

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

#### 2.1 Tinjauan Pustaka

##### 2.1.1 Akuntabilitas Kinerja

###### 2.1.1.1 Pengertian Akuntabilitas Kinerja

Menurut Mardiasmo (2002: 20) pengertian dari akuntabilitas yaitu:

“Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.”

Kaltsum & Rohman (2013) menyatakan akuntabilitas adalah suatu wujud pertanggungjawaban dari suatu instansi pemerintah atas kegiatan yang telah dilaksanakan dalam waktu satu tahun yang disusun melalui media pelaporan. Sejalan dengan pernyataan di atas, dalam penelitian Purba & Amrul (2018) menyebutkan, Akuntabilitas mengisyaratkan bahwa pengambilan keputusan berperilaku sesuai dengan mandat atau amanah yang diterimanya. Dengan demikian, hasil kinerja yang dilaksanakan harus dapat dikomunikasikan dan diakses secara vertikal maupun horizontal.

Edowai et al. (2021: 16) mengatakan bahwa akuntabilitas adalah landasan seluruh proses pemerintahan, efektivitas proses tersebut bergantung pada bagaimana pihak yang berkuasa memaparkan bagaimana mereka menjalankan tanggung jawab, baik secara yuridis maupun konstitusional. Selain itu, akuntabilitas adalah persyaratan mendasar untuk memastikan bahwa kekuasaan diarahkan untuk

mencapai tujuan dengan efisien, efektif, integritas, dan kebijaksanaan tingkat tinggi.

Sementara itu, kinerja organisasi adalah indikator tingkat kinerja yang dapat dicapai dan menggambarkan keberhasilan organisasi, serta merupakan hasil yang dicapai oleh perilaku para anggota organisasi. Kinerja pun dapat dikatakan sebagai suatu hasil (*output*) dari sebuah proses tertentu yang dilakukan oleh seluruh unsur organisasi terhadap sumber-sumber yang digunakan (*input*) untuk mencapai tujuan tertentu. Dengan demikian, secara umum hasil dari kegiatan kerja sama antara anggota atau komponen organisasi agar terwujudnya tujuan organisasi digambarkan sebagai suatu kinerja organisasi (Edowai et al., 2021: 39)

Menurut Gibson et al. (2012: 374) menyatakan bahwa kinerja merupakan hasil dari pekerjaan yang berkaitan dengan tujuan organisasi seperti kualitas, efisiensi, dan efektivitas kinerja lainnya. Sejalan dengan pernyataan tersebut, Bastian (2010: 297) mengemukakan bahwa kinerja merupakan gambaran tingkat pencapaian pelaksana tugas dalam sebuah organisasi dalam upaya untuk mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi tersebut. Oleh karena itu, Gibson et al. (2012: 10) menambahkan bahwa kinerja individu merupakan fondasi dari kinerja sebuah organisasi. Pada dasarnya, kinerja mencakup sikap mental dan perilaku pegawai yang memiliki pandangan bahwa kualitas pekerjaan yang dilakukan pada masa kini harus lebih baik dibanding hasil pekerjaan pada masa lalu dan kualitas pekerjaan di masa yang akan datang harus lebih baik dibanding hasil pekerjaan pada masa kini (Praktikno & Hermawan, 2022: 148).

Berdasarkan penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas kinerja adalah satu kesatuan antara akuntabilitas dengan kinerja yang berarti perwujudan dari tanggung jawab seluruh aktivitas suatu organisasi terhadap tingkat pencapaian organisasi untuk menggambarkan kualitas dari hasil kerjanya dalam upaya mencapai tujuan, sasaran, visi, dan misi organisasi secara efektif dan efisien yang dipaparkan dalam bentuk pelaporan.

#### **2.1.1.2 Indikator dan Prinsip Akuntabilitas Kinerja**

Dalam penyelenggaraan akuntabilitas kinerja, terdapat indikator untuk memenuhi kriteria dari kinerja itu sendiri. Menurut Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014, indikator kinerja adalah ukuran keberhasilan yang akan dicapai dari kinerja program dan kegiatan yang telah direncanakan. Indikator-indikator tersebut di antaranya: spesifik; dapat terukur; dapat dicapai; berjangka waktu tertentu; dan dapat dipantau dan dikumpulkan.

Menurut Nurina & Yahya (2016), terdapat persyaratan yang harus dipenuhi agar akuntabilitas kinerja instansi pemerintah tercapai, di antaranya:

- a. sistem pemerintahan yang mampu menjamin bahwa segala sumber daya yang dimiliki harus dapat memiliki aksesibilitas secara umum;
- b. komitmen tinggi pada pimpinan dan seluruh staf di instansi;
- c. dapat menunjukkan hasil pencapaian kinerja dengan baik;
- d. berusaha untuk mencapai visi dan misi organisasinya;
- e. memiliki manfaat yang besar, transparan, objektif, jujur, dan akurat; dan
- f. mampu menyampaikan capaian baik keberhasilan maupun ketidakberhasilan terhadap target sasaran dan tujuan yang diinginkan.

