

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1 Latar Belakang Masalah**

Kinerja pemerintah menjadi sorotan publik karena masyarakat mulai mempertanyakan nilai yang mereka peroleh atas pelayanan pemerintah itu sendiri karena semakin banyaknya instansi pemerintah yang terlihat tidak peduli terhadap upaya perbaikan kinerja yang lebih baik. Kinerja pemerintah didasarkan pada kinerja aparatur pemerintah. Aparatur pemerintah sebagai pelaksana dari kegiatan pemerintah bertanggung jawab untuk mewujudkan lingkungan kerja yang kondusif dengan mengintegrasikan kemampuan pemimpin dan kemampuan bawahan.

Akuntabilitas diyakini mampu mengubah kondisi pemerintah yang tidak dapat memberikan pelayanan publik secara baik menuju suatu tatanan pemerintah yang demokratis. Penyelenggaraan pemerintahan yang akuntabel akan mendapat dukungan dari publik. Dipihak lain, penyelenggara akuntabilitas mencerminkan komitmen pemerintah dalam melayani publik.

Akuntabilitas kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, visi dan misi organisasi yang tertuang dalam perumusan perencanaan strategis suatu organisasi. Di Indonesia, praktik pengukuran kinerja instansi pemerintah telah dilakukan setelah dikeluarkannya Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014, Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) merupakan rangkaian sistematis dari berbagai aktivitas, alat, dan prosedur yang dirancang untuk tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data,

pengklasifikasian, pengikhtisaran, dan pelaporan kinerja pada instansi pemerintah, dalam rangka pertanggungjawaban dan peningkatan kinerja instansi pemerintah. Pengukuran kinerja adalah proses sistematis dan berkesinambungan untuk menilai keberhasilan/kegagalan pelaksanaan kegiatan sesuai dengan program, kebijakan, untuk mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dalam mewujudkan visi dan misi organisasi.

Menguatnya kasus kelompok masyarakat terhadap pelaksanaan akuntabilitas publik oleh organisasi pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Berkenaan dengan hal tersebut, akuntabilitas publik harus dilaksanakan dalam akuntansi pemerintahan untuk mencapai sasaran dan tujuan sehingga dapat menciptakan *good governance*.

Instansi pemerintah yang sehat dapat mencerminkan kepentingan dan pengharapan kepada masyarakat terhadap pengelolaan anggaran dengan efisien dan efektif. Anggaran merupakan suatu aspek terpenting dalam menyusun rencana dan misi secara sistematis pada periode yang sudah ditentukan. Anggaran memiliki posisi yang penting dalam pengendalian manajemen sebagai informasi perencanaan keuangan agar dapat mengevaluasi kinerja para pegawai atau aparat negara. Adanya sasaran anggaran yang jelas akan membantu kinerja manajerial. Kejelasan sasaran anggaran tersebut akan memudahkan untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas oleh instansi pemerintah dalam mencapai tujuan instansi pemerintah. Kejelasan sasaran anggaran tersebut dapat dijadikan sebagai pengambilan keputusan dan harus dipertanggungjawabkan oleh negara secara transparan.

Pengelolaan pemerintah yang akuntabel, tidak bisa lepas dari pengelolaan APBD. Dalam pengelolaan sumber daya diperlukan APBD untuk mengalokasikan sumber-sumber pendapatan dan belanja sekaligus sebagai pertanggungjawaban atas penggunaan sumber daya tersebut. Penerapan anggaran berbasis kinerja diatur dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 77 Tahun 2020 Tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah. Dalam peraturan ini, disebutkan tentang penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (RKA-SKPD) adanyanya penyusunan capaian kinerja, sasaran, dan plafon anggaran sementara untuk masing-masing program, kegiatan, dan sub kegiatan, serta akuntabilitas berbasis elektronik Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah untuk memberikan pertanggung jawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas yang telah mereka lakukan kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang berhak untuk meminta pertanggungjawaban (Mardiasmo, 2009:20). Oleh karena itu baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah harus bisa menjadi subyek pemberi informasi atas aktivitas dan kinerja keuangan yang diperlukan secara akurat, tepat waktu, relevan, dapat dipercaya, dan konsisten. Semakin cepat dan akurat informasi yang diberikan oleh instansi pemerintah akan memberikan dampak positif bagi instansi (Widyaryanti dkk, 2020).

Adanya sasaran anggaran yang jelas, dapat memudahkan dalam mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya (Budiani dkk, 2018). Bersifat akuntabel dalam hal ini yaitu anggaran pemerintah

daerah dapat dipertanggungjawabkan sesuai dengan peraturan dan perundang-undangan yang berlaku. Penelitian yang dilakukan oleh Budiani dan Asyik (2018) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Fitriana dkk (2018) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pentingnya partisipasi anggaran oleh bawahan dengan tujuan untuk memperbaiki kinerja telah diuji secara luas dalam literatur akuntansi perilaku. Partisipasi dalam proses anggaran berperan sebagai fungsi untuk membujuk dan mengarahkan para bawahan untuk menerima dan berkomitmen terhadap tujuan anggarannya. Partisipasi anggaran juga berperan sebagai fungsi informasional yang dapat dikumpulkan, ditukarkan, dan informasi yang relevan dengan kerja yang dapat disebarkan oleh para bawahan untuk memfasilitasi proses pembuatan keputusan dan untuk mengkomunikasikan informasi pribadinya kepada para pembuat keputusan organisasional (Ritonga, 2018). Penelitian Ritonga (2018) menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Allorante (2021) menyatakan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Berlakunya Undang – Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah dan Undang – Undang Nomor 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah yang menjadi tonggak awal proses desentralisasi di Indonesia (Purbasari, 2017). Sebelumnya pemerintah Indonesia menganut sistem pemerintahan yang sentralistik dimana dengan sistem pemerintahan

tersebut pemerintah daerah tidak dapat berperan aktif dalam pengembangan daerahnya. Dengan adanya kendala tersebut kemudian pemerintah menginisiasi untuk menerapkan otonomi daerah dengan harapan pemerintah daerah dapat mengembangkan daerahnya karena pemerintah daerah lebih memahami hal-hal yang dibutuhkan oleh daerahnya dan dapat memanfaatkan potensi daerahnya untuk meningkatkan pendapatan asli daerah. Akuntabilitas (*accountability*) merupakan konsep yang lebih luas dari *stewardship*. *Stewardship* mengacu pada pengelolaan atas suatu aktivitas secara ekonomis dan efisien tanpa dibebani kewajiban untuk melaporkan, sedangkan *accountability* mengacu pada pertanggungjawaban oleh seorang *steward* kepada pemberi tanggung jawab (Mardiasmo, 2009:21). Untuk mewujudkan keinginan *stakeholder* mengenai informasi pemerintah daerah diperlukan pengembangan dan penerapan sistem pertanggungjawaban yang jelas, nyata dan tepat sasaran sehingga penyelenggaraan pemerintah dan pembangunan dapat berlangsung secara baik, bersih, bertanggung jawab dan terbebas dari KKN. Penelitian yang dilakukan oleh Nurmuthmainnah (2020) menyatakan bahwa desentralisasi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan. Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Purbasari dan Bawono (2017) menyatakan desentralisasi tidak berpengaruh terhadap pelaporan keuangan.

Instansi pemerintah yang memiliki sistem akuntansi yang handal dan diterapkan dengan praktik yang sehat maka informasi yang dihasilkan dapat membantu meningkatkan kinerja suatu instansi tersebut (Budiani dkk, 2018). Dengan adanya pengendalian akuntansi maka instansi pemerintah dapat mengontrol dan menilai seluruh aktivitas dan tanggung jawab yang dilakukan

instansi tersebut. Pengendalian akuntansi dapat menilai apakah kegiatan yang dilaksanakan pemerintah tersebut telah ekonomis, efisien, dan efektivitas pelayanan dari instansi pemerintah daerah kepada masyarakat, ini merupakan salah satu indikator kinerja pemerintah daerah. Penelitian yang dilakukan oleh Fitriana dkk (2018) menyatakan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Mikoshi (2020) menyatakan bahwa pengendalian akuntansi tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Kinerja jika dilihat dari bahasa artinya adalah *performance* yang berarti prestasi. Jadi kinerja merupakan prestasi kerja seorang pegawai. Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian, pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi. Peneliti Saputra (2014) menyatakan bahwa kinerja manajerial tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Fenomena yang terjadi dalam perkembangan akuntansi sektor publik di Indonesia baik di pusat maupun daerah adalah penerapan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang realitanya belum seluruhnya berdasarkan ketentuan guna meraih predikat sangat baik apalagi memuaskan. Salah satunya adalah pada Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali. Hal ini disebabkan karena anggaran yang terbatas dengan jumlah koperasi yang begitu banyak. Disamping itu anggaran lebih banyak hanya untuk perjalanan dinas dan realisasi anggaran belum dapat melakukan penghematan untuk memanfaatkan dana masyarakat supaya bisa menciptakan keluaran yang optimal.

Peristiwa dalam masyarakat yang mencerminkan akuntabilitas keuangan belum terselenggara seluruhnya sebab pengukuran kinerja lembaga pemerintah lebih memfokuskan terhadap kemampuan perangkat daerah untuk menggunakan anggaran. Akuntabilitas keuangan yang disusun perangkat daerah idealnya tidak semata-mata laporan kinerja serta pertanggungjawaban realisasi anggaran yang sifatnya formalitas namun bermuatan informasi yang terpercaya untuk pemakaiannya. Oleh karena itu pemerintah sebaiknya lebih mencermati kejelasan target sasaran instansi pemerintah yang terdapat di Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali, penilaian di sejumlah instansi atau Organisasi Perangkat Daerah (OPD) masih dijumpai kesalahan yakni ketidaksesuaian antara program strategis lima tahunan serta rencana kinerja tahunan yang diprogramkan dalam penganggaran.

Berdasarkan fenomena dan hasil penelitian yang beragam, peneliti berkeinginan untuk melakukan penelitian mengenai **“Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Partisipasi Anggaran, Desentralisasi, Pengendalian Akuntansi, dan Kinerja Manajerial, Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil Dan Menengah Provinsi Bali”**.

## **1.2 Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang yang ada, maka yang menjadi rumusan permasalahan dalam penelitian ini adalah :

- 1) Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali?

- 2) Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali?
- 3) Apakah desentralisasi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali?
- 4) Apakah pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali?
- 5) Apakah kinerja manajerial berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali?

### **1.3 Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan permasalahan diatas, maka tujuan penelitian ini adalah :

- 1) Untuk mengetahui pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali.
- 2) Untuk mengetahui pengaruh partisipasi anggaran terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali.
- 3) Untuk mengetahui pengaruh desentralisasi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali.
- 4) Untuk mengetahui pengaruh pengendalian akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali.
- 5) Untuk mengetahui pengaruh kinerja manajerial terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah Dinas Koperasi, Usaha Kecil dan Menengah Provinsi Bali.



#### 1.4 Manfaat Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan harapan dapat memberikan manfaat sebagai berikut :

##### 1. Manfaat Teoritis

Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai tambahan dalam menganalisis faktor yang dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja pada dan/instansi pemerintahan dan menambah teori mengenai ilmu akuntansi sektor publik.

##### 2. Manfaat Praktis

Hasil penelitian ini digunakan sebagai bahan pertimbangan pemerintah daerah untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan sebagai tambahan referensi bagi peneliti selanjutnya.



UNMAS DENPASAR

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Teori Penetapan (*Goal Setting Theory*)**

*Goal setting theory* dinyatakan oleh Locke and Latham (2006) yang menjelaskan bahwa seorang karyawan yang memiliki komitmen dalam tujuan yang tinggi akan mempengaruhi kinerja manajerial. Penetapan tujuan adalah proses yang melibatkan seluruh karyawan baik atasan dan bawahan secara bersama-sama untuk menentukan atau menetapkan tujuan atau sasaran. Penetapan tujuan atau sasaran yang dilakukan manajemen penting dilaksanakan untuk mencapai kinerja, semakin tinggi komitmen untuk mengabdikan pada organisasi yang dimiliki seseorang untuk mencapai tujuan, maka semakin tinggi pula usaha atau kinerja seseorang sehingga dapat mempengaruhi kinerja.

Locke and Latham (2006) menyatakan bahwa ketika tujuan prestasi mudah untuk dicapai maka akan menyebabkan sedikit usaha yang dikeluarkan. Teori ini menjelaskan bahwa ketika tingkat kesulitan yang dialami oleh seseorang tinggi maka akan menghasilkan kinerja yang tinggi pula, namun ketika tingkat kesulitan rendah maka akan menghasilkan kinerja yang rendah terhadap individu yang mempunyai kinerja yang rendah. Terdapat beberapa kasus yang menjelaskan bahwa tujuan-tujuan yang ditetapkan dengan cara partisipatif akan meningkatkan kinerja. Pada kasus lain ketika seorang manajer diberikan tujuan maka mereka dapat bekerja dengan lebih baik.

Budiani dkk (2018) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran. Visi dan misi organisasi merupakan tujuan utama sehingga diperlukan target kinerja yang jelas. Oleh sebab itu setiap organisasi diharuskan menetapkan tujuan sasaran (*goal*), yang kemudian diformulasi dalam rencana anggaran. Dengan demikian, dalam perencanaan anggaran perlu dicantumkan sasaran atau target yang ingin dicapai organisasi, tidak hanya memuat jumlah nominal dan perencanaan yang dibutuhkan setiap program kerja atau kegiatan yang akan dilaksanakan organisasi. Teori ini sangat berkaitan dengan kebijakan anggaran berbasis kinerja di pemerintah daerah.

### **2.1.2 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Pengertian akuntabilitas kinerja, prinsip-prinsip dan evaluasinya menurut Lembaga Administrasi Negara dan Badan Pemeriksa Keuangan Pemerintah (2000) akuntabilitas kinerja adalah kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban atau menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.

Berdasarkan pengertian tersebut, maka semua instansi pemerintah, bagian atau lembaga negara di pusat maupun daerah sesuai dengan tugas pokok masing-masing harus memahami lingkup akuntabilitasnya masing-

masing, karena akuntabilitas yang diminta meliputi keberhasilan dan juga kegagalan pelaksanaan misi instansi yang bersangkutan.

Sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 2014 Sistem Akuntabilitas Kinerja Pemerintah (SAKIP) merupakan berbagai rangkaian sistematis dari aktivitas, alat dan prosedur yang dirancang untuk penetapan dan pengumpulan data, serta pelaporan kinerja kepada organisasi pemerintah terkait akuntabilitas dan peningkatan kinerja prosedur dari organisasi pemerintah. Dalam pelaksanaan akuntabilitas di lingkungan instansi pemerintah, perlu memperhatikan prinsip-prinsip sebagai berikut :

- 1) Harus ada komitmen dan pimpinan dan seluruh staf instansi pemerintah, perlu melakukan pengelolaan pelaksanaan misi agar akuntabel.
- 2) Harus merupakan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- 3) Harus dapat menunjukkan tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
- 4) Harus berorientasi pada pencapaian visi dan misi serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
- 5) Harus jujur, objektif, transparan, dan aktif sebagai katalisator perubahan manajemen instansi pemerintah dalam bentuk pemutakhiran metode dan teknik pengukuran kinerja dan penyusunan laporan akuntabilitas.

Sedangkan dalam menyusun sebuah Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah harus berdasar pada indikator-indikator tertentu.

Indikator kinerja menggunakan ukuran kuantitatif dan kualitatif yang memberi gambaran mengenai tingkat pencapaian suatu sasaran atau tanggung jawab yang telah ditetapkan dengan memperhatikan :

- 1) Indikator masukan (*input*) adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan untuk menghasilkan keluaran. Indikator ini dapat berupa dana, sumber daya manusia, informasi, kebijakan/peraturan perundang-undangan dan sebagainya.
- 2) Indikator keluaran (*output*) adalah sesuatu yang diharapkan langsung dicapai dan suatu kegiatan yang dapat berupa fisik atau non fisik.
- 3) Indikator hasil (*outcomes*) adalah segala sesuatu yang mencerminkan berfungsinya keluaran kegiatan pada jangka menengah (efek langsung).
- 4) Indikator manfaat (*benefit*) adalah segala sesuatu yang terkait dengan tujuan akhir dan pelaksanaan kegiatan.
- 5) Indikator dampak (*impacts*) adalah pengaruh yang ditimbulkan, baik bersifat positif maupun negatif, pada setiap tingkatan indikator berdasarkan asumsi yang telah ditetapkan.

Akuntabilitas dapat dipahami sebagai bentuk pertanggungjawaban yang mengacu pada kepada siapa organisasi (atau pekerja individu) bertanggung jawab dan untuk apa organisasi (pekerja individu). Dalam pengertian luas, akuntabilitas dapat dipahami sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah

(*participal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (Mardiasmo, 2009:20).

Makna akuntabilitas ini merupakan konsep filosofis inti dalam manajemen sektor publik. Dalam konteks pemerintah, seiring ada istilah akuntabilitas publik yang berarti pemberian informasi dan *disclosure* atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut. Pemerintah, baik pusat maupun daerah, harus bisa menjadi subyek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik. Akuntabilitas berhubungan terutama dengan supervisi, pelaporan, dan pertanggungjawaban kepada otoritas yang lebih tinggi dalam sebuah rantai komando formal (Erawan dkk, 2018). Pada era desentralisasi dan otonomi daerah, para manajer publik diharapkan bisa yang berpartisipasi aktif dalam penyusunan standar akuntabilitas yang sesuai dengan keinginan dan harapan publik. Oleh karena itu, makna akuntabilitas menjadi lebih luas dari sekedar proses formal dan saluran untuk pelaporan kepada otoritas yang lebih tinggi.

Akuntabilitas harus merujuk kepada sebuah spektrum yang luas dengan standar kinerja yang bertumpu pada harapan publik sehingga dapat digunakan untuk menilai kinerja, responsivitas, dan juga moralitas dari para pengemban amanah publik. Konsepsi akuntabilitas dalam arti luas ini menyadarkan kita bahwa pejabat pemerintah tidak hanya bertanggungjawab kepada otoritas yang lebih tinggi dalam rantai komando intitusional, tetapi juga bertanggungjawab kepada masyarakat umum, lembaga swadaya masyarakat, media massa, dan banyak *stakeholders* lain. Jadi, penerapan

akuntabilitas ini disamping berhubungan dengan penggunaan kebijakan administratif yang sehat dan legal juga harus bisa meningkatkan kepercayaan masyarakat atas bentuk akuntabilitas formal yang ditetapkan.

Menurut Mardiasmo (2009:21) Akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu akuntabilitas vertikal dan akuntabilitas horizontal. Akuntabilitas vertical adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR. Pertanggungjawaban horizontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

### **2.1.3 Kejelasan Sasaran Anggaran**

Sasaran anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam satuan finansial (Sulastiningsih dkk, 2020). Dalam akuntansi sektor publik anggaran dipresentasikan dalam APBN dan APBD yang menggambarkan tentang rencana keuangan di masa datang mengenai jumlah pendapatan, belanja, surplus/defisit, pembiayaan, serta program kerja dan aktivitas yang akan dilakukan. Selain itu, anggaran juga merupakan alat bantu manajemen dalam mengalokasikan keterbatasan sumber daya alam dan sumber daya dana yang dimiliki organisasi untuk mencapai tujuan. Karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Adanya sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan individu untuk menyusun target-target anggarannya. Selanjutnya, target-target anggaran yang disusun akan sesuai

dengan anggaran yang ingin dicapai organisasi. Kejelasan sasaran anggaran merupakan keluasan sasaran anggaran yang ditetapkan secara jelas dan spesifik serta dapat dipahami oleh individu yang bertanggungjawab atas pencapaiannya. Oleh karena itu, pengaruh individu dalam menetapkan tujuan anggaran dapat mengungkapkan kejelasan target anggaran. Pelaksanaan anggaran dapat memberikan reaksi yang positif dan baik jika sasaran anggarannya juga jelas (Maharani, 2022). Hal ini berimplikasi pada penurunan senjangan anggaran.

Locke (1968) menyatakan bahwa penentuan sasaran anggaran secara spesifik lebih produktif dibandingkan jika tidak ada penentuan sasaran. Hal tersebut akan mendorong karyawan untuk dapat melakukan yang terbaik. Kesenjangan anggaran merupakan tindakan bawahan yang mengecilkan kapasitas produktifnya ketika bawahan diberi kesempatan untuk menentukan standar kinerjanya. Hal ini menyebabkan perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi organisasi.

Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan kondisi lingkungan yang tidak pasti. Anggaran merupakan pedoman rencana manajemen dimasa yang akan datang mempunyai beberapa manfaat.



#### 2.1.4 Partisipasi Anggaran

Anggaran adalah pernyataan tentang estimasi kinerja yang akan dicapai selama periode tertentu dan dinyatakan dalam ukuran finansial sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Penganggaran sektor publik terkait dengan proses jumlah alokasi dana untuk suatu program atau kegiatan (Mardiasmo, 2002:62). Partisipasi penganggaran adalah tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan individu dalam proses perancangan anggaran (Ritonga, 2018). Partisipasi anggaran menggambarkan keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran pada pusat pertanggungjawaban. Partisipasi anggaran diharapkan dapat meningkatkan kinerja karena bawahan mendapat kesempatan untuk menyampaikan apa yang dibutuhkan kepada atasannya.

Mardiasmo (2008:226) menyatakan bahwa partisipasi bawahan yang lebih tinggi dalam proses penganggaran mengarah pada senjangan anggaran yang lebih besar, hal ini dikarenakan tersedianya akses yang lebih besar terhadap informasi daerah pada saat proses pengambilan keputusan terkait dengan penganggaran. Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses organisasional, di mana para individu terlibat dan mempunyai pengaruh dalam pembuatan keputusan yang secara langsung berpengaruh terhadap individu tersebut (Ritonga, 2018). Partisipasi anggaran adalah tingkat keterlibatan serta pengaruh individu dalam menentukan, menyusun dan pengembangan suatu anggaran untuk mencapai tujuan perusahaan.

### 2.1.5 Desentralisasi

Mencapai salah satu tujuan bernegara, khususnya dalam rangka memberikan pelayanan umum yang lebih baik dan menciptakan proses pengambilan keputusan publik yang lebih demokratis. Desentralisasi dapat diwujudkan dengan pelimpahan kewenangan kepada tingkat pemerintahan di bawahnya untuk melakukan pembelajaran, kewenangan untuk memungut pajak (*taxing power*), terbentuknya Dewan yang dipilih oleh rakyat, Kepala Daerah yang dipilih oleh rakyat, Kepala Daerah yang dipilih oleh DPRD, dan adanya bantuan dalam bentuk dari Pemerintah Pusat (Suwandi, 2013:5).

Desentralisasi didefinisikan sebagai proses devolusi politik, fiskal dan pengambilan keputusan dari pemerintah pusat ke tingkat lokal. Esensi dari desentralisasi adalah kebebasan pengambilan keputusan (Nurmuthmainnah, 2020). Suatu organisasi yang desentralisasi, manajer pada jenjang yang lebih rendah membuat dan mengimplementasikan keputusan, sedangkan dalam organisasi yang tersentralisasi, manajer pada jenjang yang lebih rendah hanya bertanggung jawab terhadap implementasi keputusan. Desentralisasi adalah konsep yang lebih luas dan berhubungan dengan seberapa jauh manajemen puncak mendelegasikan wewenang ke bawah divisi-divisi/cabang-cabang, atau satuan-satuan organisasi tingkat lebih bawah lainnya. Desentralisasi juga merupakan pendelegasian wewenang dalam membuat keputusan dan kebijakan kepada manajer atau orang-orang yang berada pada level bawah dalam suatu struktur organisasi dan dapat memperbaiki serta meningkatkan efektifitas dan produktifitas suatu organisasi.

Setiap organisasi mempunyai struktur yang berbeda yang memberikan dasar bagi fungsi organisasi tersebut. Desentralisasi merupakan pendelegasian wewenang dan tanggung jawab kepada manajer. Tingkat pendelegasian itu sendiri menunjukkan sejauh mana manajer yang lebih tinggi mengizinkan manajer yang lebih rendah untuk membuat kebijakan secara independen. Pendelegasian yang diberikan kepada manajer yang lebih rendah (*subordinate*) dalam otoritas pembuatan keputusan (*decision making*) akan diikuti pula dengan tanggung jawab yang lebih besar otomatis akan muncul karena kebijakan yang dijalankan tersebut adalah inisiatif sendiri. Otoritas disini memberikan pengertian sebagai hak untuk menentukan penugasan, sedangkan tanggung jawab adalah kewajiban untuk mencapai tugas yang telah ditetapkan. Desentralisasi sangat diperlukan akibat adanya kondisi administratif perusahaan atau organisasi yang semakin kompleks, begitu pula dengan tugas dan tanggung jawab sehingga perlu pendistribusian otoritas kepada manajemen yang lebih rendah. Pendelegasian wewenang kepada manajemen yang lebih rendah maka beban yang ditanggung manajemen yang lebih tinggi menjadi berkurang atau menjadi lebih ringan.

#### **2.1.6 Pengendalian Akuntansi**

Pengendalian akuntansi adalah sistem pengendalian formal, berbasis akuntansi yang digunakan oleh organisasi untuk melakukan aktivitas yang bertujuan untuk mengelola sumber daya yang ekonomis, efisien dan efektif (Mardiasmo, 2018). Pengendalian (*control*) mengasumsikan bahwa telah ditetapkan suatu rencana tindakan atau standar untuk mengukur prestasi

pelaksana. Untuk mencapai tujuan telah ditetapkan bagi perusahaan, pengendalian harus dikembangkan sehingga dapat diambil keputusan yang sesuai rencana. Dalam perusahaan, manajer atau pemilik dapat mengamati dan mengendalikan sendiri semua operasinya, baginya adalah mudah untuk mengamati usaha yang dilakukan para pegawai. Manajer dan pemilik juga memiliki hak untuk secara langsung mengetahui kondisi kinerja pegawai yang bekerja di perusahaannya. Pengendalian dan laporan akuntansi mengenai operasi merupakan bagian dari suatu rencana yang terpadu dengan baik untuk memelihara efisiensi dan menetapkan penyimpangan atau trend yang memuaskan. Pengendalian akuntansi merupakan semua prosedur dan sistem formal yang menggunakan informasi untuk menjaga atau mengubah pola aktivitas organisasi.

Penggunaan struktur akuntansi memungkinkan diadakannya pengendalian biaya dan perbandingan biaya-biaya tersebut dengan rencana tindakan yang ditetapkan sebelumnya, melalui pengukuran prestasi kerja dengan catatan dan laporan-laporan akuntansi dan statistik, manajemen dapat memberikan petunjuk yang sesuai dan mengarahkan kegiatan perusahaan. Pengendalian akuntansi mencakup semua aspek dari transaksi-transaksi keuangan seperti misalnya pembayaran kas, penerimaan kas, arus dana, investasi yang bijaksana dan pengamanan dan dari penggunaan tidak sah.

Pengendalian akuntansi mempunyai tujuan umum yaitu untuk mengendalikan harta perusahaan. Pengendalian akuntansi secara umum untuk keamanan harta perusahaan digolongkan menjadi :

- 1) Pengendalian organisasi, dapat terjadi apabila ada pemisahan tugas (*segregation of duties*) dan pemisahan tanggung jawab (*segregation of responsibility*) yang tegas.
- 2) Pengendalian dokumentasi, dokumentasi dapat mencatat tentang deskripsi, penjelasan, bagan air, daftar-daftar, cetakan hasil komputer, dan contoh-contoh objek dari sistem informasi.
- 3) Pengendalian perangkat keras dan perangkat lunak, dirancang dalam komputer untuk mendeteksi kesalahan atau tidak berfungsinya dalam sistem kerja.
- 4) Pengendalian keamanan fisik, perlu dilakukan untuk menjaga keamanan perangkat keras, perangkat lunak, dan personal dalam perusahaan. Teknik untuk pengendalian keamanan fisik dapat berupa alat-alat penempatan fisik yang membantu melindungi harta perusahaan, seperti : pengawasan terhadap pengasetan fisik, pengaturan lokasi, dan penerapan alat-alat pengamanan.
- 5) Pengendalian pengamanan data, tindakan ini merupakan pencegahan terhadap keamanan data yang tersimpan diluar supaya tidak hilang, rusak, dan diakses oleh pihak yang tidak berkepentingan.

### **2.1.7 Kinerja Manajerial**

Kinerja manajerial adalah gambaran seorang manajer mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan atau program, kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan visi dan misi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi (Mardiasmo, 2018). Kinerja jika dilihat dari bahasa artinya adalah *performance* yang berarti prestasi. Jadi

kinerja merupakan prestasi kerja seorang pegawai. Kinerja manajerial adalah kemampuan dan prestasi kerja yang dicapai oleh sekelompok orang dalam organisasi dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab dalam melaksanakan operasional organisasi.

## **2.2 Hasil Penelitian Sebelumnya**

Budiani dan Asyik (2018) menguji tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Kualitas Sumber Daya Manusia, Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Metode analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linear berganda. Dari pengujian hipotesis menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, pengendalian akuntansi berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, kualitas sumber daya manusia berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, dan sistem pelaporan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Widaryanti dan Pancawardani (2020) menguji tentang Analisis Pengaruh Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Pengendalian Akuntansi Secara Parsial tidak ada berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Sistem Pelaporan memiliki berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, dan Kejelasan Sasaran Anggaran berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Kelembagaan Pemerintah, Sedangkan Pengendalian

Akuntansi Serentak, Sistem Pelaporan, dan Kejelasan Sasaran anggaran berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Fitriana dkk (2018) menguji tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten Situbondo. Data yang dikumpulkan diolah dengan menggunakan analisis regresi linier berganda dengan bantuan program *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara parsial Anggaran Variabel Kejelasan Sasaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi pemerintahan. Sedangkan variabel Pengendalian Akuntansi dan pelaporan berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah.

Samsiyah dkk (2020) menguji tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Kompetensi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Survei pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Sragen). Sumber data yang digunakan adalah data primer. Teknik dari pengambilan sampel data secara purposive sampling. Sampel yang digunakan sebanyak 81 responden kepala badan dan bagian keuangan. Cara mengumpulkan data dengan menyebarkan kuesioner kepada organisasi perangkat daerah kabupaten Sragen. Berdasarkan hasil pengujian dari penelitian diperoleh kesimpulan bahwa, pengaruh kejelasan anggaran tujuan berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja akuntabilitas lembaga pemerintah, pengendalian akuntansi memiliki pengaruh yang signifikan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, kompetensi berpengaruh

positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah instansi Sragen.

Ariyandani dkk (2020) menguji tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja. Analisis data pada penelitian ini menggunakan bantuan program SPSS versi 24. Teknik sampling yang dipakai adalah purposive sampling dan teknik pengujian data yang digunakan dalam penelitian ini meliputi Uji asumsi klasik dan analisis regresi linier berganda, untuk menguji dan membuktikan hipotesis penelitian. Hasil analisis menunjukkan bahwa secara simultan kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, dan pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dan secara parsial yang berpengaruh dominan terhadap akuntabilitas kinerja adalah sistem pelaporan.

Isnanto dkk (2019) menguji tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Sampel penelitian ini adalah 51 responden terdiri dari Kepala Dinas, Kepala Keuangan dan Sekretaris. Pengumpulan data teknik menggunakan kuesioner dan studi literatur. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis deskriptif, test instrumen, test asumsi klasik dan test hipotesis. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kejelasan target anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Kabupaten Sukoharjo.

Saputra (2014) menguji tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Kinerja Manajerial, dan Pelaporan / Pertanggungjawaban Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Pada Pemerintah



Provinsi Kepulauan Riau). Jenis penelitian ini digolongkan pada penelitian yang bersifat kualitatif. Populasi dalam penelitian ini adalah SKPD pemerintah Provinsi Kepulauan Riau. Pemilihan sampel dengan metode purposive sampling, dengan jumlah responden 77. Hasil penelitian membuktikan bahwa: 1) Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, 2) Kinerja manajerial berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, 3) pelaporan/pertanggungjawaban anggaran berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, dan 4) kejelasan sasaran anggaran, kinerja manajerial dan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran berpengaruh secara simultan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Allorante (2021) menguji Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pelaporan, dan Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Provinsi Kalimantan Barat. Teknik pengumpulan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan purposive sampling. Data kuesioner diuji dengan uji validitas, uji reliabilitas, dan pengujian hipotesis menggunakan regresi berganda.. Kesimpulan penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti adalah bahwa kejelasan sasaran anggaran, sistem pelaporan, dan pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sedangkan partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Sulastiningsih dan Alboneh (2020) menguji tentang Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah

Kabupaten Sleman. Penelitian ini dianalisis dengan metode regresi linier berganda. Pengumpulan data dilakukan dengan metode kuesioner. Hasil kuesioner diolah dengan menggunakan SPSS Statistics 18. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran dan kejelasan tujuan penganggaran telah terpenuhi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Sleman. Sementara itu, hasil kesulitan tujuan anggaran ditemukan tidak ada berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Sleman.

Ritonga (2020) menguji tentang Pengaruh Partisipasi Anggaran, Evaluasi Anggaran, dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Pada Badan Pengelola Keuangan Daerah Kota Medan. Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan statistic deskriptif, Uji asumsi klasik, Regresi Berganda, Koefisien Determinasi dengan bantuan software SPSS. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas. Evaluasi anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas. Partisipasi anggaran, evaluasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran secara simultan berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas.

Maharani dkk (2022) menguji tentang Determinan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Pada Organisasi Perangkat Daerah di Kabupaten Manokwari. Alat analisis yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran dan partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sedangkan pengendalian akuntansi dan sistem

pelaporan berpengaruh secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Mikoshi (2018) menguji tentang Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja (Studi Empiris Koni Se Sumatera Barat). Hipotesis diuji dengan menggunakan analisis regresi berganda dengan menggunakan SPSS versi 14. Uji Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja, sedangkan kejelasan sasaran anggaran dan sistem pelaporan tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.

Nurmuthmainnah (2020) menguji tentang Pengaruh Desentralisasi Fiskal Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Indonesia dan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Sebagai Variabel Moderasi. Hipotesis diuji dengan menggunakan analisis regresi berganda. Uji Hasil penelitian menunjukkan bahwa kemandirian daerah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah; ketergantungan daerah berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah; kinerja keuangan pemerintah daerah dapat memoderasi pengaruh kemandirian daerah terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah; dan kinerja keuangan pemerintah daerah dapat memoderasi pengaruh ketergantungan daerah terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Purbasari dan Bawono (2017) Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Sistem Pengendalian Internal dan Kinerja Pemerintah Daerah Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan. Penelitian ini menggunakan metode purposive sampling

yang terdiri dari 106 pemerintah daerah yang dianalisis dengan regresi linier dengan menggunakan SPSS21. Hasil penelitian menunjukkan bahwa system pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah daerah. Namun desentralisasi fiskal dan pemeriksaan kinerja pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan pemerintah daerah.

Pratama dkk (2019) menguji tentang Pengaruh Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan Dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Metode pengambilan sampel menggunakan rumus dasar Yamane, sedangkan metode pengolahan data menggunakan analisis regresi linier berganda. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan berpengaruh signifikan efek pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan pengujian simultan menunjukkan berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Kota Padang Pariaman. Kejelasan anggaran sasaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah instansi di Padang Pariaman.

Secara umum persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu teknik analisis data yang digunakan yaitu teknik analisis regresi linier berganda dan perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu terletak pada objek penelitian dan sampel yang digunakan. Perbedaan lain juga terletak pada waktu penelitian yang mana penelitian ini dilakukan pada tahun 2023 sedangkan penelitian sebelumnya meneliti dibawah tahun 2023.