

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Tinjauan Pustaka

2.1.1 Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua

2.1.1.1 Definisi Standar Akuntansi Pemerintah

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, standar akuntansi pemerintah merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Prinsip-prinsip yang dimaksud yaitu basis akuntansi, nilai historis, realisasi, substansi mengungguli bentuk formal, periodisitas, konsistensi, pengungkapan lengkap, dan penyajian wajar.

Indra Bastian (2010: 138) menyatakan bahwa standar akuntansi pemerintah merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.

Mahmudi (2011: 271) menyatakan bahwa standar akuntansi pemerintah merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah.

2.1.1.2 Prinsip Standar Akuntansi Pemerintah

Menurut Nurlan Darise (2008: 55) dapat disebutkan prinsip akuntansi yang terkait dengan standar akuntansi pemerintah, yaitu sebagai berikut:

1. Basis Akuntansi

Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja dan pembiayaan

dalam Laporan Realisasi Anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban dan ekuitas dalam neraca.

- a. Basis akrual;
- b. Basis kas.

2. Nilai Historis

Aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Kewajiban dicatat sebesar jumlah kas dan setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban di masa yang akan datang dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah.

- a. Penilaian aset;
- b. Penilaian kewajiban.

3. Realisasi

Bagi pemerintah, pendapatan basis kas yang tersedia yang telah diotorisasikan melalui anggaran pemerintah suatu periode akuntansi akan digunakan untuk membayar utang dan belanja dalam periode tersebut. Prinsip layak temu biaya-pendapatan (*matching-cost against revenue principle*) dalam akuntansi pemerintah tidak mendapat penekanan sebagaimana di praktikan dalam akuntansi komersial.

- a. Konsep layak temu biaya-pendapatan.

4. Substansi Mengungguli Bentuk Formal

Informasi dimaksudkan untuk menyajikan dengan wajar transaksi serta peristiwa lain yang seharusnya disajikan, maka transaksi atau peristiwa

lain tersebut perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi, dan bukan hanya aspek formalitasnya. Apabila substansi transaksi atau peristiwa lain tidak konsisten atau berbeda dengan aspek formalitasnya, maka hal tersebut harus diungkapkan dengan jelas dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

- a. Penyajian transaksi secara wajar;
- b. Penyajian peristiwa lainnya.

5. Periodisitas

Kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan entitas pelaporan perlu dibagi menjadi periode-periode pelaporan, sehingga kinerja entitas dapat diukur dan posisi sumber daya yang dimilikinya dapat ditentukan.

- a. Periode pelaporan.

6. Konsistensi

Metode akuntansi yang dipakai dapat diubah dengan syarat bahwa metode yang baru diterapkan mampu memberikan informasi yang lebih baik dibanding metode lama. Pengaruh atas perubahan penerapan metode ini diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.

- a. Penerapan metode akuntansi.

7. Pengungkapan Lengkap

Laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.

- a. Kelengkapan informasi laporan keuangan.

8. Penyajian Wajar

Laporan keuangan menyajikan dengan wajar Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

- a. Penyajian laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, neraca, laporan operasional, laporan arus kas, laporan perubahan ekuitas, dan catatan atas laporan keuangan.

2.1.1.3 Tujuan Standar Akuntansi Pemerintah

Menurut Mardiasmo (2004: 149) standar akuntansi pemerintah bertujuan agar pelaksanaan pemerintahan berjalan terstruktur dan sesuai dengan pedoman yang berlaku, sehingga akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan akurat untuk dipertanggungjawabkan. Standar akuntansi diperlukan untuk menjamin konsistensi dalam pelaporan keuangan. Apabila tidak ada standar akuntansi yang memadai dapat menimbulkan implikasi negatif berupa rendahnya reliabilitas dan objektivitas informasi yang disajikan, inkonsistensi dalam pelaporan keuangan serta menyulitkan dalam proses pemeriksaan.

Menurut Nurlan Darise (2008: 39) standar akuntansi pemerintah digunakan sebagai pedoman dalam rangka menyusun laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang setidak-tidaknya meliputi laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan.

Menurut Indra Bastian (2010: 138) tujuan standar akuntansi pemerintah adalah meningkatkan akuntabilitas dan keandalan pengelolaan keuangan pemerintah.

Menurut Baries Ferryono, dkk (2017: 143) standar akuntansi pemerintah bertujuan untuk memberikan pedoman pokok dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah serta menyatukan persepsi antara penyusun, pengguna, dan auditor. Penerapan standar akuntansi pemerintah diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan pemerintah pusat dan daerah. Ini berarti informasi keuangan pemerintahan akan menjadi dasar pengambilan keputusan pemerintahan dan diharapkan terwujudnya transparansi dan akuntabilitas.

2.1.1.4 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua

Menurut Liza Rahayu, dkk (2014) Pemerintah menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan mempunyai pilihan dua basis yaitu:

1) SAP berbasis akrual

Penerapan SAP berbasis akrual dalam lingkungan pemerintahan adalah untuk mengetahui seberapa besarnya biaya yang diperlukan untuk menghasilkan pelayanan kepentingan publik, serta menentukan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Melalui SAP berbasis akrual ini dapat menghasilkan informasi keuangan berupa laporan keuangan pemerintah daerah yang bersifat relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami untuk pengambilan suatu keputusan baik ekonomi, sosial,

maupun politik. Suatu pemerintahan yang menerapkan SAP akan menghasilkan laporan keuangan yang sangat diperlukan dalam lingkungan pemerintahan.

2) SAP berbasis kas menuju akrual

SAP berbasis kas menuju akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan berbasis kas, serta mengakui aset, utang, dan ekuitas dana berbasis akrual.

Pokok-pokok yang membedakan antara Standar Akuntansi Pemerintahan Basis Kas Menuju Akrual dengan Basis Akrual adalah sebagai berikut:

Tabel 2.1

Perbedaan SAP Basis Kas Menuju Akrual dengan Basis Akrual

No.	Perbedaan	Basis Kas Menuju Akrual	Basis Akrual
1.	Penyusutan Aset Tetap	Tidak diuraikan dalam kerangka konseptual	Penyusutan Aset Tetap yang digunakan pemerintah, kecuali beberapa aset tertentu seperti tanah, mempunyai masa manfaat dan kapasitas yang terbatas, seiring dengan penurunan kapasitas dan manfaat dari suatu aset dilakukan penyesuaian nilai
2.	Entitas Akuntansi	Belum ada uraian mengenai entitas akuntansi	Entitas akuntansi merupakan unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya
3.	Entitas pelaporan	Meliputi: a. Pemerintah pusat b. Pemerintah daerah c. Satuan organisasi di	Entitas pelaporan merupakan unit pemerintahan yang terdiri dari suatu atau

		lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya yang diwajibkan menyajikan LK menurut peraturan per-UU-an	lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyajikan laporan pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan yang bertujuan umum, yang terdiri dari: <ul style="list-style-type: none"> a. Pemerintah pusat b. Pemerintah daerah c. Masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintahan pusat d. Satuan organisasi dilingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan
4.	Peranan laporan keuangan	Pelaporan diperlukan untuk kepentingan: <ul style="list-style-type: none"> a. Akuntabilitas b. Manajemen c. Transparansi d. Keseimbangan antar generasi 	Peranan laporan keuangan diperlukan untuk kepentingan: <ul style="list-style-type: none"> a. Akuntabilitas b. Manajemen c. Transparansi d. Keseimbangan antar generasi dan e. Evaluasi kerja
5.	Komponen laporan	Komponen laporan pokok: <ul style="list-style-type: none"> a. LRA b. Neraca c. LAK d. CaLK Laporan yang bersifat optional: <ul style="list-style-type: none"> a. Laporan kinerja karyawan b. Laporan perubahan ekuitas 	Komponen laporan pokok: <ul style="list-style-type: none"> a. LRA b. Laporan perubahan SAL c. Neraca d. Laporan operasional e. LAK f. Laporan perubahan ekuitas g. CaLK
6.	Basis akuntansi	Basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam LRA	Basis akrual untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas

		Basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam neraca	Dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasar basis kas, maka LRA disusun berdasarkan basis kas Bilamana anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA disusun berdasarkan basis akrual
7.	Unsur laporan keuangan	<ul style="list-style-type: none"> a. LRA <ul style="list-style-type: none"> 1) Pendapatan 2) Belanja 3) Transfer 4) Pembiayaan b. Neraca <ul style="list-style-type: none"> 1) Aset 2) Kewajiban 3) Ekuitas dana (ekuitas dana lancar, investasi, dan dana cadangan) c. Laporan kinerja keuangan Laporan realisasi pendapatan (basis akrual) dan belanja (basis akrual) bersifat optional d. Laporan perubahan ekuitas Kenaikan dan penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan tahun sebelumnya bersifat optional e. Laporan arus kas <ul style="list-style-type: none"> 1) Penerimaan kas 2) Pengeluaran kas f. CaLK 	<ul style="list-style-type: none"> a. Laporan pelaksanaan anggaran <ul style="list-style-type: none"> 1) LRA Pendapatan LRA, belanja, transfer, pembiayaan 2) Laporan perubahan SAL Menyajikan informasi kenaikan atau penurunan saldo anggaran lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya b. Laporan finansial <ul style="list-style-type: none"> 1) Neraca Aset, kewajiban, ekuitas 2) Laporan operasional Pendapatan-LO, beban, transfer, pos luar biasa 3) Laporan perubahan ekuitas Menyajikan kenaikan dan penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya 4) Laporan arus kas Penerimaan kas, pengeluaran kas

			5) CaLK
8.	Pengakuan unsur laporan keuangan	<p>1. Pengakuan pendapatan Pendapatan menurut basis akrual diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi Pendapatan menurut basis kas diakui pada saat kas diterima direkening kas umum negara/daerah atau oleh entitas pelaporan</p> <p>2. Pengakuan belanja Belanja menurut basis akrual diakui pada saat timbulnya kewajiban atau pada saat diperoleh manfaat Belanja menurut basis kas diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari kas umum negara/daerah atau entitas pelaporan</p>	<p>1. Pengakuan pendapatan Pendapatan-LO diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi Pendapatan-LRA diakui pada saat kas diterima di rekening kas umum negara/daerah atau oleh entitas pelaporan</p> <p>2. Pengukuran belanja dan beban Beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa Belanja diakui berdasarkan terjadinya pengeluaran dari rekening kas umum negara/daerah atau entitas pelaporan</p>
9.	Pengukuran unsur laporan keuangan	<p>Menggunakan nilai perolehan historis</p> <p>Aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas atau sebesar nilai wajar dari imbalan yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut</p> <p>Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal</p>	<p>Menggunakan nilai perolehan historis</p> <p>Aset dicatat sebesar pengeluaran/penggunaan sumber daya ekonomi atau sebesar nilai wajar dari imbalan yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut</p> <p>Kewajiban dicatat sebesar nilai wajar sumber daya ekonomi yang digunakan untuk memenuhi kewajiban yang bersangkutan</p>

Sumber: Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

Sebelumnya SAP berbasis kas menuju akrual digunakan dalam SAP berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 menyatakan bahwa selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas. Pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual menurut Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 dilaksanakan paling lambat lima tahun. Karena itu, Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 digantikan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

Diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah dan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Pada Pemerintah Daerah, pada Pasal 10 ayat (2) yang menyatakan penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah paling lambat mulai tahun anggaran 2015.

Definisi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 pasal 1 ayat (8) menyatakan bahwa SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, dan ekuitas dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD.

Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 pasal 1 ayat (4) menyatakan bahwa standar akuntansi pemerintah berbasis akrual adalah standar akuntansi pemerintahan yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang diterapkan dalam APBD. Sedangkan, basis akrual adalah basis akuntansi yang

mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.

Standar Akuntansi Pemerintahan diterapkan di lingkup pemerintahan, yaitu pemerintahan pusat, pemerintah daerah, dan satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan. Proses penyiapan standar akuntansi pemerintah merupakan mekanisme prosedural yang meliputi tahap-tahap kegiatan yang dilakukan dalam setiap penyusunan Penyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (Indra Bastian, 2010: 139).

Tujuan dari penerapan SAP ini sebagai acuan bagi penyusun laporan keuangan pemerintahan pusat dan daerah dalam melaksanakan tugasnya, penyusunan laporan keuangan dalam menanggulangi masalah akuntansi yang belum diatur dalam standar, pemeriksa dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan disusun dengan standar akuntansi pemerintahan dan para pengguna laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan pada laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan (Mursyidi, 2009: 40).

Penerapan standar akuntansi basis akrual dalam sistem akuntansi pemerintahan suatu negara bukanlah hal yang mudah. ADB (*Asian Development Bank*) secara khusus menyoroti masalah penerapan basis akrual bagi negara berkembang, yang dituangkan dalam makalah yang berjudul "*Accrual Budgeting*

and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries” dan memberikan tujuh rekomendasi penerapan basis akrual bagi negara berkembang (Bambang Widjajarro, 2009: 39-40), yaitu:

- 1) Kehati-hatian dalam memilih strategi penerapan basis akrual. Terdapat dua model utama dalam menerapkan basis akrual yakni model *big bang* dan model bertahap. Keuntungan pendekatan *big bang* adalah mendukung terjadinya perubahan budaya organisasi, cepat mencapai tujuan dan dapat menghindari risiko kepentingan. Meskipun mengandung kelemahan seperti beban kerja menjadi tinggi, tidak ada waktu untuk menyelesaikan masalah yang mungkin timbul dan komitmen politik yang mungkin bisa berubah. Sedangkan, keuntungan pendekatan bertahap adalah dapat diketahuinya permasalahan yang mungkin timbul dan cara penyelesaiannya selama masa transisi, basis kas masih dapat dilakukan secara paralel untuk mengurangi risiko kegagalan.
- 2) Komitmen politik merupakan salah satu kunci penting. Komitmen politik dalam penerapan basis akrual bagi negara berkembang menjadi sangat esensial, sehingga komitmen politik ini diperlukan untuk menghilangkan adanya kepentingan yang tidak sejalan.
- 3) Tujuan yang ingin dicapai harus dikomunikasikan. Hasil dan manfaat yang ingin dicapai dengan penerapan basis akrual harus secara intens dikomunikasikan kepada pihak-pihak yang bersangkutan.
- 4) Perlu tenaga akuntan yang andal. Tenaga akuntan yang profesional akan sangat diperlukan untuk rekrutmen dan pelatihan yang cukup. Kekurangan

tenaga akuntan akan menyebabkan penundaan penerapan basis akrual pada akuntansi pemerintah.

- 5) Sistem informasi akuntansi harus memadai. Informasi akuntansi berbasis kas merupakan titik penting dalam pergantian basis ke akrual. Jika suatu negara belum memiliki sistem akuntansi berbasis kas yang dapat diandalkan, maka negara tersebut terlebih dahulu berkonsentrasi pada peningkatan sistem dan proses yang telah ada, sebelum mempertimbangkan perpindahan ke basis akuntansi akrual.
- 6) Badan audit tertinggi harus memiliki sumber daya yang tepat. Badan audit memegang kunci yang sangat penting dalam penerapan basis akrual. Dibutuhkan waktu beberapa tahun untuk melakukan profesionalisme tenaga audit.
- 7) Penerapan basis akrual harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi. Penerapan basis akrual tidak boleh hanya dilihat sebagai masalah teknik akuntansi saja, tetapi penerapan ini membutuhkan perubahan budaya organisasi dan harus merupakan bagian dari reformasi birokrasi secara menyeluruh.

Sedangkan menurut Deddy Mulyana (2009: 13) penerapan basis akrual dapat dilakukan secara *top-down* atau *bottom-up*. Bila diterapkan secara *top-down*, biasanya penerapan basis akrual dilakukan secara *mandatory* (wajib) untuk semua entitas dalam rentang waktu (*time frame*) yang pasti dan seragam. Sedangkan bila diterapkan secara *bottom-up*, harus dilakukan *pilot project* terlebih dahulu pada entitas tertentu, untuk meyakinkan bahwa basis akrual dapat

dilaksanakan dengan baik. Penerapan secara *bottom-up* dapat dilakukan dalam *time frame* pendek (1-3 tahun) akan berisiko timbulnya *reform fatigue* yaitu hilangnya *sense of urgent* dan antusiasme dari para penyelenggara akuntansi khususnya karena merasa lelah dengan perubahan-perubahan yang terus menerus tanpa merasakan manfaat secara langsung.

Untuk menerapkan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual agar sesuai dengan batas waktu yang ditentukan oleh perundang-undangan, maka diperlukan sebuah strategi dan rencana kerja untuk memandu pelaksanaan penerapan SAP tersebut. Oleh karena itu, Komite Standar Akuntansi Pemerintah mencoba untuk menyusun rencana strategis penerapan SAP berbasis akrual. Strategi penerapan SAP berbasis akrual dapat dilihat dari tabel dibawah ini:

Tabel 2.2
Rencana Strategis Penyusunan Standar Akuntansi Pemerintah
Tahun 2020-2024

No	PSAP	2020	2021	2022	2023	2024
1	Imbalan Kerja					
2	Instrumen Keuangan- Penyajian	LH	PH	BPK		
3	Instrumen Keuangan- Pengkakuan dan Penyajian	LH	PH	BPK		
4	Instrumen Keuangan- Pengungkapan	LH	PH	BPK		
5	Analisis Laporan Keuangan		ED/LH	ED/PH	BPK	
6	Penyajian Informasi Sektor Pemerintah Umum		ED/LH	ED/PH	BPK	
7	<i>Related Party Disclosures</i>		ED/LH	ED/PH	BPK	
8	<i>Impairment of noncash generating assets</i>		ED/LH	ED/PH	BPK	
9	<i>Impairment of cash generating assets</i>		ED/LH	ED/PH	BPK	
10	<i>The effect of change in foreign exchange rate</i>		ED/LH	ED/PH	BPK	
11	<i>Borrowing cost</i>		ED/LH	ED/PH	BPK	
12	Revisi Kerangka Konseptual		ED/LH	ED/PH	BPK	PP Baru
13	Revisi:		ED/LH	ED/PH	BPK	PP Baru

	a. PSAP 01 b. PSAP 02 c. PSAP 03 d. PSAP 04 e. PSAP 05 f. PSAP 06					
14	Revisi: a. PSAP 07 b. PSAP 08 c. PSAP 09 d. PSAP 10 e. PSAP 11 f. PSAP 12 g. PSAP 13		ED/LH	ED/PH	BPK	PP Baru

Sumber: Komite Standar Akuntansi Pemerintah, (2020).

Keterangan:

- a. LH: *Limited Hearing*.
- b. PH: *Public Hearing*.
- c. ED/LH: *Exposure Draf/ Limited Hearing*.
- d. ED/PH: *Exposure Draf/Public Hearing*.

2.1.2 Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dijelaskan bahwa suatu Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat maupun daerah. Berkaitan dengan hal ini, Presiden selaku Kepala Pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh. Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang perbendaharaan, Menteri/Pemimpin lembaga selaku pengguna anggaran/pengguna barang menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang pemerintahan masing-masing, Gubernur, Bupati/Walikota selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah mengatur lebih lanjut dan

menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah daerah yang dipimpinnya.

Didalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 2 ayat (1) dan (2) menyatakan bahwa untuk mencapai pengelolaan keuangan Negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, Menteri/Pimpinan lembaga, Gubernur, Bupati/Walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Pengendalian atas pemerintahan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dilaksanakan dengan berpedoman pada SPIP sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008.

2.1.2.1 Definisi Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Definisi Sistem Pengendalian Intern menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pasal 1, definisi Sistem Pengendalian Intern merupakan suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dalam keandalan penyajian laporan keuangan.

Mahmudi (2011: 252) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal merupakan suatu proses pengendalian yang melekat pada tindakan dan kegiatan pimpinan organisasi beserta seluruh karyawan yang dilakukan bukan hanya bersifat insidental dan responsif atas kasus tertentu saja tetapi bersifat terus-menerus.

I Gusti Agung Rai (2011: 283) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal merupakan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi manajemen bahwa organisasi mencapai tujuan dan sasarnya.

Azhar Susanto (2013: 95) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal merupakan suatu proses yang di pengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan karyawan yang dirancang untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa tujuan organisasi akan dapat dicapai melalui efisiensi dan efektivitas operasi, penyajian laporan keuangan yang dapat dipercaya, ketaatan terhadap undang-undang dan aturan yang berlaku.

2.1.2.2 Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Menurut Azhar Susanto (2013: 96) pengendalian intern memiliki lima unsur, diantaranya adalah:

1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian merupakan pembentukan suasana organisasi serta memberi kesadaran tentang perlunya pengendalian bagi suatu organisasi.

Ada beberapa faktor yang mempengaruhi lingkungan pengendalian, yaitu:

- a. Integritas dan nilai etika;
- b. Komitmen terhadap kompetensi;
- c. Partisipasi dewan direksi dan tim auditor;
- d. Filosofi dan gaya manajemen;
- e. Struktur organisasi;
- f. Pemberian wewenang dan tanggung jawab;
- g. Kebijakan mengenai sumber daya manusia dan penerapannya.

2. Penilaian Risiko

Penilaian risiko merupakan kegiatan yang dilakukan oleh manajemen dalam mengidentifikasi dan menganalisis risiko yang menghambat perusahaan dalam mencapai tujuannya.

3. Pengendalian Aktivitas

Pengendalian aktivitas merupakan kebijakan dan prosedur yang dimiliki manajemen untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa manajemen telah dijalankan sebagaimana harusnya.

4. Informasi dan Komunikasi

Komunikasi mencakup penyampaian informasi kepada semua personel yang terlibat dalam pelaporan keuangan tentang bagaimana aktivitas mereka berkaitan dengan pekerjaan orang lain, baik yang berada di dalam maupun luar perusahaan.

5. Monitoring (Pengawasan)

Monitoring (Pengawasan) merupakan proses penilaian terhadap kualitas kinerja pengendalian sistem pengendalian intern.

Menurut Mulyadi (2016: 130), unsur sistem pengendalian internal adalah:

1. Struktur organisasi yang memisahkan tanggung jawab fungsional secara tegas;
2. Sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang memberikan perlindungan yang cukup terhadap aset, utang, pendapatan, dan beban;
3. Praktik sehat dalam melaksanakan tugas dan fungsi setiap unit organisasi;
4. Karyawan yang mutunya sesuai dengan tanggung jawabnya.

1.1.2.3 Tujuan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pasal 2 ayat (1) tujuan sistem pengendalian intern yaitu untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas kegiatan pemerintahan.

Tujuan dibangunnya sistem pengendalian intern menurut Mahmudi (2011: 252) yaitu:

1. Melindungi aset negara baik aset fisik maupun data;
2. Memelihara catatan dan dokumen secara rinci dan akurat;
3. Menghasilkan informasi keuangan yang akurat, relevan, dan andal;
4. Memberikan jaminan yang memadai bahwa laporan keuangan pemerintah telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku (Standar Akuntansi Pemerintah);
5. Meningkatkan efisiensi dan efektivitas operasi organisasi;

6. Menjamin ditaatinya kebijakan manajemen dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Tujuan pengendalian intern menurut Azhar Susanto (2013: 88) sebagai berikut:

1. Untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa tujuan dari setiap aktivitas bisnis akan dicapai;
2. Untuk mengurangi risiko yang akan dihadapi perusahaan karena kejahatan, bahaya atau kerugian yang disebabkan oleh penipuan, kecurangan, penyelewengan dan penggelapan;
3. Untuk memberikan jaminan yang meyakinkan dapat dipercaya bahwa semua tanggung jawab hukum telah dipenuhi.

Tujuan sistem pengendalian intern menurut Mulyadi (2016: 129) adalah:

1. Menjaga keamanan harta milik suatu organisasi;
2. Mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi;
3. Mendorong efisiensi kerja atau operasional perusahaan;
4. Mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.

1.1.2.4 Pihak-Pihak yang Bertanggung Jawab Atas Pengendalian Intern

Menurut Mulyadi (2002: 182) terdapat pihak-pihak yang bertanggung jawab atas pengendalian internal organisasi, diantaranya adalah:

1) Manajemen

Manajemen bertanggung jawab untuk mengembangkan dan menyelenggarakan secara efektif pengendalian intern organisasinya. Direktur utama perusahaan bertanggung jawab untuk menciptakan

atmosfer pengendalian di tingkat puncak, agar kesadaran terhadap pentingnya pengendalian menjadi tumbuh di seluruh organisasi.

2) Dewan Komisaris dan Komite Audit

Dewan komisaris bertanggung jawab untuk menentukan apakah manajemen bertanggung jawab dalam mengembangkan dan menyelenggarakan pengendalian intern.

3) Auditor Intern

Auditor intern bertanggung jawab untuk memeriksa dan mengevaluasi memadai atau tidaknya pengendalian intern entitas dan membuat rekomendasi peningkatannya.

4) Personal Lain Entitas

Peran dan tanggung jawab semua personal lain yang menyediakan informasi atau yang menggunakan informasi yang dihasilkan oleh pengendalian intern harus ditetapkan dan dikomunikasikan dengan baik.

5) Auditor Independen

Sebagai bagian dari prosedur auditnya terhadap laporan keuangan, auditor dapat menemukan kelemahan pengendalian intern kliennya, sehingga dapat mengkomunikasikan temuan auditnya tersebut kepada manajemen, komite audit, atau dewan komisaris. Berdasarkan temuan auditor tersebut, manajemen dapat melakukan peningkatan pengendalian intern entitas.

2.1.3 Kualitas Laporan Keuangan

2.1.3.1 Definisi Kualitas Laporan Keuangan

Definisi laporan keuangan menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 adalah laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Entitas pelaporan merupakan unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundangan-undangan wajib menyajikan laporan pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan yang bertujuan umum, yang terdiri dari pemerintah pusat; pemerintah daerah; masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat; satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat/daerah atau organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

Indra Bastian (2010: 9) menyatakan bahwa kualitas laporan keuangan adalah hasil akhir dari proses akuntansi yang berguna dan berkualitas untuk pengambilan keputusan oleh berbagai pihak yang berkepentingan.

Abdul Hafiz Tanjung (2010: 13) menyatakan bahwa kualitas laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya.

Dalam menjamin kualitas laporan keuangan, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga/badan yang bebas dan mandiri berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23E ayat (1) yang bertugas melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara terhadap laporan keuangan

yang disajikan Pemerintah Daerah maupun Pemerintah Pusat. Salah satu indikator dalam mewujudkan laporan keuangan yang berkualitas adalah dengan mendorong K/L untuk memperoleh opini audit wajar tanpa pengecualian (WTP) setiap tahunnya (Rizal Djalil, 2014: 134).

2.1.3.2 Komponen Laporan Keuangan

Salah satu komponen pokok dalam laporan keuangan adalah Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 dijelaskan bahwa Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang perlu untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Erlina Rasdianto (2013: 23) menyatakan komponen laporan keuangan sebagai berikut:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Unsur yang dicakup secara langsung oleh laporan realisasi anggaran terdiri dari pendapatan LRA,

belanja, transfer, dan pembiayaan. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Pendapatan LRA adalah penerimaan oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah atau entitas pemerintahan lainnya yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.
- b. Belanja adalah semua pengeluaran oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.
- c. Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
- d. Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan/pengeluaran yang tidak berpengaruh pada kekayaan bersih entitas yang perlu dibayar kembali dan/atau akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman dan hasil investasi kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.

2. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.
- b. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.
- c. Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.

3. Laporan Operasional (LO)

Laporan Operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintah dalam satu periode pelaporan. Laporan operasional menyajikan pos-pos sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LO dari kegiatan operasional. Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar lagi.
 - b. Beban dari kegiatan operasional. Beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas yang dapat merupakan pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban.
 - c. Transfer. Transfer adalah hak penerimaan atau kewajiban pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lainnya termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
 - d. Surplus dan defisit dari kegiatan nonoperasional, bila ada.
 - e. Pos luar biasa. Pos luar biasa adalah pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi dan berada diluar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.
 - f. Surplus/defisit-LO merupakan selisih antara pendapatan LO dan beban.
4. Laporan Arus Kas

Laporan arus kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, pendanaan, pengeluaran dan transitoris yang menggambarkan saldo awal selama periode tertentu.

a. **Aktivitas Operasi**

Arus kas bersih aktivitas operasi merupakan indikator yang menunjukkan kemampuan operasi pemerintah daerah dalam menghasilkan kas yang cukup untuk membiayai aktivitas operasionalnya di masa yang akan datang tanpa mengandalkan sumber pendanaan dari luar.

b. **Aktivitas Investasi**

Arus kas dari aktivitas investasi mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto dalam rangka perolehan dan pelepasan sumber-sumber daya ekonomi yang bertujuan untuk meningkatkan dan mendukung pelayanan pemerintah kepada masyarakat dimasa yang akan datang.

c. **Aktivitas Pendanaan**

Arus kas dari aktivitas pendanaan mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas yang berhubungan dengan perolehan dan pemberian utang jangka panjang.

d. **Aktivitas Transitoris/nonanggaran**

Arus kas dari aktivitas transitoris/nonanggaran mencerminkan penerimaan dan pengeluaran kas bruto yang tidak mempengaruhi anggaran pendapatan, belanja dan pembiayaan pemerintah daerah.

5. **Laporan Perubahan Ekuitas**

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos berikut ini:

- a. Ekuitas awal;
 - b. Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;
 - c. Koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, seperti koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode sebelumnya dan perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap;
 - d. Ekuitas akhir.
6. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL)
- Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan saldo anggaran lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut ini :
- a. Saldo Anggaran Lebih Awal;
 - b. Penggunaan Saldo Anggaran Lebih;
 - c. Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan;
 - d. Koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya;
 - e. Saldo anggaran lebih akhir.
7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas,

Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan didalam Standar Akuntansi Pemerintah serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar. Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan atau menyajikan hal-hal sebagai berikut:

- a. Mengungkapkan informasi umum tentang entitas pelaporan dan entitas akuntansi;
- b. Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;
- c. Menyajikan ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
- d. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
- e. Menyajikan rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan;
- f. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan;

- g. Menyediakan informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

2.1.3.3 Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran *normative* yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya.

Erlina Rasdianto (2013 : 8) menyatakan tentang karakteristik kualitatif laporan keuangan sebagai berikut :

1. Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Dengan demikian informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya. Informasi dikatakan relevan jika memiliki kriteria dibawah ini :

a. Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*)

Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.

b. Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*)

Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.

c. Tepat waktu

Informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.

d. Lengkap

Informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang data mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

2. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian uang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik:

a. Penyajian jujur

Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.

b. Dapat diverifikasi (*verifiability*)

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.

c. Netralitas

Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

3. Dapat dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah menerapkan kebijakan yang lebih baik dari pada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

4. Dapat Dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan

lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

2.1.3.4 Tujuan Laporan Keuangan

Menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, tujuan umum dari laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.

Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan:

- a. Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah;
- b. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah;
- c. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- d. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
- e. Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;

- f. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan;
- g. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya.

Menurut Mahmudi (2011: 276), menyatakan bahwa tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.

2.1.3.5 Pengukuran Kualitas Laporan Keuangan

Kualitas laporan keuangan sangat berpengaruh pada akuntabilitas, dengan kualitas laporan keuangan yang baik akan memberikan dedikasi terhadap akuntabilitas atau pertanggungjawaban atas laporan keuangan yang dibuat. Alat untuk memfasilitasi agar laporan keuangan tersebut semakin transparan dan akuntabel yaitu dengan SAP. Dengan menerapkan SAP informasi keuangan dapat dijadikan dasar pengambilan keputusan di pemerintahan dan juga terwujudnya transparansi serta akuntabilitas. SAP mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia. Kualitas laporan keuangan adalah penyajian laporan keuangan yang memiliki kriteria antara lain kesesuaian dengan SAP, kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern (Safrida Yuliani dkk, 2010: 206-220).

Pengukuran kualitas laporan keuangan menurut Sukrisno Agoes (2012: 21) yaitu laporan keuangan akan menghasilkan kualitas laporan keuangan jika menghasilkan opini dari pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi dari laporan keuangan. Menurut Rizal Djalil (2014: 215) salah satu indikator dalam mewujudkan laporan keuangan yang berkualitas adalah dengan mendorong pemerintah untuk memperoleh opini dari BPK.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Sebagaimana yang telah diatur dalam Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, BPK RI memberikan empat jenis opini, yaitu:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa, menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

2. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha

dan arus kas entitas tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.

3. Opini Tidak Wajar (*Adversed Opinion*)

Menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

4. Pernyataan Menolak Memberikan Opini (*Disclaimer of Opinion*) atau Tidak Memberikan Pendapat (TMP)

Menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan apabila lingkup audit yang dilaksanakan tidak cukup untuk membuat suatu opini.

Keempat jenis opini yang dapat diberikan oleh BPK tersebut dasar utamanya adalah kewajaran penyajian pos-pos laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah. Opini WTP merupakan impian seluruh institusi baik pusat dan daerah, sebab dengan opini WTP institusi yang bersangkutan dapat mengekspresikan akuntabilitasnya sebagai entitas kepada para *stakeholder* (publik/masyarakat). Penyusunan dan penyajian laporan keuangan sebagai wujud pertanggungjawaban APBN/APBD dalam rangka akuntabilitas dan keterbukaan dalam pengelolaan keuangan negara menjadi tanggung jawab masing-masing entitas pelaporan. Sementara BPK bertanggung jawab dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara serta

memberikan pendapat berupa opini atas Laporan Keuangan entitas yang telah diperiksa berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

2.2 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan perkembangannya, standar akuntansi yang berlaku di Indonesia sampai dengan saat ini dapat dibedakan menjadi tiga. Sampai dengan tahun 2003, standar akuntansi pemerintahan yang berlaku adalah SAP Berbasis Kas, sedangkan pada periode 2004-2014 standar akuntansi pemerintahan yang berlaku adalah SAP Berbasis Kas Menuju Akrual. Sejak diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 standar akuntansi pemerintahan yang berlaku di Indonesia adalah SAP Berbasis Akrual (Budhi Purwantoro Jati, 2019).

Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual adalah standar akuntansi pemerintahan yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD. Basis akrual itu sendiri yaitu basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010).

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013, semua pemerintah daerah baik provinsi maupun kabupaten/kota wajib menerapkan SAP berbasis akrual mulai tahun anggaran 2015. Tujuan utama penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah daerah adalah untuk meningkatkan kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah.

Selanjutnya, peningkatan kualitas informasi tersebut dimaksudkan untuk meningkatkan manfaat laporan keuangan pemerintah daerah bagi para pemangku kepentingan entitas pemerintah daerah dalam menilai akuntabilitas dan transparansi serta membuat berbagai keputusan terhadap suatu entitas pemerintah daerah.

Pengukuran standar akuntansi pemerintah berbasis akrual pada penelitian ini mengacu pada penelitian Amiruddin Zul Hilmi, dkk (2012) yang menggunakan skala rasio. Dalam penelitian ini, rasio yang digunakan adalah:

$$DISC = \frac{\text{Pengungkapan dalam LKPD}}{\text{Pengungkapan dalam PSAP}} \times 100$$

Selain standar akuntansi pemerintah, kualitas laporan keuangan pemerintah daerah juga ditentukan oleh seberapa baik pengendalian internal yang dimiliki institusi pemerintah daerah (Ida Ayu Enny Kiranayanti dkk, 2016). Sistem Pengendalian Intern menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, kendala pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan peraturan perundang-undangan. Dengan adanya pengendalian internal pada suatu organisasi, maka seluruh proses kegiatan dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya suatu tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien akan terealisasi, sehingga *good governance* dapat terwujud (Octaviani M. Kapoh dkk, 2017).

Pengukuran sistem pengendalian internal pemerintah pada penelitian ini mengacu pada penelitian Amiruddin Zul Hilmi, dkk (2012) yang menggunakan skala rasio. Dalam penelitian ini, rasio yang digunakan adalah:

$$DEV = \frac{\text{Jumlah Temuan (dalam rupiah)}}{\text{Total Realisasi Belanja Daerah}} \times 100$$

Rizal Djalil (2014: 404) menyatakan bahwa penyusunan laporan keuangan merupakan suatu bentuk kebutuhan transparansi yang menjadi syarat agar pengelolaan keuangan dapat dikatakan akuntabel. Laporan keuangan dikatakan transparan jika telah mengungkapkan hal-hal yang dipandang perlu untuk diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). CaLK ditunjukkan untuk memperkuat atau memperjelas pos-pos yang disajikan dalam bagian utama laporan keuangan. Dalam kebanyakan kasus, semua data diperlukan pembaca, tidak dapat disajikan dalam laporan keuangan itu sendiri, oleh karenanya laporan tersebut mencakup informasi yang esensial harus disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Tingkat pengungkapan yang makin mendekati pengungkapan penuh (*full disclosure*) maka pembaca laporan keuangan akan semakin mengerti kinerja pengelolaan keuangan.

Dalam menjamin kualitas laporan keuangan, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai satu badan yang bebas dan mandiri berdasarkan Undang-Undang Pasal 23E ayat (1) akan memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara terhadap laporan keuangan yang disajikan pemerintah daerah maupun pemerintah pusat. Salah satu indikator dalam mewujudkan laporan keuangan yang berkualitas adalah dengan mendorong K/L untuk memperoleh opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) setiap tahunnya (Rizal Djalil, 2014: 134).

Dengan memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), tingkat kepercayaan atas laporan keuangan pemda akan semakin meningkat dan bermanfaat untuk membuat keputusan. Selain itu dengan diperolehnya opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), maka diharapkan dapat membatasi penyalahgunaan anggaran pemerintah daerah yang kemudian dapat mengeliminasi tindak korupsi (Irwanto Rante dkk, 2018).

Pengukuran kualitas laporan keuangan pada penelitian ini mengacu pada penelitian Triana Saraswati, dkk (2019) yang menggunakan skala nominal sebagai variabel *dummy* yaitu jika pemerintah daerah menerima opini WTP maka diberi nilai 1 sedangkan pemerintah daerah yang menerima opini selain WTP (WDP, TW, TMP) diberi nilai 0. Dalam penelitian ini, nominal yang digunakan adalah:

WTP= 1

WDP, TW, TMP= 0

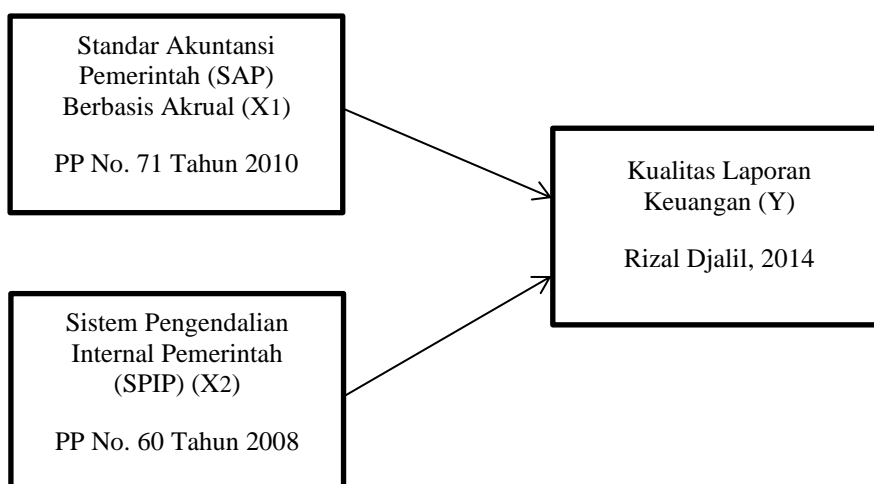
Penelitian ini didasarkan pada teori keagenan (*agency theory*) dan teori *stewardship*. Teori keagenan adalah teori hubungan prinsipal dengan agen. Dalam hubungan tersebut, prinsipal (misalnya rakyat yang diwakili oleh DPRD) memercayakan pengelolaan kekayaannya kepada agen (misalnya pemerintah daerah/gubernur/bupati/walikota). Jadi dalam konteks teori keagenan tersebut, pemda provinsi/kabupaten/kota dapat bertindak sebagai agen maupun sebagai prinsipal (Abdul Halim, 2014: 124-125). Didalam teori keagenan menurut Djalil (2014: 363), opini BPK tidak terlepas dari tindak lanjut hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh entitas atas hasil pemeriksaan periode sebelumnya. Salah satu indikator akuntabilitas adalah pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil

pemeriksaan BPK. Rekomendasi BPK selain untuk menyelesaikan permasalahan yang diungkap dalam laporan hasil pemeriksaan, juga untuk memperbaiki sistem pengelolaan keuangan yang akuntabel dan transparan sehingga tidak ditemukan lagi adanya kelemahan pengendalian internal dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Semakin tinggi persentase jumlah rekomendasi yang selesai ditindaklanjuti semakin akuntabel pengelolaan keuangan.

Sedangkan teori *stewardship* merupakan suatu pandangan baru tentang mengelola dan menjalankan organisasi, suatu pergeseran pendekatan pada konsep kepemimpinan dan manajemen yang ada sekarang dari konsep mengendalikan dan mengarahkan ke arah konsep peraturan, kemitraan, dan kepemilikan secara bersama oleh anggota dalam organisasi. Teori *stewardship* didefinisikan sebagai situasi dimana para *steward* (pengelola) tidak mempunyai kepentingan pribadi, tetapi lebih mementingkan kepentingan *principal* (Marheni, 2017). Implikasi teori *stewardship* terhadap penelitian ini yaitu dapat menjelaskan eksistensi pemerintah daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk menampung aspirasi masyarakat, dapat memberikan pelayanan yang baik bagi publik, dan mampu membuat pertanggungjawaban keuangan yang telah diamanahkan kepada pemerintah sehingga tujuan ekonomi terpenuhi serta kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal. Sistem pengendalian intern yang diterapkan pada pemerintahan dan taatnya pejabat pada peraturan perundangan merupakan upaya untuk memenuhi kepuasan publik sebagai *principal* (Resa Ulfah Pertiwi dkk, 2020). Pada penelitian yang dilakukan I Wayan Karsana, dkk (2017), I Wayan Nico Setiawan, dkk (2017), Januarti Tiurmaida (2018), Tri Ikyarti, dkk (2019),

Harfiahani Indah Rakhma Ningtyas, *et al* (2019), Vania Annissa Holle (2019), Imam Surya Prayogo, *et al* (2020), Triana Meinarsih, *et al* (2020), hasil penelitian ini menunjukkan bahwa standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian internal berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh hubungan secara signifikan antara variabel terikat yaitu Kualitas Laporan Keuangan dengan variabel bebas yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintahan. Kerangka pemikiran yang digunakan untuk merumuskan hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pernyataan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan

baru didasarkan pada teori yang relevan, belum berdasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data (Sugiyono, 2010: 93).

Berdasarkan literatur dan kerangka pemikiran yang telah dikemukakan sebelumnya, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Hipotesis 1: Terdapat pengaruh antara penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual terhadap kualitas Laporan Keuangan secara parsial.

Hipotesis 2: Terdapat pengaruh antara Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap kualitas Laporan Keuangan secara parsial.

Hipotesis 3: Terdapat pengaruh antara penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap kualitas Laporan Keuangan secara simultan.