

TESIS

PENGARUH *PREVENTIVE CONTROL* DAN *DETECTIVE CONTROL* TERHADAP EFEKTIVITAS PELAKSANAAN ANGGARAN DENGAN AKUNTABILITAS SEBAGAI VARIABEL MODERASI

THE EFFECT OF PREVENTIVE CONTROL AND DETECTIVE CONTROL ON THE EFFECTIVENESS OF BUDGET IMPLEMENTATION WITH ACCOUNTABILITY AS A MODERATING VARIABLE

Andi Novia Kartika Sari

A062192004



**PASCASARJANA AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR**

20

TESIS

PENGARUH *PREVENTIVE CONTROL* DAN *DETECTIVE CONTROL* TERHADAP EFEKTIVITAS PELAKSANAAN ANGGARAN DENGAN AKUNTABILITAS SEBAGAI VARIABEL MODERASI

THE EFFECT OF PREVENTIVE CONTROL AND DETECTIVE CONTROL ON THE EFFECTIVENESS OF BUDGET IMPLEMENTATION WITH ACCOUNTABILITY AS A MODERATING VARIABLE

sebagai syarat untuk memperoleh gelar magister

disusun dan diajukan oleh

Andi Novia Kartika Sari

A062192004



kepada

**PASCASARJANA AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2022**

TESIS

**PENGARUH *PREVENTIVE CONTROL* DAN
DETECTIVE CONTROL TERHADAP EFEKTIVITAS
PELAKSANAAN ANGGARAN DENGAN
AKUNTABILITAS SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Disusun dan diajukan oleh

ANDI NOVIA KARTIKA SARI

A062192004

Telah dipertahankan di depan Panitia Ujian Tesis

Pada tanggal 8 Agustus 2022

dan dinyatakan telah memenuhi syarat

Menyetujui

Komisi Penasihat,

Ketua

Anggota

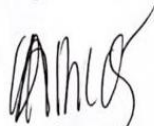


Dr. R. A. Damayanti, SE., Ak., M. Soc., Sc., CA
NIP. 196703191992032003



Dr. Darmawati, SE., Ak., M. Si., CA., ACPA
NIP. 196705181998022001

Ketua Program Studi
Magister Sains Akuntansi



Dr. Aini Indrijawati, SE., Ak., M. Si., CA
NIP. 196703191992032003



Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin

Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M. Si
NIP. 196402051988101001

TESIS

PENGARUH PREVENTIVE CONTROL DAN DETECTIVE CONTROL TERHADAP EFEKTIVITAS PELAKSANAAN ANGGARAN DENGAN AKUNTABILITAS SEBAGAI VARIABEL MODERASI

THE EFFECT OF PREVENTIVE CONTROL AND DETECTIVE CONTROL ON THE EFFECTIVENESS OF BUDGET IMPLEMENTATION WITH ACCOUNTABILITY AS A MODERATING VARIABLE

disusun dan diajukan oleh

Andi Novia Kartika Sari
A062192004

telah diperiksa dan disetujui untuk diuji

Makassar, 2022

Komisi Penasihat

Ketua



Dr. R.A. Damayanti, SE., Ak., M. Soc., Sc., CA. NIP. 196703191992032003

Anggota



Dr. Darmawati, SE., Ak., M. Si., CA., ACPA. NIP. 196705181998022001

Ketua Program Pascasarjana Akuntansi
Fakultas Ekonomi Dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Dr. Aini Indrijawati, SE., Ak., M. Si., CA. NIP. 196811251994122002

PERNYATAAN KEASLIAN

Yang bertanda tangan dibawah ini,

Nama : Andi Novia Kartika Sari
NIM : A062192004
Jurusan/program studi : Magister Akuntansi

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul

“PENGARUH *PREVENTIVE CONTROL* DAN *DETECTIVE CONTROL* TERHADAP EFEKTIVITAS PELAKSANAAN ANGGARAN DENGAN AKUNTABILITAS SEBAGAI VARIABEL MODERASI”

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah tesis ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah tesis ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan di proses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No.20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, Juli 2022

Yang membuat pernyataan,



Andi Novia Kartika Sari

PRAKATA

Bismillahirrahmannirrahim

Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatu

Segala puji bagi Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat dan hidayahNya, sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis yang berjudul “**Pengaruh *Preventive Control* Dan *Detective Control* Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran Dengan Akuntabilitas Sebagai Variabel Moderasi**”. Shalawat dan salam tak lupa penulis curahkan kepada baginda Muhammad *sallallahu alaihi wassalam* yang telah memberikan pedoman dan suri tauladan yang terbaik hingga akhir zaman.

Penulis sangat menyadari dan sangat bersyukur telah banyak mendapatkan dukungan, bimbingan, dan dorongan dari berbagai pihak yang telah menyumbangkan pikiran, waktu dan gagasannya. Oleh karena itu, pada kesempatan ini dengan setulus hati penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
2. Ibu Dr. Aini Indrijawati, SE.,Ak., M.Si., CA.,selaku Ketua Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
3. Ibu Dr.R. A. Damayanti, SE,Ak., M.Soc.,Sc., CA., selaku Pembimbing I dan Ibu Dr. Darmawati, SE.,Ak., M.Si., CA., ACPA, selaku Pembimbing II yang dengan penuh kesabaran dan pengertian membimbing penulis untuk menyelesaikan tesis ini mulai dari pemilihan judul, pelaksanaan penelitian, sampai dengan penyelesaian tesis.
4. Kepada Bapak Prof. Dr. Syarifuddin, SE.,Ak., M.Soc., Sc.,CA, bapak Prof. Dr. Arifuddin, SE.,Ak., M.Si., CA., dan ibu Dr. Sri Sundari, SE.,Ak., M.Si., selaku Dosen Penguji yang telah memberikan saran, masukan, dan koreksi mulai dari awal sampai dengan selesainya tesis ini.
5. Kepada pimpinan dan staf seluruh Kabupaten Sinjai Provinsi Sulawesi Selatan yang telah memberikan kesempatan dan menerima penulis dengan baik untuk melakukan penelitian.
6. Kepada Ayahanda A. Arifuddin dan Ibunda Rosmiati Mandjade serta keluarga tercinta. Dimana dengan berkah, doa, dan kasih sayang dan dukungan semangatnya yang selama ini telah mendidik, membina, membesarkan, dan mendampingi penulis.

7. Kepada teman-teman seperjuangan magister akuntansi Angkatan 2019, terkhusus MAKSI Reguler A atas bantuan, dukungan dan kebersamaan, selama proses perkuliahan sampai akhir studi.
8. Dan segenap pihak-pihak yang semuanya tidak disebutkan satu per satu oleh penulis, yang telah membantu penulis secara langsung maupun tidak langsung sehingga penulis dapat menyelesaikan studi dan tugas akhir ini.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa tesis ini masih jauh dari sempurna dikarenakan terbatasnya pengalaman dan pengetahuan yang dimiliki penulis. Oleh karena itu, penulis mengharapkan segala bentuk saran, masukan, dan kritik yang membangun dari berbagai pihak.

Wassalamualaikum Waragmatullahi Wabarakatuh

Makassar, Juli 2022

Andi Novia Kartika Sari

ABSTRAK

ANDI NOVIA KARTIKA SARI. *Pengaruh Preventive Control dan Detective Control terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran dengan Akuntabilitas sebagai Variabel Moderasi* (dibimbing oleh R.A Damayanti dan Darmawati).

Pengendalian internal akan meningkatkan akuntabilitas suatu instansi dalam pengambilan keputusan terhadap pelaksanaan anggaran yang dilakukan untuk menjamin agar tidak terjadi penyimpangan dari aturan yang berlaku. Penelitian ini bertujuan menguji dan menganalisis pengaruh (1) *preventive control* terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran Kab. Sinjai; (2) *detective control* terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran Kab. Sinjai; (3) *preventive control* terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran dengan akuntabilitas sebagai variabel moderasi; dan (4) *detective control* terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran dengan akuntabilitas sebagai variabel moderasi. Jenis penelitian ini adalah kuantitatif. Dalam penelitian ini menggunakan *agency theory*. Populasi penelitian ini adalah semua SKPD Kab. Sinjai sebanyak 29 SKPD dengan 87 responden. Penentuan sampel pada penelitian ini menggunakan *purposive sampling*. Analisis data yang digunakan adalah SPSS software version 25. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *preventive control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran. *Detective control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran. Akuntabilitas dapat memoderasi *preventive control* terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran. Akuntabilitas dapat memoderasi *detective control* terhadap pelaksanaan anggaran.

Kata kunci: *Preventive Control*, *Detective Control*, Akuntabilitas, Efektivitas Pelaksanaan Anggaran



ABSTRACT

ANTI NOVIA KARTIKA SARI. *The Effect of Preventive Control and Detective Control on The Effectiveness of Budget Implementation with Accountability as A Moderating Variable* (Supervised by R.A. Damayanti and Darmawati)

Internal control will increase the accountability of an agency in making decisions on the implementation of the budget to ensure that there are no deviations from the applicable rules. This study aims to examine and analyze the effect of (1) *preventive control* on the effectiveness of the implementation of the Sinjai Regency; (2) *detective control* of the effectiveness of the implementation of the Sinjai Regency; (3) *preventive control* on the effectiveness of budget implementation with accountability as a moderating variable; and (4) *detective control* on the effectiveness of budget implementation with accountability as a moderating variable. This research was a type of quantitative research. In this study, *the agency theory* was used. The population in this study were all SKPD in Sinjai Regency as many as 29 SKPD with 87 respondents. Determination of the sample in this study used *purposive sampling*. Analysis of the data used was *SPSS software version 25*. The results show that *preventive control* has a positive and significant effect on the effectiveness of budget implementation. *Detective control* has a positive and significant effect on the effectiveness of budget implementation. Accountability can moderate *preventive control* on the effectiveness of budget execution. Accountability can moderate *detective control* over budget execution.

Keywords: *Preventive Control, Detective Control, Accountability, Effectiveness of Budget Implementation*



PERNYATAAN KEASLIAN

Yang bertanda tangan dibawah ini,

Nama : Andi Novia Kartika Sari
NIM : A062192004
Jurusan/program studi : Magister Akuntansi

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul

“PENGARUH *PREVENTIVE CONTROL* DAN *DETECTIVE CONTROL* TERHADAP EFEKTIVITAS PELAKSANAAN ANGGARAN DENGAN AKUNTABILITAS SEBAGAI VARIABEL MODERASI”

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah tesis ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah tesis ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan di proses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No.20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, Juli 2022

Yang membuat pernyataan,



Andi Novia Kartika Sari

TESIS

**PENGARUH *PREVENTIVE CONTROL* DAN
DETECTIVE CONTROL TERHADAP EFEKTIVITAS
PELAKSANAAN ANGGARAN DENGAN
AKUNTABILITAS SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Disusun dan diajukan oleh

ANDI NOVIA KARTIKA SARI

A062192004

Telah dipertahankan di depan Panitia Ujian Tesis

Pada tanggal 8 Agustus 2022

dan dinyatakan telah memenuhi syarat

Menyetujui

Komisi Penasihat,

Ketua

Anggota

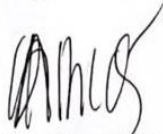


Dr. R.A. Damayanti, SE., Ak., M.Soc., Sc., CA
NIP. 196703191992032003



Dr. Darmawati, SE., Ak., M.Si., CA., ACPA
NIP. 196705181998022001

Ketua Program Studi
Magister Sains Akuntansi



Dr. Aini Indrijawati, SE., Ak., M.Si., CA
NIP. 196703191992032003



Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin

Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si
NIP. 196402051988101001

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL	ix
HALAMAN JUDUL.....	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	ii Error! Bookmark not defined.
HALAMAN PENGESAHAN.....	iv
PRAKATA	v
ABSTRAK.....	vi Error! Bookmark not defined.
ABSTRACT	vii Error! Bookmark not defined.
DAFTAR ISI.....	xx
DAFTAR TABEL	xxiii
DAFTAR GAMBAR	xxiv
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	11
1.3 Tujuan Penelitian	11
1.4 Kegunaan Penelitian.....	12
1.4.1 Kegunaan Teoritis	12
1.4.2 Kegunaan Praktis	12
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	13
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep.....	13
2.1.1 <i>Agency Theory</i>	13
2.1.2 Efektivitas Pelaksanaan Anggaran.....	14
2.1.3 <i>Preventive Control</i>	15
2.1.4 <i>Detective Control</i>	16
2.1.5 Akuntabilitas (<i>Accountability</i>).....	18
2.2 Tinjauan Empiris	19
BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS	23
3.1 Kerangka Konseptual	23
3.2 Hipotesis	24
3.2.1 Pengaruh <i>Preventive Control</i> terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran.....	24
3.2.2 Pengaruh <i>Detective Control</i> terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran.....	26
3.2.3 Pengaruh Akuntansi sebagai Variabel Moderasi Terhadap Hubungan <i>Preventive Control</i> dalam Efektivitas Pelaksanaan Anggaran.....	27
3.2.4 Pengaruh Akuntabilitas sebagai Variabel Moderasi Terhadap Hubungan <i>Detective Control</i> dalam Efektivitas Pelaksanaan Anggaran.....	28
BAB IV METODE PENELITIAN	30

4.1 Rancangan Penelitian.....	30
4.2 Situs dan Waktu Penelitian.....	30
4.3 Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel	30
4.4 Jenis dan Sumber Data	32
4.5 Metode Pengumpulan Data.....	33
4.6 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional	33
4.6.1 Variabel penelitian.....	33
4.6.2 Definisi Operasional	34
4.7 Instrumen Penelitian	36
4.8 Teknik Analisis Data	37
4.8.1 Uji Validitas.....	37
4.8.2 Uji Reliabilitas.....	38
4.9 Uji Asumsi Klasik	38
4.9.1 Uji Normalitas	38
4.9.2 Uji Multikolinearitas	39
4.9.3 Uji Heteroskedestisitas	39
4.10 Model Analisis Data	39
4.11 Pengujian Hipotesis	40
4.11.1 Pengujian Secara Parsial (Uji t).....	41
4.11.2 Koefisien Determinasi <i>R-Square</i> (R^2)	41
4.11.3 Pengujian secara Simultan (F-test).....	41
BAB V HASIL PENELITIAN.....	43
5.1 Deskripsi Data.....	43
5.2 Pengujian Validitas dan Realibilitas	46
5.3 Deskripsi Hasil Penelitian	48
5.4 Uji Asumsi Klasik	54
5.5 Analisis Regresi	56
5.6. Pengujian Hipotesis	59
BAB VI PEMBAHASAN	62
6.1 <i>Preventive Control</i> Berpengaruh Positif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran	62
6.2 <i>Detective control</i> Berpengaruh Positif Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran	64
6.3 Akuntabilitas Memoderasi Pengaruh <i>Preventive Control</i> terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran.....	65
6.4 Akuntabilitas Memoderasi Pengaruh <i>Detective Control</i> terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran.....	66
BAB VII PENUTUP	68

7.1 Kesimpulan	68
7.2 Implikasi	69
7.3 Keterbatasan.....	69
DAFTAR PUSTAKA.....	71

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Perbandingan Realisasi Anggaran Tahun 2019 dan 31 Desember 2020	5
Tabel 4.1 Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Sinjai Tahun 2022	32
Tabel 5. 1 Daftar Rincian Kuesioner.....	43
Tabel 5. 2 Karakteristik Responden Berdasarkan Umur.....	44
Tabel 5. 3 Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin.....	44
Tabel 5. 4 Karakteristik Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan	45
Tabel 5. 5 Karakteristik Responden Berdasarkan Masa Kerja	45
Tabel 5. 6 Hasil Pengujian Validitas	47
Tabel 5. 7 Hasil Uji Reliabilitas	48
Tabel 5. 8 Statistik Deskriptif Variabel.....	48
Tabel 5. 9 Deskripsi Variabel Preventive Control (X1).....	50
Tabel 5. 10 Deskripsi Variabel Detective Control (X2).....	51
Tabel 5. 11 Deskripsi Variabel Akuntabilitas (Z)	52
Tabel 5. 12 Deskripsi Variabel Efektivitas Pelaksanaan Anggaran (Y)	53
Tabel 5. 13 Hasil Uji Normalitas- Kolmogorov-Smirnov Test.....	54
Tabel 5. 14 Hasil Uji Asumsi Multikolinieritas.....	56
Tabel 5. 15 Hasil Uji Interaksi Tanpa Variabel Moderasi	56
Tabel 5. 16 Hasil Uji Statistik (T)	57
Tabel 6. 1 Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis Penelitian	62

DAFTAR GAMBAR

Gambar 3. 1 Kerangka Berpikir	23
Gambar 3. 2 Kerangka Konseptual	24
Gambar 5. 1 Uji Normalitas.....	54
Gambar 5. 2 Uji Heteroskedastisitas	55

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pengendalian internal mengacu pada tindakan dan prosedur yang dirancang dan diimplementasikan untuk meningkatkan efisiensi operasional, pelaporan keuangan, tujuan kepatuhan dan harapan dalam menjaga aset (Peter *et al.*, 2020). Pengendalian diperlukan dalam anggaran yang berperan sebagai pedoman untuk membantu berjalannya segala kegiatan sesuai dengan ketentuan. Pengendalian internal yang efektif sangat penting dalam suatu instansi untuk mencapai tujuan strategis, operasional, kepatuhan, dan pelaporannya. Hal terpenting dari pengendalian internal yang efektif diperlukan untuk memitigasi risiko penyimpangan, mengevaluasi struktur pengendalian internal dan mempertimbangkan *preventive control* dan *detective control* secara berkelanjutan yang dapat membantu memastikan pengendalian berfungsi dengan baik sehingga menghemat biaya dalam jangka panjang (Akinleye *et al.*, 2020). Pengendalian terhadap pelaksanaan anggaran dilakukan untuk menjamin agar pengumpulan penerimaan negara dan penyaluran pengeluaran negara, tidak menyimpang dari rencana yang ditetapkan dalam anggaran negara.

Penerapan pengendalian internal akan meningkatkan akuntabilitas suatu instansi dalam pengambilan keputusan yang lebih baik, karena pengendalian internal pada dasarnya tidak dapat dipisahkan dari upaya untuk memperbaiki dan meningkatkan kinerja manajerial di masyarakat (Kewo, 2017). Akuntabilitas merupakan salah satu perwujudan *good governance* yang sedang diupayakan di Indonesia. Akuntabilitas diharapkan mampu mengubah kondisi pemerintahan menjadi suatu tatanan pemerintahan yang demokratis sehingga masyarakat dapat

menilai apakah pemerintah telah bekerja dengan baik secara ekonomis, efisien dan efektif (Soleh *et al.*, 2019).

Menurut (Mardiasmo, 2017) bahwa efektifitas merupakan ukuran suatu organisasi berhasil atau tidak dalam mencapai tujuannya. Apabila suatu organisasi telah mencapai tujuannya maka dapat dinyatakan telah berjalan secara efektif. Oleh karena itu, pelaksanaan anggaran menyiratkan fungsinya secara komprehensif untuk membantu manajemen dalam menjalankan fungsinya seperti perencanaan, koordinasi dan pengendalian (Parveen *et al.*, 2020). Dalam era globalisasi, tuntutan akuntabilitas (*accountability*) dalam pengelolaan keuangan daerah semakin meningkat. Dengan adanya akuntabilitas dalam pelaksanaan anggaran, maka pemerintah akan melaksanakan anggaran sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan.

Akuntabilitas merupakan ukuran dari rasa tanggungjawab dan saling memberikan informasi tentang waktu, besaran serta sasaran yang ingin dicapai untuk membiayai suatu kegiatan. Dengan adanya akuntabilitas akan mendorong terciptanya efektivitas dalam pelaksanaan anggaran (Agustin, 2019). Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mulyasa *et al.*,(2020) yang menunjukkan bahwa akuntabilitas berpengaruh dan signifikan terhadap pengendalian internal. Akan tetapi penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Felix & Sunday (2017), hasil menunjukkan bahwa akuntabilitas tidak berpengaruh karena terdapat penyimpangan dalam megimplementasikan anggaran sehingga masih terjadi korupsi dan pelaksanaan anggaran yang buruk.

Pemerintah perlu memperhatikan beberapa hal dalam menghadapi akuntabilitas, antara lain anggaran, pengendalian akuntansi, efektivitas pelaksanaan anggaran dan system pelaporan. Pengendalian anggaran dilakukan aparat sipil Negara mengenai akuntabilitas dan transparansi dalam memastikan tidak ada penyimpangan dalam penggunaan anggaran Negara (Periansya *et al.*,

2020). Salah satu elemen terpenting pemerintah daerah yaitu anggaran untuk digunakan sebagai alat koordinasi, komunikasi, pengendalian dan evaluasi oleh pemerintah daerah (Jatmiko *et al.*, 2020).

Keberhasilan Pemerintah dalam mendorong pertumbuhan ekonomi agar terhindar dari suatu penyimpangan atau kegiatan yang tidak sesuai dengan prosedur berkaitan dengan pengelolaan sumber daya yang dimiliki daerah (Erinda dan Lailatil, 2019). Pengalokasian dana yang efektif merupakan setiap pengeluaran yang dilakukan pemerintah yang mengarah pada pencapaian sasaran dan tujuan yang strategik dalam dokumen perencanaan strategik daerah. Sedangkan pelaksanaan anggaran yang efisien merupakan pencapaian sasaran dan tujuan strategik yang telah menggunakan sumber daya paling minimal dengan tetap mempertahankan tingkat kualitas yang direncanakan. Oleh karena itu, Struktur organisasi yang baik diperlukan untuk keberhasilan dalam penganggaran. Harus ada pusat pertanggungjawaban tetap, komite anggaran dan pengendalian anggaran (Shaikh, 2016).

Pemerintah daerah membuat laporan pertanggungjawaban yaitu Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Laporan kinerja instansi pemerintah dilaporkan secara berkala setiap tahunnya berisi mengenai pertanggungjawaban instansi terkait terhadap program kerja, penganggaran, serta realisasinya. Adanya LAKIP dapat dilihat seberapa mampu instansi pemerintah tersebut dapat melaksanakan tugas pokok dan fungsinya. Dalam laporan ini, realisasi anggaran merupakan salah satu faktor yang sangat diperhatikan. Hal ini dikarenakan realisasi anggaran mencerminkan seluruh pendapatan dan belanja dalam kurun waktu satu tahun (periode pelaporan). Realisasi anggaran selalu menjadi isu yang diangkat apabila membahas tentang anggaran dan menjadi tolak ukur kinerja atau anggaran itu sendiri. Seringkali instansi pemerintah dalam

realisasi anggarannya tidak sesuai dengan yang sudah dianggarkan, baik itu melebihi anggaran dan kurang dari yang sudah dianggarkan.

Instansi pemerintahan masih ada yang belum mampu untuk memaksimalkan pengelolaan keuangannya. Terlebih dalam penyerapan anggaran untuk membiayai program yang sudah direncanakan sebelumnya. Dengan adanya pelaporan realisasi anggaran pemerintah dapat mengevaluasi mengenai penggunaan dana setiap tahun sesuai dengan syarat dan ketentuan yang berlaku. Adapun realisasi anggaran dalam program pemulihan ekonomi di Indonesia hanya mencapai 90,4 persen pada akhir 2021. Memasuki pekan kedua Desember 2021, realisasinya baru mencapai 69,8 persen sehingga pelaksanaan anggaran belum optimal. Oleh karena itu, penulis melakukan penelitian ini karena rata-rata pencapaian pelaksanaan anggaran di Indonesia rata-rata 65,87% sehingga pelaksanaan anggarannya perlu untuk diteliti walaupun sudah melampaui standar minimum penilaian indikator kinerja anggaran sebesar 60%.

Kabupaten Sinjai merupakan daerah otonom yang mempunyai kewenangan dan tanggung jawab penyelenggaraan otonomi daerah. Pertimbangan dalam otonomi daerah yaitu adanya prinsip dasar pemberian otonomi bahwa yang lebih mengetahui kebutuhan dan standar pelayanan suatu daerah adalah daerah itu sendiri sehingga akan memicu pertumbuhan ekonomi dan kesejahteraan masyarakat. Akan tetapi, tindakan aparaturnya yang menyimpang dari prosedur dapat terjadi apabila kurangnya kesadaran yang mendukung terjadinya penyimpangan.

Kabupaten Sinjai menyajikan laporan realisasi anggarannya pada laporan keuangan setiap periodenya. Laporan Keuangan Periode 31 Desember 2020 Badan Pusat Statistik Kabupaten Sinjai 2019 dinyatakan bahwa terjadi penurunan realisasi anggaran. Realisasi anggaran 31 Desember 2020 menurun sebesar

3,18% dibandingkan realisasi belanja pada 31 Desember 2019 dipengaruhi oleh penyerapan belanja modal yang rendah.

Tabel 1.1 Perbandingan Realisasi Anggaran Tahun 2019 dan 31 Desember 2020

Tabel Uraian	Anggaran Desember 2020	Realisasi 31 Desember 2020 (Rp)	%	Anggaran Desember 2019	Realisasi 31 Desember 2019 (Rp)	%
Belanja Pegawai	465.488.408.955	449.769.277.948	96,6	479.429.560.779	453.018.513.629	94,5
Belanja Barang	286.730.488.439	267.287.413.010	93,2	335.992.216.823	316.036.445.306	94,1
Belanja Modal	367.359.011.886	308.267.429.613	83,9	269.477.088.431	173.223.512.253	64,3
Jumlah	1.119.577.909.280	1.025.324.120.571	92	1.084.898.866.033	942.278.471.188	86,8

Sumber : (sinjaikab.go.id)

Berdasarkan tabel data Laporan Realisasi Anggaran Kabupaten Sinjai diatas, fenomena yang terjadi adalah berkaitan dengan penggunaan alokasi anggaran yang tidak terealisasi dengan optimal sesuai dengan rencana alokasi anggaran yang telah direncanakan sebelumnya. Belanja pegawai digunakan untuk membayar gaji, tunjangan, program atau kegiatan. Pada tabel diatas menunjukkan bahwa anggaran tahun 2019 sebesar Rp.479.429.560.779 menurun ditahun 2020 sebesar Rp.465.488.408.955 Anggaran yang diberikan oleh pemerintah di setiap tahunnya mengalami kenaikan tetapi dalam penyerapannya belum optimal. Sehingga pengendalian anggaran dalam pencapaian targetnya kurang baik dan harus adanya akuntabilitas dan transparansi dalam menjelaskan proses dan hasil yang telah dicapai.

Apabila pengendalian internal yang diterapkan lemah di pemerintahan, maka akan membuka peluang yang besar terjadinya penyimpangan pelaksanaan anggaran (APBN/APBD) terhadap penggunaan dana public (Komang *et al.*,2019). Reformasi manajemen keuangan negara sudah dilakukan oleh Pemerintah Indonesia dengan baik pada pemerintah pusat maupun pada pemerintah daerah dengan ditetapkannya undang-undang bidang keuangan Negara, yaitu Undang-Undang No.1 Tahun 2004 tentang Pembendaharaan Negara dan Undang-

Undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, serta Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pusat dan daerah. Undang-undang tersebut telah mengganti akuntabilitas atau pertanggungjawaban pemerintah daerah dari pertanggungjawaban vertical (kepada pemerintah pusat) ke pertanggungjawaban horizontal (kepada masyarakat melalui DPRD) yang mengharuskan pemerintah memenuhi akuntabilitas dengan memperhatikan anggaran, pengendalian internal dan system pelaporan (Mamuaya & Kewo, 2019).

Pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah memerlukan fungsi pengendalian dalam menjamin keamanan atas keuangan dan kekayaan baik pemerintah pusat maupun daerah (Trofimova *et al.*, 2019). Sesuai dengan *agency theory* yang muncul akibat adanya perbedaan kepentingan antara masyarakat (*principal*) dan pemerintah (*agen*) sehingga muncul suatu konflik atau penyimpangan yang menyebabkan terjadinya *monitoring cost* karena adanya asimetris informasi. Oleh karena itu, dilakukan pengendalian internal untuk menghindari terjadinya *moral hazard*. Pengendalian yang memiliki kelemahan akan menghasilkan pelaksana dari realisasi anggaran yang tidak optimal. Pengendalian bertujuan untuk menjaga agar rencana dalam realisasi tetap terarah pada tujuan yang telah ditentukan dan sesuai dengan aturan yang ditetapkan. Klasifikasi pengendalian berdasarkan sifat, dikelompokkan menjadi *preventive control* dan *Detective Control*, dimana *preventive control* dilakukan sebelum pelaksanaan kegiatan sedangkan *detective control* setelah pelaksanaan kegiatan (Fajri, 2018). Oleh karena itu, pengendalian internal dapat memberikan penilaian independen terhadap kualitas kinerja manajerial dalam melaksanakan tanggung jawab yang diberikan untuk menghasilkan pendapatan yang lebih baik.

Preventive control merupakan pencegahan yang dirancang untuk diterapkan sebelum peristiwa ancaman dan mengurangi atau mencegah terjadinya penyimpangan dalam kegiatan. Contoh *preventive control* antara lain;

pemisahan tugas, otorisasi yang tepat, dokumentasi yang memadai, dan pengendalian fisik atas aset. *Preventive control* sangat diperlukan karena dapat menghentikan timbulnya permasalahan daripada mendeteksi dan mengoreksi permasalahan setelah terjadi. Penerapan *preventive control* oleh manajemen seperti menerapkan hukuman yang berat, meringankan aturan yang ada atau memotivasi pegawai dengan memberi *reward*. Apabila *preventive control* mengalami kegagalan maka terdapat indikasi kelemahan utama dalam keseluruhan struktur pengendalian yang mengarah pada kekurangan pada subkomponen yang akan membuat organisasi rentan terhadap segala macam risiko (Tambari *et al.*, 2019).

Preventive control menggunakan *Agency theory* mengenai hubungan pemerintah (*agent*) dan masyarakat (*principal*) yang terjadi ketika tindakan seseorang individu mempengaruhi individu yang lain (Smith & Mark, 1998). *Agency theory* digunakan dalam penelitian ini karena *preventive control* dapat mengatasi masalah keagenan dalam suatu organisasi dengan mengeluarkan biaya keagenan (*monitoring cost*). Pengeluaran biaya dimaksudkan untuk menjamin bahwa pemerintah (*agent*) akan bertindak sesuai dengan kepentingan pemberi amanah (*principal*), salah satu cara yang dilakukan yaitu dengan mendesain *preventive control* untuk menghindari *moral hazard* (penyimpangan) yang dapat terjadi (Hadi *et al.*, 2018). Pemerintah daerah dapat dipercaya untuk melaksanakan tugas dan fungsi dengan tepat dalam bertindak sesuai kepentingan publik, membuat pertanggungjawaban keuangan sesuai dengan amanah, sehingga kesejahteraan masyarakat dan pelayanan publik dapat diwujudkan secara maksimal.

Preventive control diyakini dapat mencegah penyimpangan atau suatu yang tidak sesuai dengan prosedur. Dalam mengimplementasikan *preventive control* terhadap pengendalian anggaran maka kegiatan yang dapat dilakukan

antara lain adalah membentuk kode etik, melakukan pengembangan sumber daya manusia, menunjukkan independensi, menunjukkan tujuan yang jelas, memastikan setiap pegawai memahami betul pengendalian internal organisasi/instansi. Penelitian terdahulu tentang pengaruh *preventive* terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran diantaranya, Fajri (2018), Lartey *et al.*,(2020) dan Periansya *et al.*,(2020) menyimpulkan bahwa *preventive control* berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian anggaran. Namun berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Charles (2019), Shelby *et al.*,(2019) dan Dendi (2017) memiliki hasil yang berlawanan dimana *preventive control* tidak berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran.

Penelitian sebelumnya yang mulai berfokus pada bagaimana pengaruh *preventive control* dan *detective control* terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran dapat dipengaruhi oleh aspek-aspek spesifik dari pelaksanaan yang diterapkan (misalnya, Peter, Kong, Bah, dan Santosh 2020). Studi ini memperluas garis penelitian dengan memberikan bukti tentang bagaimana dan mengapa dua jenis pengendalian internal, *preventive control* dan *detective control* mempengaruhi pelaksanaan anggaran. Penerapan *preventive control* dan *detective control* dapat dipilih oleh instansi untuk mengatasi tujuan pengendalian yang sama.

Pendeteksian dalam kaitannya terhadap pengendalian anggaran, *Detective control* berperan sangat besar dalam mengidentifikasi penyebab-penyebab serta mencari tahu akar dari munculnya suatu penyimpangan. *Detective control* adalah pengendalian yang dirancang untuk mendeteksi peristiwa ancaman saat itu terjadi dan memberikan bantuan selama penyelidikan dan audit setelah adanya peristiwa (Virtue & Rainey, 2015). *Detective control* merupakan salah satu bentuk pengawasan tentang terealisasinya pengendalian terhadap anggaran. Hal ini dikarenakan *detective control* digunakan untuk mengetahui apakah kegiatan

dan biayanya telah mengikuti ketentuan yang ditetapkan. *Detective control* dapat sangat efektif dimana tingkat kepatuhan tinggi, dalam hal ini dapat melingkupi kelemahan dari *preventive control*. *Detective control* tidak dimaksudkan untuk mencegah kejadian yang tidak terduga seperti kecurangan pencatatan karena hanya dapat ditemukan setelah terjadi (Peter *et al.*, 2020).

Perspektif *agency theory* terhadap *detective control* menjelaskan bahwa pelaksanaan anggaran harus dilakukan atau dikelola dengan baik untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Penerapan *detective control* yang efektif akan mampu mencegah dan meminimalkan terjadinya penyimpangan serta mengurangi kemungkinan terjadinya kesalahan dan Tindakan yang tidak sesuai dengan aturan yang berlaku (Maulina R, *et al.*,2018).

Haryoto (2020) membuktikan bahwa *detective control* berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian anggaran. Penelitian ini menunjukkan bahwa semakin teliti unit pengawas dalam mengevaluasi dokumen-dokumen laporan pertanggungjawaban maka tidak akan menimbulkan permasalahan sehingga semakin tinggi tingkat efektivitas pelaksanaan anggaran. Akan tetapi penelitian ini tidak sejalan dengan Dendi (2017), hasil menunjukkan bahwa *detective control* tidak berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran karena *detective control* belum dilaksanakan dengan baik seperti pemeriksaan laporan pelaksana anggaran secara berkala, evaluasi laporan kegiatan, evaluasi laporan pertanggungjawaban bendaharawan, sehingga menjadi penyebab kurang efektifnya pengendalian anggaran oleh pemerintah.

Detective control diyakini dalam mendeteksi penyebab dari terjadinya penyimpangan dapat dilakukan dengan kegiatan-kegiatan seperti menjalankan fungsi pengawasan, menentukan tujuan instansi dengan jelas untuk menilai risiko dari tujuan tersebut, pengidentifikasian atas perubahan-perubahan yang berpengaruh pada pengendalian internal, melaporkan dan menginformasikan

berbagai hal yang berkaitan dengan sistem pengendalian internal. Hal ini didukung oleh penelitian Baskara (2017), Haryoto (2020) dan Periansya *et al.*,(2020) menyimpulkan bahwa *detective control* berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian anggaran. Sedangkan, penelitian yang dilakukan oleh Allen *et al.*,(2017), Dendi (2017) mendapatkan hasil yang berlawanan dimana *detective control* tidak berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran.

Penelitian Peter (2019) menjadi rujukan dalam penelitian ini dengan menambahkan variabel yang berbeda yaitu efektivitas pelaksanaan anggaran. Serta menambahkan akuntabilitas sebagai variabel moderasi. Penelitian ini hanya menggunakan dua variabel independen yaitu *preventive* dan *detective control* karena objek penelitian sehingga *corrective* dan *detective* tidak menjadi variabel pada penelitian ini. Dengan adanya *preventive control* dan *detective control* maka efektivitas pelaksanaan anggaran dapat digunakan dalam mensyaratkan pengelola anggaran untuk menspesifikasikan tujuan yang ingin dicapai, mempertimbangkan indikator yang digunakan untuk mencapainya dan digunakan untuk menganalisis biaya.

Apabila pengendalian internal yang diterapkan lemah di pemerintahan, maka akan membuka peluang yang besar terjadinya penyimpangan pelaksanaan anggaran (APBN/APBD) terhadap penggunaan dana publik. Reformasi manajemen keuangan negara sudah dilakukan oleh Pemerintah Indonesia dengan baik pada pemerintah pusat maupun pada pemerintah daerah dengan diterapkannya undang-undang bidang keuangan Negara, yaitu Undang- Undang No.1 Tahun 2004 tentang Pembendaharaan Negara dan Undang- Undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, serta Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pusat dan daerah. Undang-undang tersebut telah mengganti akuntabilitas atau pertanggungjawaban pemerintah daerah dari pertanggungjawaban vertical (kepada pemerintah pusat) ke

pertanggungjawaban horizontal (kepada masyarakat melalui DPRD) yang mengharuskan pemerintah memenuhi akuntabilitas dengan memperhatikan anggaran, pengendalian internal dan sistem pelaporan (Mamuaya & Kewo, 2019).

Berdasarkan latar belakang diatas, peneliti tertarik melakukan penelitian dengan judul “ **Pengaruh *Preventive Control* dan *Detective Control* terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran dengan Akuntabilitas sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Sinjai).**

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan diatas, maka rumusan masalah penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah *Preventive Control* berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran?
2. Apakah *Detective Control* berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran?
3. Apakah Akuntabilitas memoderasi pengaruh *Preventive Control* terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran?
4. Apakah Akuntabilitas memoderasi pengaruh *Detective Control* terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian adalah untuk:

1. *Preventive control* berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran.
2. *Detective Control* berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran.
3. Akuntabilitas memoderasi pengaruh *preventive control* terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran.

4. Akuntabilitas memoderasi pengaruh *detective control* terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran.

1.4 Kegunaan Penelitian

Kegunaan penelitian ini terdiri dari kegunaan teoritis, kegunaan praktis dan kegunaan kebijakan.

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan kontribusi secara teoritis dalam pengembangan kajian tentang pengaruh Efektivitas Pelaksanaan Anggaran dengan *Preventive Control* dan *Detective Control* dalam kerangka *Agency theory*. Selain itu penelitian ini dapat digunakan sebagai salah satu referensi dalam penelitian pengendalian internal.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat berguna bagi pembaca sekaligus sebagai masukan dan informasi bagi pemerintah daerah/ instansi pemerintah dalam rangka peningkatan pengendalian internal di pemerintahan.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori dan Konsep

2.1.1 *Agency Theory*

Teori Agensi dikembangkan oleh Jensen dan Meckling (1976) mengemukakan bahwa pemerintah (agen) sebagai pemegang amanah yang berkewajiban untuk menyajikan, melaporkan, serta mengungkapkan semua aktivitas yang menjadi tanggung jawabnya kepada para pemberi amanah (*principal*) dalam hal ini masyarakat memiliki hak untuk meminta pertanggungjawabannya. Contoh hubungan kerja antara *principal* dan *agent* adalah Kepala daerah membuat anggaran melalui unit-unit kerja yang disampaikan kepada kepala bagian dan diusulkan kepada kepala daerah, setelah itu menetapkan anggaran bersama DPRD yang dibuat berdasarkan peraturan daerah yang berlaku.

Agency theory digunakan dalam penelitian ini karena pengendalian internal adalah salah satu dari mekanisme yang digunakan dalam mengatasi masalah keagenan dengan cara mengurangi biaya yang mempengaruhi hubungan antara keseluruhan kinerja serta manfaat dari prinsipal (Muhunyo, 2018). Oleh karena itu, Pemerintah Daerah (PEMDA) dikatakan sebagai agen dan publik, dan masyarakat sendiri dapat dikatakan sebagai *principal* yang memberikan otoritas dalam mengawasi kinerja dari pemerintah daerah kepada DPRD. Pada teori ini, pengendalian yang dilakukan oleh legislatif terhadap anggaran dilaksanakan oleh eksekutif merupakan suatu mekanisme untuk menghindari penyimpangan atau hal-hal yang menyimpang dari prosedur yang berlaku.

2.1.2 Efektivitas Pelaksanaan Anggaran

Menurut Mardiasmo (2017) menyatakan bahwa efektivitas adalah ukuran yang menjadi penentu keberhasilan suatu organisasi dapat dilihat dari pencapaian hasil yang telah diprogramkan dengan target yang direncanakan. Suatu organisasi dapat dikatakan telah berjalan efektif ketika organisasi tersebut telah mencapai tujuannya. Pengontrol dan penilai kinerja digunakan suatu organisasi sebagai pernyataan perkiraan pendapatan dan pengeluaran di masa yang akan datang atau dalam periode tertentu yang disebut dengan anggaran (Bastian, 2017). Oleh karena itu, pengendalian terhadap anggaran menjadi proses untuk memastikan bahwa anggaran secara spesifik telah dilaksanakan dengan tepat dan efisien.

Efektivitas pelaksanaan anggaran merupakan tahap dimana dilaksanakannya rencana kegiatan keuangan yang berisi pekerjaan belanja yang diusulkan dalam satu periode dari sumber pendapatan untuk membiayai belanja dalam satuan moneter tepat waktu dari yang telah ditetapkan dan dilaksanakan sesuai dengan rencana dan biaya yang dikeluarkan. Setiap pemerintahan yang efektif dalam pelaksanaan anggaran dapat dikatakan dengan tercapainya tujuan yang ditetapkan untuk tahun fiskal (Eton, 2018).

Pelaksanaan anggaran bagi Pemerintah yang telah disetujui dan dilaksanakan melalui kegiatan yang dihasilkan dari beberapa realisasi anggaran menjadi penerimaan. Pendapatan yang tersedia yang telah disahkan melalui anggaran pemerintah untuk suatu periode akuntansi akan digunakan untuk membayar hutang dan pengeluaran dalam periode itu (Maimunah Napitupulu *et al.*, 2020). Masalah dalam pelaksanaan anggaran terjadi Ketika hasil yang diinginkan pada penerima manfaat yang ditargetkan tidak tercapai. Masalah tersebut terkait dengan penganggaran defisit, keterlambatan pengesahan

anggaran oleh legislatif dan pengendalian yang tidak efektif oleh badan legislative pemerintah (Olurankinse & Rufus, 2017).

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 690.900-327 tahun 1996 dijelaskan bahwa ada kriteria tingkat efektivitas yang dibagi menjadi 5 kriteria yaitu apabila realisasi anggaran (100%) sangat efektif, (90%-100%) efektif, (80%-90%) cukup efektif, (60%-80%) kurang efektif dan (dibawah 60%) dikatakan kurang efektif. Oleh karena itu, untuk meningkatkan efektivitas pengendalian anggaran maka *preventive control* dan *detective control* berperan dalam peningkatan tersebut. Efektivitas pelaksanaan anggaran dilaksanakan dari pengendalian terhadap anggaran apakah tujuan yang ingin dicapai berhasil atau tidak (Biantoro *et al.*, 2019).

2.1.3 Preventive Control

Preventive control merupakan bagian terpenting dari pengendalian internal sebagai alat proaktif yang dapat mencegah *noncompliance*. *Preventive control* juga merupakan pengendalian yang dilakukan untuk mencegah kecurangan dan antisipasi sebelum terjadinya permasalahan yang tidak diinginkan oleh manajemen (Afkar, 2016). Terdapat beberapa cara untuk menerapkan *preventive control* yaitu dengan menerapkan hukuman yang berat, mengurangi aturan yang ada atau memotivasi karyawan dengan memberikan *reward* atau penghargaan. *Preventive control* biasanya berbentuk prosedur-prosedur yang harus di tempuh dalam melaksanakan kegiatan.

Lacotelli (2009) mengemukakan bahwa *preventive control* adalah tindakan yang dilakukan oleh manajemen untuk mencegah ketidakpatuhan terhadap arahan, kebijakan dan prosedur. *Preventive control* digunakan untuk mencegah terjadinya risiko kesalahan, penipuan dan penyimpangan dalam transaksi dan pencegahan *fraud*. Contoh *Preventive control* antara lain pemisahan tugas,

otorisasi dan persetujuan yang tepat, pembentukan bagan organisasi untuk mengalokasikan pekerjaan kepada petugas yang bertanggung jawab, dokumentasi yang memadai, kontrol fisik atas aset dan pelatihan terhadap staf yang konstan (Nandom *et al.*, 2019).

Persetujuan, otoritas dan verifikasi dalam kepatuhan *preventive control* yaitu manajemen memberi wewenang kepada pegawai untuk melakukan aktivitas tertentu untuk melaksanakan transaksi tertentu dalam parameter yang terbatas. Selain itu, manajemen menentukan aktivitas atau transaksi yang memerlukan persetujuan pengawasan sebelum dilakukan atau dilaksanakan oleh pegawai. Persetujuan supervisor (manual atau elektronik) sebagai bukti bahwa aktivitas atau transaksi telah diverifikasi dan divalidasi sesuai dengan kebijakan dan prosedur yang ditetapkan. Pemisahan tugas yaitu dipisahkannya tugas diantara orang yang berbeda untuk mengurangi risiko kesalahan atau tindakan yang tidak tepat. Misalnya adanya pembagian antara tanggung jawab untuk otorisasi transaksi, pencatatan transaksi (akuntansi), dan penanganan aset terkait (penahanan).

Preventive control dilakukan oleh pemerintah untuk menghindari penyimpangan pelaksanaan keuangan negara yang merugikan dan membebankan negara. *Preventive control* sebaiknya dilakukan oleh atasan langsung, sehingga penyimpangan yang kemungkinan akan terjadi dapat dideteksi lebih awal.

2.1.4 *Detective Control*

Detective control merupakan pengendalian yang dilakukan dengan meneliti dan mengevaluasi dokumen laporan pertanggungjawaban, biasanya dilakukan setelah dilakukannya kegiatan dengan membandingkan antara hal yang terjadi dengan hal yang seharusnya terjadi. Pengendalian detektif juga merupakan

komponen penting dalam pengendalian internal yang mencakup aktivitas seperti rekonsiliasi akun, observasi inventaris fisik, keamanan fisik, dan pengendalian sistem informasi. Pengendalian ini menyediakan sarana yang dapat digunakan untuk memperbaiki kesalahan data, mengubah kontrol, atau memulihkan aset yang hilang. Salah satu contoh *detective control* adalah pemeriksaan salinan atas perhitungan, mempersiapkan rekonsiliasi bank dan neraca saldo setiap bulan (Schandl & Foster, 2019).

Rekonsiliasi dalam *detective control* yaitu seorang pegawai menghubungkan kumpulan data yang berbeda satu sama lain, mengidentifikasi dan menyelidiki perbedaan, dan mengambil tindakan korektif (bila perlu). Adapun review kinerja yaitu manajemen membandingkan informasi tentang kinerja saat ini dengan anggaran, prakiraan, periode sebelumnya, atau menjadi tolak ukur lain untuk mengukur sejauh mana tujuan dan sasaran sedang dicapai dan untuk mengidentifikasi hasil yang tidak diharapkan atau kondisi tidak biasa yang memerlukan tindak lanjut.

Detective Control dilakukan untuk mengetahui apakah suatu kegiatan dan pembiayaan sudah sesuai dengan kebijakan dan ketentuan yang telah ditentukan. *Detective control* dibagi menjadi dua berdasarkan cara pendeteksiannya yaitu pengendalian dari jauh dan pengendalian dari dekat. Pengendalian dari jauh dilakukan dengan cara menguji dan meneliti laporan pertanggungjawaban bendaharawan disertai bukti-bukti pendukungnya. Hal ini bersifat pasif karena pengendalian tidak berhubungan langsung dengan objek yang diperiksa. Kelemahan dari pengendalian jauh ini yaitu bukti-bukti yang diperiksa hanya diperhatikan aspek formalnya, dan akurasi bukti dengan barang yang telah dibeli atau kegiatan yang telah dilakukan cenderung terabaikan. Adapun pengendalian dari dekat yaitu dilakukan di tempat berlangsungnya kegiatan. Dalam pemeriksaan tidak hanya melampirkan bukti penerimaan atau bukti pengeluaran, tetapi juga

melampirkan akurasi bukti-bukti secara material. Kelemahan dari pendekatan ini yaitu kemungkinan adanya kolusi antara aparat pengawas dengan pihak yang diawasi. Hal ini mungkin terjadi karena sebelum melaksanakan tugas, petugas pemeriksa menyampaikan pemberitahuan terlebih dahulu mengenai waktu pengendalian kepada instansi yang akan diperiksa. Oleh karena itu, instansi akan menyiapkan diri dengan menertibkan administrasi keuangannya.

Detective control yang mendeteksi kesalahan atau *fraud* yang belum dicegah. Pengendalian ini digunakan untuk mencegah tindakan yang tidak diinginkan dalam organisasi. *Detective control* memberikan bukti atau *fraud* yang terjadi tetapi tidak mencegah kerugian, misalnya melakukan pembayaran dalam jumlah yang besar tanpa izin sehingga harus dilakukan pengendalian rekonsiliasi, pemeriksaan internal, penemuan fisik, analisis dan audit (Wangombe, 2017).

2.1.5 Akuntabilitas (*Accountability*)

Akuntabilitas (*Accountability*) merupakan kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau menjawab dan menjelaskan pelaksanaan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan kolektif suatu organisasi kepada pihak yang berhak atau berwenang untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban (Arifiyanto *et al.*, 2021). Menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Akuntabilitas adalah tanggung jawab untuk mengelola sumber data dan melaksanakan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelapor dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Akuntabilitas dalam pemerintahan berpedoman pada demokrasi dengan mengakui bahwa kedaulatan tertinggi berada ditangan rakyat. Terwujudnya tata Kelola pemerintah yang baik merupakan elemen terpenting dalam akuntabilitas. Kewajiban dalam suatu instansi pemerintah yaitu dengan mempertanggungjawabkan seluruh keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan

kegiatan dan program dalam rangka mencapai misi organisasi secara terukur sesuai dengan target kinerja yang telah ditetapkan melalui laporan keuangan pemerintah yang telah disusun secara periodik. Akuntabilitas dalam konteks penyelenggaraan pemerintah tidak dapat diketahui oleh public tanpa pemerintahnya sendiri yang memberitahukan tentang semua informasi yang berhubungan dengan kepentingan pemerintah (Elkha & Wahidawati, 2020).

Akuntabilitas menjadi dasar pelaporan keuangan di pemerintahan dengan tujuan tertinggi yang meliputi informasi keuangan kepada masyarakat dan pemakai lainnya sehingga memungkinkan bagi mereka untuk menilai pertanggungjawaban pemerintah atas seluruh aktivitas yang dilakukan.

2.2 Tinjauan Empiris

Dasar atau acuan yang berupa temuan-temuan melalui hasil sebagai penelitian sebelumnya merupakan hal yang sangat perlu dan dapat dijadikan sebagai sebuah data pendukung. Salah satu data pendukung menurut peneliti yang perlu dijadikan penelitian terdahulu yang relevan dengan permasalahan yang ada pada penelitian ini. Berikut merupakan beberapa penelitian terdahulu yang dijadikan acuan peneliti dalam penelitian ini:

1. Peter *et al.*, (2020) telah melakukan penelitian dengan judul *Determinants Of Internal Control Compliance In Publik Organizations; Using preventive, Detective, Corrective And Directive Controls*. Penelitian ini dilakukan di kelembagaan Ghana yang terdiri dari 395 sampel. Teknik analisis yang digunakan yaitu pendekatan *structural equation modelling* (SEM). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ketergantungan yang berlebihan pada *detective control* tidak secara signifikan mempengaruhi kepatuhan dalam jangka panjang, karena mereka dilembagakan untuk mengidentifikasi risiko dan peristiwa setelah terjadi, sebuah praktik yang umum di antara organisasi

publik. Oleh karena itu, pembuat kebijakan di sektor publik harus memastikan, biaya pelaksanaan pengendalian tidak melebihi manfaatnya. *Preventive control* efisien, proaktif dan hemat biaya. Namun, *detective control* dan pengendalian lainnya relevan, untuk mendukung dan memberikan bukti tentang seberapa efektif fungsi dari *preventive control*.

2. Periansya *et al.*, (2020) memiliki penelitian dengan judul *The Effectiveness Budget Control Government of Ogan Ilir Regency : The Impact on Supervision and Competence*. Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji dan menganalisis pengaruh supervisi dan kompetensi terhadap efektivitas pengendalian APBD Kabupaten Ogan Ilir. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *prevetive control* , *detektive control* dan kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian anggaran dengan koefisien determinasi sebesar 62,5%.
3. Bayu (2017) berjudul Pengaruh Pengawasan Preventif, Pengawasan Detektif Dan Penganggaran Berbasis Kinerja Terhadap Efektivitas Pengendalian Anggaran (Studi Empiris Pada Skpd Kota Dumai). Teknik analisis menggunakan *Structural Equation Model* (SEM) untuk menguji hubungan antara variabel dependen dan independen. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *preventive control*, *detective control* dan anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian anggaran.
4. Penelitian yang dilakukan oleh Olurankinse (2017) dengan judul *Empirical Analysis of the Effect of Accountability on Budget Implementation in Ondo State Nigeria*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas terhadap pelaksanaan anggaran tidak memiliki dampak yang signifikan.
5. Penelitian mengenai Pengaruh Pengawasan Preventif dan Pengawasan Detektif terhadap Efektivitas Pengendalian Anggaran yang dilakukan oleh Arif Fajri (2018). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengawasan preventif

dan detektif berpengaruh signifikan positif terhadap efektivitas pengendalian anggaran.

6. Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Afkar (2016) yang meneliti Efektivitas pengendalian Preventif, Pengendalian Detektif, dan Pengendalian Represif terhadap Pencegahan Kecurangan Akuntansi menunjukkan bahwa pengendalian preventif, pengendalian detektif, dan pengendalian represif berpengaruh positif terhadap pencegahan kecurangan akuntansi dengan tingkat efektivitas sebesar 84,6%.
7. Penelitian yang dilakukan oleh Mulyasa *et al.*, (2020) yang meneliti *The Effect on Performance Accountability and Internal Control on Good Governance and Its Impact on Government Performance*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas dan pengendalian internal menunjukkan hasil yang positif dan signifikan.
8. Penelitian lainnya dilakukan oleh Mujannah *et al.*, (2019) yang meneliti *The Effect of Performance Based Budgeting and Internal Control Systems on Performance Accountability of Government Agencies*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pelaksanaan anggaran, pelaporan anggaran, kegiatan pengendalian dan pemantauan (*control*) berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Perencanaan anggaran, evaluasi kinerja, lingkungan pengendalian, penilaian risiko, informasi dan komunikasi tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
9. Penelitian dengan judul *Internal Control and Budget Implementation in Kabale District Uganda* oleh Eton (2018). Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal terhadap pelaksanaan anggaran signifikan tetapi dengan nilai yang kecil yang disebabkan oleh lemahnya manajemen dalam menegakkan pengendalian internal yang ada.

10. Penelitian Shelby *et al.*, (2019) yang meneliti Pengaruh Pengawasan Preventif, Pengawasan Detektif dan Penganggaran Berbasis Kinerja terhadap Efektivitas Pengendalian Anggaran OPD Surabaya menunjukkan bahwa pengawasan preventif, detektif dan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian anggaran.
11. Mungai *et al.*, (2021), meneliti *Effect of Internal Control Systems on Financial Performance of Public Universities in Kenya*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *preventive control* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap pelaksanaan keuangan Universitas Negeri di Kenya.
12. Penelitian oleh Oladipo *et al.*, (2020) berjudul *Budget and Budgetary Control System on Tertiary Institution's Financial Performance in Nigeria* bertujuan untuk mengkaji sistem pengendalian anggaran terhadap kinerja keuangan perguruan tinggi di Nigeria. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap kinerja keuangan.
13. Penelitian mengenai pengendalian anggaran oleh Prof. Mubinah (2016) berjudul *A Study on Budget and Budgetary Control* bertujuan untuk mengetahui pengaruh anggaran dan pengendalian anggaran terhadap manajemen. Hasil penelitian menunjukkan bahwa anggaran dan pengendalian anggaran berpengaruh positif terhadap efektivitas manajemen.
14. Parveen *et al.*, (2020), meneliti *Budget and Budgetary Control* bertujuan untuk menganalisis tentang anggaran dan langkah-langkah pengendalian anggaran. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sifat anggaran dan pengendalian anggaran dapat memaksimalkan keuntungan.

dalam penelitian ini yaitu variabel dependen, variabel independen, dan variabel moderasi. Adapun kerangka konseptual dalam penelitian ini dapat dilihat pada gambar 3.2.

Gambar 3. 2 Kerangka Konseptual

3.2 Hipotesis

3.2.1 Pengaruh *Preventive Control* terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran

Menurut Lacotelli (2009) bahwa *Preventive control* merupakan tindakan yang dilakukan oleh manajemen untuk mencegah dan menghindari ketidakpatuhan terhadap aturan, kebijakan, dan prosedur. *Preventive control* dapat menghentikan timbulnya permasalahan sehingga lebih ekonomis dan lebih baik bagi hubungan manusia untuk mencegah sebelum terjadi masalah daripada mendeteksi dan mengoreksi permasalahan setelah terjadi (Porter, 1992). Contoh *preventive control* adalah pemisahan tugas, otorisasi yang tepat, dokumentasi yang memadai, dan pengendalian fisik atas aset. Ketika *preventive control* telah

dilakukan maka aparat yang bertugas mengawasi anggaran akan melakukan pengecekan bahwa anggaran telah dilakukan sesuai aturan.

Pengaruh *preventive control* terhadap pelaksanaan anggaran didukung oleh teori agensi (*Agency Theory*). Teori ini dapat dijadikan sebagai teori dasar yang relevan untuk dapat menjelaskan pengaruh *preventive control*. *Agency theory* digunakan dalam penelitian ini karena *preventive control* dapat mengatasi masalah keagenan dalam suatu organisasi. *Agency theory* digunakan dalam penelitian ini karena *preventive control* dapat mengatasi masalah keagenan dalam suatu organisasi dengan mengeluarkan biaya keagenan (*monitoring cost*). Pengeluaran biaya dimaksudkan untuk menjamin bahwa pemerintah (*agent*) akan bertindak sesuai dengan kepentingan pemberi amanah (*principal*), salah satu cara yang dilakukan yaitu dengan mendesain *preventive control* untuk menghindari *moral hazard* (penyimpangan) yang dapat terjadi (Hadi *et al.*, 2018).

Pemerintah melakukan *preventive control* dengan tujuan terhindar dari penyimpangan pelaksanaan anggaran yang merugikan dan membebankan daerah. Sehingga fungsi *preventive control* dapat digunakan dalam anggaran yang telah ditetapkan serta diawasi penggunaannya sesuai dengan aturan atau prosedur yang sudah ditetapkan. Selain itu penyimpangan juga akan terminimalisir karena pelaksanaan anggaran telah diatur dengan prosedur pelaksanaan. Efektivitas pelaksanaan anggaran menjadi tolak ukur berhasil atau tidaknya suatu organisasi dalam mencapai tujuannya yang ditentukan oleh *preventive control* (Hadi *et al.*, 2018). Berdasarkan hal tersebut sehingga dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁ : *Preventive control* berpengaruh positif terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran

3.2.2 Pengaruh *Detective Control* terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran

Detective control merupakan suatu bentuk pengendalian yang dilakukan dengan mengevaluasi dokumen-dokumen laporan pertanggungjawaban bendaharawan. Hal ini dilakukan untuk mengetahui kegiatan dan pembiayaan yang telah dilaporkan sesuai dengan kebijakan dan ketentuan yang telah ditetapkan (Baskara, 2017). *Detective control* merupakan salah satu aspek yang mendukung dilaksanakannya pengendalian yang efektif.

Pengaruh *detective control* terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran didukung oleh *Agency Theory* menjelaskan bahwa dalam suatu organisasi sering terjadi perbedaan kepentingan antara pemerintah (*agent*) dan masyarakat (*principal*) yang dapat menimbulkan suatu kondisi yang disebut asimetri informasi. Asimetri informasi merupakan suatu kondisi ketidakseimbangan dalam memperoleh informasi antara pihak agen sebagai penyedia informasi dengan *principal* sebagai pengguna informasi. *Agent* mempunyai lebih banyak informasi mengenai pemerintahan secara keseluruhan dibandingkan informasi yang diperoleh *principal* (Afkar,2016). *Agency theory* digunakan untuk merumuskan permasalahan tersebut yang dimana diharapkan dapat memaksimalkan utilitas masyarakat (*principal*) dan dapat menghasilkan kinerja yang memuaskan. Oleh karena itu, semakin baik *detective control* yang dilakukan oleh pemerintah maka semakin baik pula Efektivitas Pelaksanaan Anggaran.

Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah mengatur bahwa pejabat dan badan yang diberikan kewenangan melakukan pengawasan dengan pengujian atas laporan berkala dan pengusutan atas indikasi penyimpangan. PP 58 tahun 2005 juga mengatur bahwa pejabat dan badan yang diberikan kewenangan melakukan pengawasan dengan melakukan pemeriksaan berkala, sewaktu-waktu, maupun pemeriksaan terpadu.

Selain itu, Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2001 tentang Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah mengatur bahwa pejabat dan badan yang diberikan kewenangan pengawasan harus melakukan penilaian atas manfaat dan keberhasilan kebijakan, pelaksanaan program, proyek serta kegiatan. Jadi, *detective control* merupakan salah satu aspek yang mendukung untuk terlaksananya pengendalian anggaran yang efektif. Berdasarkan hal tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₂ : *Detective control* berpengaruh positif terhadap Efektivitas Pengendalian Anggaran.

3.2.3 Pengaruh Akuntansi sebagai Variabel Moderasi Terhadap Hubungan *Preventive Control* dalam Efektivitas Pelaksanaan Anggaran

Preventive control menghindari penyimpangan dengan cara mengamati, meneliti, memeriksa, mengecek langsung kinerja serta melibatkan pelaksana secara inspeksi. Adapun cara lain yang dapat dilakukan yaitu dengan mempelajari laporan yang diterima dari pelaksana. Sehingga *preventive control* dilakukan melalui *preaudit* atau sebelum pekerjaan atau kegiatan dimulai. Ketika seseorang mendapatkan sesuatu yang diinginkan dengan cara yang benar atau sesuai dengan aturan yang telah ditetapkan merupakan implikasi positif. Adapun implikasi negatif yaitu ketika seseorang mendapatkan sesuatu yang diinginkan dengan cara yang menyimpang atau menyalahi aturan (Afkar, 2016).

Pengaruh Akuntabilitas terhadap efektivitas pelaksanaan anggaran didukung oleh *Agency theory* (teori agensi) dapat dijelaskan bahwa dalam pengertian luas akuntabilitas dapat dipahami bahwa sebagai kewajiban pihak pemegang Amanah dalam hal ini pemerintah (agent) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi Amanah (*principal*). Masalah yang sering muncul dalam keagenan adanya

perbedaan informasi (asimetris informasi) yang dimiliki kedua pihak yang karena pemerintah memiliki informasi kinerja yang lebih banyak, sedangkan masyarakat cenderung memperoleh informasi kinerja secara terbatas. *Agency theory* muncul akibat adanya perbedaan kepentingan antara principal dan agen sehingga timbul konflik ataupun *moral hazard*. Berdasarkan asumsi bahwa masing-masing individu termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri (Jensen & Meckling, 1976).

Menghadapi akuntabilitas mengharuskan pemerintah memperhatikan beberapa hal diantaranya anggaran dan pengendalian akuntansinya. Tercapainya sasaran anggaran dan pengendalian akuntansi akan menentukan kualitas atau kinerja dari pemerintah daerah. Apabila seorang individu berkomitmen untuk mencapai tujuannya maka hal ini akan mempengaruhi tindakannya dan memengaruhi konsekuensi kinerjanya (Bozkurt *et al.*, 2017). Berdasarkan hal tersebut sehingga dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₃ : Akuntabilitas berpengaruh positif dalam memoderasi hubungan *preventive control* terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran

3.2.4 Pengaruh Akuntabilitas sebagai Variabel Moderasi Terhadap Hubungan *Detective Control* dalam Efektivitas Pelaksanaan Anggaran

Detective control mengacu pada pengendalian mekanis yang dimulai dengan mengidentifikasi masalah dan membuat manajemen mendapatkan informasi tepat waktu mengenai penyimpangan yang terjadi (Peter *et al.*, 2020). Pengendalian detektif tidak bekerja secara independen, tetapi lebih berhasil ketika adanya kerja sama dalam kinerja dan strategi operasi instansi dalam mencapai tujuan atau sasaran yang akan dicapai. (Frazer, 2016). *Detective control* tidak akan mencegah masalah sebelum muncul, tetapi cenderung menunjukkan spesifikasi masalah yang terjadi ketika masalah tersebut muncul.

Pengaruh akuntabilitas terhadap *detective control* dalam efektivitas pelaksanaan anggaran didukung oleh *agency theory* yang menyatakan bahwa setiap individu memiliki motivasi atas kepentingan diri sendiri sehingga terdapat konflik kepentingan (*moral hazard*) antara *principal* dan *agent*, antara lain *principal* kesulitan untuk memastikan bahwa *agent* bertindak untuk memaksimalkan kesejahteraan *principal*. Sehingga memungkinkan untuk lebih pada monitoring cost pada organisasi. Akuntabilitas yang ditunjukkan pemerintah daerah sebagai *agent* akan menghindari risiko yang membuat ketidakpercayaan pada kinerja mereka (Bonner & Sprinkle, 2002). Dengan akuntabilitas yang dimiliki oleh seorang pemimpin akan membawa organisasi dan anggota organisasi ke jalur etis dengan memperkenalkan perilaku-perilaku etis sehingga dapat menghindari kecurangan. Akuntabilitas publik akan tercapai jika pengawasan yang dilakukan oleh dewan dan masyarakat berjalan secara efektif. Hal ini juga didukung oleh pendapatnya Rubin (1996) yang menyatakan bahwa untuk menciptakan akuntabilitas kepada publik diperlukan partisipasi pimpinan instansi dan warga masyarakat dalam penyusunan dan pengawasan keuangan daerah (APBD). Berdasarkan penjelasan tersebut, peneliti berpendapat bahwa akuntabilitas memoderasi hubungan antara *detective control* dengan efektivitas pelaksanaan anggaran. Berdasarkan hal tersebut sehingga dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₄ : Akuntabilitas berpengaruh positif dalam memoderasi hubungan *Detective control* terhadap Efektivitas Pelaksanaan Anggaran.