

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Kajian pustaka menjelaskan beberapa teori, hasil penelitian terdahulu, dan publikasi umum yang relevan dengan variabel-variabel penelitian. Adapun kajian pustaka yang dikemukakan adalah sebagai berikut:

2.1.1 Akuntansi Pemerintahan

2.1.1.1 Pengertian Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi pemerintahan merupakan bidang ilmu akuntansi yang saat ini sedang berkembang sangat pesat. Tuntutan mengenai transparansi dan akuntabilitas publik atas dana-dana masyarakat yang dikelola pemerintah akan memunculkan kebetulan atas penggunaan akuntansi dalam mencatat dan melaporkan kinerja pemerintahan. Sebagai salah satu bidang ilmu akuntansi, definisi akuntansi pemerintahan tidak akan terlepas dari pemahaman tentang akuntansi itu sendiri, termasuk perkembangannya di Indonesia (Setiawan, 2013).

Menurut Mursyidi (2010:1) akuntansi pemerintahan adalah:

“Akuntansi pemerintahan merupakan mekanisme akuntansi yang memproses transaksi keuangan yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara baik tingkat pusat maupun tingkat daerah.”

Menurut Bastian (2010:137) akuntansi pemerintahan yaitu:

“Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia”.

Definisi standar akuntansi pemerintahan Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 yaitu:

“Standar Akuntansi Pemerintah adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Prinsip-prinsip yang dimaksud yaitu basis akuntansi, nilai historis, Realisasi, Substansi mengungguli bentuk formal, periodisitas, konsisten pengungkapan lengkap, dan penyajian wajar”.

Definisi standar akuntansi pemerintahan menurut Bastian (2010:137) yaitu:

“Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia”.

Menurut Raja Yoga Gustika Armel (2017) Standar Akuntansi Pemerintahan adalah: “Standar yang mengatur bagaimana penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum demi meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas.”

Berdasarkan beberapa definisi teori di atas mengenai standar akuntansi pemerintahan, maka dapat disimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang harus diterapkan dan dijadikan pedoman dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah karena mempunyai kekuatan hukum. SAP diterapkan di lingkup pemerintahan, yaitu pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan satuan organisasi di lingkungan

pemerintah pusat/daerah, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

2.1.1.2 Model Akuntansi Pemerintahan

Menurut Mursyidi (2010:2) aktivitas yang ada dalam kegiatan pengelolaan negara, yang dihubungkan dengan akuntansi pemerintahan terdiri dari dua kelompok:

1. “Yang berhubungan dengan aktivitas sejenis dengan kegiatan bisnis (*bussiness-type activities*), ini terkait dengan pengelolaan dana kepemilikan (*proprietary funds*).
2. Aktivitas yang murni berhubungan dengan operasional pemerintahan (*general government activities*), ini terkait dengan pengelolaan dana pemerintahan (*governmental funds*). Pada kondisi ini akuntansi pemerintahan dikelompokkan menjadi dua model, yaitu model akuntansi dana kepemilikan (*the proprietary fund accounting model*) dan model akuntansi pemerintahan umum (*the general government accounting model*).”

2.1.1.3 Lingkungan Akuntansi Pemerintahan

Lingkungan operasional organisasi pemerintah berpengaruh terhadap karakteristik tujuan akuntansi dan pelaporan keuangannya. Menurut PP Republik Indonesia No.71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan ciri-ciri penting lingkungan pemerintahan yang perlu dipertimbangkan dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan adalah sebagai berikut:

- a. Ciri utama struktur pemerintahan dan pelayanan yang diberikan:
 1. Bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan
 2. Sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan antar pemerintah.
 3. Adanya pengaruh proses politik.
 4. Hubungan antara pembayaran pajak dengan pelayanan pemerintah.
- b. Ciri keuangan pemerintah yang penting bagi pengendalian:
 1. Anggaran sebagai pernyataan kebijakan publik, target fiskal, dan sebagai alat pengendalian
 2. Investasi dalam aset yang tidak langsung menghasilkan pendapatan.
 3. Kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian.
 4. Penyusutan nilai aset sebagai sumber daya ekonomi karena digunakan dalam kegiatan operasional pemerintahan.

2.1.1.4 Tujuan Standar Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi Pemerintahan diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Tujuan dari Standar Akuntansi Pemerintahan adalah :

1. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah.

2. SAP disusun dalam rangka meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.
3. SAP berlaku untuk Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

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

2.1.1.5 Pentingnya Standar Akuntansi Pemerintahan

Seiring dengan berkembangnya akuntansi di sektor komersil yang dipelopori dengan dikeluarkannya standar akuntansi keuangan oleh ikatan akuntan indonesia, kebutuhan standar akuntansi pemerintahan kembali menguat. Oleh karena itu, badan akuntansi keuangan negara (BAKUN), kementerian keuangan, mulai mengembangkan standar akuntansi. Seperti dalam organisasi komersial (*commercial organization*), para pengambil keputusan dalam organisasi pemerintah juga membutuhkan informasi untuk mengelola organisasinya. Selain sebagai dasar pengambilan keputusan, informasi juga dapat digunakan sebagai alat komunikasi dan pertanggungjawaban pengelolaan organisasi terhadap pihak lain (Siregar, 2011).

Oleh karena itu, pemerintah memerlukan suatu standar akuntansi di bidangnya tersendiri dalam menjalankan aktivitas layanan kepada masyarakat luas. Dengan ditetapkannya PP SAP maka pemerintah pusat dan pemerintah daerah telah memiliki suatu pedoman dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip-prinsip yang berlaku secara internasional. Hal ini menandai dimulainya suatu era baru dalam pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD dalam rangka memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas. Menurut Nordiawan (2009:23), beberapa upaya untuk membuat sebuah standar yang relevan dengan praktik-praktik akuntansi di organisasi sektor publik telah dilakukan dengan baik oleh ikatan akuntan indonesia (IAI) maupun oleh pemerintah sendiri. Diperlukannya paket standar akuntansi tersendiri karena adanya kekhususan yang signifikan antara organisasi sektor publik dengan perusahaan komersial, yang diantaranya adalah adanya kewajiban pertanggungjawaban kepada publik yang lebih besar atas penggunaan dana yang dimiliki.

Mahsun dkk (2007:11) menyebutkan di Indonesia, berbagai organisasi termasuk dalam cakupan sektor publik antara lain pemerintah pusat, pemerintah daerah, organisasi bidang pendidikan, organisasi bidang kesehatan, dan organisasi-organisasi massa. Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, merupakan bagian dari organisasi sektor publik, sehingga diperlukan juga standar akuntansi tersendiri. Untuk memenuhi berbagai kebutuhan yang muncul dalam pelaporan keuangan, akuntansi, dan *audit* di pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun

pemerintah daerah di Republik Indonesia, diperlukan sebuah standar akuntansi pemerintah yang kredibel yang dibentuk oleh sebuah komite SAP (Nordriawan dkk, 2007).

2.1.1.6 Manfaat Standar Akuntansi Pemerintahan

SAP diterapkan di lingkup pemerintahan, baik di pemerintah pusat dan kementerian - kementeriannya maupun di pemerintah daerah (pemda) dan dinas – dinas. Penerapan SAP diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah. Ini berarti informasi keuangan pemerintahan akan dapat menjadi dasar pengambilan keputusan di pemerintahan dan juga terwujudnya serta akuntabilitas.

Menurut Fakhrurazi (2010:15) manfaat yang dapat diperoleh dengan adanya standar akuntansi pemerintahan adalah:

“Laporan keuangan yang dihasilkan dapat memberikan informasi keuangan yang terbuka, jujur, dan menyeluruh kepada *stakeholders*, dalam lingkup manajemen dapat memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan, dan pengendalian atas aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah.”

Manfaat selanjutnya adalah keseimbangan antar generasi dimana dapat memberikan informasi mengenai kecukupan penerimaan pemerintah untuk membiayai seluruh pengeluaran tersebut. Laporan keuangan yang dihasilkan juga dapat mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pelaksanaan kebijakan sumber daya dalam mencapai tujuan.

2.1.1.7 Jenis Standar Akuntansi Pemerintahan

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

1. “SAP berbasis akrual

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

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

2. SAP berbasis kas menuju akrual

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

2.1.1.8 Prinsip – prinsip Standar Akuntansi Pemerintahan

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dijelaskan ada delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah, yaitu:

a. Basis Akuntansi

Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual, untuk pengakuan pendapatan-Laporan Operasional, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas.

b. Prinsip Nilai Histori

Aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan.

c. Prinsip Realisasi

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

d. Prinsip Substansi Mengungguli Bentuk Formal

Informasi dimaksudkan untuk menyajikan dengan wajar transaksi serta peristiwa lain yang seharusnya disajikan, maka transaksi atau peristiwa lain tersebut perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi, dan bukan hanya aspek formalitasnya.

e. Prinsip Periodesitas

Kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan entitas pelaporan perlu dibagi menjadi periode-periode pelaporan. Periode utama yang digunakan adalah tahunan.

f. Prinsip Konsistensi

Perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada kejadian yang serupa dari periode ke periode oleh suatu entitas pelaporan (prinsip konsistensi internal).

g. Prinsip Pengungkapan Lengkap

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

h. Prinsip Penyajian Wajar

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

2.1.1.9 Dimensi Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintahan

Peraturan yang diterbitkan pemerintah dalam mengatur dan mengelola penyajian laporan keuangan yaitu tertuang dalam PP No. 71 Tahun 2010 tentang SAP. Dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 7 ayat (3) Peraturan

Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP, pemerintah menetapkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia No. 64 Tahun 2013 tentang penerapan SAP pada pemerintah daerah. Penerapan SAP dimaksud dibutuhkan dalam rangka penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang berkualitas, transparan dan akuntabel. Dalam PP 71 Tahun 2010 tentang SAP terdapat dua belas Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) sebagai berikut:

1. PSAP No. 01 (Penyajian Laporan Keuangan)

Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah yaitu basis akrual (penyandingan pendapatan dan biaya pada periode, diakui pada saat terjadi), antara lain untuk pengakuan pendapatan, beban, pengakuan aset (mempunyai masa manfaat lebih dari 12 bulan, biaya perolehan aset dapat diukur secara andal, tidak dimaksudkan untuk dijual dalam normal entitas, dan diperoleh/dibangun dengan maksud untuk digunakan), kewajiban dan ekuitas (hak pemilik atas aktiva perusahaan yang merupakan kekayaan bersih) .Komponen pokok laporan keuangan terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

2. PSAP No. 02 (Laporan Realisasi Anggaran)

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) menyajikan informasi realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisi-LRA dan pembiayaan,

yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode. Laporan Realisasi Anggaran disajikan sekurang-kurangnya sekali dalam setahun. Dalam situasi tertentu tanggal laporan suatu entitas berubah dan Laporan Realisasi Anggaran tahunan disajikan dengan suatu periode yang lebih panjang atau pendek dari satu tahun, entitas mengungkapkan informasi sebagai berikut:

- a) Alasan penggunaan periode pelaporan tidak satu tahun;
- b) Fakta bahwa jumlah-jumlah komparatif dalam Laporan Realisasi Anggaran dan catatan-catatan terkait tidak dapat diperbandingkan.

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 netto dan
- h) Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA).

3. PSAP No. 03 (Laporan Arus Kas)

Laporan arus kas menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.

Penyajian LAK yang diklasifikasikan :

a. Aktifitas operasi

Aktivitas operasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah selama satu periode akuntansi.

Contohnya : Penerimaan kas dari penjualan barang dan jasa

b. Aktivitas Investasi

Aktivitas investasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk perolehan dan pelepasan aset tetap serta investasi lainnya yang tidak termasuk dalam setara kas.

Contohnya : Penerimaan kas dari penjualan tanah, bangunan dan peralatan

c. Aktivitas Pendanaan

Aktivitas Pendanaan adalah 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.

Contohnya : pelunasan pinjaman

d. Aktivitas Transitoris

Aktivitas transitoris adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan..

Contohnya : pemberian/penerimaan kembali uang persediaan kepada/dari bendahara pengeluaran, serta kiriman uang

4. PSAP No. 04 (Catatan atas Laporan Keuangan)

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 entitas pelaporan.

Laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan yang dimaksudkan untuk memenuhi kebutuhan pengguna akan informasi akuntansi keuangan yang lazim. Yang dimaksud dengan pengguna adalah masyarakat, legislatif, lembaga pengawas, pemeriksa, pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman, serta pemerintah. Laporan keuangan meliputi laporan keuangan yang disajikan terpisah atau bagian dari laporan keuangan yang disajikan dalam dokumen publik lainnya seperti laporan tahunan.

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

Suatu entitas yang bukan merupakan entitas pelaporan dapat menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum. Bila hal ini diinginkan, maka standar ini harus diterapkan oleh entitas tersebut walaupun tidak memenuhi kriteria satu entitas pelaporan sesuai dengan peraturan dan/atau standar akuntansi mengenai entitas pelaporan pemerintah.

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.

5. PSAP No. 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

Berikut penjelasan pengakuan dan pengukuran persediaan:

1. Pengakuan Persediaan

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

2. Pengukuran Persediaan disajikan sebesar :

persediaan berdasarkan biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian

6. PSAP No. 6 (Akuntansi Investasi)

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

Investasi diakui pada saat :

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

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 20 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.

7. PSAP No. 07 (Akuntansi Aset Tetap)

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

a. pengakuan

aset tetap yang dimiliki oleh entitas pelaporan namun dimanfaatkan oleh entitas lainnya, misalnya instansi pemerintah lainnya, universitas, dan kontraktor mengakui aset tetap pada saat manfaat ekonomi masadepan dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur dengan handal.

b. pengukuran

penilaian aset tetap berdasarkan harga perolehan dan mencantumkan dalam neraca setelah ada bukti kepemilikan aset tersebut

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 pengerjaan

Laporan keuangan juga harus mengungkapkan :

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

Aset bersejarah diungkapkan secara rinci, antara lain nama, jenis, kondisi dan

lokasi aset dimaksud.

8. PSAP No. 08 (Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan)

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

- a. Pengakuan kontruksi dalam pengerjaannya
 mengkui suatu benda berwujud sebagai kontruksi dalam pengerjaan jika besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperolehIdentifikasi

pekerjaan yang dapat diklasifikasikan sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan (aset-aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan)

b. Pengukuran konstruksi dalam pengerjaannya

Pencatatan konstruksi dalam pengerjaan dengan biaya perolehan, penetapan besarnya biaya yang dikapitalisasi dan disajikan di neraca

c. Pengungkapan konstruksi dalam pengerjaannya

informasi mengenai konstruksi dalam pengerjaan pada akhir periode akuntansi 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

jumlah termijn (progress billings) yang tidak dibayar / ditahan hingga pemenuhan kondisi yang ditentukan dalam kontrak untuk pembayaran jumlah tersebut atau hingga telah diperbaiki.

9. PSAP No. 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 alam 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 (suatu kewajiban jangka pendek jika diharapkan dibayar dalam waktu 12 bulan setelah tanggal pelaporan dan semua kewajiban lainnya diklasifikasikan sebagai kewajiban jangka panjang), pengakuan kewajiban (pada saat dana pinjaman diterima oleh pemerintah atau dikeluarkan oleh kreditur sesuai dengan kesepakatan atau pada saat kewajiban timbul) dan pengukuran kewajiban (mencatat kewajiban sebesar nilai normal, kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah) jangka panjang, meskipun kewajiban tersebut jatuh tempo dan akan diselesaikan dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah 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

10. PSAP No. 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, 24 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.

11. PSAP No. 11 (Laporan Keuangan Konsolidasian)

PSAP 11 membahas mengenai penyusunan laporan keuangan konsolidasian pada unit-unit pemerintahan dalam rangka menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial 25 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 Realisasai 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.

12. PSAP No. 12 (Laporan Operasioanl)

Laporan Operasional menyajikan berbagai unsur pendapatan-LO, beban, surplus/defisit dari operasi, surplus/defisit dari kegiatan non operasional, surplus/defisit sebelum pos luar biasa, pos luar biasa, dan surplus/defisit-LO, yang diperlukan untuk penyajian yang wajar secara komparatif. Laporan Operasional dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan 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 Laporan Operasional mencakup pos-pos sebagai berikut:

- a. Pendapatan-LO
- b. Beban
- c. Surplus/Defisit dari operasi
- d. Kegiatan non operasional

2.1.1.10 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan

Definisi penerapan standar akuntansi pemerintahan menurut Heni Nurani dkk (2014) yaitu:

“Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahahan merupakan bentuk keseriusan pemerintah dalam rangka meningkatkan transparansi dan

akuntabilitas dalam pengelolaan laporan keuangan daerah melalui penyajian informasi keuangan yang berkualitas”.

Definisi pengaruh standar akuntansi pemerintahan Berdasarkan Peraturan

Pemerintah No. 71 Tahun 2010 yaitu:

“Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah adalah rangkaian sistematis dari prosedur, penyelenggara, peralatan, dan elemen lain untuk mewujudkan fungsi akuntansi sejak analisis transaksi sampai dengan pelaporan keuangan di lingkungan organisasi pemerintah”.

Menurut Nordiawan dan Hertianti, (2010) Pengembangan SAP mengacu pada praktik-praktik terbaik ditingkat Internasional dengan tetap mempertimbangkan kondisi di Indonesia baik peraturan perundangan dan praktik-praktik akuntansi yang berlaku. SAP merupakan pelaksanaan Undang- Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 32 ayat (2) yang menyatakan bahwa standar akuntansi pemerintahan disusun oleh suatu Komite Standar yang independen dan ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari BPK. SAP merupakan landasan hukum bagi aparatur pemerintah pusat maupun daerah dalam mengelola penerimaan dan penggunaan dana secara transparan, efisien, dan dapat dipertanggungjawabkan sehingga tujuan untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dapat tercapai.

Dari beberapa definisi diatas dapat disimpulkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan adalah upaya pemerintah untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi dalam pelaksanaan fungsi akuntansi berupa pengelolaan laporan keuangan daerah sehingga dalam penyajiannya dapat dipertanggungjawabkan.

2.1.2 Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah

2.1.2.1 Definisi Kualitas

Kualitas merupakan salah satu kunci dalam memenangkan persaingan dengan pasar. Ketika perusahaan telah mampu menyediakan produk berkualitas maka telah membangun salah satu fondasi untuk menciptakan kepuasan pelanggan.

Menurut Goetsch dan Davis (1994) yang dikutip oleh Tjiptono (2012:152):

“kualitas dapat diartikan sebagai kondisi dinamis yang berhubungan dengan produk, jasa, sumber daya manusia, proses, dan lingkungan yang memenuhi atau melebihi harapan”.

Menurut (Abubakar & Siregar, 2010:2) Tjiptono dan Sunyoto (2012) mengatakan bahwa kualitas merupakan:

“sebuah kondisi dinamis yang berhubungan dengan produk, jasa, manusia, proses, dan lingkungan yang memenuhi atau melebihi harapan.”

Menurut Sunyoto (2012) menyatakan bahwa kualitas merupakan:

“suatu ukuran untuk menilai bahwa suatu barang atau jasa telah mempunyai nilai guna seperti yang dikehendaki atau dengan kata lain suatu barang atau jasa dianggap telah memiliki kualitas apabila berfungsi atau mempunyai nilai guna seperti yang diinginkan.”

Dari beberapa definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa kualitas adalah unsur yang saling berhubungan mengenai mutu yang dapat mempengaruhi kinerja dalam memenuhi harapan pelanggan. Kualitas tidak hanya menekankan pada hasil

akhir, yaitu produk dan jasa tetapi menyangkut kualitas manusia, kualitas proses, dan kualitas lingkungan. Dalam menghasilkan suatu produk dan jasa yang berkualitas melalui manusia dan proses yang berkualitas.

2.1.2.2 Perspektif kualitas

Menurut Garvin (1984) yang dikutip oleh Tjiptono (2012:143), setidaknya ada lima perspektif kualitas yang berkembang saat ini:

1. *“Transcendental Approach*

Dalam perspektif ini, kualitas dipandang sebagai *innate excellence*, yaitu sesuatu yang secara *intuitif* dapat dipahami, namun nyaris tidak mungkin dikomunikasikan, sebagai contoh kecantikan atau cinta. Perspektif ini menegaskan bahwa orang hanya bisa belajar memahami kualitas melalui pengalaman yang didapatkan dan *eksposure* berulang kali (*repeated exposure*)

2. *Product-Based Approach*

Perspektif ini mengasumsikan bahwa kualitas merupakan karakteristik, komponen atau atribut objektif yang dapat dikuantitatifkan dan dapat diukur. Perbedaan dalam hal kualitas mencerminkan perbedaan dalam jumlah beberapa unsur atau atribut yang dimiliki produk. Semakin banyak atribut yang dimiliki sebuah produk atau merek, semakin berkualitas produk atau merek bersangkutan.

3. *User-Based Approach*

Perspektif ini didasarkan pada pemikiran bahwa kualitas tergantung pada orang yang menilainya (*eyes of the beholder*), sehingga produk yang paling memuaskan preferensi seseorang (*maximum satisfaction*) merupakan produk yang berkualitas paling tinggi. Perspektif yang bersifat subyektif dan demand oriented ini juga menyatakan bahwa setiap pelanggan memiliki kebutuhan dan keinginan masing-masing yang berbeda satu sama lain, sehingga kualitas bagi seseorang adalah sama dengan kepuasan maksimum yang dirasakan.

4. *Manufacturing-Based Approach*

Perspektif ini bersifat supply-based dan lebih berfokus pada praktik-praktik rekayasa dan pemanufakturan, serta mendefinisikan kualitas sebagai kesesuaian atau kecocokan dengan persyaratan (*conformance to requirements*). Dalam konteks bisnis jasa, kualitas berdasarkan perspektif ini cenderung bersifat operation-driven.

5. *Value-Based Approach*

Perspektif ini memandang kualitas dari aspek nilai (*value*) dan harga (*price*). Dengan mempertimbangkan trade-off antara kinerja dan harga, kualitas didefinisikan sebagai affordable excellence, yakni tingkat kinerja ‘terbaik’ atau sepadan dengan harga yang dibayarkan. Kualitas dalam perspektif ini bersifat relatif, sehingga produk yang memiliki kualitas paling bernilai adalah barang atau jasa yang paling tepat dibeli (*best-buy*).”

2.1.2.3 Manfaat Kualitas

Menurut Edwardsdsson dalam buku Tjiptono dan Chandra (2011:171-173);

1. “Produktivitas menekankan pemanfaatan (utilisasi) sumber daya, yang seringkali diikuti dengan penekanan biaya dan rasionalisasi modal. Fokus utamanya terletak pada produksi/operasi.
2. Kualitas lebih menekankan aspek kepuasan pelanggan dan pendapatan. Fokus utamanya adalah customer utility.
3. Profitabilitas merupakan hasil dari hubungan antara penghasil (uncome), biaya, dan modal yang digunakan. Perusahaan dapat meningkatkan pangsa pasarnya melalui pemenuhan kualitas yang bersifat customer – driven yang akan memberikan keunggulan harga dan customer value. Customer value merupakan kombinasi dari manfaat dan pengorbanan yang terjadi apabila pelanggan menggunakan suatu barang atau jasa guna memenuhi kebutuhan tertentu. Jika kualitas yang dihasilkan superior dan pangsa pasar yang dimiliki besar, maka profitabilitasnya terjamin.”

2.1.2.4 Pengertian Aparatur Pemerintah Daerah

Menurut kamus Besar Bahasa Indonesia (2015) Aparatur adalah:

“Aparatur adalah perangkat, alat (negara, pemerintah), para pegawai (negeri), negara alat kelengkapan negara terutama meliputi bidang kelembagaan, ketatalaksanaan, dan kepegawaian, yang mempunyai tanggung jawab melaksanakan roda pemerintahan sehari-hari, pemerintah pegawai negeri, alat negara, aparatur negara.”

Sedangkan menurut Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah menjelaskan pengertian perangkat daerah adalah

“Perangkat daerah adalah unsur pembantu kepala daerah dan DPRD dalam penyelenggaraan Urusan Pemerintah yang menjadi kewenangan daerah.”

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa aparatur pemerintah daerah adalah bidang kelembagaan, ketatalaksanaan, dan kepegawaian, yang mempunyai tanggung jawab melaksanakan roda pemerintahan sehari-hari, pemerintah pegawai negeri, alat negara, aparatur negara sebagai alat bantu kepala daerah dan DPRD dalam penyelenggaraan urusan Pemerintah yang menjadi kewenangan daerah.

2.1.2.5 Definisi Sumber Daya Manusia

Menurut Danang Sunyoto (2015:3) menyatakan bahwa sumber daya manusia adalah:

“Dengan keseluruhan penentuan dan pelaksanaan berbagai aktivitas, policy, dan program yang bertujuan untuk mendapatkan tenaga kerja, pengembangan, dan pemeliharaan dalam usaha meningkatkan dukungannya terhadap peningkatan efektivitas organisasi dengan cara yang secara etis dan sosial dapat dipertanggungjawabkan.”

Menurut Yani (2012:1) menyatakan bahwa sumber daya manusia memiliki definisi sebagai berikut :

”Sebagai salah unsur dalam organisasi dapat diartikan sebagai manusia yang bekerja dalam suatu organisasi. SDM dapat disebut dapat disebut juga sebagai personil, tenaga kerja, pekerja, karyawan, potensi manusiawi sebagai penggerak organisasi dalam mewujudkan eksistensinya. Atau potensi yang merupakan asset dan berfungsi sebagai modal non material dalam organisasi bisnis, yang dapat diwujudkan menjadi potensi nyata secara fisik dan non fisik dalam mewujudkan eksistensi organisasi.”

Sedangkan menurut Wirawan (2015:2) menyatakan sumber daya manusia adalah :

“Orang yang disebut sebagai manajer, pegawai, karyawan, buruh atau tenaga kerja yang bekerja untuk organisasi. SDM merupakan dasar dan kunci dari semua sumber daya organisasi. Sumber-sumber lainnya hanya dapat diperoleh dan berfungsi jika organisasi mempunyai SDM yang berkualitas. SDM yang berkualitas, mempunyai pengetahuan, keterampilan, kompetensi, kewirausahaan dan kesehatan fisik jiwa yang prima, bertalenta, mempunyai etos kerja dan motivasi kerja tinggi yang dapat membuat organisasi berbeda antara sukses dan kegagalan. Efektivitas dan efisien sumber-sumber organisasi lainnya hanya dapat dicapai kalau sumber daya manusianya berkualitas.”

2.1.2.6 Aktivitas Sumber Daya Manusia

Menurut Sedarmayanti (2014: 25) menyatakan bahwa ada tujuh aktivitas sumber daya manusia, yaitu :

1. “Perencanaan dan analisis sumber daya manusia.
2. Peluang pekerjaan yang sama.
3. Pengangkatan karyawan.
4. Pengembangan sumber daya manusia.
5. Kompensasi dan tunjangan.
6. Kesehatan, keselamatan, dan keamanan.
7. Hubungan karyawan dan karyawan/manajemen.”

Berikut penjelasan dari tujuh aktivitas sumber daya manusia :

1. Perencanaan dan analisis sumber daya manusia, melalui perencanaan sumber daya manusia, pimpinan berusaha mengantisipasi kekuatan yang akan mempengaruhi persediaan dan tuntutan karyawan di masa depan. Memiliki Sistem informasi Sumber daya Manusia (SISDM) adalah penting, guna memberi informasi akurat dan tepat untuk perencanaan sumber daya manusia. Pentingnya sumber daya manusia dalam daya saing organisasional harus disampaikan juga. Sebagai bagian usaha mempertahankan daya saing organisasional, harus ada analisis dan

penilaian efektivitas sumber daya manusia. Karyawan harus dimotivasi dengan baik dan bersedia tinggal bersama organisasi selama jangka waktu yang wajar.

2. Peluang pekerjaan yang sama, pemenuhan hukum dan peraturan tentang kesetaraan kesempatan kerja mempengaruhi aktivitas sumber daya manusia yang lain dan integral dengan manajemen sumber daya manusia. Contoh : rencana sumber daya manusia strategis harus menjamin ketersediaan perbedaan individu yang memadai untuk memenuhi
3. Pengangkatan karyawan, tujuan pengangkatan karyawan adalah member persediaan memadai atas individu yang berkualifikasi untuk mengisi lowongan pekerjaan di organisasi. Dengan mempelajari apa yang dilakukan karyawan, analisis pekerjaan merupakan dasar fungsi pengangkatan karyawan. Deskripsi pekerjaan dan spesifikasi pekerjaan dapat disiapkan, digunakan ketika merekrut pelamar lowongan pekerjaan. Proses seleksi berhubungan dengan pemilihan individu berkualifikasi untuk mengisi lowongan pekerjaan di organisasi.
4. Pengembangan sumber daya manusia, dimulai dengan orientasi karyawan baru, pengembangan sumber daya manusia juga meliputi pelatihan keterampilan pekerjaan. Ketika pekerjaan berkembang dan berubah, diperlukan pelatihan ulang yang dilakukan terus menerus untuk menyesuaikan perubahan teknologi. Mendorong penembangan semua karyawan, termasuk pengawas dan pimpinan, juga penting untuk mempersiapkan organisasi agar dapat menghadapi tantangan masa depan.

Perencanaan karier menyebutkan arah dan aktivitas untuk karyawan, ketika mereka berkembang dalam organisasi. Menilai bagaimana karyawan melaksanakan pekerjaan merupakan fokus manajemen kinerja.

5. Kompensasi dan tunjangan, kompensasi memberi penghargaan kepada karyawan atas pelaksanaan pekerjaan melalui gaji, insentif, dan tunjangan. Pemberi kerja harus mengembangkan dan memperbaiki sistem upah dan gaji dasar mereka. Program insentif seperti pembagian keuntungan dan penghargaan produktivitas mulai digunakan. Kenaikan yang cepat biaya tunjangan, terutama tunjangan kesehatan, akan terus menjadi masalah utama.
6. Kesehatan, keselamatan dan keamanan, jaminan atas kesehatan fisik dan mental serta keselamatan karyawan adalah sangat penting. Secara global, berbagai hukum keselamatan dan kesehatan telah menjadikan organisasi lebih responsif terhadap persoalan kesehatan dan keselamatan. Persoalan tradisional keselamatan fokus pada pencegahan kecelakaan di tempat kerja. Melalui fokus kesehatan yang lebih luas, manajemen sumber daya manusia membantu karyawan yang mengalami penyalahgunaan obat dan masalah lain melalui program bantuan karyawan mempertahankan karyawan yang sebenarnya berkinerja memuaskan. Program peningkatan kesehatan menaikkan gaya hidup karyawan yang sehat lebih meluas. Keamanan tempat kerja menjadi lebih penting, sebagai akibat jumlah tindak kekerasan yang meningkat di tempat kerja.

7. Hubungan karyawan dan karyawan/manajemen, hubungan antara pimpinan dan karyawan harus ditangani secara efektif apabila karyawan organisasi ingin sukses. Apakah karyawan diwakili oleh satu serikat pekerja atau tidak, hak karyawan harus disampaikan. Mengembangkan, mengkomunikasikan, dan memperbaharui kebijakan dan prosedur sumber daya manusia sangat penting sehingga pimpinan dan karyawan tahu apa yang diharapkan. Dalam beberapa organisasi, hubungan serikat pekerja/manajemen harus disampaikan dengan baik.

2.1.2.7 Dimensi Kualitas Sumber Daya Manusia

Menurut Doni Juni Priansa (2014:147) kualitas sumber daya manusia dapat diukur dengan dua dimensi yang di lihat dari pendidikan dan pelatihan. Dimensi tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. “Pendidikan Berkaitan dengan pengetahuan secara umum. Terdapat dua level utama yang perlu mendapatkan perhatian dalam pendidikan, yaitu manajer organisasi dan tenaga operasional. Pendidikan berhubungan dengan menambah pengetahuan umum dan pengertian tentang seluruh lingkungan kerja. Selain itu, pendidikan berhubungan dengan menjawab How (bagaimana) dan Why (mengapa) dan biasanya pendidikan lebih banyak berhubungan dengan teori pekerjaan. Sekaligus bahwa pendidikan merupakan suatu usaha untuk mengembangkan kemampuan berfikir dari seseorang tenaga kerja.

- b. Pelatihan adalah proses sistematis mengubah tingkah laku seseorang untuk mencapai tujuan organisasi. Pelatihan berkaitan dengan keahlian dan kemampuan untuk melaksanakan pekerjaannya. Pelatihan dapat mengajarkan keahlian yang diperlukan baik untuk pekerjaan saat ini maupun masa mendatang kepada para manajer yang profesional. Untuk meningkatkan keterampilan pegawai dalam mengembangkan pekerjaan tertentu sesuai dengan pekerjaan terakhir yang dimiliki pegawai.
- c. Pengalaman adalah proses pembentukan pengetahuan atau keterampilan tentang metode suatu pekerjaan karena keterlibatan karyawan tersebut dalam pelaksanaan tugas pekerjaan.”

2.1.2.8 Karakteristik Kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM)

Karakteristik kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM) menurut Sanghi (2004), Moehariono dan Sutisno (2010) merujuk kepada teori yang dikemukakan oleh Spencer dan Spencer, diantaranya diklasifikasikan dalam 5 kategori yaitu :

1. “motif (motives)
2. watak (traits)
3. konsep diri (self-concept)
4. pengetahuan (knowledge) dan
5. keterampilan (skill).”

Berikut ini adalah uraian mengenai karakteristik kompetensi :

1. Motif (motive) adalah sesuatu dimana seseorang secara konsisten berpikir sehingga ia melakukan tindakan untuk meningkatkan prestasi kerja. Apa yang mendorong perilaku yang mengarah dan di pilih terhadap kegiatan atau tujuan tertentu dan menyelesaikan tugas selesai secara tepat waktu.

2. Watak (traits) merupakan sikap perilaku yaitu yang membuat orang untuk berperilaku atau bagaimana seseorang merespon sesuatu dengan cara tertentu. Misalnya:
 - a. percaya diri (self-confidence),
Meyakinkan pada kemampuan dan penilaian (*judgement*) diri sendiri dalam melakukan tugas dan memilih pendekatan yang efektif
 - b. kontrol diri (self-control),
kemampuan seseorang untuk mengendalikan dirinya sendiri secara sadar agar menghasilkan perilaku yang tidak merugikan orang lain, sehingga sesuai dengan norma sosial dan dapat diterima oleh lingkungannya
 - c. kekuatan melawan ketegangan (stress-resistance),
kemampuan seseorang menjalani atau mengalami hal hal yang tidak menyenangkan, seperti hal hal yang menimbulkan kesedihan, kepedihan, menanggung malu, ketakutan, kemarahan, dan hal hal yang tidak menyenangkan lainnya.
 - d. dan ketabahan atau daya tahan (*hardiness*).
Kemampuan untuk menanggung kesusahan tanpa menyerah. Untuk tetap teguh dalam penderitaan atau kemalangan, karena rasa kecewa hanya memerosotkan motivasi dan kekuatan diri.
3. Konsep diri (self-concept) yaitu sikap dan nilai-nilai yang dimiliki seseorang. Self-concept merupakan semua ide, pikiran, kepercayaan dan

pendirian yang diketahui individu tentang dirinya dan mempengaruhi individu dalam berhubungan dengan orang lain.

4. Pengetahuan (knowledge), yaitu informasi yang dimiliki seseorang pada bidang tertentu dan pada era tertentu (bidang spesifik). Pengetahuan merupakan kompetensi yang kompleks. Biasanya tes pengetahuan mengukur kemampuan untuk memilih jawaban yang paling benar, tetapi tidak bisa melihat apakah seseorang dapat melakukan pekerjaan berdasarkan pengetahuan yang dimilikinya.
5. Keterampilan (skill) yaitu kemampuan untuk melaksanakan tugas tertentu, baik secara fisik maupun mental. Kemampuan fisik (jasmani) adalah kemampuan untuk melakukan tugas yang menuntut stamina, kekuatan, dan kecekatan. Sedangkan kemampuan mental berhubungan dengan kemampuan intelektual yang dimiliki individu seperti kemampuan berpikir dan memecahkan masalah.

2.1.2.9 Kompetensi Aparatur Pemerintah

Menurut Peraturan Walikota Bandung Nomor 323 Tahun 2010 Aparatur Pemerintah di bidang pengawasan, Inspektorat mempunyai tugas pokok yaitu:

1. “Perencanaan program pengawasan merupakan suatu perumusan kebijakan teknis dibidang pengawasan.
2. Fasilitas pengawasan sebagai penunjang penyelenggaraan pemerintah daerah dibidang pengawasan.

3. Pemeriksaan, pengurusan, pengujian, dan penilaian tugas pengawasan merupakan pelaksanaan pengelolaan bidang administrasi, kepegawaian, perencanaan, evaluasi dan pelaporan.
4. Pelaksanaan pelayanan teknis ketatausahaan Inspektorat merupakan tugas kedinasan lain yang diberikan walikota.”

Menurut Warisono (2018) mengungkapkan bahwa:

“SKPD harus memiliki sumber daya yang kompeten, yang di dukung dengan latar belakang pendidikan akuntansi, sering mengikuti pendidikan dan pelatihan, dan mempunyai pengalaman di bidang keuangan menerapkan sistem akuntansi yang ada. Kegagalan Aparatur Pemerintah Daerah dalam memahami dan menerapkan logika akuntansi akan berdampak pada kekeliruan laporan keuangan yang dibuat dan ketidaksesuaian laporan dengan standar yang ditetapkan pemerintah.”

Bedasarkan uraian di atas dijelaskan bahwa sumber daya kompeten, yaitu :

1. Pendidikan Formal

Pendidikan adalah usaha sadar dan terencana untuk mewujudkan suasana belajar dan proses pembelajaran agar peserta didik secara aktif mengembangkan potensi dirinya untuk memilih ketentuan spiritual keagamaan, pengendalian diri, kepribadian, kecerdasan, akhlak mulia, serta keterampilan yang diperlukan dirinya, masyarakat, bangsa, dan negara.

2. Pendidikan dan pelatihan

Pelatihan merupakan suatu program yang diharapkan dapat memberikan rangsangan/stimulus kepada seseorang untuk dapat meningkatkan kemampuan dalam pekerjaan tertentu dan

memperoleh pengetahuan umum dan pemahaman terhadap keseluruhan lingkungan kerja dan organisasi. Program pendidikan dan pelatihan sumber daya manusia memberikan dampak yang baik terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah tersebut sebagai individu. Hal ini jelas akan membawa peningkatan terhadap kinerja organisasi apabila pelatihan dan pengembangan pegawai dilakukan secara terencana dan berkesinambungan, dalam pengelolaan keuangan daerah yang baik, program pendidikan dan pelatihan bagi pegawai instansi pemerintah pun cukup penting, karena untuk menghasilkan laporan keuangan daerah yang berkualitas dibutuhkan aparatur yang memahami betul cara dan proses penyusunan laporan keuangan daerah.

3. Pengalaman Kerja

Pengalaman dapat diperoleh seseorang secara langsung maupun tidak langsung. Pengalaman langsung apabila seseorang pernah bekerja pada suatu organisasi, lalu oleh karena sesuatu meninggalkan organisasi itu dan pindah ke organisasi yang lain. Sedangkan pengalaman tidak langsung adalah peristiwa yang diamati dan diikuti oleh seseorang pada suatu organisasi meskipun yang bersangkutan sendiri tidak menjadi anggota dari pada organisasi dimana peristiwa yang diamati dan diikuti terjadi. Penyusunan laporan keuangan, SKPD diharapkan memiliki sumber daya manusia yang telah memiliki pengalaman kerja yang lebih

lama dibidang akuntansi atau keuangan, karena dalam menyusun laporan keuangan dibutuhkan pegawai yang benar-benar memahami akuntansi atau keuangan beserta aturan-aturan dalam penyusunan laporan keuangan daerah. Pengalaman kerja di dalam suatu organisasi pun menjadi salah satu indicator bahwa seseorang telah memiliki kemampuan yang lebih. Semakin lama seseorang pegawai bekerja dalam suatu bidang organisasi, maka semakin banyak pengalaman pegawai tersebut dan memahami apa yang menjadi tugas serta tanggung jawab yang diberikan kepada pegawai tersebut.

2.1.3 *Good Government Governance*

2.1.3.1 *Pengertian Good Governance*

Menurut (Mardiasmo, 2009:18) pengertian *Good Governance* adalah :

“*Good governance* sering diartikan sebagai pemerintahan yang baik. *Word bank* mendefinisikan *good governance* sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administrative menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal and political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha.”

Definisi *good governance* menurut LAN dan BPKP (2001:6), yaitu:

“Penyelenggaraan pemerintah negara negara solid dan bertanggungjawab, serta efisien dan efektif, dengan menjaga kesinergian interaksi yang

konstruktif diantara domain-domain negara, sector swasta dan masyarakat (*society*). “

Tata kelola organisasi yang baik bisa dilihat dari konteks mekanisme internal organisasi ataupun mekanisme eksternal organisasi. Mekanisme internal jauh lebih fokus kepada bagaimana pimpinan suatu organisasi mengatur jalannya organisasi sesuai efektif, efisien dan ekonomi. Mekanisme eksternal lebih menekankan kepada bagaimana interaksi organisasi dengan pihak eksternal berjalan secara harmonis tanpa mengabaikan pencapaian tujuan organisasi.

Dengan demikian tata pemerintahan adalah penggunaan wewenang ekonomi politik dan administrasi guna mengelola urusan-urusan negara pada semua tingkat. Tata pemerintahan mencakup seluruh mekanisme, proses dan lembaga-lembaga dimana warga dan kelompok-kelompok masyarakat mengutarakan kepentingan mereka, menggunakan hak hukum, memenuhi kewajiban dan menjembatani perbedaan-perbedaan diantara mereka. Karakteristik *good governance* adalah masyarakat sipil yang kuat dan partisipatoris, terbuka, pembuatan kebijakan yang diprediksi, eksekutif yang bertanggung jawab, birokrasi yang professional dan aturan hukum.

2.1.3.2 Prinsip-Prinsip *Good Government Governance*

Menurut lembaga Administrasi Negara (LAN) (2003:7) terdapat prinsip-prinsip *Good Government governance*, meliputi:

1. *Participation*, keterlibatan masyarakat dalam pembuatan keputusan baik secara langsung maupun tidak langsung melalui lembaga perwakilan yang

dapat menyalurkan aspirasinya. Partisipasi tersebut dibangun atas dasar kebebasan berasosiasi dan berbicara serta berpartisipasi secara konstruktif.

2. *Rule of law*, kerangka hukum yang adil dan dilaksanakan tanpa pandang bulu.
3. *Transparency*, transparansi dibangun atas dasar kebebasan memperoleh informasi. Informasi yang berkaitan dengan kepentingan publik secara langsung dapat diperoleh oleh mereka yang membutuhkan.
4. *Responsiveness*, lembaga-lembaga public harus cepat dan tanggap dalam melayani *stackholder*.
5. *Consensus orientation*, berorientasi pada kepentingan masyarakat yang lebih luas.
6. *Equity*, setiap masyarakat memiliki kesempatan yang sama untuk memperoleh kesejahteraan dan keadilan.
7. *Efficiency dan effectiveness*, pengelolaan sumber daya public dilakukan secara berdaya guna (efisien) dan berhasil guna (efektif).
8. *Accountability*, pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan.
9. *Strategic vision*, penyelenggara pemerintah dan masyarakat harus memiliki visi jauh ke depan.

Menurut mardiasmo (2009:18) dari sembilan karakteristik tersebut terdapat tiga pilar yang saling berkaitan untuk mewujudkan *good government governance* yaitu transparansi, partisipasi, dan akuntabilitas, serta terdapat

satu elemen lagi yang dapat mewujudkan *good government governance* yaitu *value for maney* (ekonomi, efisien, dan efektif).

1. Transparansi

Transparansi diartikan sebagai keterbukaan lembaga-lembaga sector publik dalam memberikan informasi dan *disclosure* yang diberikan harus dapat dipahami dan dimonitori oleh masyarakat. Transparansi mewajibkan adanya suatu system informasi yang terbuka, tepat waktu, serta jelas dan dapat diperbandingkan yang menyangkut keadaan keuangan, pengelolaan perusahaan dan kepemilikan perusahaan. Transparansi atau keterbukaan dapat dilihat dari tiga aspek, yakni: (1) adanya kebijakan yang terbuka terhadap pengawasan, (2) adanya akses informasi sehingga masyarakat dapat menjangkau setiap segi kebijakan pemerintah, (3) berlakunya prinsip *chek and balance* antar lembaga eksekutif dan legislatif (Mardiasmo, 2009:18).

Ada beberapa indikator dari transparansi, diantaranya:

- a. Penyediaan informasi yang jelas tentang prosedur-prosedur, biaya-biaya dan tanggung jawab.
- b. Kemudian akses informasi.
- c. Menyusun mekanisme pengaduan jika ada peraturan yang dilanggar atau permintaan uang suap.
- d. Meningkatkan arus informasi melalui kerjasama dengan media massa dan lembaga non pemerintah.

2. Partisipasi (*participation*)

Keterlibatan masyarakat dalam pembuatan keputusan baik secara langsung maupun tidak langsung melalui lembaga perwakilan yang dapat menyalurkan aspirasinya. Partisipasi tersebut dibangun atas dasar kebebasan berasosiasi dan berbicara serta berpartisipasi secara konstruktif (Mardiasmo, 2009:8)

Adanya beberapa indicator dari partisipasi, diantaranya:

- a. Adanya forum untuk menampung partisipasi masyarakat yang representative, jelas arahnya, dan bersifat terbuka.
- b. Kemampuan masyarakat untuk terlibat dalam proses pembuatan keputusan.

3. Akuntabilitas

Akuntabilitas menurut Mardiasmo (2009:18) adalah sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik.

Adanya beberapa indicator dari akuntabilitas, diantaranya:

- a. Proses pembuatan keputusan yang dibuat tertulis, tersedia bagi yang membutuhkan, memenuhi standar etika dan nilai-nilai yang berlaku, sesuai dengan prinsip-prinsip administrasi yang benar.
- b. Kejelasan dari sasaran kebijakan yang sudah sesuai dengan visi dan misi organisasi serta standar baru yang berlaku.

- c. Keyakinan dan konsistensi dari target operasional maupun prioritas.

4. Ekonomi, Efisiensi, Efektivitas (*Value for money*)

Value for money menurut Mardiasmo (2009:18) merupakan konsep pengelolaan organisasi sector public yang mendasar pada tiga elemen utama yaitu ekonomis, efisiensi dan efektivitas. Ekonomi, pemerolehan input dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada harga yang terendah. Ekonomi merupakan harga perbandingan input dengan *input value* yang dinyatakan dalam satuan moneter. Efisiensi, pencapaian output yang maksimum dengan input tertentu untuk penggunaan input yang terendah untuk mencapai output tertentu. Efisiensi merupakan perbandingan output/input yang dikaitkan dengan standar kinerja atau target yang telah ditetapkan. Efektivitas, tingkat pencapaian hasil program target yang ditetapkan. Secara sederhana efektivitas merupakan perbandingan *outcome* dengan output.

Ada beberapa indikator dari *value for money*, diantaranya:

- a. Meminimalkan input dan memaksimalkan output (penggunaan sumber daya finansial secara maksimal).
- b. Rasio antara input dan output
- c. Keberhasilan organisasi (tujuan tercapai dan program/kegiatan telah dilakukan dengan benar).

2.1.3.3 Tujuan dan Manfaat *Good Government Governance*

Tujuan *Good Government Governance* yang dikemukakan oleh Sedarmayanti (2012:43) pemerintah yang baik memiliki tujuan nasional sebagai berikut:

1. “Kemandirian
2. Pembangunan berkelanjutan
3. Keadilan sosial.”

Kepemerintahan yang baik untuk mencapai tujuan tersebut di atas berorientasi kepada dua hal yaitu:

1. Orientasi ideal negara yang diarahkan pada pencapaian tujuam nasional
2. Pemerintahan yang berfungsi secara ideal,yaitu secara efektif dan efisien melakukan upaya pencapaian tujuan nasional.

Sedangkan dalam situs. (<http://fajarbax89.blogspot.com/2011/05/goodgovernance.html>) disebutkan tujuan *Good Government Governance* yaitu agar dapat menggunakan dan melaksanakan kewenangan politik, ekonomi dan administratif sehingga terselenggarakan dengan baik. Oleh sebab itu dalam prakteknya, konsep *good governance* harus ada dukungan komitmen dari semua pihak yaitu negara (*state*)/pemerintah (*government*), swasta (*private*) dan masyarakat (*society*).

Menurut Sedarmayanti (2004), manfaat utama dari *good governance* adalah sebagai berikut:

1. “Berkurangnya secara nyata praktek KKN di birokrasi pemerintahan
2. Terciptanya sistem kelembagaan dan ketatalaksanaan pemerintahan yang bersih, efisien, efektif, transparan, professional dan akuntabel.

3. Terhapusnya peraturan perundang-undangan dan tindakan yang bersifat diskriminatif terhadap warga negara, kelompok atau golongan masyarakat.
4. Terjaminnya konsistensi dan kepastian hukum seluruh peraturan perundang-undangan baik ditingkat pusat maupun daerah.”

2.1.3.4 Penerapan *Good Government Governance* di Indonesia

Berdasarkan Acuan Umum Penerapan *Good Government Governance* pada Sektor Publik oleh Lembaga Administrasi Negara RI (2005) terdapat 7 asas penerapan good governance, yaitu:

1. “Asas Kepastian Hukum adalah asas dalam negara hukum yang mengutamakan landasan peraturan perundang-undangan, kepatutan, dan keadilan dalam setiap kebijakan penyelenggaraan negara.
2. Asas Tertib Penyelenggaraan Negara adalah asas yang menjadi landasan keteraturan, keserasian, dan keseimbangan, dalam pengendalian penyelenggaraan negara.
3. Asas Kepentingan Umum adalah asas yang mendahulukan kesejahteraan umum dengan cara yang aspiratif, akomodatif, dan selektif.
4. Asas Keterbukaan adalah asas yang membuka diri terhadap hak masyarakat untuk memperoleh informasi yang benar, jujur, dan tidak diskriminatif, tentang penyelenggaraan negara dengan tetap memperhatikan perlindungan atas hak asasi pribadi, golongan, dan rahasia negara.
5. Asas Proporsionalitas adalah asas yang mengutamakan keseimbangan antara hak dan kewajiban penyelenggaraan negara.
6. Asas Profesionalitas adalah asas yang mengutamakan keahlian yang berlandaskan kode etik dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
7. Asas Akuntabilitas adalah asas yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggaraan negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat atau rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan yang berlaku.”

2.1.3.5 Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi *Good Governance*

Perkembangan kearah *good governance* bisa dilihat dari perkembangan ilmu urusan administrasi pemerintah tentang bagaimana mengurus suatu pemerintahan yang baik, kepegawaian negeri yang efisien dan efektif, perumusan tujuan pemerintahan, kepemimpinan dan penggerakan aparatur pengawasan dan sebagainya. Dari pandangan ini dapat dikatakan bahwa *good governance* erat kaitannya dengan kepemimpinan dan pendayagunaan seluruh sumber daya yang dimiliki organisasi secara efektif dan efisien ditunjang dengan kemampuan penyelenggaraan administrasi yang terintegrasi (Arsadi; 2011:14).

Menurut Arsadi (2011:14), faktor-faktor yang berpengaruh dalam penerapan *good governance* meliputi :

1. “Kepemimpinan,
2. Sumber daya manusia,
3. Sarana dan prasarana,
4. Anggaran, dan
5. Metode kerja kebijakan dan pengendalian manajemen”.

Artinya kepemimpinan dan sumber daya organisasi mempengaruhi secara langsung dalam upaya penerapan *good governance* yang diimplementasikan melalui sistem akuntabilitas.

1. Kepemimpinan

Kepemimpinan dapat didefinisikan sebagai suatu perilaku dengan tujuan tertentu untuk mempengaruhi aktivitas para anggota kelompok untuk mencapai tujuan bersama yang dirancang untuk memberikan manfaat individu dan organisasi.

2. Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia atau biasa disingkat menjadi SDM potensi yang terkandung dalam diri manusia untuk mewujudkan perannya sebagai makhluk sosial yang adaptif dan transformatif yang mampu mengelola dirinya sendiri serta seluruh potensi yang terkandung di alam menuju tercapainya kesejahteraan kehidupan dalam tatanan yang seimbang dan berkelanjutan. Dalam pengertian praktis sehari-hari, SDM lebih dimengerti sebagai bagian integral dari sistem yang membentuk suatu organisasi.

3. Sarana dan Prasarana Sarana

adalah segala sesuatu yang dapat dipakai sebagai alat/media dalam mencapai maksud atau tujuan sedangkan prasarana adalah perangkat penunjang utama suatu proses atau usaha organisasi agar tujuan tercapai.

4. Sumber Dana atau Anggaran

Anggaran adalah instrumen yang sangat potensial bagi Pemerintah untuk melaksanakan kebijakan-kebijakan, dan penggunaannya berdasarkan hukum yang berlaku. Ruang lingkup anggaran tergantung dari aktivitas pemerintah, tetapi juga harus dalam bentuk yang memungkinkan publik dapat meneliti dengan seksama atas kebijakan-kebijakan Pemerintah tersebut.

5. Metode dan Kebijakan Pengendalian Manajemen.

Metode adalah cara yang dipakai dalam melaksanakan pekerjaan. Metode dapat berupa standar operasional prosedur (SOP) yaitu dokumen yang berkaitan dengan prosedur yang dilakukan secara kronologis untuk menyelesaikan suatu pekerjaan yang bertujuan untuk memperoleh hasil kerja yang paling efektif dari para pekerja dengan biaya yang serendah-rendahnya. yang berisi panduan dan tata cara pelaksanaan tugas operasional.

2.1.4 Kualitas Laporan Keuangan

2.1.4.1 Pengertian Kualitas Laporan Keuangan

Setiap organisasi publik maupun non-publik diharuskan untuk menyajikan laporan keuangan yang sesuai dengan kebutuhan pengguna. Laporan keuangan tersebut harus mengacu pada standar yang berlaku serta memenuhi karakteristik yang berkualitas. Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (pasal 30-32), laporan keuangan pemerintah merupakan media pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara oleh Presiden selaku kepala pemerintahan dan pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara serta para gubernur/bupati/walikota selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah. Laporan keuangan pemerintah disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan.

Laporan keuangan daerah adalah suatu pernyataan entitas pelaporan sebagai bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah selama suatu periode (Nordiawan, dkk 2012). Laporan keuangan pemerintah daerah merupakan bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran pendapatan belanja daerah dan pertanggungjawaban atas kepengurusan sumber daya ekonomi yang dikelola. Laporan keuangan yang diterbitkan disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku agar laporan keuangan tersebut dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau dibandingkan dengan laporan keuangan entitas yang lain.

Zaki Baridwan (2010:4) menyatakan informasi dapat dikatakan berkualitas bila memenuhi beberapa karakteristik, sebagai berikut:

“Kriteria utama informasi akuntansi adalah harus berguna untuk pengambilan keputusan. Agar dapat berguna, informasi itu harus mempunyai dua sifat utama yaitu relevan dan dapat dipercaya (*reliability*). Agar informasi itu relevan, ada tiga sifat yang harus dipenuhi yaitu mempunyai nilai prediksi, mempunyai nilai umpan balik (*feedback value*), dan tepat waktu. Informasi yang dapat dipercaya mempunyai tiga sifat yaitu dapat diperiksa, netral, dan menyajikan yang seharusnya. Disamping dua sifat utama, relevan dan dapat dipercaya, informasi akuntansi juga mempunyai dua sifat sekunder dan interaktif yaitu dapat dibandingkan dan konsisten.”

Menurut Indra Bastian (2010:9) pengertian kualitas laporan keuangan adalah sebagai berikut :

“Kualitas laporan keuangan adalah hasil akhir dari proses akuntansi yang menyajikan informasi yang berguna dan berkualitas untuk pengambilan keputusan oleh berbagai pihak yang berkepentingan.”

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa kualitas laporan keuangan adalah hasil akhir dari proses akuntansi yang menyajikan informasi

yang berguna untuk pengambilan keputusan sehingga mencerminkan gambaran yang akurat tentang kondisi keuangan perusahaan.

Menurut Mahmudi (2016:13) mendefinisikan laporan keuangan adalah sebagai berikut:

“Informasi yang disajikan untuk membantu *stakeholder* dalam membuat keputusan sosial, politik, dan ekonomi sehingga keputusan yang diambil bisa lebih berkualitas.”

Menurut Hery (2012:2) mendefinisikan laporan keuangan sebagai berikut:

“Laporan keuangan adalah hasil dari proses akuntansi yang dapat digunakan sebagai alat untuk mengkomunikasikan data keuangan atau aktivitas perusahaan kepada pihak-pihak berkepentingan yang menunjukkan kondisi kesehatan keuangan perusahaan dan kinerja perusahaan.”

Pengertian laporan keuangan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, menyatakan:

“Laporan keuangan daerah adalah kesesuaian berdasarkan standar yang dapat diukur serta dicapai melalui suatu pernyataan entitas pelaporan yang terkandung di dalam komponen laporan keuangan.”

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan daerah merupakan suatu ringkasan dari suatu proses pencatatan, suatu ringkasan dari transaksi keuangan yang terjadi selama satu tahun buku yang bersangkutan dan merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada rakyat atas pengelolaan dana publik baik dari pajak, retribusi atau transaksi lainnya.

2.1.4.2. Peranan dan Tujuan Laporan Keuangan

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bertujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi dari semua kelompok pengguna. Dengan demikian laporan keuangan pemerintah tidak dirancang untuk memenuhi kebutuhan spesifik dari masing-masing kelompok pengguna. Dalam Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 tujuan laporan keuangan adalah 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.”

Dalam Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah daerah adalah tujuan untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dikelola, dengan:

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

Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan:

a. Akuntabilitas

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

b. Manajemen

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

c. Transparansi

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

d. Keseimbangan antargenerasi

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.

e. Evaluasi kinerja

Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

Untuk memenuhi tujuan-tujuan tersebut, laporan keuangan menyediakan informasi mengenai sumber dan penggunaan sumber daya keuangan atau ekonomi, transfer, pembiayaan, sisa lebih atau kurang pelaksanaan anggaran, saldo anggaran lebih, surplus atau deficit-laporan Operasional (LO), aset, kewajiban, ekuitas, dan kas suatu entitas pelaporan. Dengan adanya penjelasan dari PP no 71 tahun 2010 yang menyatakan:

“CaLK pada dasarnya dimaksudkan agar laporan keuangan pemerintah dapat dipahami secara keseluruhan oleh pembaca secara luas, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun pemerintah saja. Oleh karena itu, untuk menghindari kesalahpahaman bagi pengguna maupun pembaca laporan keuangan pemerintah, dalam keadaan tertentu masih dimungkinkan setiap entitas pelaporan (pemerintah) menambah atau mengubah susunan penyajian atas pos-pos tertentu dalam CaLK, selama perubahan tersebut tidak mengurangi ataupun menghilangkan substansi informasi yang harus disajikan.”

Pemahaman yang memadai terhadap komponen-komponen laporan keuangan pemerintah sangat diperlukan dalam menilai laporan pertanggungjawaban keuangan negara. Dengan memahami tujuan, manfaat dan isi/pos-pos dari setiap komponen laporan keuangan, rakyat sebagai pengguna laporan keuangan akan lebih mudah menilai kinerja Pemerintah dalam mengelola keuangan negara. Rakyat dapat mengetahui jumlah dan sumber dana yang

dipungut/dikumpulkan oleh pemerintah dalam setiap periodenya, bagaimana pengelolaannya, termasuk dapat menelusuri lebih jauh penggunaan dana masyarakat tersebut serta mengevaluasi sejauhmana capaian dari setiap program/kegiatan pemerintah.

Informasi yang ada dalam laporan keuangan juga akan berguna untuk mengetahui jumlah serta jenis-jenis aset maupun utang yang dimiliki oleh pemerintah dalam rangka mendukung kelancaran penyelenggaraan kegiatan pemerintahan, sehingga kinerja pemerintah dapat teridentifikasi secara jelas dan rakyatpun dapat memberikan tanggapan atau penilaian terhadap kinerja pemerintah tersebut. Dalam kenyataannya, meskipun laporan keuangan sudah bersifat general purposive atau dibuat untuk memenuhi kebutuhan informasi semua pihak, tetapi tidak semua pembaca/pengguna dapat memahami laporan keuangan pemerintah dengan baik, akibat perbedaan latar belakang pendidikan dan pengetahuan. Untuk itu, agar pengguna dapat menginterpretasikan seluruh informasi-informasi yang terkandung di dalam laporan keuangan secara tepat maka diperlukan hasil analisis terhadap laporan keuangan Pemerintah.

2.1.4.3 Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Permendagri Nomor 64 Tahun 2013 menyatakan bahwa komponen-komponen yang terdapat dalam satu set laporan keuangan terdiri atas laporan pelaksanaan anggaran dan laporan finansial, sehingga seluruh komponen tersebut sebagai berikut:

1. "Laporan Realisasi Anggaran;
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih;

3. Neraca;
4. Laporan Operasional;
5. Laporan Arus Kas;
6. Laporan Perubahan Ekuitas; dan
7. Catatan Atas Laporan Keuangan.”

Berikut dijelaskan secara rinci masing-masing laporan keuangan pelaksanaan anggaran dan laporan finansial menurut berdasarkan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013:

1. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasi dalam satu periode pelaporan dan juga mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBD. Unsur-unsur penyajian dalam LRA adalah:

- a. Pendapatan LRA

Pendapatan LRA merupakan semua penerimaan rekening kas umum negara/daerah yang menambah saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

- b. Belanja

Belanja merupakan semua pengeluaran yang berasal dari rekening kas umum negara/daerah yang mengurangi saldo anggaran lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak akan diperoleh pembayaran kembali oleh pemerintah.

c. Transfer

Transfer merupakan penerimaan atas pengeluaran dari satu entitas pelaporan dari atau kepada entitas pelaporan lainnya, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.

d. Surplus/defisit LRA

Surplus/defisit LRA merupakan selisih lebih/kurang antara pendapatan dan belanja yang ada dalam LRA selama satu periode.

e. Pembiayaan

Pembiayaan merupakan penerimaan yang perlu dibayar kembali dan atau pengeluaran yang perlu diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun tahun anggaran berikutnya. Dalam hal ini terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran.

f. Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SILPA/SIKPA)

SILPA/SIKPA merupakan selisih lebih/kurang antara realisasi pendapatan LRA dan belanja serta penerimaan dan pengeluaran pembiayaan dalam APBN/APBD selama satu periode pelaporan.

g. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

LPSAL adalah laporan yang menyajikan informasi kenaikan dan penurunan SAL tahun dan menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya.

a) Saldo Anggaran Lebih;

b) Penggunaan Saldo Anggaran Lebih;

- c) Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran tahun berjalan;
- d) Koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya;
- e) Lain-lain; dan
- f) Saldo Anggaran Lebih akhir.

Selanjutnya rincian unsur-unsur dalam Laporan perubahan saldo Anggaran Lebih terdapat pada Catatan atas Laporan Keuangan.

2. Neraca

Neraca adalah laporan yang menyajikan informasi posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, utang dan ekuitas dana pada tanggal neraca tersebut dikeluarkan. Unsur-unsur yang terdapat dalam neraca meliputi :

a. Aset

Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai/dimiliki oleh pemerintah daerah dari peristiwa/kejadian masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah daerah maupun masyarakat serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya nonkeuangan yang diperlukan. Aset tersebut diklasifikasikan kedalam aset lancar dan aset tidak lancar.

b. Kewajiban

Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah daerah. Dapat diklasifikasikan menjadi dua, yaitu kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang.

- c. Ekuitas, dihasilkan dari selisih antara aset dan kewajiban pada tanggal laporan yang merupakan kekayaan bersih pemerintah.

3. Laporan operasional

Laporan Operasional yang selanjutnya disingkat LO adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercermin dalam pendapatan LO dan beban operasional, surplus/deficit non operasional, pos luar biasa, dan surplus/deficit LO.

- a. Pendapatan LO merupakan hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali.
- b. Beban merupakan penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran, konsumsi aset, atau timbulnya kewajiban.
- c. Surplus/Defisit Kegiatan Operasional merupakan selisih lebih/kurang antara pendapatan operasional dan beban selama satu periode pelaporan.
- d. Kegiatan non operasional merupakan pendapatan dan beban yang sifatnya tidak rutin.
- e. Surplus/deficit sebelum pos luar biasa merupakan penjumlahan atau pengurangan surplus/deficit dari kegiatan operasional dengan kegiatan non operasional.

- f. Pos luar biasa merupakan pendapatan/beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau operasi yang tidak biasa, tidak diharapkan sering terjadi, dan berada diluar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.
- g. Surplus/defisit LO merupakan selisih antara pendapatan LO dan beban selama satu periode pelaporan dan setelah diperhitungkan dengan surplus/defisit dari kegiatan non operasional serta pos luar biasa.

4. Laporan Arus Kas

LAK menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas serta kas pada tanggal pelaporan. Arus masuk dan keluar kas diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.

- a. Aktivitas Operasi adalah aktivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk kegiatan operasional pemerintah selama satu periode akuntansi.
- b. Aktivitas Investasi adalah akitivitas penerimaan dan pengeluaran kas yang ditujukan untuk perolehan dan pelepasan aset tetap serta investasi lainnya yang tidak termasuk dalam setara kas.
- c. Aktivitas Pendanaan adalah aktivitas penerimaan kas yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran kas yang akan diterima kembali yang mengakibatkan perubahan, baik dalam jumlah maupun komposisi utang dan piutang jangka panjang.

- d. Aktivitas Transitoris adalah aktivitas penerimaan atau pengeluaran kas yang tidak termasuk dalam aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan seperti penerimaan/pengeluaran perhitungan pihak ketiga.

5. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan ini menyajikan informasi mengenai perubahan ekuitas yang terdiri dari:

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

6. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai penjelasan atau daftar terinci atas nilai suatu pos yang disajikan dalam LRA,LPSAL, LO, LPE, Neraca dan LAK dalam rangka pengungkapan yang memadai.

Hal-hal yang diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan antara lain:

- a. Informasi umum tentang entitas pelaporan dan entitas akuntansi
- b. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro

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

Suwardjono (2012:101) menyatakan pelaporan keuangan sebagai berikut:

“Pelaporan keuangan adalah struktur dan proses yang menggambarkan bagaimana informasi keuangan disediakan dan dilaporkan untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan yang pada gilirannya akan membantu pencapaian tujuan ekonomik dan social negara. Dalam PP No.71/2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Bagian KKAP paragraph 24 disebutkan 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 daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan.”

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Komponen-komponen yang terdapat dalam satu set laporan

keuangan berbasis akrual terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*) dan laporan finansial, yang jika diuraikan adalah sebagai berikut:

- a. “Laporan Realisasi Anggaran;
- b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih;
- c. Laporan Operasional;
- d. Laporan Perubahan Ekuitas;
- e. Neraca;
- f. Laporan Arus Kas;
- g. Catatan atas Laporan Keuangan.”

Laporan pelaksanaan anggaran adalah Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, sedangkan yang termasuk laporan finansial adalah Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca dan Laporan Arus Kas. Komponen-komponen laporan keuangan tersebut disajikan oleh setiap entitas pelaporan, kecuali Laporan Arus Kas yang hanya disajikan oleh entitas yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum, dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih yang hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasinya.

2.1.4.4 Pengguna Laporan Keuangan

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, kelompok pengguna laporan keuangan pemerintah adalah sebagai berikut :

1. “Masyarakat.
2. Wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa.
3. Pihak yang member atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman.
4. Pemerintah.”

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bertujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi dari semua kelompok pengguna, dengan demikian laporan keuangan pemerintah tidak dirancang untuk memenuhi kebutuhan spesifik dari masing-masing kelompok pengguna. Mengingat laporan keuangan pemerintah berperan sebagai wujud akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, maka komponen laporan yang disajikan setidaknya mencakup jenis laporan dan elemen informasi yang diharuskan oleh 35 ketentuan peraturan perundang-undangan (*statutory reports*).

Kebutuhan informasi tentang kegiatan operasional pemerintah serta posisi kekayaan dan kewajiban dapat dipenuhi dengan lebih baik dan memadai apabila didasarkan pada basis akrual, namun apabila terdapat ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengharuskan penyajian suatu laporan keuangan dengan basis kas, maka laporan keuangan dimaksud wajib disajikan demikian.

2.1.4.5 Karakteristik Kualitatif Kualitas Laporan Keuangan

Menurut PP No. 71 Tahun 2010 mengemukakan bahwa :

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

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

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

Berikut penjelasan dari keempat karakteristik kualitatif laporan keuangan di atas adalah:

1. Relevan

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

Informasi yang relevan :

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

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

- b. Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*)

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

c. Tepat waktu

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

d. Lengkap

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

2. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian uang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi 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 menerapkan kebijakan yang lebih baik dari pada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

4. Dapat dipahami

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

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

2.1.5 Penelitian Terdahulu

Penelitian sebelumnya yang telah dilakukan beberapa orang terkait penelitian ini dan menjadi bahan masukan atau bahan rujukan bagi penulis dapat dilihat dalam tabel berikut:

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No.	Nama Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Persamaan	Perbedaan
1.	Desmaria puji (2017)	Pengaruh <i>good governance</i> , penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian internal pemerintahan dan kompetensi aparatur pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pada satuan kerja kementerian pariwisata.	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Variabel <i>good governance</i> , penerapan standar akuntansi pemerintah, sistem pengendalian internal, dan kompetensi aparatur pemerintah secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.	Variabel independen : <i>Good governance</i> Variable dependen : Kualitas laporan keuangan	Variable independen : Sistem pengendalian internal, kompetensi aparatur pemerintah
2.	Mia Oktarina (2016)	Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan, kualitas aparatur	Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel kualitas aparatur pemerintahan dan <i>good governance</i>	Variabel independen : Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan,	Sektor penelitian : Kota Semarang

		pemerintah daerah dan good governance terhadap kualitas laporan keuangan di kota semarang	secara bersama – sama berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan	kualitas aparatur pemerintah daerah, dan <i>good governance</i> Variabel Dependen : Kualitas laporan keuangan	
3.	Ade saputra (2015)	Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern dan kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan	Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel penerapan standar akuntansi pemerintah berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.	Variabel Independen : Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan Variable Dependen : Kualitas laporan keuangan	Variabel Independen : Sistem pengendalian intern, kompetensi sumber daya manusia Sektor Penelitian : Skpd kabupaten kampar
4.	Dicky Rahman (2015)	Pengaruh pemanfaatan teknologi informasi, penerapan sistem akuntansi keuangan daerah, dan penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan daerah	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas laporan keuangan	Variabel Independen : Penerapan standar akuntansi pemerintah Variable Dependen : Kualitas laporan keuangan	Variabel Independen: Pengaruh pemanfaatan teknologi informasi, penerapan system akuntansi keuangan daerah Sektor Penelitian : Skpd provinsi riau
5.	T.Asri Yunita	Pengaruh	Hasil penelitian	Variabel	Variabel

	(2015)	penerapan standar akuntansi pemerintahan, Sistem pengendalian internal dan kompetensi staf Akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah daerah (studi pada skpd kota dumai)	menunjukkan bahwa Akuntansi Pemerintahan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah Kota Dumai	Independen: Penerapan standar akuntansi pemerintahan Variable Dependen: Kualitas laporan keuangan	Independen: Sistem pengendalian internal dan kompetensi staf akuntansi Sektor Peneliti: Pada skpd kota dumai
6.	Ni Luh Nyoman Ari Udiyanti, (2014)	Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian internal, dan kompetensi staf akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (studi kasus pada skpd buleleng)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Standar akuntansi pemerintahan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.	Variabel Independen : Penerapan standar akuntansi pemerintahan Variabel Dependen : Kualitas laporan keuangan	Variable Independen : Sistem pengendalian internal, kompetensi staf akuntansi Sektor Penelitian : Skpd kabupaten buleleng
7.	Yohanes Suhardjo (2013)	Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan dan kualitas aparatur pemerintah daerah terhadap kualitas laporan keuangan (studi kasus pada pemerintahan kota tual)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan, Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan.	Variable Independen : Penerapan standar akuntansi pemerintahan, kualitas aparatur pemerintah daerah Variabel Dependen : Kualitas laporan keuangan	Sektor Penelitian : pemerintah kota tual
8.	Rukmi juita (2013)	Pengaruh penerapan Standar	Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan standar	Variable Independen : Penerapan standar	Variable Independen : Sistem informasi

		Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan	akuntansi pemerintahan berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.	akuntansi pemerintahan Variabel dependen : Kualitas laporan keuangan	akuntansi
9.	Shannaz Erdina Suryadi, (2013)	Pengaruh <i>good governance</i> dan kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parcial <i>good governance</i> berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan daerah sebesar 8,7%	Variable Independen : Pengaruh <i>good governance</i> Variable Dependen : Kualitas laporan keuangan	Variable Independen : Kompetensi sumber daya manusia.
10.	Eka danofi R, (2012)	Pengaruh pemahaman atas penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan	Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemahaman atas penerapan SAP berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan diterima	Variabel Independen : Standar akuntansi pemerintahan Variabel Dependen: Kualitas laporan keuangan	Sektor penelitian: Pada kantor pelayanan perbendaharaan Negara Wilayah Priangan Timur

2.2 Kerangka Pemikiran

Laporan keuangan merupakan hasil dari proses akuntansi yang berisi informasi keuangan. Informasi keuangan yang terdapat dalam laporan keuangan tersebut digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan baik pihak internal maupun pihak eksternal. Dilihat dari sisi manajemen perusahaan (pihak internal), laporan keuangan merupakan alat pengendalian dan evaluasi kinerja manajerial dan organisasi. Sedangkan dari sisi pemakai eksternal, laporan keuangan

merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban dan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan. Laporan keuangan yang berguna bagi kepentingan pihak internal dan eksternal perusahaan harus disusun secara baik dan memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan sehingga laporan keuangan yang dihasilkan berkualitas.

2.2.1 Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah

Seperti yang diungkapkan Mahmudi (2011:271) “Standar akuntansi diperlukan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan yaitu untuk meningkatkan konsistensi, daya banding, keterpahaman, relevansi, dan keandalan laporan keuangan.”

Dari pengertian diatas terdapat penjelasan dari setiap asersi yaitu dengan konsistensi laporan keuangan yang disajikan akan mudah dipahami sehingga kualitas laporan keuangan akan lebih baik, dengan adanya daya banding pembaca laporan keuangan tidak akan membingungkan dalam menganalisis kenaikan/penurunan saldo dari setiap akun yang ada pada laporan keuangan, dengan adanya keterpahaman maka laporan keuangan dapat dibaca secara umum karena disajikan sesuai standar yang berlaku, dengan adanya relevansi membuat laporan keuangan yang disajikan sesuai dengan standar keuangan yang berlaku sehingga laporan keuangan yang dihasilkan lebih baik terhindar dari salah saji,

dan dengan adanya keandalan pada penyajian laporan keuangan yang dihasilkan benar-benar mencerminkan kondisi nyata suatu entitas.

Penelitian sebelumnya yang dilakukan Ari Udianty (2014) menyatakan bahwa, dengan adanya standar akuntansi pemerintahan telah akuntabel yaitu mampu menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan, mampu memenuhi kebutuhan pengguna akan laporan keuangan, dan telah menyajikan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode, maka akan menghasilkan laporan yang baik.

Penelitian sebelumnya yang dilakukan Nordiawan (2010) Terdapat pengaruh antara SAP dan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, yaitu SAP diterapkan dilingkup pemerintahan baik pemerintah pusat dan departemen-departemennya maupun di pemerintah daerah dan dinas-dinasnya. Penerapan SAP diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintahan pusat dan daerah.

Penelitian sebelumnya juga dilakukan oleh Pramono, Restianto dan Bramono (2010:115) Menyatakan bahwa, SAP merupakan acuanwajib dalam penyajian laporan keuangan pemerintah, pengguna laporan keuangan termasuk legislatif akan menggunakan SAP untuk memahami informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan sebelumnya dan juga dari teori penghubung yang ada, maka atas dasar pemahaman penulis penerapan standar akuntansi pemerintahan dapat dijelaskan dengan adanya standar akuntansi pemerintahan termasuk pemerintah daerah untuk melaporkan upaya-upaya yang

telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan akuntabilitas manajemen, transparansi, keseimbangan antara generasi dan evaluasi kinerja, sehingga dapat mengantisipasi dan mengurangi kesalahan dalam pencatatan serta terwujudnya informasi keuangan yang terbuka, jujur dan menyeluruh dalam penyajian laporan keuangan. Menurut penelitian Ari Udianty (2014), Nordiawan (2010), Pramono, Restianto dan Bramono (2010:115). Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

2.2.2 Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah

Pengaruh kompetensi aparatur pemerintah daerah dengan kualitas laporan keuangan daerah menurut Abdul Hafiz Tanjung (2011:6) mengemukakan bahwa :

“Untuk menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah diperlukan informasi yang andal sebagai salah satu indikator yang berkualitas, keterandalan disini menyangkut sumber daya manusia yang memiliki tingkat keahlian akuntansi yang memadai atau paling tidak memiliki kemampuan untuk terus belajar dan mengasah akuntansi, kompetensi aparatur sangat berperan dalam menghasilkan informasi yang bernilai(andal).”

Studi yang dilakukan Roviyantje (2011) juga menunjukkan bahwa “kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh terhadap kualitas laporan

keuangan. Sehingga semakin baik kompetensi sumber daya manusia maka semakin tinggi kualitas laporan keuangan.”

Penelitian sebelumnya juga dilakukan oleh Humairoh (2013) hasil penelitiannya mengemukakan bahwa, Kualitas Sumber Daya Manusia yang berkualitas juga dapat menghemat waktu pembuatan laporan keuangan, disebabkan karena sumber daya manusia tersebut telah mengetahui dan memahami apa yang akan dikerjakan dengan baik sehingga penyajian laporan keuangan bisa tepat waktu. Semakin cepat waktu penyajian laporan keuangan maka semakin baik untuk pengambilan keputusan.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan sebelumnya dan juga dari teori penghubung yang ada, maka atas dasar pemahaman penulis kualitas laporan keuangan sebagai pertanggung jawaban pada manajemen atau pemerintah atas sumber daya sebagai kualitas sumber daya manusia yang dipercayakan kepada kinerja aparatur yang telah dicapai dalam laporan akuntansi dalam peramalan masa yang akan datang. Adanya kualitas sumber daya manusia dalam hal ini kompetensi aparatur akan mempermudah dalam pelaksanaan fungsi akuntansi dalam memberikan pelaporan keuangan yang andal dan tepat waktu. Menurut penelitian suharjo (2013), Humairoh (2013), kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah.

2.2.3 Pengaruh *Good Governance* terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintahan Daerah

Menurut Azlim dan Usman (2012:11) pengaruh antara penerapan *Good Government Governance* dan kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah yaitu:

“Penerapan prinsip-prinsip *Good Governance* dalam penyelenggaraan pemerintahan juga tidak lepas dari masalah akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan daerah sebagai acuan dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.”

Adapun penelitian dari Julianet (2013) menyatakan bahwa:

“kualitas informasi keuangan sebagai hasil dari penerapan *Good Governance* perlu memperhatikan ketepatan waktu dalam menyusun laporan keuangan daerah”.

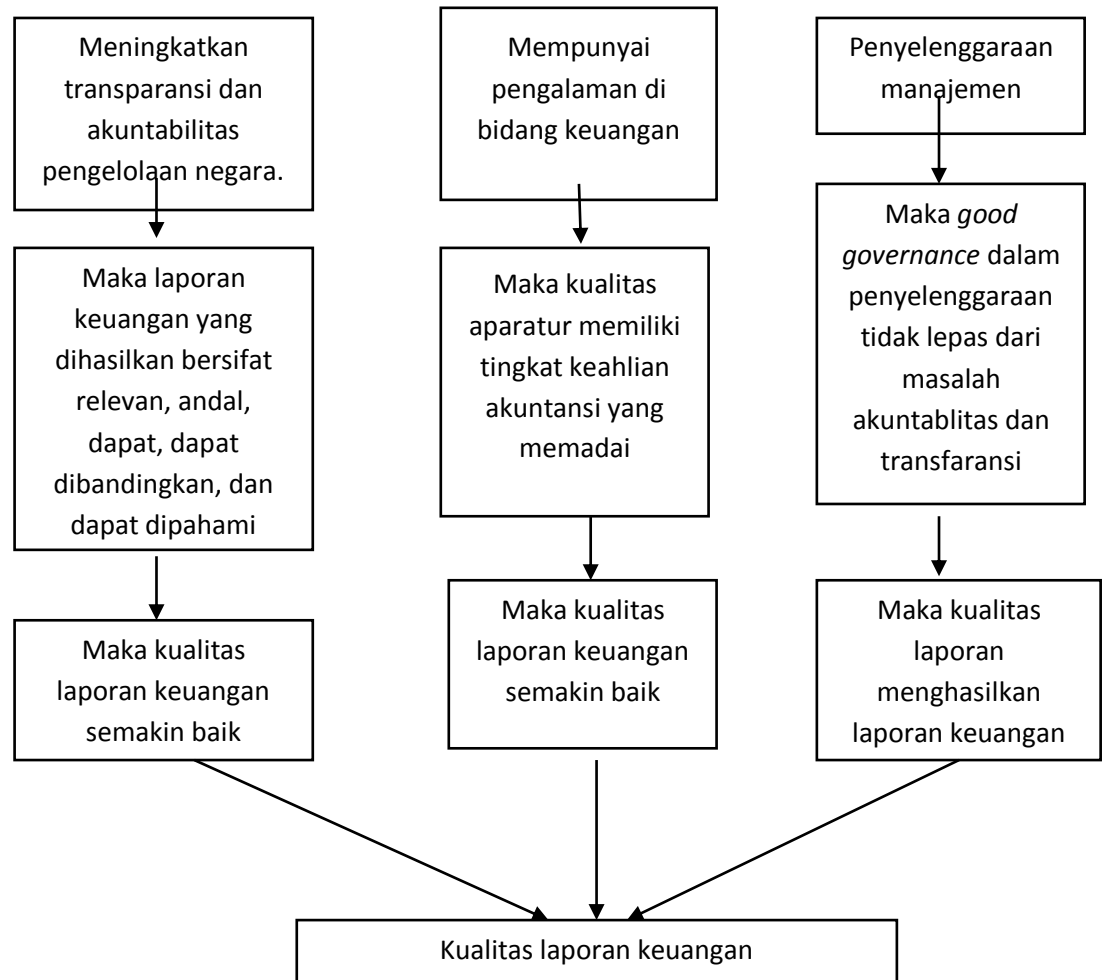
Penelitian sebelumnya dilakukan Usman abu bakar (2012) Menyatakan bahwa, dengan adanya *Good Governance* dapat dibuktikan dengan adanya transparansi atau keterbukaan bagi stakeholder. Selain adanya transparansi, juga telah menganut prinsip akuntabilitas yaitu menetapkan setiap rincian tugas dan tanggungjawab pada masing-masing bidang bahkan individu dan membuat laporan keuangan guna melaporkan segala bentuk transaksi atau kegiatan yang telah terjadi selama satu periode pelaporan akuntansi.

Penelitian sebelumnya juga dilakukan Taufeni Taufik dan Eka Hariyani (2015) *Good Governance* dijalankan dengan mengikuti prinsip prinsip

pengelolaan yang baik, seperti transparansi (keterbukaan), akuntabilitas, partisipasi, sehingga sumber daya daerah yang berada dalam pengelolaan pemerintah benar-benar mencapai tujuan sebesar-besarnya untuk kemakmuran dan kemajuan rakyat.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan sebelumnya dan juga dari teori penghubung yang ada, maka atas dasar pemahaman penulis penerapan *Good Governance* Untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, sebaiknya pemerintah daerah lebih memperhatikan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan *Good Governance* dengan melakukan peningkatan sumber daya manusia yang benar-benar memiliki kompetensi dan integritas yang tinggi, sehingga paham terhadap standar dan aturan yang sudah ditetapkan. Selain itu pemerintah daerah disarankan untuk selalu mencatat dan menyajikan transaksi atau peristiwa lain sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi, dan bukan hanya aspek formalitasnya. Menurut penelitian Usman abu bakar (2012), Taufeni Taufik dan Eka Hariyani (2015), penerapan *Good Governance* memiliki hubungan positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah.

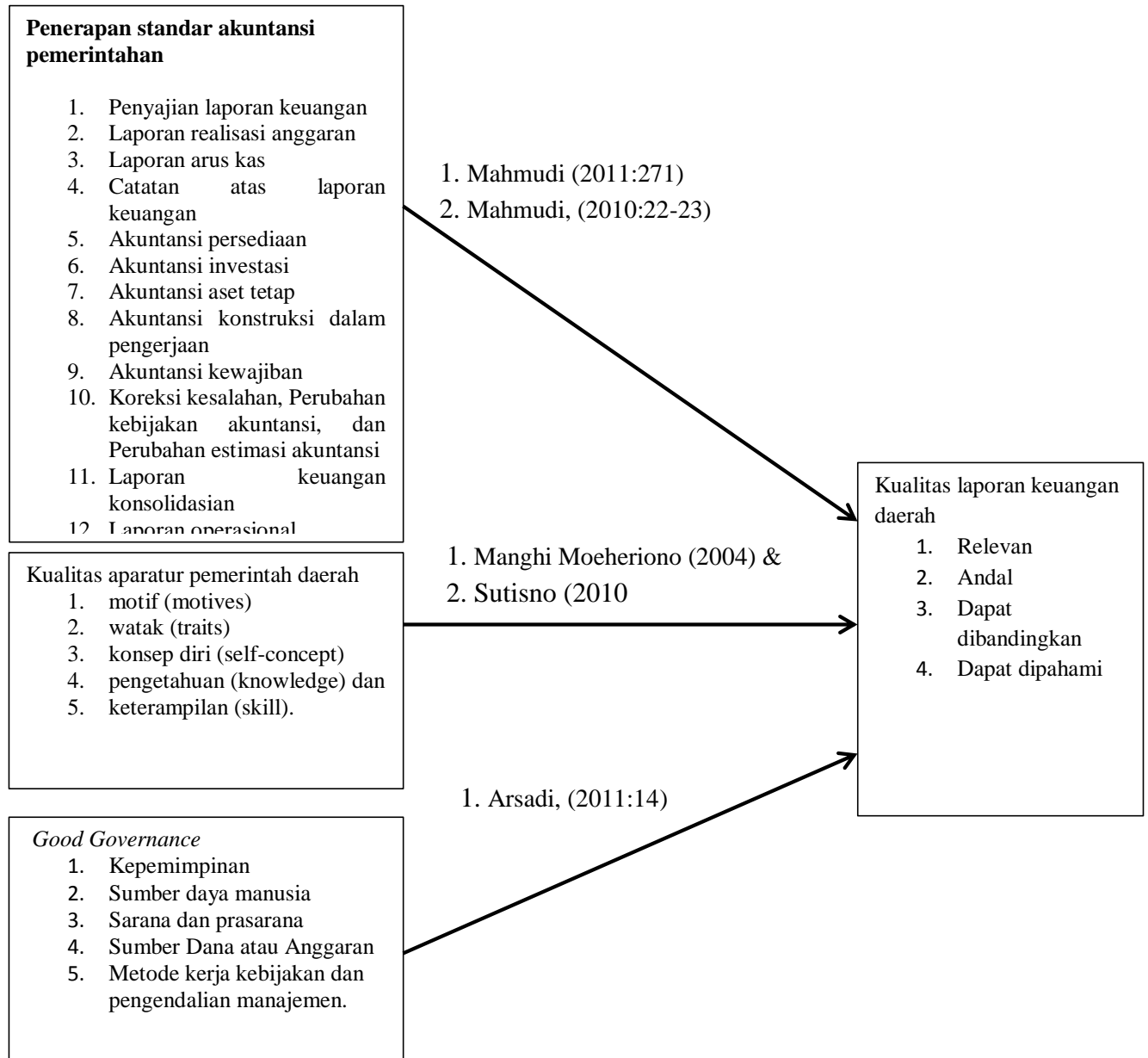
Berdasarkan uraian di atas, maka dapat digambarkan kerangka pemikiran sebagai berikut:



Gambar 2.1

Kerangka pemikiran

2.2 Paradigma pemikiran



Gambar 2.2
Paradigma pemikiran

2.4 Hipotesis Penelitian

Sugiyono (2014:64) berpendapat bahwa yang dimaksud hipotesis adalah sebagai berikut:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru berdasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh dari pengumpulan data. Jadi hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban yang empirik.”

Berdasarkan kerangka pemikiran di atas telah diuraikan, maka penulis merumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

- H₁: standar akuntansi pemerintahan berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah.
- H₂: kompetensi aparatur pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah.
- H₃: *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah.
- H₄: standar akuntansi pemerintahan, kompetensi aparatur pemerintah daerah dan *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah.