BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Pengendalian Intern

2.1.1.1 Pengertian Pengendalia Intern

Pengendalian intern diartikan secara berbeda oleh orang-orang yang berbeda. Pengertian yang berbeda ini seringkali menimbulkan kebingungan diantara para pelaku bisnis, pembuat hukum, pelaksanaan hukum dan pihak lainnya.

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) dalam Robert Tampubolon (2006:32) mendefinisikan pengendalian intern secara luas *"... is as a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provider reasonable assurance regarding the achiecement of objectives in the following categories:*

- *Effectiveness and efficiency of operations*
- *Realibility of financial reporting, and*
- *Compliance with applicable laws and regulation."*

Ada juga pengertian pengendalian intern yang dikemukakan oleh para ahli, berikut pengertian tersebut:

a. Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2009:221):

   "Pengendalian intern adalah suatu proses, yang dipengaruhi oleh dewan komisari, manajemen, dan personel lainnya dalam suatu entitas, yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai guna mencapai tujuan-tujuan berikut ini:

   a. Keandalan pelaporan keuangan
   b. Menjaga kekayaan dan catatan organisasi
   c. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan.
   d. Efektivitas dan efesiensi operasi."

b. IAI yang dikutip Sukrisno Agoes (2004:79)

”Pengendalian intern suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinana memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini :

- Keandalan pelaporan keuangan
- Efektivitas dan efesiensi operasi
- Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku”

Maka dari pengertian di atas dapat dikatakan bahwa pengendalian intern adalah suatu proses yang dilakukan oleh direksi suatu entitas yang bertujuan untuk mendapatkan keandalan suatu laporan keuangan, efektivitas dan efisien dalam operasi organisasi, serta kepatuhan terhadap kepatuhan yang berlaku.

2.1.1.2 Tujuan Pengendalian Intern

Ada beberapa tujuan menurut Robert Tampubolon (2006:33) yang dapat dikategorikan ke dalam proses pengendalian intern, berikut penjelasannya:

a. *Operation/performance objectives,* yaitu adanya aktivitas yang efesien dan efektif dalam hubungannya dengan misi dasar dan kegiatan usaha organisasi, termasuk standar kinerja dan pengamanan sumber daya. Secara lebih rinci tujuan ini berhubungan dengan :

- Efektivitas dan efesiensi dari kinerja sebuah perusahaan dalam menggunakan asset dan sumber daya lainnya,
- Melindungi perusahaan dari kerugian,
- Memastikan bahwa semua pegawai telah bekerja memenuhi sasaran dan tujuan dengan efesien dan disertai integritas yang tinggi, tanpa biaya yang tidak diinginkan atau berlebihan,dan

- Berbagai pihak (pegawai, vendor maupun pelanggan) menempatkan kepentingan mereka diblakang dan mendahulukan kepentingan perusahaan.

b. *Information/financial reporting objective*, yaitu adanya informasi mengenai keuangan dan informasi untuk manajemen yang bebas dan dapat dipercaya, lengkap dan tepat waktu, termasuk penyiapan laporan keuangan yang handal serta mencegah penggelapan informasi kepada publik. Secara lebih rinci tujuan ini berhubungan dengan:

- Penyediaan laporan yang tpat waktu, bebas dan dapat dipercaya (*reliable*), dan sesuai dengan kebutuhan pengambilan keputusan.
- Laporan tahunan, laporan keuangan lainnya, dan penjelasan keuangan mauoun laporan kepada pemilik saham, pengawasan dan regulator, dan pihak luar lainnya, yang kesemuanya harus bebas dan dapat dipercaya serta tepat waktu.
- *Compliance objective*, yaitu adanya kepatuhan kepada hukum dan peraturan yang berlaku. Tujuan ini untuk memastikan bahwa kegiatan usaha perusahaan patuh pada hukum, peraturan, rekomendasi dan regulator, kebijakan dan prosedur intern perusahaan. Tujuan ini juga melindungi hak dan reputasi perusahaan.

2.1.1.3 Jenis Pengendalian Intern

Berikut ini merupakan jenis-jenis pengendalian intern menurut Indra Bastian (2007:177):

1. Organisasi penyerahan wewenang dan tanggung jawab, termasuk jalur pelaporan untuk semua aspek operasi dan pengendaliannya, harus disebutkan secara rinci.
2. Pemisahan tugas salah satu fungsi utama pengendalian intern adalah pemisahan tugan dan tanggung jawab. Apabila kedua hal tersebut digabungkan, maka pencatatan dan pemprosesan transaksi yang transparan serta akuntabel akan dihasilkan. Artinya, pemisahan tugas dapat mengurangi resiko terjadinya menipulsi maupun kesalahan yang disengaja.
3. Fisik pengendalian ini berhubungan dengan pengawasan asset. Jika prosedur dan keamanan yang memadai harus dirancang untuk memberikan keyakinana bahwa akses baik, akses langsung, maupun tidak langsung terhadap asset terbatas pada personel yang berwenang.
4. Persetujuan dan otorisasi seluruh transaksi harus diotorisasi dan disetujui oleh orang yang berwenang.
5. Akuntansi pengecekan atas keakuratan pencatatan, perhitungan jumalah total, rekonsiliasi, pemakaian nomor rekening, jurnal, akuntasi untuk dokumen.
6. Personel harus ada prosedur yang menjamin bahwa personel mempunyai kemampuan yang sesuai dengan tanggung jawabnya.
7. Supervise setiap sistem pengendalian intern harus mencakup supervise atau pengawasan langsung oleh pengelola yang bertanggung jawab atas transaksi dan proses pencatatan sehari-hari.

8. Pengelolaan ini merupakan pengendalian yang dilakukan oleh pengelola di luar tugas rutinnya, termasuk pengendalian secara keseluruhan, fungsi pengendalian internal, dan prosedur review khusus.

2.1.1.4 Komponen Pengendalian Intern

Adapun komponen pengendalian inetrn yang dijelaskan oleh I Gusti Rai (2008:86) adalah sebagai berikut:

a. Lingkungan Pengendalian(*control environment*) adalah kondisi lingkungan organisasi yang menetapkan corak suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran akan pengendalian. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian internal, meliputi integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, partisipasi dewan komisaris atau komite audit, filosofi dan gaya operasi manajemen, struktur organisasi, pemberian wewenang dan tanggung jawab, serta kebijakan dan praktik sumber daya manusia.

b. Penaksiran risiko *(**risk assessment*) adalah proses yang meliputi identifikasi, analisis, dan pengelolaan risiko yang dihadapi oleh manajemen, yang dapat menghambat pencapaian tujuan organisasi. Dalam penentuan area kunci dengan menggunakan pendekatan faktor pemilihan, penaksiran risiko termasuk ke dalam aktivitas identifikasi risiko manajemen.

c. Aktivitas pengendalian (*control activities*) adalah kebijakan dan prosedur yang membantu menjamin bahwa arahan manajemen dilaksanakan. Aktivitas pengendalian dapat meliputi *review* kinerja, pengelolahan informasi, pengendalian fisik, serta pemisahan tugas.

d. **Informasi dan komunikasi** (*informasi and communication*) adalah pengidentifikasian, penangkapan, dan pertukaran informasi yang memungkinkan setiap orang dapat melaksanakan tanggung jawab mereka. Sistem informasi menghasilkan laporan atas hal-hal yang terkait dengan operasional, keuangan, kepatuhan terhadap peraturan.

e. **Pemantauan** (*monitoring*) adalah kondisi dimana seluruh sistem pengendalian organisasi harus dimonitor untuk menilai mutu dari sistem pengendalian tersebut. Kelemahan dalam sistem pengendalian harus dilaporkan kepada manajemen tingkat atas. Selain itu, harus dilakukan evaluasi yang independen atas sistem pengendalian internal. Frekuensi dan lingkup evaluasi bergantung pada penaksiran risiko serta efektivitas prosedur pengawasan.

2.1.1.5 Keterbatasan Pengendalian Intern

Dalam semua hal, tidak ada sistem pengendalian intern yang dapat menjamin administrasi yang efesien, kelengkapan, dan kekurangan pencatatan. Setiap sistem pengendalian memiliki keterbatasan seperti yang disebutkan oleh Indra Bastian (2007:179):

1. Pengendalian intern yang bergantung pada pemisahan tugas dapat dihindari dengan kolusi.
2. Otoritas dapat diabaikan oleh seseorang yang mempunyai kedudukan tertentu oleh pengelola.
3. Personel keliru dalam memahami perintah karena kelalaian, tidak perhatian, maupun kelelah.

2.1.2 Audit Kinerja

2.1.2.1 Pengertian Audit Kinerja

Secara etimologi, istilah audit kinerja terdiri atas dua kata, yaitu "audit" dan "kinerja". Audit menurut Arens adalah kegiatan pengumpulan dan evaluasi terhadap bukti-bukti yang dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara kondisi yang ditemukan dan kriteria yang ditetapkan.

Sedangkan menurut Stephen P.Robbin dalam I Gusti Rai (2008:40) kinerja merupakan hasil evaluasi terhadap pekerjaan yang telah dilakukan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan bersama. Dilain pihak Ahuya menjelaska:

"kinerja adalah cara perseorangan atau kelompok dari suatu organisasi menyelesaikan suatu pekerjaan atau tugas."

Definisi yang cukup komprehensif tentang audit kinerja berdasarkan oleh Malan, Fountain, Arrowsmith, dan Lockridge dalam I Gusti Rai (2008:41) adalah sebagai berikut:

> "Audit kinerja merupakan suatu proses sistematis dalam mendapatkan dan mengevaluasi bukti secara objektif dan kinerja suatu organisasi, program, fungsi, dan kegiatan. Evaluasi dilakukan berdasarkan aspek ekonomi dan operasi, efektivitas dalam mencapai hasil yang diinginkan, serta kepatuhan tehadap peraturan, hukum, dan kebijakan yang terkait. Tujuan evaluasi adalah untuk mengetahui tingkat keterkaitan antara kinerja dan kriteria yang ditetapkan serta mengomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Fungsi audit kinerja adalah memberikan review independen dari pihak ketiga atas kinerja manajemen dan menilai apakah kinerja organisasi dapat memenuhi harapan."

Selanjutnya pengertian audit kinerja yang dikemukakan oleh Indra Bastian (2007), adalah:

> "Pemeriksaan secara objektif dan sistematik terhadap berbagai jenis bukti agar dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan organisasi yang diaudit".

Damayanti dan Abdul Halim (2007) juga mengungkapkan pengertian dari audit kinerja;

> "Audit kinerja adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efesiensi operasi, efektivitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan, dan hukum yang berlaku, menentukan kesesuaian kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut".

Selain para ahli di atas Undang-Undang juga menyebutkan pengertian dari audit kinerja yaitu Undang-Undang No 15 tahun 2004 tentang pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara pasal 4 ayat 3 adalah:

Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keungan negara terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efesiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas.

Dari berbagai pengertian di atas istilahnya berbeda-beda namun dari istilah yeng berdeda dapat dikatakan bahwa audit kinerja adalah suatu proses yang sistematis untuk menilai kinerja entitas/suatu program/ organisasi yang meliputi ekonomi, efesiensi, dan efektivitas.

2.1.2.2 Karakteristik Audit Kinerja

Menurut I Gusti Agung (2008:44) karakteristik audit kinerja adalah sesuatu yang hanya dimiliki oleh audit kinerja, yang membedakan audit kinerja dengan jenis audit kinerja lainnya. Berikut ini adalah beberapa karakteristik dari audit kinerja, yaitu:

1. Audit kineja berusaha mencari jawaban atas dua pertanyaan dasar
    a. Apakah sesuatu yang benar telah dilakukan (*doing the things*) ?
    b. Apa sesuatu telah diakukan dengan cara yang benar (*doing the things right)?*
2. Proses audit kinerja dapat dihentikan apabila pengujian terinci dinilai tidak akan memberikan nilai tambahan yang signifikan bagi perbaikan manajemen atau kondisi internal lembaga audit dinilai tidak mampu untuk melaksanakan pengujian terinci.
3. Soemarjo Tjitrosindojo memberikan karakteristik audit kinerja sebagai berikut:
    a. Pemeriksaan operasioanal,
    b. Pemeriksaan haruslah wajar (*fair*), objektif, dan realistis,
    c. Pemeriksa (atau setidaknya tim pemeriksa secara kolektif) harus memepunyi pengetahuan keterampilan dari berbagai macam bidang, seperti ekonomi, hukum, moneter, statistic, computer, keisinyuran, dan sebagainya.
    d. Agar pemeriksaan dapt berhasil dengan baik, pemeriksa harus dapat berpikir dengan menggunakan sudut pandang pejabat pempinan organisasi yang diperiksanya, dan sudah barang tertentu, ian harus mendpat dukungan dari pimpinan tertinggi.

e. Pemeriksaan operasional harus dapat berfungsi sebagai suatu *"early warning system"* (sistem peringatan dini) agar pimpinan secara tepat pada waktunya.

2.1.2.3 Manfaat Audit Kinerja

Manfaat utama audit kinerja menurut Mahmudi (2007:189) adalah adalah untuk meningkatkan kinerja dan akuntabilitas publik. Berikut adalah yang termasuk manfaat audit kineja:

1. Meningkatkan pendapatan. Hal ini karena kebocoran, penggelapan, dan ketidak optimalan dalam sisi pendapatan bisa diketahui dan diperbaiki.
2. Mengurangi biaya atau belanja. Melalui audit kinerja, sumber penyebab kebocoran dan pemborosan organisasi bisa diidentifikasi sehingga melalui efesiensi organisasi dapat melakukan penghematan daya.
3. Memperbaiki efesiensi dan produktifitas. Hal ini juga berarti memperbaiki proses.
4. Memperbaiki proses kualitas pelayanan yang diberikan.
5. Meningkatkan kesadaran manajemen sektor publik terhadap perlunya transparansi dan akuntabilitas dalam penggunaan sumber daya publik.

2.1.2.4 Standar Umum Audit Kinerja

Standar umum audit kinerja menurut Indra Bastian (2007:200) ada 3 yaitu:

a. Standar Umum

1. Staf yang ditugasi untuk melaksanakan audit harus secra kolektif memiliki kecakapan professional yang memadai untuk tugas yang disyaratkan.

2. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan audit, organisasi atau lembaga audit dan auditor, baik pemerintah maupun akuntan publik, harus independen (secara organisasi maupun pribadi), bebas dari gangguan independensi (bersifat pribadi dan luar pribadinya), yang dapat mempengaruhi indenpendensinya, serta harus dapat mempertahankan sikap dan penampilan yang independen.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.
4. Setiap organisasi atau lembaga audit yang melaksanakan audit berdasarkan standar audit harus memiliki sisitem pengendalian internal yang memadai, sistem pengendalian mutu terseut harus di review oleh pihak lain yang kompeten. Laporan hasil pemeriksaan harus menyatakan bahwa audit telah dilakukan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum (PABU).

b. Standar Pekerja Lapangan Audit Kinerja

1. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.
2. Staf harus diawali (disupervisi) dengan baik.
3. Apabila huku, peraturan perundang-undangan, dan persyaratan kepatuhan lainnya merupakan hal merancang audit untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai kepatuhan tersebut. Dalam sistem audit kinerja, auditor harus waspada terhadap situasi atau transaksi yang mengindikasikan adanya perbuatan melangar/melawan hukum atau penyalahgunaan wewenang.

4. Auditor harus benar-benar memahami pengendalian manajemen yang relevan dengan audit. Jika pengendalian manajemen signifikan terhadap tujuan audit, maka auditor harus memperoleh bukti yang cukup untuk mendukung pertimbangannya mengenai pengendalian tersebut.

c. Standar Pelaporan Audit Kinerja

1. Auditor harus membuat laporan audit secara tertulis agar dapat mengomunikasikan hasil setiap audit.
2. Auditor harus dengan semestinya menerbitkan laporan kepada manajemen dan pihak lain yang berkepentingan.
3. Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup tujua, lingkup, metodologi, hasil audit, temuan, kesimpulan, dan rekomendasi.
4. Laporan harus lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas dan ringkas sepanjang hal ini dimungkinkan.
5. Laporan hasil pemeriksaan diserahkan oleh lembaga audit kepada:
    - Pejabat yang berwenang dalam yayasan yang diaudit;
    - Pejabat berwenang dalam yayasan yang meminta atau mengatur audit, termasuk yayasan luar yang memberikan dana, kecuali peraturan perundang-undangan melarangnya;
    - Pejabat lain yang bertanggung jawab atas pengawasan secara hukum atau pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut berdasarkan temuan dan rekomendasi audit;

- Pihak lain yang diberi wewenang oleh entitas yang diaudit untuk menerima laporan tersebut.

2.1.2.5 Tahapan-tahapan Audit Kinerja

Menurut Boyton dalam Gusnardi (2008) pelaksanaan audit kinerja/ audit operasional dapat dilakukan melalui beberapa tahap, yaitu:

1. Tahap *Select Audite,* merupakan suatu proses penyaringan yang menghasilkan suatu peringat dari *auditee*yang potensial. Dalam memilih auditte dimulai dengan studi atau survey pendahuluan dari *auditte*potensial dalam suatu entitas untuk mngidentifikasi aktivitas-aktivitas yang mempunyai potensial paling tinggi dalam arti memperbaiki efektifitas, efesiensi dan ekonomi.
2. Tahap *Plan Audit*, perencanaan audit hati-hati merupakan hal yang sangat penting agar tujuan audit operasional untuk menilai tingkat efesien dan efektivitas dapat tercapai. Berdasarkan perencanaan audit maka disusun program yang berisi tentang prosedur yang didesain untuk mencapai tujuan audit. Perencanaan menggambarkan aspek penting dari suatu pemeriksaan dan diharapkan sesuai dengan standar pekerjaan lapangan. Untuk tiap jenis pekerjaan, penetapan koordinasi antara manajemen dan staf internal audit perlu dituangkan dalam dokumen *planning memo.* Dokumen ini menjamin bahwa tujuan dan skedul pemeriksaan dapat dikomunikasikan dan dipahami oleh mereka yang terlibat dalam pemeriksaan. Dengan demikian auditor/manajemen bisa mempertimbangkan *scope* dan *procedur* yang menjadi prioritas pekerjaannya.

3. Tahap *Perform Audit*, dengan cara yang sama seperti untuk audit keuangan, auditor audit kinerja harus mengumpulkan bukti-bukti yang cukup kompeten agar dapat menjadi dasar yang layak guna menarik suatu simpulan mengenai objek yang sedang diuji.
4. Tahap *Report Finding*, laporan audit kinerja disampaikan kepada manajemen, dengan salinan kepada yang diaudit dan tidak secara khusus diperuntukan kepada pihak ketiga sehingga laporan audit kinerja kata-katanya tidak dibakukan. Keragaman audit kinerja memerlukan penyusunan laporan secara khusus untuk menyajikan ruang lingkup audit, temuan dan rekomendasi.
5. Tahap *Perform Follow-up*, tahap ini merupakan tindak lanjut dari rekomendasi atau temuan yang diusulkan kepeda manajemen. Tujuan tahap ini untuk mengetahui apakah perubahan yang direkomendasi telah dilakukan dan bila tidak ada penyebabnya.

Sebelum melakukan audit, auditor terlebih dahulu harus memperoleh informasi umum organisasi guna mendapatkan pemahaman yang memadai tentang lingkungan organisasi yang diauit, struktur organisasi, misi organisasi, proses kerja serta sistem informasi dan pelaporan. Pemahaman lingkungan masing-masing organisasi akan memberikan dasar untuk memperoleh penjelasan analisis yang lebih mendalam mengenai sistem pengendalian manajemen.

Berdasarkan hasil analisis terhadap kelemahan dan kekuatan sistem oengendalian dan pemahaman mengenai keleluasaan *(scope)*, validitas dan realibilitas informasi kinerja yang dihasilkan entitas atau organisasi, auditor kemudian

menetapkan criteria audit dan mengembangkan ukuran-ukuran kinerja yang tepat. Berpedoman kepada rencana yang telah dibuat, auditor kemudian melakukan pengauditan, pengembalikan hasil-hasil temuan audit, dan membandingkan antara kinerja yang dicapai dengan criteria yang tela ditetapkan sebelumnya. Hasil temuan kemudian dilaporkan kepada pihak-pihak yang membutuhkan yang disertai denga rekondasi yang diusulkan oleh auditor. Rekomendasi-rekomendasi yang diusulkan oleh auditor pada akhirnya akan ditindaklanjuti oleh pihak-pihak yang berwenang.

2.1.2.6 Indikator Audit Kinerja

Abdul Halim dan Theresia Damayanti (2007) menyatakan bahwa audit kinerja merupakan suatu proses yang sistematik untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif agar dapat:

1. Melakukan penilaian secara independen, tidak tergantung pada sesuatu lain/tidak bias dalam bersikap. Auditor yang independen akan memungkinkan yang bersangkutan bersikap onjektif.
2. Ekonomi, berkaitan dengan perolehan sumber daya yang akan digunakan dalam proses dengan biaya, waktu, tempat, kualitas, dan kualitas yang benar. Ekonomi berarti meminimalkan biaya perolehan input untuk digunakan dalam proses, dengan tetap menjaga kualitas sejalan dengan prinsip dan praktik administrasi yang sehat dan kebijakan manajemen.
3. Efesiensi, merupakan hubungan yang optimal antara *input* dan *output*. Suatu entitas dikatakan efesien apabila mampu menghasilkan *output* maksimal

dengan jumlah *input* tertentu atau mampu menghasilkan *output* tertentu dengan memanfaatkan *input* minimal.

4. Efektivitas, pada dasarnya adalah pencapaian tujuan. Efektivitas berkaitan dengan hubungan antara *output* dengan tujuan atau sasaran yang akan dicapai (*outcome*). Efektif berarti *output* yang dihasilkan telah memenuhi tujuan yang telah ditetapkan.
5. Kepatuhan kepada kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku
6. Menentukan antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang ditetapkan sebelumnya.
7. Mengomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan.

2.1.3 Akuntabilitas Publik

2.1.3.1 Pengertian Akuntabilitas Publik

Miriam Budiardjo dalam Loina Lalolo Krina (2003) akuntabilitas diartikan sebagai pertanggungjawaban pihak yang diberi mandat untuk memerintah kepada mereka yang memberikan mandat itu.

Menurut Mardiasmo (2006) Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent)* untuk memberikan pertanggungjawaban menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak member amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

2.1.3.2 Macam-Macam Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik terdiri dari atas dua macam yang diungkapkan Muindro (2008:20), yaitu :

1. Akuntabilitas vertikal (*vertical accountability*), adalah pertanggujawban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, kemudian pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, pemerintah pusat ke MPR.
2. Akuntabilitas horizontal (*Horizontal accountability*), adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

2.1.3.3 Indikator Akuntabilitas

Menurut Ellwood dalam Muindro (2008:22) akuntabilitas publik yang dilakukan organisasi sektor publik terdiri atas empat dimensi, yaitu:

1. Akuntabilitas kejujuran dan hukum (*Accountability for probity and legality*). Akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyakahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang ditetapkan.
2. Akuntabilitas Proses (*Process accountability*). Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi. Dimanifestasikan melalui pemberian pelayanan public yang cepat, responsive, dan murah biaya. Pengawasan dan pemeriksaan dapat

dilakukan terhadap akuntabilitas proses, untuk dapat menghindari kolusi, korupsi, dan nepotisme.

3. Akuntabilitas Program (*Accountability Program*). Untuk mempertimbangkan apakah tujuan yang ditetapkan dapat tercapai, dan apakah ada alternatif program lain yang memberikan hasil maksimal dengan biaya minimal.
4. Akuntabilitas Kebijakan (*Policy accountability*). Terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah atas kebijakan yang diambil terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

2.1.3.4 Dimensi Akuntabilitas

Menurut Ellwood dalam Muindro (2008:22) akuntabilitas publik yang dilakukan organisasi sektor publik terdiri atas empat dimensi, yaitu:

1. Akuntabilitas kejujuran dan hukum (*Accountability for probity and legality*). Akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyakahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum terkait dengan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang ditetapkan.
2. Akuntabilitas Proses (*Process accountability*). Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi. Dimanifestasikan melalui pemberian pelayanan public yang cepat, responsive, dan murah biaya. Pengawasan dan pemeriksaan dapat dilakukan terhadap akuntabilitas proses, untuk dapat menghindari kolusi, korupsi, dan nepotisme.

3. Akuntabilitas Program (*Accountability Program*). Untuk mempertimbangkan apakah tujuan yang ditetapkan dapat tercapai, dan apakah ada alternatif program lain yang memberikan hasil maksimal dengan biaya minimal.
4. Akuntabilitas Kebijakan (*Policy accountability*). Terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah atas kebijakan yang diambil terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

2.1.3.5 Tahap Akuntabilitas Publik

Tahapan akuntabilitas menurut Mulgan dalam Theresia Damayanti (2007) yaitu mempunyai empat tahapan, berikut tahapan tersebut:

1. Pelaporan. Pelaporan merupakan kewajiban yang dilaksanakan oleh steward atau pemerintah untuk mempertanggungjawabkan atau melaporkan hasil kinerjanya dalam mengelola sumber daya atau dana publik.
2. Pencarian informasi atau investigasi. Pencarian informasi atau investigasi merupakan kewenangan dari *owner* (pemilik sumber daya /dana) atau masyarakat untuk mengetahui bagaimana kinerja steward dalam mengelola sumber daya publik.
3. Penilaian atau verifikasi. Penilaian atau verifikasi merupakan kewenangan dari *owner* (pemilik sumber daya/dana) atau masyarakat untuk menilai kinerja steward dalam mengelola sumber daya publik.
4. Pengendalian dan pengarahan. Pengendalian dan pengarahan merupakan kewenangan dari *owner* (pemilik sumber daya/dana) atau masayrakat untuk mencapai kinerja steward daam mengelola sumber daya publik.

2.2 Penelitian Terdahulu

Table 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti dan Tahun	Judul	Hasil Penelitian	Perbedaan	Persamaan
1	Deddy Supardi dan Sherly Winiarti	Peran Audit Kinerja dalam menunjang Akuntabilitas Publik Pemerintah Kota Bandung	Audit kinerja mempunyai peran yang signifikan dan positif dalam menunjang akuntabilitas publik.		Membahas audit kinerja dan akuntabilitas publik
2	CUI-ITB	Keterkaitan akuntabilitas dan transparansi dalam pencapaian *good governance*	Pengawasan dapat tercipta jika transparansi terwujud sehingga semua stakeholder mempunyai informasi yang cukup akurat tentang kebijakan publik dan proses pembentukannya dengan harapan kebijakan publik yang muncul bias memberikan hasil yang optimal bagi seluruh stakeholder. Keberadaan transparansi dan akuntabilitas berkontribusi terhadap efesiensi, efektivitas, dan kemerataanmanajemen publik.		
3	Desmiyawati & Wulan Witaliza 2009	Pengaruh Komitmen Organisasi, pengendalian interin dan akuntabilitas publik terhadap kinerja organisasi	Hasil pengujian terhadap hipotesis 2 menunjukan bahwa pengendalian intern berpengaruh terhadap kinerja, dengan akuntabilitas publik sebagai variabel intervening.	Tidak membahas	Sama-sama mmembahas pengendalian intern dan akuntabilitas publik
4	Sri Fadilah 2011	Analisis penerapan *Good Governance* dilihat dari	Secara simultan implementasi pengendalian intern dan implikasi *total quality managent*	Tidak membahas tentang *total qualitymana*	Membahas pengendalian intern

		pengendalian internal dan *Quality management*	berpengaruh signifikan terhadap penerapan *good govermance*	*gement* dan *good governance*	
5	Theresia Woro Damayanti	Pencapaian akuntabilitas publik melalui pengelolaan yang baik (*good governance*)	Dengan meningkatnya akuntabilitas publik maka akan meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap sistem pemerintahan yang ada dan dapat dilakukan suatu kontrol jika terjadi penyimpangan	Tidak membahas *good governance*	Membahas akuntabilitas publik
6	Rapina Leo Christyanto	Sistem pengendalian intern dalam meningkatkan efektivitas dan efesiensi kegiatan operasional pada siklus persediaan dan perdagangan	Sistem pengendalian internal memiliki tingkat keeratan sebesar 0,933 terhadap efektivitas dan efesiensi kegiatan operasional pada siklus persediaan dan pergudangan, hal ini menandakan bahwa sistem pengendalian internal memiliki tingkat keeratan yang tinggi terhadap efektivitas dan efesiensi kegiatan operasional pada siklus persediaan dan pergudangan	Tidak membahas kegiatan operasional dan siklus persediaan pergudangan	Pengendalian inetern
7	Azwir Nazir dan Ranti Oktari	Pengaruh pemnfaatan teknologi informasi dan pengendalian intern terhadap kinerja intansi pemerintah	Nilai koefisien determinasi adalah 17,4% . hal ini menunjukan bahwa persentase sumbangan pengaruh pengendalian intern terhadap kinerja instansi pemerintah dan sisanya 82,6% dipengaruhi atau dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukan ke dalam penelitian ini.	Tidak membahas teknologi informasi dan kinerja instasnsi	Pengendalian intern
8	Anastasia Rasia Rahma	Pengaruh *Internal*	Terbukti terdapat hubungan *internal control* terhadap	Tidak membahas	Membahas *internal*

	Kresiadanti 2012	*Controldan Internal Auditor* terhadap Akuntabilitas di Universitas Brawijaya	akuntabilitas di lingkup fakultas diUniversitas Brawijaya. Hal iniberarti bahwa untuk menciptakan akuntabilitas di Universitas Brawijaya akan lebih efektif danakan lebih baik melalui sebuahproses yang menuju tata kelolauniversitas yang baik, untuk itudibutuhkan *internal control* yangberkesinambungan baik dari rektorat maupun di tiap fakultas.	*internal auditor*	*control* (pengendalian intern) dan akuntabilitas
9	Dalia Daujotait, Irena Macerinskien 2008	*Development of Performance Audit In Publik*	Tujuan dari audit kinerja adalah untuk mengevaluasi kinerja suatu entitas yang diaudit dan manajemen dalamdari segi ekonomi , efisiensi dan efektivitas dan memberikan rekomendasi tentang bagaimana untuk meningkatkan kinerja dari entitas kata .		

2.3 Kerangka Pemikiran

Akuntabilitas sektor publik akan terus berkembang seiring dengan meningkatnya tuntutan dilakukan transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik. Terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya *good governance,* yaitu pemeriksaan (audit), pengendalian, dan pengawasan.

Audit yang dilakukan pada sektor pemerintah tidak hanya terbatas pada ausit atas laporan keuangan dan audit dengan tujuan tertentu, namun perlu diperluas dengan melakukan audit terhadap kinerja pemerintah tersebut. Audit yang dilakukan

pada sektor publik merupakan perluasan dari audit keuangan dala hal tujuan dan prosedurnya. Audit kinerja memfokuskan pemeriksaan pada tingkat-tingkat dan kejadian-kejadian ekonomi yang menggambarkan kinerja entitas atau fungsi yang diaudit. Audit kinerja merupakan suatu proses yang sistematis untun memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efesiensi operasi, efektivitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku, menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut.

Audit kinerja bermanfaat untuk membantu pimpinana dalam melaksanakan tugas dan tangung jawab (akuntabilitas), serta memberikan informasi yang bermutu, tepat waktu untuk pengambilan keputusan, dalam rangka pencapaian tujuan efesiensi dan efektif operasi. Penekanan audit kinerja meliputi audit ekonomi, efesiensi, dan efektivitas.

Konsep ekonomi, efesiensi, dan efektivitas juga diterapkan dalam pengendalian intern. Pengendalian intern berdasarkan PP No.60 Tahun 2008 adalah proses yang ingral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efesiensi, keandalan laporan keuangan, pengamanan asset Negara, dan ketaatan terhadap peratutan perundang-undangan.

Berkaitan dengan akuntabilitas, kegiatan pengendalian mewajibkan adanya pertanggungjawaban terhadap pengelolaan sumber daya dan pencatatannya yang diakukan secara berkala. Dalam proses pencairan dana dokumen bukti (faktur, kwitansi, dan lain-lain) harus valid dan reliabel, dengan demikian celah untuk terjaadinya kebocoran dalam pengguanaan dana menjadi kecil.

2.3.1 Hubungan Pengendalian Intern dengan Akuntabilitas Publik

Halim (2004) menyatakan bahwa untuk mendukung akuntabilitas dibutuhkan adanya sistem pengendalian intern dan ekstern yang baik serta dapat dipertanggungjawabkan. Yang didukung oleh jurnal Anastasia (2012) menunjukan bahwa terdapat hubungan *internal control* (pengendalian intern) terhadap akuntabilitas di lingkup fakultas di Universitas Brawijaya.

Pengendalian intern merupakan sebuah cara untuk memperkokoh sebuah sistem dalam rangka terciptanya akuntabilitas di sebuah organisasi. Pengendalian intern diharuskan memberikan keyakinan bahwa tujuan dari sebuah organisasi dapat tercapai. Kelima komponen tersebut adalah lingkungan pengendalian, penilaian resiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta monitoring. Dalam pencapaian akuntabilitas dari sebuah organisasi dapat ditentukan dari sejauh mana pengendalian intern dapat memberikan keyakinan atas sebuah pelaksanaan.

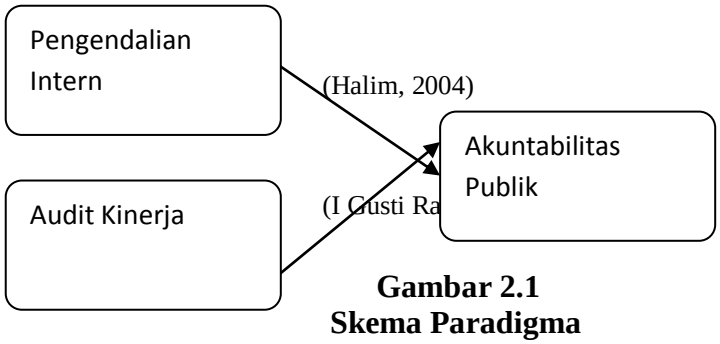
Hal ini memberikan keyakinan bahwa untuk menciptakan akuntabilitas harus pula didukung dengan adanya pengendalian intern. Pentingnya pengendalian internal memiliki pengaruh untuk menciptakan akuntabilitas.

2.3.2 Hubungan Audit Kinerja dengan Akuntabilitas Publik

Menurut I Gusti Rai (2008:31) audit kinerja adalah audit yang dilakukan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti untuk menilai kinerja entitas yang diaudit dalam hal ekonomi, efesiensi, dan efektivitas dengan tujuan memperbaiki kinerja dan entitas yang diaudit dalam meningkatkan akuntabilitas publik.

Didukung oleh jurnal dari Deddy Supardi dan Sherly Winiarti (2010) menyatakan dalam jurnalnya bahwa audit kinerja dan akuntabilitas publik memiliki nilai korelasi yang sedang dan searah, jika audit kinerja terhadap akuntabilitas publik sebesar 17% dan sisanya yaitu dipengaruhi oleh faktor lain di luar audit kinerja, misalnya pelayanan publik, kualitas informasi keuangan, manajerial, dan pengawasan fungsional yang akan menunjang akuntabilitas publik. Dimana Ho ada pada daerah penolakan berarti H1 diterima atau audit kinerja mempunyai peran yang signifikan dan positif dalam menunjang akuntabilitas publik.

Pernyataan di atas dapat disimpulkan bahwa audit kinerja bertujuan agar akuntabilitas publik dapat dilaksanakan secara transparan dan bertanggungjawab.



Gambar 2.1
Skema Paradigma

2.4 Hipotesis

Menurut Sugiyono dalam buku yang berjudul "Metode Penelitian Bisnis" hipotesis adalah:

"Hipotesis penelitian merupakan jawaban sementara terhadap yang diberikan, baru di dasarkan pada teori yang relevan bukan di dasarkan pada faktor-faktor empiris yang diperoleh dari pengumpulan data"

Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, maka penulis berasumsi bahwa:

H1 : Terdapat pengaruh antara pengendalian intern dengan akuntabilitas publik

H2 : Terdapat pengaruh antara audit kinerja dengan akuntabilitas publik.

H3 : Terdapat pengaruh antara pengendalian inetrn dan audit kinerja terhadap akuntabilitas publik.