

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Teori Stakeholder**

Freeman (1984) dalam Mainardes et al (2011:227) menjelaskan stakeholder theory, bahwa organisasi harus peduli dengan kepentingan pemangku kepentingan ketika membuat keputusan strategis. Perusahaan atau organisasi bisnis harus mempertimbangkan kebutuhan, kepentingan, dan pengaruh dari orang-orang atau kelompok yang mempengaruhi atau dipengaruhi oleh kebijakan dan operasi. Brysson (2004:30) mengemukakan analisis peran pemangku kepentingan (stakeholder) dimulai dengan menyusun stakeholder pada matriks dua kali dua menurut interest (kepentingan) stakeholder terhadap suatu masalah dan power (kekuasaan) stakeholder dalam mempengaruhi masalah tersebut. Interest adalah kepentingan yang dimiliki stakeholder dalam pembuatan kebijakan, sedangkan yang dimaksud dengan power adalah kekuasaan yang dimiliki oleh stakeholder untuk mempengaruhi atau membuat kebijakan.

*Stakeholder theory* menekankan akuntabilitas organisasi jauh melebihi kinerja keuangan atau ekonomi sederhana. Teori ini menyatakan bahwa organisasi akan memilih secara sukarela mengungkapkan informasi tentang kinerja lingkungan, sosial dan intelektual mereka, melebihi dan di atas permintaan wajibnya, untuk memenuhi ekspektasi sesungguhnya atau yang diakui oleh pemangku kepentingan.

Menurut penelitian Arifin, Handajani, dan Alamsyah (2016:122) menjelaskan pemangku kepentingan dan organisasi saling mempengaruhi dari hubungan sosial keduanya dalam bentuk responsibilitas dan akuntabilitas yang diwujudkan dengan penyusunan laporan keuangan yang handal, relevan, tepat waktu dan dapat dipahami oleh para pemangku kepentingan. Apabila laporan keuangan yang dilaporkan itu valid dan berkualitas, nantinya pemangku kepentingan dapat menggunakan informasi keuangan tersebut dalam proses pengambilan keputusan. Dapat dikatakan bahwa kinerja instansi tersebut baik dan

akan berdampak pada meningkatnya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah tersebut dan kepercayaan dari pemangku kepentingan.

### **2.1.2 Akuntabilitas**

Menurut Djalil (2014:63), “Akuntabilitas adalah sebuah konsep etika yang dekat dengan administrasi publik pemerintahan (lembaga eksekutif pemerintah, lembaga legislatif parlemen dan lembaga yudikatif) yang mempunyai beberapa arti antara lain, hal ini sering digunakan secara sinonim dengan konsep-konsep seperti yang dapat dipertanggung jawabkan (*responsibility*), yang dapat dipertanyakan (*answerability*), yang dapat dipersalahkan (*blameworthiness*) dan yang mempunyai keterkaitan dengan harapan dapat menerangkan salah satu aspek dari administrasi publik/pemerintah.” Menurut Adisasmita (2011:30), “Akuntabilitas adalah instrumen pertanggungjawaban keberhasilan dan kegagalan tugas pokok dan fungsi serta misi organisasi.”

Berdasarkan pernyataan di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas merupakan bentuk perwujudan kewajiban individu atau kelompok terhadap unit organisasi untuk setiap kegiatan yang dilakukan dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Semakin baiknya akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah yang mengakibatkan perbaikan iklim investasi dan membaiknya akuntabilitas publik yang menyebabkan semakin meningkatnya kepercayaan masyarakat pada pemerintah.

### **2.1.3 Kinerja**

Menurut Tim AKIP BPKP (2000:7), menyatakan bahwa “Kinerja merupakan kondisi yang harus diketahui dan diinformasikan kepada pihak-pihak tertentu untuk mengetahui tingkat pencapaian hasil suatu instansi dihubungkan dengan visi yang diemban suatu organisasi serta mengetahui dampak positif dan negatif suatu kebijakan operasional yang diambil.” Menurut Mahsun (2006:65), “Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema strategis (*strategic planning*) suatu organisasi.”

Berdasarkan pernyataan di atas, dapat disimpulkan bahwa kinerja merupakan suatu prestasi maupun hasil yang telah dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu berdasarkan tujuan yang telah ditetapkan. Para atasan atau manajer sering tidak memperhatikan kecuali sudah amat buruk atau segala sesuatu jadi serba salah. Terlalu sering manajer tidak mengetahui betapa buruknya kinerja telah merosot sehingga perusahaan/instansi menghadapi krisis yang serius. Kesan-kesan buruk organisasi yang mendalam berakibat dan mengabaikan tanda-tanda peringatan adanya kinerja yang merosot. Pernyataan tersebut membuktikan pengukuran kinerja khususnya di lingkungan instansi pemerintah daerah diperlukan sebagai alat dalam pengambilan keputusan dan bentuk pertanggungjawaban terhadap publik.

#### **2.1.4 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Pada Peraturan Presiden RI No. 29 tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah menyatakan 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/target Kinerja yang telah ditetapkan melalui laporan kinerja instansi pemerintah yang disusun secara periodik.

Menurut Ellwood (1993) dalam Mardiasmo (2016:21) menjelaskan bahwa terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik yaitu :

1. Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum  
Akuntabilitas ini terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan jaminan adanya kepatuhan hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.
2. Akuntabilitas proses  
Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen dan prosedur administrasi.

3. Akuntabilitas program

Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.

4. Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Menurut Lembaga Administrasi Negara (LAN) dalam Wulandari (2018:9) agar Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dapat terwujud dengan baik, harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Beranjak dari sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya yang konsisten dengan asas-asas umum penyelenggaraan negara.
2. Komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
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 dan kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

Berdasarkan Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang ditetapkan oleh Kepala LAN, dalam modul Akuntabilitas Instansi Pemerintah, BPKP, 2007 menyatakan bahwa pelaksanaan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah harus berdasarkan prinsip berikut ini:

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.
7. Adanya pengawasan dan penilaian terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

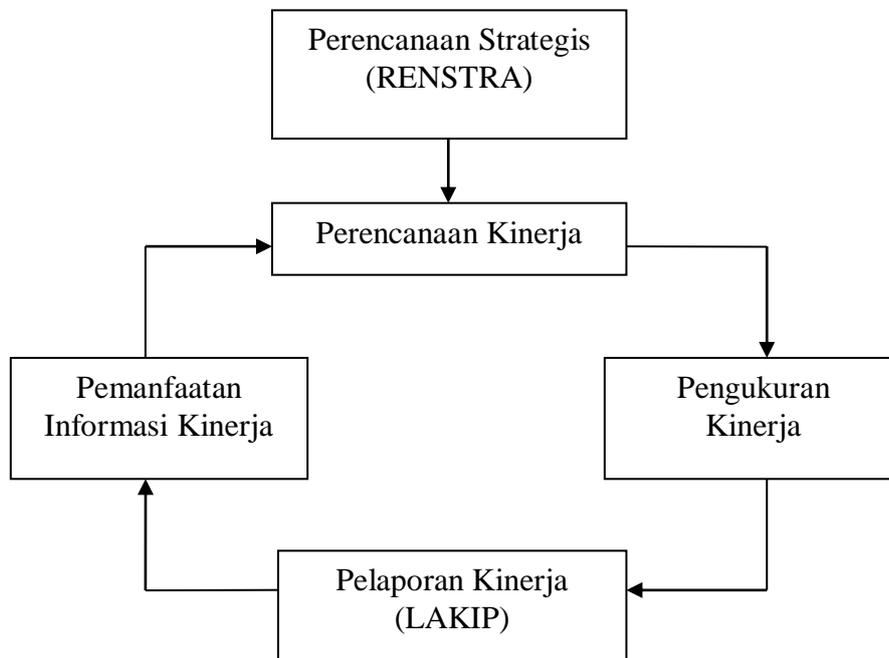
#### **2.1.4.1 Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah tentunya dilakukan secara bertahap dan dilakukan berdasarkan siklus yang sudah ditetapkan. sesuai

Modul BPKP tentang Akuntabilitas Instansi Pemerintah, Edisi Kelima (2007:10) menyatakan bahwa Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah ialah suatu tatanan, instrumen dan metode pertanggungjawaban yg intinya meliputi sebagai berikut:

1. Penetapan perencanaan strategis
2. Pengukuran kinerja
3. pelaporan kinerja
4. Pemanfaatan informasi kinerja untuk perbaikan kinerja secara berkesinambungan.

Berikut ini gambaran Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah :



Sumber: Pusdiklatwas BPKP, 2023.

**Gambar 2.1**  
**Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah seperti terlihat pada gambar di atas, 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 ini mengungkapkan seluruh target kinerja yang ingin dicapai (*output/outcome*) dari seluruh sasaran strategis dalam tahun yang bersangkutan serta strategi untuk mencapainya. Rencana kinerja ini 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 tersebut merupakan pencapaian 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.

Saat akhir suatu 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.

#### **2.1.5 Kompetensi Aparatur**

Boyatzis dalam Kandula (2013:3) “Kompetensi adalah karakteristik pokok dari seorang pegawai yaitu dorongan, sifat, keterampilan, citra diri seseorang, peranan sosial, atau pengetahuan yang mengakibatkan terciptanya sebuah kinerja efektif/superior.” Agar Kompetensi dapat dikembangkan biasanya suatu organisasi memberikan pelatihan untuk pegawainya agar meningkatkan produktivitas kinerja. Aparatur pemerintah memiliki latar belakang pendidikan sesuai dengan pekerjaan dan tanggung jawabnya melaksanakan pelayanan publik, maka dengan adanya aparatur pemerintah yang kompeten akan mampu menciptakan pelayanan yang akuntabel dan transparan agar terciptanya akuntabilitas kinerja yang baik. Menurut Faizal dan Yaya (2018:78), menyatakan bahwa Kompetensi merupakan kemampuan untuk mengerjakan suatu pekerjaan atau tugas berdasarkan suatu standar yang telah ditetapkan. Aparatur pemerintah merupakan penyangga utama instansi dalam mewujudkan visi, misi, dan tujuan instansi. Informasi yang disajikan oleh instansi juga tidak lepas dari unsur manusia. Oleh karena itu dibutuhkan pengelolaan yang baik agar aparatur pemerintah dapat berkualitas dan memberikan kontribusi yang maksimal.

### 2.1.6 Kejelasan Sasaran Anggaran

Menurut Halim & Syam Kusuf (2012:284) menjelaskan Anggaran memiliki peranan penting dalam organisasi sektor publik, terutama organisasi pemerintahan. Anggaran Pemerintah Daerah digunakan untuk rencana kerja keuangan tahunan pemerintah daerah dalam satu tahun yang disusun secara jelas dan spesifik, dan merupakan desain teknis pelaksanaan strategi untuk mencapai tujuan daerah. Menurut Mardiasmo (2009:67), “Anggaran yang baik tidak hanya memuat informasi tentang pendapatan, belanja dan pembiayaan namun lebih dari itu anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial.”

Banyak faktor yang dapat mempengaruhi kinerja Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) salah satu diantaranya adalah kejelasan sasaran anggaran. Kejelasan sasaran anggaran akan memudahkan Instansi BPKP untuk menyusun rencana kegiatan dengan tujuan yang ingin dicapai oleh pemerintah, sehingga anggaran dapat dijadikan tolak ukur pencapaian kinerja dengan kata lain kualitas anggaran yang dikeluarkan dapat menentukan kualitas pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintah daerah. Menurut Kenis (1979:474) mengatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran adalah sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut, kemudian menurut Locke dalam Kurnia (2004:10) mengatakan bahwa sasaran anggaran yang spesifik akan lebih produktif bila dibandingkan dengan tidak adanya sasaran yang spesifik, karena akan menyebabkan para pegawai merasa kebingungan, tertekan, dan merasa tidak puas.

Menurut Steers dan Porter dalam Putra (2013:9) bahwa dalam menentukan sasaran anggaran mempunyai karakteristik utama yaitu:

1. Sasaran harus spesifik bukan samar-samar.
2. Sasaran harus menantang namun dapat dicapai.

Selain itu, kejelasan sasaran anggaran akan membantu pegawai untuk mencapai kinerja yang diharapkan, dimana dengan mengetahui sasaran anggaran maka tingkat kinerja dapat tercapai. Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka

akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan.

Menurut Kenis dalam Kurnia (2004:11) indikator yang digunakan dalam mengukur kejelasan sasaran anggaran adalah:

1. Jelas, artinya sasaran anggaran yang ingin dicapai harus diuraikan secara jelas serta tidak bermakna ganda (ambigu).
2. Spesifik, artinya sasaran anggaran yang ingin dicapai harus diuraikan secara spesifik dan detail, agar tidak menimbulkan interpretasi yang bermacam-macam.
3. Mengerti, artinya sasaran anggaran yang ingin dicapai mudah dimengerti serta menjadi prioritas utama.

#### **2.1.7 Sistem Pengendalian Intern**

Menurut PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menyatakan bahwa 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.

Dalam PP Nomor 60 (2008:4) Pasal 3, terdapat lima unsur SPIP sebagai berikut:

1. Lingkungan pengendalian
2. Penilaian risiko
3. Kegiatan pengendalian
4. Informasi dan komunikasi
5. Pemantauan pengendalian intern

Berdasarkan Peraturan BPKP No.5 Tahun 2021 Tentang Penilaian Maturitas Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terintegrasi pada Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah, Menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang

dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberi keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundangundangan. Berdasarkan pernyataan tersebut dapat disimpulkan Sistem Pengendalian Intern merupakan suatu proses yang penting dalam menjalankan tindakan dan kegiatan pada organisasi yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memastikan tercapainya tujuan organisasi secara efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Peraturan BPKP No. 5 Tahun 2021 juga menegaskan pentingnya Sistem Pengendalian Intern dalam memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi tersebut. SPIP bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Implementasi SPIP dapat diawali dengan pembangunan falsafah manajemen risiko (lingkungan pengendalian dalam arti sempit), penetapan tujuan organisasi dan tujuan kegiatan, identifikasi dan penilaian risiko, pelaksanaan kegiatan pengendalian, pembangunan mekanisme informasi dan komunikasi yang dapat mengukur dan melaporkan risiko aktual dan biaya yang ditimbulkan, monitoring, dan pengembangan lingkungan pengendalian dalam arti luas.

#### **2.1.8 Sistem Pelaporan**

Sistem pelaporan kinerja merupakan refleksi kewajiban untuk melaporkan kinerja semua aktivitas dan sumber daya yang perlu dipertanggungjawabkan, Sistem pelaporan diperlukan untuk memantau hasil kerja pusat pertanggungjawaban. Menurut Bastian(2010:297) “Pelaporan kinerja merupakan refleksi kewajiban untuk mempresentasikan dan melaporkan kinerja semua aktivitas serta sumber daya yang harus dipertanggungjawabkan. Pelaporan ini merupakan wujud dari proses akuntabilitas kinerja”. Pelaporan kinerja dimaksudkan untuk mengkomunikasikan capaian kinerja instansi pemerintah dalam suatu tahun anggaran yang dikaitkan dengan proses pencapaian tujuan dan

sasaran instansi pemerintah. Pelaporan kinerja oleh instansi pemerintah ini dituangkan dalam dokumen Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Laporan kinerja sebagai salah satu laporan yang harus disiapkan baik untuk kepentingan pimpinan atau pihak eksternal instansi, pada saat ini sudah banyak dihubungkan dengan laporan keuangan. Khusus untuk laporan kinerja sebagai sebuah pertanggungjawaban atau laporan akuntabilitas kinerja disusun setahun sekali dan dibuat sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku. Menurut Hidayattullah (2013:3) menjelaskan sistem pelaporan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan (pimpinan unit anggaran) kepada atasan (kepala bagian anggaran). Menurut Riani (2015:42) menjelaskan bahwa sistem pelaporan adalah suatu sistem yang diperlukan untuk memantau dan mengendalikan kinerja manajer melalui informasi lainnya yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik oleh pihak-pihak berkepentingan.

Berdasarkan pernyataan di atas, dapat disimpulkan sistem pelaporan merupakan suatu mekanisme yang digunakan untuk memantau kinerja bawahan dan manajer, serta memberikan pertanggungjawaban kepada atasan atau pihak yang berkepentingan terkait. Sistem pelaporan juga menjadi sumber informasi penting dalam pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik. Menurut PSAP Kerangka Konseptual (2010:7), Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antargenerasi dan evaluasi kinerja. Pelaporan kinerja dimaksudkan untuk mengkomunikasikan capaian kinerja instansi pemerintah dalam suatu tahun anggaran yang dikaitkan dengan proses pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah. Pelaporan kinerja oleh instansi pemerintah ini dituangkan dalam dokumen LAKIP. Pemerintah pusat maupun pemerintah daerah berkewajiban untuk memberikan informasi keuangan dan lainnya yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan

(LAKIP) merupakan produk akhir SAKIP yang menggambarkan kinerja yang dicapai oleh suatu instansi pemerintah atas pelaksanaan program dan kegiatan yang dibiayai APBN/APBD. Penyusunan LAKIP berdasarkan siklus anggaran yang berjalan 1 tahun. Dalam pembuatan LAKIP suatu instansi pemerintah harus dapat menentukan besaran kinerja yang dihasilkan secara kuantitatif yaitu besaran dalam satuan jumlah atau persentase. Manfaat dari LAKIP bisa dijadikan bahan evaluasi terhadap instansi pemerintah yang bersangkutan selama 1 tahun anggaran.

Berdasarkan LAN dan BPKP (2000:15) mengemukakan “laporan yang baik adalah laporan yang harus disusun secara jujur, objektif, dan transparan.” Pernyataan ini membuktikan bahwa sistem pelaporan yang baik dibutuhkan agar menghasilkan informasi yang baik bagi publik, khususnya dalam pengambilan keputusan. Berdasarkan Peraturan Pemerintah No 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa Instansi Pemerintah harus menyusun dan melaporkan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD secara periodik laporan keuangan yaitu Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Dalam penyusunan laporan akuntabilitas kinerja, ada beberapa hal yang menjadi titik tolak untuk berakuntabilitas (terutama dalam hal akuntabilitas kinerja), perlu kiranya diketahui definisi seputar akuntabilitas, perencanaan, perjanjian kinerja (kontrak kinerja), perubahan dokumen perencanaan atau perjanjian kinerja, dan perubahan dokumen anggaran.

## **2.2 Penelitian Terdahulu**

Berikut ini dilampirkan hasil penelitian terdahulu yang berkaitan dengan Kompetensi Aparatur, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Intern, dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

No.	Judul Penelitian /Nama Penulis (Tahun)	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Determinan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah : Studi Pada Pemerintah Kota Pekanbaru.  Sri Haryani, Julita Juita (2021)	<b>X1:</b> Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X2:</b> Kompetensi Aparatur Pemerintah <b>X3:</b> Pengendalian Intern <b>X4 :</b> Ketaatan Pada Peraturan Perundangan  <b>Y:</b> Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Sasaran anggaran, kompetensi aparatur pemerintah, pengendalian intern dan ketaatan pada peraturan perundangan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pada kantor Pemerintah Kota Pekanbaru.
2.	Determinan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Di Kabupaten Lombok Barat.  Andi Permana Putra, Akram, Hermanto (2017)	<b>X1:</b> Penganggaran Berbasis Kinerja <b>X2:</b> Pengendalian Intern <b>X3:</b> Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X4 :</b> Pelaporan  <b>Y:</b> Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah.	Penganggaran berbasis kinerja, pengendalian intern kejelasan sasaran anggaran pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pengelolaan keuangan pemerintah daerah.
3.	Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah, Kejelasan Sasaran Anggaran,dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap akuntabilitas Kinerja Instansi pemerintah Kota Magelang.  Angella Herlina Ditasari (2022)	<b>X1:</b> Kompetensi Aparatur Pemerintah <b>X2:</b> Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X3 :</b> Sistem Pengendalian Intern  <b>Y:</b> Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.	Kompetensi aparatur pemerintah, kejelasan sasaran anggaran, dan sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
4.	Determinan Akuntabilitas Kinerja	<b>X1:</b> Kejelasan Sasaran Anggaran	Kejelasan sasaran anggaran, Ketaatan pada

	<p>Instansi Pemerintah Di kota Langsa.</p> <p>Maya Cantika, Dewi Rosa Indah, Nasrul Lubis (2021)</p>	<p><b>X2:</b> Ketaatan Pada Peraturan Perundangan <b>X3 :</b> Transparansi</p> <p><b>Y:</b> Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.</p>	<p>peraturan perundangan, dan transparansi berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, baik secara parsial maupun simultan.</p>
5.	<p>Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan dan Ketaatan Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemeritah (Studi pada SKPD Di Pemerintah Kota Yogyakarta).</p> <p>Karismawati Agustin (2018)</p>	<p><b>X1:</b> Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X2:</b> Pengendalian Akuntansi <b>X3 :</b> Sistem Pelaporan <b>X4 :</b> Ketaatan Peraturan Perundangan</p> <p><b>Y:</b> Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.</p>	<p>Kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sedangkan sistem pelaporan dan ketaatan peraturan perundangan berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p>
6.	<p>Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Kompetensi Aparatur pemerintahan Daerah, Sistem Pelaporan, dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Agam).</p> <p>Imam Wahid (2016)</p>	<p><b>X1:</b> Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X2:</b> Pengendalian Akuntansi <b>X3 :</b> Kompetensi Aparatur <b>X4 :</b> Sistem Pelaporan <b>X5 :</b> Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Perundangan</p> <p><b>Y:</b> Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.</p>	<p>Kejelasan sasaran anggaran, kompetensi aparatur pemerintah, sistem pelaporan, Ketaatan pada peraturan perundangan secara parsial berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sedangkan pengendalian akuntansi secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p>
7.	<p>The effect of Clarity on Budget Targets, Compliance with Laws and Regulations, Accounting Controls, And Reporting Systems on The</p>	<p><b>X1:</b> Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X2:</b> Ketaatan Pada Peraturan Perundangan <b>X3 :</b> Pengendalian</p>	<p>Kejelasan sasaran anggaran, ketaatan pada peraturan perundangan, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan secara simultan berpengaruh signifikan</p>

	<p>Performance Accountability of Government Agencies.</p> <p>Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Ketaatan Pada Peraturan Perundangan, Pengendalian Akuntansi Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.</p> <p>Sri Wahyu Ningsih, Muhammad Yusuf, Tutut Dwi Andayani (2022)</p>	<p>Akuntansi <b>X4</b> : Sistem Pelaporan</p> <p><b>Y</b>: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.</p>	<p>terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.</p>
8.	<p>Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja.</p> <p>Triana Sukma Apriliani, Rahma Rina Wijayanti (2022)</p>	<p><b>X1</b>: Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X2</b>: Pengendalian Akuntansi <b>X3</b> : Sistem Pelaporan</p> <p><b>Y</b>: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.</p>	<p>Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kabupaten Probolinggo. Pengendalian akuntansi berpengaruh tidak signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Kabupaten Probolinggo. Sistem pelaporan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Kabupaten Probolinggo.</p>
9.	<p>Pengaruh Ketaatan Pada Peraturan Perundang-undangan, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Kompetensi Aparatur Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris pada Instansi Pemerintah</p>	<p><b>X1</b> : Ketaatan Pada Peraturan Perundang-undangan <b>X2</b> : Pemanfaatan Teknologi Informasi <b>X3</b> : Kompetensi Aparatur Pemerintah</p>	<p>Ketaatan pada perundang-undangan dan kompetensi aparatur pemerintah berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Sedangkan pemanfaatan teknologi informasi tidak</p>

	Daerah di Kota Bukittinggi) Husnul Mubaraq (2017)	<b>Y</b> : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
10.	Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja (Studi Empiris Koni Se Sumatera Barat) Medelya Sonya Mikoshi (2020).	<b>X1</b> : Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X2</b> : Pengendalian Akuntansi <b>X3</b> : Sistem Pelaporan  <b>Y</b> : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.	K ejelasan Sasaran Anggaran dan sistem pelaporan tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja KONI di Sumatera Barat, Sedangkan Pengendalian Akuntansi berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja KONI di Sumatera Barat.
11.	Pengaruh Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Rio Pratama, Henri Agustin, dan Salma Taqwa (2019).	<b>X1</b> : Pengendalian Akuntansi <b>X2</b> : Sistem Pelaporan <b>X3</b> : Kejelasan Sasaran Anggaran  <b>Y</b> : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kab. Padang Pariaman sedangkan Kejelasan Sasaran Anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
12.	Pengaruh Kejelasan Sasaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Yogi Isnanto, Suharno, dan Bambang Widarno (2019).	<b>X1</b> : Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X2</b> : Pengendalian Akuntansi <b>X3</b> : Sistem Pelaporan  <b>Y</b> : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.	kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan secara parsial berpengaruh Positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.
13.	Pengaruh Kejelasan Sasaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.	<b>X1</b> : Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X2</b> : Pengendalian Akuntansi <b>X3</b> : Sistem Pelaporan	Kejelasan sasaran anggaran dan sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sedangkan Pengendalian

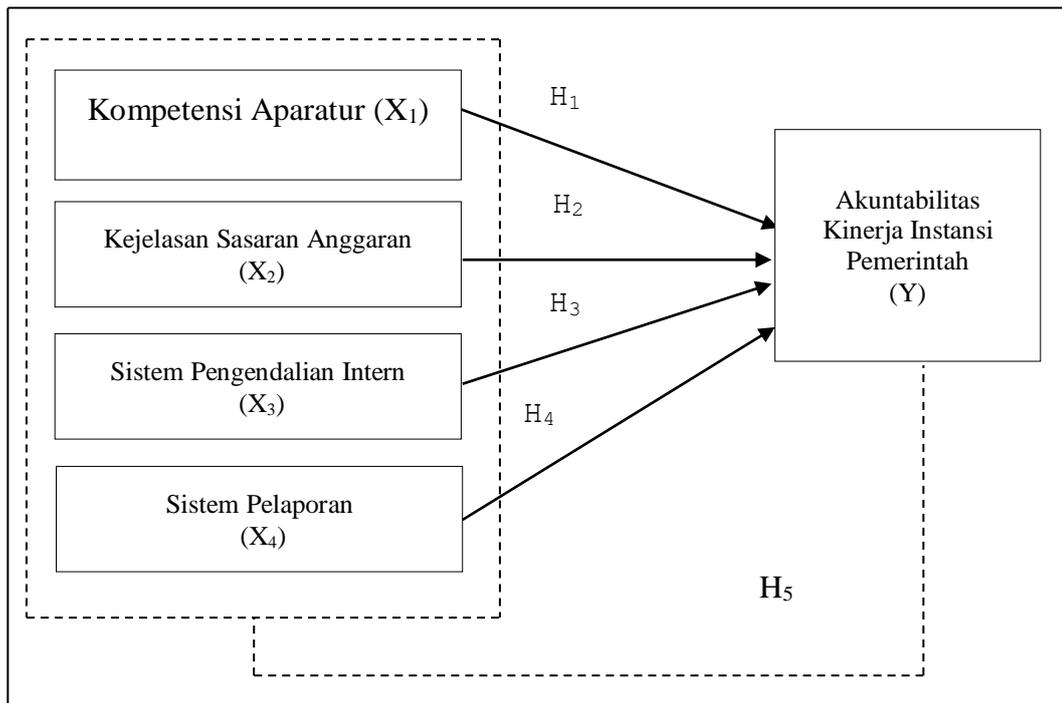
	Mei Anjarwati (2012).	<b>Y:</b> Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.	Akuntansi berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
14.	Pengaruh Kejelasan Sasaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.  Rusnanda Dian Kartika dan Sukamto.	<b>X1:</b> Kejelasan Sasaran Anggaran <b>X2:</b> Pengendalian Akuntansi <b>X3 :</b> Sistem Pelaporan  <b>Y:</b> Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.	Kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas instansi pemerintah, sedangkan pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas instansi pemerintah.

*Sumber: data yang diolah, 2023.*

### **2.3 Kerangka Pemikiran**

Menurut Sugiyono (2019:95), “Kerangka Pemikiran merupakan model konseptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah diidentifikasi sebagai masalah yang penting.” Penelitian ini dapat diuraikan bahwa Variabel Independen adalah Kompetensi Aparatur ( $X_1$ ), Kejelasan Sasaran Anggaran ( $X_2$ ), Sistem Pengendalian Intern ( $X_3$ ) dan Sistem Pelaporan ( $X_4$ ), serta Variabel Dependen adalah Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah ( $Y$ ).

Berikut ini adalah kerangka pemikiran yang menggambarkan model penelitian dan hubungan antar variabel yang digunakan dalam penelitian:



*Sumber: Data yang diolah, 2023.*

**Gambar 2.2**  
**Kerangka Pemikiran**

## 2.4 Hipotesis

Sugiyono (2016:64), “Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan”. Menurut Nyoman Dantes (2012:64), “Hipotesis adalah praduga atau asumsi yang harus diuji melalui data atau fakta yang diperoleh dengan jalan penelitian”. Berikut adalah penjabaran hipotesis yang digunakan dalam penelitian:

### 2.4.1 Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Permendagri No. 108 Tahun 2007 tentang Kompetensi Pemerintah menyatakan bahwa 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 Aparatur Sipil Negara tersebut dapat melaksanakan tugasnya secara profesional, efektif dan efisien. Menurut Faizal & Yaya (2018:22)

menyatakan bahwa aparatur pemerintah yang memiliki kemampuan dan keahlian di bidangnya akan meningkatkan kinerja organisasi secara keseluruhan dan menghasilkan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) yang maksimal. Selain itu, informasi akuntabilitas kinerja yang dihasilkan tidak mengandung kesalahan dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan, sehingga dapat mewujudkan pelayanan yang transparan dan akuntabel. Hafiz (2017:533) mengatakan bahwa dalam menghasilkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang baik dan memadai diperlukan kompetensi aparatur pemerintah yang baik, mulai dari pengetahuan yang memadai, skil yang dimiliki, serta pengalaman yang tinggi, sehingga akan menghasilkan kinerja yang baik yang dicapai oleh aparat pemerintah. apabila hal tersebut diperkuat dengan adanya kinerja yang baik yang dihasilkan oleh instansi pemerintah, maka akan dapat mempertanggungjawabkannya kepada publik, dan tentu akan tercapainya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sesuai yang ditargetkan. Apabila seorang aparatur pemerintah tidak memiliki kompetensi maka kinerjanya akan terhambat dan akan berdampak pada lingkungan sekitarnya. Kompetensi aparatur dapat berkembang melalui pelatihan untuk mengasah kemampuan yang telah dimiliki dengan itu aparatur yang bekerja dalam organisasi meningkatkan kinerja baik dalam segi ketelitian dan mempertanggungjawabkan hasil kinerjanya. Dari pernyataan tersebut didukung oleh hasil penelitian terdahulu tentang pengaruh kompetensi aparatur pemerintah terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang dilakukan oleh Sri dan Julita (2021), Imam (2016), dan Husnul (2017) kompetensi aparatur pemerintah berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Oleh karena itu, hipotesis pada penelitian ini adalah:

**H<sub>1</sub>: Kompetensi Aparatur pemerintah berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**

#### **2.4.2 Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Menurut Bastian (2010:191) menyatakan bahwa Kejelasan sasaran anggaran adalah sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Anggaran daerah harus bisa menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaan daerah harus bisa menggambarkan sasaran kinerja secara jelas. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan terjadinya kebingungan, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja, implikasinya pada penurunan kinerja yang berarti juga penurunan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Oleh karena itu, sasaran anggaran daerah harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab untuk penyusunan dan pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah agar semakin meningkat. Dari pernyataan tersebut didukung oleh hasil penelitian terdahulu yaitu Sri dan Julita (2016), Angella (2022), Maya, dkk. (2021), Karismawati (2018), Sri, dkk. (2022), Imam (2016), dan Medelya (2020) yang mengemukakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Oleh karena itu, hipotesis pada penelitian ini adalah:

**H<sub>2</sub>: Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**

#### **2.4.3 Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan PP No. 06 Tahun 2008 mengatakan 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 yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundangan-undangan. Menurut Mulyadi (2017:129), "Sistem pengendalian intern 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.” Dengan adanya sistem pengendalian intern dapat memberikan keyakinan memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah berupa untuk meningkatkan, mengarahkan, mengendalikan, dan mengawasi berbagai aktivitas yang dilakukan aparatur pemerintah. Dari pernyataan tersebut didukung oleh hasil penelitian terdahulu yaitu Angella (2022) yang mengemukakan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Oleh karena itu, hipotesis pada penelitian ini adalah:

**H<sub>3</sub>: Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**

#### **2.4.4 Pengaruh Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Menurut Anastasia (2018:36) menyatakan 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. Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode, pelaporan untuk kepentingan akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antargenerasi dan evaluasi kinerja. Dengan adanya sistem pelaporan dapat mempermudah dalam melakukan pengendalian intern serta untuk menunjukkan bahwa anggaran yang dikeluarkan dapat secara efisien dan bermanfaat pada kegiatan operasional.

Sistem pelaporan harus dilakukan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan persyaratan pelaporan keuangan organisasi sektor publik. Semakin jujur, objektif dan transparan dalam menyusun laporan keuangan dan melaporkan segala aktivitas kepada publik, hal tersebut akan meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap instansi tersebut dan akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi. Dari pernyataan tersebut didukung oleh hasil

penelitian terdahulu yaitu penelitian Wahid (2016), Fauzan (2017), serta Irawati dan Agesta (2019) yang menyatakan bahwa sistem pelaporan berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

**H<sub>4</sub>: Sistem Pelaporan berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.**