

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Keagenan

Menurut (Jensen & Meckling,1976) dalam (Sulastiningsih,2020) “Teori Keagenan (*agency theory*) merupakan teori yang menggambarkan hubungan antara pihak prinsipal dan agen, yaitu antara dua atau lebih individu, kelompok atau organisasi”. Munculnya teori ini ditandai dengan adanya keberadaan hubungan antara agen dan prinsipal. Agen dikontrak untuk melakukan tugas tertentu bagi prinsipal serta mempunyai tanggungjawab atas tugas yang diberikan prinsipal.

Teori keagenan ini juga menjelaskan bahwa biasanya agen bersikap oportunitis dan cenderung tidak menyukai resiko (*risk averse*) (Herawati dan Baridwan dalam Bandariy,2011:15). Pemerintah sebagai agen akan menghindari resiko yang ada berupa ketidakpercayaan prinsipal terhadap kinerja mereka.Oleh karena itu pemerintah bekerja keras untuk menunjukkan kinerja terbaik mereka dalam menjalankan roda pemerintahan.

Dalam penelitian ini, yang berperan sebagai agen adalah pemerintah dan yang berperan sebagai prinsipal adalah masyarakat. Hubungan atara keduanya dengan teori keagenan adalah pemerintah sebagai agen yang mengelola pemerintahan yang harus menetapkan strategi yang terbaik agar dapat memberikan pelayanan terbaik kepada masyarakat yang berperan sebagai prinsipal.Masyarakat menginginkan hasil kinerja yang terbaik dari pemerintah, selain dari strategi yang telah ditetapkan untuk menunjang hal tersebut diharapkan pemerintah memiliki kompetensi yang memadai,pengendalian intern yang mendukung serta sistem pelaporan yang baik. Dan juga dalam teori keagenan pemerintah yang berperan sebagai agen memiliki kewajiban membuat dan menyajikan informasi yang detail dan transparan kepada rakyat selaku prinsipal supaya rakyat dapat mengerti dan memberikan evaluasi mengenai tingkat kegagalan serta keberhasilan dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawab pemerintahan. Apabila kinerja suatu

pemerintahan baik, maka pemerintah tersebut akan memperoleh kepercayaan dari masyarakat.

2.1.2 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Suatu Instansi wajib menyelenggarakan Akuntabilitas karena merupakan salah satu pilar *good government* yang dapat diartikan sebagai pemerintahan yang baik. Berdasarkan Instruksi Presiden No. 7 Tahun 1999 disebutkan bahwa Akuntabilitas Kinerja adalah perwujudan dari 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. Akuntabilitas menuntut pemerintah untuk menyajikan, melaporkan, mengungkapkan serta mempertanggungjawabkan segala kegiatan yang telah ditetapkan sebelumnya yang berorientasi kepada publik. Berikut ini adalah definisi menurut para ahli :

Menurut Manggaukang Raba (2020:1) “akuntabilitas artinya, perbuatan (hal) bertanggungjawab, keadaan untuk dipertanggungjawabkan: atau sering juga di artikan dengan tanggung gugat: keadaan dapat dimintai pertanggungjawaban.” Adapun menurut Adul Halim (2014:53) mengatakan bahwa akuntabilitas sebagai berikut:

Akuntabilitas merupakan suatu bentuk kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban atau menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum atau pimpinan suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.”

Berdasarkan definisi diatas menunjukkan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah ialah suatu kewajiban bagi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan segala bentuk aktivitas yang telah ditetapkan sebelumnya kepada publik dengan tujuan untuk mendapatkan kepercayaan publik sehingga dapat membuat performa kinerja pemerintah akan menjadi lebih baik.

2.1.2.1 Prinsip-prinsip Akuntabilitas Publik

Dalam melaksanakan kegiatan yang berhubungan dengan publik maka seharusnya memiliki prinsip-prinsip yang dianut agar tidak terjadi penyimpangan.

Dalam pelaksanaan akuntabilitas publik, perlu memperhatikan prinsip-prinsip sebagai berikut (LAN dan BPKP, 2000:43) :

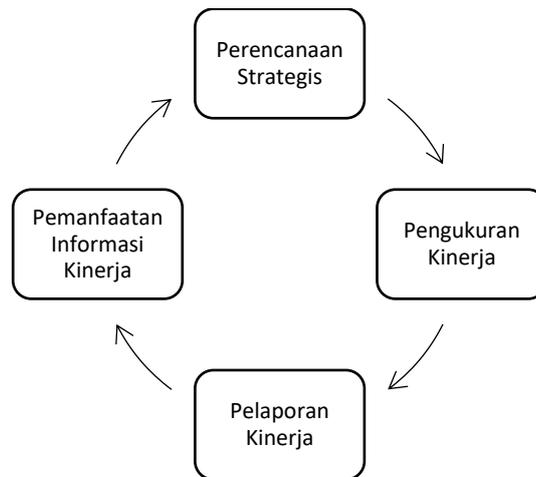
1. Harus ada komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi untuk melakukan pengelolaan pelaksanaan misi agar akuntabel.
2. Harus merupakan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
3. Harus dapat menunjukkan tingkat pencapaian 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.

