

TESIS

**PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN DAN
PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP AKUNTABILITAS
KINERJA PEMERINTAH DAN TRANSFORMATIONAL
LEADERSHIP SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

***THE EFFECT OF CLARITY OF BUDGET TARGETS AND
INTERNAL CONTROL ON GOVERNMENT PERFORMANCE
ACCOUNTABILITY AND TRANSFORMATION LEADERSHIP
AS A VARIABLE OF MODERATION***

**ANDI ULVA
A062202017**



kepada

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2024**

TESIS

**PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN DAN
PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP AKUNTABILITAS
KINERJA PEMERINTAH DAN TRANSFORMATIONAL
LEADERSHIP SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

***THE EFFECT OF CLARITY OF BUDGET TARGETS AND
INTERNAL CONTROL ON GOVERNMENT PERFORMANCE
ACCOUNTABILITY AND TRANSFORMATION LEADERSHIP
AS A VARIABLE OF MODERATION***

Sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar Magister
disusun dan diajukan oleh

**ANDI ULVA
A062212029**



kepada

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2024**

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Yang bertanda tangan di bawah ini,

Nama : Andi Ulva
NIM : A062202017
Jurusan/program studi : Magister Akuntansi

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul

PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN DAN PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA PEMERINTAH DAN TRANSFORMATIONAL LEADERSHIP 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 secara 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 diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 04 Maret 2024

Yang Membuat Pernyataan



Andi Ulva

PRAKATA

Bismillahirrahmanirahim

Assalamualaikum warahmatullahi wabarakatuh.

Puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT atas berkat rahmat dan hidayah-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini yang berjudul: Pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah dan *transformational leadership* sebagai variabel moderasi. Sholawat dan salam senantiasa terkirim kepada junjungan kita Nabi Muhammad SAW. Tesis ini disusun sebagai tugas akhir untuk mencapai gelar Magister Akuntansi (M.Ak) pada Program Pendidikan Magister Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Berkenaan dengan selesainya penulisan tesis ini, penulis mengucapkan terima kasih yang tidak terhingga kepada kedua orang tua, Ayahanda Andi Syamsu Alam dan Ibunda Andi Rahma yang tidak hanya memberikan dukungan berupa doa tetapi juga dalam bentuk afirmasi positif kepada penulis. Terima kasih karena selalu menyakini bahwa penulis mampu menyelesaikan pendidikan sesuai dengan amanah dari ayah dan ibu. Kepada adik-adik saya Andi Uvik dan Muh Umar Syam terima kasih atas semua dukungan dan hiburan dalam proses penyelesaian tesis.

Dalam penyusunan tesis ini penulis banyak mendapat bimbingan, masukan, serta dukungan dari berbagai pihak. Oleh karena itu penulis menyampaikan terima kasih yang tak terhingga 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 terima kasih atas

bimbingan dan arahan yang telah diberikan kepada penulis selama menempuh studi hingga dapat menyelesaikan tesis ini.

3. Bapak Prof. Dr. Syarifuddin, SE.,Ak.,M.Soc.,Sc.,CA selaku pembimbing I dan ibu Dr. R. A. Damayanti, SE.,Ak.,M.Soc.,Sc.,CA selaku pembimbing II yang telah memberikan waktu, penuh kesabaran dalam membimbing, memotivasi dan mengarahkan penulis. Bagi penulis arahan dan bimbingan sangat bermanfaat untuk penulis sehingga dapat menyelesaikan tesis ini.
4. Bapak Prof. Dr. Abdul Hamid Habbe, SE.,M.Si, Ibu Dr. Andi Kusumawati, SE.,Ak.,M.Si.,CA dan ibu Dr. Darmawati,SE.,Ak.,M.Si selaku tim penguji yang telah banyak memberikan kritik dan saran kepada penulis mulai dari proses ujian proposal sampai pada penyelesaian tesis ini.
5. Seluruh Bapak dan Ibu Dosen beserta staf lingkup Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin
6. Pimpinan serta seluruh Pegawai di Kantor Inspektorat Kabupaten Kepulauan Selayar, yang telah memberikan data/informasi yang dibutuhkan penulis dalam penyelesaian tesis ini. Serta seluruh responden yang telah membantu penulis dalam mengumpulkan data penelitian.
7. Rekan kerja di Duta Samudera Indonesia terkhusus Fadli, Vara, Nilam, Fifi, Dian, dan Ulfi Senang bisa menjadi rekan kerja sekaligus rekan yang saling menyemangati.
8. Rekan seperjuangan dalam penyelesaian tesis ini, Rezky, Fadel, Mirna, dan teman-teman lain. Terima kasih banyak sudah menjadi rekan yang senantiasa membantu dan mengingatkan penulis dalam hal apapun dalam penyusunan tesis ini
9. Teman-teman Magister Akuntansi angkatan 20202 terima kasih atas doa dan

dukungannya selama proses penyusunan tesis ini.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan sebagai karya ilmiah. Oleh karena itu, merupakan suatu kehormatan jika para pembaca memberikan saran serta kritikan yang sifatnya membangun guna penyempurnaan tesis ini di masa yang akan datang. Terakhir, penulis berharap bahwa penulisan karya tulis ini mampu memberikan manfaat sebagaimana mestinya. Aamiin.

Wassalamualaikum wr.wb

Makassar, 04 Maret 2024



Andi Ulva

ABSTRAK

ANDI ULVA. *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah dan Transformational Leadership sebagai Variabel Moderasi (dibimbing oleh Syarifuddin dan Damayanti).*

Akuntabilitas kinerja di Indonesia mendapat perhatian khusus, yaitu pemerintah perlu memperhatikan terkait seluruh tahapan atas orientasi proses dan hasil kinerja. Penelitian ini bertujuan menguji dan menganalisis pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan *transformational leadership* sebagai pemoderasi. Penelitian dilaksanakan di daerah Kabupaten Gowa dengan sampel sebanyak 32 SKPD. Data yang digunakan berupa data primer. Pengumpulan data dilakukan melalui penyebaran kuesioner dengan metode survei. Untuk menguji hipotesis digunakan analisis regresi berganda dan analisis regresi moderasi, yaitu SPSS 24. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kejelasan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah, pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah, *transformational leadership* dapat memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah dan *transformational leadership* dapat memoderasi pengaruh pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah.

Kata kunci: sasaran anggaran, pengendalian internal, akuntabilitas kinerja, *transformational leadership*



ABSTRACT

ANDI ULVA. *The Effect of Clarity of Budget Targets and Internal Control on Government Performance Accountability and Transformational Leadership as Moderating Variables* (supervised by Syarifuddin and Damayanti)

The performance accountability in Indonesia receives the special attention, in which the government needs to pay attention on all stages of the process orientation and performance result. The research aims at examining and describing the influence of the clarity of the budget targets and internal control on the accountability of the government agency performance with the transformational leadership as the moderating variable. The research was carried out in Gowa Regency area with the samples as many as 64 SKPD. This research used the primary data, the data were collected by distributing the questionnaires and using the survey method. The statistical method used to examine the hypothesis was by using the multiple regression analysis and moderated regression analysis (MRA), namely SPSS 32. The research result indicates that the budget clarity influences the government performance accountability and the internal control affects the government performance accountability. The transformational leadership can moderate the influence of the budget target clarity on the government performance accountability and transformational leadership can moderate the influence of internal control on the government performance accountability.

Key words: budget target, internal control, performance accountability, transformational leadership



DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL	i
LEMBAR PERSETUJUAN	iii
PERNYATAAN KEASLIAN TULISAN	iv
PRAKATA	v
ABSTRAK	vi
DAFTAR ISI	vii
DAFTAR TABEL	ix
DAFTAR GAMBAR	x
DAFTAR LAMPIRAN	xi
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	7
1.3 Tujuan Penelitian	7
1.4 Kegunaan Penelitian	8
1.4.1 Kegunaan Teoritis	8
1.4.2 Kegunaan Praktis	8
1.5. Sistematika Penulisan.....	8
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	10
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep	10
2.1.1 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	10
2.1.2 Teori Keperilakuan Keuangan.....	11
2.1.3 Tujuan Pengukuran Kinerja.....	14
2.1.4 Anggaran.....	15
2.1.5 Pengendalian <i>Internal</i>	18
2.1.6 <i>Leadership</i>	20
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep	25
BAB III KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS	27
3.1 Kerangka Pemikiran.....	27
3.2 Hipotesis	28
3.2.1 Pengaruh Kejelasan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja .	29
3.2.2 Pengaruh Pengendalian <i>Internal</i> terhadap Akuntabilitas Kinerja	29
3.2.3 Transformational Leadership Memoderasi Pengaruh Kejelasan Anggaran pada Akuntabilitas Kinerja.....	30
3.2.4 Transformational Leadership Memoderasi Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja	31
BAB IV METODE PENELITIAN	32
4.1 Rancangan Penelitian	32
4.2 Situs dan Waktu Penelitian	33
4.3 Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel	33
4.3.1 Populasi.....	33
4.3.2 Sampel Penelitian.....	33
4.3.3 Teknik Pengambilan Sampel.....	33

4.4 Jenis Dan Sumber Data	34
4.4.1 Jenis Data	34
4.4.2 Sumber Data	34
4.5 Metode Pengumpulan Data	34
4.6 Variabel Penelitian Dan Definisi Operasional	34
4.6.1 Variabel Penelitian	34
4.6.2 Definisi Operasional	35
4.7 Instrumen Peneltian	36
4.8 Teknik Analisis Data.....	37
4.8.1 Uji Validitas	37
4.8.2 Uji Reliabilitas.....	37
4.8.3 Uji Asumsi Klasik.....	38
4.8.4 Uji Normalitas.....	38
4.8.5 Uji Autokorelasi	38
4.8.6 Uji Multikolinearitas	38
4.8.7 Uji Heteroskedastisitas.....	39
4.8.8 Statistik Deskriptif.....	39
4.9 Pengujian Hipotesis	39
4.9.1 Koefisien Determinasi	41
4.9.2 Uji Simultan (Uji F)	41
4.9.3 Uji Parsial (Uji T)	41
BAB V HASIL PENELITIAN	45
5.1 Deskripsi Data.....	45
5.1.1 Gambaran Umum Responden	45
5.1.2 Karakteristik Responden	45
5.1.3 Statistik Deskriptif.....	47
5.3 Uji Validitas	49
5.4 Uji Reliabilitas.....	51
5.5 Uji Asumsi Klasik.....	51
5.5.1 Uji Normalitas.....	52
5.5.2 Uji Multikolonieritas	53
5.5.3 Uji Heterokedastisitas	54
5.6 Uji Hipotesis	56
5.6.1 Analisis Regresi Data Penelitian	56
5.6.1.1 Uji Koefisien Determinasi	58
5.6.1.2 Uji T.....	58
5.6.2 Analisis Regresi Moderasi.....	59
5.6.2.1 Uji Koefisien Determinasi	59
5.6.2.2 Uji T	60
BAB VI PEMBAHASAN	62
6.1 Kejelasan Anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja.....	62
6.2 Pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja	63
6.3 <i>Transformational Leadership</i> dapat memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah.	64
6.4 <i>Transformational Leadership</i> tidak dapat memoderasi pengaruh pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah	65
BAB VII PENUTUP	67
7.1 Kesimpulan	68
7.2 Implikasi	69
7.3 Keterbatasan.....	69

7.4 Saran.....	69
DAFTAR PUSTAKA	70
LAMPIRAN	74

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
4.1 Karakteristik Populasi	33
4.2 Skala model <i>likert</i>	34
5.1 Tingkat Pengembalian Kuesioner	45
5.2 Deskripsi Responden Penelitian	46
5.3 Hasil Uji Statistik Deskriptif	47
5.4 Hasil Uji Validitas	50
5.5 Hasil Uji Reliabilitas	51
5.6 Hasil Uji Normalitas.....	52
5.7 <i>Hasil Uji Multikolonieritas</i>	54
5.8 Hasil Uji Heterokedastisitas	55
5.9 Hasil Analisis Regresi Linear Berganda	57
5.10 Uji Summary	58
5.11 Hasil Uji T	59
5.12 <i>Uji Summary Moderasi</i>	60
5.13 Hasil Analisis Regresi Moderasi	60

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
3.1 Kerangka Konseptual.....	25
3.2 Kerangka Pemikiran.....	26
5.1 Hasil Uji Normalitas.....	53
5.2 Hasil Uji Heterokedastisitas	56

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1 Kuesioner	75
2 Peta Teori.....	80
3 Hasil Olahan Data	110

BAB I PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Pada zaman *modern* ini, tuntutan masyarakat kepada pemerintah atas pelayanan publik semakin meningkat. Banyak negara telah mereformasi kebijakan terkait kebijakan sektor publik untuk memenuhi tuntutan publik atas pemerintahan yang lebih akuntabel dan transparan. Akuntabilitas kinerja merupakan isu mendasar dalam kebijakan strategis pemerintah di seluruh dunia (Pelizzo dan Stapenhurst, 2014). Sejak munculnya konsep *new public management* kinerja sektor publik khususnya pemerintah daerah mendapatkan perhatian yang cukup besar selama beberapa periode terakhir (Parker *et al.*, 2019). Sebagian negara uni eropa pemerintah daerah telah diberikan jangkauan tugas dan pelayanan publik yang semakin luas. Dacruz dan Marques (2014) mengkritik atas akuntabilitas kinerja pemerintah di daerah Afrika menjadi salah satu isu penting dimana desentralisasi dianggap gagal memenuhi harapan. Parker *et al* (2019) berpendapat bahwa pertumbuhan audit kinerja sektor publik terus berlanjut dari masa kemasa. Kekhawatiran akuntabilitas kinerja berkembang hingga di Asia termasuk Indonesia sebagai negara yang menerapkan desentralisasi melalui otonomi daerah.

Perkembangan akuntabilitas dan pemerintahan saat ini selalu berdampingan satu sama lain. Menurut Han dan Hong (2019) fenomena akuntabilitas muncul baik diluar maupun di dalam organisasi publik termasuk departemen pemerintahan, perusahaan swasta dan hubungan sosial dimana akuntabilitas diwujudkan dalam hubungan organisasi dan individu didalamnya.

Oleh karena itu, istilah akuntabilitas divisualisasikan sebagai seperti bunglon yang dapat beradaptasi dimana saja dan terus berkembang. Pada penelitian sebelumnya telah mengidentifikasi bahwa akuntabilitas dapat meningkatkan kinerja organisasi publik dan akuntabilitas dapat meningkatkan kinerja individu dalam tugas – tugas konteks tertentu. Masyarakat saat ini membutuhkan informasi yang transparan dan relevan yang berkaitan dengan hasil dari program yang telah direncanakan maupun dilaksanakan oleh pemerintah.

Dengan adanya akuntabilitas kinerja, pemerintah pusat maupun pemerintah daerah harus mampu menjadi subjek pemberi informasi atas aktivitas dan kinerja keuangan yang diperlukan secara akurat, relevan, konsisten, tepat waktu dan dapat dipercaya. Instansi pemerintah yang wajib menerapkan sistem akuntabilitas kinerja dan menyampaikan pelaporannya adalah instansi Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota sehingga hal tersebut mendorong pemerintah untuk memperbaiki kinerjanya. Tetapi akuntabilitas kinerja khususnya di Indonesia masih tidak sesuai dengan harapan masyarakat karena terdapat beberapa penyelewengan yang terjadi oleh pemerintah sehingga perlunya perhatian khusus terkait akuntabilitas pemerintah (Oktaviani dan Sari, 2020)

Seperti yang terjadi pada Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PAN-RB) mencatat ada RP 392,87 triliun anggaran pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang tidak memberikan hasil. Temuan tersebut didapatkan dari hasil evaluasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKPI) 2015-2016. Penggunaan anggaran hingga RP 392,87 triliun tersebut dinilai tidak efisien karena tidak ada kejelasan hasil yang dicapai, ukuran kinerja yang tidak jelas, tidak ada kaitan antara kegiatan dengan sasaran dan kegiatan yang tidak sesuai.

Tidak hanya kasus yang terjadi pada Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi di kabupaten Gowa Sulawesi Selatan

terdapat kasus korupsi penyalahgunaan anggaran dana desa sebesar Rp 531-Juta dari periode 2015 -2018 dimana kasus tersebut tidak merealisasikan anggaran dana desa sesuai dengan Rencana Anggaran Belanja (RAB) dengan adanya kasus tersebut memberikan dampak terhadap akuntabilitas kinerja pemerintahan kabupaten gowa dan terdapat banyaknya tuntutan atas akuntabilitas kinerja lembaga publik (Bugma, 2019).

