

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Teori *Stewardship*

Teori yang mendasari penelitian ini adalah *stewardship theory* yang merupakan bagian dari teori agensi. Menurut Donaldson dan Davis, (1991) dan Anton, (2010) *stewardship* menggambarkan bahwa tidak ada suatu keadaan situasi para manajemen termotivasi untuk tujuan-tujuan individu melainkan lebih fokus untuk tujuan sasaran utama yaitu kepentingan organisasi. Teori *stewardship* dibangun berdasarkan asumsi filosofi tentang sifat manusia yaitu pada hakikatnya manusia dapat dipercaya, sanggup bertindak dengan penuh tanggung jawab, mempunyai integritas dan kejujuran dari pihak lain. Tercapainya kesuksesan pada sebuah organisasi pemerintah dapat dicapai dengan cara memaksimalkan utilitas principals dan manajemen. Teori *stewardship* dapat diterapkan dalam penelitian akuntansi sektor publik seperti organisasi pemerintahan dan profit lainnya Wahida, (2015).

Pada awal perkembangannya, akuntansi organisasi sektor publik bermanfaat untuk memenuhi kebutuhan informasi antara steward dengan principals. Akuntansi merupakan alat penggerak akuntansi serta diikuti dengan perubahan yang semakin kompleks, ada spesialisasi dalam akuntansi serta perkembangannya dalam organisasi sektor publik, selaku principals sangat sulit untuk melakukan sendiri fungsi-fungsi pengelolaan. Secara prinsip akuntansi adalah alat pengendalian keuangan, sebagai sarana pelaporan aktivitas manajer atas pengelolaan sumber daya manusia dan keuangan. Implikasi teori steward terhadap penelitian ini yaitu dapat menjelaskan eksistensi pemerintah daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya dapat menampung aspirasi masyarakat, dapat memberikan pelayanan yang baik bagi pihak publik, dan mampu mempertanggungjawabkan keuangan yang diamanahkan kepadanya, sehingga tujuan ekonomi terpenuhi serta kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal. Untuk melaksanakan tanggungjawab tersebut maka stewards (manajer dan auditor internal) mengarahkan

semua kemampuan dan keahliannya dalam mengefektifkan pengendalian intern untuk dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas (Wahida, 2015). Laporan Keuangan Perangkat Daerah (LKPD) merupakan salah satu upaya dalam mewujudkan pelaksanaan good governance. Pemerintah daerah harus melaporkan secara jelas dan terperinci terkait dengan data akuntansi dan informasi-informasi lainnya secara relevan. LKPD yang dibuat oleh pemerintah daerah bermanfaat bagi pihak yang membutuhkan laporan keuangan guna untuk pengambilan keputusan Wahida, (2015).

2.1.1 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Pengendalian intern merupakan sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personil lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai terdapat pencapaian 3 golongan tujuan:

- a. Efektivitas dan efisiensi operasi
- b. Keandalan laporan keuangan dan
- c. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Pengertian Sistem Pengendalian Intern Menurut Pemerdangi No. 4 Tahun 2008 Pedoman Pelaksanaan Atas Laporan Keuangan Daerah Pasal 1 (10) adalah:

“Sistem Pengendalian Intern yaitu suatu yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam penciptaan efektifitas yang berlaku dan keandalan penyajian keuangan daerah”.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Tujuan Dari Pengendalian Intern adalah:

“Pengendalian intern bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan”.

Tujuan penyelenggaraan tersebut adalah untuk menentukan apakah pengendalian telah berjalan seperti yang dirancang dan apakah orang yang melaksanakan memilih kewenangan serta kualifikasi yang diperlukan untuk melaksanakan pengendalian secara efektif.

Unsur-unsur sistem pengendalian intern pemerintah. Menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 Pasal 1 unsur sistem pengendalian intern yang telah dipraktikkan dilikungan pemerintah berbagai negara, yang meliputi:

