisasi dengan terlebih dahulu membangun infrastruktur kontrol untuk mengelola dan memotivasi upaya mencapai tujuan, dan kontrol ini berfungsi sebagai jaring pengaman. Diperlukan suatu sistem pelaporan yang efektif untuk pemantauan dan pengendalian kinerja manajerial dalam melaksanakan anggaran yang sudah disesuaikan. Laporan ini

akan menjadi bukti tertulis akuntabilitas dan tanggung jawab mereka atas pengelolaan keuangan publik. Jika pelaporan keuangan atau kinerja anggaran tidak dibuat atau tidak dilaksanakan, hal tersebut menunjukkan kurangnya akuntabilitas, yang bertanggung jawab tidak hanya kepada penanggung jawab anggaran tetapi juga kepada masyarakat setempat.

Penelitian terdahulu oleh Tambuk (2020), Wibowo (2021), dan Sodha (2023) memiliki hasil penelitian yaitu sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian serupa dilakukan oleh Hafzhan (2021) yang menyatakan bahwa sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan demikian, keempat penelitian terdapat perbedaan hasil dengan didominasi oleh hasil yang positif.

Berdasarkan hasil penelitian terdahulu terdapat ketidakkonsistenan hasil. Namun, karena didominasi hasil positif sehingga perlu menyatakan bahwa sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Terdapat teori juga menunjukkan bahwa laporan tertulis yang mengevaluasi kinerja keuangan menjadi bentuk pertanggungjawaban, sehingga memperlihatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan publik. Dengan demikian, penting dalam optimalisasi sistem pelaporan agar transparan dalam mendukung akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Oleh karena itu, penerapan sistem pelaporan menjadi tanggung jawab pemerintah untuk memberikan informasi yang relevan dan akurat secara berkala. Laporan harus disampaikan setiap tahun anggaran untuk meningkatkan

akuntabilitas kinerja. Adanya landasan pemikiran tersebut, hipotesis ketiga untuk penelitian ini adalah:

H_{A3}: Sistem Pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.9.4. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas

Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut PP No. 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern dapat diartikan sebagai

“tahap terintegrasi dalam upaya yang berkesinambungan dari manajemen dan semua anggota tim dalam memastikan kepercayaan yang akurat terhadap pencapaian tujuan organisasi pada pelaksanaan kegiatan yang efektif dan efisien, akurasi laporan keuangan, perlindungan aset organisasi, dan kepatuhan pada aturan dan undang-undang yang berlaku.”

Sebuah lembaga harus menerapkan sistem pengendalian internal untuk mencapai tujuannya dan mencegah kecurangan. Sistem pengendalian internal yang tepat dapat memastikan akuntabilitas yang baik dalam kinerja lembaga pemerintah.

Penelitian terdahulu untuk uji akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Tambuk (2020), Savira (2021), dan Sodha (2023), ketiga penelitian tersebut memiliki hasil yang sama yaitu sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan adanya penelitian terdahulu, seluruhnya memiliki hasil berpengaruh positif dan signifikan sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Menurut teori, Sistem ini berperan penting dalam mendukung

tercapainya efisiensi dan efektivitas pelaksanaan tugas, menghasilkan laporan keuangan yang terpercaya, serta menjamin ketaatan terhadap hukum dan peraturan yang relevan. Secara ringkas, sistem pengendalian internal menjadi fondasi bagi instansi untuk menjalankan fungsinya dengan baik dan akuntabel kepada publik. Adanya landasan pemikiran tersebut, hipotesis keempat untuk penelitian ini adalah:

H_{A4}: Sistem Pengendalian Internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