2.1.3.2 Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah ialah suatu instrumen, tatanan maupun pertanggungjawaban yang terdiri atas tahapan-tahapan yang sudah ada. Berdasarkan Modul Pusat Pendidikan dan pelatihan pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (Pusdiklat BPKP, 2007:20) Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah terdiri atas tahapan-tahapan sebagai berikut :

1. Penetapan perencanaan Strategis
2. Pengukuran Kinerja,
3. Pelaporan Kinerja,
4. Pemanfaatan informasi kinerja bagi perbaikan kinerja secara berkesinambungan.

Berikut ini adalah bagan yang menggambarkan siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah :



Sumber : Modul Pusdiklatwas BPKP,2007

Gambar 2.1

Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pada Gambar 2.1 Tahap awal dimulai dari perencanaan strategis yang terdiri dari penyusunan visi, misi, tujuan dan sasaran serta menetapkan strategi untuk mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Lalu perencanaan strategis ini dirincikan dalam perencanaan kinerja yang disusun setiap tahun. Rencana kinerja ini mengungkapkan capaian kinerja yang ingin dicapai dari seluruh sasaran strategis dalam tahun yang bersangkutan. Rencana kerja ini juga merupakan tolak ukur dari setiap instansi yang digunakan untuk penyelenggaraan pemerintah untuk periode berikutnya. Tahapan kedua yaitu pengukuran kinerja, dalam tahap ini dilakukan pengumpulan dan pencatatan data kinerja yang dinyatakan dalam suatu indikator kinerja. Pada akhir periode, capaian kinerja yang telah dicapai dilaporkan kepada pihak terkait dalam bentuk Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Tahap akhir dalam siklus ini yaitu pemanfaatan informasi kinerja yang termuat dalam LAKIP yang telah disusun sebelumnya, LAKIP tersebut digunakan pada periode selanjutnya sebagai perbaikan kinerja instansi yang bersangkutan agar dapat memaksimalkan kinerjanya dikemudian hari.

2.1.3 Kompetensi Aparatur Pemerintah

Aparatur Pemerintah dalam hal ini adalah pegawai pemerintahan dituntut dalam bekerja harus memiliki kompetensi yang memadai sehingga dapat memudahkan dalam melaksanakan pekerjaan dan mengambil keputusan. Selanjutnya adalah definisi kompetensi menurut Wibowo, 2013 “Kompetensi adalah tingkat keterampilan, tingkah laku dan pengetahuan yang dimiliki oleh seseorang individu dalam melaksanakan tugas yang dibebankan kepadanya dalam organisasi”. Sedangkan menurut Tyson dalam Priansa (2014;253) menyatakan bahwa istilah “kompetensi telah digunakan untuk menggambarkan atribut yang diperlukan dalam menghasilkan kinerja yang efektif”. Selain itu, Undang-undang Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2003 menyatakan bahwa kompetensi adalah kemampuan setiap individu yang mencakup aspek pengetahuan, keterampilan, dan sikap kerja yang sesuai dengan standar yang ditetapkan.

Berdasarkan Kamus Besar Bahasa Indonesia (2015, versi 1,4) mendefinisikan aparatur sebagai berikut:

aparatur merupakan perangkat, alat (negara, pemerintah), para pegawai (negeri), negara alat kelengkapan negara terutama meliputi bidang kelembagaan, ketatalaksanaan dan kepegawaian, yang mempunyai tanggung jawab melaksanakan roda pemerintahan sehari-hari; pemerintah pegawai negeri; alat negara; aparatur negara.

Berdasarkan beberapa definisi di atas menunjukkan bahwasannya kompetensi mempunyai peranan yang sangat penting, karena menyangkut kemampuan dasar seseorang dalam melakukan suatu pekerjaan dimana kompetensi merupakan karakteristik dasar seseorang yang mengindikasikan cara berfikir, bersikap dan bertindak serta dapat membuat keputusan yang dilakukan serta dipertahankan oleh seseorang pada waktu tertentu. Sehingga dapat bahwa kompetensi aparatur pemerintah daerah merupakan suatu kemampuan, keterampilan, tingkah laku serta pengetahuan terhadap pekerjaan yang diembannya yang mempunyai tanggung jawab terhadap pelaksanaan roda pemerintahan.

2.1.3.1 Standar Kompetensi Aparatur Pemerintah

Standar Kompetensi aparatur pemerintah (ASN) berdasarkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Dan Reformasi Birokrasi Republik

Indonesia Nomor 38 Tahun 2017 Tentang Standar Kompetensi Jabatan Aparatur Sipil Negara :

1. Standar Kompetensi Jabatan pimpinan tinggi
2. Standar Kompetensi Jabatan administrasi
3. Standar kompetensi Jabatan fungsional

Terkait standar kompetensi aparatur pemerintah (ASN) sebagaimana yang dimaksud diatas berdasarkan pada : (1) Kamus kompetensi teknis, merupakan daftar jenis kompetensi teknis, definisi teknis, deskripsi kompetensi teknis dan indikator perilaku untuk setiap level kompetensi teknis. Kamus ini disusun dan ditetapkan oleh PPK Kementrian/Lembaga, PPK Sekretariat Lembaga Negara, dan PPK Sekretariat Lembaga Nonstruktural sesuai dengan urusan pemerintah yang menjadi kewenangannya setelah mendapatkan persetujuan Menteri. (2) Kamus Kompetensi manajerial, merupakan daftar jenis manajerial, definisi kompetensi manajerial, deskripsi, dan indikator perilaku untuk setiap level kompetensi manajerial. Kamus ini disusun dan ditetapkan secara nasional oleh menteri (3) Kamus kompetensi sosial kultural, merupakan daftar jenis manajerial, definisi kompetensi sosial kultural, deskripsi, dan indikator perilaku untuk setiap level kompetensi sosial kultural. Kamus ini disusun dan ditetapkan secara nasional oleh menteri.

Berdasarkan Permenpan-RB No. 38 Tahun 2017, berikut ini adalah kamus kompetensi yang dimiliki oleh aparatur pemerintah

1. Kompetensi manajerial terdiri dari 8 (delapan) Kompetensi yaitu :
 1. Integritas.
Konsisten berperilaku selaras dengan nilai, norma dan/atau etika organisasi, dan jujur dalam hubungan dengan manajemen, rekan kerja, bawahan langsung, dan pemangku kepentingan, menciptakan budaya etika tinggi, bertanggungjawab atas tindakan atau keputusan beserta risiko yang menyertainya.
 2. Kerjasama.
Kemampuan menjalin, membina, mempertahankan hubungan kerja yang efektif, memiliki komitmen saling membantu dalam penyelesaian tugas, dan mengoptimalkan segala sumberdaya untuk mencapai tujuan strategis organisasi.
 3. Komunikasi.
Kemampuan untuk menerangkan pandangan dan gagasan secara jelas, sistematis disertai argumentasi yang logis dengan cara-cara yang sesuai baik secara lisan maupun tertulis; memastikan pemahaman;

- mendengarkan secara aktif dan efektif; mempersuasi, meyakinkan dan membujuk orang lain dalam rangka mencapai tujuan organisasi.
4. Orientasi terhadap hasil.
Kemampuan mempertahankan komitmen pribadi yang tinggi untuk menyelesaikan tugas, dapat diandalkan, bertanggung jawab, mampu secara sistematis mengidentifikasi risiko dan peluang dengan memperhatikan keterhubungan antara perencanaan dan hasil, untuk keberhasilan organisasi.
 5. Pelayanan publik.
Kemampuan dalam melaksanakan tugas-tugas pemerintahan, pembangunan dan kegiatan pemenuhan kebutuhan pelayanan publik secara profesional, transparan, mengikuti standar pelayanan yang objektif, netral, tidak memihak, tidak diskriminatif, serta tidak terpengaruh kepentingan pribadi/ kelompok/ golongan/ partai politik.
 6. Pengembangan diri dan orang lain
Kemampuan untuk meningkatkan pengetahuan dan menyempurnakan keterampilan diri; menginspirasi orang lain untuk mengembangkan dan menyempurnakan pengetahuan dan keterampilan yang relevan dengan pekerjaan dan pengembangan karir jangka panjang, mendorong kemauan belajar sepanjang hidup, memberikan saran/bantuan, umpan balik, bimbingan untuk membantu orang lain untuk mengembangkan potensi dirinya.
 7. Mengelola perubahan.
Kemampuan dalam menyesuaikan diri dengan situasi yang baru atau berubah dan tidak bergantung secara berlebihan pada metode dan proses lama, mengambil tindakan untuk mendukung dan melaksanakan inisiatif perubahan, memimpin usaha perubahan, mengambil tanggung jawab pribadi untuk memastikan perubahan berhasil diimplementasikan secara efektif.
 8. Pengambilan keputusan.
Kemampuan membuat keputusan yang baik secara tepat waktu dan dengan keyakinan diri setelah mempertimbangkan prinsip kehati-hatian, dirumuskan secara sistematis dan seksama berdasarkan berbagai informasi, alternatif pemecahan masalah dan konsekuensinya, serta bertanggung jawab atas keputusan yang diambil.
2. Kompetensi sosial kultural terdiri dari 1 (satu) kompetensi, yaitu
 1. Perekat Bangsa
Kemampuan dalam mempromosikan sikap toleransi, keterbukaan, peka terhadap perbedaan individu/kelompok masyarakat, mampu menjadi perpanjangan tangan pemerintah dalam mempersatukan masyarakat dan membangun hubungan sosial psikologis dengan masyarakat sehingga tercipta kelekatan yang kuat antara ASN dan para pemangku kepentingan serta diantara para pemangku kepentingan itu sendiri;

menjaga, mengembangkan serta mewujudkan persatuan dan kesatuan dalam bermasyarakat.

2.1.3.2 Indeks Profesionalitas aparatur pemerintah ASN

Pengukuran terhadap indeks profesionalitas aparatur pemerintah ASN merupakan instrumen yang digunakan untuk mengukur secara kuantitatif tingkat profesionalitas pegawai ASN yang dimana hasilnya dijadikan sebagai dasar penilaian dan mengevaluasi dalam upaya meningkatkan profesionalisme ASN. Berdasarkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia Nomor 38 Tahun 2018 Indeks Profesionalitas ASN diukur dengan menggunakan 4 (empat) dimensi, meliputi :

1. Kualifikasi;

Dimensi ini digunakan untuk mengukur data mengenai kualifikasi pendidikan formal PNS . Dimensi ini diperhitungkan mempunyai bobot nilai 25% (dua puluh lima persen) dari keseluruhan pengukuran. Berikut adalah kualifikasi yang diukur dari indikator riwayat pendidikan formal terakhir yang telah dicapai dan berikut bobot nilai instrumen pengukurannya:

- a. Pendidikan S-3 (Strata-Tiga), bobot nilai nya 25% ;
- b. Pendidikan S-2 (Strata-Dua), bobot nilai nya 20% ;
- c. Pendidikan S-1 (Strata-Satu) /D-4 (Diploma-Empat, bobot nilai nya 15%);
- d. Pendidikan D-3 (Diploma-Tiga), bobot nilai nya 10%;
- e. Pendidikan D-2 (Diploma-Dua) /D-1 (Diploma-Satu)/ SLTA Sederajat, bobot nilai nya 5%; dan
- f. Pendidikan di bawah SLTA, bobot nilai nya 1%.

2. Kompetensi;

Dimensi ini digunakan untuk mengukur data mengenai riwayat pengembangan kompetensi yang diikuti oleh PNS dan memiliki kesesuaian dalam pelaksanaan tugas dan jabatan. Dimensi ini diperhitungkan mempunyai bobot nilai 40% (empat puluh persen) dari keseluruhan pengukuran Kompetensi diukur dari indikator riwayat pengembangan kompetensi yang telah dilaksanakan dan berikut bobot nilai instrumen pengukurannya:

a. Diklat Kepemimpinan;

- Bagi PNS yang menduduki jabatan pemimpin, administrator dan jabatan pengawas yang telah mengikuti pelatihan kepemimpinan dan pendidikan, bobot nilainya 15.
- Bagi PNS yang menduduki jabatan pemimpin, administrator dan jabatan pengawas yang belum mengikuti pelatihan kepemimpinan dan pendidikan, bobot nilainya 0

b. Diklat Fungsional;

- Bagi PNS yang menduduki jabatan fungsional yang telah mengikuti pelatihan fungsional, bobot nilainya 15.
 - Bagi PNS yang menduduki jabatan fungsional yang telah mengikuti pelatihan fungsional, bobot nilainya 0.
- c. Diklat Teknis; dan
- Bagi PNS yang menduduki jabatan pemimpin, administrator, pengawas dan fungsional yang telah mengikuti pelatihan teknis paling sedikit 20 Jam Pelajaran dan pendidikan, bobot nilainya 15.
 - Bagi PNS yang menduduki jabatan pemimpin, administrator, pengawas dan fungsional yang belum mengikuti pelatihan teknis paling sedikit 20 Jam Pelajaran dan pendidikan, bobot nilainya 0.
 - Bagi PNS yang menduduki jabatan pelaksana yang telah mengikuti pelatihan teknis paling sedikit 20 Jam Pelajaran dan pendidikan yang sesuai dengan jabatannya dalam satu tahun terakhir, bobot nilainya 22,5.
 - Bagi PNS yang menduduki jabatan pelaksana yang belum mengikuti pelatihan teknis paling sedikit 20 Jam Pelajaran dan pendidikan yang sesuai dengan jabatannya dalam satu tahun terakhir, bobot nilainya 0.
- d. Seminar/Workshop/Konferensi/Setara.
- Keikutsertaan dalam seminar / workshop / kursus / magang / sejenisnya tersebut dibuktikan dengan sertifikat/surat tugas dan sejenisnya.
- Bagi PNS yang menduduki jabatan pemimpin, administrator, pengawas dan fungsional yang telah mengikuti seminar/ workshop / kursus / magang / sejenisnya sesuai jabatannya dalam 2 (dua) tahun terakhir;, bobot nilainya 10.
 - Bagi PNS yang menduduki jabatan pemimpin, administrator, pengawas dan fungsional yang belum mengikuti seminar/ workshop / kursus / magang / sejenisnya sesuai jabatannya dalam 2 (dua) tahun terakhir;, bobot nilainya 0.
 - Bagi PNS yang menduduki jabatan pelaksana yang telah mengikuti seminar/ workshop / kursus / magang / sejenisnya sesuai jabatannya dalam 2 (dua) tahun terakhir;, bobot nilainya 17,5.
 - Bagi PNS yang menduduki jabatan pelaksana yang belum mengikuti seminar/ workshop / kursus / magang / sejenisnya sesuai jabatannya dalam 2 (dua) tahun terakhir;, bobot nilainya 0.
3. Kinerja;
- Dimensi kinerja digunakan untuk mengukur data mengenai penilaian kinerja yang dilakukan berdasarkan perencanaan kinerja pada tingkat individu dan tingkat unir/organisasi. Dimensi ini diperhitungkan mempunyai bobot nilai 30% (tiga puluh persen) dari keseluruhan pengukuran. Kinerja diukur dari indikator penilaian prestasi kerja PNS yang mencakup Sasaran Kerja Pegawai (SKP) dan Perilaku Kerja Pegawai (PKP) dan berikut bobot nilai instrumen pengukurannya:
- Bagi PNS yang memiliki nilai kinerja antara 91 – 100 termasuk kriteria sangat baik dalam jangka waktu 1 tahun terakhir, bobot nilai nya 30.
 - Bagi PNS yang memiliki nilai kinerja antara 76 - 90 termasuk kriteria baik dalam jangka waktu 1 tahun terakhir, bobot nilai nya 25.

- Bagi PNS yang memiliki nilai kinerja antara 51 - 60 termasuk kriteria sedang dalam jangka waktu 1 tahun terakhir, bobot nilai nya 5.
 - Bagi PNS yang memiliki nilai kinerja antara <50 termasuk kriteria kurang dalam jangka waktu 1 tahun terakhir, bobot nilai nya 1.
- d. Disiplin.
- Dimensi ini digunakan untuk mengukur data kepegawaian yang lain nya yang memuat hukuman yang pernah diterima oleh PNS. Dimensi ini diperhitungkan mempunyai bobot nilai 5% (lima persen) dari keseluruhan pengukuran Disiplin diukur dari indikator riwayat penjatuhan hukuman disiplin yang pernah dialami yang meliputi hukuman disiplin ringan, sedang dan berat dan berikut bobot nilai instrumen pengukurannya (dihitung dalam kurun waktu 5 tahun terakhir dan bersifat final):
- Bagi PNS yang memiliki riwayat tidak pernah dijatuhi hukuman disiplin bobot nilainya 5.
 - Bagi PNS yang memiliki riwayat dijatuhi hukuman disiplin tingkat ringan bobot nilainya 3.
 - Bagi PNS yang memiliki riwayat dijatuhi hukuman disiplin tingkat sedang bobot nilainya 2.
 - Bagi PNS yang memiliki riwayat dijatuhi hukuman disiplin tingkat berat bobot nilainya 1.

2.1.3.3 Alat ukur Indeks Profesionalitas aparatur pemerintah

Dalam sebuah organisasi profesionalisme pegawai sangat di tentukan oleh tingkat kemampuan masing-masing pegawai. Profesional dalam pendekatan sistem merit mengandung 5 persyaratan yaitu, kompetensi (pengetahuan, keahlian, pengalaman), kualifikasi (pendidikan, pelatihan), kinerja (target, pencapaian), kompensasi (kebutuhan, *external equity*) dan disiplin. Kelima hal ini lah yang digunakan untuk mengukur indeks profesionalitas ASN dan berikut adalah rumus matematis nya (Sutiadi, 2016 dalam Rakhmawanto, 2017) :

$$\text{IdxPro} = \text{koef}(1-\text{gaps}) + \text{Koef}(\text{Kj}) + \text{Koef} (1-\delta \text{Sl}(\text{inex})) + \text{Koef}(1-\text{inDiscpl})$$

Keterangan:

Gaps : Persentase ASN yang tidak kompeten

Kj : Angka SKP

δ Sl : Selisih rata-rata gaji dan tunjangan kinerja ASN untuk jabatan yang sama (%)

inDiscpl : Jumlah pelanggaran disiplin.

2.1.4 Pengendalian Intern

Pengendalian Intern dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2014:319) yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) adalah sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personel lain yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut : (1) efektifitas dan efisiensi operasi, (2) keandalan pelaporan keuangan, kesesuaian dengan undang-undang, (3). peraturan yang berlaku.

Adapun pengertian pengendalian intern Menurut Mulyadi (2013:164) “pengendalian intern adalah meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.” Sedangkan menurut Krismiaji (2015:216) “Pengendalian intern (*internal control*) adalah rencana organisasi dan metode yang digunakan untuk menjaga atau melindungi aktiva, menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya, memperbaiki efisiensi dan untuk mendorong ditaatinya kebijakan manajemen.” Selanjutnya menurut Mulyadi (2016:129) “Sistem Pengendalian Internal meliputi struktur organisasi, metode, dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga aset organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.”

Berdasarkan beberapa pendapat para ahli diatas menunjukkan bahwa pengendalian intern ini merupakan suatu cara pemerintah dalam mengarahkan, mengawasi dan mengukur sumber daya suatu organisasi serta berperan penting terhadap pencegahan penggelapan atau kecurangan sehingga amat penting adanya pengendalian intern di kalangan pemerintah.

2.1.4.1 Struktur Pengendalian Intern

Struktur pengendalian intern merupakan prosedur dan kebijakan yang telah ditetapkan untuk memberikan jaminan yang layak bahwa tujuan khusus organisasi akan tercapai. Struktur pengendalian intern mempunyai tiga elemen, yaitu (Krismiaji, 2015) :

1. Lingkungan Pengendalian mendeskripsikan efek kolektif dari berbagai faktor pada peningkatan, penurunan atau penetapan efektivitas prosedur dan

kebijakan khusus. Faktor-faktor yang disebutkan diatas berupa : komitmen terhadap integritas dan nilai etika, filosofi dan gaya operasi manajemen, struktur organisasi, komite audit dewan direktur, metoda penetapan wewenang dan tanggung jawab.

2. Sistem Akuntansi terdiri atas metoda dan catatan yang telah ditetapkan guna untuk mengklasifikasi, merangkai, menganalisis, menggolongkan, mencatat serta melaporkan transaksi-transaksi organisasi.
3. Prosedur pengendalian merupakan kebijakan dan prosedur yang ditambahkan kelingkungan pengendalian dan sistem akuntansi yang telah ditetapkan oleh manajemen.

2.1.4.2 Unsur-unsur pengendalian Intern

Unsur- unsur pengendalian intern berdasarkan COSO (Committee of sponsoring organization) ada 4 yaitu sebagai berikut :

1. Lingkungan pengendalian (*Control Environment*)
Merupakan unsur dasar untuk semua komponen pengendalian internal atau menjadi pondasi dari komponen lainnya. Lingkungan pengendali meliputi Integritas atau etika, komitmen seluruh anggota organisasi, filosofi manajemen, struktur organisasi, kebijakan dan pengelolaan sumber daya manusia serta adanya Dewan Komisaris dan adanya Komite Audit.
2. Penilaian Risiko (*Risk Assisment*)
merupakan unsur proses yang dinamis dan berulang untuk mengidentifikasi dan menganalisa serta mitigasi risiko terkait dengan pencapaian tujuan. Risiko yang dihadapi oleh organisasi atau perusahaan bisa berasal dari internal organisasi ataupun dari eksternal. Identifikasi atau penilaian risiko baik dari eksternal maupun internal harus menjadi perhatian manajemen karena berpotensi untuk mengakibatkan pengendalian internal tidak efektif.
3. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)
Mencakup tindakan-tindakan yang ditetapkan melalui kebijakan dan prosedur untuk membantu memastikan dilaksanakannya arahan manajemen dalam rangka meminimalkan risiko atas usaha pencapaian tujuan secara efektif.
4. Informasi dan Komonikasi (*Information and communication*)
Manajemen harus mendapatkan, menghasilkan dan menggunakan informasi yang relevan dan berkualitas, baik dari sumber internal maupun eksternal untuk terselenggaranya fungsi pengendalian internal yang mendukung pencapaian tujuan organisasi atau perusahaan.
5. Aktivitas Pengawasan (*Monitoring activities*)
Unsur pemantauan mencakup evaluasi berkelanjutan, evaluasi terpisah, atau kombinasi dari keduanya untuk memastikan komponen-komponen Pengendalian internal ada dan berfungsi sebagaimana mestinya. Dengan adanya aktivatas pemantauan ini maka sistim pengendalian bisa saja terjadi perubahan sesuai dengan kondisi yang diperlukan.

2.1.5 Sistem Pelaporan

Sistem pelaporan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan (pimpinan unit anggaran) kepada atasan (kepala bagian anggaran). Sistem Pelaporan ini juga merupakan sebuah refleksi dari suatu kewajiban atas kinerja semua aktifitas dan sumber daya yang perlu dipertanggungjawabkan. Dalam hal nya instansi, sistem pelaporan ini di peruntukan untuk melihat hasil kinerja pusat pertanggungjawaban dan menghasilkan sebuah laporan yang memuat hasil pertanggungjawaban terhadap kinerja juga anggaran yang telah di rinci beserta kajian sebab munculnya suatu penyimpangan.berikut ini adalah definisi sistem pelaporan menurut Paramitha dan Gayatri (2016) mengemukakan “sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja manajer dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan.”

Adapun Menurut Hidayatullah dan Irine (2015) mengemukakan bahwa:

Sistem pelaporan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan (pimpinan unit anggaran) kepada atasan (kepala bagian anggaran). Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja manajerial dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan.

Berdasarkan pengertian menurut para ahli diatas dapat dikatakan bahwa suatu sistem pelaporan yang memproyeksikan sistem pertanggungjawaban dari bawahan ke atasan guna memantau dan mengendalikan kinerja manajerial dalam merealisasikan anggaran yang ditelah disusun.

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No.	Nama Peneliti (tahun)	Variabel	Hasil Penelitian	Perbedaan penelitian	Persamaan penelitian
1.	Dewi Aprianti, Mulyaning Wulan, Herwin Kurniawan. (2020)	<p>Variabel Independen :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kejelasan Anggaran (X1) - Pengendalian Internal (X2) - Sistem Pelaporan (X3) <p>Variabel Dependen :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) 	<ul style="list-style-type: none"> - Secara parsial, Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh negatif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah - secara parsial Pengendalian Internal berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. - secara parsial Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. - Secara simultan Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan berpengaruh dan signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. 	<p>Variabel Independen :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kejelasan anggaran (X1) <p>Teknik pengumpulan data menggunakan teknik observasi</p> <p>Uji asumsi klasik :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Uji Heterokedastisitas <p>Objek Penelitian</p> <p>Populasi Penelitian</p> <p>Sampel Penelitian</p>	<p>Variabel Independen :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pengendalian Internal (X2) - Sistem Pelaporan (X3) <p>Variabel Dependen :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) <p>Sumber data yang digunakan yaitu data primer</p> <p>Uji asumsi klasik :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Uji Normalitas 2. Uji Multikolinearitas <p>Uji signifikan :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Analisis Regresi Linier Berganda 2. Analisis Koefisien determinasi (<i>Adjusted R¹</i>)
2.	Muhamad Hasannudin (2018)	<p>Variabel Independen :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah (X1) 	<ul style="list-style-type: none"> - Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap Akuntabilitas 	<p>Variabel Independen :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sistem Pelaporan Keuangan (X2) - Pengendalian Internal 	<p>Variabel Independen :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah (X1)

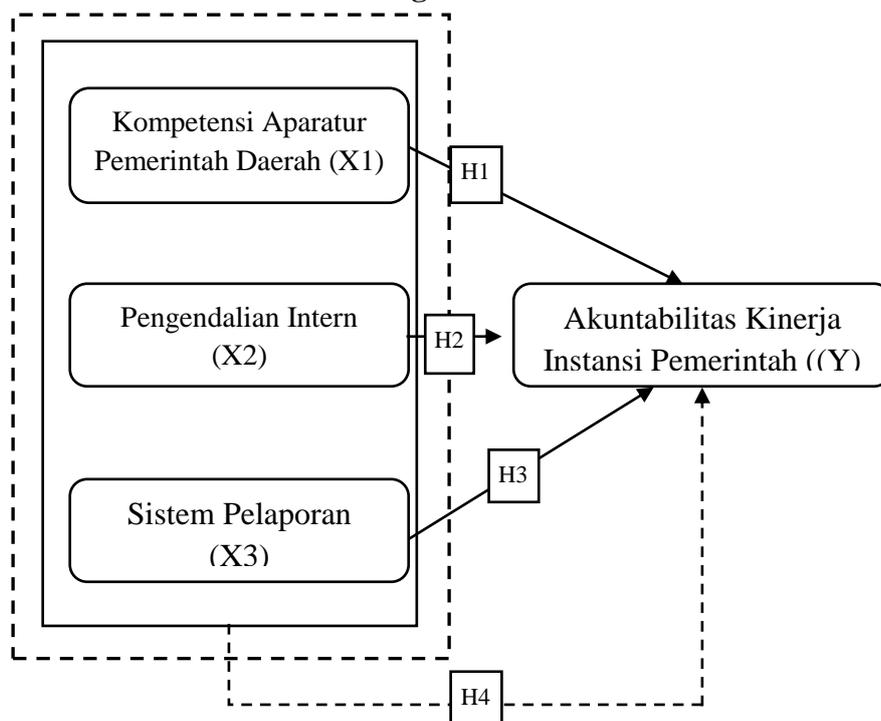
		<p>- Sistem Pelaporan Keuangan(X2)</p> <p>Variabel Dependen :</p> <p>- Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)</p>	<p>Kinerja Instansi Pemerintah, -Sistem Pelaporan Keuangan berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah,</p>	<p>Objek Penelitian</p> <p>Populasi Penelitian</p> <p>Sampel Penelitian</p>	<p>Variabel Dependen :</p> <p>Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)</p> <p>Sumber Data yang digunakan yaitu data primer</p> <p>Teknik Pengumpulan data yang digunakan yaitu kuesioner</p>
3.	<p>Evada Dewata, Yuliana Sari, Hadi Jauhari, Tifani Dwi Lestari(2020)</p>	<p>Variabel Independen :</p> <p>- Ketaatan pada Peraturan perundangan (X1)</p> <p>- Sistem Pelaporan (X2)</p> <p>Variabel Dependen :</p> <p>- Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p>	<p>Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Dan Sistem Pelaporan Berpengaruh Positif Signifikan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.</p>	<p>Variabel Independen :</p> <p>Ketaatan pada Peraturan Perundangan (X1)</p> <p>Uji signifikan :</p> <p>1. Uji Koefisien Determinasi (R^2)</p> <p>Objek Penelitian</p> <p>Populasi Penelitian</p> <p>Sampel Penelitian</p>	<p>Variabel Independen :</p> <p>Sistem Pelaporan (X2)</p> <p>Variabel Dependen :</p> <p>Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)</p> <p>Sumber data</p> <p>Pengujian kuliats data :</p> <p>1. Uji Validitas</p> <p>2. Uji Reliabilitas</p> <p>Pengujian Asumsi Klasik :</p> <p>1. Uji Normalitas</p> <p>2. Uji Multikolinieritas</p> <p>3. Uji Heterokedastisitas</p> <p>Uji Signifikan :</p> <p>1. Analisis Regresi Linier Berganda</p> <p>Teknik Pengumpulan data menggunakan kuesioner</p>

2.3 Kerangka Pemikiran

Sugiyono, (2017) mengemukakan bahwa kerangka berfikir merupakan model konseptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah diidentifikasi sebagai masalah yang penting. Seorang peneliti harus menguasai teori-teori ilmiah sebagai dasar bagi argumentasi dalam menyusun kerangka pemikiran yang membuahkan hipotesis. Kerangka pemikiran ini merupakan penjelasan sementara terhadap gejala-gejala yang menjadi obyek permasalahan. Berikut adalah kerangka pemikiran dalam penelitian ini :

Gambar 2.2

Kerangka Pemikiran



Sumber: Diolah Peneliti (2021)

Keterangan :

—————> : Secara Parsial

- - - - -> : Secara Simultan

Pada gambar 2.2 Kerangka Pemikiran diatas sangat penting karena untuk menggambarkan suatu objek yang tepat untuk melakukan penelitian dan juga untuk memberikan gambaran yang jelas dan sistematis yang berfungsi sebagai pedoman atau arah pembahasan seluruh kegiatan penelitian. Pada kerangka pemikiran diatas H1, H2 dan H3 menunjukkan variabel kompetensi aparatur pemerintah (X1), pengendalian intern(X2) dan sistem pelaporan (X3) berpengaruh secara parsial terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dan untuk H4 menunjukkan variabel kompetensi aparatur pemerintah (X1), pengendalian intern(X2) dan sistem pelaporan (X3) berpengaruh secara simultan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah .

2.4 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2017:63), hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, di mana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dengan hipotesis, penelitian ini menjadi jelas arah penelitiannya atau dengan maksud lain dapat menuntun peneliti dalam melakukan penelitian dilapangan. Berikut adalah pengembangan hipotesis antara variabel independen dan variabel dependen berdasarkan kerangka konseptual.

2.4.1 Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Kompetensi aparatur pemerintah menjadi salah satu yang dapat memengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dalam menghasilkan akuntabilitas kinerja yang baik diperlukan kompetensi aparatur pemerintah yang memadai mulai dari pengetahuan, keterampilan, serta pengalaman yang dimiliki. Sesuai dengan salah satu prinsip pedoman penyusunan pelaporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yaitu sistem yang bisa mempertanggungjawabkan aplikasi sumber daya secara terus menerus dengan berlandaskan peraturan perundang-undangan. Berdasarkan salah satu prinsip tersebut aparatur pemerintah harus benar-benar kompeten dan dapat bekerja sesuai bidangnya sehingga dapat

menghasilkan kinerja yang semakin baik dan dapat mempertanggungjawabkannya kepada publik, serta target yang ditetapkan akan tercapai akuntabilitas kinerja nya.

Pernyataan ini juga didukung oleh hasil penelitian dari Geyvia septiyani dkk (2020) yang menyatakan bahwa kompetensi aparatur berpengaruh pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dan juga dengan hasil penelitian dari Muhammad Hafiz (2017) yang menyatakan bahwa kompetensi aparatur pemerintah berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H₁ : Diduga terdapat pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

2.4.2 Pengaruh Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Pengendalian intern merupakan suatu cara untuk mengukur, mengarahkan serta mengawasi sumber daya organisasinya serta berperan penting mencegah terjadinya penyelewengan. Berdasarkan PP No. 60/2008 pengendalian dapat membantu memastikan bagaimana arah pimpinan Instansi Pemerintah dilaksanakan. Dalam pencapaian tujuan dan sasaran organisasi, kegiatan pengendalian harus dilaksanakan secara efisien dan efektif, sesuai dengan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas serta fungsi dari Instansi Pemerintah yang bersangkutan. Sistem dari pengendalian intern ini terdiri atau review atau penilaian terhadap kinerja instansi yang bersangkutan. Pengendalian intern ini mempunyai pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah karena dengan adanya pengendalian yg bersifat terus menerus atas aktivitas yg berada dibawah supervisi pimpinan (intern) maka, akan terciptanya tujuan organisasi yg semestinya, efektif & efisien juga dapat berpotensi dalam mengarahkan suatu organisasi atau instansi pada pencapaian kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya atas pengendalian yg dilakukan, sehingga pertanggungjawaban kinerja yg mendeskripsikan pencapaian sasaran juga akan mengalami peningkatan.

Hasil penelitian dari Dewi Aprilianti (2020) mengungkapkan bahwasannya pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berikut adalah rumusan hipotesis dari uraian diatas :

H² : Pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2.4.3 Pengaruh Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sistem pelaporan yang baik sangat diperlukan dalam mewujudkan akuntabilitas kinerja. Dalam pengimplementasiannya, sistem pelaporan juga membutuhkan sumber daya manusia yang kompeten sehingga dapat memantau dan mengendalikan kinerja manjerialnya. Pelaporan Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menuntut pemerintah menyajikan dan menyampaikan informasi secara detail dan transparan kepada publik agar dapat diketahui publik tingkat keberhasilan dan kegagalan suatu instansi atau pemerintah dalam melaksanakan tugas dan fungsinya.

Gebyvia Septiyani dkk (2020) mengungkapkan bahwa sistem pelaporan yang baik dapat memantau dan mengendalikan kinerja aparatur pemerintah dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan. Berdasarkan uraian diatas, berikut ini adalah rumusan hipotesisnya :

H₃ : Diduga terdapat pengaruh Sistem Pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2.4.4 Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah, Pengendalian Intern dan Sistem Pelaporan secara simultan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Berdasarkan salah satu prinsip tersebut aparatur pemerintah harus benar-benar kompeten dan dapat bekerja sesuai bidangnya sehingga dapat menghasilkan kinerja yang semakin baik dan dapat mempertanggungjawabkannya kepada publik, serta target yang ditetapkan akan tercapai akuntabilitas kinerjanya. Pernyataan ini juga didukung oleh hasil penelitian dari Geyvia septiyani(2020) yang menyatakan bahwa kompetensi aparatur berpengaruh pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Untuk mendukung kompetensi aparatur pemerintah pada instansi diperlukan pengendalian intern yang baik, Berdasarkan PP No. 60/2008 pengendalian dapat membantu memastikan bagaimana arah pimpinan Instansi

Pemerintah dilaksanakan. Dalam pencapaian tujuan dan sasaran organisasi, kegiatan pengendalian harus dilaksanakan secara efisien dan efektif, sesuai dengan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas serta fungsi dari Instansi Pemerintah yang bersangkutan. Hasil penelitian dari Dewi Aprilianti (2020) mengungkapkan bahwasanya pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Selanjutnya, untuk sistem pelaporan ini juga menjadi salah satu yang diperlukan dalam menerapkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sistem pelaporan ini digunakan sebagai pertanggungjawaban atas seluruh kegiatan yang telah diagendakan dan juga dilaksanakan serta disajikan kepada publik agar mendapat kepercayaan publik. Wahyuni (2014) mengungkapkan bahwa sistem pelaporan yang baik dapat memantau dan mengendalikan kinerja aparatur pemerintah dalam mengimplementasikan anggaran yang telah ditetapkan.

Berikut adalah rumusan hipotesis dari uraian di atas :

H₄ : Diduga terdapat pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah, Pengendalian Intern dan Sistem Pelaporan secara simultan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.