

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Sistem Pengendalian Intern

2.1.1.1 Pengertian Sistem Pengendalian Intern

Definisi pengendalian intern menurut *Committee of Sponsoring Organization treadway Commision* (COSO), yang dikutip oleh Azhar Susanto (2010:103) adalah sebagai berikut:

“Pengendalian intern didefinisikan sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen dan karyawan yang dirancang untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa tujuan organisasi akan dapat dicapai, ketaatan terhadap undang-undang yang berlaku”.

Selama ini acuan penerapan Sistem Pengendalian Intern pada instansi pemerintah adalah pengawasan melekat yang diatur dalam Instruksi Presiden No. 15 tahun 1983 tentang pedoman pelaksanaan dan pengawasan instruksi presiden No. 01 tahun 1989 tentang pedoman pelaksanaan pengawasan melekat, yang telah disempurnakan melalui keputusan Menteri PAN No. 30 tahun 1994 tentang petunjuk pelaksanaan pengawasan melekat yang diperbaharui dengan Keputusan Menteri PAN No. KEP/46/M.PAN/2004.

Definisi pengawasan melekat menurut Keputusan Menteri PAN No. KEP/46/M.PAN/2004 tentang petunjuk pelaksanaan Melekat dalam penyelenggaraan pemerintah adalah sebagai berikut:

“Pengawasan melekat yang merupakan padanan istilah pengendalian manajemen atau pengendalian intern dan selanjutnya disebut waskat adalah segala upaya yang dilakukan dalam suatu organisasi untuk

mengarahkan suatu kegiatan agar tujuan organisasi dapat dicapai secara efektif, efisien, dan ekonomis, segala sumber daya dimanfaatkan dan dilindungi, data dan laporan dapat dipercaya dan disajikan secara wajar, serta ditaatinya segala ketentuan yang berlaku”.

Terminologi pengawasan melekat dalam aturan tersebut disepadankan dengan pengendalian manajemen atau pengendalian intern. Unsur-unsur pengawasan yang melekat yang dimaksud adalah : pengorganisasian personil, kebijakan, perencanaan, prosedur, pencatatan, pelaporan, supervise, dan review intern.

Namun demikian, hasil pemeriksaan pada instansi pemerintah oleh aparat pengawasan fungsional, baik intern maupun eksternal, selama ini menunjukkan pelaksanaan atas pengawasan melekat dimaksud belum optimal antara lain masih terdapat pelanggaran disiplin, tingkat prestasi kerja yang belum memadai, penyalahgunaan wewenang, kebocoran dan pemborosan keuangan Negara, pelayanan kepada masyarakat yang belum memuaskan. Berdasarkan hal tersebut, diperlukan penyempurnaan sistem pengendalian intern didalam lingkungan pemerintahan.

Adapun pengertian sistem pengendalian intern menurut Peraturan Pemerintah No. 08 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah adalah sebagai berikut:

“Sistem pengendalian intern adalah suatu proses yang diciptakan manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah”.

Senada dengan Peraturan Pemerintah Tahun 2006, Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 04 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Review atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pasal 1 (10), mendefinisikan sistem pengendalian sebagai berikut:

“Sistem pengendalian intern adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian, efektifitas, efisiensi, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset Negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan”.

Sedangkan sistem pengendalian intern menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah adalah sebagai berikut:

“Sistem pengendalian intern 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, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset Negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan”.

Adapun pengertian sistem pengendalian intern menurut Indra Bastian dalam buku Audit Sektor Publik (hal 7:2007) menyatakan bahwa :

“sistem pengendalian intern adalah suatu proses yang dijalankan eksekutif (kepala daerah, instansi/dinas, dan segenap personel) yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan yang terdiri atas : (1). Keandalan laporan keuangan, (2). Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku, (3). Efektifitas dan efisiensi operasi”.

Berdasarkan pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian intern merupakan suatu proses yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan yang terdiri dari keandalan laporan, efektif dan efisien.

2.1.1.2 Tujuan Sistem Pengendalian Intern

Esensi dari organisasi yang dikendalikan dengan efektif terletak pada setiap manajemen, jika manajemen puncak merasa bahwa pengendalian intern itu penting maka anggota dalam organisasi akan merasakan hal itu dan bereaksi dengan sungguh-sungguh untuk memenuhi kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan. Di lain pihak, jika pengendalian intern tidak dijadikan kepentingan utama manajemen puncak dan hanya dijadikan lip service maka dapat dipastikan bahwa tujuan pengendalian intern tidak dapat dicapai dengan efektif.

Menurut tujuannya pengendalian intern dirancang untuk memberikan jaminan bahwa tujuan organisasi akan dapat dicapai melalui efisiensi dan efektifitas operasi, penyajian laporan keuangan yang dapat dipercaya, dan ketaatan terhadap undang-undang dan aturan yang berlaku seperti yang tertera dalam pengertian pengendalian menurut COSO (*Committee of Sponsoring Organization treadway Commision*).

Sedangkan tujuan pengendalian intern pemerintah menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang :

- “1. Tercapainya efektifitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah negara.
2. Keandalan Pelaporan Keuangan.
3. Pengamanan Aset Negara.
4. Ketaatan terhadap peraturan Perundang-undangan”.

2.1.1.3 Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Intern

Agar mencapai pengendalian intern yang memadai maka diperlukan beberapa komponen pengendalian intern seperti yang diungkapkan COSO (*Committee of Sponsoring Organization treadway*), penelitian COSO (*Committee of Sponsoring Organization treadway*) mengatakan bahwa pengendalian intern sebagai proses yang diimplementasikan oleh dewan komisaris, pihak manajemen, dan mereka yang ada dibawah arahan keduanya untuk memberikan jaminan yang wajar bahwa tujuan pengendalian dapat tercapai. Pengendalianintern memberikan jaminan yang wajar, bukan absolute, karena kemungkinan kesalahan manusia, kolusi, dan penolakan manajemen atas proses pengendalian membuat proses inimenjadi tidak sempurna.

Unsur-unsur sistem pengendalian intern pemerintah menurut Peraturan Pemerintah No 60 tahun 2008 adalah sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian
2. Penilaian resiko
3. Kegiatan pengendalian
4. Informasi dan komunikasi
5. Pemantauan pengendalian intern

Penerapan Unsur-unsur sistem pengendalian intern pemerintah dilaksanakan menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan instansi pemerintah.

1. Lingkungan Pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya, melalui:

- a. Penegakan integritas dan nilai etika
Penegakan integritas dan nilai etika sekurang-kurangnya dilakukan dengan:

- 1) Menyusun dan menerapkan aturan perilaku,
 - 2) Memberikan keteladanan pelaksanaan aturan perilaku pada setiap tingkat pimpinan instansi pemerintah,
 - 3) Menegakkan tindakan disiplin yang tepat atas penyimpangan terhadap kebijakan dan prosedur, atau pelanggaran terhadap aturan perilaku,
 - 4) Menjelaskan dan mempertanggungjawabkan adanya intervensi atau pengabaian pengendalian intern,dan
 - 5) Menghapus kebijakan atau penugasan yang dapat mendorong perilaku tidak etis.
- b. Komitmen terhadap kompetensi
- Komitmen terhadap kompetensi sekurang-kurangnya dilakukan dengan:
- 1) Mengidentifikasi dan menetapkan kegiatan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas dan fungsi pada masing-masing posisi pada instansi pemerintah.
 - 2) Menyusun standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi-untuk masing-masing posisi dalam instansi pemerintah,
 - 3) Menyelenggarakan pelatihan dan pembimbingan untuk membantu pegawai mempertahankan dan meningkatkan kompetensi pekerjaannya,dan
 - 4) Memilih pimpinan instansi pemerintah yang memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman yang luas dalam pengelolaan instansi pemerintah.
- c. Kepemimpinan yang kondusif
- Kepemimpinan yang kondusif sekurang-kurangnya ditunjukkan dengan:
- 1) Mempertimbangkan resiko dalam pengambilan keputusan,
 - 2) Menerapkan manajemen berbasis kinerja,
 - 3) Mendukung fungsi tertentu dalam penerapan SPIP,
 - 4) Melindungi atas asset dan informasi dari akses dan penggunaan yang tidak sah,
 - 5) Melakukan interaksi secara insentif dengan pejabat dengan tingkatan yang lebih rendah,dan
 - 6) Merespon secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan keuangan, penganggaran, program, dan kegiatan.
- d. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan
- Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan sekurang-kurangnya dilakukan dengan:
- 1) Menyesuaikan dengan ukuran dan sifat kegiatan instansi pemerintah,
 - 2) Memberikan kejelasan wewenang dan tanggung jawab dalam Instansi pemerintah,
 - 3) Memberikan kejelasan hubungan dan jenjang pelaporan intern dan Instansi Pemerintah,
 - 4) Melaksanakan evaluasi dan penyesuaian periodik terhadap struktur organisasi sehubungan dengan perubahan lingkungan strategis,dan
 - 5) Menetapkan jumlah pegawai yang sesuai,terutama untuk posisi pimpinan.

- e. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat
Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat sekurang-kurangnya dilaksanakan dengan memperhatikan hal-hal sebagai berikut:
 - 1) Wewenang diberikan kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggungjawabnya dalam rangka pencapaian tujuan Instansi pemerintah,
 - 2) Pegawai yang diberi wewenang memahami bahwa wewenang dan tanggung jawab yang diberikan terkait dengan pihak lain dalam Instansi Pemerintah yang bersangkutan, dan
 - 3) Pegawai yang diberi wewenang memahami bahwa pelaksanaan wewenang dan tanggung jawab terkait dengan penerapan SPIP
- f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat
Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumberdaya manusia dilaksanakan dengan sekurang-kurangnya hal-hal sebagai berikut:
 - 1) Penetapan kebijakan dan prosedur sejak rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai,
 - 2) Penelusuran latar belakang calon pegawai dalam proses rekrutmen, dan
 - 3) Supervise periodic yang memadai terhadap pegawai
- g. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif
Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif sekurang-kurangnya harus:
 - 1) Memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi dan efektifitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi Pemerintah,
 - 2) Memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektifitas manajemen resiko dalam menyenggarakan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah,
 - 3) Memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.
- h. Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait
Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait diwujudkan dengan adanya mekanisme saling uji antar Instansi Pemerintah terkait.

2. Penilaian Resiko

Pimpinan Instansi wajib melakukan penilaian resiko yang terdiri atas :

- a. Identifikasi resiko
- b. Analisis resiko

Dalam rangka penilaian resiko, pimpinan instansi pemerintah menetapkan:

- a) Tujuan Instansi Pemerintah
Tujuan utama Instansi pemerintah memuat pernyataan dan arahan yang spesifik, terukur, dapat dicapai, realistis, dan terikat waktu dan wajib dikomunikasikan pada seluruh pegawai. Untuk mencapai tujuan instansi pemerintah pimpinan instansi pemerintah menetapkan:
 - 1) Strategi operasional yang konsisten,dan
 - 2) Strategi manajemen terintegrasi dan penilaian resiko.

b) Tujuan pada tingkat kegiatan

Penetapan tujuan pada tingkatan kegiatan sekurang-kurangnya dilakukan dengan memperhatikan ketentuan sebagai berikut:

- 1) Berdasarkan pada tujuan dan rencana strategis instansi pemerintah,
- 2) Saling melengkapi, saling menunjang, dan tidak bertentangan satu dengan yang lainnya,
- 3) Relevan dengan seluruh kegiatan utama instansi pemerintah,
- 4) Mendukung unsure criteria pengukuran,
- 5) Didukung sumber daya instansi pemerintah yang cukup,
- 6) Melibatkan seluruh tingkat pejabat dalam proses penetapannya.

Identifikasi resiko sekurang-kurangnya dilaksanakan dengan:

- 1) Menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif,
- 2) Menggunakan mekanismeyang memadai untuk mengenali resiko dari faktor eksternal dan faktor internal, dan
- 3) Menilai faktor lain yang dapat meningkatkan resiko.

Analisis resiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari resiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan instansi pemerintah. Pimpinan instansi pemerintah menerapkan prinsip kehati-hatian dalam mentukan tingkat resiko yang dapat diterima.

3. Kegiatan pengendalian

Kegiatan pengendalian intern adalah kebijakan dan prosedur yang dapat membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan Instansi Pemerintah untuk mengurangi resiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian resiko. Pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dri tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan. Penyelenggaraan kegiatan pengendalian sekurang-kurangnya memiliki karakteristik sebagai berikut;

- a. Kegiatan Pengendalian diutamakan pada kegiatan pokok Instansi pemerintah,
- b. Kegiatan pengendalian harus dikaitkan dengan proses penilaian resiko,
- c. Kegiatan pengendalian yang dipilih disesuaikan dengan sifat khusus instansi pemerintah,
- d. Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan secara tertulis,
- e. Prosedur yang telah ditetapkan harus dilaksanakan sesuai yang ditetapkan secara tertulis, dan
- f. Kegiatan pengendalian dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

Kegiatan pengendalian terdiri atas:

- a. Review atas kinerja instansi yang bersangkutan
Review atau kinerja instansi pemerintah dilaksanakan dengan membandingkan kinerja dengan tolak ukur kinerja yang ditetapkan.
- b. Pembinaan sumber daya manusia

Dalam melakukan pembinaan sumber daya manusia, pimpinan instansi harus sekurang-kurangnya:

- 1) Mengkomunikasikan visi, misi, tujuan, nilai, strategi instansi kepada pegawai,
 - 2) Membuat strategi perencanaan dan pembinaan sumber daya manusia yang mendukung pencapaian visi dan misi, dan
 - 3) Membuat uraian jabatan, prosedur, rekrutmen, program pendidikan dan pelatihan pegawai, sistem kompensasi program kesejahteraan dan fasilitas pegawai, ketentuan disiplin pegawai, sistem penilaian kerja serta rencana pengembangan air.
- c. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi
- Kegiatan pengendalian atas pengelolaan sistem informasi dilakukan untuk memastikan akurasi kelengkapan informasi, yang meliputi:
- 1) Pengendalian umum
 - a. Pengamanan sistem informasi
 1. Pelaksanaan penilaian resiko secara periodik yang komprehensif,
 2. Pengembangan rencana yang secara jelas menggambarkan program pengamanan serta kebijakan dan prosedur yang mendukungnya,
 3. Penetapan organisasi untuk mengimplementasikan dan mengelola program pengamanan,
 4. Penguraian tanggung jawab pengamanan secara jelas,
 5. Implementasi kebijakan yang efektif atas sumber daya manusia yang terkait dengan program pengamanan, dan
 6. Pemantauan efektifitas program pengamanan dan melakukan perubahan program pengamanan jika diperlukan.
 - b. Pengendalian atas asset

Pengendalian atas aset sekurang-kurangnya mencakup:

 1. Klasifikasi sumber daya sistem informasi berdasarkan kepentingan dan sensitivitasnya,
 2. Identifikasi pengguna yang berhak dan otorisasi akses ke informasi secara formal,
 3. Pengendalian fisik dan pengendalian logik untuk mencegah dan mendeteksi akses yang tidak diotorisasi, dan
 4. Pemantauan atas aset akses ke sistem informasi, investigasi atas pelanggaran, serta tindakan perbaikan dan penegakan disiplin.
 - c. Pengendalian atas pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi

Pengendalian atas pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi sekurang-kurangnya mencakup:

 1. Otorisasi atas fitur pemrosesan sistem informasi dan modifikasi program,

2. Pengujian dan persetujuan atas seluruh perangkat lunak yang baru dan dimutakhirkan, dan
 3. Penetapan prosedur untuk memastikan terselenggaranya pengendalian atas kepastakaan perangkat lunak.
 - d. Pengendalian atas perangkat lunak sistem
Pengendalian atas perangkat lunak sistem sekurang-kurangnya mencakup:
 1. Pembatasan akses ke perangkat lunak sistem berdasarkan tanggung jawab pekerjaan dan dokumentasi atas otorisasi akses,
 2. Pengendalian dan pemantauan atas akses dan penggunaan perangkat lunak sistem, dan
 3. Pengendalian atas perubahan yang dilakukan terhadap perangkat lunak sistem.
 - e. Pemisahan tugas
Pemisahan tugas sekurang-kurangnya mencakup:
 1. Identifikasi tugas yang tidak dapat digabungkan dan penetapan kebijakan untuk memisahkan ke tugas tersebut,
 2. Penetapan pengendalian akses untuk pelaksanaan pemisahan tugas, dan
 3. Pengendalian atas kegiatan pegawai melalui penggunaan prosedur, supervise, dan review.
 - f. Kontinuitas pelayanan
Kontinuitas pelayanan sekurang-kurangnya mencakup:
 1. Penilaian pemberian prioritas, dan pengidentifikasian sumber daya pendukung atas komputerisasi yang kritis dan sensitif,
 2. Langkah-langkah pencegahan dan minimalisasi potensi kerusakan dan terhentinya operasi computer,
 3. Pengembangan dan pendokumentasian rencana komprehensif untuk mengatasi kejadian tidak terduga dan melakukan penyesuaian jika diperlukan.
- 2) Pengendalian aplikasi
- a. Pengendalian otorisasi
Pengendalian otorisasi sekurang-kurangnya mencakup:
 1. Pengendalian terhadap dokumen sumber,
 2. Pengesahan atas dokumen sumber,
 3. Pembatasan akses ke terminal entri data, dan
 4. Penggunaan file induk dan laporan khusus untuk memastikan bahwa seluruh data yang diperoleh telah diotorisasi.
 - b. Pengendalian kelengkapan
Pengendalian kelengkapan sekurang-kurangnya mencakup:
 1. Pengentrian dan pemrosesan seluruh transaksi yang telah diotorisasi ke dalam komputer,

2. Pelaksanaan rekonsiliasi data untuk memverifikasi kelengkapan data.
- c. Pengendalian akurasi
Pengendalian akurasi sekurang-kurangnya mencakup:
 1. Penggunaan desain entri data untuk mendukung akurasi data,
 2. Pelaksanaan validasi data untuk mengidentifikasi data yang salah,
 3. Pencatatan, pelaporan, investigasi, dan perbaikan data yang salah dengan segera, dan
 4. Review atas laporan keluaran untuk mempertahankan akurasi dan validitas data.
- d. Pengendalian terhadap keandalan pemrosesan dan file data
Pengendalian terhadap keandalan pemrosesan dan file data sekurang-kurangnya mencakup:
 1. Penggunaan prosedur yang memastikan bahwa hanya program dan file data versi terkini digunakan selama pemrosesan,
 2. Penggunaan program yang memiliki prosedur untuk memverifikasi bahwa file computer yang sesuai digunakan selama pemrosesan,
 3. Penggunaan program yang memiliki prosedur untuk mengecek internal file header labels sebelum pemrosesan, dan
 4. Penggunaan aplikasi yang mencegah perubahan file secara bersamaan.
- d. Pengendalian fisik aset
Dalam melaksanakan pelaksanaan fisik atas aset pimpinan Instansi Pemerintah wajib menetapkan, mengimplementasikan, dan mengkomunikasikan kepada seluruh pegawai:
 1. Rencana identifikasi, kebijakan dan prosedur pengamanan fisik, dan
 2. Rencana pemulihan setelah berencana.
- e. Penetapan dan review atas indikator dan ukuran kinerja
Dalam melaksanakan penetapan dan review indicator dan pengukuran kinerja, pimpinan Instansi Pemerintah harus:
 1. Menetapkan ukuran dan indicator kinerja,
 2. Mereview dan melakukan validasi secara periodik atas ketetapan dan keandalan ukuran dan indikator kinerja,
 3. Mengevaluasi faktor penilaian ukuran kinerja, dan
 4. Membandingkan secara terus-menerus data capaian kinerja dengan sasaran yang ditetapkan dan selisihnya dianalisis lebih lanjut.
- f. Pemisahan fungsi
Dalam melaksanakan pemisahan fungsi, pimpinan Instansi Pemerintah harus menjamin bahwa seluruh aspek utama transaksi atau kejadian tidak dikendalikan oleh satu orang.

- g. Otorisasi dan transaksi atas kejadian yang penting
Dalam melakukan otorisasi atas transaksi dan kejadian, pimpinan Instansi Pemerintah wajib menetapkan dan mengkomunikasikan syarat dan ketentuan otorisasi kepada seluruh pegawai.
- h. Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian
Dalam melakukan pencatatan yang akurat dan tepat waktu, pimpinan Instansi Pemerintah perlu mempertimbangkan:
 1. Transaksi dan kejadian perlu diklasifikasikan dengan tepat dan dicatat segera, dan
 2. Klasifikasi dan pencatatan yang tepat dilaksanakan dalam siklus transaksi atau kejadian.
- i. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya
Pimpinan Instansi wajib membatasi akses atas sumber daya dan pencatatannya dan melaksanakan akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya. Dalam melaksanakan pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, pimpinan Instansi Pemerintah wajib memberikan akses hanya kepada pegawai yang berwenang dan melakukan review atas pembatasan tersebut secara berkala.
- j. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya
Dalam menetapkan akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya, pimpinan Instansi pemerintah wajib menugaskan pegawai yang bertanggung jawab terhadap penyimpanan sumber dan pencatatannya serta melakukan review atas penugasan tersebut secara berkala.
- k. Dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.
Dalam menyelenggarakan dokumentasi yang baik, pimpinan Instansi Pemerintah wajib memiliki, memelihara, mengelola dan secara berkala memutakhirkan dokumentasi yang mencakup seluruh sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.

4. Informasi dan komunikasi

Komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif . Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan Instansi Pemerintah harus sekurang-kurangnya:

- a. Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi,
- b. Mengelola, mengembangkan, dan memperbaharui sistem informasi secara terus menerus.

5. Pemantauan pengendalian intern

Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, terpisah dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya.

- a. Pemantauan berkelanjutan
Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervise, perbandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas.
- b. Evaluasi terpisah
Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, review, dan pengujian efektifitas sistem pengendalian intern. Evaluasi terpisah dapat dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah atau pihak eksternal pemerintah. Ruang lingkup dan frekuensi pengendalian intern harus memadai bagi instansi pemerintah.
- c. Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya
Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan review lainnya yang ditetapkan.

Menurut Indra Bastian bahwa unsur sistem pengendalian intern dalam peraturan pemerintah ini mengacu pada unsur sistem pengendalian intern yang telah dipraktikkan di lingkungan pemerintah di berbagai negara, yang meliputi :

1. **Lingkungan Pengendalian.** Lingkungan pengendalian menggambarkan keseluruhan sikap organisasi yang mempengaruhi kesadaran dan tindakan personel organisasi mengenai pengendalian. Berbagai faktor yang membentuk lingkungan pengendalian suatu entitas (**Indra, 2011:11**) adalah :
 - a) Nilai integritas dan etika. Memelihara suasana etika organisasi, menjadi teladan untuk tindakan-tindakan yang benar. Menghilangkan godaan-godaan untuk melakukan tindakan yang tidak etis dan menegakkan disiplin sebagaimana mestinya;
 - b) Komitmen terhadap kompetensi. Mengidentifikasi dan menetapkan kegiatan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam instansi pemerintahan.
 - c) Filosofi dan gaya operasi manajemen. Pimpinan instansi pemerintahan memiliki sikap yang selalu mempertimbangkan risiko dalam mengambil keputusan;
 - d) Struktur organisasi. Kerangka kerja bagi manajemen dalam perencanaan, pengarahannya, dan pengendalian organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan organisasi;
 - e) Pembagian wewenang dan pembebanan tanggung jawab. Satuan usaha membatasi garis tanggung jawab dan wewenang yang ada;
 - f) Kebijakan dan praktik sumber daya manusia. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan SDM. Penetapan praktik-praktik yang layak dalam hal perolehan, orientasi, pelatihan, evaluasi, pembinaan, promosi, kompensasi dan tindakan disiplin bagi sumber daya manusia.

2. **Penilaian Risiko.** Menurut **Indra (2011:12)** untuk tujuan pelaporan keuangan adalah proses identifikasi, analisis, dan pengolahan resiko entitas yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Diawali dengan penetapan maksud dan tujuan instansi pemerintahan yang jelas dan konsisten baik pada tingkat kegiatan. Selanjutnya instansi pemerintahan mengidentifikasi secara efisiensi dan efektif resiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan tersebut, baik yang bersumber dari dalam maupun luar instansi. Penaksiran risiko mencakup :
 - a) Identifikasi Resiko. Mengidentifikasi secara efisien dan efektif risiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan instansi, baik yang bersumber dari dalam maupun luar instansi.
 - b) Analisis Risiko. Menentukan dampak dari resiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan instansi.

3. **Kegiatan Pengendalian.** Menurut **Indra (2011:12)** Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang dibuat untuk memastikan pelaksanaan petunjuk yang dibuat oleh manajemen. Kebijakan prosedur yang dibangun oleh manajemen untuk mencapai tujuan laporan keuangan yang obyektif, yang mencakup :
 - a) Otorisasi yang memadai. Pimpinan instansi pemerintahan menetapkan dan mengkomunikasikan syarat dan ketentuan otorisasi kepada pegawai.
 - b) Perancangan dan penggunaan dokumen dan catatan yang memadai.
 - c) Pengecekan secara independen
 - d) Pemisahan fungsi yang memadai. Pimpinan instansi pemerintahan harus menjamin bahwa seluruh aspek utama transaksi atau kejadian tidak dikendalikan oleh 1 (satu) orang
 - e) Pengendalian fisik atas kekayaan pemda dan catatan. Pimpinan instansi pemerintah menetapkan, mengimplementasikan, dan mengkomunikasikan rencana identifikasi, kebijakan, dan prosedur pengamanan fisik kepada seluruh pegawai.
 - f) Peninjauan atas kinerja. Memantau pencapaian kinerja instansi pemerintahan tersebut dibandingkan dengan rencana sebagai tolak ukur kinerja.

4. **Informasi dan Komunikasi.** Kebijakan dan prosedur pengendalian yang berkaitan dengan system akuntansi adalah bahwa transaksi dilaksanakan mencegah terjadinya salah saji potensial terhadap pernyataan manajemen dalam laporan keuangan (**Indra, 2011:12**). Instansi pemerintah harus memiliki informasi yang relevan dan dapat diandalkan baik informasi keuangan maupun non keuangan, yang berhubungan dengan peristiwa-peristiwa eksternal dan internal, yang menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi serta mengelola, mengembangkan dan memperbarui system informasi secara terus menerus.

- 5. Pemantauan.** Proses penilaian kualitas kinerja dari struktur pengendalian internal sepanjang waktu (**Indra 2011:13**). Dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervise, perbandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas. Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, review, dan pengujian efektivitas system pengendalian intern yang dapat dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah atau pihak eksternal pemerintah, tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya harus segera dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan review lainnya yang ditetapkan.

Adapun menurut model COSO (Commiitte of Sponsoring Organizations of the Tradway Commission) terdiri atas lima komponen sistem pengendalian intern dalam sekar dan puspa (2013:59) adalah sebagai berikut:

- “1. Lingkungan Pengendalian
2. Penentuan Resiko
3. Aktivitas Pengendalian
4. Informasi dan Komunikasi
5. Pengawasan”.

Penerapan lima komponen sistem pengendalian intern menjadi bagian integral dari kegiatan organisasi :

1. Lingkungan Pengendalian

Komponen lingkungan pengendalian terdiri atas sikap manajemen di semua tingkatan terhadap operasi secara umum dan dan konsep control secara khusus yang mencakup etika, kompetensi, integritas, dan kepentingan terhadap kesejahteraan organisasi.

2. Penilaian resiko

Penilain resiko mencakup penentuan resiko di seluruh aspek organisasi dan penentuan kekuatan sebuah organisasi melalui evaluasi resiko. COSO juga menambahkan pertimbangan tujuan di seluruh bidang operasi untuk memastikan bahwa semua bagian organisasi bekerja secara harmonis.

3. Aktivitas pengendalian

Aktivitas pada komponen ini meliputi persetujuan, tanggung jawab dan kewenangan, pemisahan tugas dan pendokumentasian, rekonsiliasi, karyawan yang kompeten dan jujur, auditing internal dan audit internal. Aktivitas-aktivitas ini harus dievaluasi resikonyauntuk organisasi secara keseluruhan.

4. Informasi dan komunikasi

Komponen ini merupakan bagian penting dari proses manajemen. Manajemen tidak dapat berfungsi tanpa informasi tentang operasi control internal yang dapat digunakan manajemen untuk mengevaluasi efektivitas control dan untuk mengelola operasinya.

5. Pemantauan

Pengawasan merupakan evaluasi rasional yang dinamis atas informasi yang diberikan pada komunikasi informasi untuk tujuan kontrol

2.1.1.4 Keterbatasan Sistem Pengendalian Intern

Kehadiran pengendalian intern pemerintah hanya dapat memberikan keyakinan memadai bagi manajemen atau pimpinan pemerintah berkaitan dengan pencapaian tujuan pengendalian intern entitas. Kemungkinan pencapaian tersebut dipengaruhi oleh keterbatasan bawaan yang melekat dalam pengendalian intern sangatlah besar.

Keterbatasan sistem pengendalian intern menurut Bastian (2010:10) adalah sebagai berikut:

“Tidak ada sistem pengendalian intern yang dengan sendirinya dapat menjamin administrasi yang efisien serta kelengkapan dan akurasi pencatatan. Keterbatasan tersebut disebabkan oleh:

1. Pengendalian intern yang bergantung pada penilaian fungsi dapat dimanipulasi dengan kolusi
2. Otorisasi dapat diabaikan oleh seseorang yang mempunyai kedudukan tertentu atau oleh manajemen
3. Personel keliru dalam memahami perintah sebagai akibat dari kelalaian tidak diperhatikan maupun kelelahan”.

Susanto (2010:117) menyatakan bahwa terdapat beberapa keterbatasan sistem pengendalian intern yang disebabkan oleh:

“1. Kesalahan manusia (*Human error*)

Yaitu kesalahan yang muncul ketika karyawan melakukan pertimbangan yang salah atau perhatiannya selama bekerja terpecah.

2. Penyimpangan Manajemen

Karena manajer atau suatu organisasi memiliki lebih banyak otoritas dibandingkan karyawan biasa, proses pengendalian efektif pada tingkat manajemen bawah dan tidak efektif pada tingkat atas.

3. Kolusi (*Collusion*)

Kolusi terjadi ketika dua atau lebih karyawan berkonspirasi untuk melakukan pencurian (korupsi) di tempat mereka bekerja.

4. Manfaat dan Biaya (*Cost and Benefit*)

Konsep jaminan yang meyakinkan atau masuk akal mengandung arti bahwa biaya pengendalian internal tidak melebihi manfaat yang dihasilkannya. Pengendalian yang masuk akal adalah pengendalian yang menghasilkan manfaat yang lebih tinggi dari biaya yang dikeluarkan untuk melakukan pengendalian tersebut”.

2.1.2 Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Salah satu pilar utama tegaknya perekonomian suatu Negara adalah adanya akuntabilitas dari pemangku kekuasaan, istilah lain dari akuntabilitas tersebut adalah amanah yang berarti pemangku kekuasaan yang akuntabel atau amanah adalah mereka yang percaya dan bertanggung jawab dalam mengelola sumber daya public yang dipercayakan kepadanya. Setiap Rupiah uang publik harus dipertanggungjawabkan kepada masyarakat yang telah memberikan uangnya untuk membiayai pembangunan dan berjalannya yang telah dicapai.

Dalam masyarakat yang maju peradabannya, pertanggungjawaban tersebut tidak cukup dengan laporan lisan saja, namun perlu didukung dengan laporan pertanggungjawaban secara tertulis. Penyajian laporan keuangan merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban tertulis atas kinerja keuangan yang telah dicapai.

Mengatur penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statements*) dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. Laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan keuangan yang ditujukan

untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian laporan keuangan.

2.1.2.1 Prinsip Akuntansi dan Pelaporan Keuangan

Prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan dimaksudkan sebagai ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar, dalam menyusun standar, penyelenggaraan akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan. Berikut ini adalah delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah dalam buku Deddi Nordiawan (2010:45) adalah sebagai berikut

1. Basis Akuntansi

Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual, untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Dalam hal peraturan perundangan mewajibkan disajikannya laporan keuangan dengan basis kas, maka entitas wajib menyajikan laporan demikian. Basis akrual untuk-LO berarti bahwa pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan dan beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Pendapatan seperti bantuan pihak luar/asing dalam bentuk jasa disajikan pula pada LO.

Dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasar basis kas, maka LRA disusun berdasarkan basis kas, berarti bahwa pendapatan dan penerimaan pembiayaan diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan; sedangkan belanja, transfer dan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah. Namun demikian, bilamana anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA disusun berdasarkan basis akrual.

Basis akrual untuk neraca berarti dalam aset, kewajiban, dan ekuitas diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara diterima atau dibayar.

2. Nilai Historis (*Historical Cost*)

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 sejumlah jumlah kas dan setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban di masa yang akan datang dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah.

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

3. Realisasi (*Realization*)

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. Mengingat LRA masih merupakan laporan yang wajib disusun, maka pendapatan atau belanja basis kas diakui setelah diotorisasi melalui anggaran dan telah menambah atau mengurangi kas.

Prinsip layak temu biaya-pendapatan (*matching-cost against revenue principle*) dalam akuntansi pemerintah tidak mendapat penekanan sebagaimana dipraktikkan dalam akuntansi komersial.

4. Substansi Mengungguli Bentuk Formal (*Substance Over Form*)

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/berbeda dengan aspek formalitasnya, maka hal tersebut harus diungkapkan dengan jelas dalam catatan atas laporan keuangan

5. Periodisitas (*periodicity*)

Kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan entitas pelaporan perlu dibagi menjadi periode-periode pelaporan sehingga entitas pelaporan dapat diukur dan posisi sumber daya yang dimilikinya dapat ditentukan. Periode utama yang digunakan adalah tahunan. Namun, periode bulanan, triwulan, dan semesteran juga dianjurkan.

6. Konsistensi (*consistency*)

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

7. Pengungkapan Lengkap (*Full Disclosure*)

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.

8. Penyajian Wajar (*Fair Presentation*)

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.

Dalam rangka penyajian wajar, faktor pertimbangan sehat diperlukan bagi penyusun laporan keuangan ketika menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu. Ketidakpastian seperti itu diakui dengan mengungkapkan hakekat serta tingkatnya dengan menggunakan pertimbangan sehat dalam penyusunan laporan keuangan.

Pertimbangan sehat mengandung unsur kehati-hatian pada saat melakukan prakiraan dalam kondisi ketidakpastian sehingga aset atau pendapatan tidak dinyatakan terlalu rendah. Namun demikian, terdapat pula pertimbangan sehat yang tidak diperkenankan aset lain atau pendapatan yang terlampaui rendah, atau sengaja mencatat kewajiban atau belanja yang terlampaui tinggi, sehingga laporan keuangan menjadi tidak netral dan tidak andal.

2.1.2.2 Peranan Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber dana ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintah, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah RI No 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah serta hasil yang dicapai dalam

pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan struktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan.

1. Akuntabilitas
Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.
2. Manajemen
Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.
3. Transparansi
Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam mengelola sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.
4. Keseimbangan Antar-generasi (*intergenerational equity*)
Membantu para pengguna dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.
5. Evaluasi Kinerja
Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

2.1.2.3 Tujuan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintahan Daerah

Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna

untuk pengambil keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan :

1. Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban dan ekuitas dana pemerintah.
2. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban dan ekuitas dana pemerintah
3. Menyediakan informasi sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi.
4. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggaran.
5. Menyediaka informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya.
6. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerinta untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan.
7. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam menandai aktivitasnya.

Laporan keuangan untuk tujuan umum juga mempunyai peranan prediktif dan prospektif, menyediakan informasi yang berguna untuk memprediksikan besarnya sumber daya yang dibutuhkan untuk operasi yang berkelanjutan, sumber daya yang dihasilkam dari operasi yang berkelanjutan, serta resiko dan ketidakpastian yang terikat. Pelaporan keuangan juga menyajikan informasi bagi pengguna mengenai:

1. Indikasi apakah sumber daya yang telah diperoleh dan digunakan sesuai dengan anggaran.
2. Indikasi apakah sumber daya dperoleh dan digunakan sesuai dengan ketentuan, termasuk batas anggaran yang ditetapkan oleh DPR/DPRD.

Untuk memenuhi tujuan umum ini, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai entitas pelaporan dalam hal:

1. Asset
2. Kewajiban
3. Ekuitas Dana
4. Pendapatan
5. Belanja
6. Transfer
7. Pembiayaan, dan
8. Arus Kas

2.1.2.4 Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Abdul Halim (2013:44) menyatakan bahwa setelah berlakunya peraturan pemerintah RI Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP, laporan keuangan yang harus disajikan oleh pemerintah daerah selambat-lambatnya tahun anggaran 2014 adalah sebagai berikut:

- “1. Pelaporan pelaksanaan anggaran (*budgetary report*)
 - a. Laporan realisasi anggaran (LRA)
 - b. Laporan perubahan saldo anggaran lebih (Laporan Perubahan SAL)
2. Pelaporan finansial (*financial report*)
 - a. Neraca
 - b. Laporan Operasional (LO)
 - c. Laporan Arus Kas (LAK)
 - d. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
3. Catatan atas laporan keuangan (CaLK)”

Sementara penjelasan selengkapnya berdasarkan Peraturan Pemerintah RI Nomor 71 Tahun 2010 adalah sebagai berikut:

- “1. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakai 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 oleh entitas pemerintah lainnya yang menambah Saldo Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak 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 dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
 - d. Pembiayaan (financing) adalah setiap penerimaan atau 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 divestasi. Pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.

2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

3. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

Unsur yang ducakup 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 dimasa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah atau masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya non-keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang diperihara 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.

4. Laporan Operasional

Laporan Operasional menyajikan ikhtisar sumbu daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan.

Unsur yang dicakup secara langsung dalam laporan operasional terdiri dari pendapatan-LO, beban, transfer, dan pos-pos luar biasa. Masing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LO adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
- b. Beban adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

- c. Transfer adalah hak pemerintah atau kewajiban pengeluaran uang dari/oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
- d. 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 di luar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.

5. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintahan pusat/daerah selama periode tertentu.

Unsur yang dicakup dalam Laporan Arus Kas terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas, yang masing-masing dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Penerimaan Kas adalah semua aliran kas yang masuk ke bendahara umum negara/daerah.
- b. Pengeluaran Kas adalah semua aliran kas yang keluar dari Bendahara Umum Negara/Daerah.

6. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

7. Catatan atas Laporan Keuangan

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 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. Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan menyajikan/menyediakan 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 disajikan dalam lembar muka laporan keuangan”.

2.1.2.5 Karakteristik Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Deddi Nordiawan (2010;44) menyatakan bahwa definisi karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya.

Sedangkan karakteristik kualitatif laporan keuangan menurut Indra Bastian (2003:48) dapat dikategorikan sebagai berikut:

- ”1. Kualitas tertinggi; dapat dipahami dan berguna
2. Kualitas primer; relevan (nilai prediksi, nilai umpan balik, tepat waktu), andal (daya uji, netral, tepat saji)
3. Kualitas sekunder; konsisten, komparatif
4. Kendala; materialitas, konservatif, biaya manfaat”.

Menurut Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, keempat karakteristik berikut ini merupakan syarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki :

a. Relevan

Laporan keuangan dapat dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka dengan 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 yang relevan:

- a. Memiliki Manfaat Umpan Balik (*Feedback Value*)

Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka dimasa 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 dapat 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 pengguna informasi tersebut dapat dicegah.

b. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakekat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka pengguna 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 pelaporan 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.

c. 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 yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik dari pada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

d. 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 ini, pengguna disesuaikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di antaranya dikutip dari beberapa sumber. Penelitian yang relevansi dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dapat dilihat pada Tabel 2.1.

Tabel 2.1
Hasil Penelitian Terdahulu

NO	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan
1.	Sri Ayu Wulandari Aswandi (2014)	Pengaruh Akuntabilitas dan Transparansi terhadap Kualitas Laporan Keuangan pada pemerintah kabupaten pinrang	<ul style="list-style-type: none"> - Akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. - Transparansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. - Akuntabilitas dan transparansi secara silmutan berpengaruh positif dan 	<ul style="list-style-type: none"> - Peneliti melakukan penelitian dipemerintah kabupaten pinrang sedangkan penulis pada DISPENDA dan Inspektorat Kota Cimahi.

			signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.	
2.	Indriyana Kartika (2013)	Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan implementasinya terhadap akuntabilitas keuangan (penelitian pada Laporan Realisasi Anggaran di pemerintah daerah kabupaten wilayah provinsi jawa barat)	- Sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan - Kualitas laporan keuangan berpengaruh positif terhadap akuntabilitas keuangan	- Perbedaan tempat penelitian antara penulis dengan peneliti
3.	Tuti Herawati (2014) ISSN : 1693-448	Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (survei pada organisasi perangkat daerah pemda cianjur)	- Sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah	- Peneliti melakukan penelitian pada survei pada organisasi perangkat daerah pemda cianjur sedangkan penulis melakukan penelitian pada DISPENDA dan Inspektorat Kota Cimahi.
4.	P. Ayu Ratna Dewi dan Ni Putu Sri Harta Mimba (2014)	Pengaruh Efektivitas Penerapan Sistem Informasi Pengelolaan	- Tingkat efektivitas penerapan sistem informasi	- Peneliti meneliti pada pemerintah kota Denpasar sedangkan

	ISSN : 2302-8556	Keuangan Daerah (SIPKD) pada Kualitas Laporan Keuangan (Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di lingkungan pemerintah Denpasar)	pengelolaan keuangan daerah (SIPKD) di pemerintah Kota Denpasar secara keseluruhan termasuk dalam kriteria efektif (KE) serta berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan di pemerintah kota denpasar	penulis meneliti pada DISPENDA dan Inspektorat Kota Cimahi. - Peneliti menggunakan variabel independen yakni efektivitas penerapan sistem informasi pengelolaan keuangan daerah (SIPKD). - Penulis menggunakan variabel independen yakni sistem pengendalian intern pemerintah.
5.	Ifa Ratifah dan Mochammad Ridwan (2012) ISSN 1411-514X	Komitmen Organisasi Momederasi Pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Kualitas Laporan keuangan pada kabupaten karawang	- Sistem Akuntansi Keuangan Daerah memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pada kabupaten karawang.	- Peneliti meneliti pada pemerintah kabupaten karawang sedangkan penulis meneliti pada DISPENDA dan Inspektorat Kota Cimahi.

6.	Nuning Hindriani Dkk (2012) ISSN 1411-0199	Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dalam perencanaan dan pelaksanaan anggaran di Daerah (studi pada Dinas Kesehatan Kabupaten Madiun)	- Hasil penelitian pelaksanaan SPIP di Dinas Kesehatan terbatas pada internalisasi SPIP ke dalam seluruh proses kerja di organisasi, melalui unsur lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan.	- Peneliti melakukan penelitian pada dinas kesehatan kabupaten madiun sedangkan penulis pada DISPENDA dan Inspektorat Kota Cimahi.
----	---	---	--	--

Sumber: Hasil Pengolahan (2015)

2.3 Kerangka Pemikiran

Tujuan penting reformasi akuntansi dan administrasi sektor publik adalah akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan pemerintah pusat maupun daerah. Akuntabilitas dan transparansi tersebut dimaksudkan untuk memastikan bahwa pengelolaan keuangan pemerintah yang dilakukan aparatur pemerintah berjalan dengan baik.

Sistem pengendalian internal disenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Sistem pengendalian internal juga menentukan kualitas laporan keuangan yang baik. Sistem pengendalian internal terkait dengan laporan keuangan merupakan suatu proses

yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai atas keandalan laporan keuangan. Salah satu unsur-unsur dalam sistem pengendalian internal adalah pengendalian resiko serta informasi dan komunikasi.

Dalam penilaian resiko untuk pelaporan keuangan adalah tindakan manajemen yang mengidentifikasi dan menganalisis resiko-resiko yang relevan dalam penyusunan laporan yang sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP) sedahhkan dalam informasi dan komunikasi harus disajikan dalam suatu bentuk dan sarana tertentu serta tepat waktu yang disenggarakan secara efektif sehingga memungkinkan pimpinan instansi pemerintah melaksanakan pengendalian dan tanggung jawabnya. Jadi semakin baik penerapan sistem pengendalian internal akan semakin baik pula kualitas laporan keuangan yang didapatkan.

Selain Akuntabilitas Publik, hal lain yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah pengendalian internal. Pengendalian internal pemerintah daerah diatur dalam peraturan pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dengan Kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah menurut Mahmudi (2010:27) dalam buku “Manajemen Kinerja Sektor Publik” adalah sebagai berikut:

“Untuk menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah diperlukan proses dan tahap-tahap yang harus dilalui yang diatur dalam sistem akuntansi pemerintahan daerah. Sistem akuntansi didalamnya mengatur tentang sistem pengendalian intern (SPI), kualitas laporan keuangan sangat dipengaruhi oleh bagus tidaknya sistem pengendalian intern yang dimiliki pemerintah daerah”.

Menurut Tantriani Sukmaningrum (2011:38) pengaruh antara Sistem Pengendalian Intern dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yaitu :

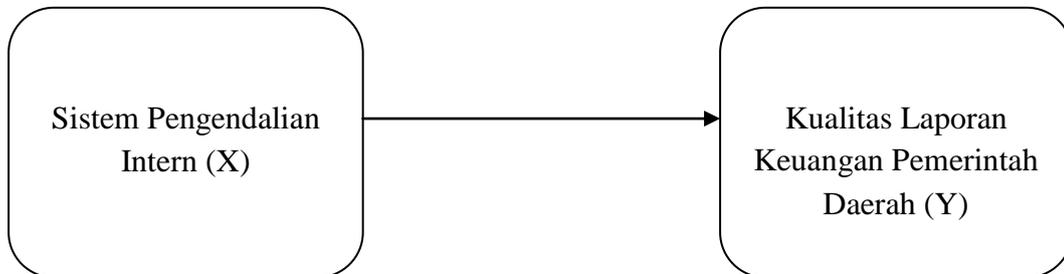
”Sistem pengendalian intern meliputi berbagai alat manajemen yang bertujuan mencapai berbagai tujuan yang luas. Tujuan tersebut yaitu menjamin kepatuhan terhadap hukum dan peraturan, menjamin keandalan laporan keuangan dan data keuangan, memfasilitasi efisiensi dan efektivitas operasi-operasi pemerintah. Dengan demikian, pengendalian intern merupakan pondasi *good governance* dan garis pertama dalam melawan ketidakabsahan data dan informasi dalam penyusunan LKPD.”

Hal ini sejalan dengan penelitian yang pernah dilakukan oleh Choirunisah (2008), meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas informasi laporan keuangan yang dihasilkan sistem akuntansi instansi studi pada KPPN Malang. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Informasi Keuangan satuan kerja.

Adapun penelitian yang pernah dilakukan oleh Tuti Herawati, meneliti pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (survei pada organisasi perangkat daerah pemda cianjur). Hasil penelitiannya menyatakan bahwa Sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan kerangka pemikiran dan juga didasari oleh penelitian sebelumnya, penelitian bertujuan untuk mengetahui ada atau tidaknya pengaruh hubungan antara variable terikat yaitu Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan variable bebas yaitu Sistem Pengendalian Intern di Pemerintah Kota Cimahi. Kerangka pemikiran yang digunakan untuk merumuskan hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran



2.4 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2010:93) mengungkapkan bahwa pengertian hipotesis adalah sebagai berikut:

“hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan”.

Hipotesis penelitian dapat diartikan sebagai jawaban yang bersifat sementara terhadap masalah penelitian, sampai terbukti melalui data yang terkumpul dan harus diuji secara empiris. Maka berdasarkan landasan teori dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya maka dalam penelitian ini, rumusan hipotesis penelitian yang diajukan penulis adalah sebagai berikut :

Hipotesis : “Terdapat pengaruh sistem pengendalian intern terhadap Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah”