

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pengendalian anggaran di tingkat daerah merupakan unsur kritikal dalam pencapaian tujuan pembangunan dan kesejahteraan masyarakat. Sebagai instrumen untuk memastikan bahwa anggaran digunakan sesuai dengan kebutuhan daerah, pengendalian anggaran yang efektif mendukung tercapainya sasaran pengembangan wilayah dan optimalisasi pelayanan umum. Di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), efektivitas dalam mengendalikan anggaran merupakan kunci keberhasilan pemerintahan daerah, karena SKPD bertanggung jawab atas pelaksanaan kegiatan yang langsung berkaitan dengan kebutuhan masyarakat. Pengendalian anggaran yang efektif memastikan bahwa dana yang dialokasikan benar-benar berkontribusi pada peningkatan kualitas hidup masyarakat dan pembangunan. Ketika pengendalian anggaran berfungsi dengan baik, ia dapat meningkatkan kinerja pemerintahan, utamanya di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), dengan memastikan bahwa rencana strategis direalisasikan dengan tepat. Sebaliknya, ketidakefektifan dalam pengendalian anggaran dapat menyebabkan pemborosan, inefisiensi, dan bahkan potensi terjadinya *fraud*. Contohnya, kasus-kasus korupsi di Kabupaten Kepulauan Selayar seperti Desa Bonea, Desa Lamantu, dan kasus korupsi dana desa lainnya menunjukkan betapa pentingnya pengendalian anggaran yang efektif untuk mencegah penyimpangan dan korupsi.

Kinerja pemerintahan, khususnya di tingkat SKPD, sangat bergantung gaimana anggaran dikendalikan secara efektif. Ketika pengendalian tidak berjalan dengan baik, dampaknya adalah terjadinya pemborosan



anggaran yang berpotensi menghambat tercapainya program-program pembangunan. Kelemahan dalam pengendalian anggaran juga menyebabkan inefisiensi, di mana dana yang seharusnya dialokasikan untuk kepentingan masyarakat malah tidak mencapai sasaran. Lebih jauh, lemahnya pengendalian anggaran membuka celah bagi terjadinya *fraud* atau penyelewengan dana, yang tidak hanya merugikan pemerintah tetapi juga menurunkan kepercayaan masyarakat terhadap transparansi dan akuntabilitas pemerintah daerah. Kasus-kasus korupsi yang terjadi di Kabupaten Kepulauan Selayar, seperti kasus penyimpangan penggunaan anggaran di Desa Bonea dan Desa Lamantu, menunjukkan bahwa ketidakefektifan pengendalian anggaran dapat menyebabkan kerugian negara yang signifikan. Dalam kasus Desa Bonea, Kejaksaan Negeri Kepulauan Selayar berhasil menyelamatkan kerugian keuangan negara sebesar Rp357.722.613,32 akibat dugaan korupsi. Selain itu, dalam kasus Desa Lamantu, dugaan kerugian negara mencapai Rp1,228 miliar akibat pengelolaan Alokasi Dana Desa (ADD) dan Dana Desa (DD) yang tidak tepat. Hal ini sesuai dengan studi Agustin (2019), yang menemukan bahwa kekurangan pengendalian anggaran berpengaruh langsung pada kualitas pelayanan publik yang buruk dan efektivitas program di tingkat daerah.

Studi mengenai efektivitas pengendalian anggaran di berbagai daerah di Indonesia mengungkapkan bahwa ketidakefektifan pengendalian anggaran sering kali disebabkan oleh kurangnya pengawasan dan ketidakmampuan dalam menerapkan sistem pengendalian yang baik. Beberapa kasus di Kabupaten Kepulauan Selayar menunjukkan adanya ketidaksesuaian dalam pengelolaan anggaran yang mengakibatkan ketidakefektifan dalam pelaksanaan program



...unan. Kasus-kasus ini memperlihatkan bahwa masih terdapat masalah sistem pengelolaan anggaran di SKPD, yang sering kali berkaitan dengan ...isan sumber daya dan kurangnya pengawasan. Dalam studinya

Cangiano et al. (2013) juga menegaskan bahwa pengawasan fungsional yang lemah akan menyebabkan anggaran tidak tepat sasaran, sehingga efektivitas dalam penggunaan dana publik sulit tercapai.

Akuntabilitas merupakan prinsip yang sangat penting dalam pengelolaan keuangan daerah, karena mencerminkan tanggung jawab pemerintah dalam mengelola dana publik secara transparan dan tepat guna. Sebagai komponen mendasar dalam tata kelola keuangan yang baik, akuntabilitas memungkinkan pemerintah daerah untuk membangun kepercayaan masyarakat terhadap pelaksanaan anggaran dan kebijakan yang diambil. Dalam konteks pemerintahan daerah, akuntabilitas bukan hanya mengenai pelaporan penggunaan anggaran tetapi juga mencakup aspek transparansi, keterbukaan, dan kepatuhan terhadap peraturan yang ada. Sebagai faktor moderasi dalam pengelolaan keuangan daerah, akuntabilitas diharapkan dapat memperkuat hubungan antara sistem pengendalian internal dan pengawasan fungsional mengenai seberapa efektif pengendalian anggaran.

Sebagai prinsip dasar tata kelola keuangan, akuntabilitas membantu memastikan bahwa setiap proses dalam pengelolaan anggaran berjalan sesuai dengan tujuan, yaitu untuk memaksimalkan kesejahteraan masyarakat. Di pemerintahan daerah, akuntabilitas berperan dalam menjaga integritas sistem pengendalian internal, serta mendukung fungsi pengawasan yang dilakukan secara berkelanjutan. Penelitian oleh Fahisa & Afriyenti (2023) menunjukkan bahwa akuntabilitas yang tinggi di instansi pemerintah daerah berkaitan erat dengan efektivitas dalam pengendalian anggaran, di mana instansi yang mampu mempertanggungjawabkan pengelolannya cenderung lebih efisien dan

encapai tujuan program dengan lebih optimal. Hasil penelitian ini kasikan bahwa tanpa akuntabilitas yang memadai, meskipun sistem



pengendalian internal dan pengawasan fungsional diterapkan, risiko ketidakefektifan dalam pengelolaan anggaran tetap tinggi.

Akuntabilitas berperan penting dalam memperkuat hubungan antara sistem pengendalian internal dan pengawasan fungsional terhadap efektivitas pengendalian anggaran. Akuntabilitas yang menjadi dasar dari pengendalian internal yang didukung oleh pengawasan fungsional yang baik, ini menjadikan pengelolaan anggaran tidak hanya prosedural tetapi juga bertanggung jawab secara moral dan hukum. Studi oleh Bovens et al. (2014) mendukung hal ini dengan menunjukkan bahwa penerapan akuntabilitas yang baik di pemerintah daerah memperkuat implementasi sistem pengendalian internal dan pengawasan sehingga setiap pelanggaran atau penyimpangan dalam anggaran dapat diidentifikasi dan diperbaiki dengan cepat. Selain itu, akuntabilitas meningkatkan kesadaran individu dalam organisasi terhadap pentingnya pelaporan dan penggunaan anggaran yang transparan, sehingga anggaran lebih mungkin digunakan secara efisien dan tepat sasaran.

Contoh nyata pentingnya akuntabilitas terlihat pada beberapa daerah yang berhasil meningkatkan efektivitas anggaran mereka melalui tata kelola yang transparan dan bertanggung jawab. Di salah satu studi kasus pemerintahan daerah yang diterbitkan oleh John L. (2018), tingkat akuntabilitas yang tinggi dalam pengelolaan anggaran menunjukkan hasil positif pada pengendalian anggaran yang lebih efektif dan minim penyelewengan. Penerapan akuntabilitas yang baik di semua tingkatan pemerintahan membantu meningkatkan pengawasan anggaran, mengurangi risiko inefisiensi, dan lebih maksimal dalam memanfaatkan dana untuk program-program yang bermanfaat langsung bagi masyarakat. Kasus



perlihatkan bahwa dengan memperkuat akuntabilitas, sistem pengendalian internal dan pengawasan fungsional dapat berjalan lebih optimal sehingga menjaga efektivitas anggaran.

Teori agensi memberikan kerangka konseptual yang relevan untuk memahami hubungan antara pemerintah sebagai agen dan masyarakat sebagai prinsipal dalam pengelolaan anggaran daerah. Dalam hubungan ini, masyarakat mempercayakan pemerintah untuk mengelola sumber daya keuangan daerah secara efisien dan akuntabel. Namun, karena adanya potensi konflik kepentingan dan asimetri informasi, diperlukan suatu mekanisme pengendalian yang efektif guna memastikan bahwa agen (pemerintah) bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal (masyarakat). Salah satu mekanisme pengendalian yang penting dalam konteks ini adalah Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP).

SPIP, sebagaimana didefinisikan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, merupakan sistem yang dirancang untuk memastikan bahwa pelaksanaan tugas dan tanggung jawab pemerintah dilakukan secara efektif, efisien, transparan, dan akuntabel. Dalam perspektif teori agensi, SPIP berfungsi sebagai alat untuk mengurangi ketimpangan informasi antara masyarakat dan pemerintah. Dengan adanya SPIP, diharapkan pengelolaan anggaran daerah menjadi lebih terkendali, mencegah penyalahgunaan wewenang, serta meningkatkan akuntabilitas pemerintah kepada masyarakat. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa penerapan SPIP yang efektif dapat meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran. Sama halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Septariani & Asoka (2020) menyatakan bahwa implementasi sistem pengendalian internal yang baik meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan anggaran daerah serta mengurangi kemungkinan penipuan. Sementara itu, penelitian oleh Tambing (2022) di Kabupaten Toraja Utara menemukan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah memiliki



signifikan terhadap efektivitas pengelolaan anggaran daerah.

Selain SPIP, pengawasan fungsional juga berperan penting dalam pengelolaan anggaran daerah. Dalam teori agensi, pengawasan fungsional

berfungsi sebagai mekanisme eksternal yang membantu mengontrol perilaku agen agar tetap sesuai dengan kepentingan prinsipal. Pengawasan ini dilakukan oleh instansi tertentu yang memiliki tugas pemantauan secara formal dalam struktur organisasi pemerintah, seperti Inspektorat Daerah, BPKP, atau lembaga audit lainnya (Halim & Damayanti, 2007). Fungsi utama dari pengawasan fungsional adalah untuk memantau dan mengevaluasi proses pengelolaan anggaran, memastikan kepatuhan terhadap kebijakan, serta menilai efektivitas dan efisiensi penggunaan anggaran. Dengan adanya pengawasan fungsional yang kuat, risiko penyalahgunaan anggaran dapat ditekan, sehingga meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah.

Dalam perspektif teori kontinjensi, efektivitas pengawasan fungsional sangat bergantung pada konteks organisasi, termasuk struktur, skala kegiatan, kompleksitas anggaran, dan kapasitas sumber daya manusia. Struktur dan mekanisme pengawasan harus fleksibel dan adaptif terhadap kebutuhan organisasi agar dapat berjalan secara optimal. Jika pengawasan dilakukan secara kaku tanpa mempertimbangkan kondisi spesifik organisasi, maka efektivitas kontrol anggaran justru dapat berkurang. (Halim & Damayanti, 2007) menyatakan bahwa pengawasan yang sistematis dan berkelanjutan akan memaksa setiap SKPD untuk lebih berhati-hati dalam mengelola anggaran, sehingga meminimalisir risiko penyalahgunaan anggaran. Namun, dalam praktiknya, terdapat berbagai kendala dalam penerapan pengawasan fungsional, seperti keterbatasan tenaga ahli atau auditor yang kompeten serta tumpang tindih fungsi pengawasan yang menyebabkan kurangnya koordinasi antar lembaga.

Penelitian sebelumnya mengungkapkan bahwa pengawasan fungsional peran penting dalam meningkatkan akuntabilitas dan transparansi an anggaran daerah. Mahfiza (2016) dalam penelitiannya di Inspektorat Gorontalo menemukan bahwa pengawasan fungsional yang mencakup



pemeriksaan, pengujian, penyelidikan, dan pengukuran berkontribusi sebesar 73,9% terhadap peningkatan perencanaan anggaran daerah. Selain itu, penelitian oleh Tambing (2022) di SKPD Kabupaten Toraja Utara juga menunjukkan bahwa pengawasan fungsional memiliki pengaruh signifikan terhadap efektivitas perencanaan anggaran daerah.

Dengan demikian, baik SPIP maupun pengawasan fungsional memainkan peran penting dalam mendukung efektivitas pengendalian anggaran daerah. SPIP berfungsi sebagai mekanisme internal yang membantu memastikan efisiensi dan akuntabilitas pengelolaan anggaran, sementara pengawasan fungsional bertindak sebagai mekanisme eksternal yang memastikan bahwa agen bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal. Kombinasi keduanya dapat menciptakan tata kelola anggaran yang lebih baik, meningkatkan transparansi, dan mengurangi risiko penyimpangan dalam penggunaan anggaran daerah.

Sistem Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Kepulauan Selayar merupakan entitas penting dalam pengelolaan anggaran dan keuangan daerah. Dengan karakteristik geografis yang terdiri dari banyak pulau, SKPD di Selayar dihadapkan pada tantangan dalam pengelolaan sumber daya yang efisien dan transparan. Untuk mendorong pertumbuhan daerah dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat, pengelolaan anggaran yang baik sangat penting. Studi sebelumnya menunjukkan bahwa pengendalian internal yang baik dapat menurunkan risiko kesalahan dalam pengelolaan anggaran, seperti yang disebutkan oleh Farida et al. (2021) mendukung pentingnya sistem akuntansi dan pengawasan untuk mencegah penyalahgunaan dana desa. Oleh karena itu, pemahaman masyarakat terhadap laporan keuangan menjadi sangat penting

endorong akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan anggaran



Kondisi anggaran dan pengelolaan keuangan Kabupaten Kepulauan Selayar terpengaruh oleh isu korupsi, seperti kasus dana desa di Desa Lamantu. Kasus ini menunjukkan pentingnya memperkuat sistem pengendalian internal dan pengawasan fungsional agar pengendalian anggaran daerah efektif. Studi yang dilakukan oleh Dewi & Julianto (2020) menemukan bahwa menggunakan sistem informasi keuangan yang efektif dapat membuat pengelola dana desa lebih akuntabel. Memilih SKPD Selayar sebagai subjek penelitian ini sangat relevan, mengingat tantangan yang dihadapi dalam pengelolaan keuangan daerah dan pentingnya akuntabilitas sebagai variabel moderasi dalam meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran.

Perumusan masalah penelitian ini menitikberatkan pada bagaimana sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP) dan pengawasan fungsional memengaruhi efektivitas pengendalian anggaran daerah, dengan akuntabilitas sebagai variabel moderasi. SPIP diharapkan dapat meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran dengan memberikan kerangka kerja yang jelas untuk pengelolaan keuangan yang transparan dan akuntabel. Studi oleh Mardiasmo (2018) menunjukkan bahwa penerapan SPIP yang baik dapat mengurangi risiko penyimpangan dalam pengelolaan anggaran. Selain itu, pengawasan fungsional yang efektif juga berperan penting dalam memastikan bahwa penggunaan anggaran sesuai dengan peruntukannya, sebagaimana diungkapkan oleh Binawati & Badriyah (2022) yang menekankan pentingnya pengawasan dalam meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Meskipun banyak penelitian telah membahas hubungan antara SPIP, pengawasan fungsional, dan efektivitas pengendalian anggaran, masih terdapat am literatur yang perlu diidentifikasi. Sebagian besar penelitian nya belum secara spesifik mengkaji peran akuntabilitas sebagai variabel dalam konteks pengendalian anggaran daerah. Penelitian oleh Imawan



et al. (2019) menunjukkan bahwa akuntabilitas memiliki pengaruh terhadap kepercayaan publik dalam perencanaan keuangan, namun belum ada penelitian yang mengaitkan akuntabilitas secara langsung dengan interaksi antara SPIP dan pengawasan fungsional dalam meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran. Dengan demikian, tujuan penelitian ini adalah untuk mengatasi keterbatasan tersebut dengan menganalisis peran akuntabilitas dalam memoderasi hubungan antara SPIP dan pengawasan fungsional terhadap efektivitas pengendalian anggaran di SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar.

Urgensi penelitian ini terletak pada kebutuhan untuk memahami dan meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran di sektor pemerintahan daerah, khususnya di SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar. Diharapkan bahwa penelitian ini akan membantu mengembangkan teori pengendalian internal dan pengawasan fungsional serta memperkaya penelitian yang ada tentang akuntabilitas dalam perencanaan anggaran daerah. Mardiasmo (2018) dalam bukunya Akuntansi Sektor Publik menyatakan bahwa meningkatkan pengendalian internal dapat mengurangi kemungkinan penyimpangan anggaran. Dengan demikian, penelitian ini berupaya untuk mengisi kekosongan dalam pemahaman tentang bagaimana SPIP dan pengawasan fungsional dapat saling berinteraksi untuk meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran.

Dalam sejumlah penelitian terdahulu, seperti Tambing, (2022) banyak yang lebih memfokuskan hanya pada peranan sistem pengendalian internal atau pengawasan fungsional secara terpisah. Sedikit sekali yang menambahkan peran moderasi akuntabilitas dalam kerangka yang sama. Oleh karena itu, penelitian ini menawarkan perspektif baru dengan mengeksplorasi interaksi antara sistem



aliansi internal, pengawasan fungsional, dan akuntabilitas secara simultan untuk meningkatkan konteks efektivitas pengendalian anggaran daerah. Selain itu, penelitian Tambing (2022) memasukkan variabel Sumber Daya Manusia (SDM) dalam

analisisnya, tetapi variabel ini tidak dimasukkan dalam penelitian ini karena fokus utama penelitian adalah pada aspek sistematis dan struktural dalam pengendalian anggaran daerah. SDM tentu memiliki peran dalam pengelolaan anggaran, namun penelitian ini lebih menitikberatkan pada mekanisme kontrol dan transparansi dalam tata kelola keuangan daerah yang dapat diukur melalui sistem pengendalian internal dan pengawasan fungsional, dengan akuntabilitas sebagai faktor moderasi. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi substansial dalam meningkatkan sistem pengelolaan keuangan daerah serta memberikan rekomendasi strategis bagi pihak terkait untuk meningkatkan tata kelola keuangan publik Kabupaten Kepulauan Selayar.

Berdasarkan latar belakang di atas, peneliti tertarik melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dan Pengawasan Fungsional Terhadap Efektivitas Anggaran Daerah Dengan Akuntabilitas Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar)”**.

1.2 Rumusan Masalah

Berikut rumusan masalah penelitian berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas.

1. Apakah pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) terhadap efektivitas pengendalian anggaran daerah di SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar?
2. Apakah pengaruh pengawasan fungsional terhadap efektivitas pengendalian anggaran daerah di SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar?
3. Apakah akuntabilitas memperkuat hubungan antara Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) dan efektivitas pengendalian anggaran daerah SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar?



4. Apakah akuntabilitas memperkuat hubungan antara pengawasan fungsional dan efektivitas pengendalian anggaran daerah di SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk.

1. Mengetahui pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) terhadap efektivitas pengendalian anggaran daerah di SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar.
2. Mengetahui pengaruh pengawasan fungsional terhadap efektivitas pengendalian anggaran daerah di SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar.
3. Menganalisis apakah akuntabilitas memperkuat hubungan antara Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) dan efektivitas pengendalian anggaran daerah di SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar.
4. Menganalisis apakah akuntabilitas memperkuat hubungan antara pengawasan fungsional dan efektivitas pengendalian anggaran daerah di SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar.

1.4 Kegunaan Penelitian

Penelitian ini bertujuan memberikan manfaat pada bidang ilmu yang sedang diteliti. Kegunaan dari penelitian ini dapat dijelaskan sebagai berikut.

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat membantu dalam pengembangan teori tentang pengendalian anggaran daerah, terutama dalam hubungannya dengan sistem pengendalian internal pemerintah dan pengawasan fungsional. Dengan ini,

ini bisa jadi acuan bagi peneliti lain dalam mengembangkan teori-teori keefektifan pengendalian anggaran daerah. Selain itu, penelitian ini dapat memperkuat pemahaman tentang peran akuntabilitas sebagai



variabel moderasi dalam hubungan antara sistem pengendalian internal pemerintah, pengawasan fungsional, dan efektivitas pengendalian anggaran daerah.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Tujuan penelitian ini adalah memberikan masukan berharga kepada SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar untuk meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran daerah. Dengan memahami bagaimana sistem pengendalian internal pemerintah dan pengawasan fungsional serta akuntabilitas sebagai variabel moderasi mempengaruhi pengendalian anggaran daerah, diharapkan para pihak terkait dapat meningkatkan kualitas dan efektivitas pengelolaan anggaran daerah. Selain itu, penelitian ini juga diharapkan dapat membantu pemerintah daerah lain dalam meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran dengan mengkaji faktor-faktor yang telah diteliti.



BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori

2.1.1 Teori Agensi (*Agency Theory*)

Jensen & Meckling (1976) menyatakan dalam Teori Agensi bahwa pemerintah (*agent*) memiliki kewajiban untuk memberi tahu publik (*principal*) tentang kegiatan yang mereka lakukan. Negara demokrasi saat ini bergantung pada hubungan antara *principal* dan *agent*, sehingga konsep teori keagenan dapat diterapkan dalam organisasi publik (Lane, 2000). Menurut Moe (1984), teori keagenan dapat digunakan untuk memahami ekonomi organisasi sektor publik. Bergman & Lane (1990) juga menekankan pentingnya hubungan *principal* dan *agent* dalam menganalisis kebijakan pemerintah. Proses pengembangan dan pelaksanaan kebijakan pemerintah sering kali melibatkan masalah-masalah yang berkaitan dengan asimetri informasi, tindakan yang tidak etis, dan seleksi yang tidak menguntungkan.

Keterlibatan masyarakat dalam pemerintahan demokratis tercermin melalui pengelolaan anggaran daerah. Dalam konteks ini, masyarakat Kabupaten Kepulauan Selayar berperan sebagai pihak utama (*principal*) yang memberikan kontribusi pajak untuk pendanaan daerah. Sementara itu, pemerintah daerah Kabupaten Kepulauan Selayar berperan sebagai pihak kedua (*agent*) yaitu pelaksana pengelolaan anggaran daerah.



Dalam penelitian ini, digunakan konsep teori agensi karena pengendalian internal dan pengawasan fungsional merupakan mekanisme utama untuk menyelesaikan tantangan keagenan yang muncul dalam hubungan antara masyarakat (*principal*) dan pemerintah daerah (*agent*). Pengendalian internal berfungsi sebagai prosedur untuk mengurangi biaya agensi yang timbul akibat adanya asimetri informasi serta memastikan bahwa aktivitas pemerintah daerah memberikan manfaat optimal bagi masyarakat (Muhunyo & Jagongo, 2018). Pemerintah Daerah sebagai *agent* bertanggung jawab atas pengelolaan anggaran yang diawasi oleh DPRD sebagai perwakilan *principal* guna mencegah penyelewengan atau pelanggaran prosedur yang berlaku. Selain itu, pengawasan fungsional dalam konteks teori agensi menjadi mekanisme penting dalam mengurangi konflik keagenan dengan memastikan bahwa pemerintah daerah menjalankan tugasnya sesuai dengan kepentingan masyarakat dan peraturan yang berlaku. Pengawasan ini dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional, baik internal maupun eksternal, guna meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan anggaran daerah. Hal ini sejalan dengan penelitian oleh Putra (2018) yang menemukan bahwa pengawasan fungsional berpengaruh signifikan terhadap kinerja pemerintah daerah, menunjukkan peran pentingnya dalam mengatasi masalah keagenan.

2.1.2 Teori Kontingensi

Lawrence dan Lorsch pertama kali mengajukan teori kontingensi pada era 1960-an yang kemudian diselenggarakan oleh Kazt dan Rosenzweig (Triyanto & Novitasari, 2019). Kecakapan pemimpin dengan situasi yang ada, dimana pemimpin harus mampu menyesuaikan diri dengan kondisi yang tepat merupakan inti teori kontingensi (Koniswara & Lestari, 2019). Fiedler mengemukakan dua teori kontingensi kepemimpinan yang terkenal, yang menekankan bahwa pemimpin dapat menyesuaikan diri dengan situasi bisnis agar



mencapai kesuksesan (Ghufron, 2020). Dalam teori ini, terdapat berbagai variabel yang terlibat, termasuk variabel *moderating* yang menyebabkan hubungan antara variabel independen dan dependen dapat diperkuat atau diperlemah.

Metode ini dapat memberikan data tentang karakteristik hubungan yang terdapat dalam kontribusi anggaran dengan performa yang tidak sesuai antara kondisi yang satu dengan kondisi yang lain. Menurut Sisaye (1998), teori kontingensi merupakan rancangan sistem kontrol yang bersifat kontingen terhadap konteks instansi di mana sistem pengendalian tersebut beroperasi. Brownell (1982) meninjau beberapa penelitian dan menemukan bahwa kondisi yang mempengaruhi memiliki pengaruh sebagai variabel moderasi terhadap hubungan antara variabel independen dan variabel dependen dapat dibagi menjadi empat variabel, yaitu budaya, organisasi, interpersonal, dan individu.

Menurut Govindarajan, (1986), untuk menyatukan hasil penelitian yang bertentangan, diperlukan pendekatan kontingensi dengan menilai faktor-faktor kondisional yang mungkin mempengaruhi keefektifan anggaran partisipatif. Oleh karena itu, dalam studi ini, peneliti menggunakan teori kontingensi sebagai teori pendukung ketika mengaitkan dampak pengawasan fungsional dengan efektivitas pengendalian anggaran.

2.1.3 Efektifitas Anggaran Daerah

Menurut Mardiasmo (2017), efektivitas dapat diukur dari terwujudnya hasil yang sesuai dengan tujuan yang telah disusun, sehingga suatu organisasi dianggap efektif ketika tujuan yang telah ditargetkan tercapai. Kinerja organisasi dapat dikendalikan dan dievaluasi melalui anggaran, yang mencerminkan perkiraan pendapatan dan pengeluaran pada periode mendatang (Bastian, 2017).



rena itu, kontrol terkait dengan anggaran menjadi penting untuk rmasi pelaksanaannya berjalan sesuai rencana dan tepat guna.

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 690.900-327 tahun 1996, efektivitas anggaran diklasifikasikan dalam lima kategori, yaitu jika realisasi mencapai 100% maka efektivitas anggaran sangat efektif, jika realisasi antara 90% – 100% maka efektivitas anggaran efektif, realisasi pada 80% – 90% cukup efektif, realisasi pada 60% – 80% kurang efektif, dan realisasi jika kurang dari 60% dianggap tidak efektif (Prasetyo & Nugraheni, 2020). Agar pengendalian anggaran semakin efektif, peran sistem pengendalian internal pemerintah dan pengawasan fungsional sangat penting. Efektivitas anggaran dievaluasi melalui kontrol anggaran untuk menilai tujuan yang ingin dicapai apakah telah tercapai atau belum (Biantoro & Retnani, 2019).

2.1.4 Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

2.1.4.1 Pengertian Sistem Pengendalian Internal

Pengendalian mencakup berbagai strategi, peraturan, dan mekanisme yang diterapkan oleh organisasi untuk melindungi asetnya, memastikan ketepatan dan keandalan data manajemen, serta mematuhi standar operasional manajemen. Pengendalian internal sering juga disebut sebagai sistem pengendalian internal, sistem pengawasan internal, atau struktur pengendalian internal.

Dalam buku *Accounting Information System* oleh Gelinas et al. (2012), yang mengutip dari COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*), pengendalian internal didefinisikan sebagai "... suatu proses yang dilaksanakan oleh dewan direksi, manajemen, dan seluruh staf suatu entitas untuk memberi jaminan yang wajar dalam pencapaian tujuan, yang mencakup efisiensi dan efektivitas operasional, keandalan pelaporan, serta ketaatan terhadap hukum dan regulasi yang berlaku".



asil audit yang dilakukan oleh pengawas fungsional, baik internal maupun , mengindikasikan bahwa pelaksanaan pengawasan melekat di lembaga

pemerintah masih kurang efektif. Hal ini terbukti dari adanya pelanggaran disiplin, kinerja yang belum optimal, penyalahgunaan kekuasaan, kebocoran dan pemborosan anggaran negara, serta pelayanan publik yang belum memadai. Oleh karena itu, diperlukan perbaikan pada sistem pengendalian internal di sektor pemerintahan.

2.1.4.2 Pengendalian Internal Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, sistem pengendalian internal adalah suatu mekanisme yang dilaksanakan secara berkelanjutan oleh pimpinan dan seluruh karyawan untuk memberikan jaminan yang cukup tentang tercapainya tujuan organisasi melalui operasional yang efisien dan efektif, keandalan laporan keuangan, perlindungan aset negara, dan kepatuhan terhadap peraturan dan hukum yang berlaku.

Menurut Bastian (2014) dalam bukunya *Audit Sektor Publik*, sistem pengendalian internal adalah suatu proses yang dilakukan oleh pihak eksekutif (seperti kepala daerah, pejabat instansi/dinas, dan seluruh staf) yang dirancang untuk memberikan jaminan yang cukup terhadap tercapainya tiga aspek utama, yaitu kondisi laporan keuangan, kepatuhan terhadap peraturan hukum, serta efektivitas dan efisiensi operasional.

Dari berbagai pengertian tersebut, dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal merupakan suatu proses yang dijalankan secara berkelanjutan oleh pimpinan, manajemen, dan seluruh staf dalam sebuah organisasi atau entitas. Tujuan utama dari sistem ini adalah untuk memberikan jaminan yang wajar terkait pencapaian tujuan organisasi, yang mencakup aspek penting seperti efisiensi dan efektivitas operasional, keandalan keuangan, perlindungan aset negara, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Dengan demikian, sistem pengendalian internal



berfungsi sebagai alat untuk memastikan bahwa organisasi beroperasi secara efektif, efisien, dan sesuai dengan peraturan yang ada, serta menjaga integritas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan dan aset.

2.1.4.3 Tujuan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Sebuah badan usaha didirikan dengan maksud tertentu yang ingin dicapai. Agar tujuan ini dapat tercapai, setiap bagian dalam badan usaha harus diberi motivasi dan diarahkan untuk bekerja sama dalam mencapai tujuan bersama tersebut. Langkah-langkah untuk memastikan tercapainya tujuan badan usaha ini disebut sebagai pengendalian.

Tujuan dari pengendalian internal pemerintah yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah adalah untuk memberikan kepastian yang memadai terkait dengan tercapainya efektivitas dan efisiensi dalam pelaksanaan tujuan pemerintahan negara, keandalan dalam pelaporan keuangan, perlindungan terhadap aset negara, serta kepatuhan terhadap peraturan dan perundang-undangan yang berlaku.

2.1.5 Pengawasan Fungsional

2.1.5.1 Pengertian Pengawasan Fungsional

Menurut Halim & Damayanti (2007), pengawasan dapat dibedakan menjadi 2 (dua) jenis berdasarkan metodenya, yaitu:

- a. Pengawasan langsung yang dilakukan oleh pimpinan atau atasan langsung di suatu instansi atau unit kerja dalam lingkungan pemerintahan daerah terhadap bawahannya.
- b. Pengawasan fungsional yang dilaksanakan oleh aparat pengawasan fungsional APBD, seperti BPKP, Itwilprop, dan Itwilkab/kota.

Menurut Pasal 1 Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005 tentang Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah,



menyatakan bahwa “Pengawasan terhadap penyelenggaraan pemerintahan daerah merupakan serangkaian kegiatan yang bertujuan untuk memastikan bahwa pemerintahan daerah dilaksanakan secara efisien dan efektif, sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan serta ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku”.

Menurut Nurcholis (2007), pengawasan fungsional pemerintah daerah merujuk pada pengawasan yang dilakukan secara fungsional terhadap pemerintahan daerah, baik oleh departemen sektoral maupun departemen yang bertugas mengurus pemerintahan umum, seperti departemen dalam negeri.

Berdasarkan pengertian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa pengawasan fungsional adalah kegiatan pengawasan yang dilaksanakan oleh lembaga atau aparat yang memiliki kewenangan dan tanggung jawab untuk memastikan penyelenggaraan pemerintahan berjalan sesuai dengan rencana, efisien, dan efektif. Pengawasan ini dilakukan baik oleh pimpinan langsung dalam instansi maupun oleh unit atau badan khusus, seperti BPKP dan Itwil, yang bertugas melakukan pemeriksaan, penilaian, dan evaluasi. Tujuan utamanya adalah memastikan kepatuhan terhadap peraturan dan menjaga integritas serta efisiensi dalam pelaksanaan tugas pemerintah daerah.

2.1.5.2 Tujuan Pengawasan Fungsional

Secara umum, tujuan dari pengawasan fungsional adalah untuk memastikan bahwa pemerintah daerah beroperasi sesuai dengan rencana serta ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, guna mewujudkan aparatur pemerintahan yang Bersih serta Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme. Sementara itu, tujuan spesifik menurut Halim (2000) adalah sebagai



mengevaluasi kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

- b. Menilai apakah kegiatan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku.
- c. Memastikan bahwa kegiatan dilaksanakan secara ekonomis, efisien, dan efektif.
- d. Mengidentifikasi adanya potensi kecurangan.

Dari definisi di atas dapat diambil kesimpulan bahwa tujuan pengawasan fungsional di instansi pemerintahan daerah adalah sebagai berikut.

- a. Memastikan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.
- b. Menjamin kegiatan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.
- c. Memastikan pelaksanaan kegiatan yang ekonomis, efisien, dan efektif.
- d. Mendeteksi dan mencegah kecurangan dalam operasional pemerintahan.

2.1.6 Akuntabilitas (*Accountability*)

Akuntabilitas (*Accountability*) adalah kewajiban untuk menjelaskan pengelolaan sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada suatu entitas dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan (Mardiasmo, 2018). Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, akuntabilitas mengacu pada tanggung jawab dalam mengelola sumber daya dan melaksanakan kebijakan yang diberikan kepada entitas pelapor untuk mencapai tujuan yang telah ditentukan.

Dalam konteks pemerintahan, akuntabilitas berlandaskan pada prinsip demokrasi yang mengakui bahwa kekuasaan tertinggi ada di tangan rakyat. Tata kelola pemerintahan yang baik merupakan faktor kunci dalam mewujudkan akuntabilitas. Setiap instansi pemerintah bertanggung jawab atas keberhasilan atau kegagalan dalam menjalankan kegiatan dan program yang bertujuan

di misi organisasi dengan cara yang terukur, sesuai dengan target kinerja yang ditetapkan, yang dilaporkan melalui laporan keuangan pemerintah berkala. Akuntabilitas dalam pemerintahan tidak akan diketahui publik



tanpa adanya pengungkapan informasi yang relevan dari pemerintah terkait semua hal yang berkaitan dengan kepentingan umum (Elkha & Wahidawati, 2020).

Akuntabilitas menjadi landasan bagi pelaporan keuangan pemerintah yang bertujuan untuk menyediakan informasi keuangan kepada masyarakat dan pemangku kepentingan lainnya, sehingga memungkinkan mereka menilai pertanggungjawaban pemerintah atas seluruh kegiatan yang dilaksanakan.

2.2 Tinjauan Empiris

Beberapa penelitian sebelumnya yang relevan dengan topik ini membahas tentang pengaruh penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) dan pengawasan fungsional dalam pengelolaan anggaran di sektor publik. Kajian-kajian tersebut memberikan gambaran yang jelas bahwa penerapan sistem pengendalian yang efektif dan pengawasan yang baik berkontribusi signifikan terhadap peningkatan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan anggaran pemerintah. Penelitian ini juga menyoroti pentingnya peran akuntabilitas sebagai variabel moderasi untuk memahami bagaimana akuntabilitas dapat memperkuat hubungan antara SPIP, pengawasan fungsional, dan efektivitas anggaran daerah, khususnya pada SKPD di Kabupaten Kepulauan Selayar.

Salah satu penelitian yang dilakukan oleh Tambing (2022) mengenai pengaruh SPIP, kompetensi sumber daya manusia, dan pengawasan fungsional terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah di SKPD Kabupaten Toraja Utara, menemukan bahwa sistem pengendalian internal, kompetensi SDM, dan pengawasan fungsional memiliki dampak positif terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah.

Penelitian oleh Nurfajriyati & Rivandi (2024) di Kantor Inspektorat Kota Sumatera Barat, menunjukkan bahwa meskipun sistem pengendalian tidak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pengelolaan keuangan, akuntabilitas berpengaruh positif terhadap hal tersebut. Begitu juga dengan



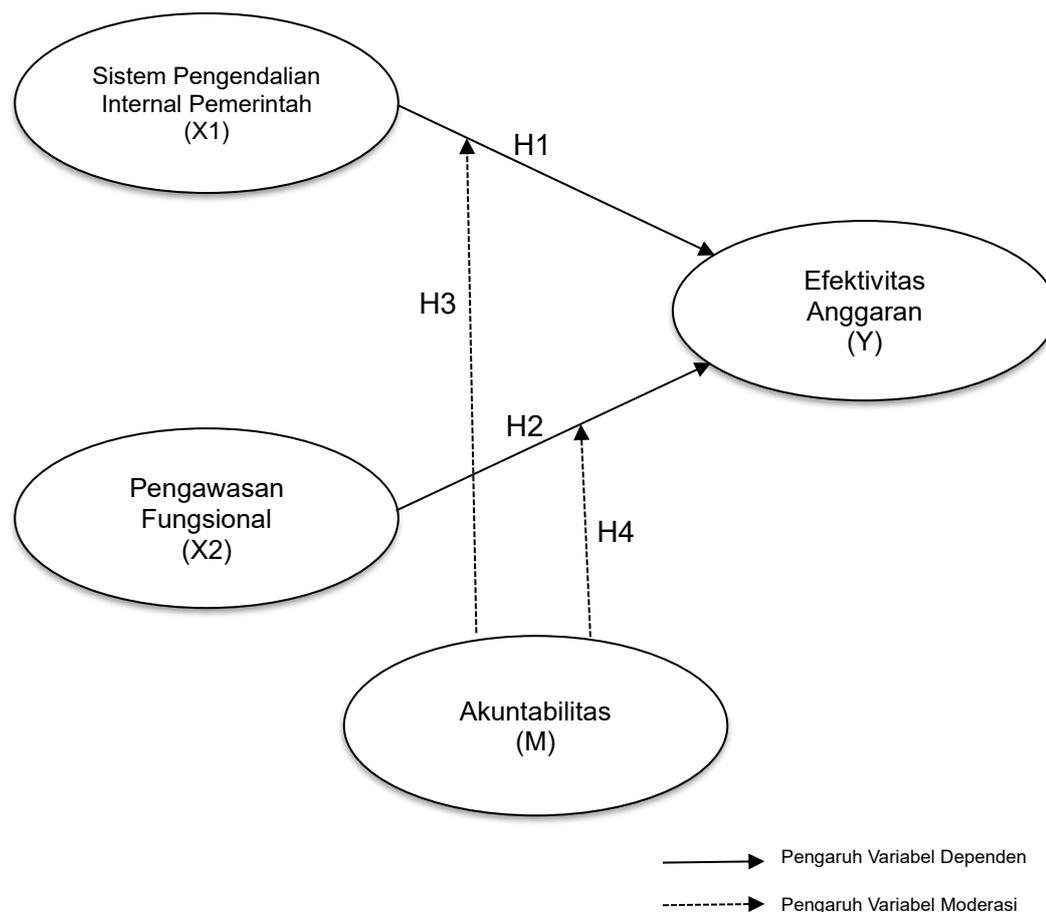
penelitian Septariani & Asoka (2020) yang menyelidiki pengaruh SPIP terhadap efektivitas pengelolaan keuangan di Kabupaten Musi Banyuasin, yang menemukan bahwa sistem pengendalian internal di daerah tersebut sudah cukup baik, serta pengelolaan keuangan daerah sudah efektif, dilihat dari berbagai indikator yang mendukungnya, seperti tanggung jawab, efisiensi, dan kejujuran dalam pengelolaan keuangan.

Wangi & Lasniroha (2023) juga melakukan penelitian mengenai penerapan anggaran berbasis kinerja di Pemerintah Daerah Bandung. Hasilnya menunjukkan pengaruh signifikan antara penerapan anggaran berbasis kinerja dan efektivitas pengendalian anggaran, yang mampu menjelaskan sekitar 64,3% variabel efektivitas pengendalian. Terakhir, penelitian Dewi & Julianto (2020) tentang sistem informasi keuangan desa dan pengendalian dana desa menunjukkan bahwa penerapan sistem informasi keuangan yang tepat dan pengendalian internal yang baik berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pengelolaan dana desa.

2.3 Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual ini ditujukan untuk memaparkan, mempublikasikan, dan menetapkan persepsi-persepsi hubungan antara variabel yang akan diteliti yaitu “Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dan Pengawasan Fungsional Terhadap Efektivitas Anggaran Daerah dengan Akuntabilitas sebagai Variabel Moderasi”. Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini meliputi Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (X1), Pengawasan Fungsional (X2), Efektivitas Anggaran (Y), dan Akuntabilitas (M).





Gambar 2. 1 Kerangka Konseptual

2.4 Hipotesis Penelitian

2.4.1 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) terhadap Efektivitas Anggaran Daerah

Teori agensi menekankan ikatan antara *principal* (pemberi mandat, seperti masyarakat atau pemerintah pusat) dan *agent* (penerima mandat, yaitu pemerintah daerah). Dalam konteks pengelolaan anggaran daerah, pemerintah daerah berperan sebagai *agent* yang mengemban tugas untuk mengatur anggaran sesuai dengan kepentingan dan tujuan *principal*. Namun, permasalahan keagenan sering timbul ketika *agent* tidak sepenuhnya berperan sesuai dengan tujuan misalnya, karena adanya konflik kepentingan, informasi yang tidak



simetris, atau ketidakjujuran dalam pelaporan. Di sinilah peran sistem pengendalian internal menjadi penting.

Sistem pengendalian internal berfungsi sebagai mekanisme untuk mengurangi masalah keagenan dengan cara menciptakan prosedur, kebijakan, dan kontrol yang dirancang untuk memastikan bahwa pengelolaan anggaran dilakukan secara transparan, akuntabel, dan sesuai dengan regulasi yang berlaku. Sistem ini membantu memastikan bahwa tindakan agen diawasi dan dikendalikan secara efektif, sehingga dapat mengurangi peluang terjadinya penyalahgunaan anggaran, kesalahan manajemen, atau inefisiensi. Dengan adanya pengendalian internal yang kuat, pemerintah daerah lebih terdorong untuk mematuhi kebijakan anggaran, dan masyarakat sebagai prinsipal dapat lebih percaya bahwa anggaran dikelola dengan baik.

Penelitian terdahulu telah mengungkapkan bahwa penerapan sistem pengendalian internal yang baik dapat meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran. Studi yang dilakukan oleh Septariani & Asoka (2020), mengungkapkan bahwa penerapan sistem pengendalian internal yang baik di pemerintah daerah secara signifikan meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran daerah, hasil penelitian pengaruh sistem pengendalian internal pemerintah terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah di Pemerintah Kabupaten Musi Banyuasin tercermin dari kontribusinya yang mencapai 79,60%, sementara 21,40% sisanya dipengaruhi oleh faktor lain. Penelitian lain oleh Yulianto & Hariwibowo (2019) juga menemukan bahwa sistem pengendalian internal yang tangguh berkontribusi pada peningkatan akuntabilitas keuangan dan ketaatan terhadap kebijakan anggaran. Kedua studi ini memperkuat argumen bahwa sistem pengendalian internal dapat



instrumen kunci dalam mengatasi masalah keagenan yang muncul dalam manajemen anggaran daerah.

Tambing (2022) juga menemukan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah di SKPD Kabupaten Toraja Utara. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal menjadi elemen penting dalam memastikan anggaran dikelola dengan baik dan sesuai dengan kepentingan *principal*. Selain itu, teori agensi juga menyoroti pentingnya *monitoring* dalam mengurangi konflik keagenan. *Monitoring cost* yang timbul dari aktivitas *monitoring* dapat dihindari dengan penerapan sistem pengendalian internal yang efektif. Dengan demikian, *principal* dapat memkonfirmasi bahwa *agent* berperan sesuai dengan kebutuhan *principal*, sehingga efektivitas pengendalian anggaran dapat ditingkatkan.

Namun, tidak semua studi menghasilkan temuan yang seragam. Studi oleh Nurfajriyati & Rivandi (2024), menyatakan bahwa sistem pengendalian intern tidak memberikan dampak terhadap efektivitas pengelolaan keuangan, sementara sistem akuntansi memiliki pengaruh positif terhadap efektivitas pengelolaan keuangan. Sebuah penelitian lain oleh Suprayoga et al. (2020) menemukan bahwa meskipun terdapat upaya dalam penerapan sistem pengendalian internal, efektivitas pengendalian anggaran masih terhambat oleh beberapa indikator, seperti keterbatasan sumber daya manusia dan kurangnya koordinasi antar instansi. Penelitian ini mencatat bahwa meskipun tingkat efektivitas anggaran belanja pada tahun 2016 mencapai 92,49%, angka tersebut menurun menjadi 87,69% pada tahun 2018. Penurunan ini diakibatkan oleh kualitas SDM yang terbatas dalam pengendalian anggaran daerah serta beberapa agenda yang belum terwujud secara optimal.

Meskipun banyak penelitian menunjukkan adanya hubungan positif antara *SPIP* dengan efektivitas pengendalian anggaran, tantangan dalam implementasi sistem pengendalian internal tetap diperhatikan utama untuk mencapai tujuan anggaran yang lebih efektif. Oleh karena itu, hipotesis ini menyatakan bahwa *SPIP* yang baik dan kuat akan



meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran daerah, karena memperkecil potensi penyimpangan, memperkuat pengawasan, dan meminimalisir perbedaan tujuan antara *principal* dan *agent* dalam konteks pengelolaan anggaran daerah. Berdasarkan hal tersebut sehingga dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₁: Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) berpengaruh positif terhadap Efektivitas Anggaran Daerah.

2.4.2 Pengaruh Pengawasan Fungsional terhadap Efektivitas Anggaran Daerah

Teori agensi menyatakan bahwa dalam hubungan keagenan, terdapat pemisahan antara prinsipal (pemerintah pusat atau masyarakat) dan agen (pemerintah daerah) yang dapat menyebabkan asimetri informasi dan potensi konflik kepentingan dalam pengelolaan keuangan daerah. Oleh karena itu, diperlukan mekanisme pengawasan yang efektif untuk memastikan bahwa agen bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal. Dalam konteks pengelolaan anggaran daerah, pengawasan fungsional berperan sebagai alat untuk memitigasi masalah keagenan dengan meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam penggunaan anggaran. Hasil penelitian Tambing (2022) menunjukkan bahwa pengawasan fungsional berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah di SKPD Kabupaten Toraja Utara, mendukung pandangan bahwa pengawasan yang ketat dapat membantu mengurangi konflik keagenan dan meningkatkan pengendalian keuangan daerah.

Teori kontingensi, sebagai teori pendukung, menekankan bahwa efektivitas suatu sistem pengawasan bergantung pada kesesuaian antara berbagai faktor internal dan eksternal yang mempengaruhi organisasi (Donaldson, 2001). Dalam ran anggaran daerah, pengawasan fungsional harus disesuaikan dengan faktor internal dan eksternal yang mempengaruhi organisasi tersebut. Konteks ini, pengawasan fungsional berperan penting dalam memastikan



pengelolaan anggaran daerah dilakukan selaras dengan regulasi dan kebijakan yang telah ditetapkan. Pengawasan fungsional yang baik membuka peluang pemerintah daerah untuk mengungkapkan dan mengatasi berbagai penyimpangan dalam penggunaan anggaran, sehingga meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran.

Namun, teori kontingensi juga menekankan bahwa pengawasan fungsional tidak selalu efektif dalam setiap situasi, karena keefektifannya bergantung pada kondisi lingkungan tertentu, seperti tingkat kompleksitas anggaran, kemampuan sumber daya manusia, serta tekanan eksternal dari pemangku kepentingan. Dalam lingkungan yang lebih kompleks atau dengan jumlah sumber daya yang terbatas, pengawasan fungsional yang lebih ketat diperlukan untuk memastikan anggaran dapat dikelola secara optimal. Sebaliknya, dalam kondisi yang lebih stabil atau sederhana, pengawasan fungsional yang lebih fleksibel mungkin sudah cukup untuk mencapai efektivitas pengendalian anggaran.

Pengawasan fungsional diharapkan dapat meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran daerah melalui mekanisme kontrol yang lebih komprehensif. Proses ini mencakup evaluasi, analisis, investigasi, dan penilaian yang secara keseluruhan atau sebagian mendukung pengelolaan keuangan daerah yang lebih efektif. Studi yang dilakukan oleh Mahfiza (2016) di Inspektorat Provinsi Gorontalo menemukan bahwa pengawasan fungsional yang meliputi evaluasi, analisis, investigasi, dan penilaian secara keseluruhan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pengelolaan anggaran daerah sebesar 73,9%. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa setiap komponen pengawasan fungsional berkontribusi terhadap peningkatan efektivitas pengelolaan anggaran



lain itu, penelitian lain oleh Handayani (2021) menemukan bahwa pengawasan fungsional yang diterapkan secara ketat dapat mengurangi peluang

terjadinya penyimpangan anggaran dan meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Sementara itu, studi dari Mau et al. (2022) dan Putri (2020) menunjukkan bahwa pengawasan yang didukung oleh teknologi informasi dapat meningkatkan efisiensi proses pengawasan dan mempercepat deteksi penyimpangan dalam pengelolaan anggaran daerah.

Dari berbagai penelitian tersebut, dapat disimpulkan bahwa pengawasan fungsional memiliki peran strategis dalam meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran daerah. Meskipun terdapat variasi hasil penelitian, secara umum pengawasan fungsional merupakan salah satu strategi efektif dalam meningkatkan kualitas pengelolaan keuangan daerah. Selain itu, pengawasan fungsional juga membantu dalam mengidentifikasi potensi penyimpangan atau kecurangan yang mungkin terjadi dalam pelaksanaan anggaran. Dengan adanya pengawasan yang ketat, risiko korupsi dan penyalahgunaan wewenang dalam pengelolaan keuangan daerah dapat diminimalkan.

Dengan demikian, peran Inspektorat atau badan pengawasan lainnya dalam melakukan pengawasan fungsional sangatlah penting dalam menjaga keberlangsungan keuangan daerah. Diharapkan dengan penerapan pengawasan fungsional yang berbasis teori agensi dan teori kontingensi, efektivitas, efisiensi, serta akuntabilitas pengelolaan anggaran daerah dapat semakin meningkat. Berdasarkan hal tersebut sehingga dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₂: Pengawasan Fungsional berpengaruh positif terhadap Efektivitas Anggaran Daerah.

2.4.3 Akuntabilitas sebagai Variabel Moderasi terhadap Hubungan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dan Efektivitas Anggaran Daerah

Teori akuntabilitas menyatakan bahwa individu atau entitas yang bertanggung jawab atas pengelolaan sumber daya publik wajib memberikan laporan yang jelas dan dapat dipertanggungjawabkan kepada



otoritas yang berwenang. Dalam konteks pemerintah daerah, sistem pengendalian internal bertujuan untuk menjaga agar pengelolaan anggaran sesuai dengan aturan dan mencapai tujuan yang diharapkan. Namun, efektivitas sistem pengendalian internal ini sangat bergantung pada adanya akuntabilitas yang memadai. Akuntabilitas berperan memastikan bahwa mekanisme pengendalian internal berjalan dengan baik, sehingga risiko penyimpangan dapat diminimalkan.

Teori keagenan (*agency theory*) membantu memperkuat pemahaman ini dengan menyoroti hubungan antara *principal* (masyarakat atau pemangku kepentingan) dan *agent* (pemerintah). *Principal* memberikan mandat kepada *agent* untuk mengelola sumber daya, dalam hal ini anggaran daerah, tetapi terdapat potensi terjadinya konflik kepentingan di mana *agent* mungkin bertindak tidak sejalan dengan tujuan *principal*. Sistem pengendalian internal, bersama dengan akuntabilitas yang tinggi, berfungsi untuk mengonfirmasi bahwa *agent* bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*, dan tidak menyalahgunakan wewenang yang dimiliki. Dalam hal ini, akuntabilitas berperan penting sebagai pengawasan tambahan untuk memastikan bahwa SPIP bekerja secara efektif dalam menjaga transparansi dan integritas anggaran daerah.

Relevan dengan teori, hasil penelitian Tambing (2022) menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah di SKPD Kabupaten Toraja Utara. Hal ini menegaskan bahwa semakin baik penerapan sistem pengendalian internal, semakin efektif pula pengelolaan keuangan daerah.

Penelitian lain juga menunjukkan bahwa akuntabilitas memiliki peran signifikan dalam meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran daerah.



Kurniasari et al. (2017), menunjukkan bahwa pengelolaan alokasi dana dapat dipertanggungjawabkan dan jelas dapat meningkatkan efisiensi penggunaan dana. Demikian pula, penelitian menurut Wangi &

Lasniroha (2023) menemukan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja secara terpisah menunjukkan dampak yang signifikan terhadap efektivitas pengendalian anggaran, meskipun masih terdapat kesempatan untuk perbaikan lebih lanjut.

Sejalan dengan temuan tersebut, penelitian terdahulu juga menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pengelolaan anggaran dana desa. Studi oleh Yesinia et al. (2018) menemukan bahwa tugas perangkat desa dan penerapan sistem pengendalian internal memiliki andil yang signifikan dalam memperbaiki akuntabilitas pengelolaan anggaran dana desa. Ini mengungkapkan bahwa kombinasi antara sistem pengendalian internal yang baik dan praktik akuntabilitas yang kuat dapat meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran daerah secara signifikan. Lebih lanjut, penelitian oleh Yanti et al. (2023) menyoroti bahwa adanya keterbukaan informasi publik dan partisipasi masyarakat dalam pengawasan anggaran mampu memperkuat sistem pengendalian internal, sehingga meningkatkan akuntabilitas pengelolaan dana desa.

Dari analisis di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas sebagai variabel moderasi memiliki peran penting dalam meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran daerah melalui sistem pengendalian internal pemerintah. Implementasi yang harmonis antara kedua elemen ini dapat mengoptimalkan transparansi, responsivitas, dan efisiensi dalam pengelolaan dana desa, sehingga memfasilitasi pembuatan keputusan yang lebih rasional dan berdaya saing. Berdasarkan hal tersebut sehingga dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₃: Akuntabilitas memperkuat hubungan Sistem Pengendalian Internal (SPIP) terhadap Efektivitas Anggaran Daerah.



2.4.4 Akuntabilitas sebagai Variabel Moderasi terhadap Hubungan Pengawasan Fungsional dan Efektivitas Anggaran Daerah

Teori akuntabilitas menekankan pentingnya tanggung jawab dan keterbukaan dalam pengelolaan sumber daya publik. Dalam konteks pengawasan fungsional terhadap anggaran daerah, akuntabilitas menuntut pihak yang bertanggung jawab untuk memberikan laporan yang transparan dan akuntabel kepada publik dan pihak-pihak yang memiliki kepentingan. Pengawasan fungsional yang kuat dapat mendukung efektivitas pengendalian anggaran, tetapi efektivitas ini juga sangat dipengaruhi oleh tingkat akuntabilitas. Tanpa adanya akuntabilitas yang memadai, pengawasan fungsional dapat kehilangan daya pengaruhnya, karena tidak ada mekanisme untuk memastikan bahwa hasil pengawasan diterapkan secara konsisten.

Dalam memahami hubungan antara pengawasan fungsional, akuntabilitas, dan efektivitas pengendalian anggaran, teori agensi menjadi landasan utama. Teori ini menjelaskan hubungan antara prinsipal (masyarakat dan pemerintah pusat) dan agen (pemerintah daerah), di mana agen memiliki tanggung jawab untuk mengelola sumber daya atas nama prinsipal. Dalam konteks ini, pengawasan fungsional berperan sebagai mekanisme untuk mengurangi masalah keagenan, seperti asimetri informasi dan *moral hazard*. Pengawasan yang efektif memastikan bahwa agen bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal dan tidak menyalahgunakan kewenangan dalam pengelolaan anggaran daerah. Akuntabilitas berperan dalam memperkuat mekanisme pengawasan ini, karena dengan adanya transparansi dan keterbukaan, risiko perilaku oportunistik dari agen dapat diminimalkan.



lain itu, teori kontingensi sebagai teori pendukung memberikan tambahan dalam menjelaskan hubungan ini. Menurut teori kontingensi, suatu sistem manajemen bergantung pada kesesuaian antara berbagai

faktor, seperti struktur organisasi, lingkungan eksternal, dan karakteristik individu atau kelompok. Dalam konteks pengawasan anggaran daerah, akuntabilitas berfungsi sebagai faktor kontingensi yang dapat memoderasi hubungan antara pengawasan fungsional dan efektivitas pengendalian anggaran. Dengan kata lain, akuntabilitas memperkuat efek pengawasan fungsional terhadap efektivitas pengendalian anggaran, terutama ketika lingkungan organisasi atau kondisi eksternal menuntut transparansi dan pertanggungjawaban yang lebih tinggi. Dalam kondisi di mana tingkat akuntabilitas rendah, pengawasan fungsional mungkin tidak cukup efektif karena kurangnya insentif bagi manajemen untuk mematuhi rekomendasi pengawasan. Dengan demikian, akuntabilitas sebagai variabel moderasi dapat memengaruhi seberapa efektif pengawasan fungsional berkontribusi terhadap pengendalian anggaran daerah.

Relevan dengan teori tersebut, hasil penelitian Tambing (2022) menunjukkan bahwa pengawasan fungsional memiliki pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah di SKPD Kabupaten Toraja Utara, mendukung pandangan bahwa pengawasan yang ketat dapat membantu mengurangi konflik keagenan dan meningkatkan pengendalian keuangan daerah. Penelitian lain yang dilakukan oleh Difinubun et al. (2022) mengungkapkan bahwa pengawasan fungsional memiliki dampak signifikan dalam memperkuat hubungan antara audit kinerja dan akuntabilitas publik. Temuan ini didukung oleh analisis regresi yang menunjukkan nilai R Square sebesar 57,9%, yang menunjukkan bahwa akuntabilitas publik dipengaruhi oleh variabel audit kinerja dan moderasi pengawasan fungsional sebesar 57,9%. Hal ini menegaskan bahwa pengawasan fungsional berperan dalam meningkatkan dampak audit kinerja terhadap akuntabilitas publik.



amun, tidak semua penelitian menunjukkan hasil yang konsisten. Hal ini juga didukung oleh Silalahi & Sarwono (2021) menyebutkan bahwa pengawasan

internal berperan sebagai variabel moderasi dalam mempengaruhi hubungan antara akuntabilitas dan kinerja pemerintah daerah, meskipun hasilnya masih tergolong rendah dengan nilai probabilitas $0,031 < 0,05$. Temuan ini menunjukkan bahwa peran akuntabilitas sebagai moderasi masih perlu diperkuat agar dapat meningkatkan hubungan antara pengawasan fungsional dan efektivitas pengendalian anggaran daerah.

Penelitian terdahulu mendukung pandangan ini dengan mengungkapkan bahwa akuntabilitas publik yang kuat dapat memperkuat kinerja organisasi publik dalam hal pengelolaan anggaran dan pelaporan kinerja. Studi yang dilakukan oleh Junaid et al. (2024) menunjukkan bahwa penguatan akuntabilitas dapat mengurangi kemungkinan penyalahgunaan anggaran dan meningkatkan efisiensi dalam pengelolaan keuangan daerah. Selain itu, penelitian Moediono & Akbar (2022) menegaskan bahwa transparansi dalam pengelolaan anggaran daerah secara signifikan berkontribusi pada peningkatan akuntabilitas publik dan penguatan pengawasan fungsional.

Namun, hasil yang tidak konsisten dari beberapa studi terbaru menunjukkan bahwa perlu ada pemahaman lebih lanjut mengenai faktor-faktor kontekstual yang mempengaruhi hubungan ini. Pernyataan ini sejalan dengan pendapat (Rubin, 1996) yang berargumen bahwa untuk mencapai akuntabilitas publik, diperlukan keterlibatan aktif dari pimpinan instansi serta masyarakat dalam proses perencanaan dan pengawasan anggaran daerah (APBD). Berdasarkan penjelasan tersebut, peneliti berpendapat bahwa akuntabilitas memperkuat hubungan antara pengawasan fungsional dengan efektivitas pengendalian anggaran. Berdasarkan hal tersebut sehingga dapat dirumuskan hipotesis sebagai



akuntabilitas memperkuat hubungan Pengawasan Fungsional terhadap Efektivitas Pengendalian Anggaran Daerah.