

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Teori Keagenan (*Agency theory*)**

Teori keagenan pertama kali dicetuskan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976. Jensen dan Meckling (1976) menyatakan *agency theory* merupakan masalah yang berkaitan dengan perbedaan kepentingan dalam hal pengambilan keputusan antara agen dan prinsipal. Teori ini membahas hubungan kontraktual antara pemilik perusahaan (*principal*) yang mendelagasikan pengambilan keputusan tertentu kepada pihak manajemen/pengelola (*agent*) yang menerima pendelegasian tugas tersebut. Teori keagenan (*Agency theory*) merupakan basis teori yang mendasari praktik bisnis perusahaan yang dipakai selama ini. Teori tersebut berakar dari sinergi teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi, dan teori organisasi. Prinsip utama teori ini menyatakan adanya hubungan kerja antara pihak yang memberi wewenang (prinsipal) yaitu investor dengan pihak yang menerima wewenang (agensi) yaitu manajer, dalam bentuk kontrak kerja sama yang disebut "*nexus of contract*" (Subaweh dalam Bandariy, 2011). Teori keagenan juga mengatakan bahwa biasanya agen bersikap oportunis dan cenderung tidak menyukai resiko (*risk averse*) (Herawati dan Baridwan dalam Bandariy, 2011).

Teori keagenan dipemerintah daerah mulai dipraktikkan terutama sejak diberlakukannya otonomi daerah sejak tahun 1999. Berhubungan dengan masalah keagenan, Akuntabilitas kinerja dalam organisasi sektor publik adalah suatu konsep yang di dasari dari teori keagenan (Santoso, 2015). Dalam Pelaporan Keuangan, Pemerintah yang bertindak sebagai Agent mempunyai kewajiban menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna informasi keuangan. Pemerintah yang bertindak sebagai Principal dalam menilai Akuntabilitas dan membuat keputusan, baik itu keputusan ekonomi, social maupun politik (Safitri et al., 2015). Dalam suatu Pemerintahan demokrasi, hubungan antara Pemerintah dan juga para pengguna Informasi keuangan Pemerintah dapat di ilustrasikan

sebagai suatu hubungan keagenan (*Agency Relationship*), dalam hal ini Pemerintah berfungsi sebagai agent yang di beri kewenangan untuk melaksanakan kewajiban tertentu yang ditentukan oleh para pengguna Informasi keuangan Pemerintah sebagai Principal, baik itu secara langsung maupun tidak langsung melalui wakil-wakilnya. Dalam hubungan keagenan Pemerintah sebagai agent harus melaksanakan apa yang menjadi kepentingan para pengguna Informasi Keuangan Pemerintah sebagai Principal (Zeyn, 2011).

Perbedaan tujuan antara principal dan agent akan menyebabkan terjadinya masalah keagenan. Teori keagenan menganggap terjadinya *information asymmetry* antara agent (pemerintah) yang memiliki akses langsung terhadap informasi dengan pihak principal (masyarakat). Adanya *information asymmetry* memungkinkan terjadi tindak korupsi yang dilakukan oleh agent. Oleh karena itu, pemerintah dituntut untuk dapat meningkatkan transparansi serta akuntabilitas kinerja untuk dapat mengurangi *information asymmetry*.

Hubungan antara teori keagenan dengan penelitian ini yaitu pemerintah yang bertindak sebagai agen atau pengelola pemerintahan yang harus menetapkan strategi tertentu agar dapat memberikan pelayanan terbaik untuk publik sebagai pihak prinsipal atau masyarakat. Masyarakat tentu menginginkan hasil kinerja yang baik dari agen dan kinerja tersebut sebagai salah satunya dapat dilihat dari laporan keuangan dan pelayanan terhadap masyarakat yang baik, sedangkan bagaimana laporan keuangan dan pelayanan yang baik tergantung dari strategi yang diterapkan oleh pihak pemerintah. Apabila kinerja pemerintah baik, maka masyarakat akan mempercayai pemerintah. Kesimpulannya yaitu apabila kinerja pemerintahan baik, maka akan berpengaruh terhadap kepercayaan masyarakat sebagai pihak prinsipal terhadap pemerintah sebagai agen.

