

BAB II LANDASAN TEORI

A. Deskripsi Teori

1. Agency Theory (Teori Keagenan)

Teori agensi ialah teori yang melandasi studi ini. *Agency theory* ialah teori perihal relasi keagenan dimana satu dari sekian pihak (principal) mendelegasikan pekerjaan pada pihak lain (agent) yang menjalankan pekerjaan itu.¹ Teori keagenan bisa diimplementasikan ke dalam organisasi publik, memaparkan bahwa negara demokrasi modern dilandaskan pada relasi mendasar dengan keagenan.²

Agency theory mengasumsikan bahwa pemerintah daerah bertindak sebagai agen masyarakat (principals) dengan penuh kesadaran akan kepentingannya sendiri, dan menganggap bahwa pemerintah daerah tidak bisa dipercaya untuk bertindak demi kepentingan terbaik masyarakat.³ Teori keagenan mengasumsikan bahwa ada banyak asimetri informasi antara agen (pemerintah) dan pihak *participal* (masyarakat) yang memiliki akses langsung pada informasi.⁴ Asimetri informasi ini memungkinkan penipuan dan korupsi oleh agen.⁵ Akibatnya, pemerintah daerah perlu bisa meningkatkan pengendalian internal atas kinerjanya sebagai mekanisme *check and balance* untuk mengurangi asimetri informasi.⁶

Teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi, dan teori organisasi ialah akar dari teori keagenan, yang memaparkan

¹ Oyong Lisa, "Asimetri Informasi Dan Manajemen Laba: Suatu Tinjauan Dalam Hubungan Keagenan," *Jurnal WIGA* 2, no. 1 (2012): 42–49.

² Deviani Suci Novalia, "Pengaruh Demokrasi, Kekuatan Politik Dan Ukuran Pemeritah Daerah Terhadap Transparansi Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Kabupaten/Kota Di Provinsi Jambi Tahun 2017-2020) 1,2" 5, no. 1 (2023): 127–40.

³ Eko Adi Saputro and Amir Mahmud, "Analisis Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah," *Accounting Analysis Journal* 3, no. 4 (2014): 457–65.

⁴ Nur Azizah and Erinos Erinos, "Pengaruh Penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) Dan Asimetri Informasi Terhadap Pencegahan Fraud," *Jurnal Eksplorasi Akuntansi* 4, no. 4 (2022): 674–85, <https://doi.org/10.24036/jea.v4i4.494>.

⁵ Ketut Tanti Kustina et al., "Pengaruh Profesionalisme Dan Independensi Auditor Internal Terhadap Penerapan Good Government Governance," *WACANA EKONOMI (Jurnal Ekonomi, Bisnis Dan Akuntansi)* 21, no. 2 (2022): 212–25, <https://doi.org/10.22225/we.21.2.2022.212-225>.

⁶ Cici Purnamasari, "Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Internal Pemerintah Daerah," *Publikasi Ilmiah* 53, no. 9 (2016): 1689–99.

relasi antara prinsipal dan agen. Teori keagenan menganalisis relasi kontraktual antara dua atau lebih individu, kelompok, atau organisasi⁷. Satu dari sekian pihak (prinsipal) mengadakan kontrak dengan pihak lain (agen), baik secara implisit ataupun eksplisit, dengan harapan bahwa agen akan bertindak selaras dengan keinginan prinsipal.⁸

Berlandaskan teori agensi, pengelolaan pemerintah daerah harus dipantau untuk memastikan bahwa administrasi dijalankan sepenuhnya selaras dengan aturan dan peraturan yang berlaku.⁹ Memperkuat akuntabilitas pemerintah daerah akan menghasilkan keseimbangan yang lebih baik dari informasi yang diterima dari masyarakat dan mengurangi asimetri informasi.¹⁰ Dengan mengurangi asimetri informasi bisa berimbas pada kemungkinan terjadinya korupsi yang bisa diminimalisir.¹¹

Teori keagenan dilandasi oleh tiga asumsi: asumsi kemanusiaan, asumsi organisasi, dan asumsi informasi.¹² Konflik kepentingan muncul tidak hanya antara manajemen, tetapi juga antara pemegang saham dan pemberi pinjaman.¹³ Dalam teori keagenan, principal dideskripsikan sebagai suatu pihak yang mengalihkan sebagian atau seluruh kekayaannya kepada pihak lain untuk pembangunan.¹⁴

⁷ Riny Jefri, "Teori Stewardship Dan Good Governance," *Jurnal Riset Edisi XXVI* 4, no. 3 (2018): 14–28.

⁸ Abdul Halim and Syukriy Abdullah, "Hubungan Dan Masalah Keagenan Di Pemerintah Daerah: Sebuah Peluang Penelitian Anggaran Dan AKuntansi," *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* 2, no. 1 (2006): 53–64.

⁹ Hafidh Susila Sudarsana and Shiddiq Nur Rahardjo, "PENGARUH KARAKTERISTIK PEMERINTAH DAERAH DAN TEMUAN AUDIT BPK TERHADAP KINERJA PEMERINTAH DAERAH (Studi Pada Pemerintah Kabupaten/Kota Di Indonesia)," *Diponegoro Journal of Accounting* 2, no. 4 (2013): 1–13, <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>.

¹⁰ Juanda Astarani, "Analisis Hubungan Kinerja Pelaporan Keuangan Daerah Dengan Pertumbuhan Ekonomi Daerah," *Jurnal Audit Dan Akuntansi Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Tanjungpura* 7, no. 2 (2018): 85–108.

¹¹ Suci Anggun Sari and Trijatmiko Wahyu Prabowo, "Pengaruh Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Terhadap Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah Di Indonesia: Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Batang," *Diponegoro Journal of Accounting* 8, no. 3 (2019): 1–9.

¹² Christian Herdinata, "Agency Theory Dalam Keputusan Keuangan: Sebuah Tinjauan Teoritis," *BIP's JURNAL BISNIS PERSPEKTIF* 4, no. 1 (2012): 01–14, <https://doi.org/10.37477/bip.v4i1.141>.

¹³ P. & J. Zinkin Wallace, "Mekanisme Corporate Governance Dalam Perusahaan Yang Mengalami Masalah Keuangan (Financially Distressed Firms)," 2015.

¹⁴ Shofia Mauizotun Hasanah, "Konsep Islamic Corporate Governance Sebagai Tata Kelola Perusahaan Bakpapiia Djogja" 1, no. 2 (2019): 62–74.

Asumsi yang dipakai dalam teori agensi, yakni:

- a. Pengambilan Keputusan. Tiap-tiap individu bisa mengambil keputusan yang menguntungkan dirinya. Sehubungan dengan hal itu, agen yang memiliki kewenangan dari prinsipal akan memakai kesempatan ini untuk keuntungan mereka sendiri.
- b. Individu yang memiliki pemikiran rasional dan sebab itu bisa menciptakan harapan yang tidak jelas.¹⁵

2. Kinerja Instansi Pemerintah

a. Instansi Pemerintah

Tahun 1952 ialah pertama kali sektor publik diperkenalkan, saat sering dikaitkan sebagai bagian dari manajemen ekonomi makro yang terkait dengan pembangunan dan instansi pelaksana pembangunan.¹⁶ Unit organisasi sektor publik sering merujuk pada organisasi pemerintah pusat, provinsi, kabupaten, dan kota. Alasan lainnya ialah instansi pemerintah memiliki cakupan yang paling luas dikomparasikan dengan instansi publik lainnya seperti universitas, rumah sakit, dan instansi publik.¹⁷

Dari perspektif ekonomi, sektor publik bisa dipahami sebagai suatu organisasi yang aktivitasnya berkaitan dengan upaya menghasilkan barang dan jasa publik untuk memenuhi kebutuhan dan hak publik.¹⁸ Yang menjadi problematika ialah kebutuhan publik itu beragam dan tidak terbatas, dan prioritas politik dan negosiasi publik diperlukan untuk mematangkan sejumlah opsi yang ada.¹⁹ Lingkungan sistem organisasi sektor publik lebih kompleks daripada lingkungan sistem organisasi sektor privat.²⁰ Dari perspektif variabel

¹⁵ Rian Ikmal Darmawan., "Analisa Penerapan Good Corporate Governance Pada PT Bank Negara Indonesia (Persero) Tbk," 2013.

¹⁶ Sarwenda Biduri, *Akuntansi Sektor Publik, Akuntansi Sektor Publik*, 2018, <https://doi.org/10.21070/2018/978-602-5914-20-1>.

¹⁷ A Latar Belakang Masalah, "Bab 1 Pendahuluan," *Journal Information 10* (2009): 1–16.

¹⁸ Retno Murni Sari, "Rencana Anggaran Keuangan Daerah Basis Konsep Peran Akuntansi Sektor Publik (Studi Pada Pemda Kabupaten Tulungagung)," *Jurnal Kompilasi Ilmu Ekonomi* 8, no. 1 (2016): 10.

¹⁹ M.Si DR. Taufiqurokhman, S.sos., "Kebijakan Publik Pendelegasian Tanggungjawab Negara Kepada Presiden Selaku Penyelenggara Pemerintahan," pertama (Jakarta Pusat: Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Moestopo Beragama (Pers), 2014).

²⁰ Kariyanto, "Persepsi Akuntansi Sektor Publik Versus Akuntansi Pemerintah," *Jurnal JIBEKA* 11 (2017): 18–27.

lingkungan, sektor publik dipengaruhi oleh banyak faktor, antara lain faktor ekonomi, politik, sosial, budaya (budaya) dan sejarah.²¹

Misi, kebijakan, dan program yang ingin diimplementasikan dipengaruhi oleh tujuan organisasi publik. Problematika dengan sektor publik dalam hal ini ialah bahwa organisasi sektor publik tidak bermaksud untuk memaksimalkan keuntungan seperti yang dijalankan oleh organisasi bisnis, sehingga kinerja secara keseluruhan tidak bisa diukur dengan andal, sehingga tujuannya tidak jelas dan ambigu.²² Penerimaan Negara atau daerah dari departemen pajak, devisa, pemasukan asli daerah, dan bagi hasil dari BUMN atau BMUD masih diupayakan oleh pemerintahan untuk ditingkatkan.²³

PP Nomor 58 Tahun 2005 perihal pengelolaan Keuangan Daerah Pasal 1 ayat 2, memaparkan bahwa “Pemerintah daerah ialah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh pemerintah daerah dan DPRD berlandaskan asas otonomi dan tugas pembantuan dengan memakai prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara kesatuan republik Indonesia yang dibentuk pada tahun 1955.”²⁴

b. Kinerja Instansi Pemerintah

Suatu instansi pemerintah bisa menjalankan tugas pokok dan fungsinya dengan baik jika bisa menyerap 100% anggaran negara, meskipun hasil dan dampak pelaksanaan program itu jauh di bawah standar.²⁵ Semua aktivitas agensi harus bisa diukur untuk menguak fakta perihal kesuksesan

²¹ Muhammad Ridwan and Mus'id Mus'id, “Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kinerja Organisasi Sektor Publik (Studi Empiris Pada Dinas-Dinas Di Kota Jambi),” *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu* 12, no. 2 (2019): 222, <https://doi.org/10.35448/jrat.v12i2.6164>.

²² M.Acc Hendro Novianto Sujarwo, Ak., *Manajemen Sumber Daya Organisasi*, Pertama, vol. 21 (Pusat Pendidikan dan Pelatih Pengawasan BPKP, 2020), <http://journal.um-surabaya.ac.id/index.php/JKM/article/view/2203>.

²³ Tedy Rizhka Heryansyah, “Beberapa Sumber Pendapatan Negara Dan Daerah Ekonomi Kelas 11,” *Ruang Guru*, 2018, <https://www.ruangguru.com>.

²⁴ Tentang Pemerintah Daerah Undang-Undang No 32 Tahun 2004, “Undang-Undang No 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintah Daerah,” *Dpr*, 2004, 249, <http://www.dpr.go.id/dokjdih/document/uu/33.pdf>.

²⁵ Dinas Penanaman Modal dan Pelayanan Terpadu Satu Pintu Gunungkidul, “LAPORAN KINERJA INSTANSI PEMERINTAH (LKjIP),” *Paper Knowledge . Toward a Media History of Documents*, 2019, 1–28.

agensi. Di lain sisi, pengukuran harus dilandaskan tidak hanya pada input program, tetapi juga pada output dari proses manfaat dan dampak.²⁶ Pengukuran kinerja menekankan kesuksesan instansi atas kemampuan instansi untuk mengelola sumber daya selaras dengan rencana yang sudah ditetapkan.²⁷

Kinerja ialah tingkat pencapaian dalam pelaksanaan aktivitas/ program. Kebijakan untuk mencapai tujuan, sasaran, misi dan visi organisasi.²⁸ Deskripsi Kinerja Dalam Peraturan Pemerintah No. 8 Tahun 2006 perihal Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, yakni kinerja ialah hasil dari suatu aktivitas/ program yang dimaksudkan atau diraih dalam pemakaian anggaran dengan kuantitas dan kualitas yang terukur.²⁹

Ada dua cara untuk memahami konsep kinerja sektor publik. Pertama, mari kita lihat kinerja instansi publik dari perspektif birokrat. Kedua, mari kita lihat kinerja sektor publik dari perspektif target audiens atau pengguna layanan sektor publik. Pemahaman konsep kinerja sektor publik sangat terkait dengan lingkungan di mana instansi sektor publik ada dan berkembang, sehingga kedua perspektif itu saling berinteraksi.³⁰ Ini sangat relevan dengan institusi publik, di mana produktivitas, kualitas layanan, daya tanggap, akuntabilitas, dan pemerataan layanan terkait erat.³¹ Konsep yang umum dipakai dalam menilai kinerja pemerintah daerah seringkali berkaitan dengan pemakaian

²⁶ Annafi Indra Tama, "Perspektif Value for Money Dalam Pengukuran Kinerja Perangkat Daerah," *JRAK: Jurnal Riset Akuntansi Dan Komputerisasi Akuntansi* 8, no. 2 (2017): 221–35, <https://doi.org/10.33558/jrak.v8i2.940>.

²⁷ Taufiq Effendi, *Pengukuran Dan Analisis Kinerja*, vol. 5, 2008.

²⁸ N. Made and Erawati A, "Analisis Kinerja Kawasan Metropolitan Sarbagita," *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis* 7, no. 1 (2012): 1–19.

²⁹ Peraturan Pemerintah Republik Indonesia, "Government Regulation No. 8 Year 2006 Concerning Financial Reporting and Performance of Government Agencies," <https://www.ut.ac.id/en/node/515>, 2006, <https://www.ut.ac.id/en/node/515>.

³⁰ Sri Maryuni, "Kinerja Organisasi Publik Dalam Memberikan Pelayanan Kepada Publik," (*PROYEKSI Jurnal Ilmu-Ilmu Sosial Dan Humaniora PROYEKSI Jurnal Ilmu-Ilmu Sosial Dan Humaniora (e-Journal)*) 21, no. 1 (2016): 1–13, <https://doi.org/10.26418/proyeksi.v21i01.1044>.

³¹ Dedy Afrizal et al., "Produktivitas, Kualitas Layanan, Reponsivitas, Responsibilitas Dan Akuntabilitas Pada Dinas Perhubungan Kota Dumai," *Jurnal Terapan Pemerintahan Minangkabau* 1, no. 1 (2021): 60–67, <https://doi.org/10.33701/jtpm.v1i1.1864>.

anggaran. Konsep ini sering disebut sebagai kinerja dalam perhitungan efisiensi moneter.³²

Deskripsi penilaian kinerja menurut Dasler merupakan mengevaluasi satu kinerja karyawan saat ini/ masa lalu relative terhadap standar kinerja.³³ Model penilaian kinerja yang di contohkan oleh Dessler memuat indikator, yakni:

- 1) Kualitas pekerjaan harus benar, teliti dan bisa diterima untuk pekerjaan yang dilakukan;
- 2) Produktivitas ialah jumlah dan efisiensi kerja yang dijalankan selama periode waktu khusus.
- 3) Pengetahuan profesional ialah keterampilan dan informasi praktis yang dipakai di tempat kerja.
- 4) Keandalan ialah sejauh mana karyawan bisa mempercayai penyelesaian dan tindak lanjut tugas.
- 5) Kehadiran bermakna tingkat ketepatan waktu dan bukti kehadiran secara keseluruhan dari pegawai yang memperhatikan waktu istirahat yang ditentukan.
- 6) Kemandirian mengacu pada sejauh mana pekerjaan dilakukan dengan atau tanpa pengawasan.³⁴

Pemakaian indikator kinerja memainkan kontribusi yang amat vital dalam menguak fakta perihal efektivitas dan apakah program dijalankan secara efisien dan efektif. Indikator untuk tiap-tiap unit organisasi akan bervariasi bergantung pada jenis layanan yang disediakan.³⁵ Faktor-faktor berikut harus dipertimbangkan saat menentukan

³² Lismawati Lucy Auditya, Husaini, "Analisis Pengaruh Akuntabilitas Dan Transparansi Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah," *Indonesian Journal of Business and Management* 4, no. 1 (2021): 87–96, <https://doi.org/10.35965/jbm.v4i1.1184>.

³³ Siti Noni Evita, Wa Ode Zusnita Muizu, and Raden Tri Wayu Atmojo, "Penilaian Kinerja Karyawan Dengan Menggunakan Metode Behaviorally Anchor Rating Scale Dan Management By Objectives (Studi Kasus Pada PT Qwords Company International)," *Pekbis Jurnal* 9, no. 1 (2019): 18–32.

³⁴ Doni Wiratmoko, "Pengaruh Keepemimpinan Islami Kepala Daerah Dan Kinerja Pemerintah Daerah Terhadap Pembangunan Ekonomi Kota Tangerang Selatan," *Journal of Materials Processing Technology* (2018), <http://dx.doi.org/10.1016/j.cirp.2016.06.001> <http://dx.doi.org/10.1016/j.powtec.2016.12.055> <https://doi.org/10.1016/j.ijfatigue.2019.02.006> <https://doi.org/10.1016/j.matlet.2019.04.024> <https://doi.org/10.1016/j.matlet.2019.127252> <http://dx.doi.org/10.1016/j.matlet.2019.127252>

³⁵ Moh. Mahsun, "Pengukuran Kinerja Sektor Publik," 2011, <https://moh.mahsun.blogspot.com>.

indikator: Biaya layanan, penggunaan, kualitas dan standar layanan, cakupan layanan dan kepuasan.³⁶

Indikator kinerja ialah ukuran kesuksesan yang mewakili penyampaian layanan, pencapaian hasil program, dan hasil aktivitas. Indikator kinerja instansi harus selaras dengan tingkat unit organisasi.³⁷ Indikator kinerja yang dipakai harus memenuhi kriteria khusus, terukur, bisa diraih, relevan dan berbasis waktu.³⁸ Suatu ukuran tingkat kinerja organisasi publik, yakni: Produktivitas, Kualitas Layanan, Tanggung Jawab dan Akuntabilitas.³⁹ Bernadine menuturkan bahwa indikator kinerja pegawai lainnya antara lain: Kualitas, kuantitas, ketepatan waktu, efisiensi dan kemandirian.⁴⁰

Input dan output ialah satu-satunya indikator yang bisa diidentifikasi secara akurat. Di lain sisi, indikator lain lebih sulit diukur dan ditentukan kesuksesannya.⁴¹ Indikator kinerja ialah indikator kuantitatif dan kualitatif yang mengilustrasikan pencapaian tujuan dan sasaran yang ditetapkan, dengan memperhatikan indikatornya. Indikator yang dipakai untuk mengukur kinerja organisasi ialah Masukan, Keluaran, Hasil, Manfaat dan Dampak.⁴²

Pengukuran kinerja ialah proses yang dijalankan untuk menetapkan indikator dan sasaran kinerja dan menghimpun

³⁶ Putri Oktaviani, “Penerapan Konsep Value For Money Dalam Menilai Kinerja Pelayanan Sektor Publik Pada RSUD Brebes” (Politeknik Harapan Bersama, 2021).

³⁷ Pemkab Wonogiri, “Laporan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Kabupaten Wonogiri 2013,” 2014, 32.

³⁸ LIPI, “Panduan Penyusunan Perjanjian Kinerja (Pk) Tahun 2019 Dan Laporan Kinerja (Lk) 2018,” 2018, http://lipi.go.id/public/uploads/ppid/PANDUAN_PENYUSUNAN_PK_2019_DAN_LKJ_2018.pdf.

³⁹ Ismoyo, “Kinerja Pegawai Negeri Sipil Di Badan Kepegawaian Pendidikan Dan Pelatihan Daerah Kabupaten Ponorogo,” *Forum Ilmu Sosial* 44, no. 1 (2017): 18–26.

⁴⁰ BJ Tampi, “PENGARUH GAYA KEPEMIMPINAN DAN MOTIVASI TERHADAP KINERJA KARYAWAN PADA PT. BANK NEGARA INDONESIA, TBK (REGIONAL SALES MANADO) | Tampi | ACTA DIURNA KOMUNIKASI,” *Acta Diurna Komunikas* III, no. 4 (2014): 1–20, <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/actadiurnakomunikasi/article/view/6228>.

⁴¹ Azwir Nasir and Ranti Oktari, “Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Kampar),” *Jurnal Ekonomi* 19, no. 02 (2011): 1–14.

⁴² Wantah, Kalangi, and Tangkuman, “Evaluasi Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Satuan Kerja Non Vertikal Tertentu Penyediaan Perumahan Provinsi Sulawesi Utara.”

sekaligus mengevaluasi hasil kinerja aktual. Kinerja diukur untuk mengkonfirmasi pencapaian tujuan dan sasaran aktivitas atau program sebagaimana ditentukan dalam dokumen perencanaan strategis. Pengukuran kinerja harus dijalankan untuk meningkatkan pelayanan pada publik dan meningkatkan akuntabilitas.⁴³ Untuk meraih tingkat kinerja yang diharapkan, rencana kinerja harus dikembangkan yang memuat tujuan dan rincian program yang ditetapkan dalam rencana strategis pemerintah daerah.⁴⁴

c. Akuntabilitas Kinerja dalam Perspektif Islam

Akuntabilitas dalam perspektif islam tidak hanya ditunjukkan kepada masyarakat dalam tataran horizontal melainkan juga pertanggungjawaban vertikal yaitu kepada Allah SWT. Islam memiliki pandangan bahwa akuntabilitas merupakan pertanggungjawaban seorang manusia sebagai khalifah di bumi kepada sang pencipta yaitu Allah SWT karena apapun yang telah dititipkan kepada manusia merupakan amanah dan setiap manusia harus mempertanggungjawabkan apa yang dikerjakan atau diperbuat.⁴⁵ Adapun tentang akuntabilitas yang dijelaskan dalam QS. An-Nisa 04 ayat 58 yang artinya sebagai berikut :⁴⁶ “ Sesungguhnya Allah menyuruh kamu menyampaikan amanat kepada yang berhak menerimanya, dan (menyuruh kamu) apabila menetapkan hukum diantara manusia supaya kamu menetapkan dengan adil. Sesungguhnya Allah memberi pengajaran yang sebaik-baiknya kepadamu. Sesungguhnya Allah adalah Maha Mendengar lah Maha Melihat.

Dalam ayat tersebut Allah memerintahkan kepada para penguasa atau pemangku jabatan yang memiliki wewenang dalam menentukan suatu hukum untuk berlaku secara adil, karena keadilan mendekatkan pelaku kedalam ketaqwaan. Pemimpin harus menyadari bahwa kepemimpinan yang dijalankan bukan semata-mata hanya disaksikan oleh

⁴³ Muchlisin Riadi, “Pengukuran Kinerja (Pengertian, Tujuan, Syarat, Indikator, Model Dan Proses),” *Kajian Pustaka.Com*, 2020, <http://www.kajianpustaka.com>.

⁴⁴ M Qadafi Khairuzzaman, “Pedoman Pelaksanaan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Di Kementerian Riset, Teknologi Dan Pendidikan Tinggi” 4, no. 1 (2016): 64–75.

⁴⁵ Muhammad Ridwan, “Akuntabilitas Dan Transparansi Berbasis Bagi Hasil (Analisis Terhadap Karyawan Toko Di Kota Beureunuen),” n.d., 1–20.

⁴⁶ Departemen Agama RI, *AlQur'an Dan Terjemah* (Jakarta: Toha Putra, 2014).

masyarakat tetapi Allah melihat, karena itu seharusnya pemimpin menandatangani dirinya dan memohon bimbingan kepada Allah.⁴⁷

3. Akuntabilitas Kinerja Pemerintah

Dalam konteks instansi pemerintah, akuntabilitas publik merujuk pada penyediaan dan keterbukaan informasi atas aktivitas dan kinerja keuangan pemerintah pada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan itu. Biasanya ada dua jenis akuntabilitas publik, yakni:⁴⁸

- a. Akuntabilitas vertikal ialah pertanggungjawaban pengelolaan uang pada otoritas yang lebih tinggi.
- b. Akuntabilitas horizontal ialah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

Tujuan utama dari reformasi sektor publik ialah merealisasikan akuntabilitas. Tuntutan akuntabilitas publik mengharuskan instansi sektor publik untuk lebih menekankan pada akuntabilitas horizontal dan vertikal.⁴⁹ Persyaratan ini meningkatkan kebutuhan untuk menghasilkan laporan keuangan eksternal yang bisa memaparkan kinerja instansi keuangan.⁵⁰

Akuntabilitas dan keterbukaan publik ialah dua sisi koin yang serupa dan tidak bisa dipisahkan dari prinsip tata kelola perusahaan yang baik.⁵¹ Implikasinya, keduanya kini sudah berkembang menjadi perdebatan yang hidup dan saling dipertukarkan, dan penerapannya pada pola partisipatif

⁴⁷ Rohmah Putri Handayani, “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Menurut Perspektif Ekonomi Islam (Studi Empiris Pada Badan Pengelola Keuangan Dan Aset Daerah (BPAKD) Pemerintah Kabupaten Lampung Utara),” 2023.

⁴⁸ Wiwik Andriani, Irida Rosita, and Hidayatul Ihsan, “Penerapan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) Dalam Mewujudkan Good Governance Pada Politeknik Negeri Padang,” *Akuntansi Dan Manajemen* 10, no. 2 (2015): 51–60, <https://doi.org/10.30630/jam.v10i2.105>.

⁴⁹ Bobby Briando, “Akuntabilitas Kinerja Instansi Keimigrasian Berbasis Smile (Immigration Institution Performance Accountability Based on Smile),” *Jikk* 1, no. 2 (2018): 25–47, <https://scholar.archive.org/work/zslc675uujgabm45eb7hvfmcga/access/wayback/https://journal.poltekim.ac.id/jikk/article/download/23/21>.

⁵⁰ Agustinus Santoso Adi, “LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH: Mengerek Responsi Dan Partisipasi Masyarakat Sebagai Suatu Keniscayaan,” *Jurnal Akutansi Dan Auditing* 7, no. 2 (2011): 134–46.

⁵¹ Indra Bastian, “Filosofi Manajemen Keuangan Publik,” *Modul 1* (2013): 1–33, <https://pustaka.ut.ac.id/lib/wp-content/uploads/pdfmk/EKAP4405-M1.pdf>.

perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban keuangan daerah merupakan konsekuensi yang wajar.⁵²

Konsep akuntabilitas bukanlah hukum baru di Indonesia. Hampir semua instansi pemerintah sangat mementingkan konsep akuntabilitas ini, terlebih dalam menjalankan tugas-tugas administrasi pemerintahan.⁵³ Fenomena ini merupakan imbas dari tuntutan sosial yang mulai dicanangkan sejak awal era reformasi tahun 1998. Tuntutan rakyat ini muncul sebab konsep tanggung jawab tidak bisa ditegakkan secara konsisten pada era Orde Baru. Tata kelola pada akhirnya terletak pada akar kelemahan birokrasi yang menyebabkan banyak penyelewengan dalam pengelolaan keuangan dan operasional pemerintahan di Indonesia.⁵⁴

Akuntabilitas ialah kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban, atau untuk menanggapi atau mempertanggungjawabkan kinerja dan tindakan pimpinan kolektif organisasi, pada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta informasi pertanggungjawaban.⁵⁵ Kriteria akuntabilitas keuangan ialah akuntabilitas pada dana publik, penyerahan tepat waktu, dan tinjauan/ tanggapan pemerintah.⁵⁶

Konsep akuntabilitas yang dituturkan oleh Stewart menilustrasikan tingkatan akuntabilitas: akuntabilitas legitimasi dan legalitas, akuntabilitas proses, akuntabilitas kinerja, akuntabilitas program, dan akuntabilitas kebijakan.⁵⁷ Akuntabilitas kinerja instansi merealisasikan kewajiban instansi untuk mempertanggungjawabkan kesuksesan dan kegagalan dalam pelaksanaan misi organisasi untuk meraih tujuan dan

⁵² Bahrullah Akbar, "Akuntabilitas Publik Dan Peran Akuntansi Keuangan Daerah Pada Pemerintahan Daerah," *Pusat Kajian Dan Informasi Keuangan Daerah*, 2010, <http://pekikdaerah.wordpress.com>.

⁵³ Riska Ariana, "Bab I Pendahuluan" 8, no. 060958 (2016): 1–23.

⁵⁴ Verelladevanka Adryamarthanino, "Reformasi Indonesia 1998," *Compas.Com*, April 2021, <https://www.kompas.com>.

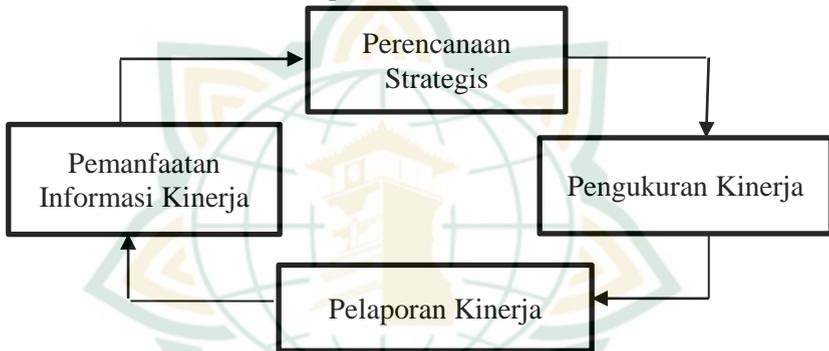
⁵⁵ Darmawaty, Murtir Jeddawi, and Sampara Lukman, "Implementasi Kebijakan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Di Sekretariat Daerah Kota Depok Provinsi Jawa Barat," *Jurnal Ilmiah Administrasi Pemerintahan Daerah XII* (2020): 130–43, <https://ejournal-new.ipdn.ac.id/JAPD/article/view/1349>.

⁵⁶ Marhaendra Kusuma and Marhaendra Kusuma, "LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH (Studi Empiris Terhadap Persepsi Mahasiswa Diploma Akuntansi Di Kediri)" 02, no. 02 (2012): 45–57.

⁵⁷ Masta Sembiring, "Jurnal Studi Akuntansi & Keuangan," *Jurnal Studi Akuntansi & Keuangan* 2, no. 3 (2018): 135–40.

sasaran yang sudah ditetapkan lewat sistem pertanggungjawaban secara berkala.⁵⁸

Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah berlandaskan Permenpan No.25 Tahun 2012 menuturkan bahwa Pengukuran kinerja menjadi dasar untuk menilai sukses atau tidaknya pelaksanaan aktivitas selaras dengan tujuan dan sasaran yang sudah ditetapkan untuk meraih visi dan misi instansi.⁵⁹ Pengukuran yang dimaksud merupakan hasil evaluasi yang terstruktur dan dilandaskan pada seperangkat indikator kinerja aktivitas berwujud indikator masukan, keluaran, hasil, manfaat dan dampak.



Siklus Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Rintiarno 2011)

4. Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (LAKIP) merupakan satu dari sekian rangkaian aktivitas yang harus dijalankan tiap-tiap tahun dan merupakan wujud evaluasi semua rangkaian yang sudah dijalankan selama satu tahun.⁶⁰ Laporan terstruktur ini memuat pencapaian tujuan dan sasaran organisasi, pencapaian indikator kinerja utama organisasi, penyajian hasil kinerja yang sesuai, dan adanya perbandingan pencapaian

⁵⁸ Fitri Tsany, “Penguatan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah,” *Bagiab Organisasi Menuju Yogyakarta Milenia Yang Beradab Dan Berbudaya*, 2019, <https://weborganisasi.jogjakota.go.id>.

⁵⁹ Inspektorat Kabupaten Kepulauan Anambas, “Laporan Hasil Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Sakip) Pada Badan Keuangan Daerah Kabupaten Kepulauan Anambas Tahun Anggaran 2018,” 2018.

⁶⁰ S.E Junius Pascana, “Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah,” *Badan Kepegawaian Dan Pengembangan SDM Daerah*, 2017, <https://bkpsdmd.babelprof.go.id>.

indikator kinerja sampai dengan tahun berjalan dengan periode lima tahunan yang direncanakan dari target kinerja.⁶¹

LAKIP ialah laporan kinerja instansi vertikal, yakni laporan pada pimpinan instansi pemerintah dan penyelenggara negara, dan pada BPKP. Proses pelaporan LAKIP untuk tata tertib daerah dan kabupaten selaras dengan Inpres No. 7 Tahun 1999.⁶² Sistem akuntabilitas kinerja instansi pada dasarnya merupakan kesepakatan, sarana dan metodologi pertanggungjawaban yang memuat sejumlah prosedur, yakni: mengembangkan rencana strategis, ukur kinerja, laporkan kinerja, dan memakai informasi kinerja untuk terus meningkatkan kinerja.⁶³

PP 25/2005 memiliki pernyataan yang lebih tegas pada lampiran laporan tahunan dan laporan keuangan, terlebih perihal prestasi kerja atau kinerja.⁶⁴

5. Anggaran

a. Deskripsi Anggaran

Mardiasmo menuturkan bahwa anggaran ialah pernyataan kinerja yang diharapkan akan diraih untuk metrik keuangan selama periode khusus.⁶⁵ Dalam konteks ini, anggaran yang memungkinkan pemerintah untuk memperkirakan kinerja yang akan disampaikan nantinya menjadi sangat penting.⁶⁶ Dengan berlakunya Undang-Undang Keuangan No. 17 Tahun 2003, Pasal 19 (1) dan (2) sudah dimasukkan ke dalam kerangka penyusunan RAPBD (Rencana Anggaran pemasukan dan Belanja Daerah) dan

⁶¹ Ryan, Cooper, and Tauer, "Panduan Dokumen SAKIP Sistem Akuntabilitas Instansi Pemerintah," *Paper Knowledge . Toward a Media History of Documents*, 2013, 12–26.

⁶² Nasir and Oktari, "Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Kampar)."

⁶³ Irda Rosita, "Pemerintah (Sakip) Dalam Mewujudkan Good," *Jurnal Akuntansi & Manajemen* 10 (2017): 59.

⁶⁴ Nurul nauap fiqra and agus ulfah, yana & setiawaty, "Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Instansi," *Jiam, Jurnal Ilmu Akuntansi Mulawarman* 1, no. 1 (2016): 25–33.

⁶⁵ Prisilia Meilita Rawung, "Evaluasi Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja Di Instansi Pemerintah Daerah Pada Dinas Energi Dan Sumber Daya Mineral Daerah Provinsi Sulawesi Utara," *Jurnal EMBA* 9, no. 1 (2021): 1155–64, <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/emba/article/view/32859>.

⁶⁶ Reza Nanda, "Analisis Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Pada Pemerintah Daerah (Studi Deskriptif Pada Dinas DPKKD Kabupaten Aceh Selatan)," *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi (JIMEKA)* 1, no. 1 (2016): 1.

SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah)) ialah pengguna anggaran yang membuat RKA (rencana kerja dan anggaran) dengan memakai pendekatan berbasis kinerja.⁶⁷

6. Anggaran Berbasis Kinerja

a. Deskripsi Anggaran Berbasis Kinerja

Penganggaran berbasis kinerja ialah sistem penganggaran yang dilandaskan pada kinerja organisasi dan terkait erat dengan visi, misi, dan perencanaan strategis organisasi.⁶⁸ Bambang Sankoko menuturkan bahwa penganggaran berbasis kinerja ialah sistem penganggaran yang mengikat anggaran pada hasil yang diinginkan (outcome and output) sehingga rupiah yang dikeluarkan bisa diimbangi dengan keuntungan.⁶⁹

Berlandaskan teori ini, bisa ditarik suatu simpulan bahwa penganggaran berbasis kinerja ialah sistem yang menggabungkan aktivitas pemrograman dan tolok ukur kinerja sebagai alat untuk meraih tujuan dan sasaran program yang terkait erat dengan visi, misi, dan perencanaan organisasi.

b. Manfaat Anggaran Berbasis Kinerja

Pentingnya anggaran berbasis kinerja bagi pemerintah sebab beberapa alasan, antara lain:

- 1) Anggaran ialah alat bagi pemerintah untuk mempromosikan pembangunan sosial ekonomi, memastikan keberlanjutan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.
- 2) Kebutuhan dan keinginan masyarakat yang terus berkembang memerlukan anggaran, di lain sisi, sumber daya yang tersedia terbatas. Sumber daya yang terbatas (*lack of resources*), pilihan (*choices*), dan *trade-off* memerlukan anggaran
- 3) Anggaran diperlukan agar pemerintah bisa bertanggung jawab pada masyarakat setempat. Dalam hal ini anggaran

⁶⁷ UU No.25 Tahun, "UU No. 25 Tahun 2004 Tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional," *Peraturan.Bpk.Go.Id*, 2004, 1–32, http://www.komnasham.go.id/sites/default/files/dokumen/UU_NO_39_TAHUN_1999_HAM_0.pdf.

⁶⁸ BPPKPD, "Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Peningkatan Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah," *Bimtek Anggaran*, 2022, <http://www.bppkpd.id>.

⁶⁹ Firman Pribadi, "Penganggaran Berbasis Kinerja," *Firman Pribadi*, November 2016, <http://firmanpribadi.staff.umy.ac.id>.

publik merupakan alat untuk meraih akuntabilitas publik dari instansi-instansi publik yang ada.⁷⁰

c. Siklus Anggaran Berbasis Kinerja

Siklus anggaran memuat empat tahap, antara lain:

1) Tahap Persiapan Anggaran (*Budget Preparation*)

Selama tahap penganggaran, perkiraan pengeluaran dibuat berlandaskan perkiraan pemasukan yang tersedia. Sehubungan dengan problematika ini, perlu dicatat bahwa perkiraan pemasukan yang akurat harus dijalankan terlebih dahulu sebelum perkiraan pengeluaran bisa disetujui. Di lain sisi, perlu dicatat bahwa ada problematika yang cukup berbahaya dalam menentukan anggaran pemasukan dan sekaligus memperkirakan anggaran pengeluaran.

2) Tahap Ratifikasi (*Approval/Ratification*)

Fase ini merupakan proses politik yang sangat rumit dan sangat sulit. Manajer dituntut tidak hanya memiliki keterampilan manajemen, tetapi juga keterampilan penjualan dan keterampilan membangun kolaborasi yang memadai. Tingkat integritas dan kesiapan yang tinggi dari pihak manajer sangat penting pada fase ini. Hal ini penting sebab pada fase ini pihak eksekutif harus bisa menjawab pertanyaan dan keberatan dari legislatif dan memberikan argumentasi yang masuk akal.

3) Tahap Implementasi (*implemantation*)

Langkah selanjutnya adalah mengeksekusi anggaran sesudah legislatif menyetujui anggaran itu. Dalam menjalankan anggaran, hal terpenting bagi penanggung jawab keuangan ialah membenahi sistem akuntansi dan sistem manajemen administrasi. Dalam hal ini, Pejabat Keuangan bertanggung jawab untuk menyiapkan system akuntansi yang memadai dan andal untuk perencanaan dan pengendalian anggaran. System akuntansi ini disepakati dan bisa diandalkan selama tahap persiapan anggaran yang akan datang.

⁷⁰ Meta Herlia, Fachruzzaman Fachruzzaman, and Baihaqi Baihaqi, "Pengaruh Implementasi Anggaran Partisipatif, Transparansi, Akuntabilitas Dan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah," *Jurnal Fairness* 3, no. 2 (2021): 213–30, <https://doi.org/10.33369/fairness.v3i2.15286>.

- 4) Tahap Pelaporan dan Evaluasi (*Reporting & Evaluation*)
Pelaporan dan evaluasi anggaran menjadi fase akhir dari siklus anggaran. Tahap penyusunan, pengesahan, dan pelaksanaan anggaran terkait dengan aspek operasional anggaran, di lain sisi, tahapan pelaporan dan evaluasi terkait dengan aspek akuntabilitas. Jika tahap implementasi didukung oleh sistem akuntansi dan pengendalian bisnis yang sesuai, diharapkan tidak akan ada problematika yang berarti selama tahap pelaporan dan evaluasi anggaran.⁷¹
- d. Kelebihan Anggaran Berbasis Kinerja
Kelebihan dari anggaran berbasis kinerja, yakni:
- 1) Anggaran dibuat berlandaskan aktivitas yang didukung oleh perkiraan biaya dan pencapaian yang diukur secara kuantitatif.
 - 2) Penekanannya ialah pada kebutuhan untuk mengukur output dan input.
 - 3) Anggaran tunjangan memerlukan data kinerja untuk memungkinkan legislatif menambah atau mengurangi permintaan untuk peran dan tugas khusus.
 - 4) Memberi pemimpin lebih banyak kendali atas bawahannya.
 - 5) Anggaran kinerja berfokus pada kegiatan yang anggarannya dibelanjakan, bukan jumlah anggaran yang dibelanjakan.⁷²
- e. Prinsip-Prinsip Anggaran Berbasis Kinerja
Prinsip-prinsip anggaran berbasis kinerja antara lain:
- 1) Transparansi dan Akuntabilitas Anggaran
Maklumat yang jelas harus dimuat dalam anggaran perihal tujuan, sasaran, hasil dan manfaat yang akan didapat masyarakat dari aktivitas dan proyek yang dianggarkan. Anggota masyarakat memiliki hak dan akses yang serupa pada prakarsa dan kepentingan masyarakat, terlebih proses penganggaran yang terkait dengan pemenuhan kebutuhan masyarakat.

⁷¹ Se.M.Si Ayumiati, "Peran Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (Dprd) Dalam Pengawasan Keuangan Daerah," *Dusturiyah: Jurnal Hukum Islam, Perundang-Undangan Dan Pranata Sosial* 7, no. 2 (2018): 49–66, <https://doi.org/10.22373/dusturiyah.v7i2.3257>.

⁷² Dara Nur Azizah Jalilah, "Tinjauan Atas Anggaran Berbasis Kinerja Pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah (BAPPEDA) Kota Bandung" 21, no. 1 (2020): 1–9, <http://journal.um-surabaya.ac.id/index.php/JKM/article/view/2203>.

2) Disiplin Anggaran

Pemasukan yang diproyeksikan ialah perkiraan yang bisa diukur secara wajar yang bisa diraih dalam hal sumber pemasukan. Di lain sisi, belanja yang dianggarkan dalam tiap-tiap pasal merupakan jumlah belanja yang maksimal, dan penganggaran belanja harus didukung dengan kepastian akan didapat pemasukan yang cukup, dan anggaran akan terjamin. Tidak ada pembenaran untuk menjalankan suatu aktivitas atau proyek yang tidak tersedia atau belum tersedia.

3) Keadilan Anggaran

Pemerintah pusat atau daerah memiliki kewajiban untuk mengalokasikan pemakaian anggaran secara adil dan tanpa diskriminasi agar semua kelompok masyarakat bisa mendapat manfaat dari penyediaan layanan itu.

4) Efisiensi dan Efektivitas Anggaran

Anggaran harus dilandaskan pada prinsip efisiensi, efektivitas, pelaksanaan tepat waktu dan pemakaian yang bertanggung jawab. Untuk meraih peningkatan dan kesejahteraan secara maksimal, kita harus memakai sumber daya yang tersedia dengan cara terbaik.

5) Disusun dengan Pendekatan Kinerja

Anggaran yang dibuat dengan pendekatan kinerja menekankan pada upaya menghasilkan produk kerja (output/hasil) dari biaya yang direncanakan, alokasi input, atau biaya yang sudah ditetapkan. Hasil pekerjaan harus proporsional dengan atau melebihi biaya dan pengeluaran yang dinyatakan.⁷³

7. Kejelasan Sasaran Anggaran

a. Sasaran Anggaran

Kejelasan target anggaran mengacu pada seberapa jelas dan spesifik target anggaran ditetapkan sehingga anggaran gampang dipahami oleh pihak yang bertanggung jawab untuk meraihnya.⁷⁴ Tata kelola keuangan pemerintah yang baik dan

⁷³ Ana Muchlisa Rezeqiah, "PENGARUH ANGGARAN BERBASIS KINERJA TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH (Studi Kasus Pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Provinsi Sumatera Selatan)" (Muhammadiyah Palembang, 2017).

⁷⁴ Ummu Kaltsum and Abdul Rohman, "PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH MELALUI SISTEM PENGENDALIAN INTERN SEBAGAI VARIABEL INTERVENING (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Salatiga),"

memiliki akuntabilitas tinggi tidak bisa dipisahkan dari penganggaran pemerintah. Penganggaran pemerintah diperlukan untuk mengelola sumber daya dengan baik, berfungsi dengan baik, dan menciptakan akuntabilitas pada masyarakat.⁷⁵

Dalam pengendalian manajemen, anggaran memainkan kontribusi yang amat vital sebagai informasi perencanaan keuangan agar kinerja para pegawai atau aparat Negara bisa dievaluasi.

b. Deskripsi Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran mengacu pada sejauh mana sasaran anggaran bisa dipahami oleh mereka yang bertanggung jawab untuk mencapainya.⁷⁶ Anggaran yang tidak efektif dan berkinerja buruk bisa merusak rencana yang sudah disiapkan. Dalam kaitan ini, kejelasan sasaran anggaran di lingkungan pemerintah yang terkait dengan peran pemerintah dalam penyelenggaraan pelayanan pemerintah menjadi sangat relevan dan penting bagi masyarakat.⁷⁷

Kejelasan sasaran anggaran mengacu pada seberapa spesifik, jelas, dan dipahami sasaran anggaran oleh mereka yang bertanggung jawab atas pelaksanaannya.⁷⁸ Spesifik, terukur, menantang tetapi realistis, berorientasi pada hasil,

Diponegoro Journal of Accounting, 2013, 1–14, <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>.

⁷⁵ Atika Hasanah, “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Pengendalian Akuntansi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) (Studi Kasus Pada Badan Kepegawaian Negara Kantor Regional VI Medan),” *Paper Knowledge . Toward a Media History of Documents* (UNIVERSITAS ISLAM NEGERI SUMATERA UTARA, 2021).

⁷⁶ N. Arum, R. Setiawan, and R. Hanif, “Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Dan Akuntabilitas Publik Terhadap Kinerja Manajerial Skpd (Studi Pada Skpd Pemerintah Daerah Kabupaten Lima Puluh Kota),” *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau* 3, no. 1 (2016): 249–63.

⁷⁷ Miftahul Jannah and Sri Rahayu, “Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Kinerja Manajerial SKPD Dengan Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen Tujuan Anggaran, Keadilan Distributif Dan Pengawasan Internal Sebagai Variabel Intervening,” *Jurnal Perspektif Pembiayaan Dan Pembangunan Daerah* 3, no. 2 (2015): 69–90, <https://doi.org/10.22437/ppd.v3i2.3501>.

⁷⁸ Nur Rahmi Emilia and Willy Abdillah Abdullah, “PENGARUH PARTISIPASI DALAM ANGGARAN DAN KEJELASAN SASARAN ANGGARAN SERTA PERAN MANAJERIAL PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH TERHADAP KINERJA PEMERINTAH DAERAH (Studi Empiris Pada Pemerintah Provinsi Bengkulu),” *Jurnal Fairness* 3 (2013): 273–84.

terikat waktu ialah lima indikator yang bisa dipakai untuk mengukur kejelasan target anggaran.⁷⁹

c. Indikator Kejelasan Sasaran Anggaran

Tujuan dan sasaran anggaran harus disesuaikan dengan lima indikator, yakni:

1) Spesifik

Sasaran yang ingin diraih harus dirumuskan secara spesifik dan jelas, tidak menimbulkan interpretasi yang bermacam-macam. Sasaran itu harus memberikan kepada unit kerja dalam merumuskan strategi atau tindakan terbaiknya.

2) Terukur

Sasaran harus menyatakan dalam satuan ukuran tertentu sehingga memudahkan penilaian tingkat pencapaiannya.

3) Menantang tapi Realistis

Sasaran harus menantang untuk diraih, tetapi tetap realistis dan masih memungkinkan untuk diraih.

4) Berorientasi pada hasil akhir

Sasaran harus difokuskan pada hasil atau pengaruh akhir yang akan diraih bukan pada proses atau cara meraihnya.

5) Memiliki batas waktu

Sasaran sebaiknya menentukan secara jelas kapan hasil atau pengaruh akhir yang ditetapkan itu akan diraih.⁸⁰

Dari indikator itu bisa ditarik suatu simpulan bahwa kejelasan tujuan anggaran diharapkan bisa membantu manajer meraih tujuan suatu program atau suatu instansi yang ditetapkan dalam rencana anggaran, yang juga mempengaruhi peningkatan kinerja.

d. Kejelasan sasaran Anggaran Perspektif Islam

Dalam pandangan Islam pemahaman mengenai perancangan suatu anggaran harus dengan teliti, hal ini sesuai dengan firman Allah SWT dalam Al-Qur'an, QS.

⁷⁹ Eni Wuryani Devika Diah Precelina, "Pengaruh Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah," *Jurnal Eksplorasi Akuntansi* 1, no. 1 (2019): 429-44, <https://doi.org/10.24036/jea.v1i1.85>.

⁸⁰ Darman, "Kejelasan Sasaran Anggaran," *Keuangan Daerah*, 2015, <http://theorykeuangandaerah.blog.spot.com>.

An Nisa 04, ayat 94 yang artinya sebagai berikut :⁸¹
 “Wahai orang-orang yang beriman! Apabila kamu pergi (berperang) dijalan Allah maka telitilah (carilah keterangan) dan janganlah mengatakan kepada orang yang mengucapkan “salam” kepadamu, “kamu bukan seorang yang beriman” (lalu kamu membunuhnya), dengan maksud mencari harta benda kehidupan duni, padahal disisi Allah ada harta yang banyak. Begitu jugalah keadaan kamu dahulu, lalu Allah memberikan nikmat-Nya kepadamu, maka telitilah. Sungguh Allah Maha Teliti terhadap apa yang kamu kerjakan”.

At-tabyun yang artinya ialah mencari kejelasan hakekat suatu fakta dan informasi atau kebenaran dengan teliti, seksama dan berhati-hati. Hal tersebut dimaksudkan juga untuk membuat kejelasan terhadap anggaran yang dipakai sesuai fakta dan informasi yang benar adanya seksama dan hati-hati agar anggaran tersebut dapat digunakan secara maksimal.⁸²

8. Ketaatan Pada Peraturan Perundang-undangan

Rujukan dari Darman menjelaskan bahwa praktik akuntabilitas itu sendiri harus didukung oleh ketaatan pada undang-undang dan peraturan yang sesuai, dan prosedur-prosedur penegakan keinstansian seperti penegakan sistem penghargaan dan hukuman yang konsisten dan format pelaporan akuntabilitas yang lebih baik. Hal ini memperlihatkan bagaimana ketaatan pada undang-undang dan peraturan berdampak pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.⁸³

Jika individu terbiasa dengan kesadaran pada peraturan hukum, maka dia akan senantiasa mematuhi. Menaati bersumber dari kata taat yang bermakna tunduk atau patuh. Siapa pun yang mengikuti atau mematuhi aturan bermakna bahwa

⁸¹ RI, *AlQur'an Dan Terjemah*.

⁸² Handayani, “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Menurut Perspektif Ekonomi Islam (Studi Empiris Pada Badan Pengelola Keuangan Dan Aset Daerah (BPAKD) Pemerintah Kabupaten Lampung Utara).”

⁸³ Rizka putri Aulia, “Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan, Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah,” *Rizka Aulia*, 2017, 15, <https://jom.unri.ac.id/index.php/JOMFEKON/article/view/19188/18546>.

kesadaran sudah melekat pada dirinya.⁸⁴ Orang dikatakan sadar akan aturan dan hukum, jika dia:

- a. Memiliki pengetahuan perihal persyaratan hukum yang berlaku baik di masyarakat ataupun di Indonesia
- b. Mengetahui isi peraturan perundang-undangan bermakna tidak hanya mengetahui keberadaan undang-undang perpajakan, tetapi juga mengetahui isi peraturan perpajakan
- c. Memiliki sikap positif pada peraturan hukum
- d. Bertindak dengan cara yang konsisten dengan persyaratan hukum dan peraturan yang berlaku.⁸⁵

Ketaatan pada peraturan perundang-undangan merupakan satu dari sekian komponen kesuksesan akuntabilitas kinerja pemerintah. Di Indonesia, peraturan perundang-undangan keuangan pemerintah diatur oleh Undang-Undang Dasar 1945, Undang-Undang (UU), Keputusan Presiden (Keppres), dan peraturan pelaksanaan lainnya.⁸⁶ Akuntabilitas tidak bisa bekerja secara efektif tanpa transparansi dan aturan hukum yang jelas. Sehubungan dengan hal itu, diperlukan mekanisme dan aturan yang jelas untuk membangun akuntabilitas.

Sistem hukum yang berlaku pada suatu negara tergantung pada sistem hukum yang dipilih, apakah negara itu menganut hukum perdata atau hukum adat. Sebab adanya hukum perdata, semua aktivitas, termasuk aturan akuntansi yang diabadikan dalam undang-undang, dilandaskan pada undang-undang dan aturan ini cenderung sangat terstruktur dan prosedural.⁸⁷ Di lain sisi, semua aktivitas *common law* dilandaskan pada kesepakatan politik yang dirumuskan berlandaskan kasus per kasus. Sistem ini memberikan kebebasan pada instansi pemerintah untuk memakai standar yang penting untuk penerimaan publik.⁸⁸

⁸⁴ Sammy Ferrijana, Basseng, and Triatmojo Sejati, "Modul Wawasan Kebangsaan Dan Nilai-Nilai Dasar Bela Negara," 2015, 77.

⁸⁵ Rita Angraini et al., "Meningkatkan Kesadaran Hukum Melalui Pembelajaran Ilmu Hukum Di Perguruan Tinggi," *Journal of Civic Education* 1, no. 3 (2018): 297–308, <https://doi.org/10.24036/jce.v1i3.249>.

⁸⁶ Dariana Dariana and Annisa Meidyaroza Harrie, "Pengaruh Penerapan Akuntabilitas Keuangan, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Kompetensi Aparatur Pemerintah Dan Ketaatan Peraturan Perundangan Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah (Good Governance) Pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Bengkalis," *JAS (Jurnal Akuntansi Syariah)* 4, no. 1 (2020): 124–39, <https://doi.org/10.46367/jas.v4i1.224>.

⁸⁷ Fajar Nurhardianto, "Sistem Hukum Dan Posisi Hukum Indonesia," *Nucl. Phys.* 13, no. 1 (1959): 104–16.

⁸⁸ R. Adri Satriawan Sumiati, Desmiyawati, "Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah (SAPD), Akuntabilitas Keuangan, Ketaatan Pada Peraturan

Sistem hukum yang dianut dalam sistem akuntansi sektor publik ialah sistem *civil law*, dimana tiap-tiap aturan yang berhubungan dengan akuntansi sektor publik yang dimuat dalam wujud peraturan perundang-undangan.⁸⁹ Laporan keuangan harus disusun dengan memenuhi persyaratan minimum yang ditentukan dalam standar akuntansi pemerintahan.⁹⁰ Hal ini disebabkan oleh sebab standar akuntansi memuat prinsip-prinsip yang menunjang penyajian informasi keuangan pemerintah yang relevan, handal, dapat dibandingkan dan dipahami.⁹¹

B. Penelitian Terdahulu

1. Studi yang dijalankan oleh Amiruddin Gani dalam jurnal *Ekonomika* Vol. 13 No. 2 yang berjudul Pengukuran Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi Terhadap Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) Daerah Kabupaten Ogan Komiring Ulu dengan memakai Variabel Dependen: Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dan Variabel Independen: Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan. Penelitian itu memakai metode analisis kuantitatif dengan metode dengan memakai alat analisis regresi linear berganda. Hasil dari studi ini mengindikasikan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dipengaruhi oleh kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian akuntansi.⁹²
2. Studi yang dijalankan oleh Aflu Hidayatullah & Irine Herdjiono yang berjudul Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja SKPD di Merauke. Penelitian itu memakai metode analisis regresi linear berganda. Hasil studi yang memakai pengujian persial mengindikasikan bahwa akuntabilitas

Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah (AKIP) (Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Siak)” 21, no. 1 (2020): 1–9, <http://journal.um-surabaya.ac.id/index.php/JKM/article/view/2203>.

⁸⁹ Muhammad Eriton, “Sistem Civil Law,” *Jisip UnJa*, April 2021, <https://eriton.staff.unja.ac.id>.

⁹⁰ Depdiknas RI, *Peraturan Mendiknes Nomor 22 Tahun 2006 Tentang Standar Isi* (Jakarta, 2006).

⁹¹ Novia Lewerissa and Nur Handayani, “Pengaruh Good Governance, Audit Kinerja, Dan Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Opd Kota Surabaya),” *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi* 7, no. 10 (2018): 1–17, <http://jurnalmahasiswa.stiesia.ac.id/index.php/jira/article/view/1201>.

⁹² Amiruddin Gani, “Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi Terhadap Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Lakip) Daerah Kabupaten Ogan Komering Ulu,” *Jurnal Ekonomika* 13, no. 2 (2020): 104–16.

- kinerja instansi secara signifikan dipengaruhi oleh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian keuangan dan sistem pelaporan, dan pengujian di Merauke memperlihatkan pengaruh positif yang signifikan pada akuntabilitas kinerja instansi.⁹³
3. Studi yang dijalankan oleh Safaruddin dan Sutriana Basri yang berjudul Pengaruh Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Publik pada Instansi Pemerintah (Studi Pada Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Kediri). Penelitian itu memakai regresi linier sederhana. Hasil dari studi ini ialah akuntabilitas publik pada BPKAD Kota Kendari secara signifikan dipengaruhi oleh implementasi anggaran berbasis kinerja.⁹⁴
 4. Studi yang dijalankan oleh Indriani Yulia Friska yang berjudul Pengaruh Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Jambi). Penelitian itu memakai analisis regresi linear berganda dan *moderate Regression Analisis* (MRA). Hasil studi ini mengindikasikan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara simultan dipengaruhi oleh perencanaan, pelaksanaan, pelaporan anggaran dan evaluasi kinerja, tetapi dalam sejumlah kasus hanya parameter pelaksanaan dan pelaporan yang berdampak positif. Di lain sisi, keterlibatan keinstansian, hanya bisa memoderasi pelaksanaan anggaran.⁹⁵
 5. Studi yang dijalankan oleh Husnul Mubaraq yang berjudul Pengaruh Ketaatan pada Perundang-undangan, Pemanfaatan Teknologo Informasi dan Kompetensi Aparatur Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris pada Instansi Pemerintah Daerah di Kota Bukittinggi). Studi ini memakai analisis regresi berganda. Hasil dari studi ini ialah akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Kota Bukittinggi secara positif dan signifikan dipengaruhi oleh ketaatan pada

⁹³ Irine Herdjiono Afilu Hidayattullah, "Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja," *Jurnal Akuntansi Terapan Dan Bisnis* 2, no. 2 (2022): 92–100, <https://doi.org/10.25047/asersi.v2i2.3573>.

⁹⁴ Safaruddin dan Sutriana Basri, "Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Publik Pada Instansi Pemerintah (Studi Pada Badan Pengelola Keuangan Dan Aset Daerah Kota Kediri)," no. 58 (2016): 1–23.

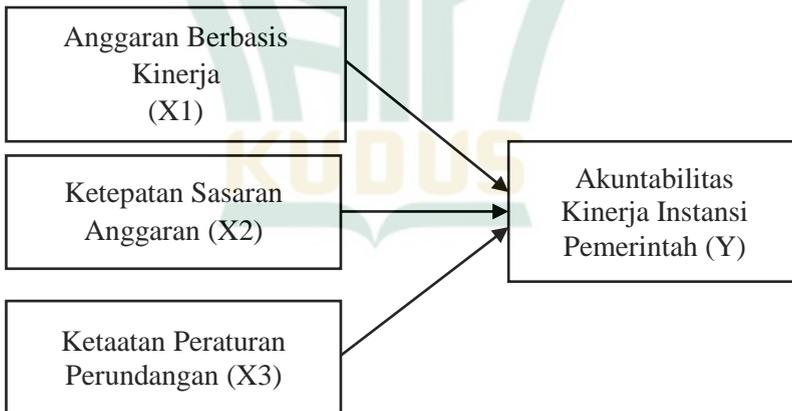
⁹⁵ Indriani Yulia Friska, "Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Jambi)" 21, no. 1 (2020): 1–9, <http://journal.um-surabaya.ac.id/index.php/JKM/article/view/2203>.

peraturan perundang-undangan, akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Kota Bukittinggi tidak dipengaruhi oleh pemanfaatan teknologi informasi tidak, akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Kota Bukittinggi secara signifikan dipengaruhi oleh kompetensi aparatur pemerintah.⁹⁶

6. Studi yang dijalankan oleh Agnestasia Laura Lumenta, Jenny Morasa dan Lidia Marwikere yang berjudul Pengaruh Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah dan Ketaatan Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Kabupaten Minahasa Selatan). Studi ini memakai analisis regresi linear berganda. Hasil dari studi ini ialah sistem akuntansi Pemerintah Daerah secara parsial memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan secara simultan sistem akuntabilitas pemerintah daerah dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Kota Bukittinggi tidak dipengaruhi oleh ketaatan peraturan perundang-undangan.⁹⁷

C. Kerangka Berpikir

Kerangka pemikiran atau model penelitian bisa dibuat dengan Anggaran Berbasis Kinerja sebagai (X1), sebagai Ketepatan Sasaran Anggaran(X2) dan Ketaatan pada Peraturan Perundang-undangan sebagai (X3) yang berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah sebagai (Y)



⁹⁶ Husnul Mubaraq, “Pengaruh Ketaatan Pada Perundang-Undangan, Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Kompetensi Aparatur Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Empiris Pada Instansi Pemerintah Daerah Di Kota Bukittinggi),” *Jurnal Akuntansi* 5, no. 2 (2017).

⁹⁷ Lumenta, Morasa, and Mawikere, “Pengaruh Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah Dan Ketaatan Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Kabupaten Minahasa Selatan).”

D. Hipotesis

1. Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Studi yang dijalankan oleh Desiana mengindikasikan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara positif dan signifikan dipengaruhi oleh kinerja berbasis anggaran dan kejelasan tujuan anggaran.⁹⁸ Berlandaskan fakta yang terkait, Wibisono dengan penelitiannya pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menarik suatu simpulan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara positif dan signifikan dipengaruhi oleh kinerja berbasis anggaran.⁹⁹

H₁ : Ada pengaruh positif anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2. Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Studi yang dijalankan oleh Anjarwati berpendapat bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dipengaruhi oleh kejelasan sasaran anggaran dan sistem pelaporan.¹⁰⁰ Berlandaskan fakta yang terkait, Netty dengan penelitiannya perihal pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah kota Jambi menarik suatu simpulan bahwa akuntabilitas kinerja instansi Pemerintah Di Kota Jambi secara signifikan dipengaruhi oleh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan.¹⁰¹

H₂ : Ada pengaruh positif kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

⁹⁸ Nur Desiana Wardani, "Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Lembaga Penjaminan Mutu Pendidikan (Lpmp) Provinsi Lampung."

⁹⁹ Seto Wibisono, "Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah," *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi* 5, no. 9 (2017): 1–22.

¹⁰⁰ Mei Anjarwati, "Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi," *Jurnal Akuntansi Dan Investasi* 13, no. 1 (2012): 15–27.

¹⁰¹ Netty Herawaty, "PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN, PENGENDALIAN AKUNTANSI, DAN SISTEM PELAPORAN TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DAERAH KOTA JAMBI" 13, no. 1975 (2011): 31–36, https://www.academia.edu/download/50159009/Netty_Herawaty.pdf.

3. Ketaatan Pada Peraturan Perundang-undangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Penelitian yang dijalankan oleh Putri berpendapat bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah secara signifikan dipengaruhi oleh kompetensi aparatur pemerintah daerah, implementasi akuntabilitas keuangan dan ketaatan pada perundangan.¹⁰² Berlandaskan fakta yang terkait, Rinta dengan penelitiannya perihal pengaruh persepsi pelaksanaan sensus pajak nasional dan kesadaran perpajakan terhadap ketaatan wajib pajak dilingkungan kantor wilayah direktorat jendral pajak daerah istimewa Yogyakarta menarik suatu simpulan bahwa ketaatan wajib pajak dipengaruhi oleh persepsi pelaksanaan sensus pajak nasional dan kesadaran perpajakan dalam menjalankan sensus pajak. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi kesadaran wajib pajak dalam menjalankan pemeriksaan pajak nasional dan semakin tinggi kesadaran wajib pajak maka tingkat ketaatan wajib pajak juga semakin tinggi.¹⁰³ Berlandaskan uraian itu, maka bisa dirumuskan hipotesis:

H₃ : Ada pengaruh positif ketaatan pada peraturan perundang-undangan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

¹⁰² Egrinaen Mauliziska Nugraheni Putri, "PENGARUH KOMPETENSI APARATUR PEMERINTAH DAERAH, PENERAPAN AKUNTABILITAS KEUANGAN, PEMANFAATAN TEKNOLOGI INFORMASI, DAN KETAATAN PADA PERATURAN PERUNDANGAN TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH (AKIP)" 4, no. 1 (2013): 294–308.

¹⁰³ Rinta Mulia Dewinta and Muchamad Syafruddin, "Rinta Mulia Dewinta, Muchamad Syafruddin 1 Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika Dan Bisnis Universitas Diponegoro," *Diponegoro Journal of Accounting* 1, no. 2 (2012): 1–9.