

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Teori Entitas

Paton mengemukakan, seperti dikutip oleh Suwardjono (2005), bahwa organisasi dianggap sebagai suatu kesatuan atau badan usaha ekonomi yang berdiri sendiri, melakukan tindakan atas namanya sendiri, dan memiliki kedudukan yang terpisah dari pemilik atau pihak lain yang menanamkan dana dalam organisasi dan kesatuan ekonomi tersebut menjadi pusat perhatian atau *point of view* akuntansi. Dari sudut pandang (*point of view*) ini, akuntansi memiliki kepentingan dengan pelaporan keuangan entitas, bukan dengan pemilik entitas tersebut. Entitas merupakan pusat pertanggungjawaban sedangkan laporan keuangan yang dihasilkannya merupakan medium pertanggungjawabannya.

Indonesia telah menerapkan teori maupun konsep entitas dalam mekanisme keuangan negaranya. Istilah entitas pelaporan masuk dalam penjelasan pasal 51 ayat (2) dan ayat (3) Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang bunyinya adalah sebagai berikut:

“Tiap-tiap kementerian negara/lembaga merupakan entitas pelaporan yang tidak hanya wajib menyelenggarakan akuntansi, tetapi juga wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan.”

Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis AkruaI mempertegas eksistensi Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi sebagai berikut:

- a. Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku diwajibkan untuk menyajikan laporan pertanggungjawaban dalam bentuk laporan keuangan.
- b. Entitas akuntansi adalah unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi, serta menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya. Dengan kata lain, entitas akuntansi merupakan unit pemerintahan pengguna anggaran atau barang yang oleh karena pengelolaan kedua hal tersebut diwajibkan untuk menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Pemerintahan untuk disampaikan kepada unit yang lebih tinggi secara internal dan berjenjang dalam rangka penggabungan laporan keuangan oleh entitas pelaporan.

2. Komitmen Organisasi

Menurut Mowday, *et al.* (1979), komitmen organisasi adalah keyakinan dan dukungan yang kuat dari dalam diri individu terhadap nilai dan sasaran yang ingin diraih oleh organisasi. Aldiani (2009) berpendapat bahwa komitmen organisasi merupakan dorongan dari dalam diri seseorang untuk melaksanakan sesuatu yang dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai

dengan tujuan yang telah ditentukan sebelumnya dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi. Terdapat tiga dimensi terpisah dari komitmen organisasi, yaitu: (1) komitmen afektif - perasaan emosional dari seorang individu terhadap organisasi tempatnya bekerja dan keyakinan dalam nilai-nilainya sehingga ia ingin menjadi bagian dari organisasi karena adanya ikatan emosional ataupun psikologis, (2) komitmen berkelanjutan - nilai ekonomi yang dirasakan oleh seorang individu dari bertahan dalam organisasi bila dibandingkan dengan mengundurkan diri dari organisasi tersebut, dan (3) komitmen normatif - seorang individu merasa memiliki kewajiban untuk tetap bertahan dalam suatu organisasi karena didasari oleh alasan-alasan moral atau etis (Robbins dan Judge, 2008, dalam Syaripudin, 2015). Apabila dikaitkan dengan Instansi pemerintah, pegawai dan/atau pimpinan yang memiliki komitmen yang kuat terhadap organisasinya, mereka akan berusaha sekuat tenaga untuk membantu organisasi dalam mencapai tujuan serta sasarannya yakni pelayanan publik yang sesuai dengan prinsip *good governance*.

3. Sistem Pengendalian Intern

Dalam PP No. 60 tahun 2008, sistem pengendalian intern pemerintah adalah sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh dan dilakukan secara terus-menerus di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Sistem pengendalian intern pemerintah terdiri dari lima elemen, yaitu: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian intern. Bastian (2003) menyatakan bahwa pengendalian intern merupakan

suatu proses yang dilaksanakan oleh eksekutif seperti kepala daerah, instansi/dinas, dan segenap jajaran di bawahnya yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga tujuan sebagai berikut: (1) keandalan laporan keuangan, (2) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, dan (3) efektivitas dan efisiensi operasi.

Mardiasmo (2009) berpendapat bahwa dengan adanya pengendalian internal, pemerintah dapat mengurangi kelemahan, kesalahan, dan risiko kecurangan yang mungkin terjadi. Amrizal (2004) menyatakan bahwa kecurangan akan semakin sukar untuk dilakukan oleh pihak dalam maupun pihak luar organisasi apabila organisasi merancang sebuah sistem yang dilengkapi dengan *intern control* yang memadai. Dengan adanya sistem pengendalian internal yang memadai tersebut, pencapaian tujuan organisasi dapat dilakukan secara efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan dapat meningkat, pengamanan aset menjadi lebih maksimal, dan mendorong ketaatan terhadap peraturan sehingga akan tercipta tata kelola pemerintahan yang baik.

4. Penerapan *Good Governance*

Good Government Governance didefinisikan oleh World Bank sebagai penyelenggaraan manajemen pembangunan dengan penuh tanggung jawab yang diselaraskan dengan prinsip demokrasi dan pasar efisien, kehati-hatian dalam pengalokasian dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, melaksanakan disiplin anggaran, serta penciptaan legal dan kerangka politik bagi tumbuhnya aktivitas usaha.

Governance, dalam sudut pandang *United Nation Development Program* (UNDP), adalah kegiatan pelatihan otoritas administratif, ekonomik, dan politik untuk mengatur urusan suatu negara pada berbagai tingkatan. UNDP memberikan beberapa karakteristik pelaksanaan *good governance* yang meliputi:

a. *Participation*

Masyarakat diajak untuk ikut berpartisipasi, baik secara langsung maupun tidak langsung, dalam pembuatan keputusan melalui lembaga perwakilan yang dapat menyalurkan aspirasinya.

b. *Rule of Law*

Kerangka hukum yang adil dan dilaksanakan tanpa pandang bulu.

c. *Transparancy*

Informasi yang berhubungan dengan kepentingan publik secara langsung dapat diperoleh oleh pihak-pihak yang membutuhkan.

d. *Responsiveness*

Lembaga-lembaga publik harus cepat tanggap dalam memberikan pelayanan kepada *stakeholders*.

e. *Concensus orientation*

Bukan berorientasi pada kepentingan kelompok tertentu saja, melainkan pada kepentingan masyarakat luas.

f. *Equity*

Setiap individu mempunyai kesempatan yang sama untuk mendapatkan kesejahteraan dan keadilan.

g. *Efficiency* dan *effectiveness*

Setiap sumber daya yang dimiliki oleh publik dikelola secara berdaya guna (efisien) dan berhasil guna (efektif).

h. *Accountability*

Pertanggungjawaban atas setiap aktivitas yang dilakukan kepada masyarakat.

i. *Strategic vision*

Penyelenggaraan pemerintah, dalam berbagai bentuknya, tidak hanya terkonsentrasi pada masa kini, tetapi mempunyai visi yang jauh ke depan.

Good Government Governance tidak akan berjalan dengan efisien dan efektif apabila tidak ada sinergi interaksi antara negara, sektor swasta, dan masyarakat. Menurut Mardiasmo (2006) menyatakan bahwa terdapat lima prinsip utama yang dijadikan dasar dalam penerapan *Good Government Governance* yaitu:

a. Transparansi (*Transparency*)

Wajib hukumnya menciptakan suatu sistem informasi yang terbuka, tepat waktu, jelas, dan dapat diperbandingkan yang menyangkut keadaan keuangan, pengelolaan perusahaan, dan kepemilikan perusahaan. Transparansi berarti semua hal, baik itu tindakan maupun kebijakan, harus dilakukan secara terbuka sehingga diketahui oleh umum.

b. Akuntabilitas (*Accountability*)

Mardiasmo (2006) mengemukakan bahwa akuntabilitas adalah sebagai bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya melalui suatu media tertentu dan dilakukan secara periodik.

c. Responsibilitas (*Responsibility*)

Responsibilitas menjelaskan sejauh mana organisasi publik melaksanakan kegiatan sesuai prinsip-prinsip administrasi, peraturan, serta kebijakan organisasi karena hal tersebut akan menentukan penilaian kinerjanya. Responsibilitas juga dapat diartikan sebagai hal yang dapat dipertanggungjawabkan atas suatu kewajiban, putusan, ketrampilan, kemampuan, dan kecakapan.

d. Independensi (*Independency*)

Pengelolaan instansi harus secara independen, sehingga masing-masing instansi tidak saling mendominasi dan mengintervensi demi kelancaran pelaksanaan *Good Government Governance*.

e. Kesetaraan dan Kewajaran (*Fairness*)

Dalam melaksanakan setiap kegiatannya, instansi diharuskan untuk selalu memperhatikan kepentingan organisasi berdasarkan asas kesetaraan dan kewajaran berdasarkan perjanjian serta peraturan perundang-undangan yang berlaku.

5. Laporan Keuangan

Laporan keuangan, seperti dikutip dari PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrua, merupakan laporan terstruktur mengenai posisi keuangan dan berbagai transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan dalam suatu periode. Sedangkan menurut Kieso, *et al.* (2004), laporan keuangan adalah alat manajemen untuk mengkomunikasikan rekam jejak organisasi yang disajikan dalam *monetary terms* kepada pihak-pihak di luar organisasi untuk dapat diperoleh informasi keuangan organisasi tersebut. Apabila dikaitkan dengan sektor publik, maka laporan keuangan sektor publik ialah representasi posisi keuangan dari beraneka transaksi yang dilaksanakan oleh suatu entitas sektor publik sehingga dapat diketahui kinerja entitas tersebut selama satu periode (Bastian, 2006). Akuntansi sektor publik memegang peran penting dalam penyiapan laporan keuangan dalam rangka terlaksananya akuntabilitas publik (Sari, 2014).

Melalui laporan keuangan inilah, organisasi sektor publik dalam hal ini Instansi pemerintah, memberikan informasi yang digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik. Selain itu, laporan keuangan juga menjadi bukti pertanggungjawaban (*accountability*) dan pengelolaan (*stewardship*). Pihak-pihak yang berkepentingan seperti pembayar pajak, investor, dewan legislatif, badan pengawas, pemberi dana bantuan, dan lain-lain dapat menggunakan informasi tersebut untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional, karena organisasi sektor

publik berbeda dengan sektor privat dimana kinerja organisasi sektor publik tidak dapat dinilai berdasarkan laba yang diperoleh.

6. Kualitas Laporan Keuangan

Mengutip dari Syaripudin (2015), PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis AkruaI memuat karakteristik kualitatif laporan keuangan yang merupakan prasyarat normatif yang perlu dipenuhi oleh laporan keuangan pemerintah agar dapat memenuhi kualitas yang diinginkan dan memenuhi tujuannya. Karakteristik kualitatif laporan keuangan terdiri dari relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Keempat karakteristik tersebut dapat dijabarkan seperti berikut ini:

a. Relevan

Untuk dapat dikatakan relevan, laporan keuangan harus memuat informasi yang dapat memberikan pengaruh pada keputusan pengguna dengan membantu mereka melakukan evaluasi kejadian di masa lampau atau masa kini, dan memprediksi masa yang akan datang serta mempertegas atau mengoreksi hasil evaluasi yang telah dilakukan sebelumnya. Informasi yang relevan haruslah mempunyai manfaat umpan balik, mempunyai manfaat prediktif, tepat waktu, dan lengkap.

b. Andal

Untuk dapat dikatakan andal, laporan keuangan harus memuat informasi yang tidak menyesatkan penggunaannya, bebas dari kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara apa

adanya, dan dapat diverifikasi. Meskipun suatu informasi mungkin relevan, akan tetapi jika disajikan secara tidak andal, maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal haruslah disajikan secara wajar dan jujur, tidak berpihak pada kebutuhan pihak-pihak tertentu (netral), serta dapat diverifikasi.

c. Dapat dibandingkan

Tingkat kebergunaan suatu laporan keuangan akan meningkat apabila informasi yang dimuat di dalamnya dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode yang lalu atau laporan keuangan entitas pelaporan lain. Apabila entitas tersebut menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun maka perbandingan dapat dilakukan secara internal. Sedangkan perbandingan secara eksternal dapat dilaksanakan jika entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama.

d. Dapat dipahami

Hendaknya laporan keuangan memuat informasi yang tidak membingungkan penggunanya dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman pengguna tersebut. Dilatarbelakangi oleh hal itulah, pengguna diasumsikan mempunyai pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta memiliki keinginan untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

A. Hasil Penelitian Terdahulu dan Penurunan Hipotesis

1. Komitmen Organisasi Terhadap Penerapan *Good Governance*

Komitmen organisasi merupakan penerimaan yang kuat dalam diri individu terhadap tujuan dan nilai-nilai yang dimiliki oleh organisasi, dan didasari oleh hal tersebut individu berupaya, berkarya, dan berhasrat untuk tetap bertahan di organisasi tersebut (Soekidjan, 2009). Identifikasi dan ikatan seorang individu akan tercermin dalam komitmennya terhadap organisasi dimana ia bekerja. Jika pekerja merasa jiwanya terikat dengan nilai-nilai organisasional yang ada maka ia tidak akan merasa terbebani dalam mengerjakan tugas-tugas yang menjadi tanggungjawabnya. Hal ini sangatlah penting mengingat lancar atau tidaknya kegiatan usaha dalam upaya pencapaian tujuan dan sasaran sangat dipengaruhi oleh peran sumber daya manusia sebagai penggerak.

Semakin kuat komitmen maka akan semakin kuat kecenderungan seseorang untuk diarahkan pada tindakan yang sesuai dengan standar. Pekerja dengan komitmen yang tinggi diharapkan memiliki kesadaran yang tinggi pula dalam upaya peran sertanya menjalankan organisasi. Dia tidak mendahulukan kepentingan pribadinya, memperlihatkan kinerjanya yang optimal, serta termotivasi untuk memberikan pelayanan yang sesuai dengan prinsip-prinsip *good governance*. Berdasarkan penelitian Wiratno, dkk. (2013); Ristanti, dkk. (2014); dan Syafrion (2015) ditarik kesimpulan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan *good governance*. Mengutip dari penelitian Ristanti, dkk. (2014), semakin tinggi komitmen

seseorang terhadap organisasinya, semakin dekat organisasi tersebut pada sasaran yang ingin dicapai yaitu pelayanan publik yang merefleksikan prinsip-prinsip *good governance*. Dengan adanya penjelasan di atas dan berdasar pada penelitian-penelitian yang dilakukan sebelumnya, maka dalam penelitian ini dapat diajukan hipotesis:

H₁: Komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap penerapan *good governance*.

2. Sistem Pengendalian Internal terhadap Penerapan *Good Governance*

Kusumastuti (2012) berpendapat bahwa sistem pengendalian intern memiliki peranan dalam upaya penekanan munculnya tindakan menyimpang yang dilakukan oleh manajemen. Jika sistem pengendalian yang dimiliki oleh suatu organisasi tidak berfungsi sebagaimana mestinya dan prosedur yang telah ditetapkan tidak dijalankan dengan baik, maka hal ini akan memberi celah bagi pihak internal yang terlibat dalam kegiatan operasional organisasi untuk berperilaku tidak etis untuk menguntungkan diri dan/atau kelompoknya. Untuk mengantisipasi hal tersebut, perlu dilaksanakan pengawasan terhadap kinerja manajemen dengan sistem pengendalian yang efektif. Apabila sistem pengendalian internal diimplementasikan dengan baik, diharapkan operasional organisasi dapat berjalan secara efektif dan efisien, laporan keuangan sebagai produk akhir dari pelaporan keuangan dapat diandalkan, aset milik negara terjaga keamanannya, dan peraturan perundang-undangan dijalankan dengan sebaik-baiknya. Hal ini sesuai dengan prinsip-prinsip *good governance*.

Penelitian yang dilaksanakan oleh Wahyudi (2009) menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap pelaksanaan *good governance* dimana semakin tinggi intensitas organisasi dalam menerapkan pengendalian internal maka prinsip *good governance* yang mampu diterapkan akan semakin banyak. Penelitian Wirda, dkk. (2012) juga membuahkan hasil yang sama – berpengaruh positif dan signifikan. Begitu pula dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Syafrion (2015); Sari (2016); Devfi (2008); Sujana (2014); dan Ristanti, dkk. (2014). Hal ini mengindikasikan dengan adanya pengendalian internal yang baik, maka prinsip-prinsip *good governance* lebih mudah untuk dipenuhi sehingga tata kelola pemerintahan yang baik pun dapat tercapai. Dengan adanya penjelasan di atas dan berdasar pada penelitian-penelitian yang dilakukan sebelumnya, maka dalam penelitian ini dapat diajukan hipotesis:

H₂: Sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap penerapan *good governance*.

3. Penerapan *Good Governance* terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Undang-Undang No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme merupakan salah satu upaya yang ditunjukkan oleh pemerintah dalam rangka mewujudkan *good governance*. Menurut Sedarmayanti (2012) terselenggaranya *good governance* merupakan prasyarat bagi setiap lini pemerintahan untuk mewujudkan aspirasi masyarakat dan mencapai tujuan serta cita-cita bangsa bernegara. Dalam rangka mewujudkan hal tersebut, diperlukan adanya pengembangan dan

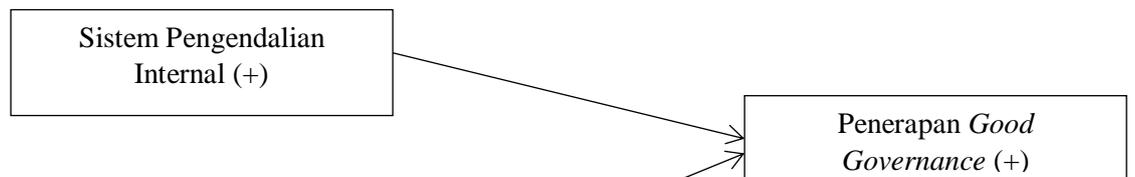
penerapan sistem pertanggungjawaban yang tepat, jelas, dan sah, sehingga dalam penyelenggaraan pemerintahan, baik pelayanan maupun pembangunan, dapat dilakukan secara berdaya guna, berhasil guna, bersih, serta bebas dari KKN. Penerapan *good governance* menjamin adanya pengungkapan yang tepat dan akurat untuk setiap masalah yang ada kaitannya dengan pemerintahan, seperti laporan keuangan dan kinerja pemerintahan.

Pada kenyataannya *good governance* pada pemerintahan tidak dapat dicapai hanya dalam waktu singkat. Dibutuhkan komitmen yang kuat, daya tahan, dan waktu yang relatif panjang. Dengan adanya penerapan *good governance*, diharapkan pemerintah dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas sebagai bentuk pertanggungjawaban (akuntabilitas) pemerintah. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Efanita (2013) menunjukkan penerapan *good government governance* berpengaruh signifikan terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Azlim dan Bakar (2012); Oktarina, dkk. (2016); Suryadi (2013); Maryani (2016); Handayani (2012); serta Ubaidah (2017) mendukung hasil penelitian tersebut. Penelitian yang dilakukan oleh Sari dan Tamrin (2017) juga menyebutkan hasil yang sama. Dengan demikian, dapat diartikan bahwa penerapan prinsip-prinsip *good governance* dalam penyelenggaraan pemerintahan sangat dibutuhkan, sehingga dalam pengelolaan keuangan daerah dapat menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas. Dengan adanya penjelasan di atas dan berdasar pada penelitian-penelitian yang dilakukan sebelumnya, maka dalam penelitian ini dapat diajukan hipotesis:

H₃: Penerapan *good governance* berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan.

B. Model Penelitian

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier sederhana dan analisis regresi linier berganda. Untuk analisis yang pertama, peneliti menggunakan metode regresi linier berganda untuk mengetahui hubungan antara variabel *independent*, yaitu komitmen organisasi dan sistem pengendalian internal, terhadap penerapan *good governance* sebagai variabel *dependent*. Sedangkan untuk analisis kedua, peneliti menggunakan metode analisis regresi linier sederhana untuk menguji hubungan antara variabel *independent*, yaitu penerapan *good governance*, dengan kualitas laporan keuangan sebagai variabel *dependent*.



Gambar 2.1

Model Penelitian (1)



Gambar 2.2

Model Penelitian (2)

