

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

Menurut Sugiyono (2017:52) “Teori adalah seperangkat konstruk (konsep), definisi dan proposisi yang berfungsi untuk melihat fenomena secara sistematis melalui spesifikasi hubungan antar variabel, sehingga dapat berguna untuk menjelaskan fenomena”. Berikut teori yang akan menjadi landasan dalam penelitian ini.

2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori Keagenan (*agency theory*) menyangkut hubungan kontraktual antara *principal* dengan *agent*. Teori ini membahas mengenai hubungan keagenan dimana suatu pihak tertentu (*principal*) mendelegasikan pekerjaan pada pihak lain (*agent*) yang melakukan pekerjaan.

Jensen dan Mecling (1976) “Hubungan agensi terjadi ketika satu orang atau lebih *principal* mempekerjakan orang lain atau *agent* untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan”.

Faristina (2011) menyatakan bahwa:

Jika mengacu pada teori agensi (*agency theory*), akuntabilitas publik dapat dimaknai dengan adanya kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

Eishenhardt (1989) dalam Savila (2021) menyatakan “Teori agensi memakai 3 asumsi sifat manusia yaitu: (1) manusia pada dasarnya mementingkan diri sendiri (*self interest*), (2) manusia memiliki daya pikir terbatas mengenai persepsi masa yang akan datang (*bounded rationality*), dan (3) manusia senantiasa menghindari resiko (*risk averse*)”. *Agency theory* memiliki asumsi bahwa masing-masing individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan antara *principal* dan *agent*. Leslie dan Kren, 1997 dalam Santoso (2016) menyatakan “*Agent* dan *prinsipal* diasumsikan termotivasi oleh kepentingannya sendiri sehingga kepentingan antara

keduanya sering berbenturan”. Hubungan pemerintah (*agent*) dan masyarakat (*principal*) harus tetap pada tujuan untuk dapat menciptakan kesejahteraan pada masyarakat yang didasari pada peraturan-peraturan yang telah ditetapkan.

Berdasarkan teori keagenan, pengelolaan pemerintah daerah mesti diawasi untuk memastikan bahwa pengelolaan dilaksanakan dengan segala kepatuhan kepadaperaturan dan ketentuan yang telah ditetapkan. Meningkatkan akuntabilitas pemerintah daerah dapat menjadikan informasi syang didapat oleh masyarakat lebih bertara, yang artinya *information asymmetry* (perbedaan informasi yang didapat antara satu pihak dengan pihak lainnya) yang akan terjadi menjadi berkurang dan kemungkinan akan meminimalisir adanya korupsi.

Kaitan antara teori keagenan (*Agency Theory*) dengan penelitian ini adalah dengan adanya hubungan antara masyarakat (*principal*) dengan pemerintah (*agent*) dimana pemerintah berkewajiban mempertanggungjawabkan program atau kegiatan yang telah dilaksanakan guna memberikan informasi kinerja pemerintah kepada masyarakat (*principal*). Pemerintah harus menetapkan strategi agar dapat memberikan pelayanan terbaik untuk masyarakat sebagai pihak *principal*. Masyarakat tentu menginginkan hasil kinerja yang baik dari pemerintah (*agent*). Kinerja tersebut salah satunya dapat dilihat dari laporan keuangan dan pelayanan yang baik, sedangkan bagaimana laporan keuangan dan pelayanan yang baik tergantung dari strategi yang diterapkan oleh pihak pemerintah. Semakin baik strategi yang dipakai dan hasil kinerja yang dicapai maka akan semakin baik juga akuntabilitas publik yang dilakukan *agent*.

2.1.2 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Didalam Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1999 Tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah disebutkan bahwa “Akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui alat pertanggungjawabkan secara periodik”. Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah menguraikan bahwa:

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

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik. Tujuan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah untuk mendorong terciptanya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai salah satu prasyarat untuk terciptanya pemerintahan yang baik dan terpercaya.

2.1.2.1 Prinsip-Prinsip Pelaksanaan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Berdasarkan Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang ditetapkan oleh Kepala Lembaga Administrasi Negara dalam Pusdiklatwas BPKP (2007), pelaksanaan AKIP harus berlandaskan pada prinsip-prinsip sebagai berikut:

1. Adanya komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
2. Berdasarkan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
3. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.
4. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
5. Jujur, objektif, transparan, dan akurat.
6. Menyajikan keberhasilan/kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

