

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

Hal-hal yang berhubungan dengan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah, *value for money*, penyajian laporan keuangan, aksesibilitas laporan keuangan, dan sistem pengendalian intern akan dijelaskan pada bab ini. Teori-teori yang relevan serta penelitian-penelitian terdahulu juga akan dijabarkan untuk dijadikan landasan teori. Selanjutnya dari kerangka pemikiran nantinya akan dijadikan hipotesis penelitian.

2.1 Konsep dan Teori

2.1.1 Teori Stewardship

Stewardship theory dikembangkan oleh Donaldson dan Davis tahun 1991 merupakan teori yang mendeskripsikan keadaan manajemen tidaklah bertujuan untuk kepentingannya sendiri melainkan lebih kepentingan sasaran hasil utama target. Teori tersebut mengasumsikan bahwa terdapat perasaan puas dan lega ketika organisasi mencapai kesuksesan. Kesuksesan organisasi tercapai berkat adanya maksimalisasi daya guna oleh principals dan manajemen.

Teori Stewardship dapat digunakan dalam penelitian ini karena organisasi sektor publik seperti organisasi pemerintahan dan non profit lainnya memang terfokus untuk mencapai sasaran organisasi bukannya kepentingan individu. akuntansi organisasi sektor publik telah dipersiapkan untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi hubungan antara pemerintah (*stewards*) dengan rakyat (*principals*), dalam hal ini hubungan yang tercipta karena terdapat sifat manusia yang dapat dipercaya, bertanggung jawab, integritas dan kejujuran pada pihak lainnya. Pemerintah sebagai pihak yang lebih banyak memiliki informasi khususnya dalam bidang keuangan diharapkan dapat mewujudkan transparansi terhadap rakyat sesuai harapan dan kepercayaan yang telah diberikan rakyat. Akuntansi sebagai penggerak berjalannya transaksi bergerak ke arah yang semakin kompleks.

Berdasarkan laporan keuangan yang dilaporkan oleh pemerintah sebagai pertanggungjawaban kinerjanya, masyarakat dapat menilai, mengukur dan

mengawasi sampai sejauh mana pemerintah daerah tersebut mengelola sumber daya untuk meningkatkan kesejahteraannya. Untuk melaksanakan tanggung jawab tersebut maka *stewards* (manajemen dan auditor Internal) mengarahkan semua kemampuan dan keahliannya dalam mengefektifkan pengendalian Internal untuk dapat menghasilkan laporan informasi keuangan yang berkualitas sebagai bentuk pelayanan yang baik kepada masyarakat.

2.1.2 Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Y)

Menurut Peraturan Pemerintah No 12 Tahun 2019, Akuntabilitas merupakan suatu pertanggung jawaban yang dilakukan di dalam suatu instansi dimana pihak yang berkepentingan harus mempertanggung jawabkan apa yang telah dia lakukan dan kerjakan.

Menurut Mardiasmo (2009:20), akuntabilitas dapat diartikan sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktifitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

Menurut Hulu (2020:34), akuntabilitas publik adalah suatu pertanggungjawaban kepada masyarakat atau lembaga-lembaga yang bersangkutan dalam menjalankan aktifitasnya atau tanggung jawabnya.

Menurut Peraturan Pemerintah No 12 Tahun 2019, pengelolaan keuangan daerah adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggung jawaban, dan pengawasan keuangan daerah. Pengelolaan keuangan daerah dilakukan secara tertib, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan, kepatutan, manfaat untuk masyarakat, serta taat pada ketentuan peraturan perundang-undangan.

Akuntabilitas publik dapat dibagi menjadi dua macam yaitu akuntabilitas vertikal dan akuntabilitas horizontal. (Mardiasmo, 2009:21). Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya dari dinas kepada pemerintah daerah. Dalam hal ini, kepala OPD

selaku pengguna anggaran menyampaikan bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangannya kepada BPKAD selaku pejabat pengelola keuangan daerah (PPKD) untuk dijadikan laporan keuangan konsolidasi. Sedangkan akuntabilitas horizontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas. Dalam hal ini, bentuk akuntabilitas horizontal ialah penyediaan informasi publik dari pemerintah selaku yang diberi amanah untuk mengelola keuangan kepada masyarakat (*stakeholder*) selaku pemberi amanah. Berdasarkan UU No 14 Tahun 2008 tentang keterbukaan informasi publik, Semua warga negara Indonesia berhak mendapatkan informasi publik dari semua badan publik. Informasi publik disini adalah “Informasi publik adalah informasi yang dihasilkan, disimpan, dikelola, dikirim, dan/atau diterima oleh suatu Badan Publik yang berkaitan dengan penyelenggara dan penyelenggaraan negara dan/atau penyelenggara dan penyelenggaraan Badan Publik lainnya yang sesuai dengan Undang-undang ini serta informasi lain yang berkaitan dengan kepentingan publik” (Pasal 1 Ayat 2).

Menurut Mardiasmo (2009:22), dimensi yang harus dipenuhi dalam pemenuhan akuntabilitas publik dibagi menjadi empat, antara lain:

1. Akuntabilitas kejujuran dan hukum, akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan, sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.
2. Akuntabilitas proses, akuntabilitas proses terkait dengan prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas memiliki kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi.
3. Akuntabilitas program, akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan pencapaian tujuan dan pertimbangan alternatif program dengan biaya minimal tetapi dapat memberikan hasil yang optimal.
4. Akuntabilitas kebijakan, akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah baik pusat maupun daerah atas kebijakan yang diambil terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

Berdasarkan definisi terkait akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah di atas, maka peneliti mengambil teori kedua dan menghasilkan sintesanya, akuntabilitas

pengelolaan keuangan daerah adalah pertanggungjawaban pemerintah daerah berkenaan dengan pengelolaan keuangan daerah kepada publik secara tertib, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan, kepatutan, manfaat untuk masyarakat, serta taat pada ketentuan peraturan perundang-undangan. Adapun dimensi yang digunakan dalam penelitian ini diantaranya akuntabilitas kejujuran, akuntabilitas proses, akuntabilitas program, dan akuntabilitas kebijakan. Indikator setiap dimensi tersebut diantaranya terbuka, hukum, proses, tepat waktu, efektivitas, manfaat, pengawasan, dan pertanggungjawaban. Lebih lanjut disajikan dalam tabel 2.1 berikut ini :

Tabel 2.1
Sintesis Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Variabel dan Definisi Operasional	Dimensi	Indikator	Instrumen
Akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah (Y) adalah pertanggungjawaban pemerintah daerah berkenaan dengan pengelolaan keuangan daerah kepada publik secara tertib, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan, kepatutan, manfaat untuk masyarakat, serta taat pada ketentuan peraturan perundang-undangan.	1. Akuntabilitas Kejujuran dan Hukum	1. Terbuka	Pertanyaan No. 1
		2. Hukum	Pertanyaan No. 2
	2. Akuntabilitas Proses	3. Proses	Pertanyaan No. 3
		4. Tepat Waktu	Pertanyaan No. 4
	3. Akuntabilitas Program	5. Efektivitas	Pertanyaan No. 5
		6. Manfaat	Pertanyaan No. 6
	4. Akuntabilitas Kebijakan	7. Pengawasan	Pertanyaan No. 7
		8. Pertanggung-jawaban	Pertanyaan No. 8

Sumber : Data yang diolah (2022)

2.1.3 Value For Money (X₁)

Menurut Mardiasmo (2009:130), *Value for money* merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama,

yaitu ekonomis, efisiensi, dan efektivitas.

Menurut Rahayu (2018:19), *Value for money* merupakan inti pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah dan sektor publik. Kinerja pemerintah tidak dapat dinilai dari sisi output yang dihasilkan semata, akan tetapi secara terintegrasi harus mempertimbangkan *input*, *output*, dan *outcome* secara bersama sehingga benar-benar menggambarkan kinerja pemerintah yang sesungguhnya.

Menurut Shintia (2017:27), *Value for money* merupakan penerapan dari tiga konsep pengukuran kinerja pada organisasi pemerintahan dan sektor publik yaitu ekonomis, efisien dan efektif.

Dimana pengertian masing-masing elemen sebagai berikut:

1. Ekonomis

Ekonomis merupakan perolehan pemasukan (*input*) dengan kualitas dan kuantitas tertentu dengan harga terendah. Ekonomi merupakan perbandingan antara masukan yang terjadi dengan nilai masukan yang seharusnya.

Mengukur tingkat kehematan dari pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan organisasi sektor publik. Pengukuran tingkat ekonomis memerlukan data-data anggaran pengeluaran dan realisasi pengeluaran.

$$\text{Ekonomis} = \frac{\text{Realisasi Pengeluaran}}{\text{Anggaran Pengeluaran}} \times 100\%$$

Tabel 2.2
Kriteria Ekonomis

Persentase Pengukuran	Kriteria
Kurang dari 100%	Ekonomis
Sama dengan 100%	Ekonomis Berimbang
Lebih dari 100%	Tidak Ekonomis

Sumber : Mohamad Mahsun (2006:186-187)

2. Efisiensi

Efisiensi merupakan pencapaian keluaran (*output*) yang maksimum dengan masukan tertentu dengan penggunaan masukan terendah untuk mencapai keluaran tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan keluaran/masukan(*output/input*) yang dikaitkan dengan standar kinerja atau target yang telah ditetapkan.

Mengukur perbandingan tingkat *output* dengan tingkat *input* dari organisasi sektor publik. Pengukuran tingkat efisiensi memerlukan data-data realisasi biaya untuk memperoleh pendapatan dan realisasi pendapatan.

$$\text{Efisiensi} = \frac{\text{Realisasi biaya memperoleh pendapatan}}{\text{Realisasi pendapatan}} \times 100\%$$

Tabel 2.3
Kriteria Efisiensi

Presentase Pengukuran	Kriteria
100% Keatas	Tidak Efisien
90% - 100%	Kurang Efisien
80% - 90%	Cukup Efisien
60% - 80%	Efisien
Kurang dari 60%	Sangat Efisien

Sumber : Keputusan Mendagri Tahun 2006 No 690.900-327

3. Efektivitas

Efektivitas merupakan tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Secara sederhana efektifitas merupakan perbandingan *Outcame* dengan *Output*.

Mengukur tingkat *output* dari organisasi sektor publik terhadap target-target pendapatan sektor publik. Pengukuran tingkat efektifitas memerlukan data-data realisasi pendapatan dan anggaran pendapatan.

$$\text{Efektivitas} = \frac{\text{Realisasi pendapatan}}{\text{Anggaran Pendapatan}} \times 100\%$$

Tabel 2.4
Kriteria Efektivitas

Presentase Pengukuran	Kreteria
100% Keatas	Sangat Efektivitas
90% sampai 100%	Efektivitas
80% sampai 90%	Cukup Efektivitas
60% sampai 80%	Kurang Efektivitas
Kurang dari 60%	Tidak Efektivitas

Sumber : Keputusan Mendagri Tahun 2006 No 690.900-327

Berdasarkan definisi terkait *value for money* di atas, maka peneliti mengambil

teori kesatu dan menghasilkan sintesanya, *value for money* merupakan konsep pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah dan sektor publik yang mendasarkan pada tiga dimensi yaitu ekonomis, efisien dan efektif. Adapun indikator setiap dimensi tersebut diantaranya optimal, kualitas, sesuai kebutuhan, sesuai tujuan, pengadaan, pemeliharaan, output, tujuan jelas, kinerja, biaya terendah, perencanaan dan pelaporan. Lebih lanjut disajikan dalam tabel 2.5 berikut ini :

Tabel 2.5
Sintesis *Value For Money*

Variabel dan Definisi Operasional	Dimensi	Indikator	Instrumen
<i>Value for money</i> (X_1) merupakan konsep pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah dan sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen yaitu ekonomis, efisien dan efektif.	1. Ekonomis	1. Optimal	Pertanyaan No. 1
		2. Kualitas	Pertanyaan No. 2
		3. Sesuai Kebutuhan	Pertanyaan No. 3
		4. Sesuai Tujuan	Pertanyaan No. 4
	2. Efisiensi	5. Pengadaan	Pertanyaan No. 5
		6. Pemeliharaan	Pertanyaan No. 6
		7. <i>Output</i>	Pertanyaan No. 7
		8. Tujuan Jelas	Pertanyaan No. 8
	3. Efektivitas	9. Kinerja	Pertanyaan No. 9
		10. Biaya Terendah	Pertanyaan No. 10
		11. Perencanaan	Pertanyaan No. 11
		12. Pelaporan	Pertanyaan No. 12

Sumber : Data yang diolah (2022)

2.1.4 Penyajian Laporan Keuangan (X_2)

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Tujuan umum laporan keuangan

adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.

Menurut Mardiasmo (2011:65), mendefinisikan bahwa Laporan keuangan sektor publik merupakan representasi terstruktur posisi keuangan akibat transaksi yang dilakukan. Laporan keuangan organisasi sektor publik merupakan komponen penting untuk menciptakan akuntabilitas sektor publik. Adanya tuntutan yang semakin besar terhadap pelaksanaan akuntabilitas publik menimbulkan implikasi bagi manajemen sektor publik untuk memberikan informasi kepada publik, salah satunya adalah informasi akuntansi berupa laporan keuangan.

Menurut Hehanusa (2015:83), laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, terdapat 4 indikator karakteristik kualitatif laporan keuangan yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Keempat karakteristik ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki oleh pihak pengguna laporan keuangan. Indikator tersebut diantaranya:

1. Relevan

Laporan keuangan dapat dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna, dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi dimasa lalu. Dengan demikian informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya.

2. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya

tidak dapat diandalkan, maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan.

3. Dapat Dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama.

4. Dapat Dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan harus dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

Berdasarkan definisi terkait penyajian laporan keuangan di atas, maka peneliti mengambil teori kesatu dan menghasilkan sintesanya, laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Adapun dimensi yang digunakan dalam penelitian ini diantaranya relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami. Indikator dari masing-masing dimensi diantaranya penyusunan lengkap, tepat waktu, *feedback value*, *predictive value*, jujur, pengujian, dapat dibandingkan, tolak ukur, dan sesuai istilah. Lebih lanjut disajikan dalam tabel 2.6 berikut ini :

Tabel 2.6
Sintesis Penyajian Laporan Keuangan

Variabel dan Definisi Operasional	Dimensi	Indikator	Instrumen
Penyajian laporan keuangan (X_2) merupakan laporan yang terstruktur mengenai keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan.	1. Relevan	1. Penyusunan lengkap	Pertanyaan No. 1
		2. Tepat waktu	Pertanyaan No. 2
		3. <i>Feedback value</i>	Pertanyaan No. 3
		4. <i>Predictive value</i>	Pertanyaan No. 4
	2. Andal	5. Jujur	Pertanyaan No. 5
		6. Pengujian	Pertanyaan No. 6
	3. Dapat dibandingkan	7. Dapat dibandingkan	Pertanyaan No. 7
		8. Tolak Ukur	Pertanyaan No. 8
	4. Dapat dipahami	9. Sesuai istilah	Pertanyaan No. 9

Sumber : Data yang diolah (2022)

2.1.5 Aksesibilitas Laporan Keuangan (X_3)

Pernyataan pemerintah yang dimuat dalam UU No.33 Tahun 2004 tentang perimbangan keuangan terhadap pemerintah daerah serta pemerintah pusat, pasal 103, menyatakan bahwa informasi yang dibuat didalam sistem informasi keuangan daerah merupakan data terbuka yang bisa di akses, diketahui dan diperoleh masyarakat. Pemerintah daerah harus membuka akses kepada stakeholder dan masyarakat secara luas atas laporan keuangan yang dihasilkannya, misalnya dengan mempublikasikan laporan keuangan daerah melalui internet, surat kabar atau dengan cara lainnya.

Menurut Sande (2013:4), aksesibilitas dalam laporan keuangan sebagai kemudahan seseorang untuk memperoleh informasi laporan keuangan.

Menurut Mardiasmo (2009:171) mendefinisikan bahwa laporan keuangan pemerintah merupakan hak publik yang harus diberikan oleh pemerintah, baik pusat maupun daerah. Hak publik atas informasi keuangan muncul sebagai

konsekuensi konsep pertanggungjawaban publik. Pertanggungjawaban publik mensyaratkan organisasi publik untuk memberikan laporan keuangan sebagai bukti pertanggungjawaban dan pengelolaan.

Laporan keuangan pemerintah merupakan hak publik yang harus diberikan oleh pemerintah, baik pusat maupun daerah. Menurut Sande (2013:4), aksesibilitas yang efektif tergantung kepada akses publik terhadap laporan pertanggungjawaban maupun penggunaan informasi yang dapat dibaca dan dipahami. Saat ini, era demokrasi terbuka akses yang diberikan melalui media, seperti surat kabar, majalah, radio, stasiun televisi, dan *website* (internet), dan forum yang memberikan perhatian langsung atau peranan yang mendorong akuntabilitas pemerintah.

Menurut Sande (2013:7), agar informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan daerah dapat memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas, pemerintah daerah harus meningkatkan aksesibilitas laporan keuangannya dengan memenuhi indikator berikut:

1. Keterbukaan, yaitu laporan keuangan pemerintah daerah harus dipublikasikan secara terbuka kepada pengguna laporan keuangan.
2. Kemudahan, yaitu pemerintah harus memberikan kemudahan bagi pengguna laporan keuangan dalam memperoleh informasi laporan keuangan pemerintah daerah.
3. *Accesible*, yaitu masyarakat dapat mengakses laporan keuangan pemerintah daerah melalui internet (*website*).

Berdasarkan definisi terkait aksesibilitas laporan keuangan di atas, maka peneliti mengambil teori kedua dan menghasilkan sintesanya, aksesibilitas dalam laporan keuangan sebagai kemudahan seseorang untuk memperoleh informasi laporan keuangan pemerintah. Adapun dimensi yang digunakan dalam penelitian ini diantaranya keterbukaan, kemudahan dan *accessible*. Indikator dari setiap dimensi diantaranya terbuka di media massa, mudah memperoleh informasi, dan dapat diakses. Lebih lanjut disajikan dalam tabel 2.7 berikut ini :

Tabel 2.7
Sintesis Aksesibilitas Laporan Keuangan

Variabel dan Definisi Operasional	Dimensi	Indikator	Instrumen
Aksesibilitas laporan keuangan (X_3) sebagai kemudahan seseorang untuk memperoleh informasi laporan keuangan pemerintah.	1. Keterbukaan	1. Terbuka di media massa	Pertanyaan No. 1
	2. Kemudahan	2. Mudah memperoleh informasi	Pertanyaan No. 2
	3. <i>Accesible</i>	3. Dapat Diakses	Pertanyaan No. 3

Sumber : Data yang diolah (2022)

2.1.6 Sistem Pengendalian Intern (X_4)

Menurut Permenpan No. 10 Tahun 2012 tentang Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah di Lingkungan Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi menjelaskan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, yang selanjutnya disingkat SPIP adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh terhadap proses perancangan dan pelaksanaan kebijakan, serta perencanaan, penganggaran, dan pelaksanaan anggaran di lingkungan Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi.

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 di bidang keuangan negara membawa implikasi perlunya sistem pengelolaan keuangan negara yang lebih akuntabel dan transparan. Sistem pengendalian internal adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberi 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 Yusinta (2018:17) , Pengendalian internal adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, maajemen, dan personel lain yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut, diantaranya keandalan pelaporan keuangan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, serta efektivitas dan efisiensi operasi.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, struktur pengendalian internal terdiri atas lima unsur pokok. Kelima unsur pokok tersebut yaitu :

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*), adalah kondisi dalam instansi pemerintah yang memengaruhi efektivitas pengendalian intern. Pimpinan dari suatu instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya.
2. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*), yaitu kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah. Penilaian suatu resiko terdiri atas identifikasi resiko dan analisis resiko.
3. Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*), informasi merupakan data yang telah diolah dan dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Sedangkan komunikasi merupakan suatu proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan symbol atau lambing tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik.
4. Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*), merupakan tindakan yang diperlukan untuk mengatasi resiko serta penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi resiko telah dilaksanakan secara efektif. Kegiatan pengendalian ditetapkan untuk membantu memastikan bahwa arahan pimpinan dari suatu instansi pemerintah dilaksanakan dan membantu memastikan tindakan yang perlu, telah dilakukan untuk meminimalkan resiko dalam mencapai tujuan.
5. Pemantauan (*Monitoring*), merupakan suatu proses penilaian atas mutu kinerja sistem pengendalian intern dan proses yang memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti. Pemantauan dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya.

Berdasarkan definisi terkait sistem pengendalian internal di atas, maka peneliti mengambil teori kedua dan menghasilkan sintesanya, sistem pengendalian internal adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberi keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Adapun dimensi dalam penelitian ini diantaranya lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan. Indikator dari masing-masing dimensi diantaranya kode etik, standar kompetensi, analisis risiko, rencana pengelolaan, otorisasi, kebijakan pengamanan, tepat waktu, informasi, perbaikan pengendalian intern, dan tindak lanjut hasil temuan.

Tabel 2.8
Sintesis Sistem Pengendalian Intern

Variabel dan Definisi Operasional	Dimensi	Indikator	Instrumen
Sistem pengendalian internal (X_4) adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberi keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.	1. Lingkungan Pengendalian	1. kode etik	Pertanyaan No. 1
		2. Standar kompetensi	Pertanyaan No. 2
	2. Penilaian Risiko	3. Analisis risiko	Pertanyaan No. 3
		4. Rencana Pengelolaan	Pertanyaan No. 4
	3. Kegiatan Pengendalian	5. Otorisasi	Pertanyaan No. 5
		6. Kebijakan Pengamanan	Pertanyaan No. 6
	4. Informasi dan Komunikasi	7. Tepat Waktu	Pertanyaan No. 7
		8. Informasi	Pertanyaan No. 8
	5. Pemantauan	9. Perbaikan pengendalian intern	Pertanyaan No. 9
		10. Tindak lanjut hasil temuan	Pertanyaan No. 10

Sumber : Data yang diolah (2022)

2.2 Penelitian Terdahulu

Terdapat beberapa penelitian terdahulu yang melibatkan variabel independen (*value for money*, penyajian dan aksesibilitas laporan keuangan, serta sistem pengendalian intern) dan variabel dependen (akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah) serupa dengan yang diuji oleh penulis dalam penelitian ini. Adapun lebih jelasnya penulis ringkas dalam tabel 2.9 berikut :

Tabel 2.9
Ringkasan Penelitian Terdahulu

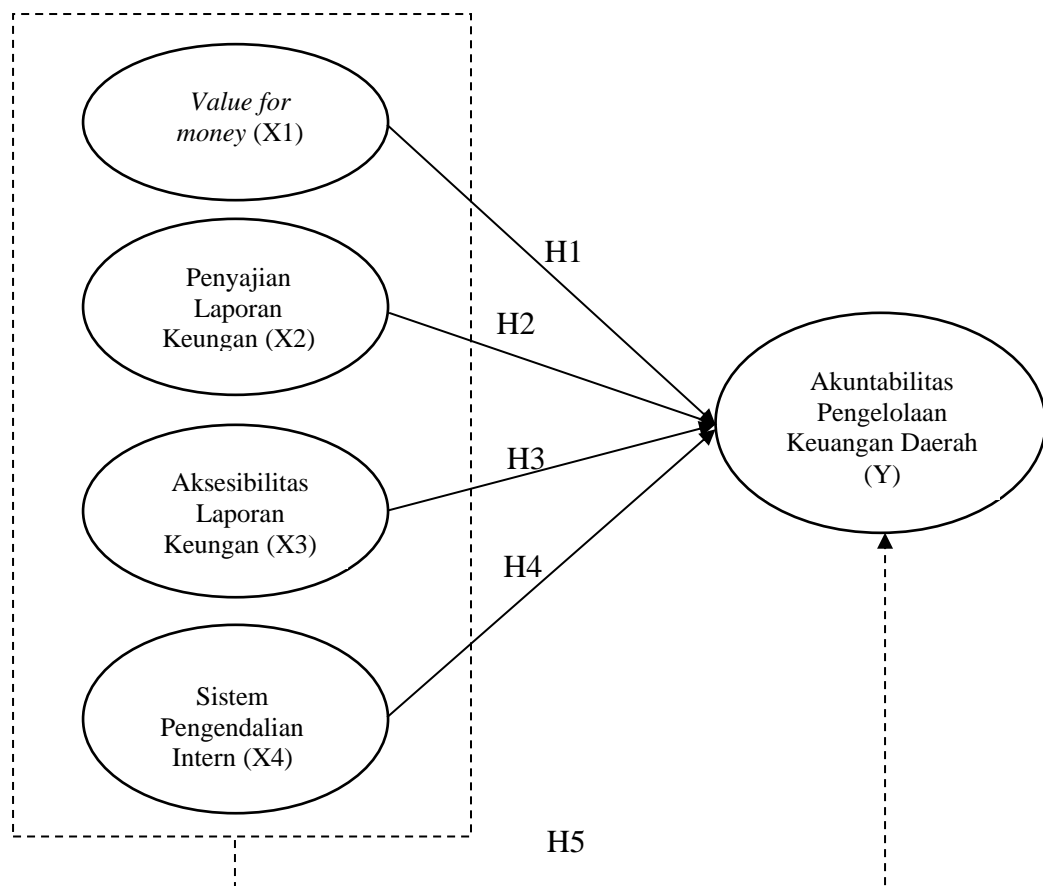
NO	JUDUL	VARIABEL (X)	KESIMPULAN
1	Penyajian laporan keuangan, sistem pengendalian internal dan aksesibilitas laporan keuangan pada akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. (Purba, dkk. 2021)	1. Penyajian Laporan Keuangan 2. Sistem Pengendalian Internal 3. Aksesibilitas Laporan Keuangan	Penyajian laporan keuangan, sistem pengendalian internal, dan aksesibilitas laporan keuangan mempengaruhi akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
2	Pengaruh penerapan sistem akuntansi keuangan daerah, penyajian laporan keuangan, aksesibilitas, dan sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah pemerintah kabupaten Sigi. (Tandibato, Indah Mulia. 2021)	1. Sistem Akuntansi Keuangan Daerah 2. Penyajian Laporan Keuangan 3. Aksesibilitas 4. Sistem Pengendalian Internal	Sistem akuntansi keuangan daerah dan sistem pengendalian internal berpengaruh , sedangkan penyajian laporan ke-uangan dan aksesibilitas tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah
3	Pengaruh penyajian dan aksesibilitas laporan keuangan daerah terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. (Leatemia dan Usmany, 2021)	1. Penyajian Laporan Keuangan 2. Aksesibilitas Laporan Keuangan	Penyajian laporan keuangan berpengaruh, sedangkan aksesibilitas laporan keuangan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah
4	Pengaruh penyajian laporan keuangan dan aksesibilitas laporan keuangan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. (Rosalia dan Rahayu, 2020)	1. Penyajian Laporan Keuangan 2. Aksesibilitas Laporan Keuangan	Penyajian laporan keuangan dan aksesibilitas laporan keuangan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas

NO	JUDUL	VARIABEL (X)	KESIMPULAN
5	Pengaruh Sistem pengendalian intern pemerintah, penyajian dan aksesibilitas laporan keuangan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. (Mansyuer dan Efendi, 2020).	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sistem pengendalian intern pemerintah 2. penyajian laporan keuangan 3. aksesibilitas laporan keuangan 	Sistem pengendalian intern pemerintah, penyajian dan aksesibilitas laporan keuangan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
6	Pengaruh penyajian laporan keuangan daerah, aksesibilitas laporan keuangan dan sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah (Studi empiris pada Badan Pengelolaan Keuangan dan Pendapatan Daerah Kabupaten Klungkung. (Artini dan Putra, 2020)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penyajian laporan keuangan 2. Aksesibilitas laporan keuangan 3. sistem pengendalian intern 	Penyajian laporan keuangan berpengaruh, sedangkan aksesibilitas laporan keuangan dan sistem pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
7	Analisis determinan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah di pemerintah daerah kabupaten Nias Utara (Hulu, 2020)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penyajian 2. Aksesibilitas 3. <i>Value for money</i> 4. Gaya kepemimpinan 	Penyajian, aksesibilitas, <i>Value for money</i> , dan gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah
8	Pengaruh penerapan <i>value for money</i> , pengendalian internal dan aksesibilitas laporan keuangan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta) (Junor, 2020)	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Value for money</i> 2. Pengendalian internal 3. Aksesibilitas laporan keuangan 	<i>Value for money</i> : efektivitas berpengaruh, sedangkan <i>Value for money</i> : ekonomis dan efisiensi, pengendalian internal, dan aksesibilitas laporan keuangan tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah

Sumber : diolah penulis (2022)

2.3 Kerangka Pemikiran

Menurut Sugiyono (2018:60), "Kerangka berfikir merupakan model konseptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah diidentifikasi sebagai masalah yang penting." Berdasarkan landasan teori dan masalah penelitian, peranan kerangka pemikiran dalam penelitian ini sangat penting untuk menggambarkan secara tepat objek yang akan diteliti dan untuk menganalisis sejauh mana kekuatan variabel bebas yaitu *Value For Money*, Penyajian Laporan Keuangan, Aksesibilitas Laporan Keuangan, dan Sistem Pengendalian Intern terhadap variabel terikat yaitu Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. Maka, kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran Teoritis

Keterangan:

- > = Pengaruh Secara Parsial
- - - - -> = Pengaruh Secara Simultan

Dalam kerangka konsep perlu dijelaskan secara teoritis antara variabel independent dan variabel dependen. Dengan demikian maka kerangka konsep peneliti dalam penelitian ini adalah akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah (variabel dependen) dipengaruhi oleh *Value for Money*, Penyajian Laporan Keuangan, Aksesibilitas Laporan Keuangan, dan Sistem Pengendalian Intern (Variabel Independen).

Dengan konsep *value for money* dapat membantu mengidentifikasi faktor-faktor yang menghambat kinerja karyawan, melaksanakan program yang dapat memberikan hasil terbaik dengan biaya terendah, sistem pengendalian manajemen yang memadai untuk mengukur, melaporkan dan memantau tingkat efektivitas program. Melalui *value for money* pelaporan keuangan dapat diukur dan dipertanggungjawabkan.

Semakin baik penyajian laporan keuangan tentu akan semakin memperjelas pelaporan keuangan pemerintah daerah karena semua transaksi keuangan dilakukan sesuai dengan peraturan yang ada dan akan disajikan dengan lengkap dan jujur dalam laporan keuangan pemerintah daerah.

Akuntabilitas yang efektif tergantung kepada akses pengguna terhadap laporan pertanggungjawaban maupun laporan temuan yang dapat dibaca dan dipahami. Dalam demokrasi yang terbuka, akses ini diberikan oleh media, seperti surat kabar, majalah, radio, stasiun televisi, dan website (internet); dan forum yang memberikan perhatian langsung atau peranan yang mendorong akuntabilitas pemerintah terhadap masyarakat.

Dengan adanya sistem pengendalian intern maka pemerintah mampu menjalankan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dengan efektif seperti dalam pemeriksaan barang, fisik kas dan catatan akuntansi serta bisa untuk menindaklanjuti hasil temuan atau review yang diberikan pihak pemeriksa laporan keuangan.

2.4 Pengembangan Hipotesis

Menurut Sugiyono (2018:63), “Hipotesis penelitian merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah

penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan.” Hipotesis penelitian dikatakan sementara, karena jawaban yang tersedia baru berdasarkan pada teori-teori yang relevan dan belum berdasarkan pada fakta empiris. Jadi hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian.

Dalam penelitian ini, peneliti mengemukakan hipotesis sebagai berikut:

1. Pengaruh *Value For Money* terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Untuk mencapai akuntabilitas publik yang baik diukur menggunakan kinerja *value for money*. Pemakaian konsep *value for money* dapat membantu proses pengelolaan anggaran untuk menghasilkan *output* yang optimal dan efisien dalam pengadaan sumber daya sesuai dengan kebutuhan dengan biaya terendah, memelihara sumber daya serta menghindari kegiatan yang tanpa tujuan.

Selain itu dengan konsep *value for money* dapat membantu dalam mengidentifikasi faktor-faktor yang menghambat kinerja pegawai, melaksanakan program yang dapat memberikan hasil terbaik dengan biaya terendah, sistem pengendalian manajemen sudah memadai untuk mengukur, melaporkan dan memantau tingkat efektivitas program serta pelaporan keuangan dapat diukur dan dipertanggungjawabkan.

Hulu (2020) dan Yani (2020) yang juga menyatakan bahwa *value for money* berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Penelitian yang juga dilakukan oleh Junor (2020) menyimpulkan bahwa *value for money* : efektivitas berpengaruh terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Dari uraian teori di atas, maka peneliti mengajukan hipotesis ke satu:

H1: Secara parsial, diduga ada pengaruh positif *Value for money* terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Provinsi Sumatera Selatan.

2. Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Penyajian laporan keuangan daerah merupakan salah satu faktor penting agar terciptanya akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Pemerintah daerah

harus mampu menyusun laporan keuangan sesuai standar akuntansi yang diterima umum berupa Laporan realisasi anggaran (LRA), neraca, laporan arus kas (LAK), dan catatan atas laporan keuangan (CaLK) yang akan dijadikan sebagai tolak ukur dalam penyusunan anggaran berikutnya dan memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan.

Adapun karakteristik kualitatif menurut PP No 71 Tahun 2010 diantaranya yaitu relevan, andal, dapat dipahami, dan dapat dibandingkan. Berarti semakin baik penyajian laporan keuangan pemerintah daerah maka akan berimplikasi terhadap peningkatan terwujudnya akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Hulu (2020), Rosalia dan Rahayu (2020), dan Purba dkk (2021) yang menyimpulkan bahwa penyajian laporan keuangan secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Dari uraian teori di atas, maka peneliti mengajukan hipotesis ke dua:

H2: Secara parsial, diduga ada pengaruh positif Penyajian Laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Provinsi Sumatera Selatan.

3. Pengaruh Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Aksesibilitas laporan keuangan merupakan kemudahan bagi seseorang untuk memperoleh informasi mengenai laporan keuangan (Hulu, 2020:49). Penyajian laporan keuangan saja tidak akan cukup apabila terhalang dari proses mendapatkan informasi hasil kinerja suatu entitas. Oleh sebab itu akses masyarakat sebagai fungsi pengawasan aparat pemerintah berkaitan dengan laporan keuangan cukup mempengaruhi akuntabilitas pengelolaan keuangan publik.

Semakin mudah masyarakat mengakses laporan keuangan daerah, maka semakin akuntabel pengelolaan keuangan daerah oleh agen yang telah dipilih oleh rakyat. Situasi ini hendaknya bisa dimanfaatkan oleh pemerintah daerah untuk membuka segala informasi yang dibutuhkan oleh prinsipal.

Purba, dkk (2021), Rosalia dan Rahayu (2020), serta Mansyuer dan Efendi (2020) yang juga menyimpulkan bahwa secara parsial aksesibilitas laporan

keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Dari uraian teori di atas, maka peneliti mengajukan hipotesis ke tiga:

H3: Secara parsial, diduga ada pengaruh positif Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Provinsi Sumatera Selatan.

4. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Penerapan sistem pengendalian intern mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, menteri atau pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan.

Sistem pengendalian intern digunakan untuk menentukan kejelasan tugas dan wewenang dari pemerintah daerah sehingga mempunyai struktur organisasi yang jelas dan mampu menyusun rencana pengelolaan serta mengurangi risiko pelanggaran. Dengan adanya sistem pengendalian intern, maka pemerintah mampu menjalankan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dengan efektif seperti dalam pemeriksaan barang, fisik kas dan catatan akuntansi serta bisa untuk menindaklanjuti hasil temuan atau review yang diberikan pihak pemeriksa laporan keuangan.

Purba, dkk (2021), Tandibato (2021), serta Mansyuer dan Effendi (2020) yang juga menyimpulkan bahwa secara parsial sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Dari uraian teori di atas, maka peneliti mengajukan hipotesis ke empat:

H4: Secara parsial, diduga ada pengaruh positif Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Provinsi Sumatera Selatan.

5. Pengaruh *Value For Money*, Penyajian Laporan Keuangan, Aksesibilitas Laporan Keuangan, dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Value for money digunakan sebagai konsep pengukuran untuk mencapai akuntabilitas publik dan kinerja sektor publik yang baik. Oleh sebab itu dengan adanya konsep *value for money* akan semakin meningkatkan kualitas pertanggungjawaban instansi kepada publik dalam memanfaatkan sumber daya milik daerah sebaik-baiknya.

Tujuan penyusunan laporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan dan menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, Hak publik atas informasi keuangan muncul sebagai konsekuensi konsep pertanggungjawaban publik. Pertanggungjawaban publik mensyaratkan organisasi publik untuk memberikan laporan keuangan sebagai bukti pertanggungjawaban dan pengelolaan. Masyarakat sebagai pihak yang memberi kepercayaan kepada pemerintah untuk mengelola keuangan publik berhak untuk mendapatkan informasi keuangan pemerintah untuk melakukan evaluasi terhadap pemerintah (Hasibuan, 2018:19).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008, sistem pengendalian intern diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Sistem pengendalian intern bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Dari uraian teori di atas, maka peneliti mengajukan hipotesis ke lima:

H5: Secara simultan, diduga ada pengaruh positif *Value for money*, Penyajian Laporan Keuangan, Aksesibilitas Laporan Keuangan, dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Provinsi Sumatera Selatan.