

**BAB II**  
**TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN,**  
**DAN HIPOTESIS PENELITIAN**

**2.1 Kajian Pustaka**

**2.1.1 Aksesibilitas**

**2.1.1.1 Pengertian aksesibilitas**

Ketidakmampuan laporan keuangan dalam melaksanakan akuntabilitas, tidak saja disebabkan karena laporan tahunan yang tidak memuat semua informasi relevan yang dibutuhkan para pengguna tetapi juga karena laporan tersebut tidak dapat secara langsung dan aksesibel pada para pengguna potensial. Sebagai konsekuensinya, penyajian laporan keuangan yang tidak lengkap dan tidak aksesibel dapat menurunkan kualitas dari transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah. Oleh karena itu, pemerintah daerah harus meningkatkan aksesibilitas laporan keuangannya, tidak sekedar menyampaikannya ke Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) saja, tetapi juga memfasilitasi masyarakat luas agar dapat mengetahui atau memperoleh laporan keuangan dengan mudah. (Anies, 2012:2)

Akuntabilitas yang efektif tergantung kepada akses publik terhadap laporan pertanggungjawaban maupun laporan temuan yang dapat dibaca dan dipahami. Di reformasi saat ini, akses ini diberikan oleh media, seperti surat kabar, majalah, radio, stasiun televisi, dan *website (internet)*; dan forum yang memberikan perhatian langsung atau peranan yang mendorong akuntabilitas pemerintah terhadap

masyarakat. Oleh karena itu, aksesibilitas merupakan hal yang sangat penting bagi masyarakat.

Aksesibilitas menurut perspektif tata ruang adalah keadaan atau ketersediaan hubungan dari suatu tempat ke tempat lainnya atau kemudahan seseorang atau kendaraan untuk bergerak dari suatu tempat ke tempat lain dengan aman, nyaman, serta kecepatan yang wajar. Aksesibilitas dalam laporan keuangan sebagai kemudahan seseorang untuk memperoleh informasi laporan keuangan. Dalam Undang-Undang (UU) No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, pasal 103, dinyatakan bahwa informasi yang dimuat dalam sistem informasi keuangan daerah (SIKD) adalah data terbuka yang dapat diketahui, diakses dan diperoleh oleh masyarakat. Ini berarti bahwa pemerintah daerah harus membuka akses kepada *stakeholder* secara luas atas laporan keuangan yang dihasilkannya, misalnya dengan mempublikasikan laporan keuangan daerah melalui surat kabar, internet, atau cara lainnya. Dengan begitu, akses masyarakat untuk mengetahui laporan keuangan akan lebih mudah.

Informasi yang dimuat di dalam SIKD tersebut, sebagaimana dinyatakan dalam pasal 102, Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah mencakup:

- a) APBD dan laporan realisasi APBD provinsi, kabupaten, dan kota;
- b) Neraca daerah;
- c) Laporan arus kas;
- d) Tatatan atas laporan keuangan daerah;

- e) Dana dekonsentrasi dan dana tugas pembantuan;
- f) Laporan keuangan Badan Usaha Milik Daerah;
- g) Data yang berkaitan dengan kebutuhan fiskal dan kapasitas fiskal daerah.

#### **2.1.1.2 Laporan Keuangan Daerah**

Laporan keuangan merupakan bagian dari pelaporan keuangan. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi (pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan) dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap perundang-undangan. Mahsun (2007:12) menyebutkan beberapa tujuan pelaporan keuangan sektor publik, yaitu:

- a) Kepatuhan dan pengelolaan.
- b) Memberikan jaminan kepada pengguna dan penguasa bahwa pengelolaan sumber daya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku.
- c) Akuntabilitas dan pelaporan restrofektif.
- d) Bentuk pertanggung jawaban kepada publik dan sebagai alat untuk memonitor dan menilai efisiensi kinerja, yang memungkinkan pihak eksternal untuk menilai efektivitas dan efisiensi penggunaan sumber daya.

- e) Perencanaan dan informasi otorisasi.
- f) Memberikan dasar perencanaan kebijakan dan aktivitas di masa yang akan datang serta memberikan informasi kepada pendukung mengenai otorisasi penggunaan dana.
- g) Kelangsungan organisasi.
- h) Membantu para pengguna laporan untuk menentukan apakah suatu organisasi atau unit kerja dapat melangsungkan usahanya.
- i) Hubungan masyarakat.
- j) Sebagai alat komunikasi dan media untuk menyatakan prestasi yang telah dicapai organisasi.
- k) Sumber fakta dan gambaran.
- l) Merupakan sumber informasi bagi berbagai kelompok kepentingan yang ingin mengetahui organisasi secara lebih dalam.

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyebutkan bahwa setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan, secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan, untuk keperluan:

- a) Akuntabilitas

Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayai kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

b) Manajemen

Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan, sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan, pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

c) Transparansi

Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.

d) Keseimbangan antar generasi.

Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

## **2.1.2 Audit Kinerja**

### **2.1.2.1 Pengertian Audit Kinerja**

Audit kinerja merupakan langkah yang sangat penting dalam meningkatkan kinerja suatu entitas. Pengertian audit kinerja menurut Indra Bastian (2007:47) adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau

program/kegiatan pemerintah yang diaudit. Dalam penelitian yang telah dilakukan oleh Deddy dan Sherly (2010:2) dijelaskan bahwa audit kinerja merupakan proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif, agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisien operasi, efektivitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan hukum yang berlaku, menentukan kesesuaian antar kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut. Sedangkan dalam Pasal 4 ayat (3) UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, pengertian audit kinerja adalah audit atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas audit aspek ekonomi dan efisiensi serta audit aspek efektivitas.

Dari pengertian di atas, maka penulis dapat mengambil kesimpulan bahwa audit kinerja adalah pemeriksaan aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas atas kinerja program/kegiatan yang telah dilakukan oleh pemerintah sesuai dengan standar yang berlaku dimana hasilnya dikomunikasikan kepada pihak pengguna laporan tersebut. Pengguna laporan yang dimaksud adalah masyarakat yang diwakilkan oleh lembaga perwakilan pemerintah yaitu Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) atau Dewan Perwakilan Daerah (DPRD). Terlebih, masyarakat luas pun sebaiknya bisa mengetahui laporan tersebut secara menyeluruh.

#### **2.1.2.2 Manfaat Audit Kinerja**

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:46) manfaat utama audit kinerja adalah sebagai berikut:

- 1) Peningkatan Kinerja
- 2) Peningkatan Akuntabilitas Publik

Lebih lanjut manfaat audit kinerja tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Peningkatan Kinerja

Audit kinerja dapat meningkatkan kinerja suatu entitas yang diaudit dengan cara sebagai berikut:

- a. Mengidentifikasi permasalahan dan alternatif penyelesaiannya,
- b. Mengidentifikasi sebab-sebab aktual (tidak hanya gejala atau perkiraan-perkiraan) dari suatu permasalahan yang dapat diatasi oleh kebijakan manajemen atau tindakan lainnya,
- c. Mengidentifikasi peluang atau kemungkinan untuk mengatasi keborosan,
- d. Mengidentifikasi kriteria untuk menilai pencapaian tujuan organisasi,
- e. Melakukan evaluasi atas sistem pengendalian internal,
- f. Menyediakan jalur komunikasi antara tataran operasional dan manajemen, dan
- g. Melaporkan ketidakberesan.

- 2) Peningkatan Akuntabilitas Publik

Pada sektor publik, audit kinerja dilakukan untuk meningkatkan akuntabilitas, berupa perbaikan pertanggungjawaban manajemen kepada lembaga perwakilan; pengembangan bentuk-bentuk laporan akuntabilitas; perbaikan indikator kinerja; perbaikan perbandingan kinerja antara organisasi sejenis yang diperiksa; serta penyajian informasi yang lebih jelas dan informatif. Tanggung jawab pengelolaan program, kegiatan, fungsi, atau

organisasi secara ekonomis, efisien, dan efektif terletak pada manajemen/ eksekutif. Selanjutnya manajemen, dalam hal ini pemerintah, bertanggung jawab untuk memberikan laporan kinerja atas pelaksanaan program, kegiatan, fungsi, atau organisasi kepada publik.

### **2.1.2.3 Standar Audit Kinerja Sektor Publik**

Dalam melaksanakan suatu audit, diperlukan standar yang akan digunakan untuk menilai mutu pekerjaan audit yang dilakukan. Standar tersebut memuat persyaratan minimum yang harus dipenuhi oleh seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya. Di Indonesia standar audit pada sektor publik adalah Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Standar-standar yang menjadi pedoman dalam audit kinerja menurut SPKN adalah sebagai berikut:

#### **(1) Standar Umum**

- a. Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaannya.
- b. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.
- c. Dalam melaksanakan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan saksama.



- d. Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai dan sistem pengendalian mutu tersebut harus di *review* oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu eksternal).

**(2) Standar Pelaksanaan Audit Kinerja**

- a. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.
- b. Staf harus disupervisi dengan baik.
- c. Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa.
- d. Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumen pemeriksaan yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan pemeriksaan harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan pemeriksa yang berpengalaman, tetapi tidak mempunyai hubungan dengan pemeriksaan tersebut, dapat memastikan bahwa dokumen pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksa.

**(3) Standar Pelaporan Audit Kinerja**

- a. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
- b. Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup: 1) pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan; 2) tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan; 3) hasil pemeriksaan berupa

temuan audit, simpulan, dan rekomendasi; 4) tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan; 5) pelaporan informasi rahasia apabila ada.

- c. Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas dan ringkas mungkin.
- d. Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diaudit, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diaudit, pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

#### **2.1.2.4 Tahap-tahap Audit Kinerja**

Adapun tahap-tahap audit kinerja menurut I Gusti Agung Rai (2008:77) adalah:

- 1) Tahap Perencanaan atau Survei Pendahuluan
- 2) Tahap Pelaksanaan atau Pengujian Terinci
- 3) Tahap Tindak Lanjut

Dari penjelasan di atas, dapat diketahui bahwa pada dasarnya audit keuangan dan audit kinerja sama. Audit kinerja merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya. Salah satu hal yang membedakan audit kinerja dengan audit keuangan adalah dalam hal laporan audit. Dalam audit kinerja tidak sekedar

menyampaikan kesimpulan berdasarkan tahapan audit yang telah dilaksanakan, akan tetapi juga dilengkapi dengan rekomendasi untuk perbaikan di masa mendatang.

Lebih lanjut tahap-tahap audit kinerja tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1) Tahap Perencanaan atau Survei Pendahuluan

Tujuan utama survei pendahuluan adalah untuk memperoleh informasi yang bersifat umum mengenai semua bidang dan aspek dari entitas yang diaudit serta kegiatan dan kebijakan entitas, dalam waktu yang relatif singkat. Hasil survei pendahuluan berguna untuk memberikan pertimbangan mengenai perlu atau tidaknya audit dilanjutkan ke tahap pengujian terinci. Kegiatan survei pendahuluan meliputi:

a) Memahami entitas yang diaudit

Pemahaman yang objektif dan komprehensif atas entitas yang akan diaudit sangat penting untuk mempertajam tujuan audit serta mengidentifikasi isu-isu kritis dan penting sehingga audit dapat dilaksanakan secara lebih ekonomis, efisien, dan efektif.

b) Mengidentifikasi area kunci

Area kunci (*key area*) adalah area, bidang, atau kegiatan yang merupakan fokus audit dalam entitas. Pemilihan area kunci harus dilakukan mengingat luasnya bidang, program, dan kegiatan pada entitas yang diaudit sehingga tidak mungkin melakukan audit di seluruh area entitas.

c) Menentukan tujuan dan lingkup audit

Tujuan audit (*audit objective*) berkaitan dengan alasan dilaksanakannya suatu audit. Sedangkan lingkup audit (*audit scope*) merupakan batasan dari suatu audit.

d) Menetapkan kriteria audit

Kriteria audit adalah standar, ukuran, harapan, dan praktek terbaik yang seharusnya dilakukan atau dihasilkan oleh entitas yang diaudit. Auditor dapat menggunakan dua pendekatan untuk menetapkan kriteria, yaitu kriteria proses dan kriteria hasil.

e) Mengidentifikasi jenis dan sumber bukti audit

Pada tahap survei pendahuluan, bukti yang diutamakan adalah bukti yang relevan. Pada tahap ini, syarat kecukupan dan kompetensi bukti tidak terlalu dipentingkan. Jenis bukti audit dapat berupa bukti fisik, bukti dokumenter, bukti kesaksian, dan bukti analitis. Sumber bukti audit dapat berasal dari internal entitas, eksternal, maupun sumber-sumber lain.

f) Menyusun laporan survei pendahuluan

Laporan survei pendahuluan adalah laporan yang diterbitkan mendahului atau sebelum laporan audit akhir diterbitkan. Laporan ini memuat identifikasi kelemahan-kelemahan organisasi, kebijakan, perencanaan, prosedur, pencatatan, pelaporan, dan pengawasan internal yang terjadi pada satuan-satuan organisasi yang diaudit.

g) Mempersiapkan program pengujian terinci

Program pengujian terinci adalah pedoman dalam tahap pelaksanaan audit. Sebagai langkah akhir dalam perencanaan, pembuatan program pengujian terinci merupakan penghubung antara tahap perencanaan dan pelaksanaan audit kinerja.

## 2) Tahap Pelaksanaan atau Pengujian Terinci

Tujuan utama pengujian terinci adalah untuk menilai apakah kinerja entitas yang diaudit sesuai dengan kriteria, menyimpulkan apakah tujuan-tujuan audit tercapai, dan mengidentifikasi kemungkinan-kemungkinan untuk memperbaiki kinerja entitas yang diaudit, yang akan dituangkan dalam rekomendasi kepada *auditee*. Kegiatan pengujian terinci meliputi:

### a) Mengumpulkan dan menguji bukti audit yang kompeten dan relevan

Langkah pengumpulan dan pengujian bukti audit merupakan kelanjutan dari identifikasi bukti audit pada survei pendahuluan. Pengujian bukti-bukti audit dimaksudkan untuk menentukan atau memilih bukti-bukti audit yang penting dan perlu (dari bukti-bukti audit yang ada) sebagai bahan penyusunan suatu temuan dan simpulan audit.

### b) Menyusun kertas kerja

Untuk mengetahui kegiatan yang dilaksanakan auditor selama melaksanakan audit, suatu catatan tentang pekerjaan auditor harus diselenggarakan dan didokumentasikan dalam bentuk kertas kerja audit (KKA). KKA merupakan penghubung antara pelaksanaan dan

pelaporan audit, dimana KKA memuat bukti-bukti dan analisis bukti untuk mendukung temuan, simpulan, serta rekomendasi audit.

c) Menyusun dan mengkomunikasikan temuan audit

Temuan audit adalah masalah-masalah penting (material) yang ditemukan selama audit berlangsung dan masalah tersebut pantas untuk dikemukakan dan dikomunikasikan dengan entitas yang diaudit karena mempunyai dampak terhadap perbaikan dan peningkatan kinerja (ekonomi, efisiensi, dan efektivitas) entitas yang diaudit.

d) Menyusun dan mendistribusikan laporan hasil audit

Tujuan pelaporan hasil audit adalah menyediakan informasi, rekomendasi, dan penilaian yang independen bagi para pengguna laporan mengenai pelaksanaan kegiatan entitas yang diaudit, apakah telah diselenggarakan secara ekonomis, efisien, dan efektif. Karakteristik laporan audit kinerja yang baik menurut SPKN adalah tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, jelas, dan ringkas.

3) Tahap Tindak Lanjut

Tujuan utama tindak lanjut audit adalah untuk meyakinkan auditor bahwa *auditee* telah memperbaiki kelemahan yang telah diidentifikasi. Kegiatan tindak lanjut dapat dibagi menjadi tiga tahapan, yaitu pemutakhiran (*update*) informasi, tindak lanjut di kantor, dan tindak lanjut di lapangan.

### 2.1.3 Akuntabilitas Publik

#### 2.1.3.1 Pengertian Akuntabilitas Publik

Perbaikan transparansi dan akuntabilitas merupakan salah satu kunci bagi keberhasilan perombakan yang dilakukan pemerintah terhadap tatanan ekonomi publik. Perubahan era orde baru ke era reformasi menuntut pelaksanaan akuntabilitas publik dalam melaksanakan setiap aktivitas kemasyarakatan dan pemerintahan. Akuntabilitas membawa hasil sebagai notasi yang dapat dipertanggungjawabkan. Indikator hasil seperti ekonomi, efisiensi, dan efektivitas harus dapat dituangkan dalam laporan pertanggungjawaban pemerintah, baik di pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. (Anies, 2012:2)

Akuntabilitas publik dapat diartikan sebagai kewajiban pemerintah atau publik sebagai pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada masyarakat sebagai pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Tuntutan akuntabilitas mengharuskan organisasi sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horisontal (*horizontal accountability*) bukan hanya pertanggungjawaban vertikal (*vertical accountability*). Tuntutan lainnya adalah akuntabilitas perlu dilakukan secara baik dan benar. (Deddy dan Sherly, 2010:2)

Menurut Mahmudi (2007:9) pengertian akuntabilitas publik dalam konteks organisasi pemerintah adalah pemberian informasi atas aktivitas dan kinerja

pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Menurut Lenvine (Dwiyanto, 2005:147) mendefinisikan akuntabilitas sebagai suatu ukuran yang menunjukkan seberapa besar proses penyelenggaraan pelayanan sesuai dengan kepentingan *stakeholders*. Dari kedua pengertian tersebut, maka penulis dapat mengambil kesimpulan bahwa akuntabilitas publik adalah kewajiban pemerintah sebagai pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada masyarakat sebagai pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

Kewajiban pemerintah tersebut haruslah dilaksanakan. Kewajiban pemerintah dimaksud terutama berkaitan dengan aktivitas birokrasi dalam memberikan pelayanan sebagai kontraprestasi atas hak-haknya yang telah dipungut langsung maupun tidak langsung dari masyarakat. Oleh sebab itu perlu pertanggungjawaban melalui media yang disusun berdasarkan standar eksplisit selanjutnya dikomunikasikan kepada pihak internal dan eksternal secara periodik maupun insidental sebagai keharusan hukum bukan semata-mata karena kesukarelaan.

Akuntabilitas mensyaratkan bahwa pengambilan keputusan berperilaku sesuai dengan mandat atau amanah yang diterimanya. Untuk itu, baik dalam proses perumusan kebijakan, cara-cara untuk mencapai keberhasilan atas kebijakan yang telah dirumuskan berikut hasil kebijakan tersebut harus dapat diakses dan dikomunikasikan secara vertikal maupun horizontal kepada masyarakat. Adapun menurut Peraturan Pemerintah, Peraturan No. 24 Tahun 2005 tentang SAP adalah akuntabilitas mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan



kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik. Menurut Dwiyanto (2005:147) Akuntabilitas diartikan sebagai suatu ukuran yang mewujudkan seberapa besar penyelenggaraan pelayanan sesuai dengan kepentingan *stakeholders*.

Media pertanggungjawaban dalam konsep akuntabilitas tidak terbatas pada laporan pertanggungjawaban saja, tetapi mencakup juga praktek-praktek kemudahan si pemberi mandat mendapatkan informasi, baik langsung maupun tidak langsung secara lisan maupun tulisan. Akuntabilitas akan tumbuh subur pada lingkungan yang mengutamakan keterbukaan sebagai landasan penting dan dalam suasana yang transparan dan demokrasi serta kebebasan dalam mengemukakan pendapat. Dari berbagai definisi akuntabilitas seperti tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas merupakan perwujudan kewajiban seseorang atau unit organisasi untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan melalui media pertanggungjawaban berupa laporan akuntabilitas kinerja secara periodik.

### **2.1.3.2 Jenis-jenis Akuntabilitas Publik**

Menurut Mardiasmo (2009:21) Akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu:

a. Akuntabilitas Vertikal

Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi, misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintahan daerah kepada pemerintah pusat.

b. Akuntabilitas Horizontal

Akuntabilitas horizontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

### 2.1.3.3 Dimensi Akuntabilitas Publik

Menurut Mahmudi (2007:9) dimensi akuntabilitas publik yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik antara lain:

(1) Akuntabilitas hukum dan kejujuran

Akuntabilitas hukum dan kejujuran adalah akuntabilitas lembaga-lembaga publik untuk berperilaku jujur dalam bekerja dan mentaati ketentuan hukum yang berlaku.

(2) Akuntabilitas manajerial

Akuntabilitas manajerial adalah pertanggungjawaban lembaga publik untuk melakukan pengelolaan organisasi secara efisien dan efektif.

(3) Akuntabilitas program

Akuntabilitas program berkaitan dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah organisasi telah

mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.

(4) Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban lembaga publik atas kebijakan-kebijakan yang diambil.

(5) Akuntabilitas finansial

Akuntabilitas finansial adalah pertanggungjawaban lembaga-lembaga publik untuk menggunakan uang publik (*public money*) secara ekonomi, efisien, dan efektif, tidak ada pemborosan dan kebocoran dana serta korupsi.

#### **2.1.4 Hubungan Aksesibilitas Laporan Keuangan dengan Akuntabilitas Publik**

Aksesibilitas memiliki hubungan kuat dengan akuntabilitas. Akuntabilitas muncul sebagai jawaban terhadap permasalahan *information asymmetry*. Teori asimetri informasi beranggapan bahwa banyak terjadi kesenjangan informasi antara pihak manajemen yang mempunyai akses langsung terhadap informasi dengan pihak konstituen atau masyarakat yang berada diluar manajemen.

Dalam UU No. 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, pasal 103, dinyatakan bahwa informasi yang dimuat dalam sistem informasi keuangan daerah (SIKD) adalah data terbuka yang dapat diketahui, diakses dan diperoleh oleh masyarakat. Ini berarti bahwa pemerintah daerah harus membuka akses kepada *stakeholder* secara luas atas laporan keuangan yang dihasilkannya, misalnya dengan mempublikasikan laporan keuangan

daerah melalui surat kabar, internet, atau cara lainnya. Dengan begitu, akses masyarakat untuk mengetahui laporan keuangan akan lebih mudah dan ini merupakan salah satu bentuk akuntabilitas untuk masyarakat.

### **2.1.5 Hubungan Audit Kinerja dengan Akuntabilitas Publik**

Audit kinerja sangat penting untuk menciptakan akuntabilitas publik berupa perbaikan pertanggungjawaban manajemen kepada lembaga perwakilan, pengembangan bentuk-bentuk laporan akuntabilitas, perbaikan indikator kinerja, perbaikan perbandingan kinerja antara organisasi sejenis yang diperiksa serta penyajian informasi yang lebih jelas dan informatif.

Tanggung jawab pengelolaan program, kegiatan, fungsi, atau organisasi secara ekonomis, efisien, dan efektif terletak pada manajemen/eksekutif. Selanjutnya manajemen dalam hal ini pemerintah bertanggung jawab untuk memberikan laporan kinerjanya kepada publik. Menurut Indra Bastian (2007:48) bahwa pentingnya audit kinerja dalam menunjang akuntabilitas publik adalah dengan audit kinerja, tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab akan meningkat, sehingga mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.

## **2.2 Kerangka Pemikiran**

Akuntansi sektor publik merupakan mekanisme teknik dan analisis akuntansi atas pengelolaan dana masyarakat di lembaga-lembaga tinggi negara, departemen-

departemen dibawahnya, pemerintah daerah, badan usaha milik Negara, badan usaha milik daerah, lembaga swadaya masyarakat, dan yayasan sosial maupun pada proyek-proyek kerjasama sector publik dan swasta. Aksesibilitas sendiri merupakan hal baru dalam akuntansi sektor publik yang mana membahas tentang aksesibel suatu kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah seperti laporan keuangan pemerintah. Laporan keuangan setahun kerja yang pemerintah laksanakan. Adapun tahap-tahap aksesibilitas adalah seluruh stakeholder memiliki akses terhadap laporan keuangan, Media publikasi laporan keuangan yang mudah diakses, Ketersediaan informasi saat dibutuhkan. Tahapan-tahapan itulah yang diperlukan demi meninjau aksesibilitas laporan keuangan pemerintah demi menunjang aksesibel pada pemerintahan kita saat ini.

Audit sektor publik di Indonesia dikenal sebagai audit keuangan Negara. Berdasarkan UU No.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara dan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), terdapat tiga jenis audit keuangan Negara. Tiga jenis audit tersebut yaitu audit keuangan, audit kinerja, dan audit dengan tujuan tertentu. Audit kinerja adalah pemeriksaan terhadap entitas pemerintah atas kinerja, program/kegiatan yang telah dilakukan oleh pemerintah sesuai dengan target yang telah ditetapkan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, membandingkan antara hasil dengan tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya serta mengkomunikasikan hasilnya kepada publik.

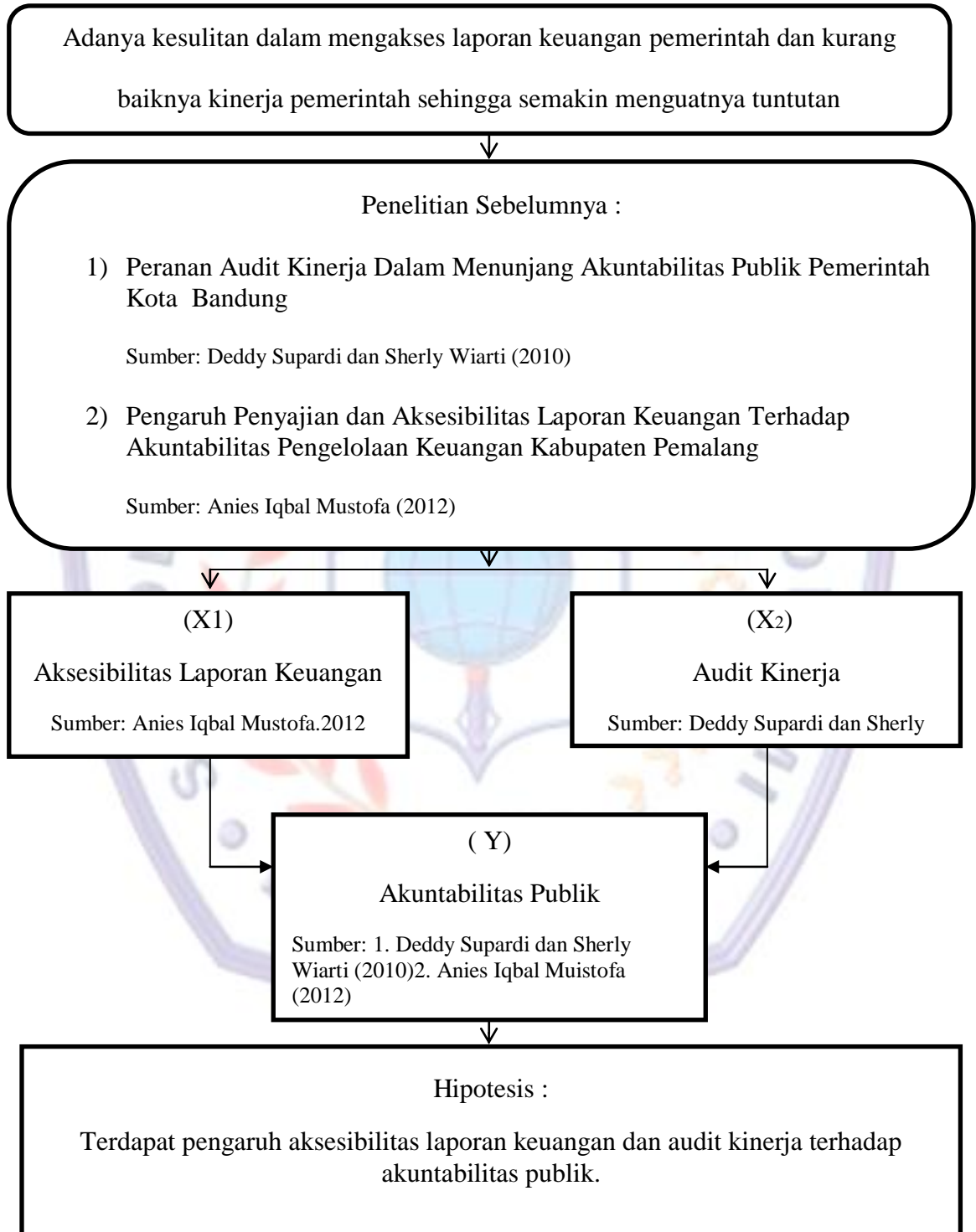
Laporan keuangan sektor publik merupakan bagian penting dari proses akuntabilitas publik. Akuntabilitas publik adalah kewajiban pemerintah untuk

memberikan informasi dan mengungkapkan segala kegiatan dan hasil dari kegiatannya kepada masyarakat atau publik melalui lembaga perwakilan. Dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi publik antara lain akuntabilitas terhadap hukum dan peraturan perundang-undangan, akuntabilitas terhadap jabatan yang diemban, akuntabilitas terhadap prosedur ,proses,dan pelaksanaan kegiatan, akuntabilitas program kegiatan, Akuntabilitas atas pilihan-pilihan kebijakan yang telah dibuat.

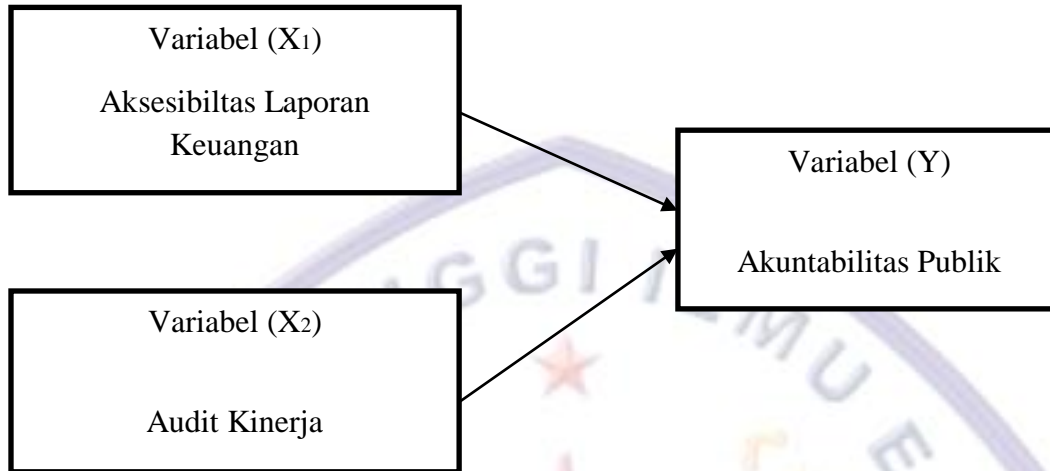
Aksesibilitas dan audit kinerja berhubungan dengan akuntabilitas. Pelaksanaan aksesibilitas dan audit kinerja yang memadai akan menunjang pelaksanaan akuntabilitas karena dengan terlaksananya aksesibilitas dan dilakukannya audit kinerja pada lingkungan pemerintah dapat memberi jaminan bahwa dana telah dikelola secara *value for money*. Dengan begitu, pelaksanaan akuntabilitas dapat dinilai baik oleh masyarakat.

**Gambar 2.1**

**Kerangka Pemikiran**



Dari kerangka pemikiran diatas dapat ditarik sebuah paradigma penelitian secara sederhana, dapat dilihat pada gambar dibawah ini:



Keterangan:



: menunjukkan adanya pengaruh.

### 2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2007:206), hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah. Karena sifatnya masih sementara maka perlu dibuktikan kebenarannya melalui data empirik yang terkumpul. Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini berkaitan dengan ada atau tidaknya pengaruh antara variabel  $X_1$  dan  $X_2$  dengan  $Y$  dimana hipotesis nol ( $H_0$ ) yaitu suatu hipotesis yang di formulasikan untuk ditolak. Dan hipotesis alternatif ( $H_a$ ) adalah suatu hipotesis yang diformulasikan untuk diterima dalam penelitian ini.



Penetapan hipotesis untuk menguji pengaruh dari variabel  $X_1$  dan  $X_2$  dengan variabel  $Y$  :

Hipotesis :

- a.  $H_0 = 0$ , Tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara aksesibilitas laporan keuangan ( $X_1$ ) dan audit kinerja ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas publik ( $Y$ ).
- b.  $H_1 \neq 0$ , Terdapat pengaruh yang signifikan antara aksesibilitas laporan keuangan ( $X_1$ ) dan audit kinerja ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas publik ( $Y$ ).