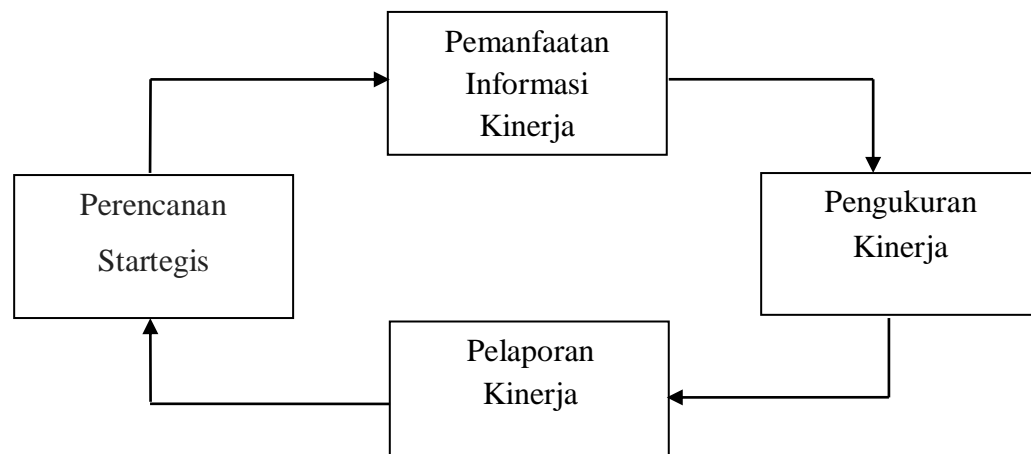
Dari uraian tersebut akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan sebuah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan program dan kegiatan yang telah ditetapkan dalam LAKIP dan disusun secara periodik dan telah diamanatkan para pemangku kepentingan dalam rangka mencapai misi

organisasi dengan berlandaskan pada prinsip-prinsip dan aturan yang telah ditetapkan serta mendorong terciptanya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sebagai salah satu prasyarat untuk terciptanya pemerintahan yang baik dan terpercaya.

2.1.2.2 Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dimulai dari penyusunan perencanaan strategis (Renstra) yang meliputi penyusunan visi, misi, tujuan, dan sasaran serta menetapkan strategi yang akan digunakan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang ditetapkan, perencanaan strategis ini kemudian dijabarkan dalam perencanaan kinerja tahunan yang dibuat setiap tahun. Rencana kinerja (Renja) merupakan tolak ukur yang akan digunakan dalam penilaian kinerja penyelenggaraan pemerintahan untuk suatu periode tertentu. Setelah rencana kinerja ditetapkan, tahap selanjutnya adalah pengukuran kinerja. Dalam melaksanakan kegiatan dilakukan pengumpulan dan pencatatan data kinerja. Data kinerja merupakan capaian kinerja yang dinyatakan dalam satuan indikator kinerja. Dengan diperlukannya data kinerja yang akan digunakan untuk pengukuran kinerja, maka instansi pemerintah perlu mengembangkan sistem pengumpulan data kinerja, yaitu tatanan, instrumen dan metode pengumpulan data kinerja.

Pada akhir periode, capaian kinerja tersebut dilaporkan kepada pihak yang berkepentingan atau yang meminta dalam bentuk laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (LAKIP). Tahap terakhir informasi yang termuat dalam LAKIP tersebut dimanfaatkan bagi perbaikan kinerja instansi secara berkesinambungan, sebagaimana disajikan pada gambar 2.1 berikut:



Sumber : BPKP, 2007

Gambar 2.1
Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

2.1.3 Definisi Anggaran

Menurut Mardiasmo (2002:61) “Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran”. Anthony dan Gonvindarajan (2005) berpendapat bahwa “Anggaran atau *budget* adalah merupakan faktor yang sangat diperlukan dalam sebuah perencanaan (*planning*) maupun pengendalian jangka pendek yang efektif bagi sebuah organisasi”. Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara “Anggaran adalah alat akuntabilitas, manajemen, dan kebijakan ekonomi”. Dapat diketahui dari pengertian tersebut anggaran adalah sebuah rencana kerja (*planning*) yang disusun secara sistematis serta dinyatakan secara kualitatif, yang meliputi seluruh kegiatan organisasi yang akan dilakukan dalam jangka waktu tertentu.

2.1.4 Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyatakan bahwa:

Anggaran berbasis kinerja adalah suatu pendekatan dalam penyusunan anggaran yang didasarkan pada kinerja atau prestasi kerja yang ingin dicapai. Anggaran berbasis kinerja merupakan penyusunan anggaran yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan berorientasi pada kinerja atau prestasi

kerja yang ingin dicapai (output), dan keluaran atau hasil tersebut dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kinerja.

2.1.4.1 Tujuan Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja

Tujuan penerapan anggaran berbasis kinerja yang didasarkan pada Pedoman Reformasi Perencanaan dan Penganggaran (2009) adalah:

1. Digunakan untuk memberikan petunjuk atau pedoman atas adanya keterkaitan antara pendanaan dan prestasi kerja yang harus dicapai (*directly linkages between performance and budget*).
2. Untuk melakukan peningkatan atas tercapainya prinsip efisiensi dan transparansi dalam pelaksanaan (*operational efficiency*).
3. Peningkatan terhadap tercapainya fleksibilitas dan akuntabilitas yang ada pada semua unit kerja dalam melaksanakan tugas-tugasnya yang berkaitan dengan pengelolaan anggaran (*more flexibility and accountability*).