Tuntutan akuntabilitas atas lembaga - lembaga publik baik pusat maupun daerah menyebabkan seluruh instansi pemerintah menyusun perencanaan strategis, melakukan pengukuran kinerja dan melaporkannya. Sebagai organisasi sektor publik, pemerintah daerah dituntut untuk memiliki kinerja yang berorientasi pada kepentingan masyarakat dan mendorong pemerintah untuk senantiasa tanggap terhadap lingkungannya dengan berupaya memberikan pelayanan berkualitas dan secara transparan (Taylor, 2007). Akuntabilitas berkaitan erat dengan instrumen untuk kegiatan kontrol terutama dalam pencapaian hasil pada pelayanan publik dan menyampaikan secara transparan kepada masyarakat.

Menurut Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, laporan kinerja adalah ikhtisar yang menjelaskan secara ringkas dan lengkap tentang capaian kinerja yang disusun berdasarkan rencana kerja yang ditetapkan dalam rangka pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja negara/anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBN/APBD). Berdasarkan peraturan Menteri PAN-RB Republik Indonesia No. 53 tahun 2014 tentang petunjuk teknis perjanjian kinerja, pelaporan kinerja dan tata cara review atas laporan kinerja instansi pemerintah. Salah satu dasar dalam mengimplementasikan manajemen kinerja yakni pengukuran kinerja dalam rangka menjamin adanya peningkatan dalam pelayanan publik dan meningkatkan akuntabilitas dengan melakukan klarifikasi

output dan *outcome* yang akan dicapai untuk memudahkan terwujudnya organisasi yang akuntabel.

Penyusunan Laporan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah (LAKIP) merupakan tugas pejabat yang secara fungsional bertanggung jawab melayani fungsi administratif di instansi masing-masing yang kemudian akan dipertanggungjawabkan dan dijelaskan oleh pimpinan beserta tim kerja mengenai keberhasilan atau kegagalan tingkat kinerja yang dicapainya. Dalam meneliti Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP), terdapat berbagai faktor yang mempengaruhinya seperti kejelasan anggaran, sistem pelaporan, pengendalian akuntansi, pengendalian intern dan juga budaya organisasi (Oktaviani dan Sari, 2020). Pada penelitian ini menggunakan dua faktor sebagai variabel yang mempengaruhi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP). Dua faktor tersebut yakni faktor finansial dan *non* finansial, dimana faktor finansial yaitu kejelasan sasaran anggaran dan faktor non finansial yaitu pengendalian akuntansi.

Faktor pertama yang mempengaruhi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP), yakni kejelasan sasaran anggaran. Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas aparat pelaksanaan anggaran akan lebih terbantu dalam merealisasikan anggaran yang secara tidak langsung hal tersebut akan mempengaruhi terhadap kinerja aparat, salah satu penyebab tidak efektif dan efisiennya anggaran dikarenakan terdapat ketidakjelasan sasaran anggaran yang mengakibatkan aparat pemerintah daerah mengalami kesulitan dalam penyusunan target-target anggaran (Primadana *et al.*, 2014).

Adanya sasaran anggaran yang jelas akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas

organisasi dalam rangka mencapai tujuan organisasi yang telah diterapkan sebelumnya. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan mengakibatkan pelaksanaan anggaran menjadi bingung, tidak puas dalam bekerja dan tidak tenang. Menurut Wirdayanti dan Pancawardani (2018) penyusunan anggaran yang baik apabila memenuhi syarat antara lain berdasarkan program, berdasarkan pusat pertanggung jawaban, sebagai alat perencanaan dan pengendalian.

Penelitian yang dilakukan oleh Bura *et al* (2018) dan Darwanis *et al* (2017) menjelaskan bahwa kejelasan sasaran anggaran memberikan pengaruh secara positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Di sisi lain, hasil penelitian Herawaty (2011) menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran memberikan pengaruh negatif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Faktor lain yang dapat menunjang untuk mencapai kinerja yang berakuntabilitas yakni pemerintah daerah dapat menerapkan sistem pengendalian *internal*. Pengendalian *internal* pada pemerintah pusat dan daerah mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mengenai Sistem Pengendalian *Internal* Pemerintah (SPIP). Sistem pengendalian intern pemerintah diharapkan dapat menjadi antisipasi terhadap ketidaksesuaian atau celah pelanggaran yang bisa timbul pada organisasi karena SPIP bertujuan untuk memberikan keyakinan untuk tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah negara dan keandalan pelaporan.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Benediktus (2019) menyatakan bahwa pengendalian internal berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, membuktikan bahwa jika pengendalian internal baik maka kinerja akuntabilitas instansi pemerintah juga semakin baik. Tetapi menurut Adi Saputro *et al.*, (2015) peneliti menyatakan bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja. Penelitian ini akan menggunakan *transformational leadership* sebagai variabel moderasi.

Kepemimpinan secara umum merupakan proses pengaruh social dimana sasaran utamanya untuk mencapai tujuan bersama, mencapai arah, keselarasan dan komitmen. Menurut Hoai *et al.*, (2022) membagi dua tipe kepemimpinan, yakni *transformational leadership* dan *transaksional leadership*. Karakteristik dari kedua kepemimpinan tersebut bergantung pada standar perilaku, nilai, dan moral dari individu pemimpin. Dalam *transaksional leadership* terdapat transaksi atau pertukaran dalam hubungan antara pemimpin dan bawahannya. Pemimpin memberikan janji dan imbalan untuk kinerja yang baik atau ancaman dan hukuman untuk kinerja yang buruk kepada bawahan. Pada *transformational leadership*, hubungan antara pemimpin dan bawahan lebih mengarah kepada hubungan timbal balik dan didasarkan pada kepercayaan. Pemimpin meluaskan dan mengangkat minat bawahan dengan memberikan motivasi dan perhatian yang tinggi dan juga dengan membangkitkan kesadaran bagi bawahan. Situasi ini menunjukkan kecenderungan dari pemimpin dan bawahan untuk melihat satu sama lain sebagai kolega atau teman sejawat dan di antara mereka memiliki kerja sama yang kuat.

Kepemimpinan *transformational* merupakan pendekatan kepemimpinan yang menyebabkan perubahan pada individu dan sistem sosial (Hoai *et al.*, 2022). *Transformational leadership* hadir untuk berkontribusi pada intensitas inovasi dengan mengarahkan sumber daya dari *internal control system* ke proses inovasi. Sehingga pemimpin dapat menyelaraskan bawahan dengan tugas - tugas yang diberikan dan lebih optimal dalam meningkatkan kinerja mereka. Maka dari itu dalam penelitian *transformational leadership* diharapkan dapat memoderasi kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan oleh Darwanis *et al* (2017) yang berjudul *The effect of reporting sistem and clarity*

of budget target on accountability based performance of governmental agencies. Namun pada penelitian kali ini, peneliti mengganti variabel independent sistem pelaporan menjadi pengendalian internal dan menambahkan transformational leadership sebagai variabel moderasi. Pemilihan mengganti sistem pelaporan dengan pengendalian internal dikarenakan pengendalian internal merupakan salah satu cara untuk mengarahkan, mengukur dan mengawasi bagaimana kebijakan ataupun suatu prosedur dijalankan sesuai dengan prosedur yang berlaku.

Selain itu, menambahkan transformational leadership sebagai variabel moderasi berdasarkan beberapa pertimbangan. Dimana teori kepemimpinan *transformational* membantu kita memahami bagaimana pimpinan dapat memotivasi bawahan untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik. *Transformational leadership* sering dipandang sebagai katalis dalam perubahan organisasi sektor publik bahwa bawahan seringkali menunjukkan komitmen mereka terhadap inovasi dengan menerapkan strategi kinerja (Hoi et al., 2022).

Kontribusi utama dari penelitian ini adalah untuk menguji secara empiris sejauh mana pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian internal dapat menilai bagaimana akuntabilitas kinerja pemerintah sehingga dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap kinerja pemerintah. Serta menguji sejauh mana *transformational leadership* dapat memoderasi kedua variabel tersebut.

Berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan, terdapat inkonsistensi pada penelitian sebelumnya, maka masih relevan untuk dilakukan penelitian kembali tentang akuntabilitas kinerja pemerintah dan faktor yang mempengaruhinya. Oleh karena itu penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dengan**

***transformational leadership* sebagai pemoderasi” (Studi Kasus Satuan Perangkat Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Gowa)”**

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas maka dapat dirumuskan beberapa pertanyaan penelitian sebagai berikut.

1. Apakah kejelasan anggaran memiliki pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah?
2. Apakah pengendalian *internal* memiliki pengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah?
3. Apakah *transformational leadership* memoderasi pengaruh kejelasan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah?
4. Apakah *transformational leadership* memoderasi pengaruh pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang, dan perumusan masalah yang telah diuraikan, maka tujuan dari penelitian ini sebagai berikut.

1. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kejelasan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah.
2. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah.
3. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh *transformational leadership* dalam memoderasi pengaruh kejelasan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah.
4. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh *transformational leadership* dalam memoderasi pengaruh pengendalian *internal* terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah.

1.4 Kegunaan Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat secara teoritis dan praktis, adapun manfaat yang diberikan oleh penelitian ini sebagai berikut:

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan dan pengetahuan dalam hal akuntansi sektor publik khususnya terkait dengan akuntabilitas kinerja pemerintah serta dapat menerapkan ilmu pengetahuan yang diperoleh di masyarakat

1.4.2 Kegunaan Praktis

Kegunaan praktis yang ingin dicapai dari hasil penelitian ini adalah:

1. Bagi instansi yang bersangkutan, penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan untuk pertimbangan dalam mencapai akuntabilitas instansi pemerintah.
2. Bagi orang lain, penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi untuk mendukung penelitian lain dalam mengkaji bidang yang sama dan dapat dijadikan referensi untuk penelitian selanjutnya.

1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan pada proposal penelitian ini mengacu pada Pedoman Penulisan Tesis Dan Disertasi (2013) yang terdiri dari 7 bab sebagai berikut.

Bab I Pendahuluan, yaitu bab yang menguraikan secara singkat latar belakang penelitian yang menjadi pokok pikiran, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian dan sistematika penulisan.

Bab II Tinjauan pustaka, yaitu bab yang memuat uraian sistematis tentang landasan teori penelitian ini.

Bab III Kerangka konseptual dan hipotesis, yaitu bab yang berisi mengenai kajian teoretis dan empiris mengenai masalah penelitian ini serta pengembangan hipotesisnya.

Bab IV Metode penelitian, bab ini berisikan penjelasan mengenai jenis penelitian, rancangan penelitian, tempat dan lokasi penelitian, serta teknik pengumpulan data dan analisisnya.

Bab V hasil penelitian, bab ini menguraikan deskripsi data dan deskripsi hasil penelitian. Penyajian hasil penelitian memuat deskripsi tentang data dan temuan penelitian berupa narasi yang disertai analisis statistik, pengujian hipotesis, tabel, grafik, dan gambar.

Bab VI pembahasan, tujuan pembahasan adalah menjawab pertanyaan penelitian atau rumusan masalah, menafsirkan temuan-temuan, mengintegrasikan hasil dan temuan pada ilmu atau teori yang telah mapan, memodifikasi teori yang ada atau menyusun teori baru.

Bab VII penutup, bab ini berisi tentang kesimpulan, implikasi, keterbatasan penelitian, dan saran. Bab penutup dapat menjadi pedoman bagi peneliti selanjutnya yang ingin melanjutkan penelitian serupa.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Pustaka Penelitian

2.1.1 *Stewardship Theory*

Grand theory yang mendasari penelitian ini adalah *stewardship theory* yang didefinisikan sebagai situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditunjukkan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori *stewardship* mempunyai akar psikologi dan sosiologi yang didesain untuk menjelaskan kondisi dimana manajer sebagai *steward* dan bertindak sesuai kepentingan pemilik. Teori ini mengasumsikan bahwa terdapat hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kinerja merupakan hasil kerja yang dicapai, prestasi yang diperlihatkan, atau kemampuan kerja atas pelaksanaan suatu kegiatan dengan tujuan untuk mencapai sasaran tujuan, misi dan visi organisasi. Pelayanan publik prima dapat diwujudkan dengan memposisikan semua elemen agar dapat menjadi pelayan dan bukan hanya untuk dilayani. Pelayanan merupakan dasar dari teori *stewardship* yang mengemukakan bahwa perilaku dapat dibentuk agar selalu dapat diajak bekerja sama dalam organisasi, mengutamakan kepentingan kolektif atau bersama daripada kepentingan pribadi dan selalu bersedia untuk melayani (Davis *et al.*, 1997).

Pemerintah selaku *steward* dengan fungsi pengelola sumber daya dan rakyat selaku *principal* pemilik sumber daya. Terjadi kesepakatan yang terjalin antara pemerintah (*steward*) dan rakyat (*principal*) berdasarkan kepercayaan, kolektif sesuai tujuan organisasi. Dalam konteks organisasi sektor publik akuntabilitas merupakan kewajiban pemerintah sebagai pemegang amanah (*steward*) untuk mempertanggungjawabkan kegiatannya kepada rakyat sebagai pihak pemberi amanah (*principal*) dengan mengungkap segala informasi, baik

keberhasilan maupun kegagalan yang dialami oleh organisasi tersebut. Organisasi sektor publik memiliki tujuan memberikan pelayanan kepada publik dan dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat (publik) sehingga teori *stewardship* dapat diterapkan dalam model kasus organisasi sektor publik (Julia, 2020)

Implikasi teori *stewardship* terhadap penelitian ini, dapat menjelaskan eksistensi Pemerintah Daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat, bertindak secara ekonomis dan efisien dalam pemanfaatan sumber daya, membuat pertanggungjawaban yang diamanahkan kepadanya, sehingga tujuan ekonomi, pelayanan publik maupun kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal.

2.1.2 Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

2.1.2.1 Pengertian akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Dalam penyusunan pelaporan akuntabilitas kinerja pemerintah, akuntabilitas merupakan kewajiban yang berguna untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan badan/seseorang hukum/pimpinan kolektif suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban (Ali *et al.*, 2021). Kinerja atau *performance* merupakan hasil kerja yang dicapai, prestasi yang diperlihatkan, dan kemampuan kinerja atas pelaksanaan suatu kegiatan dengan tujuan untuk mencapai sasaran tujuan, misi dan visi organisasi (Aleksandrov *et al.*, 2020).

Dalam instruksi presiden republik Indonesia nomor 7 tahun 1999, akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan - tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui berbagai pertanggungjawaban secara periodik. Akuntabilitas

terkait erat dengan instrumen untuk kegiatan kontrol terutama dalam pencapaian hasil pada pelayanan publik dan menyampaikannya secara transparan kepada masyarakat.

2.1.2.2 Dimensi Akuntabilitas

Terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi dalam sektor publik yang akan digunakan untuk mengukur akuntabilitas kinerja (Ali Zakiyudin, 2015), yaitu sebagai berikut.

1. Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas kebijakan yakni hal yang berhubungan dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah terkait kebijakan-kebijakan yang tentukan pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat.

2. Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum

Akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

3. Akuntabilitas Proses

Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi. Akuntabilitas proses termanifestasikan melalui pelayanan publik yang cepat, responsif dan rendah biaya. Pengawasan dan pemeriksaan terhadap pelaksanaan akuntabilitas proses dapat dilakukan, misalnya dengan memeriksa ada tidaknya *mark up* dan pemungutan lain di luar dari yang telah ditetapkan.

4. Akuntabilitas program

Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah yang telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya minimum.

2.1.2.3 Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, yang selanjutnya disingkat dengan SAKIP adalah rangkaian sistematis dari berbagai aktivitas, alat, dan prosedur yang dirancang untuk tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data, pengklasifikasikan, pengikhtisaran, dan pelaporan kinerja pada pemerintah, dalam rangka pertanggungjawaban dan peningkatan kinerja instansi pemerintah (Faturahman, 2020).

Berdasarkan pedoman penyusunan pelaporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, agar AKIP dapat terlaksana dengan baik, harus dipenuhi persyaratan-persyaratan sebagai berikut:

1. Beranjak dari sistem yang dapat menjamin penggunaan penggunaan sumber-sumber daya yang konsisten dengan asas-asas umum penyelenggaraan negara;
2. Komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan;
3. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan;
4. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, serta hasil dan manfaat yang diperoleh;
5. Jujur, objektif, transparan dan akurat;
6. Menyajikan keberhasilan dan kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

2.1.2.4 Siklus akuntabilitas instansi pemerintah

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan suatu tatanan, instrumen dan metode pertanggungjawaban yang intinya meliputi tahap-tahap sebagai berikut.

1. Perencanaan strategis.
2. Pengukuran kinerja.
3. Pelaporan kinerja.
4. Pemanfaatan informasi kinerja.

Siklus akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dimulai dari penyusunan perencanaan strategis (Renstra) yang meliputi penyusunan visi, misi, tujuan dan sasaran serta menetapkan strategi yang akan digunakan untuk mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Perencanaan strategis ini kemudian dijabarkan dalam perencanaan strategis ini kemudian dijabarkan dalam perencanaan kinerja tahunan yang dibuat setiap tahun. Rencana kinerja tersebut mengungkapkan seluruh target kinerja yang ingin dicapai (*output/outcome*) dari seluruh sasaran strategis dalam tahunan yang bersangkutan serta strategi untuk mencapainya. Rencana kinerja ini sebagai tolak ukur yang akan digunakan dalam penilaian kinerja penyelenggaraan pemerintah untuk suatu periode tertentu. Dalam setiap tahun juga disusun dokumen penetapan kinerja atau kontrak kinerja, yang merupakan sasaran berupa *outcome* dan *output* yang harus dicapai dalam periode satu tahun anggaran (Alam *et al.*, 2019)

Setelah rencana kinerja ditetapkan. Tahap selanjutnya yakni pengukuran kinerja. Dalam melaksanakan kegiatan, dilakukan pengumpulan dan pencatatan data kinerja. Data kinerja tersebut merupakan capaian kinerja yang dinyatakan dalam satuan indikator kinerja, dengan diperlukannya data kinerja yang akan digunakan untuk pengukuran kinerja, maka instansi pemerintah perlu mengembangkan sistem pengumpulan data kinerja, yaitu tatanan, instrumen, dan

metode pengumpulan data kinerja. Pada akhir suatu periode, capaian kinerja tersebut dilaporkan kepada pihak yang berkepentingan atau yang meminta dalam bentuk laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (LAKIP). Tahap terakhir, informasi yang termuat dalam laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (LAKIP) tersebut dimanfaatkan untuk perbaikan kinerja instansi secara berkesinambungan (Wirdayanti dan Pancawardani, 2018).

2.1.3 Tujuan pengukuran kinerja

Tujuan dilakukannya pengukuran kinerja menurut Sujarweni (2015) sebagai berikut.

1. Dapat memperbaiki kinerja masa yang akan datang agar lebih baik dalam mencapai tujuan;
2. Pengukuran kinerja dapat digunakan sebagai pengambilan keputusan misalnya mengganti kebijakan, mempertahankan pemimpin;
3. Mewujudkan tanggung jawab public;
4. Mengkomunikasikan strategi menjadi lebih baik antara atasan dan bawahan;
5. Mengalokasikan sumber daya;
6. Mengukur kinerja finansial dan non-finansial secara berimbang sehingga dapat ditelusuri perkembangan pencapaian strategi;
7. Pengukuran kinerja mendorong terciptanya akuntabilitas publik.

2.1.4 Anggaran

2.1.4.1 Pengertian Anggaran

Anggaran adalah pernyataan kuantitatif dari suatu rencana kegiatan yang dibuat manajemen untuk periode tertentu. Anggaran meliputi aspek keuangan dan *non* keuangan dari operasi yang direncanakan. Anggaran pada suatu periode merupakan untuk melakukan operasi selama periode anggaran yang bersangkutan (Hery, 2015).

Menurut Herawaty (2011) anggaran dapat diinterpretasikan sebagai paket pernyataan menyangkut perkiraan penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan akan terjadi dalam satu atau beberapa periode mendatang. Berdasarkan pendapat-pendapat para ahli di atas, maka dapat disimpulkan bahwa anggaran merupakan suatu perencanaan atau perkiraan yang ingin dicapai oleh suatu organisasi dalam suatu periode tertentu.

2.1.4.2 Fungsi anggaran

Anggaran mempunyai beberapa fungsi utama sebagai berikut.

- a. Anggaran sebagai alat perencanaan (*Planning tool*);
- b. Anggaran sebagai alat pengendalian (*Kontrol tool*);
- c. Anggaran sebagai alat kebijakan fiskal (*Fiscal tool*);
- d. Anggaran sebagai alat politik (*political tool*);
- e. Anggaran sebagai alat koordinasi dan komunikasi (*coordination and communication tool*);
- f. Anggaran sebagai alat penilaian kinerja (*performance measurement tool*);
- g. Anggaran sebagai alat motivasi (*motivation tool*);
- h. Anggaran sebagai alat untuk menciptakan ruang publik (*publik sphere*).

2.1.4.3 Kejelasan sasaran anggaran

Terdapat lima karakteristik sistem anggaran sebagai berikut.

1. *Budgetary participation* (partisipasi penyusunan anggaran)

Mencerminkan seberapa jauh keterlibatan manajer dalam menentukan atau menyusun anggaran yang ada dalam departemen yang menjadi tanggung jawabnya. Hal ini termasuk karakteristik penyusunan anggaran yang menentukan sasaran anggaran yang menjadi tanggung jawabnya.

2. *Budget goal clarity* (kejelasan sasaran anggaran)

Mencerminkan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara spesifik dan jelas agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaiannya.

3. *Budget feedback* (umpan balik anggaran)

Mencerminkan tingkat pencapaian yang diperoleh atas anggaran atas yang telah ditetapkan atas pencapaiannya.

4. *Budgetary evaluation* (evaluasi anggaran)

Mencerminkan sejauh mana pencapaian anggaran telah ditelusuri kembali kepada setiap manajer pusat pertanggungjawaban dan digunakan untuk mengevaluasi presentasinya.

5. *Budget goal difficult* (kesulitan sasaran anggaran)

Mencerminkan tingkat kesulitan anggaran yang dimulai dari longgar dan mudah dicapai hingga paling ketat dan sulit dicapai.

Menurut Arifin dan Muhammad (2016) Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan anggaran tersebut dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut. Oleh karena itu, sasaran anggaran harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab untuk menyusun dan melaksanakannya. Dengan adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi untuk mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Indikator untuk menilai kejelasan sasaran anggaran adalah:

1. Jelas

Adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi untuk mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan

sebelumnya. Sasaran anggaran yang tidak jelas akan menimbulkan ketidakpastian atau keraguan-keraguan para pegawai menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksanaan anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan.

2. Spesifik

Penetapan tujuan yang spesifik akan lebih produktif dibandingkan jika tidak ada penentuan sasaran. hal ini akan mendorong karyawan atau staf untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki sehingga berimplikasi pada peningkatan kinerja.

3. Dapat dimengerti

Penetapan tujuan dan sasaran anggaran harus mudah dipahami oleh karyawan atau staf agar tidak membingungkan dan menimbulkan keraguan-keraguan dalam pencapaian tujuan kinerja yang diharapkan.

2.1.5 Pengendalian *Internal*

2.1.5.1 Pengertian Pengendalian *Internal*

Pengendalian *internal* merupakan seperangkat kebijakan dan prosedur untuk melindungi *asset* ataupun kekayaan perusahaan dari segala aspek tindakan penyalahgunaan, menjamin tersedianya informasi akuntansi perusahaan yang akurat, serta memastikan bahwa semua ketentuan seperti undang-undang serta berbagai kebijakan manajemen yang telah dipatuhi dan dijalankan sesuai dengan prosedur yang berlaku (Hoi *et al.*, 2022)

2.1.5.2 Unsur sistem pengendalian intern pemerintah

a. Lingkungan pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya, melalui:

1. Penegakan integritas dan nilai etika.

2. Komitmen terhadap kompetensi.
3. Kepemimpinan yang kondusif.
4. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan.
5. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat.
6. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia.
7. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif.
8. Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah.

b. Penilaian risiko

Pimpinan instansi pemerintah diwajibkan melakukan penilaian risiko, penilaian risiko terdiri dari dua yakni identifikasi dan analisis risiko, dalam rangka penilaian risiko pimpinan instansi pemerintah menerapkan

- a. Tujuan instansi pemerintah, yakni seperti membuat pernyataan dan arahan yang spesifik, terukur, dapat dicapai, realistis dan terikat waktu.
- b. Tujuan pada tingkatan kegiatan yakni instansi pemerintah memperhatikan ketentuan
 1. Berdasarkan pada tujuan dan rencana strategis instansi pemerintah;
 2. saling melengkapi, saling menunjang, dan tidak bertentangan satu dengan lainnya;
 3. Relevan dengan seluruh kegiatan utama instansi pemerintah.

c. Kegiatan pengendalian terdiri dari

1. Tinjauan atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan;
2. Pembinaan sumber daya manusia;
3. Pengendalian atas pengelolaan sistem infotmasi;
4. Pengendalian fisik atas asset;
5. Penetapan dan tinjauan atas indikator dan ukuran kinerja;
6. Pemisahan fungsi;

7. Otoritas atas transaksi dan kejadian yang penting;
8. Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
9. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatan;
10. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya;
11. Dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.

d. Informasi dan komunikasi

Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif pimpinan instansi pemerintah harus sekurang-kurangnya:

- a. menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi;
- b. mengelola, mengembangkan dan memperbaharui sistem informasi secara terus menerus.

e. Pemantauan pengendalian intern

pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan tinjauan lainnya.

2.1.6 Leadership

Leadership atau kepemimpinan merupakan suatu proses untuk mempengaruhi orang lain mengenai hal yang perlu dilakukan mulai dari metode pelaksanaan dan proses untuk memfasilitasi individu maupun kolektif untuk mencapai tujuan yang sama. Secara umum kepemimpinan meliputi proses mempengaruhi dalam menentukan tujuan organisasi, memberikan motivasi perilaku untuk mencapai tujuan, mempengaruhi untuk memperbaiki individu, kelompok dan budayanya. Selain itu, mempengaruhi interpretasi mengenai peristiwa yang dialami, memelihara hubungan kerja sama dalam kelompok ataupun luar kelompok.

1.6.1 Tipe Leadership

Tipe Leadership dibagi kepemimpinan menjadi dua yakni, kepemimpinan transformational dan kepemimpinan transaksional.

1. Transaksional leadership

- a. Imbalan kontingensi, yaitu adanya kontrak pertukaran imbalan untuk berbagai upaya yang dilakukan bawahan, seperti menjanjikan imbalan untuk kinerja yang baik dalam menyelesaikan tugas-tugas.
- b. Manajemen dengan pengecualian secara aktif (*active management by exception*), yaitu kecenderungan pemimpin untuk mengamati dan mencari berbagai penyimpangan dari standar dan prosedur, dan untuk mengambil tindakan koreksi untuk kelompok yang dipimpinnya.
- c. Manajemen dengan pengecualian secara pasif (*passive management by exception*), yaitu kecenderungan dari pemimpin untuk turun tangan atau mengintervensi hanya ketika prosedur dan standar tidak terpenuhi.
- d. *Laissez-faire*, yaitu perilaku para pemimpin untuk menghindari pembuatan keputusan atau melepaskan tanggung jawab mereka.

2. Transformational leadership

- a. Karisma atau pengaruh ideal, dimana pemimpin memberi *sense of mission dan sense of vision*, menanamkan rasa bangga dan memperoleh rasa hormat dan kepercayaan.
- b. Kepemimpinan inspirasional, dimana pemimpin memberikan ide-ide yang jelas dan harapan yang tinggi, menyumbulkan upaya sebagai fokus, dan memiliki kemampuan untuk mengekspresikan tujuan-tujuan penting dalam berbagai cara yang sederhana.
- c. Stimulasi intelektual, dimana pemimpin mendorong kecerdasan, rasionalitas dan penyelesaian masalah.

- d. Pertimbangan individual, dimana pemimpin memberikan perhatian personal, melatih, menasihati para pengikut, dan memperlakukan setiap pengikut secara individual

Menurut Bass (1990) berargumentasi bahwa kepemimpinan transformational lebih efektif dibandingkan dengan kepemimpinan transaksional dipandang dari sisi kontribusi pemimpin transformasional yang lebih banyak dalam memotivasi para anggota kelompoknya dibandingkan dengan pemimpin transaksional. Relatif terhadap bawahan, pemimpin transformasional memberikan lebih banyak kepuasan dibanding pemimpin transaksional karena para bawahan tidak hanya membutuhkan untuk dibayar setelah menyelesaikan pekerjaan, tetapi mereka juga membutuhkan perhatian, stimulasi intelektual dan nasihat yang diperoleh dari pemimpin mereka.

2.1.6.2 Transformational Leadership

Gaya kepemimpinan *transformasional* adalah gaya kepemimpinan yang merangsang dan menginspirasi pengikutnya untuk mencapai hasil yang luar biasa dan dalam prosesnya juga mengembangkan kapasitas kepemimpinan mereka sendiri (Bass dan Riggio, 2006). Menurut Phipps dan Prieto (2011) mendefinisikan gaya kepemimpinan *transformasional* sebagai gaya kepemimpinan yang terjadi ketika pemimpin mengikutsertakan pengikut, memastikan bahwa kedua pihak terangkat ke taraf motivasi dan moralitas yang lebih tinggi sambil mengerjakan tujuan bersama. Landy dan Conte (2007) mendefinisikan gaya kepemimpinan *transformasional* sebagai interaksi antara pemimpin dan pengikut yang saling meningkatkan satu sama lain menuju tingkat moralitas dan motivasi yang lebih tinggi.

Bass dan Riggio (2006) menyatakan bahwa gaya kepemimpinan *transformasional* terdiri dari empat dimensi, yaitu (a) *idealized influence* atau pengaruh yang ideal atau karisma, (b) *inspirational motivation* atau motivasi

inspirasi, (c) *intellectual stimulation* atau rangsangan intelektual, dan (d) *individualized consideration* atau pertimbangan individual. *Idealized influence* kemudian dipecah menjadi dua dimensi, yaitu (1) *attributed charisma*, dan (2) *idealized influence behavior*. *Attributed charisma* atau *attributed idealized influence* sebagai elemen-elemen yang diatribusikan oleh pengikut kepada pemimpinnya sebagai sosok yang dikagumi, dihargai, dan dipercayai. Pengaruh yang ideal merupakan dimensi yang selanjutnya gaya kepemimpinan transformasional. *Idealized influence* ditunjukkan dengan pemimpin yang menunjukkan keyakinan, menekankan rasa percaya, menghadapi isu-isu sulit, menekankan pentingnya komitmen dan tujuan, dan sadar terhadap konsekuensi etis dari keputusan mereka (Landy dan Conte ,2007). Bass dan Riggio (2006) menjelaskan bahwa *idealized influence* adalah perilaku yang membuat pemimpin dianggap sebagai panutan dari pengikutnya.

Inspirational motivation atau motivasi inspiratif ditunjukkan dengan pemimpin mengartikulasikan pandangan yang menarik mengenai masa depan, menantang pengikut dengan standar yang tinggi, berbicara secara optimis dan antusias, serta menyediakan dukungan maupun makna terhadap kebutuhan-kebutuhan yang perlu diselesaikan Menurut Bass dan Riggio (2006) pemimpin yang memiliki karakteristik *inspirational motivation* bersikap dengan cara yang memotivasi dan menginspirasi orang-orang di sekitar mereka dengan menyediakan makna dan tantangan kepada pekerjaan pengikutnya, menampilkan antusiasme dan optimisme. *Intellectual stimulation* atau rangsangan intelektual dicirikan dengan pemimpin mempertanyakan asumsi -asumsi, nilai-nilai, dan keyakinan - keyakinan lama merangsang cara baru dalam mengerjakan sesuatu dan mendukung ekspresi dari ide serta penalaran. Seorang pemimpin yang memiliki karakteristik *intellectual stimulation* mampu merangsang pengikutnya untuk berusaha inovatif dan kreatif dengan mempertanyakan asumsi -asumsi,

membingkai ulang masalah, dan mendekati situasi lama dengan cara yang baru. *Intellectual stimulation* mendukung kreativitas. *Individual consideration* atau pertimbangan individual terlihat dari pemimpin menghadapi pengikutnya sebagai individu, mempertimbangkan kebutuhan-kebutuhan dan aspirasi - aspirasi individu, mendengar dengan perhatian, menasihati, membimbing, dan mengajar (Landy dan Conte, 2007). Bass dan Riggio (2006) menyatakan bahwa seorang pemimpin yang memiliki karakteristik *individual consideration* menaruh perhatian khusus kepada masing-masing individu pengikutnya untuk prestasi dan pertumbuhan dengan bertindak sebagai pembimbing atau mentor.

