**BAB II**

**TINJAUAN PUSTAKA**

**2.1. Landasan Teori**

* + 1. **Akuntabilitas Publik**

Akuntabilitas publik adalah 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 (Mardiasmo 2009: 20). Menurut Mahmudi (2015: 9) akuntabilitas adalah kewajiban agen (pemerintah) untuk mengelola sumber daya, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang berkaitan dengan penggunaan sumber daya publik kepada pemberi mandat (prinsipal).

Menurut (Mardiasmo 2009: 21) Akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu:

1. Akuntabilitas vertikal (*vertical accountability*)

Pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR.

1. Akuntabilitas horizontal (*horizontal accountability)*

Pertanggungjawaban horizontal *(horizontal accountability)* adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

Akuntabilitas dapat dikatakan sebagai kewajiban seseorang atau unit organisasi untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan melalui media pertanggungjawaban secara periodik. Sumber daya ini merupakan masukan bagi individu maupun unit organisasi yang seharusnya dapat diukur dan diidentifikasikan secara jelas.

Beberapa bentuk dimensi pertanggungjawaban publik oleh pemerintah daerah disampaikan oleh Mahmuudi (2015: 10). Menurutnya terdapat empat dimensi akuntabilitas publik yang harus dipenuhi organisasi sektor publik, yaitu:

1. Akuntabilitas Kejujuran dan Akuntabilitas Hukum

 Akuntabilitas kejujuran *(accountability for probity)* terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum *(legal accountability)* terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

1. 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. Akuntabilitas proses termanifestasikan melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif, dan murah biaya. Pengawasan dan pemeriksaan terhadap pelaksanaan akuntabilitas proses dapat dilakukan, misalnya dengan memeriksa ada tidaknya *mark up* dan pungutan-pungutan lain di luar yang ditetapkan, serta sumber-sumber inefisiensi dan pemborosan yang menyebabkan mahalnya biaya pelayanan publik dan kelambanan dalam pelayanan.

1. 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.

1. Akuntabilitas Kebijakan

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

Dalam pelaksanaan akuntabilitas dalam lingkungan pemeriintah, perlu memperhatikan prinsip-prinsip akuntabilitas, seperti dikutip LAN dan BPKP yaitu sebagai berikut :

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-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundangundangan yang berlaku.
3. Harus dapat menunjukkan tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang ditetapkan.
4. Harus berorientasi pada pencapaian visi dan misi serta hasil dan manfaat yang diperoleh, harus jujur, objektif, transparan dan inovatif sebagai katalisator perubahan manajemen dalam bentuk pemutakhiran metode dan teknik pengukuran kinerja dan penyusunan laporan akuntabilitas.

Manajemen suatu organisasi dapat dikatakan sudah akuntabel apabila dalam pelaksanaan kegiatannya telah :

1. Menentukan tujuan (*goal*) yang tepat.
2. Mengembangkan standar yang dibutuhkan untuk pencapaian tujuan (goal) tersebut.
3. Secara efektif mempromosikan penerapan pemakaian standar.
4. Mengembangkan standar dan operasi secara ekonomi dan efesien.
5. Tujuan merupakan sesuatu yang ingin dicapai dalam suatu kerangka waktu (*time frame*) tertentu dalam upaya untuk menentukan tercapai atau tidak tujuan-tujuan yang telah ditetapkan, perlu dibuat suatu standar mengenai tingkat pencapaian yang dikehendaki. Ini berarti diperlukan suatu tolak ukur untuk menentukan sejauh mana kegiatan yang dilaksanakan telah mencapai tujuan yang ditetapkan sejak awal.

Akuntabilitas publik merupakan proses dimana seorang atau sekelompok orang yang diperlukan untuk membuat laporan aktivitas mereka dan dengan cara yang mereka sudah atau belum ketahui untuk melaksanakan pekerjaan mereka.  Akuntabilitas sebagai salah satu prinsip *good corporate governance* berkaitan dengan pertanggungjawaban pimpinan atas keputusan dan hasil yang dicapai, sesuai dengan wewenang yang dilimpahkan dalam pelaksanaan tanggung jawab mengelola organisasi. Prinsip akuntabilitas digunakan untuk menciptakan sistem kontrol yang efektif berdasarkan distribusi kekuasaan pemegang saham, direksi dan komisaris.

* + 1. **Kejelasan Sasaran Anggaran**

Menurut Suharono dan Solichin (2006) Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Menurut Putra (2013) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksanaan anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksanaan anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan (Mulyani, 2016).

Sasaran adalah apa yang hendak dicapai oleh karyawan. Jadi kejelasan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih efektif dan melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran yang tidak jelas dalam (Mulyani, 2016). Anggaran dengan pendekatan kinerja adalah suatu sistem anggaran yang mengutamakan kepada upaya pencapaian hasil kinerja atau *output* dari perencanaan alokasi biaya atau input yang ditetapkan (Sitopu, 2016). Pentingnya anggaran dapat dilihat dari aspek sebagai berikut:

1. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah daerah untuk mengarahkan dan menjamin kesinambungan pembangunan, serta meningkatkan kualitas hidup masyarakat.
2. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tak terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas.

Menurut Putra (2013) mengemukakan bahwa dalam menentukan sasaran anggaran mempunyai karakteristik utama yaitu: (1) Sasaran harus spesifik bukan samar-samar; (2) Sasaran harus menantang namun dapat dicapai. Pengukuran sasaran efektif ada 7 indikator yang diperlukan (Mulyani, 2016), yaitu:

1. Tujuan, membuat secara terperinci tujuan umum tugas-tugas yang harus dikerjakan
2. Kinerja, menetapkan kinerja dalam bentuk pertanyaan yang diukur
3. Standar, menetapkan standar atau target yang ingin dicapai
4. Jangka Waktu, menetapkan jangka waktu yang dibutuhkan untuk pengerjaan
5. Sasaran Prioritas, menetapkan sasaran yang prioritas
6. Tingkat Kesulitan, menetapkan sasaran berdasarkan tingkat kesulitan dan pentingnya
7. Koordinasi, menetapkan kebutuhan koordinasi

Keterlibatan individu dalam menyusun anggaran akan membuatnya memahami sasaran yang akan dicapai oleh anggaran tersebut, serta bagaimana akan mencapainya dengan menggunakan sumber yang ada. Selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang akan dicapai (Putra, 2013). Karena begitu luasnya kejelasan anggaran, maka tujuan anggaran harus dinyatakan secara spesifik, jelas, dan dapat dimengerti oleh siapa saja yang bertangung jawab. Beberapa penelitian yang diugkap menyatakan bahwa mencantum sasaran anggaran secara spesifik dan hanya akan mendorong karyawan melakukan yang terbaik. Kejelasan anggaran yang diharapkan dapat membantu atasan untuk mencapai tujuan perusahaan sbagaimana yang tercantum dalam perencanaan anggaran, sehingga secara logis kinerja dapat tercapai.

* + 1. **Kinerja Manajerial**

Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian, pelaksanaan suatu kegiatan atau program atau kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi Mahsun (2016). Menurut (Putra, 2013) kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan manajerial, yang diukur dengan menggunakan indikator:

1. Perencanaan adalah penentuan kebijakan dan sekumpulan kegiatan untuk selanjutnya dilaksanakan dengan mempertimbangkan kondisi waktu sekarang dan akan datang. Perencanaan bertujuan untuk memberikan pedoman dan tatacara pelaksanaan tujuan, kebijakan, prosedur, penganggaran dan program kerja sehingga terlaksana sesuai dengan sasaran yang telah ditetapkan.
2. Investigasi merupakan kegiatan untuk melakukan pemeriksaan melalui pengumpulan dan penyampaian informasi sebagai bahan pencatatan, pembuatan laporan, sehingga mempermudah dilaksanakannya pengukuran hasil dan analisis terhadap pekerjaan yang telah dilakukan.
3. Koordinasi adalah penyelaraskan tindakan yang meliputi pertukaran informasi dengan orang-orang dalam unit organisasi lainnya, guna dapat berhubungan dan menyesuaikan program yang akan dijalankan.
4. Evaluasi adalah penilaian yang dilakukan oleh pimpinan terhadap rencana yang telah dibuat, dan ditujukan untuk menilai pegawai dan catatan hasil kerja hingga dari hasil penilaian tersebut dapat diambil keputusan yang diperlukan.
5. Pengawasan adalah penilaian atas usulan kinerja yang diamati dan dilaporkan atau kemampuan untuk mengarahkan, memimpin, membimbing, menjelaskan segala aturan yang berlaku, memberikan dan menangani keluhan pelaksanaan tugas bawahan.
6. Pemilihan Staff adalah memelihara dan mempertahankan bawahan dalam suatu unit kerja, menyeleksi pekerjaan baru, menempatkan dan mempromosikan pekerjaan tersebut dalam unitnya atau unit kerja lainnya.
7. Negosiasi adalah usaha untuk memperoleh kesepakatan dalam hal pembelian, penjualan atau kontrak untuk barang-barang dan jasa.
8. Perwakilan adalah menyampaikan informasi tentang visi, misi, dan kegiatan-kegiatan organisasi dengan menghadirkan pertemuan kelompok bisnis dan konsultasi dengan kantor-kantor lain.

Menurut Mahmudi (2015: 65) Sistem manajemen kinerja merupakan alat ukur kinerja yang telah ditetapkan pada tahap perencanaan strategik. Perencanaan strategik merupakan hasil penerjemahan misi, visi, tujuan, nilai dasar, dan strategi kedalam rencana organisasi. Suatu rencana kinerja memuat berbagai komponen berikut:

1. Tujuan dan sasaran, sebagaimana termuat dalam dokumen rencana startegis (renstra) OPD dan dokumen perencanaan pembagunan daerah lainnya.
2. Program, sebagaimana termuat dalam dokumen renstra OPD dan dokumen perencanaan pembangunan daerah lainnya.
3. Kegiatan, yaitu tindakan nyata dalam waktu angka waktu tertentu yang dilakukan oleh OPD sesuai dengan kebijakan dan program yang telah ditetapkan untuk mencapai tujuan dan sasaran tertentu.
4. Indikator kinerja kegiatan, yaitu ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu kegiatan yang telah ditetapkan.

Berdasarkan uraian tersebut, Kinerja manajerial adalah suatu hasil kerja yang dicapai seseorang dalam kegiatan-kegiatan manajerial yang meliputi perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staff (*staffing*), negosisasi, dan perwakilan/ representasi.

* 1. **Peneliti Terdahulu**

Judul yang diangkat tentu tidak lepas dari penelitian terdahulu sebagai landasan dan referensi dalam menyususn sebuah kerangka pikir ataupun arah dari penelitian ini. Berikut ini ringkasan hasil penelitian terdahulu:

**Tabel 2.1**

**Penelitian Terdahulu**

| **No.** | **Nama dan Tahun Peneliti** | **Judul Penelitian** | **Variabel Dependen/****Independen** | **Hasil Penelitian** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1. | Putra, Deki (2013) | Pengeruh Akuntabilitas Publik dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Satuan Kinerja Perangkat Daerah (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Padang) | Y : Kinerja ManajerialX1 : Akuntabilitas PublikX2 : Kejelasan Sasaran Anggaran | 1. Akuntabilitas publik berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD
2. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD
 |
| 2. | Solina, Maria (2014) | Pengaruh Akuntabilitas Publik, Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Struktur Desentralisasi Terhadap Kinerja Manajerial (Studi Empiris Pada SKPD Kota Tanjung Pinang  | Y : Kinerja ManajerialX1: Akuntabilitas PublikX2 : Partisipasi Penyusunan AnggaranX3 : Kejelasan Sasaran AnggaranX4 : Struktur Desentralisasi  | 1. Akuntabilitas publik berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD
2. Partisipasi Penyusunan Anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD
3. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD
4. Struktur Desentralisasi berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD
5. Akuntabilitas publik, Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Struktur Desentralisasi berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD
 |
| 3. | Astini, Sulindawati, dan Sinarwati (2014) | Pengaruh Akuntabilitas Publik, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Sistem Pengendalian Manajemen Terhadap Kinerja Manajerial SKPD Di Kabupaten Klungkung | Y : Kinerja ManajerialX1 : Akuntabilitas Publik X2 : Kejelasan Sasaran AnggaranX3 : Sistem Pengendalian Manajemen | Secara parsial akuntabilitas publik, kejelasan sasaran anggaran, dan sistem pengendalian manajemen berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial SKPD di Kabupaten Klungkung |
| 4. | Sari, Metha Kurnia (2016) | Pengaruh Akuntabilitas Publik, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Sistem Pengendalian Manajemen Terhadap Kinerja Manajerial SKPD Di Kabupaten Sukoharjo | Y : Kinerja ManajerialX1: Akuntabilitas Publik X2 : Kejelasan Sasaran AnggaranX3 : Sistem Pengendalian Manajemen | Akuntabilitas publik, kejelasan sasaran anggaran, dan sistem pengendalian manajemen berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD di Kabupaten Sukoharjo |
| 5. | Efrizar, Rona (2017) | Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Akuntabilitas Publik, dan Sistem Pelaporan Terhadap Kinerja Manajerial (Studi Empiris Pada SKPD Kabupaten Rotan Hulu) | Y : Kinerja ManajerialX1 : Kejelasan Sasaran AnggaranX2: Akuntabilitas Publik X3 : Sistem Pelaporan | Kejelasan sasaran anggaran, akuntabilitas publik dan sistem pelaporan manajemen berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja manajerial SKPD pada Kabupaten Rotan Hulu |

*Sumber : diolah dari berbagai referensi, 2018*

* 1. **Kerangka Pemikiran**

 Berdasarkan kajian penelitian terdahulu maka penulis mencoba menguraikan dalam bentuk kerangka pikir sebagai berikut:

Akuntabilitas Publik

(X1)

**H1**

Kinerja Manajerial

(Y)

**H2**

Kejelasan Sasaran Anggaran (X2)

**H3**

*Sumber : Data yang diolah, 2018*

**Gambar 2.1**

**Skema Kerangka Pemikiran**

 Berdasarkan gambar, maka dapat terlihat kerangka pemikiran yang menjadi fokus dalam hal ini yaitu untuk mengetahui pengaruh antara variable independen dan variable dependen. Peranan dalam penelitian sangat penting untuk menggambarkan secara tepat objek yang akan diteliti dan untuk memberikan suatu gambaran yang jelas dan sistematis. Penelitian ini dimaksudkan untuk menganalisis sejauh mana kekuatan variabel bebas yaitu Akuntabilitas Publik dan Kejelasan Sasaran Anggaran secara parsial maupun secara simultan mempengaruhi kinerja manajerial (variabel independen) pada Pemerintah Provinsi Sumatera Selatan.

* 1. **Hipotesis**

 Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap permasalahan peneltian yang kebenarannya perlu diuji sehingga hipotesis ditulis dalam bentuk kaimat pernyataan (Sanusi, 2014: 198).

