

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Kajian pustaka mengemukakan teori – teori, hasil penelitian orang lain, dan publikasi umum yang berhubungan dengan variabel – variabel penelitian. Adapun kajian pustaka yang dikemukakan adalah sebagai berikut :

2.1.1 Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

2.1.1.1 Pengertian Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

Menurut Bastian (2010:138) pengertian Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) sebagai berikut :

“Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) adalah prinsip – prinsip akuntansi yang ditetapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.”

Menurut PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan pasal 1 ayat (3) menyatakan bahwa Standar Akuntansi Pemerintah, yang selanjutnya disingkat SAP, adalah prinsip – prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah.

Pengertian SAP Berbasis AkruaI berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan pasal 1 ayat (8) sebagai berikut :

“SAP Berbasis AkruaI adalah SAP yang mengakui pendapatan, 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.”

Berdasarkan pemahaman saya, dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) merupakan prinsip – prinsip akuntansi yang diterapkan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.

2.1.1.2 Kandungan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

Kandungan SAP yang terdapat dalam PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Lampiran I mengenai Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaI terdiri dari :

1. Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan

Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan pasal 1 ayat (5) pengertian Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan sebagai berikut :

“Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan adalah konsep dasar penyusunan dan pengembangan Standar Akuntansi Pemerintahan, penyusunan laporan keuangan dalam mencari pemecahan atas sesuatu masalah yang belum diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan.”

Kerangka konseptual merumuskan konsep yang mendasari penyusunan dan pengembangan Standar Akuntansi Pemerintahan. Dalam kerangka konseptual dibahas mengenai :

- a. Tujuan kerangka konseptual
- b. Lingkungan akuntansi pemerintahan
- c. Pengguna dan kebutuhan informasi para pengguna
- d. Entitas akuntansi dan entitas pelaporan
- e. Peran dan tujuan pelaporan keuangan, komponen laporan keuangan, serta dasar hukum
- f. Asumsi dasar, karakteristik kualitatif yang menentukan manfaat informasi dalam laporan keuangan, prinsip – prinsip, serta kendala informasi akuntansi
- g. Unsur – unsur yang membentuk laporan keuangan, pengakuan, dan pengukurannya

2. PSAP 01 Penyajian Laporan Keuangan

PSAP 01 bertujuan mengatur penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. PSAP 01 berlaku untuk entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan suatu entitas pemerintahan pusat, pemerintahan daerah, dan laporan keuangan konsolidasian, tidak termasuk perusahaan negara/daerah.

Dalam PSAP 01 membahas basis akuntansi yang digunakan dalam pelaporan keuangan pemerintah, komponen-komponen laporan keuangan yang harus disajikan, struktur laporan keuangan, dan isi laporan keuangan yang dijelaskan secara singkat.

3. PSAP 02 Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas

PSAP 02 membahas mengenai bagaimana penyusunan Laporan Realisasi Anggaran (LRA) berbasis kas, tujuan dari PSAP 02 yaitu menetapkan dasar-dasar penyajian LRA untuk pemerintah dalam rangka memenuhi tujuan akuntabilitas sebagaimana ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan. PSAP 02 berlaku untuk setiap entitas pelaporan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, yang memperoleh anggaran berdasarkan APBN/APBD, tidak termasuk perusahaan negara/daerah. Dalam PSAP 02 dijelaskan bagaimana pengakuan, pengukuran, pengungkapan, dan penyajian mengenai pendapatan-LRA, belanja, surplus/defisit-LRA, pembiayaan, penerimaan pembiayaan, pengeluaran pembiayaan, pembiayaan neto, sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA), dan transaksi dalam mata uang asing, diantaranya sebagai berikut ini:

a. Akuntansi Pendapatan-LRA

- Pendapatan-LRA diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah
- Pendapatan-LRA diklasifikasikan menurut jenis pendapatan
- Akuntansi Pendapatan-LRA dilaksanakan berdasarkan azas bruto

b. Akuntansi Belanja

- Belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah
- Khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi pembendaharaan
- Belanja diklasifikasikan menurut klasifikasi ekonomi (jenis belanja), organisasi, dan fungsi

c. Akuntansi Penerimaan Pembiayaan

- Penerimaan pembiayaan diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum/Daerah
- Akuntansi penerimaan pembiayaan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran)

4. PSAP 03 Laporan Arus Kas

PSAP 03 membahas mengenai bagaimana penyusunan Laporan Arus Kas (LAK), tujuan dari PSAP 03 yaitu mengatur penyajian laporan arus kas yang memberikan informasi historis mengenai perubahan kas dan setara kas suatu entitas pelaporan dengan mengklasifikasikan arus kas berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris selama satu periode akuntansi. PSAP 03 berlaku untuk penyusunan laporan arus kas pemerintah pusat dan daerah, atau organisasi lainnya jika menurut

peraturan perundang-undangan atau menurut standar, satuan organisasi dimaksud wajib menyusun LAK, kecuali perusahaan negara/daerah.

Dalam PSAP 03 dijelaskan bagaimana penyajian LAK yang diklasifikasikan menurut aktivitas operasi, investasi, pendanaan dan transitoris. Aktivitas operasi merupakan aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah selama satu periode akuntansi. Aktivitas investasi merupakan aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk perolehan dan pelepasan aset tetap serta investasi lainnya yang tidak termasuk dalam setara kas. Aktivitas pendanaan merupakan aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang berhubungan dengan pemberian piutang jangka panjang dan/atau pelunasan utang jangka panjang yang mengakibatkan perubahan dalam jumlah dan komposisi piutang jangka panjang dan utang jangka panjang. Aktivitas transitoris merupakan penerimaan dan pengeluaran kas yang tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan.

5. PSAP 04 Catatan Atas Laporan Keuangan

PSAP 04 membahas mengenai bagaimana penyusunan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), tujuan dari PSAP 04 yaitu mengatur penyajian dan pengungkapan yang diperlukan pada CaLK. PSAP 04 harus diterapkan pada :

- a. Laporan keuangan untuk tujuan umum untuk entitas pelaporan

- b. Laporan keuangan yang diharapkan menjadi Laporan Keuangan unruk tujuan umum oleh entitas yang bukan merupakan entitas pelaporan

Dalam PSAP 04 dijelaskan CaLK harus disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam LRA, Neraca, Laporan Operasional, LAK, dan Laporan Perubahan Ekuitas dapat mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam CaLK.

6. PSAP 05 Akuntansi Persediaan

PSAP 05 membahas mengenai bagaimana pengakuan, pengukuran, pengungkapan, dan penyajian persediaan. Dalam PSAP 05 dijelaskan persediaan merupakan aset yang berupa :

- a. Barang atau perlengkapan yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional pemerintah
- b. Bahan atau perlengkapan yang akan digunakan dalam proses produksi
- c. Barang dalam proses produksi yang dimaksudkan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat
- d. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pemerintahan

Persediaan diakui pada saat :

- a. Potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal

- b. Diterima atau hak kepemilikannya dan/ atau penguasaannya berpindah

Persediaan disajikan sebesar :

- a. Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian
- b. Harga pokok produksi apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri
- c. Nilai wajar, apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/ rampasan

Persediaan dapat dinilai dengan menggunakan :

- a. Metode sistematis seperti FIFO atau rata-rata tertimbang
- b. Harga pembelian terakhir apabila setiap unit persediaan nilainya tidak material dan bermacam-macam jenis

7. PSAP 06 Akuntansi Investasi

PSAP 06 membahas mengenai bagaimana pengakuan, pengukuran, pengungkapan, dan penyajian investasi. Dalam PSAP 06 dijelaskan apabila investasi diklasifikasikan menjadi dua yaitu investasi jangka panjang dan investasi jangka pendek.

Investasi diakui pada saat :

- a. Kemungkinan manfaat ekonomi dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah
- b. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai (reliabel)

Hal-hal lain yang harus diungkapkan dalam laporan keuangan pemerintah berkaitan dengan investasi pemerintah, antara lain :

- a. Kebijakan akuntansi untuk penentuan nilai investasi
- b. Jenis-jenis investasi, investasi permanen dan nonpermanen
- c. Perubahan harga pasar baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang
- d. Penurunan nilai investasi yang signifikan dan penyebab penurunan tersebut
- e. Investasi yang dinilai dengan wajar dan alasan penerapannya
- f. Perubahan pos investasi

Metode yang dilakukan dalam penilaian investasi yaitu :

- a. Metode biaya

Investasi dicatat sebesar biaya perolehan, penghasilan atas investasi tersebut diakui sebesar bagian hasil yang diterima, dan tidak mempengaruhi besarnya investasi pada badan usaha/badan hukum yang terkait.

- b. Metode ekuitas

Pemerintah mencatat investasi awal sebesar biaya perolehan dan ditambah atau dikurangi sebesar bagian laba atau rugi pemerintah setelah tanggal perolehan. Bagian laba kecuali dividen dalam bentuk saham yang diterima pemerintah akan mengurangi nilai investasi pemerintah. Penyesuaian terhadap nilai investasi juga diperlukan untuk mengubah porsi kepemilikan investasi

pemerintah, misalnya adanya perubahan yang timbul akibat pengaruh valuta asing serta revaluasi aset tetap.

c. Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan

Metode nilai bersih yang dapat direalisasikan digunakan terutama untuk kepemilikan yang akan dilepas/dijual dalam jangka waktu dekat.

8. PSAP 07 Akuntansi Aset Tetap

PSAP 07 membahas mengenai bagaimana pengakuan, pengukuran, pengungkapan, dan penyajian aset tetap. Dalam PSAP 07 dijelaskan yang termasuk dalam aset tetap pemerintah adalah :

- a. Aset tetap yang dimiliki oleh entitas pelaporan namun dimanfaatkan oleh entitas lainnya, misalnya instansi pemerintah lainnya, universitas, dan kontraktor
- b. Hak atas tanah

Aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Klasifikasi aset tetap adalah sebagai berikut:

- a. Tanah
- b. Peralatan dan Mesin
- c. Gedung dan Bangunan
- d. Jalan, Irigasi, dan Jaringan
- e. Aset Tetap Lainnya
- f. Kontruksi dalam Penerjaan

Laporan keuangan juga harus mengungkapkan :

- a. Eksistensi dan batasan hak milik aset tetap
- b. Kebijakan akuntansi untuk kapitalisasi yang berkaitan dengan aset tetap
- c. Jumlah pengeluaran pada pos aset tetap dalam konstruksi
- d. Jumlah komitmen untuk akuisisi aset tetap

Aset bersejarah diungkapkan secara rinci, antara lain nama, jenis, kondisi dan lokasi aset dimaksud.

9. PSAP 08 Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan

PSAP 08 membahas membahas mengenai perlakuan akuntansi untuk konstruksi dalam pengerjaan. Pernyataan standar ini memberikan panduan untuk :

- a. Identifikasi pekerjaan yang dapat diklasifikasikan sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan
- b. Penetapan besarnya biaya yang dikapitalisasi dan disajikan di neraca
- c. Penetapan basis pengakuan dan pengungkapan biaya konstruksi

Suatu entitas harus mengungkapkan informasi mengenai Konstruksi Dalam Pengerjaan pada akhir periode akuntansi :

- a. Rincian kontrak konstruksi dalam pengerjaan berikut tingkat penyelesaian dan jangka waktu penyelesaiannya
- b. Nilai kontrak konstruksi dan sumber pendanaannya
- c. Jumlah biaya yang telah dikeluarkan dan yang masih harus dibayar

- d. Uang muka kerja yang diberikan
- e. Retensi

10. PSAP 09 Akuntansi Kewajiban

PSAP 09 membahas mengenai standar yang mengatur:

- a. Akuntansi Kewajiban Pemerintah termasuk kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang yang ditimbulkan dari Utang Dalam Negeri dan Utang Luar Negeri
- b. Perlakuan akuntansi untuk transaksi pinjaman dalam mata uang asing
- c. Perlakuan akuntansi untuk transaksi yang timbul dari restrukturisasi pinjaman
- d. Perlakuan akuntansi untuk biaya yang timbul dari utang pemerintah

Setiap entitas pelaporan mengungkapkan setiap pos kewajiban yang mencakup jumlah-jumlah yang diharapkan akan diselesaikan setelah tanggal pelaporan.

Suatu entitas pelaporan tetap mengklasifikasi kewajiban jangka panjangnya, meskipun kewajiban tersebut jatuh tempo dan akan diselesaikan dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan jika :

- a. Jangka waktu aslinya adalah untuk periode lebih dari 12 (dua belas) bulan
- b. Entitas bermaksud untuk mendanai kembali (*refinance*) kewajiban tersebut atas dasar jangka panjang

- c. Maksud tersebut didukung dengan adanya suatu perjanjian pendanaan kembali (*refinancing*), atau adanya penjadwalan kembali terhadap pembayaran, yang diselesaikan sebelum laporan keuangan disetujui

11. PSAP 10 Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi Akuntansi, dan Operasi yang Tidak Dilanjutkan

PSAP 10 membahas mengenai pelakuan akuntansi atas :

- a. Koreksi Kesalahan Akuntansi

Kesalahan dalam penyusunan laporan keuangan pada satu atau beberapa periode sebelumnya mungkin baru ditemukan pada periode berjalan. Kesalahan mungkin timbul karena keterlambatan penyampaian bukti transaksi oleh pengguna anggaran, kesalahan perhitungan aritmatik, kesalahan penerapan standar dan kebijakan akuntansi, kesalahan interpertasi fakta, kecurangan atau kelalaian. Dalam mengoreksi suatu kesalahan akuntansi, jumlah koreksi yang berhubungan dengan periode sebelumnya harus dilaporkan dengan menyesuaikan baik Saldo Anggaran Lebih maupun saldo ekuitas. Koreksi yang berpengaruh material pada periode berikutnya harus diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan.

- b. Perubahan Kebijakan Akuntansi

Para pengguna Laporan Keuangan perlu membandingkan laporan keuangan dari suatu entitas pelaporan dari waktu ke waktu untuk mengetahui kecenderungan arah (*trend*) posisi keuangan, kinerja,

dan arus kas. Oleh karena itu, kebijakan akuntansi yang digunakan harus diterapkan secara konsisten pada setiap periode. Perubahan kebijakan akuntansi harus disajikan pada Laporan Perubahan Ekuitas dan diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

c. Perubahan Estimasi Akuntansi

Pengaruh atau dampak perubahan estimasi akuntansi disajikan pada Laporan Operasional (LO) pada periode perubahan dan periode selanjutnya sesuai sifat perubahan. Sebagai contoh, perubahan estimasi masa manfaat aset tetap berpengaruh pada LO tahun perubahan dan tahun-tahun selanjutnya selama masa manfaat aset tetap tersebut.

d. Operasi yang Tidak Dilanjutkan

Apabila suatu misi atau tupoksi suatu entitas pemerintah dihapuskan oleh peraturan, maka suatu operasi, kegiatan, program, proyek, atau kantor terkait pada tugas pokok tersebut dihentikan. Agar Laporan Keuangan disajikan secara komparatif, suatu segmen yang dihentikan itu harus dilaporkan dalam Laporan Keuangan walaupun berjumlah nol untuk tahun berjalan. Dengan demikian, operasi yang dihentikan tampak pada Laporan Keuangan.

12. PSAP 11 Laporan Keuangan Konsolidasi

PSAP 11 membahas mengenai penyusunan laporan keuangan konsolidasian pada unit-unit pemerintahan dalam rangka menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial*

statements) demi meningkatkan kualitas dan kelengkapan laporan keuangan dimaksud. Dalam standar ini, yang dimaksud dengan laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan termasuk lembaga legislatif sebagaimana ditetapkan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan.

Laporan keuangan konsolidasian terdiri dari:

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
- b. Laporan Perubahan SAL
- c. Neraca
- d. Laporan Operasional (LO)
- e. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
- f. Laporan Arus Kas
- g. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Konsolidasi yang dimaksud oleh Penyataan Standar ini dilaksanakan dengan cara menggabungkan dan menjumlahkan akun yang diselenggarakan oleh entitas pelaporan dengan entitas pelaporan lainnya, atau yang diselenggarakan oleh entitas akuntansi dengan entitas akuntansi lainnya, dengan mengeliminasi akun timbal balik. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan perlu diungkapkan nama-nama entitas yang dikonsolidasikan atau digabungkan beserta status masing-masing, apakah entitas pelaporan atau entitas akuntansi.

13. PSAP 12 Laporan Operasional

PSAP 12 membahas mengenai penyajian Laporan Operasional (LO), tujuan dari PSAP 12 yaitu menetapkan dasar-dasar penyajian LO untuk pemerintah dalam rangka memenuhi tujuan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan sebagaimana ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan. PSAP 12 berlaku untuk setiap entitas pelaporan dan entitas akuntansi, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, dalam menyusun laporan operasional yang menggambarkan pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dalam suatu periode pelaporan tertentu, tidak termasuk perusahaan negara/daerah.

Dalam PSAP 12 dijelaskan bagaimana pengakuan, pengukuran, pengungkapan, dan penyajian mengenai pendapatan-LO, beban, surplus/defisit dari kegiatan operasional, surplus/defisit dari kegiatan non operasional, pos luar biasa, surplus/defisit-LO, transaksi dalam mata uang asing, dan transaksi pendapatan-LO dan beban berbentuk barang dan jasa, diantaranya sebagai berikut ini:

a. Akuntansi Pendapatan-LO

- Pendapatan-LO diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan dan pendapatan direalisasi
- Pendapatan-LO diklasifikasikan menurut sumber pendapatan
- Akuntansi pendapatan-LO dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan pendapatan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya

b. Akuntansi Beban

- Beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, dan terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa
- Beban diklasifikasikan menurut ekonomi

Dalam Standar Akuntansi Pemerintahan, Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) harus mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan. Ungkapan – ungkapan yang diperlukan dalam laporan keuangan pemerintah daerah harus sesuai dengan pedoman pada PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi pemerintahan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar. Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan hal – hal seperti :

1. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi
2. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro
3. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target
4. Informasi tentang dasar penyajian laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian – kejadian penting lainnya
5. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan

6. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan

Berdasarkan uraian tersebut, peneliti menggunakan CaLK sebagai pengukuran Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual dikarenakan, didalam CaLK terdapat informasi mengenai bagaimana pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan transaksi-transaksi dan peristiwa-peristiwa lainnya.

2.1.2 Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)

2.1.2.1 Pengertian Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)

Berikut ini beberapa definisi mengenai Sistem Pengendalian Internal.

Menurut Susanto (2007:103) pengertian sistem pengendalian internal adalah:

“Suatu proses yang di pengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan karyawan yang dirancang untuk memberikan jaminan yang meyakinkan bahwa tujuan organisasi akan dapat dicapai melalui efisiensi dan efektivitas operasi, penyajian laporan keuangan yang dapat dipercaya, ketaatan terhadap undang-undang dan aturan yang berlaku.”

Menurut *Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission* (COSO) (2013:3) mendefinisikan pengendalian internal sebagai berikut:

“Internal Control is a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance.”

Menurut PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pasal 1 ayat (1) pengertian Sistem Pengendalian Intern 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 aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.”

Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pasal 1, pengertian Sistem Pengendalian Intern sebagai berikut:

“Sistem Pengendalian Intern adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dalam keandalan penyajian laporan keuangan.”

Berdasarkan pemahaman saya, dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Intern merupakan proses yang dilakukan oleh pimpinan dan seluruh pegawai secara terus menerus untuk memberikan keyakinan atas tercapainya tujuan organisasi melalui efisiensi dan efektivitas operasi, penyajian laporan keuangan yang dapat dipercaya, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap undang-undang dan aturan yang berlaku. Dengan begitu Sistem Pengendalian Intern Pemerintah merupakan sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

2.1.2.2 Tujuan Pengendalian Internal

Tujuan Pengendalian Internal menurut COSO (2013:3) sebagai berikut :

“Then Framework provides for three categories of objectives, which allow organizations to focus on differing aspects of internal control :

1. *Operations Objectives – These pertain to effectiveness and efficiency of the entity’s operations, including operational and financial performance goals, and safeguarding assets against loss.*
2. *Reporting Objectives – These pertain to internal dan external financial and non-financial reporting and may encompass reliability, timeliness, transparency, or other terms as set forth by regulations, recognized standard setters, or the entity’s policies.*
3. *Compliance Objectives – these pertain to adherence to laws and regulations to which the entity is subject.”*

Menurut Susanto (2008:88) tujuan pengendalian internal sebagai berikut :

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

Menurut PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern

Pemerintah pasal 2 ayat (1) tujuan sistem pengendalian intern sebagai berikut:

“Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan.”

2.1.2.3 Unsur-unsur Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)

Unsur-unsur atau komponen sistem pengendalian internal menurut COSO

(2013:4) sebagai berikut:

“Internal control consists of five integrated components:

1. *Control Environment*
2. *Risk Assessment*
3. *Control Activities*

4. *Information and Communication*
5. *Monitoring Activities*”

Unsur-unsur sistem pengendalian internal pemerintah PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) pasal 3 ayat (1) terdiri dari :

1. Lingkungan Pengendalian

Dalam PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). 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
- 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 PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan penilaian risiko yang terdiri dari:

- a. Identifikasi risiko
- b. Analisis risiko

Dalam rangka penilaian risiko, pimpinan instansi pemerintah menerapkan:

- a. Tujuan instansi pemerinahan
- b. Tujuan pada tingkatan kegiatan, dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan.

3. Kegiatan Pengendalian

Dalam PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari 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 risiko
- 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
- f. Kegiatan pengendalian dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

4. Informasi dan Komunikasi

Dalam PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Pimpinan instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. 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 memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

5. Pemantauan Pengendalian Intern

Dalam PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan pemantauan sistem pengendalian intern. Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya.

Berdasarkan uraian tersebut, peneliti menggunakan jumlah temuan kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah yang telah diperiksa oleh BPK. Hal tersebut dikarenakan, pemeriksaan SPIP yang dilakukan BPK telah mengacu kepada PP No. 60 Tahun 2008 dan COSO yang didalamnya telah memuat unsur-unsur SPIP yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian intern.

2.1.3 Laporan Keuangan Pemerintah

2.1.3.1 Pengertian Laporan Keuangan Pemerintah

Menurut Bastain (2010:297) Laporan keuangan sektor publik merupakan representasi posisi keuangan dari transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas sektor publik. Menurut PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan.

Entitas pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan adalah laporan yang memberikan informasi tentang posisi keuangan dari transaksi yang dilakukan suatu entitas pelaporan.

2.1.3.2 Tujuan Laporan Keuangan Pemerintah

Menurut PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, tujuan umum dari laporan keuangan daerah sebagai berikut:

“Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.”

Tujuan spesifik mengenai laporan keuangan daerah menurut PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, sebagai berikut :

“Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya.”

Menurut Mahmudi (2011:276) menyatakan bahwa tujuan umum laporan keuangan sebagai berikut :

“Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.”

Secara spesifik tujuan laporan keuangan pemerintah menurut Mahmudi (2011:276) adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan 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 pemerintah
2. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah

3. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi
4. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya
5. Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya
6. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintah dan
7. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam menandai aktivitasnya.

Berdasarkan pemahaman saya, dapat disimpulkan tujuan laporan keuangan yaitu menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang berguna bagi pengguna dalam evaluasi keputusan yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya.

2.1.3.3 Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah

Menurut PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, pengguna laporan keuangan sebagai berikut:

“Pengguna/pemakai laporan keuangan pemerintah meliputi :

1. Masyarakat
2. Para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa
3. Pihak yang memberi atau yang berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman
4. Pemerintah.”

2.1.3.4 Komponen Laporan Keuangan

Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, laporan keuangan pokok terdiri dari :

1. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yang menyajikan informasi mengenai, realisasi pendapatan – LRA, belanja, transfer, surplus/defisit – LRA, penerimaan pembiayaan, pengeluaran pembiayaan, pembiayaan neto, dan sisa lebih /kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA) dari suatu entitas pelaporan yang masing – masing diperbandingkan dengan anggarannya. Perbandingan antara anggaran dan realisasinya menunjukkan tingkat ketercapaian target-target yang telah disepakati antara legislatif dan eksekutif sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Laporan Realisasi Anggaran sekurang-kurangnya mencakup pos-pos sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LRA
- b. Belanja
- c. Transfer
- d. Surplus/defisit-LRA
- e. Penerimaan pembiayaan
- f. Pengeluaran pembiayaan
- g. Pembiayaan neto
- h. Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA / SiKPA)

Laporan Realisasi Anggaran dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan. Penjelasan tersebut memuat hal-hal yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran seperti kehijakan fiskal dan moneter, sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.

2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan yang dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Pos-pos yang terdapat dalam Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih diantaranya :

- a. Saldo Anggaran Lebih awal
- b. Penggunaan Saldo Anggaran Lebih
- c. Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan
- d. Koreksi Kesalahan Pembukuan tahun sebelumnya
- e. Lain-lain
- f. Saldo Anggaran Lebih akhir

Disamping itu, suatu entitas pelaporan menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

3. Neraca

Neraca merupakan laporan yang menyajikan informasi mengenai gambaran posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas. Setiap entitas pelaporan mengklasifikasikan asetnya dalam aset lancar dan nonlancar serta mengklasifikasikan kewajibannya menjadi kewajiban jangka pendek dan jangka panjang.

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

Selain pos-pos tersebut, entitas dapat menyajikan pos-pos lain dalam neraca, sepanjang penyajian tersebut untuk menyajikan secara wajar posisi keuangan suatu entitas dan tidak bertentangan dengan SAP. Pertimbangan

disajikan pos-pos tambahan secara terpisah didasarkan pada faktor-faktor berikut ini :

- a. Sifat, likuiditas, dan materialitas aset
- b. Fungsi pos-pos tersebut dalam entitas pelaporan
- c. Jumlah, sifat, dan jangka waktu kewajiba

4. Laporan Operasional

Laporan Operasional (LO) merupakan laporan yang menyajikan informasi tentang kegiatan operasional keuangan yang tercerminkan dalam pendapatan – LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya.

Pengguna laporan membutuhkan Laporan Operasional dalam mengevaluasi pendapatan-LO dan beban untuk menjalankan suatu unit atau seluruh entitas pemerintahan, sehingga Laporan Operasional menyediakan informasi :

- a. Mengenai besarnya beban yang harus ditanggung oleh pemerintah untuk menjalankan pelayanan
- b. Mengenai operasi keuangan secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi, efektivitas, dan kehematan perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi

- c. Yang berguna dalam memprediksi pendapatan-LO yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat dan daerah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif
- d. Mengenai penurunan ekuitas (bila defisit operasional), dan peningkatan ekuitas (bila surplus operasional)

LO disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Manfaat dari LO berkurang jika laporan tersebut tidak tersedia tepat pada waktunya. LO dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) yang memuat hal-hal yang berhubungan dengan aktivitas keuangan selama satu tahun seperti kebijakan fiskal dan moneter, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.

Struktur LO mencakup pos-pos sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LO
- b. Beban
- c. Surplus/Defisit dari operasi
- d. Kegiatan non operasional
- e. Surplus/Defisit sebelum Pos Luar Biasa
- f. Pos Luar Biasa
- g. Surplus/ Defisit LO

Entitas pelaporan menyajikan pendapatan-LO yang diklasifikasikan menurut sumber pendapatan dan menyajikan beban yang diklasifikasikan menurut klasifikasi jenis beban. Beban berdasarkan klasifikasi organisasi

dan klasifikasi lain yang dipersyaratkan menurut ketentuan perundangan yang berlaku, disajikan dalam CaLK.

5. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas bagian dari laporan finansial yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi serta saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. Informasi ini disajikan untuk pertanggungjawaban dan pengambilan keputusan.

Pemerintah pusat dan daerah yang menyusun dan menyajikan laporan keuangan dengan basis akuntansi akrual, wajib menyusun laporan arus kas sesuai dengan SAP untuk setiap periode penyajian laporan keuangan sebagai salah satu komponen laporan keuangan pokok.

Entitas pelaporan dapat menyajikan arus kas dari aktivitas operasi dengan cara :

a. Metode langsung

Metode ini mengungkapkan pengelompokan utama penerimaan dan pengeluaran kas bruto.

b. Metode tidak langsung

Dalam metode ini, surplus atau defisit disesuaikan dengan transaksi-transaksi operasional nonkas, penangguhan atau pengakuan penerimaan kas atau pembayaran yang lalu/ yang akan

datang, serta unsur penerimaan dan pengeluaran dalam bentuk kas yang berkaitan dengan aktivitas investasi dan pendanaan

6. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi mengenai kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. 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:
 - Koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya
 - Perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.
- d. Ekuitas akhir.

Suatu entitas pelaporan menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Ekuitas dalam CaLK.

7. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) menyajikan informasi mengenai penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas suatu pos yang disajikan dalam LRA, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, LO,

Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan dalam CaLK.

Setiap entitas pelaporan diharuskan untuk menyajikan CaLK sebagai bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan untuk tujuan umum dan CaLK harus disajikan secara sistematis.

2.1.3.5 Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah

Menurut PP No. 71 Tahun 2010 mengenai Standar Akuntansi Pemerintahan bahwa laporan keuangan pemerintah yang berkualitas adalah laporan keuangan pemerintah yang memenuhi kualitas yang dikehendaki yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami.

Karakteristik laporan keuangan dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Informasi yang relevan meliputi :

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

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

b. Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*)

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

c. Tepat waktu

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

d. Lengkap

Informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang 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 penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

2. Andal

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

a. Penyajian jujur

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

b. Dapat diverifikasi (*verifiability*)

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

c. Netralitas

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

3. Dapat Dibandingkan

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

baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

4. Dapat Dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

2.1.3.6 Pengukuran Kualitas Laporan Keuangan

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

Dari teori tersebut dapat disimpulkan yaitu untuk menghasilkan kualitas laporan keuangan dapat dilihat dari opini atas laporan keuangan yang diberikan oleh BPK dengan mendorong pemerintah untuk memperoleh opini WTP. Hal tersebut juga didukung penelitian terdahulu yang menyatakan bahwa Ketika BPK memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atau *Unqualified Opinion* terhadap laporan keuangan, artinya dapat dikatakan bahwa laporan keuangan

suatu organisasi tersebut disajikan dan diungkapkan secara wajar dan berkualitas (Setyowati dan Wikan, 2014).

Dalam laporan auditor memberikan opini terhadap kewajaran dari laporan keuangan. Opini audit dalam laporan auditor menurut Arens, Elder, dan Baesley (2008:61-62) terdiri dari :

1. *Unqualified Opinion* (Pendapat Wajar tanpa Pengecualian)

Laporan audit *unqualified opinion* kadang – kadang disebut sebagai pendapat yang bersih karena tidak ada keadaan yang memerlukan pengecualian atau modifikasi atas pendapat auditor.

2. *Unqualified Opinion Report with Explanatory Language* (Pendapat Wajar tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan)

Suatu audit yang lengkap telah dilaksanakan dengan hasil yang memuaskan dan laporan keuangan telah disajikan dengan wajar, tetapi auditor yakin bahwa penting atau wajib untuk memberi informasi tambahan.

3. *Qualified Opinion* (Pendapat Wajar dengan Pengecualian)

Auditor menyimpulkan bahwa keseluruhan laporan keuangan telah disajikan dengan wajar, tetapi lingkup audit telah dibatasi secara material atau prinsip akuntansi yang berlaku umum tidak diikuti pada saat menyiapkan laporan keuangan.

4. *Adverse Opinion* (Pendapat Tidak Wajar)

Auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan tidak disajikan secara wajar.

5. *Disclaimer of Opinion* (Tidak Memberikan Pendapat)

Auditor dapat menolak memberikan pendapat wajar apabila laporan keuangan yang disajikan tidak wajar atau auditor tidak independen.

Sebagaimana yang telah diatur dalam Undang – Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, BPK RI memberikan empat jenis opini, yaitu :

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)
2. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)
3. Opini Tidak Wajar (*Adversed Opinion*)
4. Pernyataan Menolak Memberikan Opini (*Disclaimer of Opinion*).

Berdasarkan uraian tersebut maka untuk mengukur kualitas laporan keuangan yang digunakan dalam penelitian ini mengacu kepada Djalil (2014), Arens (2008:61-62), dan Beest, Geert Braam, dan Suzanne Boelens (2009).

2.1.4 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Nama dan Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Daniel Kartika Adhi dan Yohanes Suhardjo (2013)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kualitas Aparatur Pemerintahan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Kasus Pada Pemerintahan Kota Tual)	Hasil dari penelitian yang didapat bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kualitas Aparatur Pemerintahan Daerah berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan tidak adanya hubungan moderasi antara penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dengan Kualitas Aparatur Pemerintahan Daerah dalam pengaruhnya terhadap Kualitas Laporan Keuangan.
2.	Rukmi Juwita (2013)	Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa implementasi standar akuntansi pemerintahan dan implementasi sistem informasi akuntansi berpengaruh secara positif terhadap kualitas laporan keuangan. Penelitian tersebut juga menyimpulkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan dan penerapan sistem informasi akuntansi berpengaruh secara simultan terhadap kualitas laporan keuangan.
3.	Kadek Desiana Wati, Nyoman Trisna Herawati, dan Ni Kadeak Sirnawati (2014)	Pengaruh Kompetensi SDM, Penerapan SAP, dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa kompetensi sumber daya manusia, penerapan standar akuntansi pemerintahan, dan sistem akuntansi keuangan daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah
4.	Ni Luh Nyoman Ari Udiyanti, Anantawikrama Tungga Atmadja, dan Nyoman Ari Surya Darmawan (2014)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal, dan Kompetensi Staf Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada SKPD Kabupaten Bandung)	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian internal, dan kompetensi staf akuntansi memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat penerapan standar akuntansi pemerintah, penerapan sistem pengendalian internal, dan kompetensi yang dimiliki staf akuntansi, maka akan semakin tinggi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten Buleleng.

5.	Susilawati dan Dwi Seftihani Riana (2014)	Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Anteseden Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, namun tidak signifikan. Sedangkan, sistem pengendalian intern memiliki pengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
6.	Tuti Herawati (2014)	Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Survei Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemda Cianjur)	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
7.	Ni Made Trisna Sapitri, I Gst Ayu Purnamawati, dan Edy Sujana (2015)	Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia, Pengendalian Internal Akuntansi, dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Kasus Koperasi Simpan Pinjam Di Kecamatan Buleleng)	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa terdapat pengaruh antara kapasitas sumber daya manusia, pengendalian internal akuntansi, dan pemanfaatan teknologi terhadap kualitas laporan keuangan.
8.	T. Asri Yunita (2015)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal dan Kompetensi Staf Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada SKPD Kota Dumai)	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal, dan Kompetensi Staf Keuangan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah kota Dumai.
9.	Nugraeni dan M. Budiantara (2015)	Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan dan Implikasinya Terhadap Akuntabilitas Kinerja	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa standar akuntansi pemerintah secara langsung berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Standar akuntansi pemerintah dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja melalui kualitas laporan keuangan.
10.	Mia Oktarina, Kharis Raharjo, dan Rita Andini (2016)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah dan <i>Good Governance</i> terhadap Kualitas Laporan Keuangan di Kota Semarang	Berdasarkan hasil penelitian tersebut diperoleh bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Kualitas Aparatur Pemerintahan Daerah, dan <i>Good Governance</i> berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan SKPD Pemerintah Kota Semarang, baik secara parsial maupun secara simultan.

11.	Aditya Sanjaya (2017)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern, Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, dan Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Sistem Pengendalian Internal dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah Kabupaten Kampar baik secara parsial maupun yang dimoderasi oleh komitmen organisasi. Sedangkan, Sumber Daya Manusia tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah Kabupaten Kampar baik secara parsial maupun yang dimoderasi oleh komitmen organisasi.
12.	Liziana Widari dan Sutrisno (2017)	Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dan Komitmen Organisasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dan Komitmen Organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, baik secara parsial maupun secara simultan.
13.	I Wayan Nico Setiawan dan Gayatri (2017)	Pengaruh Akuntansi Berbasis Akrua, Sistem Pengendalian Intern dan Motivasi Kerja Pada Kualitas Laporan Keuangan	Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diperoleh bahwa akuntansi berbasis akrual, sistem pengendalian intern, dan motivasi kerja berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan.

2.2 Kerangka Pemikiran

Penelitian ini didukung oleh teori umum (*grand theory*) yaitu teori enterprise (*enterprise theory*) yang dikemukakan oleh Hery (2009) menyatakan bahwa yang menjadi pusat perhatian dari penyajian informasi akuntansi adalah pihak-pihak yang terkait dengan perusahaan/organisasi, baik secara langsung maupun tidak langsung. Konsep teori ini lahir seiring dengan kemajuan secara langsung maupun tidak langsung. Konsep teori ini lahir seiring dengan kemajuan sosial dan perkembangan zaman serta meningkatnya pertanggungjawaban perusahaan terhadap masyarakat.

Menurut Hery (2009) pelaporan akuntansi jangan hanya menyediakan informasi untuk pemilik saja, tetapi juga ditunjukkan untuk pihak-pihak lainnya yang telah turut memberikan kontribusi baik langsung maupun tidak langsung bagi perkembangannya, kemajuan, dan kesinambungan perusahaan. Beberapa contoh dari penerapan konsep teori ini adalah dikembangkannya pelaporan akuntansi untuk sumber daya manusia, akuntansi lingkungan, dan akuntansi sosial ekonomi. Menurut Nordiawan (2006) keadaan tersebut menuntut aparat pemerintah untuk senantiasa tanggap akan tuntutan lingkungannya dengan berupaya memberikan pelayanan yang terbaik secara transparan dan berakuntabilitas. Dalam mewujudkan kesejahteraan masyarakat dan mempertanggungjawabkan pengelolaan kekayaan negara, peran akuntansi sangat dibutuhkan. Secara prinsip akuntansi merupakan alat pengendalian diri dan sarana pelaporan aktivitas manajer atas pengelolaan sumber daya manusia dan keuangan (Bastian, 2001).

Selanjutnya, teori umum dijabarkan dalam teori antara (*middle range theory*) yang dalam penelitian ini adalah teori peranggungjawaban (*stewardship theory*) yang dikemukakan oleh Donaldson dan Davis (1991) menggambarkan bahwa tidak ada suatu keadaan situasi para manajemen termotivasi untuk tujuan – tujuan individu melainkan lebih fokus untuk tujuan sasaran utama yaitu kepentingan organisasi. *Stewardship theory* menggambarkan hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Tercapainya kesuksesan dalam sebuah organisasi dapat dicapai dengan cara memaksimalkan *utilitas principals* dan manajemen. *Stewardship theory* dapat diterapkan dalam penelitian akuntansi non profit seperti akuntansi pemerintahan.

LKPD merupakan salah satu upaya untuk mewujudkan pelaksanaan *good governance*. Untuk mencapai tujuan tersebut dalam pembuatan LKPD, Pemda harus mengungkapkan secara jelas dan rinci terkait data akuntansi dan informasi – informasi lainnya secara relevan. LKPD yang dibuat oleh Pemda akan bermanfaat bagi berbagai kalangan pihak yang membutuhkan laporan keuangan tersebut. Pihak – pihak tertentu dapat memanfaatkan LKPD tersebut untuk membuat keputusan – keputusan ekonomi.

Implikasi *stewardship theory* terhadap penelitian ini yaitu dapat menjelaskan eksistensi pemerintah daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya, mampu membuat pertanggungjawaban keuangan yang diamanahkan kepadanya dengan menyajikan LKPD yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual dan menerapkan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang efektif dan efisien, sehingga memperoleh LKPD yang berkualitas dan tujuan ekonomi terpenuhi serta kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal.

2.2.1 Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah

Menurut Bastian (2010:138) mengemukakan bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah. Menurut Mahmudi (2011:271) mengemukakan bahwa standar akuntansi diperlukan untuk

meningkatkan kualitas laporan keuangan yaitu meningkatkan konsistensi, daya banding, keterpahaman, relevansi, dan keandalan laporan keuangan.

Didukung dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Juwita (2013) menunjukkan bahwa, penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berpengaruh secara positif terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil yang sama didapat oleh Wati, Hewartati, dan Sirnawati (2014) dimana, penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah. Hal tersebut berarti semakin tinggi tingkat penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, maka akan semakin tinggi kualitas laporan keuangan pemerintah (Udiyanti, Atmadja, dan Surya, 2014).

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menjelaskan mengenai bagaimana pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan transaksi-transaksi spesifik dan peristiwa-peristiwa lainnya. Jika dalam pengakuan, pengukuran, maupun pengungkapan transaksi tidak sesuai dengan standar maka akan berdampak terhadap kualitas laporan keuangan itu sendiri.

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual menyatakan bahwa, Aset diakui pada saat diterima atau kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah. Apabila Aset tersebut diakui sebelum diterima atau kepemilikan dan/atau penguasaannya berpindah, maka informasi mengenai transaksi Aset tersebut dapat dikatakan tidak andal, sehingga dapat menyesatkan para pembaca. Tidak andalnya informasi tersebut dikarenakan, ketidaksesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang berlaku, sehingga akan mempengaruhi kualitas dari LKPD itu sendiri.

Berdasarkan pemahaman saya mengenai uraian tersebut, dapat disimpulkan sementara bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.

2.2.2 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah

Mahmudi (2010:27) mengemukakan bahwa Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, 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”.

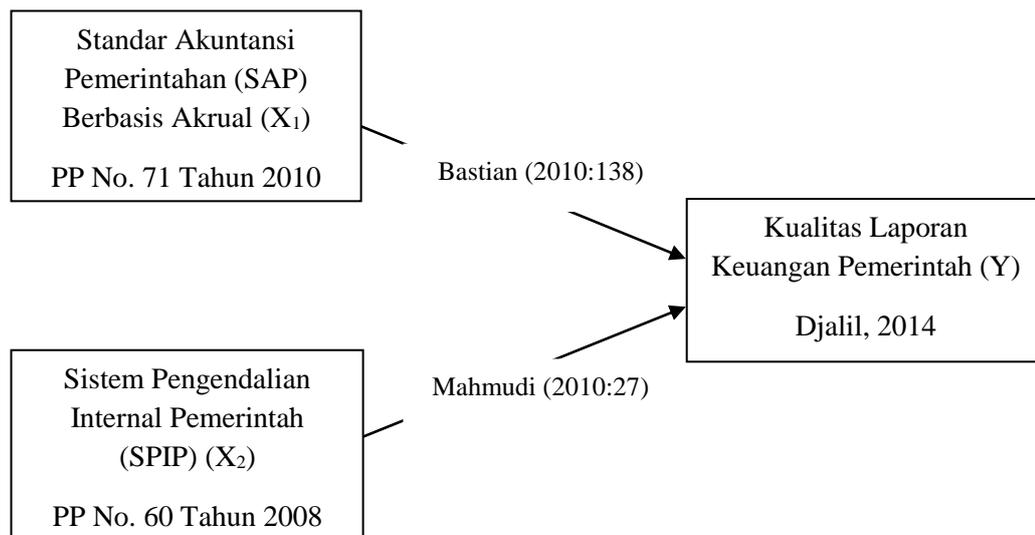
Didukung dengan penelitian terdahulu yang dilakukan Sapitri, Purnamawati, dan Sujana (2015) menunjukkan bahwa, Sistem pengendalian internal akuntansi berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Hal tersebut berarti semakin tinggi tingkat penerapan Sistem Pengendalian Internal, maka akan semakin tinggi kualitas laporan keuangan pemerintah (Udiyanti, Atmadja, dan Surya, 2014).

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) menjelaskan mengenai bagaimana lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian. Apabila tidak adanya pembagian tugas, seperti bendahara penerimaan dengan bendahara pengeluaran yang dilakukan oleh satu orang, diindikasikan akan terjadinya penyimpangan yang

dikarenakan lemahnya kegiatan pengendalian dan berdampak tidak andalnya informasi mengenai laporan keuangan, sehingga mempengaruhi kualitas laporan keuangan tersebut.

Berdasarkan pemahaman saya mengenai uraian tersebut, dapat disimpulkan sementara bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.

Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran



2.3 Hipotesis

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

Hipotesis 1 : Terdapat pengaruh positif antara penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi/ Kabupaten/ Kota.

Hipotesis 2 : Terdapat pengaruh antara Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi/ Kabupaten/ Kota.