

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Landasan Teori

##### 1. Teori pelayanan (*stewardship theory*).

*Stewardship Theory* menurut Donaldson dan Davis (1991) merupakan keadaan dimana para manajer selaku *steward* tidak termotivasi oleh kepentingan *principal* melainkan lebih ditujukan kepada kepentingan organisasi. Terdapat hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kesuksesan organisasi dapat diraih dengan memaksimalkan utilitas *steward* dan *principal*, sehingga para *steward* dan anggota *principal* akan bersama-sama bekerja untuk mencapai kepentingan organisasi. Teori *stewardship* dapat digunakan dalam penelitian akuntansi sektor publik seperti organisasi pemerintahan dan organisasi non publik lainnya (Haliah,2012)

Akuntansi sektor publik berperan menyediakan kebutuhan informasi antara *steward* dan *principal*. Namun seiring berkembangnya organisasi sektor publik, kondisi akuntansi berubah semakin kompleks disertai bertambahnya tuntutan akuntabilitas. Hal ini akan menyulitkan *principal* melakukan fungsi pengelolaan. Peran akuntansi sangat dibutuhkan untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat serta pertanggungjawaban pengelolaan kekayaan negara.

## 2. Teori keagenan (*agency theory*).

Teori keagenan menjelaskan mengenai hubungan antara pihak prinsipal dan pihak agen. Pihak principal adalah pihak yang memberi mandat, sedangkan pihak agen adalah pihak yang menjalankan mandat dari pihak principal. Jensen dan Meckling (1976) mengungkapkan bahwa seluruh pemegang saham yang berada dalam level manajemen cenderung memiliki kepentingan sendiri. Dalam pemerintahan, keagenan akan melibatkan eksekutif, legislatif dan publik. Eksekutif akan diberikan wewenang oleh legislatif agar dapat menjalankan suatu aksi atau tindakan. Sedangkan bagi publik, legislatif berperan sebagai agen karena legislatif akan yang akan menjalankan pemerintahan dan mengambil keputusan berdasarkan saran publik.

Asmara (2010) mengatakan bahwa masalah keagenan yang muncul dalam lingkungan pemerintahan yaitu dalam hal penyusunan kebijakan, penganggaran dari setiap kebijakan, korupsi dan tindakan lain yang dapat mengakibatkan kerugian negara. Lahirnya *Good Governance* bersamaan dengan lahirnya demokrasi dan perkembangan pola pikir masyarakat. Permasalahan yang semakin kompleks menunjukkan bahwa iklim pemerintahan kurang baik serta adanya reformasi dalam wilayah sektor publik. TAP MPR. No VII/MPR/2001 menjadi dasar hukum *Good Governance* yang pertama pada pemerintah Indonesia.

### 3. Kinerja.

Kinerja adalah hasil kerja dari seorang pekerja, sebuah proses manajemen secara keseluruhan, yang dapat ditunjukkan buktinya secara konkrit dan dapat diukur dengan suatu standar yang telah ditentukan (Sedarmayanti:2011). Peraturan Permerintah No 58 Tahun 2005 pasal 1 ayat 35 mendefinisikan kinerja sebagai suatu keluaran dari kegiatan yang akan diselenggarakan ataupun yang telah tercapai dengan menggunakan anggaran secara terukur baik dalam kuantitas maupun kualitas. Kinerja berfokus kepada hasil atau suatu pencapaian dalam kerja.

Pengukuran kinerja sektor publik belum memiliki ukuran yang jelas dan cara pengukuran yang valid. Biasanya kinerja diukur dengan membandingkan input dengan output, apakah telah sesuai seperti yang direncanakan diawal. Pengukuran output di pemerintah dilakukan dengan melihat jasa serta layanan yang diberikan kepada masyarakat. Hal ini menyulitkan pengukuran, baik secara kuantitas maupun kualitas. (Ferdiani: 2012)

### 4. Surat An-Nisa ayat 58.

Allah SWT berfirman di dalam surah An-Nisa' ayat 58 yang artinya : *Sesungguhnya Allah menyuruh kamu menyampaikan amanat kepada yang berhak menerimanya, dan (menyuruh kamu) apabila menetapkan hukum diantara manusia supaya kamu menetapkan*

*dengan adil. Sesungguhnya Allah adalah Maha Mendengar dan Maha Melihat.*

Di dalam Al-Qur'an telah ditegaskan mengenai sikap amanah, yaitu apabila diberikan kepercayaan untuk memegang amanah, maka pada saat yang tepat amanah itu harus disampaikan kepada yang berhak tanpa dikurangi maupun dilebihkan. Elit politik yang dipercayakan pemerintah pusat untuk menerima dan mengelola dana otonomi khusus harus menyampaikan atau menyalurkan dana tersebut untuk kepentingan masyarakat setempat. Apabila terjadi penyimpangan, hukum harus ditetapkan dengan seadil-adilnya tanpa memandang siapa yang melakukannya.

##### 5. Partisipasi penyusunan anggaran.

Partisipasi merupakan keterlibatan mental dan emosional orang-orang dalam kelompok yang mendorong mereka untuk memberikan kontribusi demi tercapainya tujuan kelompok, serta berbagi tanggung jawab dalam pencapaian tujuan (Davis and Newstrom, 2004). Partisipasi dapat digunakan dalam berbagai kondisi, salah satunya pada proses penyusunan anggaran. Partisipasi anggaran adalah proses dimana manajemen tingkat bawah diberi kesempatan berkontribusi dalam proses penyusunan anggaran (Brownell, 1982).

Bentuk partisipasi anggaran pada pemerintahan terlihat dari dilibatkannya pegawai pemerintah daerah dalam menyusun anggaran saat pembahasan RAPBD (Rancangan Anggaran Pendapatan dan

Belanja Daerah). Hayuwati (2018) berpendapat, melibatkan individu dalam penyusunan anggaran akan membuat individu tersebut lebih memahami target yang akan dicapai serta cara pencapaiannya. Ketika kontribusi dari seorang karyawan dipertimbangkan, maka akan meningkatkan rasa tanggung jawab dalam diri pribadi dalam pencapaian anggaran. Rasa tanggung jawab ini akan menjadikan individu tersebut mengelola anggaran dengan sebaik mungkin, sehingga kinerja akan meningkat.

Enam indikator yang perlu diperhatikan dari partisipasi anggaran (Milani, 1975) yaitu :

- a. Keterlibatan pengurus dalam penyusunan anggaran.
- b. Alasan-alasan pihak manajer merevisi anggaran pada saat sedang diproses.
- c. Keinginan memberi pendapat kepada manajer mengenai penyusunan anggaran tanpa diminta.
- d. Pengaruh pegawai dalam anggaran akhir.
- e. Seberapa pentingnya kontribusi yang diberikan terhadap anggaran.
- f. Seringnya atasan meminta usulan atau pendapat saat menyusun anggaran.

## 6. Aksesibilitas laporan keuangan.

Keterbukaan informasi dapat membangun transparansi dan pertanggungjawaban. Prinsip transparansi menjamin akses atau kebebasan memperoleh informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan. Informasi yang dimaksud berupa kebijakan proses pembuatan, pelaksanaan pemerintahan, serta hasil-hasil yang dicapai (Krina, 2003: 13). Penyediaan fasilitas berupa kemudahan akses laporan keuangan pemerintah merupakan salah satu upaya yang dapat dilakukan pemerintah daerah untuk meningkatkan aksesibilitas.

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (2001), aksesibilitas merupakan hal yang dapat dijadikan akses atau hal yang dapat dikaitkan. Aksesibilitas laporan keuangan merupakan akses yang diberikan kepada pihak-pihak yang memiliki kepentingan untuk memperoleh informasi mengenai laporan keuangan secara mudah.

Aksesibilitas laporan keuangan diwujudkan dengan disediakannya sistem informasi keuangan daerah oleh pemerintah untuk publik yang memfasilitasi proses pengolahan, penyajian dan publikasian laporan pengelolaan keuangan daerah (Shende, 2004 dalam Hayuwati) Selain itu, kemampuan akses juga diberikan oleh berbagai media, baik cetak maupun elektronik.

## 7. Pengendalian internal.

Peraturan pemerintah No. 60 tahun 2008 pasal 1 ayat 1 mendefinisikan sistem pengendalian internal sebagai:

proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pemimpin 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.

Menteri/pimpinan lembaga, gubernur dan bupati/walikota wajib melaksanakan pengendalian atas penyelenggaraan pemerintah agar pengelolaan keuangan negara secara efektif, efisien, dan akuntabel dapat tercapai (PP No 60 tahun 2008, pasal 2 ayat 1). Para pemimpin harus dapat mengatasi risiko dan menetapkan kebijakan untuk menangani risiko tersebut.

Dalam melaksanakan pengendalian internal, terdapat unsur yang digunakan sebagai pedoman dan tolak ukur efektivitas sistem pengendalian intern. Unsur tersebut meliputi (PP No 60 tahun 2008, pasal 3 ayat 1):

### a. Lingkungan pengendalian.

Pengendalian internal dan manajemen yang sehat, lahir dari lingkungan pengendalian yang baik. Organisasi yang berada dilingkungan yang baik akan menimbulkan dorongan berperilaku baik. Oleh sebab itu pimpinan instansi pemerintah dan seluruh pegawai didalamnya, perlu menjaga dan menciptakan lingkungan yang nyaman.

b. Penilaian risiko.

Pengendalian internal harus dapat mengidentifikasi dan menilai segala risiko yang mungkin akan menghampiri unit organisasi, baik yang berasal dari dalam maupun dari luar organisasi.

c. Kegiatan pengendalian.

Kegiatan pengendalian digunakan untuk memastikan terlaksananya arahan dari pimpinan instansi pemerintahan. Kegiatan pengendalian harus dilaksanakan secara efektif dan efisien.

d. Informasi dan komunikasi.

Informasi disajikan dalam bentuk dan sarana tertentu untuk kemudian diserahkan kepada pimpinan instansi pemerintahan atau pihak lain yang telah ditentukan. Informasi harus diserahkan tepat waktu agar pemimpin instansi pemerintahan dapat melaksanakan pengendalian dan tanggungjawabnya

e. Pemantauan.

Pemantauan menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu serta memastikan bahwa rekomendasi hasil audit/reviu lainnya dapat segera ditindak lanjuti.

8. Pertanggungjawaban otonomi khusus.

Menurut Ilmu Akuntansi, pertanggungjawaban dapat disebut juga dengan akuntabilitas. Akuntabilitas adalah bentuk tanggung jawab pemegang amanah kepada pemberi amanah atas keberhasilan maupun



kegagalan dalam melaksanakan misi untuk mencapai hasil yang telah ditetapkan, melalui media pertanggungjawaban dan dikerjakan secara berkala (Mardiasmo, 2009)

Menurut Mardiasmo (2009), pengelolaan organisasi sektor publik mendasarkan pada tiga elemen utama. Elemen tersebut adalah ekonomis, efisiensi dan efektivitas. Ekonomis berhubungan dengan penggunaan kualitas serta kuantitas tertentu dengan harga termurah. Pencapaian ekonomis dapat diraih dengan meminimalisir biaya atau menghindari pemborosan. Efisiensi berkaitan dengan pencapaian output maksimum dengan input seminim mungkin. Efektif berkaitan dengan sejauh mana target dapat dicapai dari target yang telah ditetapkan.

Pertanggungjawaban tidak berupa tanggungjawab semata, melainkan terkait pemberian penjelasan melalui pertanggungjawaban, penyajian, dan pengungkapan kepada pihak pemilik dana mengenai segala aktivitas yang dilakukan dalam mengelola dana tersebut (Mardiasmo, 2009).

## **B. Penelitian Terdahulu dan Penurunan Hipotesis**

### **1. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Unit**

Partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah keterlibatan pihak eksekutif, legislatif serta masyarakat secara bersama menyusun anggaran. Unit SKPD menyampaikan usulan mengenai anggaran kepada kepala bagian untuk kemudian disampaikan kepada kepala daerah. Selanjutnya,

kepala daerah bersama DPRD menyusun anggaran sesuai dengan peraturan dan ketentuan yang berlaku.

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Ulupui (2005), menguji mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja dinas yang ada di Kabupaten Bandung. Dari penelitian tersebut disimpulkan bahwa partisipasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja. Yanida, dkk (2013) melakukan penelitian dan menemukan hasil bahwa partisipasi pegawai dalam proses penyusunan anggaran di SKPD Palangkaraya dapat meningkatkan kinerja pegawai. Pemberian kesempatan kepada pegawai dalam menentukan target anggaran, akan meningkatkan komitmen serta tanggungjawab pada diri pegawai tersebut sehingga kinerja juga akan meningkat. Nurhalimah (2013) juga pernah meneliti mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparatur perangkat daerah dan memperoleh hasil bahwa aparatur daerah di Pemerintah Aceh telah ikut berpartisipasi serta berpengaruh terhadap kinerja. Partisipasi anggaran dinilai sebagai pendekatan aparat pemerintah daerah, sebab dengan adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran diharapkan aparat pemerintah daerah dapat meningkatkan kinerjanya sehingga target yang telah ditetapkan dapat tercapai.

Sementara itu, penelitian yang dilakukan oleh Poerwati (2001) menemukan hasil yang berbeda, partisipasi anggaran tidak berpengaruh secara langsung terhadap terhadap kinerja manajerial. Kemungkinan ada

variabel lain yang perlu dipertimbangkan dalam hubungan partisipasi anggaran terhadap kinerja.

Pelibatan dalam penyusunan anggaran membuat pihak-pihak tersebut paham akan target yang ingin dicapai bersama. Selain itu, rasa tanggungjawab yang ada pada pihak tersebut akan meningkat saat merasa pendapat mereka dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan. Rasa tanggungjawab yang tinggi untuk mencapai tujuan, akan membuat para pihak yang dilibatkan dalam penyusunan anggaran meningkatkan kualitas kinerja mereka.

H<sub>1</sub>: Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja unit

## **2. Pengaruh Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Kinerja Unit**

Pemerintah selaku penerima amanah berupa pengelolaan dana publik, selain bertanggung jawab mengelola dana juga memiliki kewajiban untuk menyajikan laporan keuangan mengenai pengelolaan dana tersebut. Penyajian laporan keuangan kepada publik dilakukan dengan mengembangkan sistem informasi keuangan daerah. Bukan sekedar menyajikan laporan keuangan, pemerintah perlu memberikan kemudahan kepada masyarakat untuk mengakses laporan tersebut. Tanpa adanya kemudahan mengakses, laporan keuangan tersebut tidak akan berguna.

Hariyati (2013) melakukan penelitian pada 42 karyawan di Regional Investment Agency Kota Samarinda dan menemukan hasil

bahwa transparansi berpengaruh terhadap kinerja. Penelitian serupa juga pernah dilakukan oleh Setiyanningrum (2017) yang memperoleh hasil bahwa transparansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja berbasis *Value for Money*. Transparansi menjadikan masyarakat lebih kritis terhadap kejadian-kejadian yang ada, sehingga transparansi dapat dijadikan alat pengendalian terhadap kinerja pemerintah.

Belum ditemukan penelitian terdahulu mengenai hubungan antara aksesibilitas laporan keuangan dengan kinerja. Namun penelitian terdahulu mengenai hubungan antara transparansi terhadap kinerja dapat dijadikan acuan. Hal tersebut karena aksesibilitas merupakan langkah awal dan utama dalam transparansi. Tanpa adanya aksesibilitas maka transparansi tidak dapat terwujud. Aksesibilitas dapat dikatakan merupakan langkah awal tercapainya transparansi.

Kemudahan mengakses laporan keuangan oleh publik menyebabkan semakin mudah juga publik mengetahui bagaimana kinerja pemerintah. Kinerja yang buruk akan lebih mudah juga terdeteksi. Hal tersebut menjadikan publik sebagai pengawas kinerja pemerintah. Oleh sebab kinerja dapat dinilai dan diawasi oleh publik, maka pemerintah tentu akan meningkatkan kinerjanya.

H<sub>2</sub> : Aksesibilitas laporan keuangan berpengaruh positif terhadap kinerja unit

### **3. Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Kinerja Unit**

Pengendalian internal merupakan sistem yang secara terus menerus atau otomatis antara pimpinan dan pegawai. Pemimpin memberikan keyakinan kepada pegawai akan tercapainya tujuan organisasi. Pengendalian internal memastikan segala aktifitas atau kegiatan yang terlaksana sesuai dengan apa yang direncanakan.

Penelitian terdahulu yang menguji mengenai hubungan antara pengendalian dan kinerja dilakukan oleh Nasir (2011) memperoleh hasil bahwa pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja instansi pemerintah. Selain itu, agar pengendalian dapat berjalan efektif maka perlu adanya komitmen diantara pihak terkait. Komitmen tersebut dimaksudkan agar tujuan organisasi dapat dicapai dengan baik. Selain itu Herman (2013) melakukan penelitian dan memperoleh hasil bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan negatif terhadap kecurangan. Semakin baik sistem pengendalian internal maka kecurangan yang ada dilingkungan pemerintahan akan semakin rendah. Rendahnya kecurangan pada suatu pemerintahan menunjukkan bahwa kinerja pemerintah tersebut bagus.

Pengendalian merupakan proses yang dilakukan oleh manajemen tingkat atas untuk memotivasi dan memastikan para pegawai melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya dalam pencapaian tujuan organisasi. Pengendalian intern juga dapat mendeteksi secara dini kecurangan yang ada dilingkungan organisasi. Pengendalian yang baik

tentu akan membantu pencapaian tujuan yang telah ditetapkan dan mencegah kecurangan yang mungkin terjadi.

H<sub>3</sub> : Pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kinerja unit

#### **4. Pengaruh Pertanggungjelasn Otonomi Khusus terhadap Kinerja Unit**

Pertanggungjelasn otonomi khusus adalah bentuk tanggungjawab pemerintah selaku penerima amanah berupa dana otonomi khusus menggunakan laporan keuangan sebagai media pertanggungjawaban. Pertanggungjelasn memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan mengenai segala aktivitas dari penerima amanah dalam mengelola dana yang telah dititipkan oleh pemberi amanah. Pertanggungjelasn merupakan hak yang dapat diminta oleh pemberi amanah kepada penerima amanah (Mardiasmo, 2009).

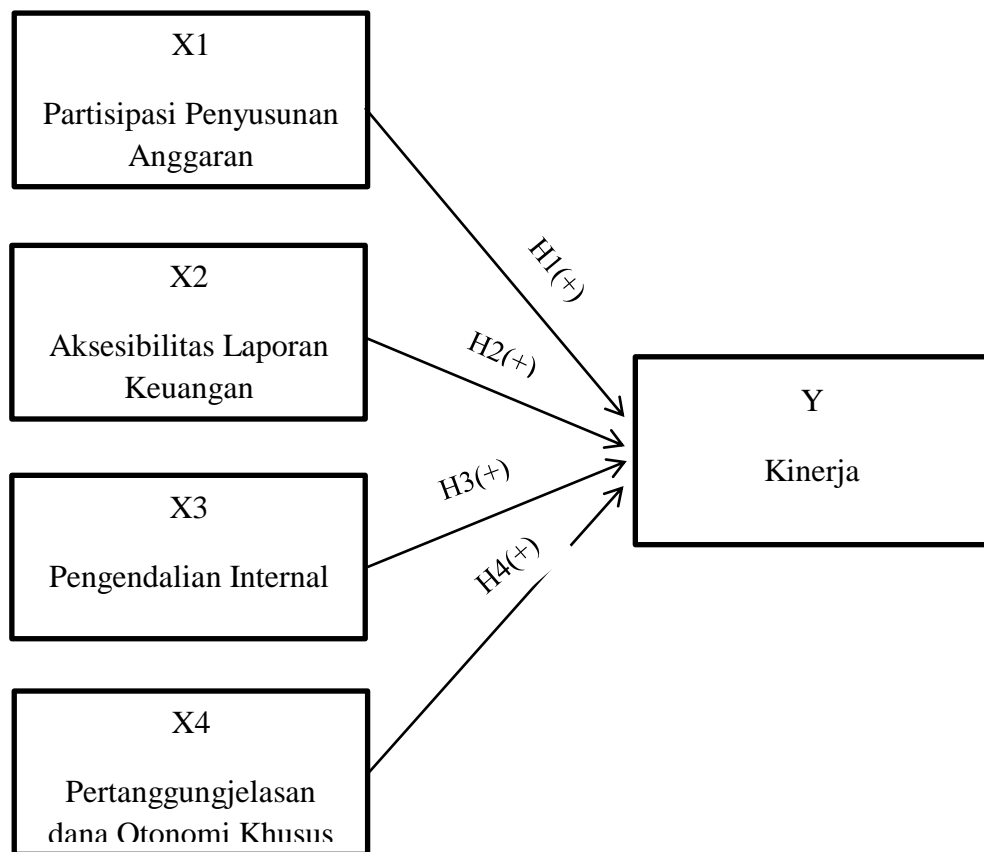
Penelitian serupa pernah dilakukan oleh Hariyati (2017) memperoleh hasil bahwa akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kinerja badan penanaman modal daerah. Selain itu Putra (2013) melakukan penelitian dan memperoleh hasil bahwa akuntabilitas publik berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Kinerja pemerintah daerah dapat dilihat dalam laporan kinerja. Pada laporan tersebut akan terlihat sejauhmana pemerintah daerah menjalankan kegiatan berdasarkan apa yang telah direncanakan. Peningkatan kinerja memerlukan akuntabilitas publik.

Dengan adanya akuntabilitas publik maka kinerja pemerintah daerah dapat dinilai.

Laporan keuangan memungkinkan publik mengetahui keberhasilan maupun kegagalan pemerintah dalam mengelola dana otonomi khusus. Publik dapat melihat apakah dana otonomi khusus telah digunakan sebaik mungkin dalam upaya menyejahterakan masyarakat. Secara tidak langsung pertanggungjawaban memperbaiki kinerja. Pemerintah tentu tidak mau terlihat gagal. Oleh karena itu, pemerintah akan meningkatkan kinerja dalam mengelola dana otonomi khusus.

H<sub>4</sub> : Pertanggungjawaban otonomi khusus berpengaruh positif terhadap kinerja unit

### C. Model Penelitian



**Gambar 2. 1.**  
**Moel Penelitian**