2.1.4.2 Unsur-Unsur Pokok Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK) dalam Kartasastromita (2018) unsur-unsur anggaran berbasis kinerja, yaitu:

1. Pengukuran kinerja, pengukuran kinerja adalah suatu proses yang obyektif dan sistematis dalam mengumpulkan, menganalisis dan menggunakan informasi untuk menentukan seberapa efektif dan efisien pelayanan yang dilaksanakan oleh pemerintah mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
 - a. Menentukan program dan kegiatan dengan jelas
 - b. Sistem informasi yang memadai
 - c. Pihak eksternal (*independen*)
 - d. Kinerja yang strategis (*key performance indicators*)
2. Penghargaan dan hukuman (*Reward and Punishment*), pelaksanaan penganggaran berdasarkan kinerja sulit dicapai dengan optimal tanpa ditunjang dengan faktor-faktor yang dapat menunjang pelaksanaan penganggaran berbasis kinerja yaitu berupa ganjaran dan hukuman (*Reward and Punishment*) bagi para pelaksana penganggaran. Penghargaan dan hukuman (*Reward and Punishment*) tersebut diantaranya adalah:
 - a. Penerapan insentif atas kinerja yang dicapai dan hukuman
 - b. Penerapan efisiensi (*savings*).
 - c. Penahanan atas penerimaan yang diperoleh oleh suatu lembaga penahanan atas penerimaan yang diperoleh oleh suatu lembaga.
3. Kontrak kinerja, jika penganggaran berdasarkan kinerja telah dapat berkembang dengan baik, kontrak atas kinerja dapat mulai diterapkan. atas nama pemerintah, departemen keuangan dapat melaksanakan

kontrak atas pencapaian suatu kinerja. Walaupun demikian, suatu sistem kontrak kinerja harus didukung oleh faktor-faktor berikut ini:

- a. Definisi yang jelas terhadap pelayanan yang dikontrakkan.
 - b. Kewenangan yang ada.
4. Kontrol eksternal dan internal, sistem kontrol eksternal terhadap penggunaan anggaran harus dilakukan oleh badan di luar pengguna anggaran. Kontrol diarahkan pada kontrol *input* suatu kegiatan, serta apa dan bagaimana pencapaian *output*. Menciptakan kontrol yang efektif harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:
- 1) Adanya pemisahan antara lembaga kontrol dan lembaga pengguna anggaran.
 - 2) Kontrol dilakukan pada *input*, *output* dan *outcome*.
 - 3) Kontrol dilakukan sebelum dan sesudah anggaran digunakan.
 - 4) Pertanggungjawaban manajemen, bila sistem penganggaran yang lama menekankan pada kontrol terhadap *input*, maka di dalam sistem penganggaran berbasis kinerja difokuskan pada *output*. Prinsip dasar di dalam sistem ini adalah manajer pengguna anggaran harus diberi kebebasan penuh bisa akuntabilitas atas pencapaian *output* yang ingin dicapai.

2.1.4.3 Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja

Penyusunan anggaran berbasis kinerja yang dikemukakan oleh Departemen Keuangan Republik Indonesia, Kementerian Negara Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional (BAPPENAS) 2009 dalam Kartasastramita (2018) sebagai berikut:

1. Penetapan sasaran strategis
2. Penetapan *outcome*, program, *output*, dan kegiatan
3. Penetapan indikator kinerja utama program dan kegiatan
4. Penetapan standar biaya
5. Penghitungan kebutuhan anggaran
6. Pelaksanaan kegiatan dan pembelanjaan
7. Pertanggungjawaban
8. Pengukuran dan evaluasi kinerja

2.1.5 Kompetensi Sumber Daya Manusia

Salah satu unsur yang sangat penting bagi suatu organisasi adalah sumber daya manusia, disamping itu sumber daya manusia juga harus memiliki kompetensi yang memadai dalam rangka menunjang pelaksanaan tugas dan fungsi organisasi. Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 11 tahun 2018 Tentang Sistem Pengembangan Sumber Daya Manusia Aparatur Berbasis Kompetensi di Lingkungan Kementerian Dalam Negeri dan Pemerintah Daerah

“Kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seorang pegawai aparatur sipil negara, berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya sehingga dapat melaksanakan tugasnya secara profesional, berdayaguna dan berhasilguna”.

Hutapea dan Thoha (2008:8) dalam Kartasastramita (2018) mengungkapkan bahwa ada tiga komponen utama pembentukan kompetensi, yaitu:

1. Pengetahuan (*knowledge*) adalah informasi yang dimiliki seorang pegawai untuk melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sesuai bidang yang digelutinya (tertentu).
2. Keahlian (*skill*) merupakan suatu upaya untuk melaksanakan tugas dan tanggungjawab yang diberikan kepada seorang pegawai dengan baik dan maksimal, karena keterampilan ini sangat berpengaruh dalam berkomunikasi, memotivasi, dan mendelegasi.
3. Prilaku (*attitude*) merupakan pola tingkah seorang pegawai didalam peran melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sesuai dengan peraturan.

Widodo (2001) dalam Santoso (2016) menjelaskan “Kompetensi sumber daya manusia adalah kemampuan sumber daya manusia untuk melaksanakan tugas dan tanggungjawab yang diberikan kepadanya dengan bekal pendidikan, pelatihan, dan pengalaman yang cukup memadai”. Wardhana dkk. (2015) menyatakan “Mengelola sumber daya manusia berdasarkan kompetensi diyakini mampu mendukung organisasi untuk mencapai tujuannya. kompetensi biasanya digunakan sebagai dasar bagi setiap entitas dalam memilih orang, mengelola kinerja, melaksanakan pelatihan dan pengembangan”. Dari pengertian tersebut dapat dinyatakan kompetensi sumber daya manusia adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seorang pegawai atau individu, berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku sesuai dengan profesi yang ada dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sehingga dapat mencapai tujuan dan kinerja optimal dalam melakukan pekerjaannya.

2.1.6 Sistem Pengendalian Intern

Suwanda (2019:110-111) dalam Savila (2021) menyebutkan “Sistem pengendalian intern pemerintah merupakan proses integral dari tindakan dan aktivitas yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan kepercayaan yang memadai guna mencapai tujuan organisasi”.

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, dijelaskan bahwa:

Sistem Pengendalian Intern 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.

Dijelaskan pula dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan Dan Kinerja Instansi Pemerintah bahwa:

Sistem Pengendalian Intern adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundangundangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah.

Berdasarkan dari definisi tersebut dapat dinyatakan sistem pengendalian intern adalah rencana organisasi dan metode yang digunakan untuk menjaga atau melindungi aktiva, menghasilkan informasi yang akurat. Pengendalian intern dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, serta taatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan Pemerintah.

2.1.6.1 Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Intern

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menjelaskan unsur sistem pengendalian intern yang telah dipraktikkan di lingkungan pemerintahan meliputi:

1. Lingkungan pengendalian
Pimpinan instansi pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan dalam keseluruhan organisasi yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian intern dan manajemen yang sehat.
2. Penilaian risiko
Pengendalian intern harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dari dalam.

3. Kegiatan pengendalian
Kegiatan pengendalian membantu memastikan bahwa arahan pimpinan Instansi Pemerintah dilaksanakan. Kegiatan pengendalian harus efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi.
4. Informasi dan komunikasi
Informasi harus dicatat dan dilaporkan kepada pimpinan instansi pemerintah dan pihak lain yang ditentukan. Informasi disajikan dalam suatu bentuk dan sarana tertentu serta tepat waktu sehingga memungkinkan pimpinan instansi pemerintah melaksanakan pengendalian dan tanggungjawabnya.
5. Pemantauan
Pemantauan harus dapat menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya dapat segera ditindaklanjuti.

2.1.7 Komitmen Pimpinan

Salah satu faktor penting dalam menciptakan *good governance* dan *clean government* yaitu perlu adanya komitmen kuat dari pimpinan instansi pemerintah. Seorang pimpinan harus memiliki pola pikir dan tekad yang kuat sehingga dalam setiap program dan kegiatan organisasi perangkat daerah (OPD) dapat benar-benar memberikan manfaat dan sesuai dengan tujuan yang telah ditentukan. Robbins dan Judge (2007) menyatakan “Komitmen sebagai suatu keadaan dimana seorang individu memihak organisasi serta tujuan-tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi”. Menurut Mukjizat (2000) dalam Silvia (2013) “Manajemen adalah pejabat pimpinan yang bertanggungjawab atas jalannya organisasi dalam melaksanakan perencanaan, pengorganisasian, pimpinan, dan pengendalian sumber daya organisasi sehingga orang bekerjasama dengan efektif untuk mencapai sasaran organisasi”.

Mukjizat (200) dalam rodhiyah (2019) mengemukakan bahwa:

Komitmen manajemen merupakan suatu kepala dari sebuah organisasi tersebut yang bertanggung jawab untuk dapat melaksanakan suatu kegiatan organisasi untuk menjalankan suatu kegiatan yaitu adanya suatu perencanaan dalam suatu kegiatan, pengorganisasian kegiatan, adanya pimpinan dan adanya suatu pengendalian sumber daya dalam sebuah organisasi yang akan menjadikan organisasi tersebut dapat bekerja sama untuk mendapatkan hasil yang baik dan maksimal agar memenuhi sasaran yang diinginkan dalam sebuah organisasi tersebut.

Komitmen pimpinan merupakan faktor yang diperlukan dalam akuntabilitas kinerja, karena sebagai suatu ikatan psikologis karyawan yang akan memberikan dampak secara langsung terhadap tujuan organisasi. Otoritas pengambilan keputusan juga merupakan faktor yang mempengaruhi terwujudnya akuntabilitas kinerja. Personil yang memiliki otoritas dalam pengambilan keputusan akan memberikan dukungan yang lebih tinggi terhadap implementasi yang dilakukan organisasi.

Indikator komitmen pimpinan menurut Nurkhamid (2008) dalam Rodhiyah (2019) antara lain:

1. Memiliki komitmen untuk mengalokasikan sumber daya
2. Menugaskan divisi/departemen dalam organisasi untuk melakukan evaluasi terhadap kinerja suatu program
3. Mengumpulkan data yang relevan dan reliabel sehingga dapat digunakan untuk menilai kinerja organisasi
4. Menggunakan *benchmark* untuk mengevaluasi kinerja organisasi.

Bentuk nyata dari keterlibatan pimpinan adalah dengan mengalokasikan sumber daya yang cukup untuk menjamin keberlangsungan organisasi, adanya kebijakan tertulis yang ditandatangani oleh pimpinan serta dikomunikasikan kepada setiap pegawai, dan melaksanakan pelatihan. Dari pengertian tersebut dengan adanya komitmen yang kuat dari pimpinan untuk memberikan pemahaman akan pentingnya mekanisme pertanggungjawaban kinerja yang melibatkan seluruh unsur pejabat teknis dan pimpinan sehingga dapat mewujudkan efektivitas dan efisiensi perencanaan pembangunan, penggunaan anggaran, penyederhanaan birokrasi, serta inovasi dalam bidang pelayanan publik, inovasi dalam penegakan integritas, serta inovasi dalam tata kelola SDM dan penguatan kelembagaan.

2.2 Penelitian Terdahulu

Berikut beberapa penelitian terdahulu yang dilakukan berkaitan dengan penerapan anggaran berbasis kinerja, kompetensi sumber daya manusia (SDM), sistem pengendalian intern, komitmen pimpinan dan akuntabilitas kinerja sebagai landasan dan referensi peneliti yang diuraikan dalam tabel 2.1.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1	Levi Savila (2021)	Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Komitmen organisasi, Kompetensi Aparat Pemerintah, dan Kepatuhan Regulasi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah (studi empiris pada opd tahun 2016 di Kab.Bengkalis)	Independen: X ₁ : Sistem Pengendalian Internal X ₂ : Pemanfaatan Teknologi Informasi X ₃ : Komitmen Organisasi X ₄ : Kompetensi Aparat Pemerintah X ₅ : Kepatuhan Terhadap Regulasi Dependen: Y: Akuntabilitas Kinerja Pemerintah	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara parsial dan simultan terdapat pengaruh yang positif dan signifikan antara sistem pengendalian intern (X ₁), pemanfaatan teknologi informasi (X ₂), komitmen organisasi (X ₃). Kompetensi aparat pemerintah (X ₄) dan kepatuhan regulasi (X ₅) terhadap akuntabilitas kinerja di instansi pemerintah (Y).
2	Silvia (2013)	Pengaruh Keterbatasan Sistem Informasi, Komitmen Manajemen, Dan Otoritas Pengambilan Keputusan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Di Kota Payakumbuh)	Independen: X ₁ : Keterbatasan Sistem Informasi X ₂ : Komitmen Manajemen X ₃ : Otoritas Pengambilan Keputusan Dependen: Y: Akuntabilitas Kinerja Instansi	Hasil penelitian ini menunjukan bahwa keterbatasan sistem informasi tidak (x ₁) berpengaruh signifikan negatif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah(y). Komitmen manajemen (X ₂) berpengaruh signifikan positif

			Pemerintah	terhadap akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y), otoritas pengambilan keputusan (X ₃) berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Y).
3	Gede Ary Surya Wardhana, Ni Ketut Rasmini, Ida Bagus Putra Astika (2015)	Pengaruh Kompetensi pada Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dengan Komitmen Organisasi Sebagai variabel moderasi	Independen: X ₁ : Kompetensi organisasi Dependen: Y: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi (X ₁) berpengaruh positif pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Y) sementara komitmen organisasi (X ₂) memperkuat pengaruh kompetensi pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Y).
4	Helena Hilda Tambuk (2020)	Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Pelaporan Kinerja, Sistem Pengendalian Internal dan Komitmen Organisasi terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah daerah Kabupaten Manggarai Timur	Independen: X ₁ : Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja X ₂ : Sistem Pelaporan Kinerja X ₃ : Sistem Pengendalian Internal X ₄ : Komitmen Organisasi Dependen: Y: Akuntabilitas Kinerja Instansi	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja (X ₁), sistem pelaporan kinerja (X ₂), sistem pengendalian internal (X ₃) dan komitmen organisasi (X ₄) berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah (Y).
5	Eli Budi Santoso (2016)	Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah,	Independen: X ₁ : Sistem Pengendalian	Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian

		Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Kompetensi sumber Daya Manusia terhadap Akuntabilitas Keuangan Daerah (Studi Empiris pada pemerintah Kabupaten Lampung Timur)	Intern X ₂ : Pemanfaatan Teknologi Informasi X ₃ : Kompetensi Sumber Daya Manusia Dependen: Y: Akuntabilitas Keuangan Daerah	intern pemerintah (X ₁) berpengaruh positif tidak signifikan terhadap akuntabilitas keuangan daerah (Y), pemanfaatan teknologi informasi (X ₂) berpengaruh positif tidak signifikan terhadap akuntabilitas keuangan daerah (Y) dan kompetensi sumber daya manusia (X ₃) berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas keuangan daerah (Y).
6	Ria Kartasastramita (2018)	Pengaruh penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Kompetensi Sdm dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Kota Palembang Sumatera Selatan	Independen: X ₁ : Anggaran Berbasis Kinerja X ₂ : Kompetensi SDM X ₃ : Sistem Pengendalian Intern Dependen: Y: Akuntabilitas Kinerja	Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dapat disimpulkan bahwa Anggaran Berbasis Kinerja (X ₁), Kompetensi SDM (X ₂), dan Sistem Pengendalian Intern (X ₃) berpengaruh positif signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja (Y) pada OPD Kota Palembang baik secara parsial maupun simultan.
7.	Noer Isyahir Rodhiyah (2019)	Pengaruh Sistem Informasi, Budaya, Komitmen Dan Sumber Daya Manusia Terhadap Akuntabilitas Kinerja	Independen: X ₁ : Sistem Informasi X ₂ : Komitmen Manajemen X ₃ : Budaya Organisasi X ₄ : Kualitas Sumber Daya Manusia	Hasil Penelitian ini menunjukkan bahwa sistem informasi (X ₁) tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas instansi pemerintah (Y), komitmen manajemen (X ₂) berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

			Dependen: Y: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	(Y), budaya organisasi (X ₃) berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Y), kualitas sumber daya manusia (X ₄) tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas instansi pemerintah.
--	--	--	--	---

Sumber: Data diolah, 2022

2.3 Hipotesis

Hipotesis atau anggapan dasar adalah jawaban sementara terhadap masalah yang masih bersifat praduga karena masih harus dibuktikan kebenarannya. Dugaan jawaban tersebut merupakan kebenaran yang sifatnya sementara, yang akan diuji kebenarannya dengan data yang dikumpulkan melalui penelitian. Berikut pengembangan hipotesis berdasarkan kerangka konseptual antara variabel dependen dengan variabel independen.

2.3.1 Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja

Anggaran berbasis kinerja merupakan penyusunan anggaran yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan berorientasi pada kinerja atau prestasi kerja yang ingin dicapai (*output*), dan keluaran atau hasil tersebut dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kinerja. Anthony dan Govindarajan (2005) menyatakan “Anggaran atau *budget* merupakan faktor yang sangat diperlukan dalam sebuah perencanaan (*planning*) maupun pengendalian jangka pendek yang efektif bagi sebuah organisasi”.

Untuk mencapai kinerja anggaran yang baik maka dilakukanlah pengukuran kinerja, penghargaan dan hukuman atas kinerja yang dilakukan, kontrak kinerja, kontrol eksternal dan internal, serta pertanggungjawaban. Pengukuran kinerja dapat dilakukan dengan menentukan program dan kegiatan dengan jelas, adanya sistem informasi yang memadai, adanya pihak eksternal (*independen*) dalam mengukur kinerja organisasi, adanya indikator kinerja strategis (*key performance indicators*). Penghargaan dan hukuman atas kinerja yang dilakukan

berupa penerapan insentif atas kinerja yang dicapai dan hukuman, penerapan efisiensi (*savings*). Kontrak kinerja, adanya definisi yang jelas terhadap pelayanan yang dikontrakkan, adanya kewenangan. Kontrol eksternal dan internal, adanya pemisahan antara lembaga kontrol dan lembaga pengguna anggaran, kontrol dilakukan pada *input*, *output* dan *outcome*, kontrol dilakukan sebelum dan sesudah anggaran digunakan. Pertanggungjawaban manajemen, prinsip dasar di dalam sistem ini adalah manajer pengguna anggaran harus diberi kebebasan penuh bisa akuntabilitas atas pencapaian *output* yang ingin dicapai.

Anggaran berbasis kinerja disusun oleh pemerintah dalam rangka mewujudkan *good goverment* dan beorientasi pada hasil yang hendak dicapai, dengan penerapan anggaran berbasis kinerja yang dilaksanakan dengan baik maka akan semakin baik pula akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian Kartasastamita (2018) menyatakan penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah kota Palembang. Sejalan dengan penelitian Tambuk (2020) bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah kabupaten Manggarai Timur. Oleh karena itu semakin baik pelaksanaan anggaran berbasis kinerja akan semakin baik pula akuntabilitas kinerja pada instansi pemerintah daerah. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

H₁: Penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2.3.2 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Kompetensi sumber daya manusia adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seorang pegawai atau individu, berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku sesuai dengan profesi yang ada dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sehingga dapat mencapai tujuan dan kinerja optimal dalam melakukan pekerjaannya. Widodo (2001) dalam Santoso (2016) menjelaskan “Kompetensi sumber daya manusia adalah kemampuan sumber daya manusia untuk melaksanakan tugas dan tanggungjawab yang

diberikan kepadanya dengan bekal pendidikan, pelatihan, dan pengalaman yang cukup memadai”.

Kemampuan dan karakteristik yang harus dimiliki oleh seorang pegawai atau individu tersebut yakni, pengetahuan (*knowledge*) merupakan informasi yang dimiliki seorang pegawai untuk melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sesuai bidang yang digelutinya (tertentu). Keahlian (*skill*) merupakan suatu upaya untuk melaksanakan tugas dan tanggungjawab yang diberikan kepada seorang pegawai dengan baik dan maksimal, karena keterampilan ini sangat berpengaruh dalam berkomunikasi, memotivasi, dan mendelegasi. Prilaku (*attitude*) merupakan pola tingkah seorang pegawai didalam peran melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sesuai dengan peraturan.

Dengan adanya sumber daya manusia yang kompeten maka akan semakin mampu juga ia melaksanakan tugas-tugas yang diamanatkan sehingga dapat mewujudkan akuntabilitas kinerja yang baik. Penelitian Kartasastromita (2018) menyatakan kompetensi sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja kota Palembang. Sejalan dengan penelitian Wardhana Dkk. (2015) bahwa kompetensi aparat pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah kabupaten Tabanan. Oleh karena itu kompetensi sumber daya manusia sangat diperlukan dalam akuntabilitas kinerja pemerintah agar pengelolaan dana suatu daerah untuk pengembangan berbagai aspek dapat dicapai dengan menggunakan kecerdasan, pengetahuan dan keterampilan serta perilaku untuk mendorong pembangunan daerah yang optimal. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

H₂ : Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2.3.3 Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sistem Pengendalian Intern 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. Dalam melakukan pengendalian intern organisasi juga harus memperhatikan aspek-aspek lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi dan pemantauan. Lingkungan pengendalian, pimpinan instansi pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan dalam keseluruhan organisasi yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian intern dan manajemen yang sehat. Penilaian risiko, pengendalian intern harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dari dalam. Kegiatan pengendalian, kegiatan pengendalian membantu memastikan bahwa arahan pimpinan instansi pemerintah dilaksanakan. Kegiatan pengendalian harus efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi. Informasi dan komunikasi, informasi harus dicatat dan dilaporkan kepada pimpinan instansi pemerintah dan pihak lain yang ditentukan. Informasi disajikan dalam suatu bentuk dan sarana tertentu serta tepat waktu sehingga memungkinkan pimpinan instansi pemerintah melaksanakan pengendalian dan tanggungjawabnya. Pemantauan, pemantauan harus dapat menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan revidu lainnya dapat segera ditindaklanjuti.

Dengan adanya sistem pengendalian intern maka kegiatan yang dilakukan pemerintah dapat diawasi dan dimonitoring sehingga kegiatan atau program yang dilakukan oleh pemerintah dapat berjalan sebagaimana mestinya. Sistem pengendalian yang baik dan dilaksanakan dengan optimal diharapkan akan memberikan pengaruh kepada kinerja instansi pemerintah. Penelitian Savila (2020) menyatakan sistem pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah kabupaten Bengkalis. Sejalan dengan penelitian Tambuk (2020) bahwa Sistem pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah kabupaten Manggarai Timur. Oleh karena itu untuk meningkatkan suatu kinerja dalam pemerintahan, perlu diciptakan sistem pengendalian intern pemerintah agar instansi pemerintah dapat membarikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya

efektivitas dan efisiensi. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

H₃ : Sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2.3.4 Pengaruh Komitmen Pimpinan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Kinerja pegawai tidak mungkin tercipta dengan sendirinya harus ada faktor yang mempengaruhinya salah satunya adalah faktor kepemimpinan. Armstrong (1998) “Faktor kepemimpinan berkaitan dengan kualitas kepemimpinan yang dimiliki oleh seseorang dalam mendukung dan mengarahkan segenap bawahannya”. Faktor kepemimpinan tersebut yakni, komitmen pimpinan untuk mengalokasikan sumber daya dengan mengalokasikan sumber daya yang cukup untuk menjamin keberlangsungan organisasi, menugaskan divisi/departemen dalam organisasi untuk melakukan evaluasi terhadap kinerja suatu program, mengumpulkan data yang relevan dan reliabel sehingga dapat digunakan untuk menilai kinerja organisasi, menggunakan *benchmark* untuk mengevaluasi kinerja organisasi. Dengan adanya komitmen pimpinan berupa kemauan atau tekad yang kuat dari pimpinan untuk bekerja mencapai tujuan yang ditentukan, keikutsertaan pimpinan dalam organisasi juga ditunjukkan melalui adanya kebijakan atau peraturan secara tertulis serta kebijakan yang dikomunikasikan kepada seluruh pegawai, melaksanakan kegiatan serta memberikan motivasi kepada pegawainya untuk melaksanakan kegiatan/program sesuai dengan peraturan yang berlaku sehingga dapat mendorong individu lain agar dapat mencapai tujuan yang ditetapkan dan menciptakan akuntabilitas kinerja yang baik. Penelitian Silvia (2013) menyatakan komitmen manajemen berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pada pemerintah kota payakumbuh. Sejalan dengan penelitian Rodhiyah (2019) bahwa komitmen manajemen berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pada pemerintah kota madiun. Oleh karena itu untuk meningkatkan kinerja pegawai juga harus didukung dengan komitmen yang baik dari manajemen atau pimpinan sehingga dapat mendorong tercapainya

tujuan. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

H₄ : Komitmen pimpinan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

2.3.5 Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja, Kompetensi Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern dan Komitmen Pimpinan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

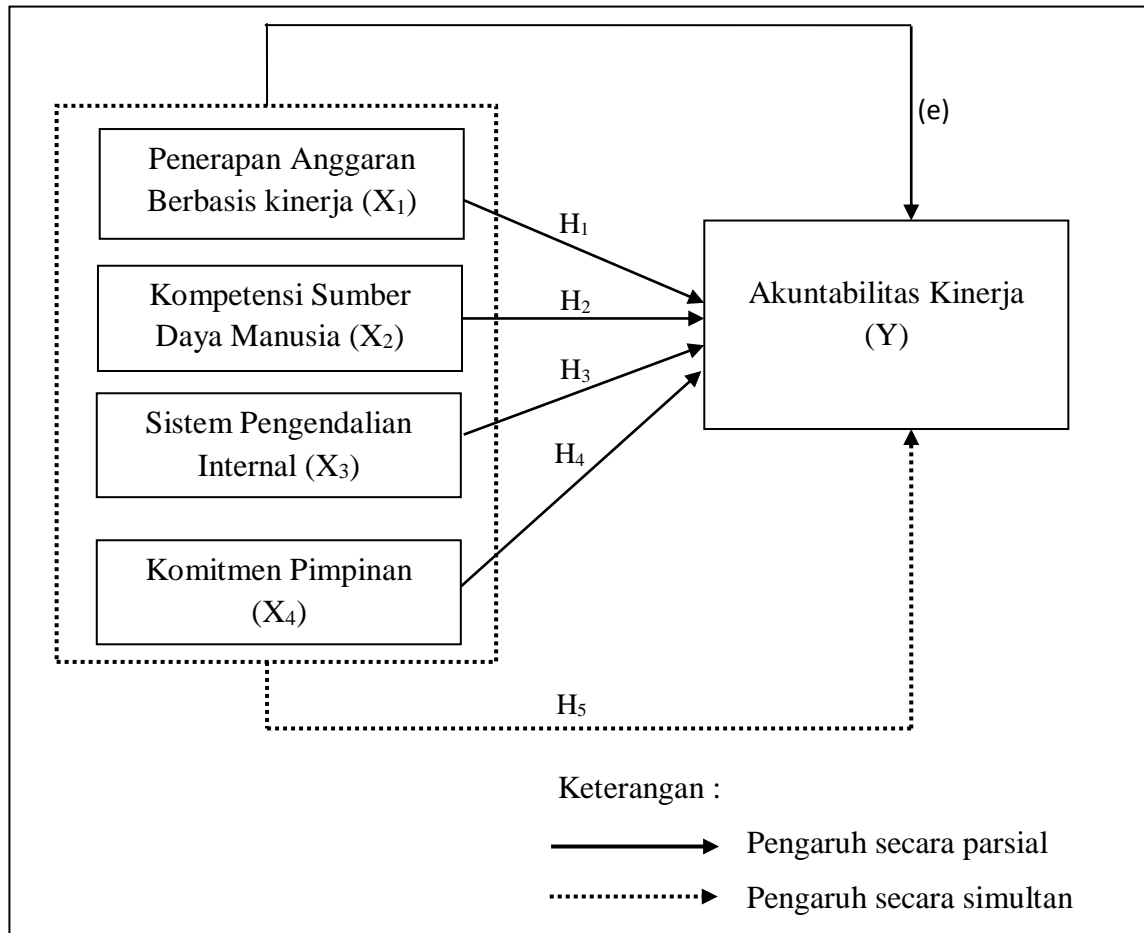
Anggaran berbasis kinerja merupakan penyusunan anggaran yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan berorientasi pada kinerja atau prestasi kerja yang ingin dicapai (*output*), dan keluaran atau hasil tersebut dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kinerja. Dalam rangka penerapan anggaran berbasis kinerja yang baik maka dibutuhkan sumber daya manusia yang memadai, sistem pengendalian intern dan komitmen pimpinan, kompetensi sumber daya manusia merupakan kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seorang pegawai atau individu, berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku sesuai dengan profesi yang ada dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sehingga dapat mencapai tujuan dan kinerja optimal dalam melakukan pekerjaannya. Sistem Pengendalian Intern merupakan 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. Sistem pengendalian yang baik dan dilaksanakan dengan optimal diharapkan akan memberikan pengaruh kepada kinerja instansi pemerintah. Kinerja pegawai tidak mungkin tercipta dengan sendirinya harus ada faktor yang mempengaruhinya salah satunya adalah faktor kepemimpinan. Amstrong (1998) “Faktor kepemimpinan berkaitan dengan kualitas kepemimpinan yang dimiliki oleh seseorang dalam mendukung dan mengarahkan segenap bawahannya”. Dengan adanya komitmen pimpinan berupa kemauan atau tekad yang kuat dari pimpinan untuk bekerja mencapai tujuan yang ditentukan, keikutsertaan pimpinan dalam organisasi juga ditunjukkan melalui adanya kebijakan atau

peraturan secara tertulis serta kebijakan yang dikomunikasikan kepada seluruh pegawai, melaksanakan kegiatan serta memberikan motivasi kepada pegawainya untuk melaksanakan kegiatan/program sesuai dengan peraturan yang berlaku sehingga dapat mendorong individu lain agar dapat mencapai tujuan yang ditetapkan dan menciptakan akuntabilitas kinerja yang baik. Hal tersebut diharapkan dapat meningkatkan kinerja instansi pemerintah, sehingga anggaran yang dikeluarkan dapat secara optimal meningkatkan kesejahteraan masyarakat, mendukung peningkatan transparansi dan akuntabilitas instansi pemerintah. Berdasarkan teori dan penelitian terdahulu, maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

H₅ : Penerapan anggaran berbasis kinerja, kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian intern dan komitmen pimpinan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2.4 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian dari tinjauan pustaka, maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :



Sumber: Data diolah, 2022

Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran

Berdasarkan gambar 2.2 kerangka pemikiran dalam penelitian ini untuk menggambarkan hubungan variabel dependen dengan variabel independen yang jelas dan sistematis. Pada H₁, H₂, H₃, H₄ dan H₅ menunjukkan hubungan penerapan anggaran berbasis kinerja, kompetensi sumber daya manusia, sistem pengendalian internal, komitmen pimpinan baik secara parsial maupun simultan mempengaruhi variabel terikat yaitu akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Musi Rawas Utara.