## **2.2 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

### **2.2.1 Definisi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Sektor publik pertama kali diperkenalkan pada tahun 1952 dimana pada waktu itu

sektor publik sering dikaitkan sebagai bagian dari manajemen ekonomi makro yang terkait dengan pembangunan dan lembaga pelaksanaan pembangunan. Akuntabilitas dapat diartikan sebagai kewajiban-kewajiban dari individu-individu atau penguasa yang dipercayakan untuk mengelola sumberdaya publik dan yang bersangkutan dengannya untuk dapat menjawab hal-hal yang menyangkut tanggungjawabannya. Akuntabilitas terkait erat dengan instrument untuk kegiatan kontrol terutama dalam hal pencapaian hasil pada pelayanan publik dan menyampaikannya secara transparan kepada masyarakat (Mardiasmo, 2018).

Menurut Mardiasmo (2018) akuntabilitas 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. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP) adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan melalui pertanggungjawaban secara periodik. SAKIP adalah sebagai rangkaian sistematis dalam pertanggung jawaban peningkatan kinerja dan review evaluasi kerja Pemerintah. Setiap aparatur harus bergerak memperbaiki kinerjanya dan harus bertanggung jawab atas kinerja satuan kerjanya (Ahadis, 2016).

Dalam Inpres Nomor 7 tahun 1999 dinyatakan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan ataupun kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan melalui pertanggungjawaban secara periodik. Sumber daya dalam hal ini merupakan sarana pendukung yang diberikan kepada seseorang atau unit organisasi dalam rangka memperlancar pelaksanaan tugas yang telah dibebankan kepadanya. Wujud dari sumber daya tersebut pada umumnya berupa sumber daya manusia, dana,

sarana prasarana, dan metode kerja.

Maka dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan program dan kegiatan yang telah diamanatkan para pemangku kepentingan dalam rangka mencapai misi organisasi secara terukur dengan sasaran atau target kinerja yang telah ditetapkan melalui laporan kinerja instansi pemerintah yang disusun secara periodik.

### **2.2.2 Prinsip – Prinsip Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan Pedoman penyusunan pelaporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang ditetapkan oleh kepala lembaga administrasi negara, pelaksanaan AKIP harus berdasarkan antara lain sebagai berikut:

1. Adanya komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
2. Berdasarkan suatu sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya secara konsisten dengan peraturan perundangundangan yang berlaku.
3. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
4. Jujur, objektif, transparan, dan akurat.
5. Menyajikan keberhasilan/kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

Selain prinsip-prinsip tersebut di atas, agar pelaksanaan sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah lebih efektif, sangat diperlukan komitmen yang kuat dari organisasi yang mempunyai wewenang dan bertanggung jawab di bidang pengawasan dan penilaian terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

### **2.2.3 Pengukuran Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Akuntabilitas publik yang harus dilakukan oleh organisasi sektor publik terdiri

atas beberapa dimensi. Mardiasmo(2018) menjelaskan terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik, yaitu :

1. Akuntabilitas Kejujuran dan akuntabilitas hukum (*accountability for probity and legality*)

Akuntabilitas Kejujuran (*accountability for probity*) terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum (*accountability for legality*) terkait dengan jaminannya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

2. Akuntabilitas proses (*proses accountability*)

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 pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif, dan murah biaya. Pengawasan dan pemeriksaan terhadap pelaksanaan akuntabilitas proses dapat dilakukan, misalnya dengan memeriksa ada tidaknya mark up dan pungutan-pungutan lain di luar yang ditetapkan, serta sumber-sumber kelambanan dalam pelayanan.

3. Akuntabilitas program (*program accountability*)

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

4. Akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*)

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Dilihat dari sistem penilaian Indikator Kinerja serta Kriteria penilaian yang digunakan adalah kebenaran normatif, pada umumnya instansi pemerintah serta para akademisi setuju. Kesetujuan berbagai pihak ini karena :

1. Petunjuk pelaksanaan evaluasi mendasarkan pada praktik-praktik terbaik administrasi pemerintahan, khususnya dalam pengelolaan (Manajemen) kinerja. Namun demikian tentulah, perjanjian kriteria ini bukan konsesus nasional yang menjadi kitab pedoman, akan tetapi paling tidak MENPAN & RB sudah mengidentifikasi kelemahan-kelemahan yang ada dan mencari solusi perbaikan bersama-sama dengan pihak yang dievaluasi.
2. Kriteria penilaian terhadap berbagai aspek dan komponen yang dinilai tersebut, telah mempertimbangkan biaya pengumpulan data.