- a. Lingkungan Pengendalian adalah elemen pertama dari struktur pengendalian intern versi COSO. Lingkungan pengendalian perusahaan mencakup sikap para manajemen dan karyawan terhadap pentingnya pengendalian yang ada di organisasi tersebut.
- b. Penilaian Resiko adalah pelaksanaan untuk menganalisis tingkat resiko, mempertimbangkan resiko tersebut dalam tingkat bahaya tertentu dan mengevaluasi apakah sumber bahaya tersebut dapat dikendalikan secara memadai serta mengambil langkah-langkah yang tepat untuk mengendalikannya.
- c. Kegiatan Pengendalian merupakan tindakan yang diperlukan untuk mengatasi resiko. Pada kegiatan ini dilakukan penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan tindakan mengatasi resiko tersebut telah dilaksanakan dengan efektif.
- d. Informasi dan Komunikasi adalah data yang telah diolah yang dapat digunakan untuk mengambil keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Sedangkan komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan symbol atau lambing tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik.
- e. Pemerintah adalah untuk memastikan apakah sistem pengendalian intern pada suatu instansi pemerintah telah berjalan sebagaimana yang diharapkan dan apakah perbaikan-perbaikan yang perlu dilakukan telah dilaksanakan sesuai dengan perkembangan. Unsur ini mencakup penilaian desain dan

operasi pengendalian serta pelaksanaan tindakan perbaikan yang diperlukan.

Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menyebutkan bahwa, sistem pengendalian intern adalah proses yang integrasi pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan, laporan keuangan, pengamanan aset dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

2.1.2 Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah

Akuntabilitas keuangan merupakan pertanggungjawaban mengenai integritas keuangan, pengungkapan, dan ketaatan terhadap peraturan undang-undang. Target dari pertanggungjawaban ini adalah laporan keuangan dan peraturan undang-undang yang berlaku mencakup penerimaan, penyimpanan, dan pengeluaran uang. Pengertian Akuntabilitas laporan keuangan pemerintah menurut Standar Akuntansi Pemerintahan tertuang dalam PP Nomor 71 tahun 2010 yaitu: Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik. Akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu:

a. Akuntabilitas Vertikal

Merupakan pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR.

b. Akuntabilitas Horizontal

Pertanggungjawaban yang diberikan kepada masyarakat luas.

Menurut Mardiasmo (2009) menyatakan bahwa : Dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi publik antara lain, yaitu:

1. Akuntabilitas Kejujuran dan Akuntabilitas Hukum yaitu akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.
2. Akuntabilitas Proses yaitu terkait dengan apakah prosedur yang telah 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.
3. Akuntabilitas Program yaitu 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 yaitu terkait dengan pertanggungjawaban pembina, pengurus dan pengawas atas kebijakan-kebijakan yang diambil.

2.1.3 Good Government Governance

Pengertian *good government governance* (GGG) sebagaimana didefinisikan oleh *World Bank* di dalam Mardiasmo (2009) adalah: “*The way state power is used in managing economic and social resources for development of society*”. Artinya: suatu cara pemerintah dalam mengelola sumber daya sosial dan ekonomi untuk kepentingan pembangunan masyarakat. Dari pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa dalam hal ini, *World Bank* lebih menekankan pada cara pemerintah mengelola sumber daya sosial dan ekonomi untuk kepentingan pembangunan masyarakat. Yang selanjutnya *good government governance* ini disebut dengan *good governance*.

Menurut Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara di dalam sambutan KNKG, bahwa *good governance* harus dilaksanakan oleh para penyelenggara negara di setiap lembaga negara. Dengan menerapkan prinsip-prinsip *good governance*, diharapkan dalam menggunakan dan melaksanakan kewenangan

politik, ekonomi dan administratif dapat diselenggarakan dengan baik. Oleh sebab itu dalam prakteknya, konsep *good governance* harus ada dukungan komitmen dari semua pihak yaitu Negara (*state*), pemerintah (*government*), swasta (*private*), dan masyarakat (*society*).

Prinsip-prinsip *good governance* tersebut dalam akuntansi sektor publik berpegang pada prinsip pengelolaan keuangan daerah (anggaran) yang baik. Prinsip manajemen keuangan daerah yang diperlukan untuk mengontrol kebijakan keuangan dalam Pedoman *Good Governance* yang dikemukakan oleh Komite Nasional Kebijakan *Governance*-KNKG (2008) sebagai berikut:

1. Transparansi mengandung unsur pengungkapan dan penyediaan informasi yang memadai dan mudah diakses oleh pemangku kepentingan. Transparansi diperlukan agar pengawasan oleh masyarakat dan dunia usaha terhadap penyelenggaraan negara dapat dilakukan secara objektif. Untuk itu diperlukan penyediaan informasi melalui sistem informasi dan dokumentasi yang dapat diakses dengan mudah tentang pola perumusan dan isi peraturan perundang-undangan dan kebijakan publik serta pelaksanaannya oleh masing-masing lembaga negara.
2. Demokrasi mengandung unsur pokok yaitu partisipasi, pengakuan adanya perbedaan pendapat dan perwujudan kepentingan umum. Asas demokrasi harus diterapkan baik dalam proses memilih dan dipilih sebagai penyelenggaraan negara maupun dalam proses penyelenggaraan negara.
3. Akuntabilitas mengandung unsur kejelasan fungsi dalam organisasi dan cara mempertanggungjawabkannya. Akuntabilitas diperlukan agar setiap lembaga negara dan penyelenggaraan negara melaksanakan tugasnya secara bertanggungjawab. Untuk itu, setiap penyelenggaraan harus melaksanakan tugasnya secara jujur dan terukur sesuai dengan ketentuan perundang-undangan dan kebijakan publik yang berlaku serta menghindarkan penyalahgunaan wewenang.
4. Budaya hukum mengandung unsur penegakan hukum secara tegas tanpa pandang bulu dan ketaatan terhadap hukum oleh masyarakat

berdasarkan kesadaran. Budaya hukum harus dibangun agar lembaga negara dan penyelenggaraan negara dalam melaksanakan tugasnya selalu didasarkan pada keyakinan untuk berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

5. Kewajaran dan kesetaraan mengandung unsur keadilan dan kejujuran sehingga dalam pelaksanaannya dapat diwujudkan perlakuan setara terhadap pemangku kepentingan secara bertanggungjawab. Kewajaran dan kesetaraan diperlukan untuk dapat mewujudkan pola kerja lembaga negara dan penyelenggara negara yang lebih adil dan bertanggungjawab. Kewajaran dan kesetaraan juga diperlukan agar pemangku kepentingan dan masyarakat menjadi lebih mentaati hukum dan dihindari terjadinya benturan kepentingan.

2.2 Penelitian Terdahulu

Berikut beberapa lampiran dari penelitian yang telah dilakukan pada penelitian sebelumnya.

Tabel 2.2
Penelitian Terdahulu

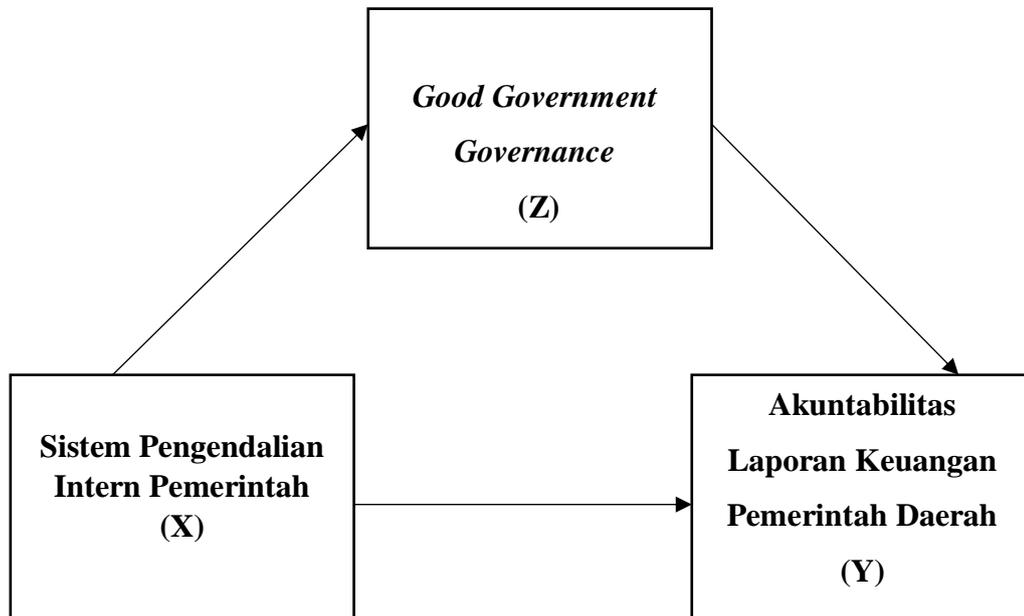
No.	Judul	Variabel	Hasil
1.	Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan	Independen: Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Dependen: Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Intervening: <i>Good Government Governance</i>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel pengendalian intern memiliki pengaruh yang positif terhadap akuntabilitas laporan keuangan

	<p><i>Good Government Governance</i></p> <p>Sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus Pada OPD Kabupaten Bandung Barat) (Hasanah Tisna Amijaya, 2019)</p>		<p>pemerintah daerah dengan good government governance sebagai variabel intervening secara simultan dan parsial.</p>
2.	<p>Pengaruh Penerapan <i>Good Government Governance</i>, Standar Akuntansi Pemerintah Dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Lahat (Elsa Nabila Imtiyazi, 2019)</p>	<p>Dependen: Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah</p> <p>Independen:</p> <p>a. Penerapan <i>Good Government Governance</i></p> <p>b. Standar Akuntansi Pemerintah</p> <p>c. Sistem Pengendalian Intern</p>	<p>Secara simultan penerapan good governance, standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten Lahat.</p>
3.	<p>Peranan Audit Intern Terhadap Penerapan <i>Good Government Governance</i> Di</p>	<p>Dependen: Penerapan <i>Good Government Governance</i></p> <p>Independen: Peranan Audit Intern</p>	<p>Independensi dan kompetensi audit Intern berpengaruh positif terhadap penerapan <i>Good</i></p>

	Provinsi Sumatera Selatan (Susi Ardiyani, Sri Hartati, Ardiyan Natoen, Apriliansyah Hadi, 2017)		<i>Government Governace (GGG)</i> baik secara simultan atau parsial.
4.	Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Miftahul Reza Fauziyah, 2017)	Dependen: Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Independen: a. Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan b. Aksesibilitas laporan keuangan	Secara parsial atau bersama-sama penyajian laporan keuangan dan aksesibilitas terhadap akuntabilitas laporan pengelolaan keuangan daerah SKPD berpengaruh positif.

2.3 Kerangka Konseptual dan Pengembangan Hipotesis

Kerangka penelitian alur yang menggambarkan proses berfikir yang dituangkan dalam bentuk hubungan antar variabel yang diteliti dan cara pengukurannya serta hasil penelitian yang diharapkan. Tujuan utama dari kerangka penelitian adalah memberikan arah dan fokus penelitian secara efektif yang didasarkan pada hasil kajian teoritik dan hasil-hasil penelitian terdahulu.



Gambar 2.3 Kerangka Konseptual

2.3.1 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Sistem pengendalian internal (SPI) menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Menurut Mardiasmo (2004) sistem akuntansi yang lemah menyebabkan pengendalian internal lemah dan pada akhirnya laporan keuangan yang dihasilkan juga kurang handal dan kurang relevan untuk pembuatan keputusan. Untuk hubungan sistem pengendalian internal dengan akuntabilitas laporan keuangan mengacu pada tujuan pengendalian internal Tugiman (2006) yaitu: 1) Dapat dipercaya dan integritas informasi. 2) Kepatuhan terhadap kebijakan, rencana dan prosedur serta undang-undang yang berlaku. 3) Pengamanan aktiva 4) Ekonomi dan efisiensi kegiatan. 5) Efektifitas pencapaian tujuan. Menurut penelitian dari

Hasanah (2019) bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah. Berdasarkan teori dan penelitian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis pertama sebagai berikut:

H₁ : Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah

2.3.2 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap *Good Government Governance*

Pengendalian intern dapat membantu pemerintah untuk meminimalisasi terjadinya kelemahan, kesalahan dan resiko kecurangan. Dengan adanya pengendalian intern yang efektif maka tujuan organisasi dapat tercapai secara efektif dan efisien, pelaporan keuangan dilakukan dengan andal, pengamanan aset dapat dilakukan dan mendorong ketaatan pada peraturan (Mardiasmo, 2009). Jadi bisa dikatakan jika sistem pengendalian internal tersebut terimplementasikan dengan baik akan memberikan efisien dan efektif dalam operasi, pelaporan keuangan yang dihasilkan andal, aset milik negara tetap aman dan peraturan perundang-undangan dijalankan dengan sebaik-baiknya maka akan terciptalah tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*). Berdasarkan uraian diatas maka dapat dibangun hipotesis kedua sebagai berikut:

H₂: Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berpengaruh positif terhadap *good government governance*.

2.3.3 *Good Government Governance* Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Pemerintah sebagai pelaku utama pelaksanaan *good governance* ini dituntut untuk memberikan pertanggungjawaban yang lebih transparan dan lebih akurat. Laporan keuangan pemerintah harus menyediakan informasi yang dapat dipakai oleh pengguna laporan keuangan untuk menilai akuntabilitas pemerintahan dalam membuat keputusan ekonomi, sosial dan politik (Sadjiarto, 2000). Dengan terciptanya pemerintahan yang bersih (*good*

governance) meningkatkan kesadaran pemerintah daerah dalam mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan daerah dengan didukung oleh komitmen organisasi yang tinggi mulai dari penganggaran sampai penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan SAP sebagai suatu bentuk terlaksananya akuntabilitas keuangan pemerintah daerah atas aktivitas pengelolaan sumber daya publik. Berdasarkan uraian diatas maka hipotesis ketiga pada penelitian sebagai berikut:

H₃ : *Good Government Governance* berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.