Pemimpin dengan gaya kepemimpinan transformational tidak memimpin secara otoriter, melainkan dengan menjadi rekan untuk mencapai tujuan bersama, saling berkontribusi, dan meningkatkan kapasitas performa satu sama lain (Modassir dan Singh, 2008). Goethals (2005) mengatakan bahwa gaya kepemimpinan *Transformational* menginspirasi identifikasi terhadap diri pemimpin dan pengikut sebagai manusia dengan ide-ide serta tujuan-tujuan mereka. Dari definisi-definisi dan penjelasan tersebut, dapat disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan *transformasional* adalah gaya kepemimpinan dengan membawa pengikut-pengikutnya untuk ikut berkembang sekaligus mencapai tujuan bersama.

Kepemimpinan merupakan pengaruh sosial dalam hal mempengaruhi yang sengaja dijalankan oleh seseorang terhadap orang lain untuk menstruktur aktivitas-aktivitas serta hubungan-hubungan di dalam sebuah kelompok dalam organisasi. Kepemimpinan berfungsi untuk memudahkan tercapainya sasaran kelompok.

Kepemimpinan *transformational* didefinisikan sebagai pendekatan kepemimpinan yang menyebabkan perubahan pada individu dan sistem sosial. dalam bentuknya yang ideal kepemimpinan Transformational menciptakan perubahan yang berharga dan positif pada pengikut dengan tujuan akhir.

Mengembangkan pengikut menjadi pemimpin. Kepimpinan transformasional meningkatkan motivasi, moral, dan kinerja pengikut berbagai sistem.

Empat elemen kepemimpinan transformational yaitu sebagai berikut:

1. Pertimbangan Individual

Pertimbangan individual merupakan sejauh mana pemimpin memperhatikan kebutuhan setiap pengikutnya. Dimana pemimpin bertindak sebagai mentor atau pelatih yang memberikan empati dan dukungan. Dan menempatkan tantangan kepada para pengikutnya. Ini juga mencakup kebutuhan untuk menghormati dan merayakan kontribusi masing – masing individu yang dapat dijadikan oleh setiap pengikut kepada organisasi. Para pengikut memiliki keinginan dan aspirasi dalam hal pengembangan diri sehingga memiliki motivasi untuk menyelesaikan tanggung jawab yang diberikan sehingga dapat meningkatkan kinerja organisasi.

2. Stimulasi Intelektual

Stimulasi intelektual merupakan bagaimana pemimpin menantang asumsi, mengambil resiko dan mempertimbangan ide–ide yang dimiliki oleh pengikut. Stimulasi intelektual memaksa masing–masing individu untuk membentuk, memelihara dan mengembangkan pola pikir secara mandiri. Dimana pemimpin diwajibkan untuk mendorong kreativitas para pengikutnya.

3. Motivasi Inspirasional

Motivasi inspirasional merupakan sejauh mana pemimpin mengartikan visi dan misi untuk menginspirasi para pengikutnya dalam suatu organisasi. Pemimpin dengan motivasi inspirasional mengajak para pengikut dengan standar yang tinggi, mengkomunikasikan optimisme terkait tujuan masa depan suatu organisasi dan memberikan makna terhadap tugas–tugas yang diamanahkan. Sehingga akan tercapainya suatu kinerja yang optimal.

4. Pengaruh Ideal

Yakni memberikan contoh untuk suatu perilaku etis, menanamkan kebanggaan, mendapatkan rasa hormat dan kepercayaan.

2.2 Tinjauan Empiris

Banyak penelitian-penelitian sebelumnya yang meneliti mengenai *fraud* dan faktor-faktor yang mempengaruhinya dengan menggunakan variabel kejelasan sasaran anggaran, pengendalian *internal*, akuntabilitas kerja dan *transformational leadership*.

Penelitian yang dilakukan oleh Saputra et al (2019) yang menguji untuk menganalisis pengaruh kejelasan sasaran anggaran, akuntansi *control* dan sistem pelaporan untuk akuntabilitas kinerja terhadap instansi pemerintah dan memberikan hasil secara parsial menunjukkan bahwa pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan pengujian simultan menunjukkan pengaruh positif yang signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah di kota padang, kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah. Penelitian ini sejalan dengan Darman dan Baharuddin (2015) Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial dan simultan bahwa partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan akuntabilitas publik berpengaruh terhadap kinerja SKPD Gowa.

Pebrianti dan Aziza (2018) dalam penelitiannya tentang menganalisis pengaruh kejelasan tujuan anggaran, pengendalian akuntansi, sistem pelaporan dan kepatuhan terhadap regulasi tentang akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. menemukan target anggaran dan kepatuhan terhadap regulasi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja 41 organisasi perangkat daerah di lingkungan pemerintah kota Bengkulu.

Dewi Susetyowati (2018) dalam penelitiannya menemukan Gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis

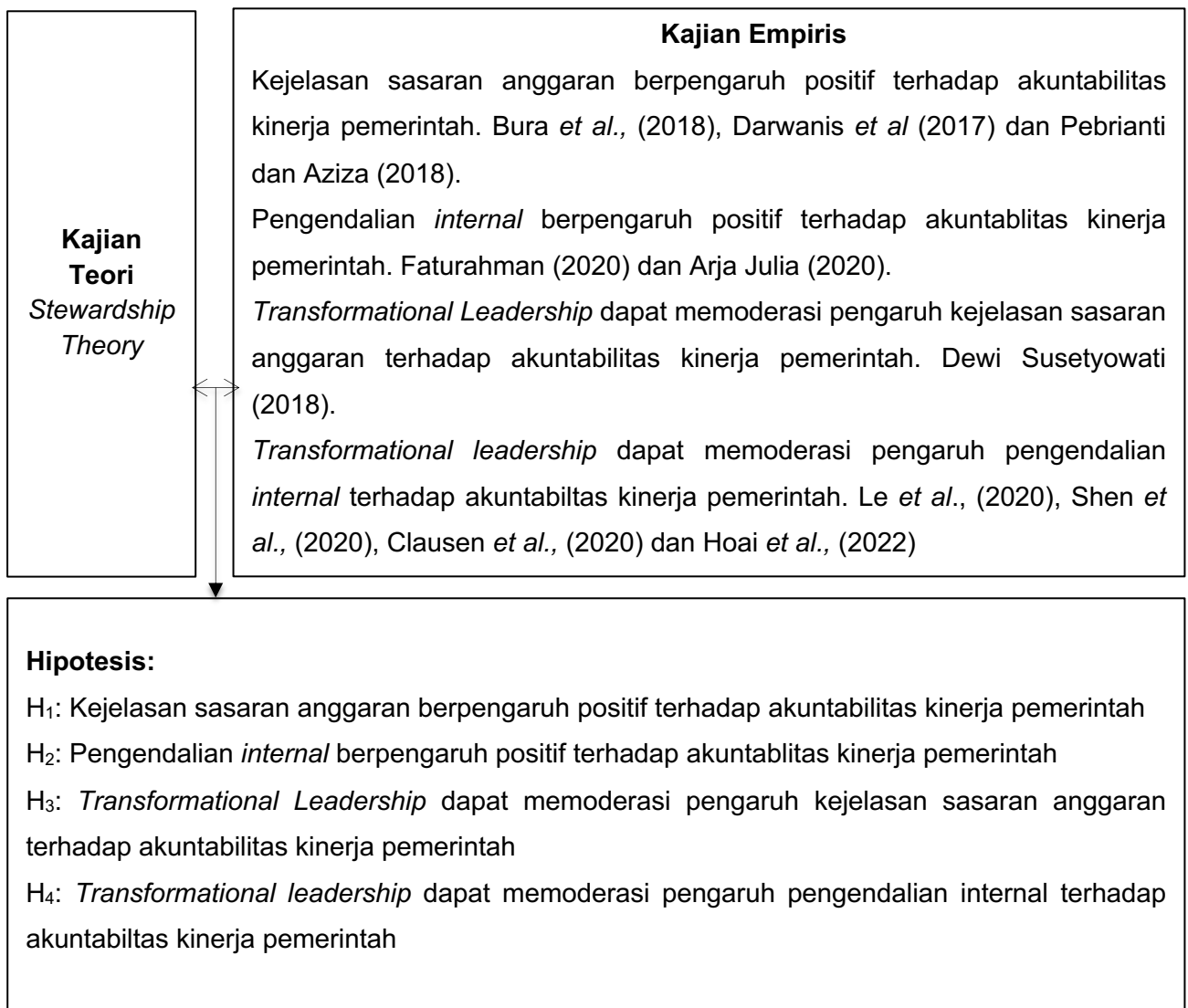
kinerja. Hal ini menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja yang tinggi salah satunya disebabkan karena gaya kepemimpinan transformasional, namun Gaya kepemimpinan transformational yang dimoderasi oleh budaya organisasi tidak berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Budaya organisasi belum mampu memperlemah gaya kepemimpinan transformational dalam mengimplementasikan anggaran berbasis kinerja karena pemimpin memiliki peranan yang lebih tinggi dalam menjalankan organisasi.

BAB III

KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

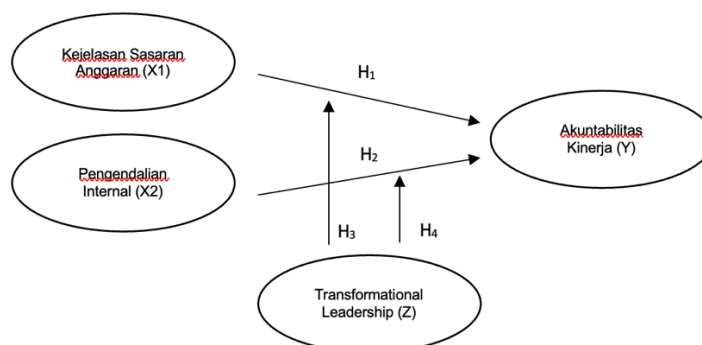
3.1 Kerangka Pemikiran

kerangka pemikiran dalam penelitian ini dikembangkan berdasarkan tinjauan teori dan tinjauan empiris. Tinjauan teori terdiri dari teori utama dan teori pendukung sedangkan tinjauan empiris menggunakan beberapa penelitian sebelumnya. Kerangka pemikiran tersebut digambarkan pada gambar 3.1 sebagai berikut.



Gambar 3.1 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan landasan teori dan beberapa penelitian terdahulu yang telah dijelaskan sebelumnya, maka penelitian ini menghasilkan sebuah kerangka konseptual. Kerangka konseptual berguna untuk mendefinisikan hubungan variabel *dependen* dengan variabel *independen* serta pengaruh variabel moderasi. Variabel *dependen* yang digunakan pada penelitian ini yakni akuntabilitas kinerja, sedangkan variabel *independen* pada penelitian ini adalah kejelasan sasaran anggaran dan pengendalian *internal*. Variabel moderasi yang digunakan pada penelitian ini yakni *transformational leadership*. Keterkaitan variabel-variabel tersebut dinyatakan dalam kerangka konseptual yang digambarkan sebagai berikut.



Gambar 3.2 Kerangka Konseptual

3.2 Hipotesis

Hipotesis penelitian merupakan pernyataan sementara yang masih lemah kebenarannya dan perlu diuji kebenarannya. Hipotesis biasanya diartikan sebagai jawaban atau dugaan sementara terkait hubungan dua variabel atau lebih (Siregar, 2013).

3.2.1 Pengaruh Kejelasan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja

Kejelasan anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran yang telah ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran

anggaran tersebut. Dimana kejelasan anggaran ini sangat membantu pemerintah dalam menerapkan kinerja yang lebih baik lagi kedepannya, sehingga tidak adanya terjadi dana yang tidak terpakai atau dana yang tidak sesuai dengan anggaran.

Penelitian yang dilakukan oleh Darwanis *et al* (2017) memberikan hasil bahwa kejelasan anggaran memiliki pengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja karyawan. Hasil ini serupa dengan penelitian yang dilakukan oleh Pebrianti dan Aziza (2018) dimana kejelasan anggaran membantu program-program pemerintah menjadi lebih terarah dan lebih efektif.

H₁ : Kejelasan Anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja

3.2.2 Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja

Rangkaian proses yang dilakukan oleh jajaran manajemen untuk memberikan keyakinan yang memadai terkait keandalan pelaporan keuangan, efektifitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan kepatuhan hukum yang berlaku merupakan definisi pengendalian *internal* menurut *Standar Profesional Akuntan Publik* (SPAP). Sedangkan menurut *Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission* (COSO) pengendalian internal merupakan proses yang dipengaruhi oleh jajaran manajemen perusahaan yang di buat untuk dapat digunakan sebagai jaminan dalam mencapai tujuan perusahaan, yang digolongkan menjadi 5 (lima) komponen, yaitu lingkungan pengendalian (*control environment*), penilaian resiko (*risk assessment*), aktivitas pengendalian (*control activities*), informasi dan komunikasi (*information and communication*), dan aktivitas pemantauan (*monitoring activities*) (Faturahman, 2020).

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Faturahman (2020) menunjukkan bahwa pengendalian *internal* berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Keuangan Daerah. Dan pengendalian internal juga memiliki pengaruh tidak

langsung yang lebih besar jika dibandingkan dengan pengaruh langsung terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Arja Julia (2020) menunjukkan bahwa variabel pengendalian *internal* berpengaruh signifikan positif terhadap variabel akuntabilitas kinerja pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa pegawai Badan Pendapatan Daerah Provinsi Jawa Timur Kota Surabaya mampu melaksanakan tugas pemerintahan secara optimal, sehingga dapat mencapai tujuan organisasi pemerintah dalam memberikan akuntabilitas kinerja kepada masyarakat.

H₂ : Pengendalian *internal* berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja

3.2.3 *Transformational leadership* Memoderasi Pengaruh Kejelasan Anggaran pada Akuntabilitas Kinerja

Gaya kepemimpinan merupakan cara pemimpin dalam mengatur atau mengelola sebuah organisasi untuk mencapai tujuan organisasi. Kepemimpinan transformasional berfokus pada bagaimana seorang pemimpin dapat menciptakan visi serta motivasi pada anggotanya untuk berprestasi lebih dalam mencapai tujuan organisasi. Gaya kepemimpinan *transformasional* tentu berpengaruh terhadap kejelasan anggaran berbasis kinerja pada akuntabilitas kinerja. Hal tersebut didukung oleh teori *stewardship* yang menyatakan bahwa manajemen tidak termotivasi dengan tujuan-tujuan individu melainkan lebih tertuju pada kepentingan organisasi. Apabila pemimpin mampu memotivasi para anggota maka untuk mencapai tujuan organisasi akan lebih mudah (Dewi Susetyowati, 2018).

H₃: *Transformational Leadership* dapat memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah

3.2.4 *Transformational leadership* Memoderasi Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Kinerja

Pengendalian *internal* telah terkenal menjadi suatu elemen yang sangat penting untuk memastikan tata Kelola perusahaan yang baik khususnya dalam

pertanggungjawaban akuntabilitas kinerja. Dimana keberhasilan praktik inovasi di terkait akuntabilitas kinerja membutuhkan *transformational leadership* untuk memenuhi persyaratan *control* yang diperlukan untuk memfasilitasi inovasi (Hoai et al., 2022).

Sementara pemimpin *transformational* mengakui peran penting pengendalian internal dalam proses inovasi, mereka berusaha memanfaatkan pengendalian *internal* secara efektif untuk mempromosikan inovasi dengan mengembangkan strategi inovasi yang kompatibel dengan pelaku pengendalian *internal*, yaitu pengikut. Misalnya, mereka sering menunjukkan komitmen mereka terhadap inovasi dengan menerapkan strategi pengendalian *internal* yang tepat, yang mencakup memperhatikan struktur dan prosedur pengendalian *internal*, mengatasi kekurangan pengendalian *internal*, meningkatkan penambangan pengetahuan, dan upaya serupa lainnya (Le et al., 2020; Shen et al., 2020). Ketika kepemimpinan *transformational* hadir pengendalian *internal* dapat berkontribusi pada intensitas inovasi dengan mengarahkan sumber daya dari pengendalian *internal* ke aktivitas inovasi. Karena tekanan pada sektor publik untuk menyediakan layanan publik baru dengan sumber daya yang semakin berkurang (Clausen et al., 2020).

H₄: *Transformational leadership* dapat memoderasi pengaruh pengendalian *internal* terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah