

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Teori *Stewardship*

Ilmu atau teori yang di gunakan dalam metode pembelajaran Akuntansi Sektor Publik adalah menggunakan teori *Stewardship*. Teori *stewardship* (pengabdian) berpendapat bahwa sebenarnya manusia pada hakikatnya mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, berintegritas tinggi, memiliki kejujuran serta dapat dipercaya. Teori *stewardship* memandang manajemen sebagai pihak yang mampu menjalankan tindakan dengan sangat baik yang berfungsi untuk memenuhi kebutuhan *stakeholders*. Teori ini adalah sebagai dasar teori yang menyatakan bahwa teori ini tidak memiliki keinginan untuk memenuhi kepentingan pribadi sebagai bentuk dan upaya untuk menghindari konflik dengan *stakeholders*.

Landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan bagian dari teori keagenan yaitu teori *stewardship*. Menurut Donaldson dan Davis (1991) menyatakan bahwa teori ini adalah sebuah teori yang merupakan bentuk dari gambaran atas suatu situasi dimana para manajer tidak termotivasi oleh tujuan dan kepentingan individu melainkan lebih memperhatikan dan memperlihatkan suatu hubungan yang erat antara kesuksesan dan keputusan, sehingga tercapainya sebuah kesuksesan dalam suatu

organisasi tersebut akan menunjukkan kemaksimalannya dalam utilitas *principals* dan manajemennya tersebut sehingga dapat terwujudnya tujuan dari organisasi tersebut.

“Teori *stewardship* dapat berfungsi sebagai mekanisme pertanggungjawaban untuk dapat memastikan pemantauan, audit dan pelaporan yang baik agar dapat membantu pencapaian tujuan organisasi (Jefri, 2018)”

Dalam penelitian Jefri (2018), juga menjelaskan bahwa penerapan teori *stewardship* ini mendukung atas terlaksananya reformasi birokrasi pemerintahan yang sedang dilaksanakan dimana dalam *grand design* nya memiliki tujuan akhir birokrasi yang bersih serta peningkatan pelayanan publik yang baik dan prima. Pencapaian reformasi birokrasi ini merupakan bentuk dari pelaksanaan *good governance* yang nantinya diharapkan mampu tercipta disetiap perusahaan ataupun organisasi.

2. Penerapan *good governance*

Good governance atau tata kelola yang baik secara umum diartikan sebagai nilai-nilai yang baik. *Good governance* dikelompokkan menjadi dua bagian yaitu *good governance* dalam sektor pemerintah atau biasa disebut dengan *good government governance* dan *good governance* dalam sector privat atau biasa disebut dengan *good corporate governance*. Keduanya memiliki hubungan satu sama lain yaitu *government* sebagai pengendali *corporate*, maksudnya adalah jika

sektor pemerintahannya memiliki nilai-nilai yang baik atau *good governance* maka sektor privatnya juga akan berjalan dengan nilai-nilai yang baik, sehingga akan menghasilkan pelayanan *public* yang baik.

Menurut Yusniyar dkk (2016) mengatakan bahwa “*good governance* adalah suatu proses dan struktur yang digunakan dalam organisasi untuk meningkatkan keberhasilan usaha dan akuntabilitas organisasi guna mewujudkan nilai-nilai atau tata kelola pemerintah yang baik dalam jangka panjang dan tetap memperhatikan kepentingan *public* berdasarkan peraturan perundang-undangan dan nilai etika. *Indicator* tersebut meliputi elemen-elemen penting dalam *good governance* yaitu transparansi, akuntabilitas, pertanggung jawaban dan keadilan”.

“*Good governance* merupakan proses yang menekankan pada bagaimana suatu organisasi dapat meningkatkan kinerjanya dan terciptanya masyarakat yang madani , pengertian tersebut dijelaskan menurut (Lestiawan & Jatmiko, 2015)

Dalam penelitian Mardiasmo (2009), beliau membandingkan pengertian *governance* antara pengertian dari *world bank* dengan UNDP (*United Nation Development Program*) yaitu bahwa *world bank* lebih menekankan pada cara pemerintah mengelola sumber daya sosial dan ekonomi untuk kepentingan pembangunan masyarakat, sedangkan menurut UNDP lebih menekankan pada aspek politik, ekonomi, dan

administrative dalam pengelolaan Negara. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa jika mardiasmo mengacu pada program *world bank* dan UNDP maka dapat disimpulkan bahwa orientasi pembangunan sektor publik itu berfungsi untuk menciptakan *good governance* atau untuk menciptakan nilai-nilai yang baik dalam pemerintahan (kepemerintahan yang baik).

Dalam Mardiasmo (2009) menjelaskan ada Sembilan karakteristik dalam pelaksanaan *good governance* yang disebutkan oleh UNDP yaitu : a) keterlibatan masyarakat (*partisipasi*), b) kerangka hukum atau aturan hukum (*rule of law*), c) *transparasi*, d) *responsiveness* atau daya tanggap, e) *consensus orientation* atau berorientasi pada kepentingan masyarakat secara luas, f) *equity* atau berkeadilan, g) efisiensi dan efektivitas, h) akuntabilitas dan i) *strategi vision*.

Menurut Syamsir (2014) *good governance* adalah “suatu prinsip penyelenggaraan pemerintah yang *universal*, karena itu seharusnya ditetapkan dalam penyelenggaraan pemerintah Indonesia, baik pusat maupun ditingkat daerah.”

Dalam hal penerapan *good governance*, sebenarnya tugas dari pemerintah itu sendiri adalah membelikan pelayanan publik. Untuk mencapai penerapan *good governance* maka pemerintah harus memperbaiki sistem tata kelola pemerintahannya agar mampu menghasilkan pelayanan publik yang baik dan sesuai dengan aturan pemerintah serta dapat memenuhi keinginan masyarakat. Menurut

Lestiawan dan Jatmiko (2015) *Good governace* diartikan sebagai tata kelola yang baik pada suatu usaha yang dilandasi etika professional dalam berusaha dan berkarya, selain itu *good governance* menerangkan perangkat peraturan yang baik untuk mengatur hubungan, fungsi dan kepentingan publik.

Istilah *good governance* sendiri tidak hanya berarti pemerintahan sebagai suatu kegiatan, melainkan juga mengandung makna atau arti pemerintahan sebagai suatu kegiatan, tetapi juga mengandung arti pengurusan, pengelolaan, pengarahan, pembinaan, penyelenggaraan dan bisa juga diartikan sebagai pemerintah (siti dan karmizi, 2014). Kemudian *good governance* sendiri memiliki suatu konsep yaitu *Transparasi, Akuntabilitas, Responsibility, Independency, Fairness* (TARIF), hal ini sejalan dengan penelitian siti dan karmizi (2014) yang menjelaskan tentang prinsip-prinsip dasar konsep *good governance* yaitu :

a. Akuntabilitas

Akuntabilitas adalah suatu prinsip yang menjelaskan peran serta tanggung jawab dari pemerintah dalam mengambil sebuah keputusan yang berhubungan dengan kepentingan publik.

b. *Responsibility* (Pertanggungjawaban)

Responsibility adalah suatu prinsip yang digunakan untuk mengetahui sejauh mana prinsip akuntansi berterima umum dan akuntansi pemerintahan dijalankan.

c. Transparasi

Transparasi adalah suatu prinsip kepercayaan timbal balik antara masyarakat dan pemerintah melalui penyajian atau penyediaan informasi dan penjaminan kemudahan memperoleh informasi yang dibutuhkan masyarakat.

d. *Fairness* (Keadilan)

Fairness adalah sebuah prinsip dasar dari konsep penerapan *good governance* yang menerangkan tentang kerangka hukum yang adil dan dilaksanakan tanpa adanya perbedaan atau tanpa pandang bulu.

e. *Independency* (kemandirian)

Independency atau kemandirian adalah salah satu dari kelima prinsip dasar penerapan *good governance* yang menuntut pemerintahan dikelola secara profesional tanpa ada campur tangan atas kepentingan dan tekanan atau intervensi daripihak manapun yang tidak sesuai dengan peraturan-peraturan yang ada.

Bisa dikatakan bahwa prinsip ini adalah sebuah prinsip yang menuntut pemerintah sebagai pelaku dan pelaksana agar bertindak secara mandiri sesuai peran dan fungsi yang dimilikinya tanpa ada tekanan.

3. Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah

Peraturan Menteri Penyalgunaan Aparatur Negara No. Per/09/M.PAN/5/2007 menjelaskan bahwa “Pengukuran kinerja adalah kegiatan manajemen khususnya embandingkan tingkat kerja yang dicapai dengan standar, rencana atau target dengan menggunakan indikator kinerja yang telah ditetapkan”.

Dalam penelitian Lestiawan dan Jatmiko (2015), menyatakan bahwa Kinerja Aparatur pemerintah Daerah adalah prestasi kerja individu atau kelompok dalam kurun waktu tertentu. Dapat disimpulkan bahwa sebenarnya penilaian kinerja aparatur pemerintah daerah itu bisa di nilai dari banyaknya prestasi yang dimiliki oleh aparatur pemerintah daerah tersebut, jika semakin banyak prestasi yang dimiliki dan diimplementasikan maka kinerja aparatur pemerintah dinilai baik. Namun penilaian kinerja aparatur pemerintah daerah melalui prestasi itu dilihat dalam jumlah kurun waktu tertentu baru dapat di katakan kinerja aparatur pemerintah baik.

Kinerja aparatur pemerintah sendiri memiliki tugas pokok dan fungsi yang sering disebut sebagai (TUPOKSI). Menurut Suryo dan Jatmiko (2017) mendefinisikan TUPOKSI sebagai kesatuan pekerjaan atau kegiatan yang dulaksanakan oleh para pegawai yang memiliki aspek khusus serta saling berkaitan satusama lain menurut sifat atau pelaksanaannya untuk mencapai tujuan tertentu dalam sebuah organisasi.

Untuk menilai kinerja aparatur pemerintah daerah diperlukan alat ukur agar dapat menilai kinerja sesuai dengan yang dituju dan tepat pada sasaran. Sistem pengukuran kinerja sektor publik (aparatur pemerintah daerah) menurut Mardiasmo (2009) adalah “suatu sistem yang digunakan untuk tujuan membantu manajer publik dalam menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur *financial* dan *non financial*. Sistem pengukuran kinerja dapat dijadikan sebagai alat pengendalian organisasi, karena pengukuran kinerja diperkuat dengan menetapkan *reward and punishment sistem*”

“*Indicator* kinerja sendiri di gunakan sebagai *indicator* pelaksana strategi yangtelah ditetapkan. *Indicator* kinerja tersebut terdiri dari dua *indicator* utama yaitu *indicator* dalam bentuk factor-faktor keberhasilan utama organisasi dan *indicator* kinerja kunci”, (Mardiasmo, 2009).

Dalam penelitian Dhiyayani (2017) menyatakan bahwa kinerja aparatur pemerintah daerah adalah “tingkat keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan kegiatan sesuai dengan tugas pokok dan fungsi aparatur pemerintah daerah yang merupakan gambaran mengenai tingkat pencapaian sasaran atau tujuan sebagai penjabaran dari visi, misi, dan strategi instansi pemerintah tersebut”

Performance atau dalam bahasa Indonesia berarti kinerja yaitu memiliki pengertian sebagai gambaran tentang sejauh mana pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan, program, kebijakan suatu unit kerja dalam mewujudkan visi, misi, tujuan, dan sasaran. Secara umum

kinerja aparatur pemerintah daerah adalah proses pencapaian atau prestasi yang hendak dicapai oleh pemerintah daerah atau organisasi dalam periode tertentu berdasarkan rencana strategik yang dibuat oleh pemerintah daerah atau organisasi tersebut (*strategic planning*).

Kinerja dapat diketahui jika individu atau sekelompok individu serta kelompok individu tersebut memiliki kriteria yang telah ditetapkan atau telah dipastikan kriterianya. Kriteria ini termasuk dalam tujuan-tujuan pencapaian atau tareget yang akan dicapai, (Ruspina, 2013).

Kinerja pemerintahan dikelompokkan menjadi dua bagian yaitu kinerja berdasarkan keuangan maupun non keuangan, kinerja keuangan pemerintah daerah dapat diukur dengan menggunakan konsep *Value For Money* (VFM) di mana maksudnya kinerja pemerintah diukur atas dasar manfaat. Sedangkan kinerja non keuangan pemerintah diukur berdasarkan atas konsep tiga E yaitu *efisien, efektif, dan ekonomis* (Suryo dan Jatmiko, 2017).

Prinsip-prinsip *good governance* (Akuntabilitas, *Responsibility*, Transparansi, dan *Fairness*) juga berpengaruh terhadap kinerja sektor publik, dengan adanya dukungan dari prinsip-prinsip *good governance* maka dapat menunjukkan bahwa kinerja sektor publik dapat dilaksanakan atau dilakukan dan berjalan secara optimal (siti dan karmizi, 2014).

4. Pengelolaan keuangan daerah

Pasal 156 ayat (1) UU no.32 tahun 2004 menjelaskan tentang definisi keuangan daerah yaitu adalah “semua hak dan kewajiban daerah yang dapat di nilai dengan uang dan segala sesuatu berupa uang dan barang yang dijadikan milik daerah yang berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut”. Berdasarkan pengertian yang terdapat dalam pasal 156 tersebut keuangan daerah mengandung unsur-unsur yang dapat dinilai dengan uang yaitu unsur hak daerah, kewajiban daerah, dan kekayaan yang berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban.

Pengelolaan keuangan daerah adalah sebuah sistem yang digunakan atau dijalankan dalam suatu pemerintah daerah atau suatu organisasi yang bertujuan atau berfungsi sebagai gambaran dari seluruh kegiatan yang ada dalam sistem pemerintahan yang meliputi perencanaan, pengembangan, pertumbuhan, pelaksanaan, pelaporan, penata usahaan, pertanggung jawaban serta berfungsi sebagai pengawasan keuangan daerah.

Menurut Ruspina (2013), “pengelolaan keuangan daerah pada saat ini tidak saja hanya harus mengalokasikan dan publik guna kepentingan kesejahteraan masyarakat daerah, tetapi juga tetap harus mengelola dan public tersebut sesuai dengan UU dan aturan yang dikeluarkan oleh pemerintah pusat. Kepatuhan terhadap UU dan aturan

pengelolaan keuangan daerah diperiksa institusi pemeriksa internal daerah (Bawasda) dan pemeriksa eksternal (BPK).”

Tujuan dari pengelolaan keuangan daerah menurut Dhiyayani (2017), adalah “di maksudkan agar pengelolaan keuangan rakyat yang dipegang oleh pemerintah dilakukan dengan transparan baik dari proses penyusunan hingga pertanggung jawabannya sehingga akan tercipta akuntabilitas didalam pengelolaan.” Dari penjelasan Dhiyayani dapat dikatakan bahwa seharusnya pengelolaan keuangan daerah itu dilaksanakan secara transparan dalam segi penyusunan dan pertanggung jawabannya serta ketepatan sasaran pengelolaan keuangan daerah agar mampu memenuhi keinginan masyarakat tentang konsep transparansi dan akuntabilitas pengelolaan anggaran.

UU No. 15 tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara, menyatakan bahwa keuangan Negara wajib dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan. Dengan demikian untuk mewujudkan pengelolaan keuangan yang baik maka harus dilaksanakan pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang bebas dan mandiri. Serta dalam UU no.15 tahun 2004 juga menyatakan bahwa “ terdapat empat opini yang diberikan pemeriksa yakni : a) Opini Wajar Tanpa

Pengecualian (WTP), b) Opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), c) Opini Tidak Wajar (TP) dan c) Pernyataan Menolak memberi Opini.

Menurut kutipan dari jurnal penelitian Ruspina (2013) menjelaskan bahwa pengelolaan keuangan daerah memiliki lima tujuan yaitu :
“ a) memanfaatkan semaksimal mungkin sumber-sumber pendapatan suatu daerah, b) perbaikan dari setiap anggaran daerah sebelumnya. Karena setiap anggaran yang dibuat dan disusun diusahakan di perbaiki , c) sebagai landasan formal dari suatu kegiatan yang lebih terarah dan teratur serta memudahkan untuk melakukan pengawasan, d) memudahkan koordinasi dari masing-masing intitusi dan dapat diarahkan sesuai dengan apa yang di utamakan dan dituju oleh pemerintah serta yang kelima e) untuk mempermudah dan menganalisis dalam mengambil keputusan tentang alokasi pembiayaan proyek-proyek atau kebutuhan lain yang diajukan oleh masing-masing institusi.”

Salah satu dari karakteristik tata kelola yang baik (*good governance*) adalah tentang *value for money* atau sebuah konsep menghargai uang yaitu terdapat tiga poin *value for money* yaitu ekonomis, efisien, dan efektif. Mardiasmo (2004) juga menjelaskan tentang konsep *value for money* yaitu merupakan sebuah konsep pengelolaan organisasi sector publik yang mendasarkan pada tiga elem utama yaitu:

1. Ekonomis yaitu berkaitan dengan bagaimana organisasi sector publik dapat meminimalkan input sumber daya dengan cara menghidar pengeluaran yang boross dan tidak produktif.
2. Efisiensi yaitu sebuah pencapaian output yang maksimum atas penggunaan input dalam jumlah tertentu, atau sebaliknya, pencapaian output dalam jumlah tertentu, namun menggunakan input yang minimum.
3. Efektifitas yaitu merupakan tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan.

Dalam pasal 23 UU No.32 tahun 2004, hak dan kewajiban daerah yang dijabarkan dalam pasal 21 dan 22 diwujudkan dalam bentuk rencana kerja pemerintah daerah serta dijabarkan dalam bentuk endapatan, belanja, dan pembiayaan daerah yang dikelola dalam sistem pengelolaan keuangan daerah. Kemudian dalam Bawono dan Novelsyah (2012) menjelaskan bahwa dalam penjelasan UU tersebut mengandung arti yaitu bahwa daerah diberikan kewenangan dalam pengelolaan keuangan daerah seiring dengan pemberian tugas dan kewenangan urusan pemerintah, baik urusan wajib maupun urusan pilihan.

5. Sistem Pengendalian Internal

Menurut commite of aponsoring organization of the treadway commission (COSO) dalam Destriyani (2015), menjelaskan tentang pengertian dari pengendalian intern yaitu adalah suatu proses yang

dipengaruhi oleh dean direksi, manajemen dan karyawan yang dirancang untuk memberikan jaminan yang menyakinkan bahwa tujuan organisasi akan dapat tercapai melalui efisiensi dan efektifitas operasional, penyajian laporan keuangan yang dapat dipercaya, ketaatan terhadap undang-undang yang berlaku.

Dalam penelitian Suryandari (2015), juga menyebutkan tentang komponen pengendalian internal menurut COSO yang terdiri dari lima komponen yaitu (1) lingkungan pengendalian, (2) penaksiran risiko, (3) aktivitas pengendalian, (4) informasi dan komunikasi, (5) pemantauan.

Dalam PP No.60 tahun 2008 tentang sistem pengendalian *intern* menjelaskan tentang:

- a. Sistem pengendalian intern 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.
- b. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang selanjutnya disingkat SPIP adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

“Sistem pengendalian pemerintah terkait dengan laporan keuangan merupakan proses yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai atas laporan keuangan yang sudah disusun secara wajar dan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan”, menurut (Dhiyayani, 2017).

Dijelaskan juga dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) bahwa pengendalian intern adalah “suatu sistem pengendalian intern yang meliputi organisasi serta semua metode dan ketentuan yang terkoordinasi yang dianut dalam suatu perusahaan untuk melindungi hak miliknya, mengecek kecermatan serta keandalan data akuntansi, kemudian meningkatkan efisiensi usaha, dan mendorong ditaatinya kebijakan manajemen yang telah digariskan.”

Menurut Tantriani (2012) mengatakan bahwa sistem pengendalian internal merupakan “kegiatan pengendalian yang berfokus atau terutama dari pengelolaan sistem informasi yang bertujuan untuk memastikan akurasi dan kelengkapan informasi. Kegiatan pengendalian pengendalian atas pengelolaan informasi meliputi dua hal yaitu Pengendalian Umum, yang isinya meliputi pengamanan sistem informasi, pengendalian atas akses, pengendalian atas pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi, pengendalian atas perangkat lunak sistem, pemisahan tugas, dan kontinuitas pelayanan, dan yang kedua adalah Pengendalian Aplikasi Pengendalian ini meliputi pengendalian otorisasi, pengendalian

kelengkapan, pengendalian akurasi, dan pengendalian terhadap keandalan pemrosesan dan file data.”

6. Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah suatu bentuk dari pelaksanaan UU No.17 tahun 2003 tentang keuangan Negara pasal 32 ayat (2) yang menyatakan “ahwa standar akuntansi pemerintahan disusun oleh suatu komite standar yang independen dan ditetapkan dengan PP setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari badan pemeriksa keuangan (BPK).

Implementasi standat akuntansi pemerintahan dalam konsep penerapan dimaksudkan untuk dibutuhkan sebagai bentuk penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBK berupa laporan keuangan yang terdiri dari laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, laporan arus kas, neraca, laporan operasional, laporan arus kas, laporan perubahan ekuitas dan yang terakhir yaitu catatan atas laporan keuangan (Bakar dkk, 2012).

Menurut Tarigan dan Nurtanzila (2013) menjelaskan bahwa, secara umum kebijakan akuntansi pemerintahan terangkum dalam sebuah standar akuntansi pemerinthan, yaitu standar menjadi pedoman dalam menyusun informasi pertanggungjawaban anggaran pemerintah melalui laporan keuangan yang disajikan.

“Peran implementasi Standar akuntansi pemerintah didalam menjalankan tata kelola pemerintahan yang baik terdapat didalam

kategori penyusunan laporan keuangan. Untuk menggambarkan kualitas informasi keuangan, khususnya yang disajikan dalam LKPD belum sepenuhnya memiliki karakteristik kualitatif laporan keuangan sesuai SAP.” (Dhiyayani, 2017)

Dhiyayani (2017), mengatakan bahwa standar akuntansi pemerintah adalah “pedoman umum atau prinsip yang mengatur perlakuan akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan untuk tujuan pelaporan kepada para pengguna laporan keuangan, sedangkan prosedur akuntansi merupakan praktek khusus yang digunakan untuk mengimplementasikan standar”.

PP No. 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintah (SAP) Indonesia menjelaskan bahwa kerelevanan (relevan), dapat dibandingkan, serta dapat dipahami, berarti pemerintah daerah dapat mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah.

Implementasi standar akuntansi pemerintahan harus sangat diperhatikan fungsinya agar penyusunan laporan keuangan yang dibuat oleh pihak OPD atau yang bertanggung jawab membuat laporan keuangan dapat dipertanggungjawabkan kebenarannya. Penerapan standar akuntansi pemerintahan merupakan suatu persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum, dengan tujuan untuk mengupayakan peningkatan atau meningkatkan kualitas informasi pelaporan keuangan pemerintah (Putri, 2017). Dengan adanya pendapat tersebut maka

sebenarnya penerapan atau implementasi standar akuntansi pemerintahan itu memang seharusnya didasari dengan peraturan hukum yang benar dan memadai agar laporan keuangan tidak disalahgunakan dan agar terhindar dari KKN yaitu Korupsi, Kolusi, dan nepotismem karena dengan adanya sistem hukum yang melandasi Standar Akuntansi Pemerintahan maka akan tercapailah penerapan *good governance*.

7. Pengawasan DPRD

Pengawasan DPRD berfungsi sebagai pengawasan terhadap suatu organisasi pemerintah terhadap bagaimana jalannya pemerintahan tersebut dan pengawasan mengenai ketaatan terhadap pelaksanaan peraturan perundang-undangan. Atau dapat dikatakan pengawasan DPRD itu berfungsi sebagai tolok ukur apakah pemerintahan tersebut sudah sesuai atau belum dengan peraturan perundang-undangan.

UU No.32 tahun 2004 menyatakan bahwa DPRD adalah lembaga yang secara yuridis tercantum dalam UU yang kemudian telah dirubah menjadi UU No.23 tahun 2014 yang berisikan tentang “salah satu tugas dari DPRD adalah melakukan pengawasan atas kerja dari pemerintahan daerah”. Hal ini sejalan dengan pendapat Tunggal (2016) yang menyatakan bahwa pengawasan itu penting untuk di laksanakan dan di lakukan agar Peraturan Daerah dapat dijalankan dan dilaksanakan dengan tujuan untuk mengatur masyarakat didaerah.

Jadi sebenarnya pengawasan itu memang sangat penting untuk dilaksanakan atau dijalankan karena pengawasan sendiri berfungsi sebagai bentuk untuk menghindari terjadinya masalah-masalah yang ada dalam pemerintahan seperti masalah penyalahgunaan wewenang, penyimpangan, dan bertujuan untuk memaksimalkan tujuan yang sudah disetujui dan disepakati bersama oleh DPRD dan Kepala Daerah sebagai bentuk dari unsur sebuah pemerintahan daerah.

Dhiyayani (2017) menyimpulkan bahwa definisi pengawasan adalah “suatu sistem atau suatu proses untuk menetapkan suatu pekerjaan terlaksana, dan mengoreksi bila perlu dengan maksud agar pekerjaan itu sesuai dengan rencana semula.”

Dalam PP No.79 tahun 2005 menyatakan bahwa inspektorat daerah menjalankan dan melakukan pengawasan berdasarkan fungsi dan kewenangannya melalui :

- a. Pemeriksaan dalam rangka berakhirnya masa jabatan kepala daerah
- b. Pemeriksanaan berkala atau sewaktu-waktu maupun pemeriksaan terpadu.
- c. Pengujian terhadap laporan berkala atau sewaktu-waktu dari unit satuan kerja.
- d. Pengusutan atas kebenaran laporan mengenai adanya indikasi terjadinya penyimpangan KKN (Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme).

- e. Penilaian atas manfaat dan keberhasilan kebijakan, pelaksanaan program serta kegiatan.
- f. *Monitoring* dan evaluasi pelaksanaan urusan pemerintah di daerah dan pemerintah desa.

DPRD dalam pengawasan keuangan daerah juga berperan besar serta memiliki nilai strategis untuk dapat mengontrol kebijakan keuangan daerah (Wibowo, 2012). Dengan keikutsertaan pengawasan DPRD terhadap pengawasan keuangan yang memiliki andil besar untuk mengontrol kebijakan keuangan daerah maka akan membantu untuk mewujudkan prinsip-prinsip penerapan *good governance*.

Dalam suatu proses pengawasan diperlukan tiga langkah pokok dan penting dalam melakukan proses suatu pengawasan menurut *Garry Dessler* dalam Tunggal (2016), tiga proses tersebut meliputi:

- 1) Menetapkan beberapa jenis standar atau sasaran
- 2) Mengukur dan membandingkan kenyataan yang sebenarnya terhadap suatu standar
- 3) Identifikasi penyimpangan dan pengambilan tindakan yang korektif.

DPRD adalah suatu Lembaga Perwakilan Rakyat Daerah yang berkedudukan sebagai suatu unsur penyelenggaraan pemerintahan daerah yang memiliki fungsi pengawasan. Fungsi pengawasan tersebut adalah untuk melaksanakan pengawasan terhadap

pelaksanaan peraturan daerah dan peraturan perundang-undangan lainnya, APBD, Peraturan kepala daerah, kerja sama internasional didaerah dan kebijakan pemerintah daerah dalam melaksanakan program pembangunan daerah (Santoso, 2011). Dengan adanya fungsi pengawasan tersebut diharapkan mampu dijadikan sebagai bentuk keseimbangan lembaga kekuasaan pemerintahan agar kepala daerah tidak bertindak semaunya dalam menjalankan tugasnya agar tercapai dan terbentuk tata kelola pemerintahan yang baik agar tercapai suatu konsep penerapan *good governance* yang selayaknya.

8. Budaya Organisasi

Budaya organisasi adalah Suatu sistem dan makna yang timbul akibat adanya persepsi yang digunakan dalam suatu organisasi. Wiratno dkk (2013), Budaya organisasi memiliki beberapa dimensi yaitu : a) perhatian pada rincian, b) orientasi pada hasil, c) orientasi pada orang serta yang keempat adalah d) orientasi pada tim. Dengan adanya dimensi tersebut, budaya organisasi juga memiliki indicator yang berhubungan dengan dimesi tersebut yaitu :

- a. *Job description* yang jelas
- b. Prosedur yang digunakan
- c. Tujuan yang ditetapkan
- d. Hasil yang dicapai
- e. Pelayanan kepada orang

- f. Perhatian kepada orang
- g. Pelayanan terhadap tim
- h. Perhatian kepada tim

Budaya sendiri didefinisikan sebagai sebuah sistem pengertian yang diterima secara bersama, menurut Robbins (1994) dalam (siti dan karmizi 2014). Dalam sebuah organisasi masing-masing memiliki berbagai kepercayaan, ritual, mitos serta praktek-praktek yang telah berkembang sejak lama, dengan adanya kepercayaan dan lain sebagainya tersebut menciptakan pemahaman yang sama diantara para anggota organisasi sehingga dapat menjadikan gambaran bagaimana seharusnya para anggotanya harus berperilaku sesuai dengan budaya organisasi yang ada dan sejalan dengan penerapan *good governance*.

Secara umum budaya organisasi dapat didefinisikan sebagai suatu sistem nilai oraganisasi yang dianut oleh seluruh anggota organisasi, baik yang berpengaruh terhadap cara kerja dan bagaimana anggota di dalam organisasi tersebut. Sedangkan menurut pandangan masyarakat budaya organisasi dianggap mempengaruhi nilai-nilai atau etika individu, asumsi-asumsi, sikap-sikap, serta harapan-harapan suatu individu.dengan adanya suatu perpaduan yang pas antara budaya organisasional dengan budaya masyarakat maka akan mampu menghasilkna sebuah dinamika dalam suatu organisasi (siti dan karmizi, 2014).

Dalam jurnal Koesmono (2005) menjelaskan bahwa secara individu maupun kelompok seseorang tidak akan terlepas dengan budaya organisasi yang ada dan pada umumnya mereka akan dipengaruhi oleh keaneka ragaman sumber-sumber daya yang ada sebagai stimulus seseorang bertindak. Maksudnya adalah karena budaya organisasi merupakan sebuah kesepakatan bersama antara para anggota didalam suatu organisasi atau pemerintahan sehingga akan mempermudah untuk menemukan dan menapai kesepakatan yang lebih banyak dan luas untuk mencapai kesepakatan bersama yang dikumpulkan berdasarkan kesepakatan tiap individu, sebagai bentuk pengendalian untuk membentuk arah perilaku individu yang terlibat dalam suatu kegiatan organisasi (pemerintahan).

Budaya organisasi sangat perlu untuk dikelola dan dibentuk agar mendapatkan suatu organisasi yang baik dan sesuai dengan penerapan *good governance*. seperti pendapat dari Tika (2006:16) dalam Ayu dan Suprayetno (2008) yang menyatakan pendapat bahwa sebenarnya dalam pembentukan budaya organisasi ada dua hal yang penting dan harus diperhatikan yaitu suatu unsur-unsur pembentuk budaya organisasi dan suatu proses pembentukan budaya organisasi itu sendiri.

Robbins (1996) dalam Ayu dan Suprayetno (2008) juga menyampaikan bahwa untuk mempertahankan suatu budaya organisasi diperlukan tida kekuatan seperti berikut:

- a) Adanya praktik seleksi yang berfungsi sebagai alat untuk mengidentifikasi dan untuk mempekerjakan individu-individu yang mempunyai keterampilan, pengetahuan, serta kemampuan untuk menjalankan pekerjaan dengan baik dan benar dalam suatu organisasi.
- b) Memiliki manajemen puncak yang memiliki tindakan yang sangat berpengaruh atau memiliki dampak yang sangat besar dalam sebuah organisasi.
- c) Adanya sosialisasi agar para karyawan baru dapat dengan mudahnya mampu menyesuaikan diri dengan budaya organisasi yang ada dalam suatu organisasi maupun pemerintahan.

Budaya organisasi memiliki banyak sekali makna dan arti, salah satunya adalah makna dari budaya organisasi yang diturunkan dari makna “*corporate culture*” yaitu yang menjelaskan tentang kebiasaan atau nilai-nilai dominan dalam suatu organisasi perusahaan (pemerintahan) yang disebarluaskan dan dijadikan sebagai acuan filosofi kerja pada karyawan (Trisnaningsih, 2007). Stoner (1995) dalam Malik (2014) mengatakan bahwa budaya organisasi adalah sebagai sebuah sistem dari nilai-nilai, tradisi dan keyakinan bersama dalam sebuah organisasi yang secara timbal balik akan berhubungan dengan struktur formal untuk menghasilkan norma perilaku. Jadi dapat

dikatakan bahwa disetiap organisasi pasti memiliki budaya yang tercermin atau terbentuk dari perilaku para anggotanya.

B. Penurunan Hipotesis

Sesuai dengan penjelasan pada landasan teori dalam penelitian ini, penelitian ini mengacu pada teori *stewardship* yang digunakan sebagai teori dalam penurunan hipotesis penelitian ini. Teori *stewardship* sendiri adalah teori yang merupakan bentuk dari gambaran atas suatu situasi dimana para manajer tidak termotivasi oleh tujuan dan kepentingan individu melainkan lebih memperhatikan dan memperlihatkan suatu hubungan yang erat antara kesuksesan dan keputusan, sehingga tercapainya sebuah kesuksesan dalam suatu organisasi tersebut akan menunjukkan kemaksimalannya dalam utilitas principals dan manajemennya tersebut sehingga dapat terwujudnya tujuan dari organisasi tersebut (Donaldson & Davis, 1991)

1. Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah

Dalam penelitian Lestiawan dan Jatmiko (2015), menyatakan bahwa Kinerja Aparatur pemerintah Daerah adalah prestasi kerja individu atau kelompok dalam kurun waktu tertentu. Dapat disimpulkan bahwa sebenarnya penilaian kinerja aparatur pemerintah daerah itu bisa di nilai dari banyaknya prestasi yang dimiliki oleh aparatur pemerintah daerah tersebut, jika semakin banyak prestasi yang dimiliki dan diimplementasikan maka kinerja aparatur pemerintah dinilai baik. Namun penilaian kinerja aparatur pemerintah

daerah melalui prestasi itu dilihat dalam jumlah kurun waktu tertentu baru dapat di katakan kinerja aparatur pemerintah baik.

Dari hasil beberapa penelitian terhadulu mengenai Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah sebagian besar mengungkapkan bahwa Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah berpengaruh signifikan terhadap penerapan *good governance*. Seperti didalam penelitian Dhiyayani (2017) yang mengatakan bahwa kinerja aparatur pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap penerapan *good governance*. Kemudian pada penelitian milik Ruspina (2013) juga menyatakan hal yang serupa yaitu kinerja aparatur pemerintah daerah berpengaruh signifikan dan positif terhadap penerapan *good governance*, penelitian milik Mailoor *et al* (2017) juga menyatakan bahwa kinerja aparatur pemerintah daerah berpengaruh secara signifikan dan positif terhadap penerapan *good governance*.

Sesuai dari hasil penelitian-penelitian sebelumnya maka dapat di simpulkan bahwa jika kinerja aparatur pemerintah daerah dapat diukur dengan baik dan benar dengan melihat seberapa banyak prestasi yang dimiliki oleh pemerintah daerah tersebut maka pemerintah daerah tersebut sudah termasuk dalam *good governance* atau dapat dikatakan sudah menerapkan *good governance*, sehingga dapat diajukan hipotesis pertama sebagai berikut :

H₁ : Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap penerapan *Good Governance*

2. Pengelolaan Keuangan Daerah

Tujuan dari pengelolaan keuangan daerah menurut Dhiyayani (2017), adalah dimaksudkan agar pengelolaan keuangan rakyat yang dipegang oleh pemerintah dilakukan dengan transparan baik dari proses penyusunan hingga pertanggung jawabannya sehingga akan tercipta akuntabilitas didalam pengelolaan. Dari penjelasan Dhiyayani dapat dikatakan bahwa seharusnya pengelolaan keuangan daerah itu dilaksanakan secara transparan dalam segi penyusunan dan pertanggung jawabannya serta ketepatan sasaran pengelolaan keuangan daerah agar mampu memenuhi keinginan masyarakat tentang konsep transparansi dan akuntabilitas pengelolaan anggaran.

Dari hasil beberapa penelitian terdahulu tentang pengelolaan keuangan daerah, beberapa menyatakan bahwa pengelolaan keuangan daerah berpengaruh terhadap penerapan *good governance*. Seperti hasil dari penelitian Dhiyayani (2017) yang menyatakan bahwa pengujian terhadap Pengelolaan Keuangan daerah berpengaruh signifikan terhadap Penerapan *Good Governance*. Serta ada penelitian lain yang membuktikan bahwa pengelolaan keuangan daerah juga berpengaruh signifikan terhadap pengelolaan keuangan daerah yaitu penelitian dari (Ristanti *et al.*, 2014). Beberapa peneliti lain juga menyatakan bahwa pengelolaan keuangan daerah berpengaruh signifikan dan positif terhadap penerapan *good governance* (Ruspina, 2013).

Dengan demikian sesuai hasil dari penelitian terdahulu mengenai pengelolaan keuangan daerah maka dapat disimpulkan bahwa pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabilitas dapat menunjukkan bahwa laporan keuangan daerah tersebut sudah menerapkan *good governance* dengan baik dan benar sehingga dapat diajukan hipotesis kedua sebagai berikut :

H₂ : Pengelolaan Keuangan Daerah berpengaruh positif terhadap Penerapan *Good Governance*

3. Sistem Pengendalian Internal (SPI)

Dalam Tantriani (2012) mengatakan bahwa sistem pengendalian internal merupakan kegiatan pengendalian yang berfokus atau terutama dari pengelolaan sistem informasi yang bertujuan untuk memastikan akurasi dan kelengkapan informasi. Kegiatan pengendalian atas pengelolaan informasi meliputi dua hal yaitu Pengendalian Umum, yang isinya meliputi pengamanan sistem informasi, pengendalian atas akses, pengendalian atas pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi, pengendalian atas perangkat lunak sistem, pemisahan tugas, dan kontinuitas pelayanan, dan yang kedua adalah Pengendalian Aplikasi. Pengendalian ini meliputi pengendalian otorisasi, pengendalian kelengkapan, pengendalian akurasi, dan pengendalian terhadap keandalan pemrosesan dan file data.

Dari hasil penelitian Ristanti *et al* (2014) menyatakan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap Penerapan *Good Governance*. dan untuk memperkuat pengajuan hipotesis maka dapat melihat dari hasil penelitian lain seperti penelitian milik Habibie (2013) yang menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern berpengaruh positif dan signifikan Terhadap Penerapan *Good Governance*. Dalam penelitian Dhiyayani (2017) juga menyatakan bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh signifikan terhadap penerapan *good governance*. Mailoor *et al* (2017) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan *good governance*. Namun ada salah satu penelitian yang menyatakan bahwa terdapat hubungan yang signifikan tetapi *negative* antara sistem pengendalian internal dengan penerapan *good governance* (Ruspina, 2013).

Dapat disimpulkan Sesuai dengan hasil penelitian-penelitian sebelumnya yang banyak menyatakan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan dan positif terhadap penerapan *good governance*, bahwa semakin baik sistem pengendalian internal maka semakin baik pula penerapan *good governance*, sistem pengendalian internal dapat dikatakan baik jika sitem pengendalian internal telah memenuhi lima elemen yang dirancang dan di implementasikan untuk memberi jaminan bahwa sasaran sistem pengendalian inernal telah

terpenuhi agar terlaksana penerapan *good governance*, maka diajukan hipotesis ke tiga sebagai berikut:

H₃ : Sistem Pengendalian Internal berpengaruh positif terhadap Penerapan *Good Governace*

4. Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah

Menurut Dhiyayani (2017), mengatakan bahwa standar akuntansi pemerintah adalah pedoman umum atau prinsip yang mengatur perlakuan akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan untuk tujuan pelaporan kepada para pengguna laporan keuangan, sedangkan prosedur akuntansi merupakan praktek khusus yang digunakan untuk mengimplementasikan standar. Dapat disimpulkan bahwa Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah berfungsi sebagai panduan atau pedoman dalam menjalankan prinsip-prinsip tentang sistem yang mengatur perlakuan akuntansi.

Hasil dari beberapa penelitian terdahulu menyatakan bahwa Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berpengaruh terhadap Penerapan *Good Governance*, seperti dalam penelitian Dhiyayani (2017) yang menyatakan bahwa Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah berpengaruh signifikan terhadap Penerapan *Good Governance*. Serta dalam penelitian Mailoor *et al* (2017) juga menyatakan bahwa sistem akuntansi pemerintahan berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap penerapan *good governance*.

Dengan adanya hasil dari penelitian terdahulu, maka dapat disimpulkan bahwa jika implementasi standar akuntansi pemerintah baik maka penerapan good governance juga akan baik, implementasi standar akuntansi pemerintah dikatakan baik jika informasi laporan keuangan dilakukan secara konsisten dan periodik serta didukung dengan sumber daya manusia yang berkompeten maka akan terwujud implementasi standar akuntansi pemerintah yang baik sehingga penerapan good governance juga akan tercapai dengan baik. Maka dapat diajukan penurunan hipotesisi yang ke empat sebagai berikut :

H₄ : Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah berpengaruh positif terhadap Penerapan *Good Governance*

5. Pengawasan DPRD

Dalam Dhiyayani (2017), menyimpulkan bahwa definisi pengawasan adalah suatu sistem atau suatu proses untuk menetapkan suatu pekerjaan terlaksana, dan mengkoreksi bila perlu dengan maksud agar pekerjaan itu sesuai dengan rencana semula. Sehingga pengawasan DPRD adalah sistem yang digunakan oleh pengawas daerah untuk menelaah tata kelola pemerintah apakah sudah baik atau belum dan bertujuan untuk mengkoreksi sesuatu hal yang diperlukan agar pekerjaan sesuai dengan tujuan dan rencana.

Jadi dapat dikatakan bahwa jika pemerintah daerah memiliki pengawasan DPRD yang baik dan bagus dengan kualitas yang baik maka pemerintah daerah tersebut dapat dikatakan sudah melakukan

penerapan *good governance*. Pengawasan DPRD yang baik dan memiliki kualitas yang bagus jika, pengawasan yang ada berjalan dengan amanah dan jujur tanpa adanya penyelewengan dalam bentuk apapun karena pengawasan termasuk kedalam tahap integral dengan keseluruhan tahap pada penyusunan pelaporan APBD dan pengawasan juga termasuk kedalam salah satu fungsi pokok DPRD. Menurut hasil dari penelitian Habibie (2013), menyatakan bahwa Pengawasan DPRD berpengaruh terhadap *Good Governance*. Maka dapat diajukan hipotesis ke lima sebagai berikut :

H₅ : Pengawasan DPRD berpengaruh positif terhadap Penerapan *Good Governance*

6. Budaya Organisasi

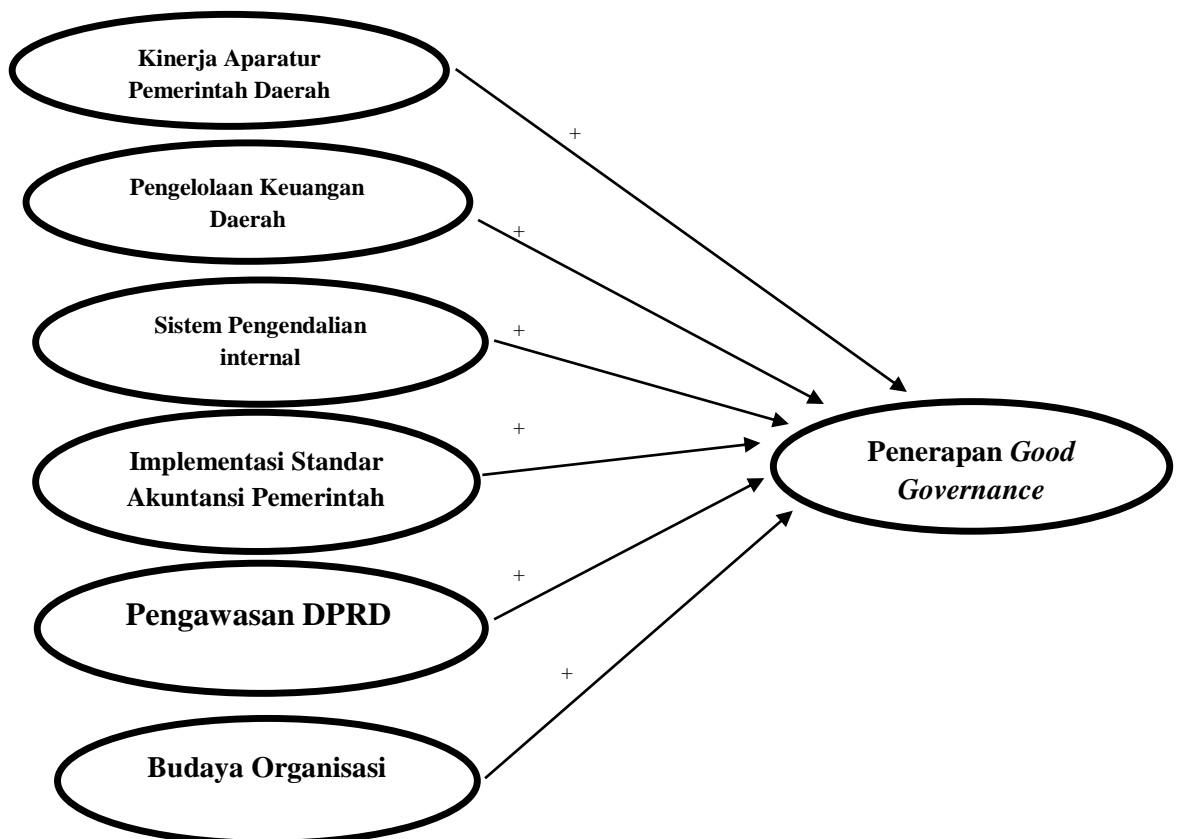
Budaya organisasi adalah Suatu sistem dan makna yang timbul akibat adanya persepsi yang digunakan dalam suatu organisasi. Wiratno *et al* (2013), Budaya organisasi memiliki beberapa dimensi yaitu : a) perhatian pada rincian, b) orientasi pada hasil, c) orientasi pada orang serta yang keempat adalah d) orientasi pada tim.

Hasil dari penelitian Syamsir (2014), mengatakan bahwa Budaya Organisasi Daerah Berpengaruh terhadap Penerapan *Good Governance*, namun dalam penelitian Mailoor *et al* (2017) menyatakan bahwa budaya organisasi berpengaruh negative dan tidak signifikan terhadap penerapan *good governance*, dengan adanya perbedaan penelitian sebelumnya maka penelitian ini mengajukan hipotesis ke enam sesuai

dengan pernyataan bahwa jika suatu pemerintah daerah memiliki budaya organisasi sebagai sistem yang timbul karena adanya persepsi yang digunakan dengan baik maka budaya organisasi tersebut sudah menerapkan *good governance*, jadi bisa diambil kesimpulan bahwa budaya organisasi yang baik adalah yang memiliki karakteristik budaya organisasi yang kuat dan dominan yang tidak mementingkan budaya individu pribadi dan terbentuklah sebuah persepsi budaya yang baik, sehingga dapat dibuat hipotesis sebagai berikut :

H₆ : Budaya Organisasi berpengaruh positif Terhadap Penerapan *Good Governance*

C. Model Penelitian



Gambar Model Penelitian 2.1