* + 1. **Hubungan Akuntabilitas Publik Terhadap Kinerja Manajerial Pada OPD**

Menurut Efrizar (2017) akuntabilitas publik merupakan prinsip pertanggungjawaban yang berarti bahwa proses penganggaran dimulai dari perencanaan, penyusunan, pelaksanaan harus benar-benar dapat dilaporkan dan dipertanggungjawabkan kepada DPRD dan masyarakat. Sedangkan (Solina, 2014) menyatakan bahwa terwujudnya akuntabilitas merupakan tujuan utama dari reformasi sektor publik. Tuntutan akuntabilitas publik mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal bukan hanya pertanggungjawaban vertikal. Tuntutan yang kemudian muncul adalah perlunya dibuat laporan keuangan eksternal dapat menggambarkan kinerja lembaga sektor publik.

Pengukuran kinerja merupakan salah satu alat untuk mendorong terciptanya akuntabilitas publik. Pengukuran kinerja menunjukkan seberapa besar kinerja manajerial dicapai, seberapa bagus kinerja finansial organisasi, dan kinerja lainnya yang menjadi dasar penilaian akuntabilitas. Kinerja tersebut harus diukur dan dilaporkan dalam bentuk laporan kinerja. Pelaporan informasi kinerja tersebut sangat penting, baik bagi pihak internal maupun eksternal. Bagi pihak internal, manajer membutuhkan laporan kinerja dari stafnya untuk meningkatkan akuntabilitas manajerial dan akuntabilitas kinerja. Bagi pihak eksternal, informasi kinerja tersebut digunakan untuk mengevaluasi kinerja organisasi, menilai tingkat transparansi dan akuntabilitas publik (Nordiawan, 2010).

Berdasarkan rumusan masalah, tujuan penelitian, dan kerangka pemikiran maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

**H1**: Akuntabilitas Publik berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Manajerial

* + 1. **Hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Pada OPD**

 Menurut Setyawan (2017) kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Sedangkan Efrizar (2017) mengungkapkan bahwa anggaran harus memberikan informasi mengenai kondisi kinerja pemerintah daerah yang akan dicapai sehingga anggaran dapat dijadikan tolak ukur pencapaian kinerja dengan kata lain kualitas anggaran daerah dapat menentukan kualitas/ pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintah daerah, dalam hal ini kejelsan sasaran anggaran akan mendorong manajer lebih efektif untuk melakukan yang terbaik dibandingkan dengan sasaran yang tidak jelas. Dengan adanya kejelasan sasaran anggaran kinerja suatu unit kerja organisasi dinilai baik secara finansial. Sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan aparat untuk menyusun target-target anggaran.

Selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang akan dicapai oleh pemerintah daerah, sebaliknya apabila tidak adanya kejelasan sasaran anggaran aparat akan memiliki sedikit informasi mengenai keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan organisasi untuk mencapai tujuan dan target-target telah ditetapkan sebelumnya. Oleh karena itu dengan adanya sasaran anggaran yang jelas diharapkan aparat pemerintah daerah dalam hal ini masing-masing OPD mampu meningkatkan kinerjanya sesuai dengan target yang telah ditetapkan sebelumnya.

Berdasarkan rumusan masalah, tujuan penelitian, dan kerangka pemikiran maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

**H2** : Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Manajerial

* + 1. **Hubungan Akuntabilitas Publik dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Pada OPD**

Akuntabilitas publik merupakan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan pengguna anggaran kepada publik dalam bentuk penyajian informasi keuangan organisasi. Menurut Efrizar (2017) mengungkapkan bahwa dengan adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggarannya. Dengan adanya pengukuran kinerja menunjukkan seberapa besar kinerja manajerial dicapai, seberapa bagus kinerja finansial organisasi, dan kinerja lainnya yang menjadi dasar penilaian akuntabilitas. Kinerja tersebut harus diukur dan dilaporkan dalam bentuk laporan kinerja dan Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran tersebu.

Berdasarkan rumusan masalah, tujuan penelitian, dan kerangka pemikiran maka peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

**H3** : Akuntabilitas Publik dan Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Manajerial