Selain itu, Haryanto et al. (2007: 13-14), akuntabilitas kinerja pun memiliki beberapa indikator dalam penyelenggaraannya.

a. Akuntabilitas Kejujuran dan Akuntabilitas Hukum

Akuntabilitas berkaitan dengan menghindari penyalahgunaan jabatan dan kepatuhan terhadap hukum.

b. Akuntabilitas Proses

Akuntabilitas berkaitan dengan prosedur yang digunakan.

c. Akuntabilitas Program

Akuntabilitas berkaitan dengan pertimbangan tujuan akan tercapai atau tidak.

d. Akuntabilitas Kebijakan

Akuntabilitas berkaitan dengan pertanggungjawaban.

### 2.1.1.3 Faktor-faktor yang Memengaruhi Efektivitas Kinerja

Menurut Gibson et al. (2013: 15-16), efektivitas kinerja yang dihasilkan oleh suatu organisasi dipengaruhi oleh tiga faktor yang saling berkaitan satu sama lain, di antaranya:

1. Efektivitas Individu

Efektivitas individu terdiri dari kemampuan (*ability*), keahlian (*skill*), pengetahuan (*knowledge*), perilaku individu (*attitude*), motivasi (*motivation*), dan tingkat stres (*stress*).

2. Efektivitas Kelompok

Efektivitas kelompok terdiri dari kekompakan (*cohesiveness*), kepemimpinan (*leadership*), struktur kelompok (*structure*), status (*status*), peranan kelompok (*roles*), dan norma (*norms*).

### 3. Efektivitas Organisasi

Efektivitas organisasi terdiri dari lingkungan organisasi (*environment*), teknologi (*technology*), pilihan strategis (*strategic choices*), struktur organisasi (*structure*), proses organisasi (*process*), dan budaya organisasi (*culture*).

#### 2.1.2 Sistem Pengendalian Internal

##### 2.1.2.1 Pengertian Sistem Pengendalian Internal

Menurut Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2021) pengertian pengendalian internal adalah sebagai berikut:

“Pengendalian internal adalah proses yang didesain, diimplementasikan, dan dipelihara oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, manajemen, dan personel lain untuk menyediakan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan suatu entitas yang berkaitan dengan keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Istilah “pengendalian” mengacu pada setiap aspek dari satu atau lebih komponen pengendalian internal.”

*Committee of Sponsoring Organization (COSO)* mendefinisikan pengendalian internal sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan direksi, manajemen, dan pihak lain dari suatu entitas yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan yang berkaitan dengan operasi, pelaporan, dan kepatuhan (Anderson et al., 2015: 6-7).

Definisi tersebut menekankan bahwa pengendalian internal adalah sebagai berikut (Anderson et al., 2015: 6-7).

- a. Ditujukan pada pencapaian tujuan dalam satu atau lebih indikator yang terpisah namun saling berkaitan.
- b. Suatu proses yang terdiri atas tugas dan aktivitas yang berkelanjutan.

- c. Tindakan individu yang dilakukan pada setiap tingkat organisasi untuk menerapkan pengendalian internal.
- d. Mampu memberikan keyakinan memadai, tetapi bukan keyakinan mutlak, kepada manajemen senior dan dewan direksi.
- e. Mampu beradaptasi dalam penerapan struktur untuk seluruh entitas, anak perusahaan, divisi, unit operasi, atau proses bisnis tertentu.

Menurut COSO dalam Anderson et al. (2015: 6-7), pendefinisian pengendalian internal sengaja diartikan secara luas karena definisi tersebut mencakup konsep-konsep dasar. Konsep-konsep dasar tersebut mengenai: 1) bagaimana suatu organisasi merancang, mengimplementasikan, dan melaksanakan pengendalian internal serta menilai efektivitas sistem pengendalian internal yang diterapkan dan 2) mengakomodasi pengkajian indikator dari pengendalian internal secara terpisah.

Meskipun definisi pengendalian internal yang dikemukakan oleh COSO berarti secara umum, pengendalian internal secara luas memiliki pengertian yaitu mengakomodasi pengkajian indikator pengendalian internal secara individu maupun secara menyeluruh. Ketika indikator pengendalian internal dilihat secara menyeluruh, maka indikator-indikator tersebut dapat disebut sebagai sistem pengendalian internal (Anderson et al., 2015: 6-7).

Sejalan dengan pengertian pengendalian internal menurut COSO, Arens et al. (2020: 304) mengemukakan bahwa sistem pengendalian internal terdiri dari kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang

memadai pada manajemen bahwa perusahaan dapat mencapai tujuan dan sasarannya. Kebijakan dan prosedur inilah yang sering disebut dengan pengendalian serta secara komprehensif membentuk suatu pengendalian internal entitas.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal adalah proses terintegrasi atas tanggung jawab entitas untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam mencapai tujuan dan sasaran entitas serta menyediakan informasi memadai tentang pencapaian tujuan entitas dengan keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Dengan dilaksanakannya sistem pengendalian internal, entitas mampu untuk menjalankan aktivitasnya dengan berkelanjutan secara efektif dan efisien.

#### **2.1.2.2 Tujuan Sistem Pengendalian Internal**

Dalam merancang sistem pengendalian internal efektif, terdapat tiga tujuan yang harus dipenuhi (Arens et al., 2020: 304).

##### **1. Keandalan Pelaporan**

Tujuan ini berkaitan dengan pelaporan keuangan maupun non-keuangan internal dan eksternal. Manajemen bertanggung jawab atas pelaporan keuangan yang disajikan secara wajar sesuai standar yang berlaku. Nantinya, laporan keuangan tersebut menjadi informasi bagi pihak investor, kreditor, dan pihak lain yang memerlukan.

## 2. Efisiensi dan Efektivitas Operasi

Tujuan ini berkaitan dengan penggunaan sumber daya perusahaan yang efektif dan efisien sehingga mampu mengoptimalkan tujuan yang akan dicapai. Operasi perusahaan yang efektif dan efisien menjadi dasar entitas dalam pengambilan keputusan.

## 3. Kepatuhan terhadap Hukum dan Peraturan

Sudah seharusnya entitas untuk menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar, hukum, atau peraturan yang berlaku. Hal ini berkaitan dengan penilaian dalam kepatuhannya terhadap hukum di regional entitas tersebut berada. Selain itu, menjadi salah satu cara untuk meningkatkan kredibilitas entitas dalam membayar pajaknya.

Tujuan lain dari sistem pengendalian internal yang dikemukakan oleh Romney et al. (2021: 324) bahwa proses yang diterapkan dalam pengendalian internal bertujuan untuk mencapai hal berikut:

4. melindungi aset;
5. mengelola dokumen aset perusahaan;
6. menyediakan laporan keuangan yang sesuai standar;
7. mengupayakan dan meningkatkan efisiensi operasional;
8. mendorong kepatuhan terhadap kebijakan manajemen; dan
9. mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku.

Berdasarkan pendapat di atas bahwa tujuan dari sistem pengendalian internal adalah untuk pertanggungjawaban manajemen atas pelaporan keuangan yang wajar, operasi perusahaan yang efektif dan efisien, dan kepatuhan terhadap hukum.

### **2.1.2.3 Indikator Sistem Pengendalian Internal**

Sistem pengendalian internal yang diselenggarakan secara menyeluruh, menyatu, dan menjadi bagian integral dari kegiatan entitas terdiri dari unsur-unsur di dalamnya. Menurut COSO dalam Arens et al. (2020: 317), sistem pengendalian internal memiliki 5 unsur dalam penyelenggaraannya, di antaranya:

#### **1. Lingkungan Pengendalian**

Lingkungan pengendalian terdiri dari tindakan, kebijakan, dan prosedur yang mencerminkan seluruh perilaku dari manajemen puncak, direksi, dan pemilik suatu entitas tentang pentingnya pengendalian internal. Kualitas dari suatu entitas tidak terlepas dari perilaku manajemen puncak dalam menghasilkan pengendalian yang efektif. Menurut Romney et al. (2021: 330), lingkungan pengendalian mempengaruhi bagaimana entitas membentuk strategi dan tujuan, menyusun aktivitas bisnis, dan mengidentifikasi, menilai, serta menanggapi risiko.

#### **2. Penilaian Risiko**

Penilaian risiko mencakup proses untuk mengidentifikasi dan menganalisis risiko keuangan yang dapat menghambat entitas dalam mencapai tujuannya. Tak hanya itu, mencakup pada tindakan manajemen untuk memperkirakan signifikansi risiko yang diambil dan menilai kemungkinan risiko yang dapat diterima oleh entitas. Risiko keuangan pun mencakup identifikasi dan penilaian terhadap segala kemungkinan ancaman yang akan dihadapi, baik akibat bencana alam, situasi politik, tindakan yang disengaja, atau bahkan tindakan yang disengaja (Romney et al., 2021: 335).

### 3. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian terdiri dari kebijakan dan prosedur yang berfungsi untuk menjamin tindakan yang diambil oleh manajemen dalam menangani risiko terhadap pencapaian tujuan entitas. Menurut Moeller (2016: 45), kegiatan pengendalian ini dapat bersifat preventif atau detektif dan dapat mencakup berbagai aktivitas manual dan otomatis seperti kewenangan dan persetujuan, pemeriksaan, rekonsiliasi, dan tinjauan kinerja bisnis. Moeller (2016: 45) menjelaskan pula bahwa pemilihan dan pengembangan kegiatan pengendalian membangun adanya pemisahan tugas-tugas. Oleh karena itu, apabila pemisahan tugas pada kegiatan pengendalian tidak berjalan efektif dan efisien, manajemen perlu memilih dan mengembangkan alternatif kegiatan pengendalian lain.

### 4. Informasi dan Komunikasi

Informasi dan komunikasi menegaskan pentingnya penggunaan informasi yang relevan dan berkualitas serta dikomunikasikan dengan baik secara internal maupun eksternal untuk mendukung berfungsinya pengendalian internal. Sementara itu, menurut Anderson et al. (2015: 6-13) menyatakan bahwa sangat penting untuk memastikan informasi yang tetap sejalan dengan kebutuhan perusahaan saat ini selama periode perubahan. Beliau pun menambahkan, keterkaitan kedua komponen tersebut menjadi alasan COSO untuk mengombinasikan informasi dan komunikasi dalam satu unsur.

## 5. Pemantauan Pengendalian Intern

Kegiatan pemantauan berkaitan dengan penilaian kualitas pengendalian internal yang sedang berlangsung ataupun secara periodik oleh manajemen. Pemantauan ini dilakukan untuk menentukan apakah pengendalian internal beroperasi sesuai dengan yang ditetapkan serta manajemen dapat memodifikasi sistem pengendalian internal sebagai mestinya sesuai dengan perubahan kondisi. Anderson et al. (2015: 6-14) berpendapat bahwa kegiatan pemantauan dilakukan ke masing-masing unsur dari pengendalian internal, tidak hanya sebagai komponen yang berdiri sendiri. Beliau pun menambahkan bahwa mengintegrasikan kegiatan pemantauan ke dalam proses operasi sehari-hari memungkinkan aktivitas pengendalian suatu entitas dapat berjalan secara teratur, sehingga entitas dapat menemukan masalah yang dapat ditanggulangi lebih awal dan terkendali.

### 2.1.2.4 Proses Sistem Pengendalian Internal

Menurut Arens et al. (2020: 336), , terdapat empat tahapan yang perlu dilalui pada proses pengendalian internal dalam suatu organisasi yaitu:

1. Memperoleh dan mendokumentasikan pemahaman tentang rancangan dan operasi pengendalian internal.

Standar audit mengharuskan auditor untuk mendapatkan dan mendokumentasikan pemahaman mereka tentang pengendalian internal untuk setiap audit. Mengevaluasi rancangan suatu pengendalian melibatkan pertimbangan apakah pengendalian baik secara individual maupun dalam kombinasi dengan pengendalian lainnya, efektif dalam mencegah atau

mendeteksi dan mengoreksi salah saji yang material. Dokumentasi manajemen sering kali merupakan sumber informasi utama dalam memperoleh pemahaman atas rancangan pengendalian.

2. Menilai risiko pengendalian

Auditor membuat penilaian awal atas risiko pengendalian sebagai bagian dari penilaian auditor secara keseluruhan atas risiko salah saji material. Penilaian ini merupakan ukuran ekspektasi auditor bahwa pengendalian internal akan mencegah terjadinya salah saji material atau mendeteksi dan mengoreksinya jika telah terjadi.

3. Merancang, melakukan, dan mengevaluasi pengujian atas pengendalian

Pengujian atas pengendalian adalah prosedur untuk menguji efektivitas pengendalian dalam mendukung penurunan risiko pengendalian yang ditaksir. Oleh karena itu, auditor harus memperoleh bukti tambahan tentang efektivitas operasional pengendalian selama seluruh atau setidaknya sebagian besar periode yang diaudit.

4. Memutuskan risiko deteksi yang direncanakan dan pengujian substantif

Auditor menggunakan penilaian risiko pengendalian dan hasil pengujian atas pengendalian untuk menentukan risiko deteksi yang direncanakan dan pengujian substantif yang terkait untuk audit atas laporan keuangan. Auditor melakukan hal ini dengan mengaitkan penilaian risiko pengendalian dengan tujuan audit yang berhubungan dengan saldo, termasuk pengungkapan, untuk akun-akun yang terpengaruh oleh jenis-jenis transaksi utama. Tingkat risiko

deteksi yang tepat untuk setiap tujuan audit terkait saldo kemudian ditentukan dengan menggunakan model risiko audit.

### **2.1.3 Sistem Pelaporan**

#### **2.1.3.1 Pengertian Sistem Pelaporan**

Menurut Bastian (2010: 297), pelaporan terdiri dua jenis yaitu pelaporan kinerja dan pelaporan keuangan. Pelaporan kinerja adalah refleksi kewajiban untuk mempresentasikan kinerja semua aktivitas serta sumber daya serta pelaporan keuangan adalah cerminan dari posisi keuangan dan transaksi yang telah dilakukan. Paramitha & Gayatri (2016) mendefinisikan sistem pelaporan adalah refleksi kewajiban untuk merepresentasikan dan melaporkan kinerja semua aktivitas dan sumber daya yang perlu dipertanggungjawabkan.

Mulya & Fauzihardani (2022) mengatakan bahwa sistem pelaporan dapat dikatakan baik apabila terdapat proses pemantauan dan pengendalian terhadap pihak manajerial dalam pelaksanaan anggaran yang telah ditetapkan. Selain itu, menurut Tom Kooistra, selaku *CEO* dari *Kooistra Autogroep* di tahun 2002 dalam Merchant & Van der Stede (2017: 72) mengatakan bahwa dengan mengimplementasikan pelaporan kinerja dapat menjadi salah satu terciptanya akuntabilitas, serta pelaporan kinerja tersebut mesti mencakup unsur keuangan serta non-keuangan.

Berdasarkan penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa sistem pelaporan adalah sistem untuk merepresentasikan pertanggungjawaban bawahan ke atasan untuk mengontrol dan mengawasi kinerja yang sesuai dengan tujuan dan anggaran yang telah ditentukan.

### 2.1.3.2 Tujuan Sistem Pelaporan

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 menjelaskan bahwa setiap Entitas Pelaporan wajib menyusun dan menyajikan: Laporan Keuangan; dan Laporan Kinerja. Dengan demikian, tujuan pelaporan keuangan dan pelaporan kinerja adalah sebagai berikut.

Menurut Pebrianti & Aziza (2019: 399) tujuan dari pelaporan keuangan adalah untuk menyediakan informasi yang relevan bagi para pemangku kepentingan, terkait dengan:

- a. sumber daya, alokasi, dan penggunaan sumber daya keuangan;
- b. informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan instansi dalam membiayai kegiatan dan memenuhi kewajiban;
- c. kondisi keuangan suatu instansi dan perubahan-perubahan yang terjadi;
- d. informasi yang berguna untuk mengevaluasi kinerja suatu instansi yang menyangkut biaya pelayanan, efisiensi, dan pencapaian tujuan.

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia Nomor 53 Tahun 2014 menjelaskan bahwa tujuan pelaporan kinerja adalah sebagai berikut.

1. Memberikan informasi kinerja yang terukur kepada pemberi mandat atas kinerja yang telah dan seharusnya dicapai.
2. Sebagai upaya perbaikan berkesinambungan bagi instansi pemerintah untuk meningkatkan kinerjanya.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

Adapun penelitian terdahulu yang berkaitan dengan sistem pengendalian internal dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja yang disajikan dalam Tabel 2.1

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

No	Peneliti, Tahun, Judul, dan Tempat Penelitian	Persamaan	Perbedaan	Hasil Penelitian	Sumber Referensi
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1	Fadilah & Retnani (2018), "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal dan Kualitas SDM Terhadap Akuntabilitas Kinerja BPKPD", Kota Surabaya.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Pengendalian Internal.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran dan Kualitas SDM.	Hasil uji variabel pengendalian internal menunjukkan bahwa berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja.	Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi, 7(4), 1–17.
2	Pebrianti & Aziza (2019), "Effect of Clarity of Budget Objectives, Accounting Control, Reporting Systems, Compliance with Regulation on Performance Accountability of Government Agencies",	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Kepatuhan	Berdasarkan hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa sistem pelaporan dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja pemerintah.	<i>Proceedings of the 1st Aceh Global Conference</i> (AGC 2018), 292, 396–410.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Bengkulu, Indonesia.		Terhadap Hukum.		
3	Manullang & Abdullah (2019), “Pengaruh Pengendalian Internal, Sasaran dan Kepala Terhadap Akuntabilitas Kinerja”, Sumatera Utara.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Pengendalian Internal.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pergantian Kepala SKPD.	Hasil uji variabel pengendalian internal mempengaruhi akuntabilitas kinerja secara signifikan.	Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi (JIMEKA), 4(1), 62–73.
4	Precelina & Wuryani (2019), “Pengaruh Kejelasan Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Kabupaten Jombang”, Kabupaten Jombang.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi.	Hasil pengujian dari variabel sistem pelaporan yang memiliki pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah.	Jurnal Akuntansi AKUNESA, 7(3), 1–10.
5	Fitriyani & Herawati (2019), “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua, Sistem Pengendalian Intern dan Kualitas	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Penerapan Standar Akuntansi	Hasil uji menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap	JAZ:Jurnal Akuntansi Unihaz, 1(2), 19–35.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Inspektorat Kabupaten Bengkulu Tengah)”, Kabupaten Bengkulu Tengah.	Pengendalian Intern.	Pemerintah Berbasis Akrual dan Kualitas Laporan Keuangan.	akuntabilitas kinerja pemerintah.	
6	Pratama et al. (2019), “Pengaruh Pengendalian Akuntansi, Pelaporan Kejelasan Anggaran Akuntabilitas Kinerja Pemerintah”, Kabupaten Padang Pariaman.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Pengendalian Akuntansi dan Kejelasan Sasaran Anggaran.	Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.	Jurnal Eksplorasi Akuntansi, 1(1), 429–444.
7	Ariyandani et al. (2020), “Pengaruh Kejelasan Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja”, Kota Makassar.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi.	Hasil pengujian hipotesis membuktikan terdapat pengaruh signifikan antara sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja.	Jurnal Pascasarjana UMI: Tata Kelola, 7(1), 19–27.
8	Widaryanti & Pancawardani (2020), “Analisis	Variabel independen pada	Variabel independen pada penelitian	Berdasarkan hasil penelitian maka disimpulkan	Fokus Ekonomi : Jurnal Ilmiah

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Pengaruh Pengendalian Akuntansi, Pelaporan dan Kejelasan Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah”, Kota Semarang	penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pelaporan.	tersebut yang berbeda yaitu Pengendalian Akuntansi dan Kejelasan Sasaran Anggaran.	yang yaitu berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja Instansi Pemerintah.	Ekonomi, 15(2), 477–492.
9	Julia & Wahidahwati (2020), “Pengaruh Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Pengendalian Intern, dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah”, Kota Surabaya.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Pengendalian Internal.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah dan Pemanfaatan Teknologi Informasi.	Hasil pengujian yang dilakukan menunjukkan bahwa variabel pengendalian intern berpengaruh positif terhadap variabel akuntabilitas kinerja pemerintah.	Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi, 9(3), 1–23.
10	Aprilianti et al. (2020), “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah di Kecamatan Wilayah Jakarta Selatan”, Kota Adm. Jakarta Selatan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Pengendalian Internal dan Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran.	Hasil penelitian menunjukkan variabel pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.	Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Keuangan, 9(2), 150–159.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
11	Mikoshi (2020), “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja (Studi Empiris Koni Se Sumatera Barat)”, Sumatera Barat.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Pengendalian Akuntansi.	Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa sistem pelaporan tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.	<i>Journal of Economics and Business</i> , 4(1), 192–199.
12	Ramasoyan et al. (2021), “ <i>Analysis of Human Resource Competency, Internal Control System, Quality of Financial Statements and Application of Government Accounting Standards To Accountability of Performance of Government Agencies in Pegunungan Bintang Regency</i> ”, Kabupaten Pegunungan Bintang.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama Sistem Pengendalian Internal.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kompetensi SDM, Kualitas Laporan Keuangan, dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah.	Hasil uji variabel menunjukkan bahwa variabel sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja lembaga pemerintah.	<i>Journal of Social Science</i> , 2(4), 429–443.
13	Darwin (2021), “ <i>Performance Accountability Through Internal</i> ”	Variabel independen pada penelitian	Tidak ada perbedaan dengan jurnal yang dimaksud.	Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa variabel	<i>Point of View Research Accounting</i>

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	<i>Control System and Reporting System</i> ”, Kota Makassar.	tersebut yang sama yaitu Sistem Pengendalian Internal dan Sistem Pelaporan.		pengendalian internal secara signifikan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja.	<i>and Auditing</i> , 2(3), 236–243.
14	Kharisma P et al. (2021) “Pengaruh Kejelasan Anggaran dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Kota Jambi (Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi)”, Kota Jambi.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pengendalian Internal.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran, serta terdapat variabel moderasi yaitu Komitmen Organisasi.	Hasil uji statistik menunjukkan pengendalian Intern berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.	Jurnal Akuntansi & Keuangan Universitas Jambi, 6(2), 126–135.
15	Harianto et al. (2021), “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Pelaporan dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah (AKIP)”, Kabupaten Rokan Hilir.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Pemanfaatan Teknologi Informasi.	Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa variabel sistem pelaporan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.	Jurnal Aplikasi Akuntansi, 6(1), 122–139.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
16	Saputra (2022), “ <i>Influence of Human Resource Competence, Internal Control System, Participation in Budget Preparation, and Accounting Control on Performance Accountability of Local Government Agencies</i> ”, Yogyakarta.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pengendalian Internal.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kompetensi SDM, Peran Penyusunan Anggaran, dan Pengendalian Akuntansi.	Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah.	<i>Proceedings of the International Conference on Sustainable Innovation Track Accounting and Management Sciences</i> (ICOSIAMS 2021), 201, 197–203.
17	Mujannah et al. (2022), “ <i>Dampak Accrual Basic dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</i> ”, Kota Banjarmasin.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pengendalian Intern.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu <i>Accrual Basic</i> .	Hasil pengujian menunjukkan bahwa kegiatan pengendalian tidak memiliki pengaruh dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.	Owner: Riset & Jurnal Akuntansi, 6(3), 3065–3076.
18	Sanusi et al. (2022), “ <i>Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja dengan Pengendalian Internal sebagai Variabel Intervening</i> ”,	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran, serta terdapat variabel intervening yaitu	Hasil pengujian variabel sistem pelaporan anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja. Namun, hasil uji variabel sistem pelaporan berpengaruh	Jurnal Ekonomi, Manajemen, Akuntansi, Bisnis Digital Dan Kewirausahaan, 1(2), 126–148.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Kabupaten Kotabaru.		Pengendalian Internal.	positif terhadap pengendalian internal. Serta pengendalian internal dapat memediasi sistem pelaporan yang memengaruhi akuntabilitas kinerja.	
19	Mulya & Fauzihardani (2022), “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kepatuhan Terhadap Regulasi sebagai Variabel Pemoderasi.” Kota Sungai Penuh.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi, serta terdapat variabel moderasi yaitu Kepatuhan Terhadap Regulasi.	Hasil uji statistik pada riset ini tidak mendukung hipotesis yang diajukan, atau tidak tersedia bukti yang cukup untuk mendukung hipotesis pada riset ini.	Jurnal Eksplorasi Akuntansi, 4(1), 192–212.
20	Manik et al. (2022), “Pengaruh Pengendalian Intern dan Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja (Studi Empiris di Daerah	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Pengendalian Internal.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja.	Berdasarkan hasil pengujian variabel dapat diketahui bahwa pengendalian intern berpengaruh secara signifikan terhadap akuntabilitas.	Jurnal Manajemen, 8(2), 83–90.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Djoelham Binjai)", Kota Binjai.				
21	Viola et al. (2023), "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal dan Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah (Studi Empiris pada SKPD Kota Probolinggo Provinsi Jawa Timur)", Kota Probolinggo.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Pengendalian Internal.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran dan Anggaran dan Kualitas Sumber Daya Manusia.	Berdasarkan hasil pengujian variabel menunjukkan bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.	Jurnal Riset Akuntansi Aksioma, 22(1), 92–102.
22	Padmadiani et al. (2023), "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi di Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Gorontalo)", Kabupaten Gorontalo.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Pengendalian Internal.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran.	Berdasarkan hasil pengujian variabel menunjukkan bahwa pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.	<i>Journal of Economic, Bussines and Accounting (COSTING), 7(1), 240–251.</i>
23	Puput et al. (2023), "Analisis Faktor Sistem Akuntansi Daerah,	Variabel independen pada penelitian	Variabel independen pada penelitian tersebut yang	Hasil pengujian variabel sistem pelaporan menunjukkan	E_Journal Ilmiah Riset Akuntansi,

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Pengendalian Intern dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah di Kota Tual (Studi Kasus SKPD Kota Tual)", Kota Tual.	tersebut yang sama yaitu Sistem Intern dan Sistem Pelaporan.	yang berbeda yaitu Sistem Akuntansi Daerah.	yaitu dampak positif pada akuntabilitas lembaga pemerintah.	12(02), 1335–1340.
24	Doni et al. (2023), "Pengaruh Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Sistem Pengendalian Internal dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah", Kabupaten Solok.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Intern dan Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah.	Berdasarkan hasil pengujian variabel sistem pengendalian internal dan sistem pelaporan menunjukkan bahwa berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.	Jurnal Manajemen, dan Organisasi (JUMBO), 7(2), 327–333.
25	Mile et al. (2023), "The Influence of Reporting Systems, Clarity of Budget Targets and Accounting Control on Performance Accountability of Government Agencies", Kabupaten Sigi.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang sama yaitu Sistem Pelaporan.	Variabel independen pada penelitian tersebut yang berbeda yaitu Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Akuntansi.	Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa sistem pelaporan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.	<i>Journal of Governance, Taxation and Auditing</i> , 1(3), 288–298.

### 2.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka berpikir merupakan titik tolak pemikiran logis penelitian yang hipotesis dasarnya diterima oleh peneliti, serta kerangka berpikir juga adalah suatu landasan untuk memecahkan masalah yang perlu diteliti (Murdiyanto, 2020: 13). Dengan demikian, penelitian ini berlandaskan pada penelitian terhadap variabel dependen Akuntabilitas Kinerja di Organisasi Perangkat Daerah Kota Tasikmalaya yang terdapat beberapa permasalahan yang menyangkut dengan variabel tersebut.

Permasalahan yang menyangkut Akuntabilitas Kinerja OPD di Kota Tasikmalaya di antaranya yaitu rendahnya level Indeks Manajemen Risiko (IMR) dan Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK) Pemerintah Kota Tasikmalaya yang tidak setara dengan level Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang akan diteliti menggunakan indikator menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 terdiri dari: Lingkungan Pengendalian; Penilaian Risiko; Kegiatan Pengendalian; Informasi dan Komunikasi; dan Pemantauan Pengendalian Intern. Penelitian ini juga akan ditinjau dari variabel independen yaitu Sistem Pengendalian Internal dan Sistem Pelaporan.

Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel independen ( $X_1$ ) memiliki keterkaitan dengan Akuntabilitas Kinerja sebagai variabel dependen ( $Y$ ). Arens et al. (2020: 311) menjelaskan bahwa manajemen harus menetapkan kebijakan yang tepat, menerapkan struktur, dan alur pelaporan yang sesuai untuk menjaga akuntabilitas setiap individu. Anderson et al. (2015: 2-24) pun menjelaskan bahwa fungsi dari audit internal harus membuat dan menilai rekomendasi yang tepat untuk

meningkatkan proses tata kelola organisasi guna memastikan pengelolaan dan akuntabilitas kinerja organisasi yang efektif.

Berdasarkan regulasi yang ada di Indonesia yaitu Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) menjelaskan bahwa penyelenggaraan SAKIP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilaksanakan secara selaras dan sesuai dengan penyelenggaraan Sistem Akuntansi Pemerintahan dan tata cara pengendalian serta evaluasi pelaksanaan rencana pembangunan. Dengan demikian menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal diduga akan berpengaruh positif terhadap perwujudan akuntabilitas kinerja OPD dalam penyelenggaraan organisasinya.

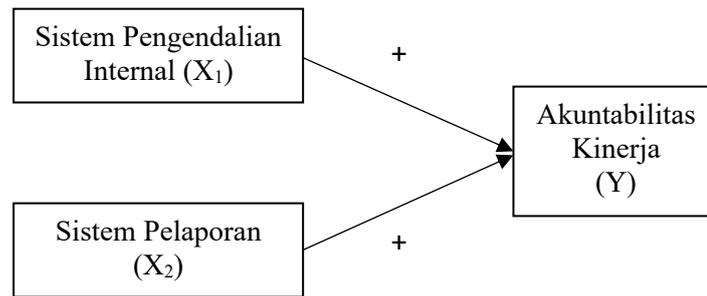
Berdasarkan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Manullang & Abdullah (2019), Julia & Wahidahwati (2020), Kharisma P et al. (2021), Manik et al. (2022), dan Padmadiani et al. (2023) bahwa hasil penelitiannya selaras menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal memengaruhi terhadap akuntabilitas kinerja. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja akan diteliti menggunakan indikator berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang terdiri dari: Lingkungan Pengendalian; Penilaian Risiko; Kegiatan Pengendalian; Informasi dan Komunikasi; dan Pemantauan Pengendalian Intern.

Sistem pelaporan sebagai variabel independen ( $X_2$ ) memiliki keterkaitan dengan Akuntabilitas Kinerja sebagai variabel dependen ( $Y$ ). Dalam organisasi sektor publik, terdapat dua jenis pelaporan yang dikenal yaitu pelaporan keuangan

dan pelaporan kinerja. Kedua pelaporan tersebut merupakan perwujudan dari proses akuntabilitas (Bastian, 2010: 297). Sari et al. (2020: 79-82) berpendapat bahwa pelaporan merupakan tulang punggung dari penerapan akuntabilitas pada suatu entitas. Hal ini berkaitan dengan salah satu aspek dalam akuntabilitas yaitu akuntabilitas membutuhkan adanya pelaporan. Maka, dengan pelaporan OPD dapat memberikan informasi terhadap penyelenggaraan kegiatan kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut.

Berdasarkan hal tersebut, telah tertuang dalam Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah pada Pasal 2 menjelaskan bahwa dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD, setiap Entitas Pelaporan wajib menyusun dan menyajikan: Laporan Keuangan; dan Laporan Kinerja. Dengan demikian menunjukkan bahwa sistem pelaporan diduga akan berpengaruh positif terhadap perwujudan akuntabilitas OPD dalam penyelenggaraan organisasinya.

Berdasarkan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Pebrianti & Aziza (2019), Widaryanti & Pancawardani (2020), Harianto et al. (2021), Saputra (2022), dan Puput et al. (2023) bahwa hasil penelitiannya selaras menunjukkan sistem pelaporan memengaruhi terhadap akuntabilitas kinerja. Pengaruh Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja akan diteliti menggunakan indikator menurut Bastian (2010: 297) terdiri dari: Menentukan Tingkat Kepatuhan; Evaluasi Tingkat Efisien dan Efektivitas; dan Kelengkapan Penyajian Laporan Keuangan.



**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**

## 2.4 Hipotesis

Hipotesis adalah jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian dan rumusan masalah penelitian itu telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pernyataan (Sugiyono, 2013: 64). Hipotesis digunakan untuk memberikan batasan dan memperkecil jangkauan penelitian dan kerja penelitian serta sebagai panduan dalam pengujian (Himawati, 2017: 50). Berdasarkan permasalahan, teori, dan kerangka pemikiran yang ada, maka penulis merumuskan hipotesis sebagai berikut:

- 1) H<sub>1</sub>: Sistem Pengendalian Internal berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja.
- 2) H<sub>2</sub>: Sistem Pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja.