

BAB II KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Review Penelitian Terdahulu

Dalam sebuah penelitian yang dilakukan oleh penulis, dibutuhkan penelitian terdahulu yang digunakan sebagai bahan pertimbangan dan perbandingan serta sebagai alat ukur atas hasil penelitian. Sehingga referensi tersebut diharapkan dapat menjadi bahan pembanding keakuratan data dan kejelasan penelitian yang dilakukan.

No.	Penulis, Tahun	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Munasyir, 2015	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah Di Kabupaten Aceh Utara.	Variabel Terikat : 1. Kualitas Laporan Keuangan (Y) Variabel Bebas : 1. Standar Akuntansi (X ₁) 2. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (X ₂)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, baik secara simultan maupun parsial berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan SKPD di Kabupaten Aceh Utara.
2.	Udiyanti, 2014	<i>Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal dan Kompetensi Staf Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.</i>	Variabel Terikat : 1. Kualitas Laporan Keuangan (Y) Variabel Bebas : 1. Standar Akuntansi Pemerintah (X ₁) 2. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (X ₂) 3. Kompetensi Staf (X ₃)	1) standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, 2) sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, 3) kompetensi staf akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, 4) standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian internal dan kompetensi staf akuntansi secara simultan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

3.	Seftihani, 2014	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	<p>Variabel Terikat :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Kualitas Laporan Keuangan <p>Variabel Bebas :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Standar Akuntansi Pemerintah 2. Sistem Pengendalian Internal 	standar akuntansi pemerintahan dan sistem pengendalian internal secara simultan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 52,0%. Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh positif terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sebesar 13%, namun tidak signifikan. Sistem pengendalian internal memiliki pengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 74.6%.
4.	Elvira, 2015	Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota Medan	<p>Variabel Terikat :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Kualitas Laporan Keuangan <p>Variabel Bebas :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Sistem Akuntansi Pemerintah 2. Sistem Pengendalian Internal 	variabel Sistem Akuntansi Pemerintah dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah secara bersamaan atau simultan mempengaruhi variabel Kualitas Laporan Keuangan pada tingkat signifikansi 5%. Pengaruh yang terjadi antara Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dengan variabel Kualitas Laporan Keuangan signifikan secara statistik pada tingkat signifikansi 5%. Namun Pengaruh yang terjadi antara Sistem Akuntansi Pemerintah dengan variabel Kualitas Laporan Keuangan tidak signifikan secara statistik pada tingkat signifikansi 5%.

5.	Santoso, 2016	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	<p>Variabel Terikat :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Kualitas Laporan Keuangan <p>Variabel Bebas :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Standar Akuntansi Pemerintah 2. Sistem Pengendalian Internal 3. Sumber Daya Manusia 4. Teknologi Informasi 	<p>(1)Penerapan SAP berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Hal ini membuktikan bahwa semakin baik tingkat penerapan SAP yang dilakukan dalam penyusunan laporan keuangan,maka akan berdampak positif pada peningkatan kualitas LKPD (2)Penerapan SPIPberpengaruh positif terhadap kualitas LKPD.Dengan melakukan penguatan SPIP secara terus-menerus,makaakan berdampak pada peningkatan kualitas LKPD. (3)Kompetensi SDMberpengaruhpositif terhadapkualitas LKPD. SemakintinggikompetensiSDMyang dimiliki, seperti tingkat pendidikan, pengetahuan dan keterampilan dalam penyusunan laporan keuangan makakualitasLKPDyang dihasilkancenderung semakinbaik. (4)Pemanfaatan TI berpengaruh positif terhadap kualitas LKPD. Semakintinggitingkatpemanfaatan teknologi informasimaka akanmempercepatproses penyusunandanpenyajian laporan keuangan pemerintah daerah.</p>
----	---------------	---	---	--

2.2 Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

Menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan mengemukakan bahwa, Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Prinsip-prinsip akuntansi sebagaimana yang dimaksud dalam pengertian diatas merupakan, ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam

menyusun standar, penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan.

2.2.1 Prinsip-Prinsip Akuntansi Berdasarkan SAP

Menurut Erlina (2008: 31) ada delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah, yaitu :

A. Basis Akuntansi

Basis akuntansi merupakan prinsip - prinsip akuntansi yang menerapkan kapan pengaruh atas transaksi atau kejadian harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Basis akuntansi pada umumnya ada 2 (dua) yaitu basis kas (*cash basis of accounting*) dan basis akrual (*accrual basis of accounting*). Basis akuntansi yang digunakan pada PP No.71 Thn 2015 tentang standar akuntansi pemerintah adalah basis akrual.

1. Basis Kas

Akuntansi berbasis kas adalah transaksi ekonomi dan kejadian lain diakui ketika kas diterima oleh kas pemerintah atau dibayarkan dari kas pemerintah. Basis kas yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran.

2. Basis Akrual

Akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi di mana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi yang berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Basis akrual untuk pengakuan asset dalam neraca laporan keuangan. Biasanya untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, asset, kewajiban, dan ekuitas. Dalam akuntansi berbasis akrual, waktu pencatatan (*recording*) dineraca, asset, kewajiban, dan ekuitas diakui dan dicatat sesuai dengan saat terjadinya arus sumber daya, sehingga dapat menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat.

B. Prinsip 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. Nilai historis lebih dapat diandalkan daripada penilaian yang lain karena lebih obyektif dan dapat diverifikasi. Dalam hal tidak terdapat nilai historis, dapat digunakan nilai wajar aset atau kewajiban terkait.

C. Prinsip Realisasi

Bagi pemerintah, pendapatan yang tersedia yang telah diotorisasikan melalui anggaran pemerintah selama satu tahun fiskal akan digunakan untuk membayar hutang dan belanja dalam periode tersebut. Prinsip layak temu biaya-pendapatan (*matching-cost against revenue principle*) dalam akuntansi pemerintah tidak mendapat penekanan sebagaimana dipraktikkan dalam akuntansi komersial.

D. Prinsip 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.

E. Prinsip Periodesitas

Kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan entitas pelaporan perlu dibagi menjadi periode-periode pelaporan sehingga kinerja entitas dapat diukur dan posisi sumberdaya yang dimilikinya dapat ditentukan. Periode utama yang digunakan adalah tahunan. Namun, Peremndagri Nomor 13 tahun 2006 menentukan pemerintah daerah dan atau SKPD diharapkan membuat laporan semester pertama dan laporan prognosis untuk satu semester ke depan.

F. Prinsip Konsistensi

Perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada kejadian yang serupa dari periode ke periode oleh suatu entitas pelaporan maupun entitas akuntansi (prinsip konsistensi internal). Hal ini tidak berarti bahwa tidak boleh terjadi perubahan dari suatu metode akuntansi ke metode akuntansi yang lain. Metode akuntansi yang dipakai dapat diubah dengan syarat bahwa metode yang baru diterapkan mampu memebrikan informasi yang lebih baik dibanding metode lama. Pengaruh atas perubahan penerapan metode ini diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

G. Prinsip Pengungkapan Lengkap

Laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat ditempatkan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.

H. Prinsip Penyajian Wajar

Laporan keuangan menyajikan dengan wajar laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Faktor pertimbangan sehat bagi penyusun laporan keuangan diperlukan ketika menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu. Ketidakpastian seperti itu diakui dengan mengungkapkan hakikat serta tingkatnya dengan menggunakan pertimbangan sehat dalam penyusunan laporan keuangan . Pertimbangan sehat mengandung unsur kehati-hatian pada saat pada saat melakukan perkiraan dalam kondisi ketidakpastian sehingga aset atau pendapatan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah. Namun demikian, penggunaan pertimbangan sehat tidak memperkenankan, misalnya, pembentukan cadangan tersembunyi, sengaja menetapkan aset atau pendapatan yang terlampau rendah, atau sengaja mencatat kewajiban atau belanja yang terlampau tinggi, sehingga laporan keuangan menjadi tidak netral dan tidak andal.

2.2.2 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah di Indonesia

Menurut PP No. 71 Tahun 2010 Pemerintah menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis Akrual. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis Akrual dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan(PSAP). PSAP adalah SAP yang diberi judul, nomor, dan tanggal efektif. SAP Lampiran I yaitu Berbasis Akrual dilengkapi dengan PSAP dan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan.

Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis Akrualdapat dilaksanakan secara bertahap dari penerapan SAP Berbasis Kas Menuju penerapan SAP Berbasis Akrual. Ketentuan mengenai penerapan SAP Berbasis Akrual secara bertahap

pada pemerintah pusat diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan sedangkan pemerintah daerah diatur dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri.

SAP Berbasis AkruaI, yaitu SAP yang mengakui pendapatan-lo, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akruaI, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD. Basis AkruaI untuk neraca berarti bahwa aset, kewajiban dan ekuitas dana diakui dan di catat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan Pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas di terima atau di bayar (PP RI, 2010: I.02).

SAP berbasis akruaI di terapkan dalam lingkungan Pemerintah yaitu Pemerintah pusat, Pemerintah daerah dan satuan organisasi di lingkungan Pemerintah pusat/daerah, jika menurut peraturan perundang – undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan. (PP RI, 2010:I.01).

Entitas pelaporan diperkenankan untuk menyelenggarakan akuntansi dan penyajian laporan keuangan dengan menggunakan sepenuhnya basis akruaI (*fully accrual basis*), baik dalam pengakuan pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan, maupun dalam pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Namun, entitas pelaporan tersebut tetap menyajikan Laporan Realisasi Anggaran (LRA) berdasarkan basis kas. Rekonsiliasi dari LRA berbasis akruaI ke LRA berbasis kas wajib disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)(PP RI, 2010:I.02).

2.2.3Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) No.01

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yang berhubungan dengankualitas laporan keuangan yaitu Pernyataan StandarAkuntansi Pemerintahan (PSAP) 01 yang termuat dalam Lampiran I.02 (Basis AkruaI) tentang penyajian laporan keuangan.PSAP No.01 membahas tentang tujuan laporan keuangan, tanggungjawab laporan keuangan, komponen-komponen laporan keuangan, identifikasi laporan keuangan, dan periode pelaporan.

Berikut penjelasan Penyajian Laporan keuangan menurut PSAP No.1 :

1. Tujuan Laporan Keuangan
Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasiloperasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat danmengevaluasi keputusanmengenai alokasi sumber daya.
2. Tanggung Jawab Pelaporan Keuangan
Tanggung jawab penyusunan dan penyajian laporan keuangan berada padapimpinan entitas.
3. Komponen - komponen Laporan Keuangan
Ada 7 Komponen laporan keuangan sebagai berikut :
 - a. Laporan Realisasi Anggaran
 - b.Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
 - c.Neraca
 - d.Laporan Operasional

- e. Laporan Arus Kas
- f. Laporan Perubahan Ekuitas
- g. Catatan atas Laporan keuangan

4. Identifikasi Laporan keuangan

Laporan keuangan diidentifikasi dan dibedakan secara jelas dari informasi lainnya dalam dokumen terbitan yang sama. Pernyataan standar akuntansi pemerintahan hanya berlaku untuk laporan keuangan dan tidak untuk informasi lain yang disajikan dalam suatu laporan tahunan atau dokumen lainnya. Oleh karena itu, penting bagi pengguna untuk dapat membedakan informasi yang disajikan menurut standar akuntansi pemerintah dari informasi lain.

5. Periode laporan Laporan keuangan

Laporan keuangan disajikan sekurang - kurangnya sekali dalam setahun. Dalam situasi tertentu, tanggal laporan suatu entitas berubah dan laporan keuangan tahunan disajikan dengan suatu periode yang lebih panjang atau lebih pendek dari satu tahun.

2.3 Sistem Pengendalian Internal (SPI) Pemerintah

2.3.1 Pengertian, dan Tujuan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

a. Pengertian Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah didefinisikan sebagai berikut: (PP RI, 2008, I) "Sistem Pengendalian Internal Pemerintah adalah proses yang integral terhadap 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, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan."

PP No. 60 tahun 2008 ini juga merupakan pelaksanaan dari amanat yang ada dalam Pasal 58 Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang menyebutkan bahwa dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara, Presiden selaku Kepala Pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian internal di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh. Sementara teknis pelaksanaan dari sistem pengendalian internal pemerintahan ini harus dikerjakan dan menjadi tanggung jawab dari setiap Instansi Pemerintah, baik yang ada di Pemerintah (Pusat) maupun di Pemerintah Daerah (PP RI, 2008, I).

b. Tujuan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 2 Ayat (3) (PP RI, 2008, I), Sistem Pengendalian Internal Pemerintah bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai terhadap empat hal, yaitu:

- 1) Tercapainya ketaatan, efektifitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Pemerintahan Negara.

- 2) Keandalan pelaporan keuangan.
- 3) Menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.
- 4) Pengamanan asset Negara.
- 5) Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Tujuan tersebut mengisyaratkan bahwa jika dilaksanakan dengan baik dan benar, SPI Pemerintah akan memberi jaminan dimana seluruh penyelenggara negara, mulai dari pimpinan hingga pegawai di instansi pemerintah, akan melaksanakan tugasnya dengan jujur dan taat pada peraturan. Akibatnya, tidak akan terjadi penyelewengan yang dapat menimbulkan kerugian negara (PP RI, 2008, I).

2.3.2 Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 (RI, 2008, II), SPI Pemerintah terdiri dari lima unsur, yaitu:

1. Lingkungan pengendalian

Pimpinan Instansi Pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan organisasi yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian intern dan manajemen yang sehat. Lingkungan pengendalian terdiri dari:

- a. Penegakan integritas dan nilai etika.
- b. Komitmen terhadap kompetensi.
- c. Kepemimpinan yang kondusif.
- d. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan.
- e. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat.
- f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia.
- g. Perwujudan peran aparat pengawasan intern Pemerintah yang efektif.
- h. Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait.

2. Penilaian risiko

Dalam rangka penilaian resiko, pimpinan Instansi Pemerintah dapat menetapkan tujuan Instansi Pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan, dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan. Penilaian resiko terdiri dari:

- a. Penetapan tujuan instansi secara keseluruhan.
- b. Penetapan tujuan pada tingkatan kegiatan.
- c. Identifikasi risiko.
- d. Analisis risiko.
- e. Mengelola risiko.

3. Kegiatan pengendalian

Kegiatan pengendalian membantu dalam memastikan bahwa arahan pimpinan Instansi Pemerintah dilaksanakan secara efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi. Kegiatan pengendalian terdiri dari:

- a. Review atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan.

- b. Pembinaan sumber daya manusia.
 - c. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi.
 - d. Pengendalian fisik atas aset.
 - e. Penetapan dan review atas indikator dan ukuran kinerja.
 - f. Pemisahan fungsi.
 - g. Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting.
 - h. Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian.
 - i. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya.
 - j. Dokumentasi dan kejadian penting atas Sistem Pengendalian Intern.
4. Informasi dan komunikasi
- Informasi harus dicatat dan segera dilaporkan kepada pimpinan Instansi Pemerintah dan pihak lain yang ditentukan. Informasi disajikan dalam bentuk dan sarana tertentu, tepat waktu sehingga memungkinkan pimpinan Instansi Pemerintah melaksanakan pengendalian dan tanggung jawabnya. Informasi dan komunikasi terdiri dari:
- a. Manajemen sistem informasi.
 - b. Bentuk dan sarana komunikasi.
5. Pemantauan
- Pemantauan harus dapat menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan rewiuw lainnya dapat segera ditindaklanjuti. Pemantauan terdiri dari:
- a. Pemantauan berkelanjutan.
 - b. Evaluasi terpisah.
 - c. Tindak lanjut.

2.4 Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah

2.4.1 Definisi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah

Kualitas laporan keuangan tercermin dari karakteristik kualitatif, karakteristik ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki (PP 71, 2010).

2.4.2 Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan

Bastian (2010) menjelaskan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) No 01, Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan adalah:

“Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran - ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya”.

Keempat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki:

1. Relevan,
2. Andal,
3. Dapat dibandingkan, dan
4. Dapat dipahami.

1. **Relevan:** laporan keuangan yang disusun harus menyediakan informasi yang relevan bagi para pengguna informasi. Karena dengan informasi yang relevan, pengguna informasi dapat membantu pengguna informasi untuk mengevaluasi, memprediksi, dan mengambil suatu keputusan. Dengan demikian informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya, informasi yang relevan mencakup:
 - 1) Memiliki manfaat umpan balik: informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu
 - 2) Memiliki manfaat prediktif: informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini
 - 3) Tepat waktu: informasi dijadikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan
 - 4) Lengkap: informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin.

2. **Andal:** keandalan suatu laporan keuangan dapat dinilai dari penyajian laporan keuangan yang tidak menyesatkan dan terbebas dari kesalahan material. Dalam menyajikan laporan keuangan yang andal, maka laporan keuangan tersebut harus menyajikan setiap fakta secara jujur yaitu informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa yang seharusnya disajikan secara wajar. Laporan keuangan yang andal juga harus dapat diverifikasi, yaitu 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. Selain itu informasi dalam laporan keuangan harus diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan.

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. Hal ini dimaksudkan untuk dapat dijadikan acuan dalam penyusunan laporan keuangan sehingga dapat menentukan kebijakan-kebijakan akuntansi dalam periode selanjutnya.

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.

2.4.3 Definisi Laporan Keuangan

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran I.02 (basis akrual), Laporan Keuangan Pemerintah merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan.

Menurut Munawir (2010) laporan keuangan adalah laporan yang terdiri dari neraca dan perhitungan laba-rugi serta laporan perubahan ekuitas. Neraca menunjukkan, menggambarkan jumlah asset, kewajiban, dan ekuitas dari suatu perusahaan pada tanggal tertentu. Sedangkan perhitungan (laporan) laba-rugi memperlihatkan hasil - hasil yang telah dicapai oleh perusahaan serta beban terjadi selama periode tertentu, dan laporan perubahan ekuitas menunjukkan sumber dan penggunaan atau alasan - alasan yang menyebabkan perubahan ekuitas perusahaan.

2.4.4 Komponen Laporan Keuangan Berdasarkan PSAPNo.1

Komponen-komponen yang terdapat dalam satu set laporan keuangan terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (budgetary reports) dan laporan finansial, sehingga seluruh komponen meliputi Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas dan Catatan atas Laporan Keuangan (Paragraf Standar No. 14 PSAP No. 01 versi Lampiran I.02/basis akrual)."

Berikut penjelasan mengenai masing – masing komponen :

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) adalah laporan yang menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam satu periode pelaporan. Unsur-unsur Laporan Realisasi Anggaran meliputi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, pembiayaan, dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA). Tujuan pelaporan realisasi anggaran adalah memberikan informasi tentang realisasi dan anggaran entitas pelaporan secara tersanding. Penyandingan antara anggaran dan realisasinya menunjukkan tingkat ketercapaian target-target yang telah disepakati antara legislatif dan eksekutif sesuai dengan peraturan perundang-undangan (Darise, 2008). Maka dari itu, Laporan Realisasi Anggaran disebut sebagai laporan pelaksanaan anggaran karena menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu pelaporan. Persyaratan untuk penyajian Laporan Realisasi Anggaran dan pengungkapan informasi terkait diatur lebih lanjut dalam PSAP No. 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran.

2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL)

*Saldo Anggaran Lebih (SAL) adalah sejumlah saldo yang berasal dari akumulasi SiLPA/SiKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan (Paragraf Standar No. 8 PSAP No. 01 versi Lampiran I.02).*Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:

- a. Saldo Anggaran Lebih awal;
- b. Penggunaan Saldo Anggaran Lebih;
- c. Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan;
- d. Koreksi Kesalahan Pembukuan tahun sebelumnya; dan

- e. Lain-lain;
- f. Saldo Anggaran Lebih akhir.

3. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan pada tanggal tertentu. Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas. Setiap entitas pelaporan mengklasifikasikan asetnya dalam aset lancar dan non lancar serta mengklasifikasikan kewajibannya menjadi kewajiban jangka pendek dan jangka panjang dalam neraca. Informasi tentang tanggal jatuh tempo aset dan kewajiban bermanfaat untuk menilai likuiditas dan solvabilitas suatu entitas pelaporan. Oleh karena itu, neraca menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:

- a. Kas dan setara kas;
- b. Investasi jangka pendek;
- c. Piutang pajak dan bukan pajak;
- d. Persediaan;
- e. Investasi jangka panjang;
- f. Aset tetap;
- g. Kewajiban jangka pendek;
- h. Kewajiban jangka panjang;
- i. Ekuitas

4. Laporan Operasional

Laporan finansial mencakup laporan operasional yang menyajikan pos-pos sebagai berikut: Pendapatan-LO dari kegiatan operasional; Beban dari kegiatan operasional; Surplus/defisit dari Kegiatan Non Operasional, bila ada; Pos luar biasa, bila ada; Surplus/defisit-LO (Paragraf Standar No. 92 PSAP No. 01 versi Lampiran I.02/basis akrual).”

Pada PSAP No. 01 versi Lampiran II.02,(disebut PSAP Berbasis Kas Menuju Akrual) Laporan Operasional tidak dikenal melainkan Laporan Kinerja Keuangan yang mana adalah laporan realisasi pendapatan dan belanja yang disusun berdasarkan basis akrual. Laporan Kinerja Keuangan serupa dengan Laporan Operasional yang juga menyajikan informasi mengenai pendapatan operasional, belanja berdasarkan klasifikasi fungsional dan ekonomi dan surplus atau defisit. Meskipun begitu, untuk pelaporan keuangan Tahun Anggaran 2015 dan seterusnya, Laporan Kinerja Keuangan ditiadakan dan diganti dengan Laporan Operasional. Laporan Operasional yang beban-bebannya dikelompokkan menurut klasifikasi ekonomi diuraikan secara rinci pada PSAP No. 12 tentang Laporan Operasional.

5. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. Arus masuk dan keluar kas diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Oleh karena itu, Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasional, investasi aset non

keuangan, pembiayaan, dan transaksi non-anggaran yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu. PSAP No. 03 tentang Laporan Arus Kas mengatur lebih lanjut mengenai penyajian dan pengungkapan yang berhubungan dengan arus kas.

6. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas adalah laporan yang menunjukkan kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) No. 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah Lampiran II, Laporan Perubahan Ekuitas ini akan menggambarkan pergerakan ekuitas entitas pelaporan. Pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Kas Menuju Akrual, istilah Ekuitas dikenal sebagai Ekuitas Dana yang mana terbagi atas Ekuitas Dana Lancar, Ekuitas Dana Investasi dan Ekuitas Dana Cadangan. Selain itu, pos-pos yang disajikan pada Laporan Perubahan Ekuitas versi SAP Berbasis Kas Menuju Akrual yang tercantum dalam PSAP No. 01 versi Lampiran II.02 berbeda dengan SAP Berbasis Akrual pada PSAP No. 01 versi Lampiran I.02. Oleh karena itu, berdasarkan PSAP No. 01 versi Lampiran I.02, Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos:

- a. Ekuitas awal
- b. Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;
- c. Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya:
 1. koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya;
 2. perubahan nilai aset karena revaluasi aset tetap.

7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) meliputi penjelasan naratif atau daftar rincian atau analisis dari angka/nilai suatu pos yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Arus Kas, Laporan Operasional dan Laporan Perubahan Ekuitas. 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 diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen lainnya.

Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Informasi umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;
- b. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro;

- c. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
- d. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
- e. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan;
- f. Informasi yang diharuskan oleh PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan;
- g. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Adapun pengungkapan-pengungkapan lainnya yang belum diinformasikan dalam bagian manapun dari laporan keuangan juga harus diungkapkan oleh entitas pelaporan, yaitu:

- 1. domisili dan bentuk hukum suatu entitas serta yuridiksi dimana entitas tersebut beroperasi;
- 2. penjelasan mengenai sifat operasi entitas dan kegiatan pokoknya;
- 3. ketentuan peraturan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya.

2.4.5 Periode Pelaporan Keuangan

Menurut PP No. 71 Tahun 2010 lampiran I.02 (basis akrual), Laporan Keuangan Pemerintah disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Penyajian laporan keuangan sebagai laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN diwajibkan untuk setiap periode tahun anggaran APBN, di mana dalam masa 1 (satu) tahun anggaran terhitung mulai 1 Januari sampai dengan tanggal 31 Desember. Dengan demikian, periode pelaporan keuangan tahunan adalah per tanggal 31 Desember untuk Neraca, dan untuk tahun yang berakhir 31 Desember untuk LRA dan LAK.

Sesuai dengan UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, batas waktu penyampaian laporan keuangan sebagai laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran. Dengan demikian, kegunaan laporan keuangan tersebut berkurang bilamana laporan tidak tersedia bagi pengguna dalam suatu periode tertentu setelah tanggal pelaporan. Faktor-faktor yang dihadapi seperti kompleksitas operasi suatu entitas pelaporan bukan merupakan alasan yang cukup atas kegagalan pelaporan yang tepat waktu.

2.5 Hubungan Antar Variabel

Dalam penelitian ini Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sebagai variabel independen (X1) merupakan prinsip-prinsip atau ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam menyusun standar, penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan pemerintah yang disajikan. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) mampu menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan, mampu memenuhi kebutuhan pengguna akan laporan keuangan yang akuntabel, dan

telah menyajikan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran.

Selain terwujudnya Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dalam menentukan kualitas laporan keuangan pemerintah, Sistem Pengendalian Internal (SPI) juga diperlukan dalam terlaksananya SAP dan Kualitas Laporan Keuangan. Sistem Pengendalian Interenal (SPI) sebagai variabel independen (X2). Diterapkannya sistem pengendalian internal maka pemerintah akan memiliki otorisasi pemisahan tugas yang jelas. Tidak ada pegawai pemerintahan yang merangkap fungsi dalam penyusunan laporan keuangan. Karena hal itulah yang menjadi faktor terbesar adanya tindakan-tindakan kurang etis dari pegawai pemerintahan yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan. Jika sudah ada otorisasi pemisahan tugas yang jelas maka setiap fungsi-fungsi dapat dijalankan dengan baik. Informasi-informasi yang dilaporkan akan lebih akurat sehingga dapat meminimalisir adanya tindakan-tindakan tidak etis yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sistem pengendalian internal merupakan salah satu tolak ukur yang harus di gencarkan pemerintah daerah dalam penyusunan laporan keuangan. Karena sistem pengendalian internal mampu membentuk struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan dipatuhinya kebijakan standar akuntansi pemerintah. Hal ini sejalan dengan tujuan sistem pengendalian internal.

Semakin tinggi tingkat penerapan standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian internal maka akan semakin tinggi tingkat kualitas laporan keuangan pemerintah. Begitu pula sebaliknya Semakin rendah tingkat penerapan standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian internal maka akan semakin rendah tingkat kualitas laporan keuangan pemerintah (Udiyanti, 2014). Dengan demikian, variabel independen (X1 dan X2) akan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan sebagai variabel dependen (Y).

2.6 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2014:213), Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Rancangan pengujian hipotesis yang diuji untuk mengetahui ada atau tidaknya pengaruh yang signifikan antara variabel-variabel yang diteliti. Berdasarkan hipotesis yang telah dikemukakan, maka bentuk pengujian hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

H_1 = diduga penerapan standar akuntansi pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.

H_0 = penerapan standar akuntansi pemerintah tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.

H_2 = diduga sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.

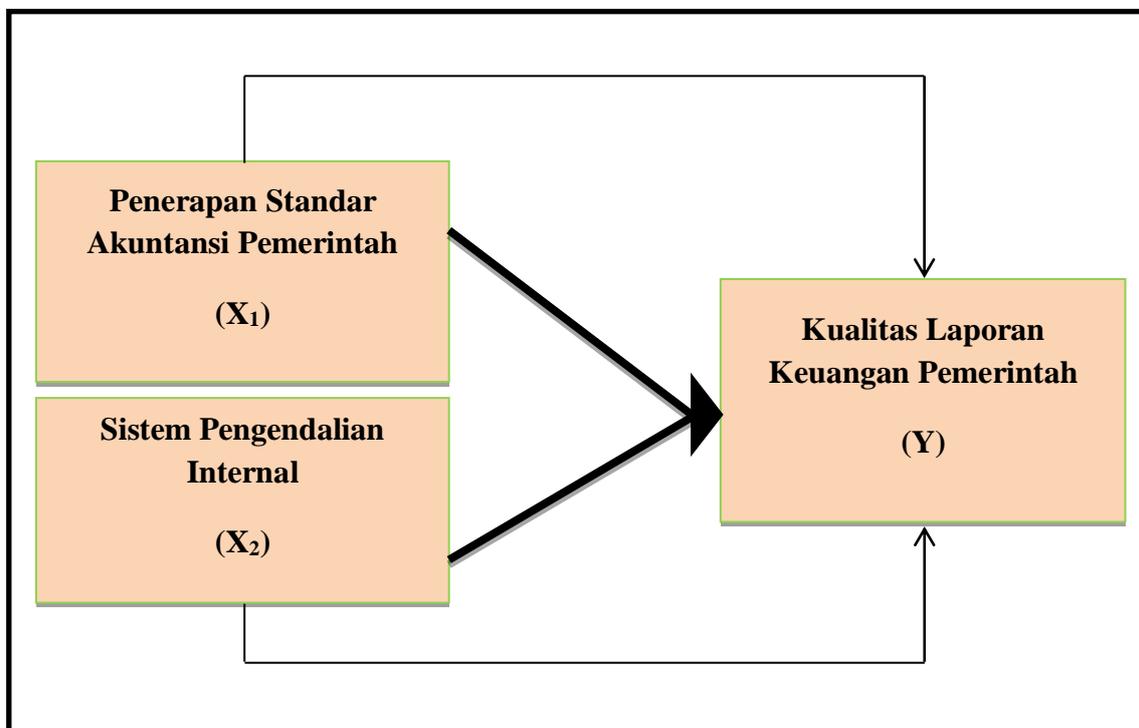
H_0 = sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.

Ha = diduga penerapan standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.

Ho = Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan Sistem Pengendalian Internal tidak berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah.

2.7 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan permasalahan dan teori yang ada dalam penelitian ini, untuk membahas permasalahan penelitian ini yang berjudul **Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah** maka kerangka pemikiran penelitian ini seperti terlihat pada gambar 2.1. berikut ini:



Gambar 2.1. Kerangka Pemikiran

Keterangan :

