

**BAB II**  
**KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN**  
**HIPOTESIS**

**2.1 Kajian Pustaka**

**2.1.1 Sistem Pengendalian Intern**

**2.1.1.1 Pengertian Sistem Pengendalian Intern**

Menurut Faiz Zamzami dkk (2018:204) mengemukakan bahwa sistem pengendalian intern ialah:

“Sistem Pengendalian Intern Pemerintah adalah SPI yang diterapkan pada instansi pemerintah berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008”.

Sedangkan menurut Bambang Pamungkas (2013:133) mendefinisikan Sistem Pengendalian Intern adalah:

“Sistem Pengendalian Intern merupakan suatu proses yang dilakukan oleh suatu entitas, manajemen, atau setiap orang, dengan maksud untuk menyediakan keyakinan yang memadai terhadap pencapaian tujuan organisasi dengan kategori terselenggaranya kegiatan/operasi yang efisien dan efektif, dapat diandalkannya laporan keuangan dan terakhir terselenggaranya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan”.

Berdasarkan kedua pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Intern merupakan suatu proses yang dilakukan oleh seluruh pegawai yang ada dalam instansi pemerintah yang bertujuan untuk terselenggaranya kegiatan atau operasi yang efektif dan efisien, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap hukum dan perundang-undangan.

### 2.1.1.2 Indikator Sistem Pengendalian Internal

Menurut Faiz Zamzami dkk (2018:32) unsur Sistem Pengendalian Intern dalam Peraturan Pemerintah adalah sebagai berikut:

#### 1) Lingkungan Pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan kerjanya, diantaranya melalui:

- a. Komitmen terhadap Kompetensi, dapat dilaksanakan dengan cara:
  - (1)Menyusun standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam instansi pemerintah.
  - (2)Menyelenggarakan pelatihan dan pembimbingan untuk membantu pegawai mempertahankan dan meningkatkan kompetensi pekerjaannya.
  - (3)Memilih pimpinan instansi pemerintah yang memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan instansi pemerintah.
- b. Pembentukan Struktur Organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, dilakukan dengan cara:
  - (1)Menyesuaikan dengan ukuran dan sifat kegiatan instansi pemerintah.
  - (2)Memberikan kejelasan wewenang, tanggung jawab, hubungan dan jenjang pelaporan intern dalam instansi pemerintah.
  - (3)Melaksanakan evaluasi dan penyesuaian periodik terhadap struktur organisasi sehubungan dengan perubahan lingkungan strategis.
- c. Pendelegasian Wewenang dan Tanggung Jawab yang tepat, dilaksanakan dengan memperhatikan hal-hal sebagai berikut:
  - (1)Wewenang diberikan kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya dalam rangka pencapaian tujuan instansi pemerintah.
  - (2)Pegawai yang diberi wewenang memahami bahwa wewenang dan tanggung jawab yang diberikan terkait dengan pihak lain dalam instansi pemerintah yang bersangkutan.
  - (3)Pegawai yang diberi wewenang memahami bahwa pelaksanaan wewenang dan tanggung jawab terkait dengan penerapan SPIP.

#### 2) Penilaian Risiko

Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan penilaian risiko. Penilaian risiko terdiri atas:

- a. Identifikasi Risiko, dalam rangka penilaian resiko maka harus menetapkan:
  - (1)Tujuan instansi pemerintah, memuat pernyataan dan arahan yang spesifik, terukur, dapat dicapai, realistis, dan terikat waktu.
  - (2)Tujuan pada tingkatan kegiatan dengan berpedoman pada peraturan Perundang-undangan.
- b. Analisis Risiko, dapat dilaksanakan dengan:
  - (1)Menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif.

(2) Menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal.

(3) Menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko.

### 3) Kegiatan Pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan. Kegiatan pengendalian diantaranya terdiri dari:

a. Pembinaan sumber daya manusia, dapat dilakukan dengan cara:

(1) Mengkomunikasikan visi, misi, tujuan, nilai dan strategi instansi pemerintah.

(2) Membuat strategi perencanaan dan pembinaan sumber daya manusia yang mendukung pencapaian visi dan misi.

(3) Membuat uraian jabatan, prosedur rekrutmen, program pendidikan dan pelatihan pegawai, sistem kompensasi, ketentuan disiplin pegawai, sistem penilaian kinerja, serta rencana pengembangan karir.

b. Pengendalian otorisasi, meliputi:

(1) Pengendalian terhadap dokumen sumber

(2) Pengesahan (verifikasi) atas dokumen sumber transaksi

(3) Pembatasan akses ke terminal entri data

(4) Penggunaan *file* induk dan laporan keuangan khusus untuk memastikan bahwa seluruh data yang diproses telah diotorisasi.

c. Pemisahan fungsi, pimpinan instansi pemerintah harus menjamin bahwa seluruh aspek utama transaksi atau kejadian tidak dikendalikan oleh 1 (satu) orang.

### 4) Informasi dan Komunikasi

Pimpinan instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif, untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan instansi pemerintah harus sekurang-kurangnya:

a. Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi.

b. Mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus-menerus.

### 5) Pemantauan

Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan pemantauan Sistem Pengendalian Intern. Pemantauan Sistem Pengendalian Intern dilaksanakan melalui:

a. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan:

(1) Pengelolaan rutin

(2) Supervisi

(3) Rekonsiliasi

b. Evaluasi terpisah, diselenggarakan melalui:

(1) Penilaian sendiri

(2) *Riview*

(3) Pengujian efektivitas SPI

- c. Tindak lanjut rekomendasi hasil audit serta *review* lainnya, sebagaimana dimaksud harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya yang ditetapkan.

## **2.1.2 Audit Kinerja**

### **2.1.2.1 Pengertian Audit Kinerja**

Menurut Faiz Zamzami dkk (2018:2) definisi dari audit kinerja adalah sebagai berikut:

“Audit Kinerja atau disebut audit operasional adalah audit atas pengelolaan laporan Keuangan Negara yang terdiri atas aspek ekonomi dan efisiensi serta aspek efektivitas. Audit ini bertujuan untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi pertimbangan DPR, DPD dan DPRD. Audit kinerja akan menghasilkan temuan audit dan rekomendasi”.

Sedangkan menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 Tentang Standar Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, menyatakan bahwa audit kinerja sebagai berikut:

“Audit kinerja adalah audit atas pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang terdiri atas audit aspek ekonomi, efisiensi dan audit aspek efektivitas”.

Berdasarkan kedua pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa audit kinerja merupakan jenis audit yang fokus terhadap pengelolaan Laporan Keuangan Negara, pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah berdasarkan aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas.

### 2.1.2.2 Indikator Audit Kinerja

Menurut I Gusti A. Rai (2008:22) terdapat 3 aspek dalam audit kinerja, yaitu sebagai berikut:

- 1) Aspek ekonomi (*Spending Less*)  
Konsep ekonomi dalam audit kinerja ialah dilihat dari pengeluaran yang dilakukan dengan memerhatikan prosedur pelaksanaan dan pertanggungjawaban pengeluaran tersebut melalui review atas aspek ekonomi. Analisis aspek ekonomi umumnya dihubungkan dengan penilaian atas penggunaan dana ditinjau dari kesesuaiannya terhadap ketentuan yang telah ditetapkan.
- 2) Aspek Efisien (*Spending Well*)  
Secara sederhana aspek ini merupakan perbandingan antara *output* dan *input*. Dalam mengukur efisiensi memerlukan suatu standar, salah satunya standar pemanfaatan utilitas, yaitu efisiensi karyawan, peralatan, fasilitas dan lainnya ditunjukkan sebagai persentase antara kapasitas yang tersedia dibandingkan dengan penggunaan kapasitas sesungguhnya (aktual).
- 3) Aspek Efektivitas (*Spending Wisely*)  
Pengertian efektivitas mengacu pada hubungan antara *output* dengan tujuan yang ditetapkan. Suatu organisasi, program, atau kegiatan dikatakan efektif apabila *output* yang dihasilkan dapat memenuhi tujuan yang ditetapkan.

### 2.1.3 Akuntabilitas Pemerintah

#### 2.1.3.1 Pengertian Akuntabilitas Pemerintah

Menurut Bambang Pamungkas (2013:76) menyatakan bahwa akuntabilitas pemerintah yaitu:

“Akuntabilitas pemerintah merupakan perwujudan akuntabilitas publik, dimana pemerintah melakukan pertanggungjawaban atas anggaran yang dilaksanakannya”.

Menurut Amir Imbaruddin (2019:104) menyatakan bahwa akuntabilitas publik adalah sebagai berikut:

“Akuntabilitas publik maupun akuntabilitas pemerintah adalah pendekatan, mekanisme, dan praktik-praktik yang digunakan oleh pemangku kepentingan (*stakeholders*) untuk menjamin bahwa kinerja pelayanan publik yang diberikan oleh pegawai atau lembaga pemerintahan sesuai dengan harapan masyarakat”.

Sedangkan menurut Penny Kusumaastuti (2014:02) pengertian akuntabilitas publik adalah:

“Akuntabilitas publik adalah bentuk kewajiban penyedia penyelenggaraan kegiatan publik untuk dapat menjelaskan dan menjawab segala hal menyangkut langkah dari seluruh keputusan dan proses yang dilakukan serta pertanggungjawaban terhadap hasil kinerjanya”.

Berdasarkan ketiga uraian pengertian diatas dapat disimpulkan akuntabilitas pemerintah merupakan bentuk pertanggung jawaban pemerintah terhadap masyarakat terkait hasil kinerja dan anggaran yang dilaksanakannya.

### **2.1.3.2 Indikator Akuntabilitas Pemerintah**

Menurut Ihyaul Ulum (2010:41) akuntabilitas publik dibagi menjadi dua jenis, yaitu:

#### **1) Akuntabilitas Keuangan**

Sasaran pertanggungjawaban akuntabilitas keuangan ialah laporan keuangan yang disajikan. Akuntabilitas keuangan harus memiliki komponen sebagai berikut:

- a. Integritas keuangan, yaitu prinsip yang tidak memihak dan jujur, dapat menampilkan laporan keuangan sesuai dengan kondisi instansi yang sebenarnya dan laporan keuangan harus bisa disajikan secara terbuka dan digambarkan secara jujur.
- b. Pengungkapan, diwajibkan agar laporan keuangan yang disusun dan disajikan menjadi gambaran keadaan ekonomi yang terjadi di pemerintahan.
- c. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan, akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah harus menunjukkan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang terkait.

#### **2) Akuntabilitas Kinerja**

Akuntabilitas kinerja menggambarkan adanya kemauan pemerintah dalam memperbaiki infrastuktur yang menciptakan pemerintahan agar lebih baik lagi. Tujuan akuntabilitas kinerja adalah mempertanggungjawabkan keberhasilan maupun kegagalan pelaksanaan organisasi dalam mencapai tujuan atas pemberian amanah kepada pejabat pemerintahan.

## **2.2 Kerangka Pemikiran**

### **2.2.1 Akuntabilitas Pemerintah Dipengaruhi oleh Sistem Pengendalian Intern**

Menurut Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertahan Nasional RI Nomor 38 Tahun 2018 Pasal 63 bahwa:

“Setiap pimpinan unit organisasi harus menerapkan sistem pengendalian intern pemerintah di lingkungan masing-masing untuk mewujudkan terlaksanakannya mekanisme akuntabilitas publik melalui penyusunan, pelaksanaan, dan pelaporan kinerja yang terintegritas”.

Hasil penelitian Arif Widyatama, Lola Novita dan Diarapati (2017) menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Internal memiliki hubungan positif terhadap Akuntabilitas dalam Pengelolaan ADD. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Dolly Ramon (2014) menyatakan bahwa sistem pengendalian intern memiliki hubungan positif terhadap akuntabilitas keuangan, ini berarti bahwa meningkatnya sistem pengendalian intern suatu satuan, maka akan meningkatkan akuntabilitas keuangan satuan tersebut. Lalu penelitian yang dilakukan pada Pemerintahan Nigeria oleh Sanusi Fasilat dan Mustapha Muhammed (2015) menunjukkan hubungan positif dari sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan pada daerah tersebut.

Dari keempat pernyataan diatas dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas pemerintah dapat dipengaruhi oleh sistem pengendalian intern. Sebab, jika sistem pengendalian internnya tinggi maka akuntabilitas pemerintah akan naik, dan sebaliknya apabila sistem pengendalian internnya rendah maka akuntabilitas pemerintah akan menurun.

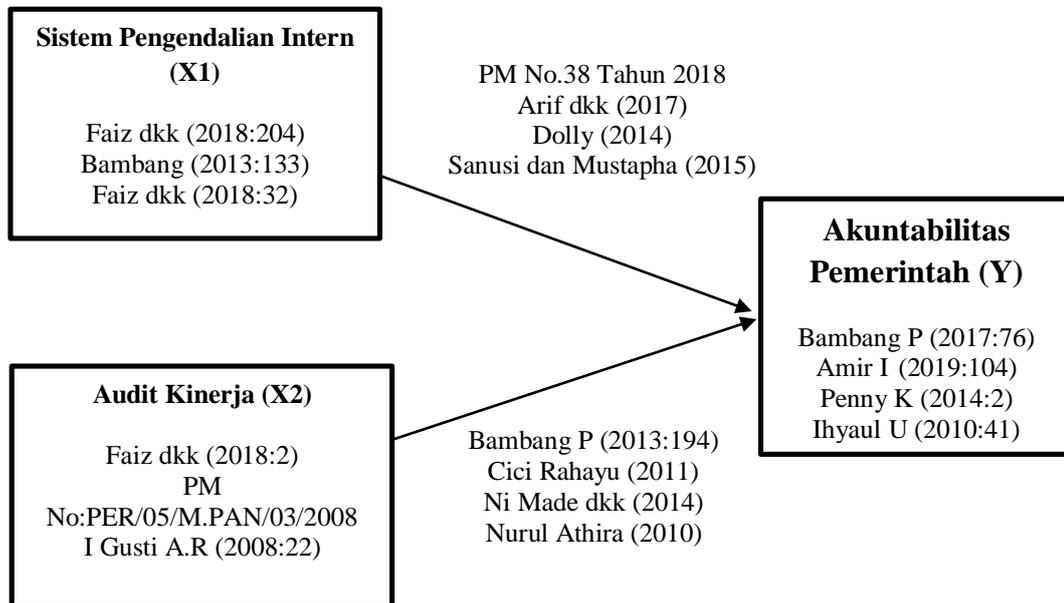
### 2.2.2 Akuntabilitas Pemerintah Dipengaruhi oleh Audit Kinerja

Menurut Bambang Pamungkas (2013:194) menyatakan:

“Audit kinerja merupakan alat yang penting atas pengelolaan program, organisasi ataupun unit kerja, karena itulah informasi kinerja penting sebagai sarana dalam mewujudkan akuntabilitas publik”.

Hasil Penelitian Cici Rahayu (2011) menyatakan bahwa terdapat hubungan yang kuat antara audit kinerja dengan akuntabilitas publik. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Ni Made Suratmi dkk (2014) menyatakan bahwa audit kinerja memiliki hubungan yang positif dan pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas publik. Sedangkan Nurul Athirah A.M (2010) meneliti mengenai *The Impact of Performance Audit: the New Zealand Experience* menunjukkan dua hasil penelitian, yaitu audit kinerja memiliki peran yang lebih besar untuk akuntabilitas kinerja dibandingkan dengan peningkatan kinerja dan audit kinerja memiliki peran lebih penting sebagai alat penjamin dalam akuntabilitas kepada publik.

Dari keempat pernyataan diatas dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas pemerintah dapat dipengaruhi oleh audit kinerja. Sebab, semakin tinggi audit kinerja maka akan meningkatkan akuntabilitas publik, dan sebaliknya apabila audit kinerjanya rendah maka tingkat akuntabilitas publiknya akan menurun.



**Gambar 2.1**  
**Paradigma Penelitian**

### 2.3 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2017:99) definisi hipotesis adalah sebagai berikut:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta – fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data”.

Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, maka penulis mengambil keputusan sementara (hipotesis) sebagai berikut:

- H1 : Akuntabilitas Pemerintah dipengaruhi oleh Sistem Pengendalian Intern
- H2 : Akuntabilitas Pemerintah dipengaruhi oleh Audit Kinerja