Setelah proses pelaksanaan program/kegiatan secara keseluruhan, mempedomani Peraturan Menteri PAN-RB Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Maka pengkategorian peringkat kinerja sebagai berikut :

**Tabel 2.1**  
**Peringkat Kinerja Instansi**

No	Kategori	Nilai Angka	Interpretasi
1	AA	> 90 – 100	Sangat Memuaskan
2	A	> 80 – 90	Memuaskan, Memimpin Perubahan berkinerja tinggi, dan sangat akuntabel.
3	BB	> 70 – 80	Sangat Baik, Akuntabel, berkinerja baik, memiliki sistem manajemen kinerja yang andal.
4	B	> 60 – 70	Baik, Akuntabilitas Kinerjanya sudah baik, memiliki sistem yang dapat digunakan untuk manajemen kinerja, dan perlu sedikit perbaikan.
5	CC	> 50 – 60	Cukup (Memadai), Akuntabilitas kinerjanya cukupbaik, taat kebijakan, memiliki sistem dapat digunakan untuk memproduksi informasi kinerja untuk pertanggungjawaban, perlu banyak perbaikan minor dan perbaikan yang mendasar
6	C	> 30 – 50	Kurang, Sistem dan tatanan kurang dapat diandalkan, memiliki sistem untuk manajemen kinerja. Tapi perlu banyak perbaikan minor dan perbaikan yang mendasar.
7	D	> 0 – 30	Sangat Kurang, Sistem dan tatanan tidak dapat diandalkan, untuk penerapan manajemen

No	Kategori	Nilai Angka	Interpretasi
			kinerja. Tapi perlu banyak perbaikan, sebagian perubahan yang sangat mendasar.

Sumber: Peraturan Menteri PAN-RB Nomor 12 Tahun 2015

## 2.3 Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

### 2.3.1 Pengertian Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2017 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Pasal 9 menyatakan bahwa dengan diberlakukannya peraturan ini maka Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2015 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dicabut dan dinyatakan tidak berlaku. Dengan demikian, Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2017 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan telah menggantikan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2015 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Pengertian Standar Akuntansi Pemerintahan terdapat dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2017 yang berbunyi: "Standar Akuntansi Pemerintah yang selanjutnya disebut SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah". Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan persyaratan yang memiliki kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia. Selain itu, Standar Akuntansi Pemerintahan juga bertujuan untuk meningkatkan akuntabilitas dan keandalan pengelolaan laporan keuangan pemerintah melalui penyusunan dan pengembangan standar akuntansi pemerintah, termasuk mendukung pelaksanaan penerapan standar tersebut.

Standar Akuntansi Pemerintahan ini sangat diperlukan guna menjamin konsistensi dalam pelaporan keuangan dan untuk menghindari timbulnya implikasi negatif tentang rendahnya reliabilitas dan objektivitas informasi yang disajikan dalam laporan keuangan sehingga dapat menimbulkan kesulitan dalam pengauditan. Dalam rangka mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara/Daerah,

pemerintah wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBN/APBD yang berupa laporan keuangan. Bentuk dan isi laporan keuangan disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Berdasarkan hal tersebut laporan keuangan sektor publiknya meliputi:

1. Laporan Realisasi Anggaran
2. Neraca
3. Laporan Arus Kas
4. Catatan atas Laporan Keuangan

### **2.3.2 Ruang Lingkup Standar Akuntansi Pemerintahan**

Standar Akuntansi Pemerintahan diterapkan dalam lingkup pemerintahan, yaitu Pemerintahan Pusat, Pemerintahan Daerah, dan satuan organisasi di lingkungan Pemerintahan Pusat/Daerah, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi yang dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan. Sesuai dengan peraturan yang berlaku saat ini yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2017 lampiran 2, maka ruang lingkup yang mencakup Standar Akuntansi Pemerintahan yaitu laporan keuangan untuk tujuan umum disusun dan disajikan dengan basis kas menuju akrual/*cash toward accrual*. Pernyataan Standar ini berlaku untuk entitas pelapor dalam menyusun laporan keuangan suatu entitas pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan laporan keuangan konsolidasian, tidak termasuk perusahaan negara/daerah.

Adapun ruang lingkup Standar Akuntansi Pemerintahan ini mengacu pada kerangka konseptual yang merumuskan konsep yang mendasari penyusunan dan pengembangan Standar Akuntansi Pemerintahan yang selanjutnya dapat disebut standar. Kerangka konseptual ini membahas:

1. Tujuan kerangka konseptual.
2. Lingkungan akuntansi pemerintahan.
3. Penggunaan kebutuhan informasi para pengguna.
4. Entitas akuntansi dan entitas pelaporan.
5. Peran dan tujuan pelaporan keuangan, komponen laporan keuangan

6. Asumsi dasar, karakteristik kualitatif yang menentukan manfaat informasi dalam laporan keuangan, prinsip-prinsip.
7. Unsur-unsur yang membentuk laporan keuangan, pengakuan.

Pada penelitian ini digunakan indikator yang mengikuti penelitian sebelumnya dari Wijaya (2018) yaitu indikator akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antar generasi, dan evaluasi kinerja yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2017 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dalam bagian peranan pelaporan keuangan. Adanya laporan keuangan adalah untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

#### **2.4 Kualitas Laporan Keuangan Daerah**

Menurut Bastian (2017), kualitas laporan keuangan adalah sebagai berikut: "Laporan keuangan adalah hasil akhir dari proses akuntansi yang menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan oleh berbagai pihak yang berkepentingan". Menurut Mahmudi (2018) mengemukakan bahwa: "Laporan keuangan merupakan output dari sistem akuntansi yang bermanfaat untuk pemberian informasi bagi pihak-pihak yang akan menjadikan informasi keuangan tersebut sebagai dasar pembuatan keputusan". Sedangkan menurut Rasdianto (2013) mengemukakan bahwa: "Laporan keuangan pemerintah daerah adalah suatu hasil dari proses pengidentifikasian, pengukuran, pencatatan dari transaksi ekonomi (keuangan) dari entitas akuntansi yang ada dalam suatu pemerintah daerah yang dijadikan sebagai informasi dalam rangka pertanggungjawaban pengelolaan keuangan entitas akuntansi dan pengambilan keputusan ekonomi oleh pihak-pihak yang memerlukannya".

Menurut peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2016 adalah sebagai berikut: “Laporan keuangan daerah disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh pemerintah daerah selama satu periode pelaporan”. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melakukan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap undang-undang.

#### **2.4.1 Karakteristik Kualitas Laporan Keuangan Daerah**

Laporan keuangan mengungkapkan informasi yang penting bagi berbagai pihak. Agar tujuan tersebut tercapai, laporan keuangan harus memenuhi karakteristik kualitas laporan keuangan. Terdapat empat karakteristik kualitatif pokok laporan keuangan antara lain: relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami. Karakteristik kualitatif merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan.

Menurut Peraturan Pemerintah No 71 Tahun 2017 dalam Tanjung (2012:13) menetapkan karakteristik laporan keuangan sebagai berikut: “Ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi khususnya laporan keuangan sehingga dapat memenuhi tujuan instansi terkait. Karakteristik yang dimaksud merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan memenuhi kualitas yang dikehendaki. Karakteristik yang dimaksud adalah:

##### a) Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa, masalah atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau

mengkoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Informasi yang relevan:

- 1) Memiliki manfaat umpan balik
- 2) Memiliki manfaat prediktif
- 3) Tepat waktu
- 4) Lengkap

b) Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material, dan dapat diandalkan penggunaannya sebagai penyajian yang tulus atau jujur dari yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar diharapkan dapat disajikan. Informasi mungkin relevan tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Keandalan informasi dipengaruhi oleh:

- 1) Penyajian jujur
- 2) Dapat diverifikasi (*verifiability*)
- 3) Netralitas

c) Dapat dibandingkan

Informasi dalam laporan keuangan harus dapat memperbandingkan laporan keuangan perusahaan instansi antar periode untuk mengidentifikasi realisasi anggaran dan sebagai evaluasi kinerja. Laporan keuangan yang disajikan harus sesuai dengan standar yang ditetapkan agar dapat dilakukan uji antar instansi untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan secara relatif.

d) Dapat dipahami

Informasi yang disajikan laporan keuangan adalah kemudahan untuk segera dapat dipahami pengguna laporan keuangan. Pengguna laporan keuangan diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai tentang

aktivitas ekonomidan bisnis, akuntansi, serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekunan yang wajar, namun demikian, informasi kompleks yang seharusnya dimasukkan dalam laporan keuangan tidak dapat dikeluarkan hanya atas dasar pertimbangan bahwa informasi tersebut terlalu sulit untuk dapat dipahami oleh pengguna tertentu.

## **2.5 Sistem Pengendalian Intern**

### **2.5.1 Pengertian Sistem Pengendalian Intern**

Sistem pengendalian internal merupakan kebijakan dan prosedur yang dilakukan untuk melindungi aset dari segala tindakan seperti penyalahgunaan, menjamin akuratnya informasi mengenai akuntansi, serta menjamin bahwa peraturan perundang-undangan yang berlaku telah diterapkan pada seluruh pejabat publik, dengan ini pengendalian internal juga digunakan untuk memantau apakah kegiatan yang dilakukan telah sesuai dengan prosedur dan kebijakan yang ada (Hery, 2014). Menurut Romney & Steinbart (2015) pengendalian internal adalah proses dan prosedur yang dijalankan untuk menyediakan jaminan yang memadai bahwa tujuan pengendalian terpenuhi. Sistem pengendalian internal diperlukan untuk meningkatkan kinerja pegawai. Sistem pengendalian internal dan prinsip pengelolaan keuangan yang akuntabel akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, Sistem pengendalian internal merupakan sebuah proses integral yang dilakukan pemimpin dan pegawai pada setiap tindakan secara terus menerus oleh dalam rangka mencapai tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan laporan keuangan, pengamanan kekayaan atau aset negara serta ketaatan pada peraturan perundang-undangan. Pengertian lain dikemukakan oleh Arens (2016), pengendalian internal adalah proses yang dirancang untuk memberikan kepastian yang layak mengenai pencapaian tujuan manajemen tentang reliabilitas pelaporan

keuangan, efektifitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Pengendalian internal yang efektif akan menghasilkan laporan keuangan yang akuntabel dan dapat dipercaya, penggunaan sumber daya organisasi akan lebih efektif dan efisien, serta menurunkan tingkat pelanggaran hukum dan peraturan yang berlaku dalam suatu organisasi.

Sementara menurut COSO (*Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission*) mendefinisikan pengendalian internal: *“A process, effected by entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding to achievement of objectives in the following categories-effectiveness and efficiency of operations, reliability financial reporting, and compliance with applicable laws and regulations”*.

Berdasarkan pemaparan teori dari berbagai pihak mengenai sistem pengendalian internal diatas, dapat ditarik kesimpulan bahwa sistem pengendalian internal merupakan prosedur yang diterapkan dalam setiap kegiatan organisasi yang dilakukan secara terus menerus untuk mencapai tujuan tertentu. Sistem pengendalian internal adalah proses yang ada dalam organisasi yang dirancang guna memastikan bahwa kegiatan yang dijalankan oleh organisasi telah sesuai dengan standar aturan yang sudah ditetapkan. Pengendalian internal dalam kaitannya bagaimana tiap individu melaksanakan tugas, menetapkan kebijakan, dan otoritas secara bersama-sama untuk mencapai tujuan organisasi.

### **2.5.2 Komponen-komponen Pengendalian Internal**

Menurut COSO Framework, terdapat 5 prinsip pengendalian internal:

1. Lingkungan pengendalian terdiri dari tindakan-tindakan, kebijakankebijakan, dan prosedur-prosedur yang mencerminkan perilaku menyeluruh manajemen puncak, para direktur, dan pemilik entitas tentang pengendalian internal dan arti pentingnya bagi entitas. Untuk memahami

dan menilai lingkungan pengendalian, perlu mempertimbangkan komponen pengendalian berikut:

- a. Komunikasi dan penegakan nilai integritas dan etika Integritas dan perilaku etis merupakan produk standar etika dan perilaku entitas, bagaimana standar tersebut dikomunikasikan, dan bagaimana standar diperkuat dalam praktik.
  - b. Komitmen terhadap kompetensi Komitmen terhadap kompetensi mencakup pertimbangan manajemen tentang tingkat kompetensi untuk tugas tertentu dan bagaimana tingkatan tersebut diterjemahkan ke dalam persyaratan keterampilan dan pengetahuan.
  - c. Partisipasi oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola
  - d. Kesadaran pengendalian suatu entitas dipengaruhi secara signifikan oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola
  - e. Filosofi dan gaya operasi manajemen Pemahaman tentang hal ini dan aspek-aspek serupa dari falsafah dan gaya operasi manajemen akan memberikan gambaran tentang bagaimana sikap manajemen terhadap pengendalian internal
  - f. Struktur organisasi Struktur organisasi entitas merumuskan pertanggungjawaban dan kewenangan.
  - g. Pemberian wewenang dan tanggung jawab Wewenang dan tanggung jawab dapat mencakup kebijakan yang berkaitan dengan praktik bisnis yang tepat, pengetahuan dan pengalaman personel kunci, dan sumber daya yang tersedia untuk melaksanakan tugas.
  - h. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia Aspek terpenting dari pengendalian internal adalah manusia. Mengingat betapa pentingnya personel yang kompeten dan bisa dipercaya untuk terciptanya pengendalian yang efektif, maka metoda rekrutmen pegawai, penilaian, pelatihan, promosi, dan kompensasi menjadi bagian yang penting dalam pengendalian internal.
2. Penilaian risiko adalah identifikasi risiko bisnis yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan sesuai dengan kerangka pelaporan

keuangan entitas yang berlaku, mengestimasi signifikansi risiko bisnis tersebut menilai kemungkinan kejadiannya.

3. Sistem informasi dan komunikasi mencakup penyediaan pemahaman peran dan tanggung jawab individu terkait dengan pengendalian internal atas pelaporan keuangan.
4. Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang membantu dalam memastikan bahwa tindakan yang perlu dilakukan untuk menghadapi risiko guna tercapainya tujuan entitas.
  - a. Penelaahan Kinerja Aktivitas pengendalian yang mencakup penelaahan dan analisis kinerja aktual, menghubungkan serangkaian data yang berbeda, bersama dengan analisis hubungan dan tindakan investigasi dan korektif, membandingkan data internal dengan sumber informasi eksternal, serta menelaah kinerja fungsional atau kinerja aktivitas.
  - b. Pengolahan Informasi Pengendalian berupa kebijakan dan prosedur yang berhubungan dengan banyak aplikasi yang mendukung berfungsinya pengendalian aplikasi secara efektif dengan membantu untuk menjamin beroperasinya sistem informasi secara tepat dan berkelanjutan.
  - c. Pengendalian Fisik Pengendalian fisik yang ditujukan untuk mencegah pencurian aset, otorisasi atas akses program komputer dan file, serta menjaga akuntabilitas pencatatan dalam catatan akuntansi.
  - d. Pemisahan Tugas Pemisahan tugas dimaksudkan untuk mengurangi peluang kemungkinan individu untuk melakukan dan menyembunyikan kesalahan atau kecurangan dalam tugasnya
5. Pemantauan terhadap pengendalian adalah suatu proses untuk menilai efektivitas pelaksanaan pengendalian internal. Kegiatan ini melibatkan penilaian efektivitas pengendalian secara berkala dan tepat waktu, serta melakukan tindakan perbaikan yang diperlukan.

### **2.5.3 Fungsi Pengendalian Internal**

Menurut Romney dan Steinbart (2015), pengendalian internal menjalankan tiga fungsi penting sebagai berikut:

1. Pengendalian preventif (*preventive control*), yaitu mencegah masalah sebelum timbul.
2. Pengendalian detektif (*detective control*), yaitu menemukan masalah yang tidak terelakkan.
3. Pengendalian korektif (*corrective control*), yaitu mengidentifikasi dan memperbaiki masalah serta memperbaiki dan memulihkannya dari kesalahan yang dihasilkan

#### **2.5.4 Tujuan Pengendalian Internal**

Menurut Hery (2013) “tujuan pengendalian intern tidak lain adalah untuk memberikan jaminan yang memadai bahwa :

1. Aset yang dimiliki oleh perusahaan telah diamankan sebagaimana mestinya dan hanya digunakan untuk kepentingan perusahaan semata, bukan untuk kepentingan individu (perorangan) oknum karyawan tertentu. Dengan demikian, pengendalian intern diterapkan agar supaya seluruh aset perusahaan dapat terlindungi dengan baik dari tindakan penyelewengan, pencurian, dan penyalahgunaan, yang tidak sesuai dengan wewenangnya dan kepentingan perusahaan.
2. Informasi akuntansi perusahaan tersedia secara akurat dan dapat diandalkan. Ini dilakukan dengan cara memperkecil resiko baik atas salah saji laporan keuangan yang disengaja (kecurangan) maupun yang tidak disengaja (kelalaian).
3. Karyawan telah mentaati hukum dan peraturan.

#### **2.5.5 Indikator Pengendalian Internal**

Menurut Mulyadi (2016) “Indikator Sistem Pengendalian Internal adalah :

1. Menjaga kekayaan organisasi.  
Kekayaan fisik suatu perusahaan dapat dicuri, disalahgunakan atau hancur karena kecelakaan kecuali jika kekayaan tersebut dilindungi dengan

pengendalian yang memadai. Begitu juga dengan kekayaan perusahaan yang tidak memiliki wujud fisik seperti piutang dagang akan rawan oleh kekurangan jika dokumen penting dan catatan tidak dijaga.

2. Mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi.

Manajemen memerlukan informasi keuangan yang diteliti dan andal untuk menjalankan kegiatan usahanya. Banyak informasi akuntansi yang digunakan oleh manajemen untuk dasar pengambilan keputusan penting. Pengendalian internal dirancang untuk memberikan jaminan proses pengolahan data akuntansi akan menghasilkan informasi keuangan yang teliti dan andal karena data akuntansi mencerminkan perubahan kekayaan perusahaan.

3. Mendorong efisiensi.

Pengendalian internal ditujukan untuk mencegah duplikasi usaha yang tidak perlu atau pemborosan dalam segala kegiatan bisnis perusahaan dan untuk mencegah penggunaan sumber daya perusahaan yang tidak efisien.

4. Mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.

Untuk mencapai tujuan perusahaan, manajemen menetapkan kebijakan dan prosedur. Pengendalian internal ini ditujukan untuk memberikan jaminan yang memadai agar kebijakan manajemen dipatuhi oleh karyawan. Untuk mencapai kegunaan dan tujuan pengendalian internal diatas maka diperlukan adanya sistem informasi akuntansi yang benar hal ini dapat memberikan bantuan yang utama terhadap kekayaan perusahaan dengan cara penyelenggaraan pencatatan aktiva yang baik. Apabila struktur pengendalian internal suatu perusahaan lemah maka akan timbul kesalahan, ketidakakuratan, serta kerugian yang cukup besar bagi perusahaan”

## 2.6 Penelitian Terdahulu

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Peneliti (tahun)	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
1	Lara Putri Yani (2020)	Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kota Sawahlunto	Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa standar akuntansi pemerintah tidak berpengaruh secara signifikan terhadap variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Sawahlunto. Sedangkan kualitas laporan keuangan berpengaruh secara signifikan terhadap variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kota Sawahlunto.
2	Dito Aditia Darma (2019)	Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaL Dan Pengawasan Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Dinas Lingkungan Hidup, Dinas Kehutanan, Dan Dinas Kebudayaan Dan Pariwisata Pemerintah Provinsi Sumatera Utara	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaL (X1) dan Pengawasan Kualitas Laporan Keuangan (X2) berpengaruh positif dan signifikan baik secara simultan dan parsial terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) pada Dinas Lingkungan Hidup, Dinas Kehutanan, dan Dinas Kebudayaan dan Pariwisata Pemerintah Provinsi Sumatera Utara.
3	Novita Fitriyani Dan Helmi Herawati (2019)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaL, Sistem Pengendalian Intern Dan Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Inspektorat	Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa Akuntansi berbasis akruaL, berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas kinerja pemerintah pada Inspektorat Kabupaten Bengkulu Tengah. Sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas kinerja

No	Peneliti (tahun)	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
		Kabupaten Bengkulu Tengah)	pemerintah pada Inspektorat Kabupaten Bengkulu Tengah. Kualitas laporan keuangan berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas kinerja pemerintah pada Inspektorat Bengkulu Tengah.
4	Reyhan (2017)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Pada SKPD Pemerintah Propinsi Sumatera Utara)	Hasil penelitian tersebut membuktikan bahwa variabel penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Pada SKPD Pemerintah Propinsi Sumatera Utara dan variabel kualitas laporan keuangan tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Studi Kasus Pada SKPD Pemerintah Propinsi Sumatera Utara).

## 2.7 Kerangka Pemikiran Teoritis

Kerangka pemikiran yaitu suatu model konseptual tentang bagaimana teori hubungan dengan berbagai faktor yang telah didefinisikan sebagai masalah yang penting (Sugiyono, 2018). Dalam penelitian ini, kerangka berfikir yang digunakan yaitu:

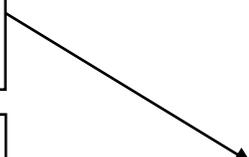
### Variabel independen (X)

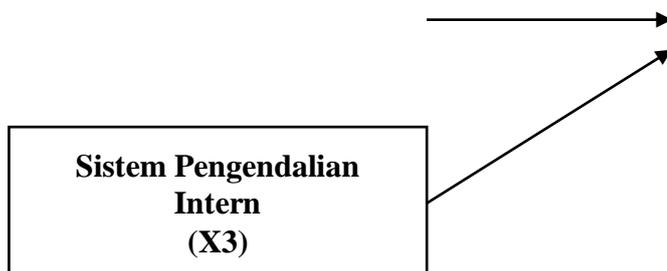
**Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (X1)**

**Kualitas Laporan Keuangan (X2)**

### Variabel dependen (Y)

**Akuntabilitas Kinerja Instansi (Y)**





**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**

## **2.8 Hipotesis**

### **2.8.1 Pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan Pemerintahan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) ialah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun serta menyajikan laporan keuangan pemerintah. dengan demikian, SAP ialah persyaratan yg mempunyai kekuatan aturan pada upaya menaikkan kualitas laporan keuangan pemerintah. Manfaat standar Akuntansi pemerintahan (SAP) artinya menaikkan akuntabilitas dan keandalan pengelolaan keuangan pemerintah (Bastian,2017).Penerapan SAP mewajibkan setiap entitas pelaporan, yang dalam hal ini termasuk pmda untuk melaporkan upaya-upaya yang sudah dilakukan serta yang akan terjadi yang dicapai pada aplikasi kegiatan secara sistematis serta terstruktur di suatu periode pelaporan buat kepentingan akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antara generasi dan evaluasi kinerja.MelaluipenerapanSAPakandapat disusun laporan keuanganyang*useful* (Adhidan Suhardjo,2013).

Teori agensi menjabarkan keberadaan Pemerintah Daerah selaku lembaga yang mampu dipercaya bertindak terbaik demi kepentingan umum menggunakan menjalankan tugas dan fungsinya secara baikdanmemberikan tanggung jawab fiskal untuk mencapai tujuan ekonomi, pelayanan publik, dan kesejahteraan rakyat. Penerapan SAP yg sempurna bakal membuahkan info keuangan

pemerintah selaku dasar pengambilan keputusan dan memungkinkan transparansi serta akuntabilitas di lingkungan pemerintah serta kebalikannya (Riyani, 2022). Penelitian yang dilakukan oleh Reyhan (2017) penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Yani (2020) standar akuntansi pemerintah tidak berpengaruh secara signifikan terhadap variabel akuntabilitas kinerja instansi. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H<sub>1</sub>: Sistem akuntansi keuangan pemerintah berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

### **2.8.2 Pengaruh Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Laporan keuangan pemerintah disajikan menjadi wujud pertanggungjawaban setiap entitas pelaporan yang meliputi laporan keuangan pemerintah pusat, laporan keuangan kementerian negara/lembaga, dan laporan keuangan pemda (Bastian, 2017). Laporan keuangan pemda itu sendiri artinya gambaran mengenai kondisi serta kinerja keuangan entitas tersebut. Pemerintah pusat berkepentingan dengan laporan keuangan pemda karena pemerintah pusat sudah menyerahkan sumber daya keuangan kepada wilayah pada rangka aplikasi swatantra wilayah (Kurniawan, 2013). Komponen laporan keuangan terdiri dari laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, neraca, laporan operasional, laporan arus kas, laporan perubahan ekuitas, dan catatan atas laporan keuangan (Rasdianto, 2013).

Berdasarkan teori agensi dimana ukuran normatif yang wajib tercermin pada isu akuntansi buat mencapai tujuannya. Keempat karakteristik tersebut adalah prasyarat normatif bagi pelaporan keuangan pemerintah buat mencapai kualitas yang dibutuhkan, serta keempat karakteristik tersebut adalah: relevansi, reliabilitas, komparatif, dan dapat dipahami. Oleh sebab itu, makin baik ciri kualitas laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah, makin baik juga akuntabilitas kinerja instansi itu, begitu pula sebaliknya (Riyani, 2022). Penelitian

yang dilakukan oleh Fitriyani Dan Herawati (2019) yang menyatakan bahwa Kualitas laporan keuangan berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas kinerja pemerintah. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Reyhan (2017) menyatakan bahwa variabel kualitas laporan keuangan tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H<sub>2</sub>: Kualitas laporan keuangan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

### **2.8.3 Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Salah satu kunci agar pelayanan operasional yang di terapkan pada instansi pemerintah dapat berjalan dengan baik dan efisien adalah menyelenggarakan suatu sistem pengendalian manajemen atau yang sering di sebut dengan sistem pengendalian intern. Untuk mewujudkan hal tersebut pemerintah membutuhkan suatu sistem yang dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan rencana dan dapat mencapai tujuan. Sistem tersebut disebut dengan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) (Noviyana & Pratolo, (2018).

Pada proses penyusunan laporan keuangan pemerintah memerlukan suatu sistem pengendalian intern yang adalah proses yang integral pada tindakan serta kegiatan yang dilakukan secara terus menerus sang pimpinan serta semua pegawai buat menyampaikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui aktivitas yang efektif serta efisien, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. untuk itu sistem pengendalian intern sangatlah krusial pada lakukan pada kinerja instansi pemerintah buat menaikkan transparansi dan akuntabilitas pelayanan. Penelitian yang dilakukan oleh Mattoasi, (2021) menunjukkan bahwa Sistem pengendalian

internal berpengaruh positif terhadap Kinerja Pemerintah Daerah. Penelitian yang dilakukan oleh Fitriyani (2019) sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas kinerja pemerintah pada Inspektorat Kabupaten Bengkulu Tengah. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H<sub>3</sub>: Sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Pemerintah Kota Bandar Lampung.