

## **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 dan berhubungan dengan variabel-variabel penelitian. Adapun kajian pustaka yang dikemukakan adalah sebagai berikut:

##### **2.1.1 Stewardship Theory**

Teori pertanggungjawaban *Stewardship Theory* menggambarkan bahwa motivasi manajemen lebih fokus untuk tujuan sasaran utama yaitu kepentingan organisasi dan tidak ada tujuan individu (Davis & Donaldson, 1991). *Stewardship Theory* menggambarkan hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kesuksesan dalam sebuah organisasi dapat dicapai dengan cara memaksimalkan utilitas *principals* dan manajemen. *Stewardship theory* dapat diterapkan dalam penelitian akuntansi nonprofit seperti akuntansi pemerintahan. *Stewardship theory* merupakan teori yang dibangun berdasarkan asumsi filosofis mengenai sifat manusia yang pada hakikatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak lain. *Stewardship Theory* manajer akan berperilaku sesuai kepentingan bersama, ketika kepentingan *steward* dan pemilik tidak sama, *steward* akan berusaha bekerja sama daripada menentangnya, karena *steward* merasa kepentingan bersama dan berperilaku sesuai dengan perilaku pemilik merupakan pertimbangan yang rasional

karena *steward* lebih melihat pada usaha untuk mencapai tujuan organisasi. Teori *stewardship* mengasumsikan hubungan yang kuat antara kesuksesan organisasi (Said, 2015).

## **2.1.2 Standar Akuntansi Pemerintahan**

### **2.1.2.1 Pengertian Standar Akuntansi Pemerintahan**

Standar Akuntansi Pemerintahan dinyatakan dalam bentuk pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). PSAP merupakan SAP yang diberi nomor, judul, isi, dan tanggal berlaku. Berikut ini beberapa pengertian standar akuntansi pemerintah menurut para ahli.

Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. (Philadelphialia, Suryaningsum, & Sriyono, 2020). SAP mengatur mengenai informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan, bagaimana menetapkan, mengukur, dan melaporkannya. Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah (Reza & Susanti, 2022).

“Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah, dan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia”. (Ariyanto, 2020).

Standar Akuntansi Pemerintahan berdasarkan Peraturan Pemerintahan Nomor 71 Tahun 2010 yaitu:

“Standar Akuntansi Pemerintahan 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, perioditas, konsisten, pengungkapan lengkap, dan penyajian wajar”.

Berdasarkan definisi di atas, maka dapat disimpulkan bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang harus diterapkan dan dijadikan pedoman dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah di Indonesia (Philadelphina, Suryaningsum, & Sriyono, 2020), (Reza & Susanti, 2022), (Ariyanto, 2020), dan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

#### **2.1.2.2 Tujuan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Tujuan Standar Akuntansi Pemerintahan agar laporan keuangan yang dihasilkan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah pusat maupun daerah. Standar akuntansi diperlukan untuk menjamin konsistensi dalam pelaporan keuangan, dengan menerapkan standar akuntansi yang baik, pemerintah akan memperoleh informasi yang berkualitas karena laporan keuangan pemerintah harus sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan (Kurnia, Suratno, & Yusuf, 2020). Tujuan pengungkapan standar akuntansi pemerintah ini adalah untuk mengatur penyajian laporan keuangan bertujuan umum guna meningkatkan daya banding laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode maupun antar entitas (Mulyati, Ibrahim, & Djalil, 2021).

#### **2.1.2.3 Manfaat Standar Akuntansi Pemerintahan**

Manfaat Standar Akuntansi Pemerintahan adalah laporan keuangan yang dihasilkan dapat memberikan informasi yang terbuka, dan jujur. Selain itu, dalam lingkup manajemen dapat memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas aset, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintahan. Manfaat

selanjutnya adalah keseimbangan antar generasi dimana dapat memberikan informasi mengenai kecukupan penerimaan pemerintah untuk membiayai seluruh pengeluaran dan apakah generasi yang akan datang ikut menanggung beban pengeluaran tersebut. Menerapkan standar akuntansi yang baik, pemerintah akan memperoleh informasi yang berkualitas karena laporan keuangan pemerintah harus sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (Kurnia, Suratno, & Yusuf, 2020).

Laporan keuangan yang dihasilkan juga dapat mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pelaksanaan kebijakan sumber daya dalam mencapai tujuan. Semakin baik penerapan Standar Akuntansi Pemerintah pada suatu daerah maka semakin berkualitas laporan keuangan yang dihasilkan (Stirilita & Andayani, 2021).

#### **2.1.2.4 Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintahan dikatakan efektif jika tujuan yang dicapai oleh instansi pemerintah sesuai dengan yang diharapkan. Tujuan dari pengungkapan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan adalah guna dalam peningkatan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintah yang sesuai dengan aturan standar akuntansi pemerintahan.

Pengungkapan penerapan akuntansi pemerintahan harus sesuai dengan prinsip - prinsip akuntansi pemerintahan yang tercantum dalam catatan atas laporan keuangan yang berpedoman kepada peraturan perundang-undangan nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Catatan atas laporan keuangan mengungkapkan hal – hal seperti:

**Tabel 2.1**  
**Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintahan**

NO	CHECKLIST PENGUNGKAPAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN	YA	TIDAK
<b>Informasi umum tentang entitas pelaporan dan entitas akuntansi</b>			
1	Domisili dan bentuk hukum suatu entitas serta yurisdiksi tempat entitas tersebut berada		
2	Ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya		
<b>Kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro</b>			
3	Perbedaan yang penting posisi dan kondisi keuangan/fiskal periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya/ dengan anggaran/ dengan rencana lainnya		
4	Kebijakan-kebijakan pemerintah dalam peningkatan pendapatan, efisiensi belanja dan penentuan sumber atau penggunaan pembiayaan		
5	Asumsi-asumsi indikator ekonomi makro yang digunakan dalam penyusunan APBD berikut tingkat pencapaiannya		
<b>Ikhtisar pencapaian target keuangan berikut hambatan dan kendalanya</b>			
6	Pencapaian target Peraturan Daerah APBD		
7	Hambatan dan kendala yang ada dalam pencapaian target		
8	Membandingkan output pada input untuk melihat efisiensi dari suatu program		
<b>Kebijakan akuntansi yang penting:</b>			
9	Basis akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan		
10	Basis yang digunakan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) adalah basis kas		
11	Basis yang digunakan dalam Laporan Operasional (LO) dan Neraca adalah basis akrual		
12	Basis pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan		
13	Pendapatan – LRA		
14	Pendapatan - LRA diakui pada saat diterima pada Rekening Kas Umum Daerah		
15	Pengukuran pendapatan - LRA dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya		
16	Pendapatan – LO		
17	Pendapatan - LO diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan dan pada saat pendapatan direalisasi, yaitu adanya aliran masuk sumber daya ekonomi		
18	Pengukuran pendapatan - LO dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya		
19	Beban		
20	Beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset, dan terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa		
21	Belanja		
22	Belanja diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari Rekening Kas Umum Daerah; khusus pengeluaran melalui bendahara pengeluaran pengakuannya terjadi pada saat		

	pertanggungjawaban atas pengeluaran tersebut disahkan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan.		
23	Pengukuran belanja dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan penerimaan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya		
24	Penerimaan Pembiayaan		
25	Pengakuan penerimaan pembiayaan saat diterima pada Rekening Kas Umum Daerah		
26	Pengukuran penerimaan pembiayaan dilaksanakan berdasarkan azas bruto		
27	Pengeluaran Pembiayaan		
28	Pengeluaran pembiayaan diakui pada saat dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Daerah		
29	Aset		
30	Aset diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal/diakui pada saat diterima atau kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah		
<b>Pengukuran aset, sebagai berikut:</b>			
31	Kas dan setara kas dicatat sebesar nilai nominal		
32	Investasi jangka pendek dicatat sebesar nilai wajar atau nilai perolehan		
33	Piutang diakui pada saat diterbitkan surat ketetapan telah diterbitkan surat penagihan dan telah dilaksanakan penagihan serta belum dilunasi sampai dengan akhir periode pelaporan		
34	Persediaan dicatat sebesar biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian, harga pokok produksi apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri, dan nilai wajar apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/ rampasan		
35	Beban dibayar dimuka dicatat sebesar nilai kas yang dikeluarkan untuk mendapatkan jasa dimasa depan		
36	Investasi jangka panjang dicatat sebesar biaya perolehan termasuk biaya tambahan lainnya, kecuali untuk investasi dalam saham berdasarkan tingkat kepemilikannya, yakni: 20% kepemilikan saham menggunakan metode biaya; 20% - 50% kepemilikan saham menggunakan metode ekuitas; > 50% menggunakan metode ekuitas. Kepemilikan non permanen menggunakan metode nilai bersih yang direalisasikan		
37	Aset tetap dicatat sebesar biaya perolehan, namun jika tidak dimungkinkan dapat didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan		
38	Kewajiban		
39	Pengakuan Kewajiban; kewajiban diakui jika besar kemungkinan bahwa pengaluan sumber daya ekonomi akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sekarang, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal/diakui pada saat dana pinjaman diterima atau pada saat kewajiban timbul		
40	Pengukuran kewajiban: kewajiban dicatat sebesar nilai nominal		
41	Ekuitas		
42	Ekuitas secara keseluruhan dicatat sebesar selisih antara aset dan kewajiban		
43	Kesesuaian kebijakan-kebijakan akuntansi yang diterapkan dengan ketentuan-ketentuan PSAP oleh suatu entitas pelaporan		

44	Setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan		
<b>Penjelasan pos-pos laporan Keuangan</b>			
45	Rincian dan penjelasan masing-masing pos Laporan Keuangan		
46	Laporan Realisasi Anggaran (LRA)		
47	Pendapatan-LRA		
48	Pendapatan Asli Daerah-LRA		
49	Pendapatan Transfer-LRA		
50	Lain-lain Pendapatan yang Sah-LRA		
51	Belanja		
52	Belanja Operasi		
53	Belanja Modal		
54	Belanja Tak Terduga		
55	Transfer		
56	Surplus/(Defisit)-LRA		
57	Pembiayaan		
58	SiLPA		
59	Laporan Perubahan SAL		
60	Saldo Anggaran Lebih Awal		
61	Penggunaan SAL sebagai Penerimaan Pembiayaan Tahun Berjalan		
62	Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran		
63	Saldo Anggaran Lebih Akhir		
64	Neraca		
65	Aset Lancar		
66	Investasi Jangka Panjang		
67	Aset Tetap		
68	Aset Lainnya		
69	Kewajiban		
70	Kewajiban Jangka Pendek		
71	Ekuitas		
72	Kewajiban Jangka Panjang		
73	Laporan Operasional		
74	Pendapatan-LO		
75	Pendapatan Asli Daerah-LO		
76	Pendapatan Transfer-LO		
77	Lain-lain Pendapatan yang Sah-LO		
78	Beban		
79	Surplus/Defisit dari Kegiatan Operasional		
80	Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional		
81	Pos Luar Biasa		
82	Laporan Arus Kas		
83	Pengungkapan informasi yang diharuskan PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka Laporan Keuangan		
84	Informasi tambahan lainnya yang diperlukan		
<b>TOTAL NILAI</b>			

Sumber: PP No. 71 Tahun 2010

### **2.1.3 Sistem Pengendalian Internal Pemerintah**

#### **2.1.3.1 Pengertian Sistem Pengendalian Internal Pemerintah**

Setiap instansi pemerintah harus menggunakan sistem unsur untuk mengatur kegiatan operasional instansi pemerintah, dengan menggunakan sistem yang baik maka instansi pemerintah dapat mencegah kecurangan yang akan terjadi. Salah satu sistem yang baik bagi instansi pemerintah adalah Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Adapun pengertian pengendalian internal menurut para ahli sebagai berikut:

Berdasarkan Pemerintah Pusat Nomor 60 tahun 2008 menyatakan bahwa:

“Sistem pengendalian internal pemerintah adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan laporan keuangan dan ketaatan terhadap perundang-undangan. Sistem pengendalian internal pemerintah, yang selanjutnya disingkat SPIP, adalah Sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah”.

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah tersebut diharapkan dapat menciptakan kondisi yang terdapat dengan pengawasan terhadap seluruh organisasi dan kegiatan sehingga dapat mendeteksi terjadinya sejak dini kemungkinan penyimpangan serta meminimalisir terjadinya tindakan yang dapat kerugian negara. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan, hal ini sesuai dengan pendapat (Mahartini, Yuesti, & Sudiartana, 2021) menyatakan bahwa tingginya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah juga ditentukan oleh seberapa baik pengendalian internalnya, jika pengendalian internalnya lemah, maka akan sulit mendeteksi kecurangan proses akuntansi



sehingga dapat menyebabkan bukti audit yang diperoleh dari data akuntansi tersebut menjadi tidak relevan. Kualitas laporan keuangan sangat dipengaruhi oleh bagus tidaknya Sistem Pengendalian Internal yang dimiliki oleh pemerintah daerah. Metode untuk dapat mengawasi dan memberikan keyakinan tercapainya tujuan suatu organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah dilaksanakan secara efektif dan efisien dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik disebut dengan pengawasan intern, sehingga hal-hal yang telah direncanakan dapat terlaksana (Mene, Karamoy, & Warongan, 2018).

Berdasarkan opini tersebut maka dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Internal Pemerintah merupakan suatu proses yang dilaksanakan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk menciptakan keyakinan terhadap pencapaian tujuan organisasi melalui kinerja yang efisiensi dan efektivitas operasi, penyajian laporan keuangan yang dapat dipercaya, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap undang-undang dan peraturan yang berlaku. Oleh karena itu, Sistem Pengendalian Internal Pemerintah merupakan sistem pengendalian internal yang dilaksanakan secara menyeluruh baik di lingkungan pusat maupun pemerintah daerah (Mahartini, Yuesti, & Sudiartana, 2021), (Mene, Karamoy, & Warongan, 2018). Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008.

### **2.1.3.2 Tujuan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah**

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah pasal 2 ayat (1) tujuan sistem pengendalian internal pemerintah sebagai berikut:

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

Tujuan penyelenggaraan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah adalah untuk menentukan apakah pengendalian telah berjalan seperti yang dirancang dan apakah orang yang melaksanakan memiliki kewenangan serta kualifikasi yang diperlukan untuk melaksanakan pengendalian secara efektif. Salah satu tujuannya untuk mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi dengan sistem akuntansi, risiko terjadinya kekeliruan dan kesalahan pencatatan atau perhitungan dapat diminimalisasi sehingga mengurangi kemungkinan pemerintah daerah mengalami kekeliruan.

Organisasi akan beroperasi secara efektif dan efisien ketika pengaruh penerapan pengendalian internal berjalan dengan baik, dimana pengawasan terhadap kegiatan akuntansi perusahaan dilakukan dengan meningkatkan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah untuk mencapai tujuan perusahaan dengan kualitas laporan keuangan yang baik (Mahartini , Yuesti, & Sudiartana, 2021). Tujuan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah adalah efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (Arifuddin, 2022).

Jika suatu pengendalian internal pemerintah telah ditetapkan maka semua operasi, sumber daya fisik, dan data akan dimonitor serta berada di bawah kendali, tujuan akan tercapai, risiko menjadi kecil, dan informasi yang dihasilkan akan lebih berkualitas (Weygandt, E. Kieso, & Walter G., 1993). Metode untuk dapat

mengawasi dan memberikan keyakinan tercapainya tujuan suatu organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah dilaksanakan secara efektif dan efisien dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik disebut dengan Pengawasan Intern, sehingga hal-hal yang telah direncanakan dapat terlaksana (Mene, Karamoy, & Warongan, 2018).

Berdasarkan penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa tujuan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah akan berjalan dengan efektif dan efisien, apabila pengawasan penerapan pada sistem ini dilakukan untuk mencapai tujuan yang akan dicapai.

#### **2.1.3.3 Unsur-unsur Sistem Pengendalian Internal Pemerintah**

Dalam konteks penyelenggaraan pemerintah, melalui Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 pemerintah menetapkan adanya suatu Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang harus dilaksanakan, baik pada tingkat pemerintah pusat maupun daerah. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dimaksud adalah suatu proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah tersebut berguna untuk mengendalikan kegiatan pemerintahan dalam rangka mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel.

Unsur-unsur Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 mengacu pada unsur Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang telah dipraktikkan dilingkungan pemerintah di berbagai Negara, dengan meliputi:

**1. Lingkungan Pengendalian (*Environment Control*)**

Pimpinan instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dalam lingkungan kerjanya, melalui:

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

**2. Penilaian Risiko (*Risk Valuation*)**

Dalam Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan penilaian risiko yang terdiri dari:

- a. Identifikasi risiko; dan
- b. Analisis risiko

Dalam rangka penilaian risiko sebagaimana dimaksud pada ayat (1) pimpinan instansi pemerintah menerapkan:

- a. Tujuan instansi pemerintahan
- b. Tujuan pada tingkat kegiatan, dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan.

**3. Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*)**

Dalam Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah yang bersangkutan. Penyelenggaraan kegiatan pengendalian sekurang-kurangnya memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a. Kegiatan pengendalian diutamakan pada kegiatan pokok instansi pemerintah
- b. Kegiatan pengendalian harus dikaitkan dengan proses penilaian risiko
- c. Kegiatan pengendalian yang dipilih disesuaikan dengan sifat khusus instansi pemerintah.

- d. Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan secara tertulis
- e. Prosedur yang telah ditetapkan harus dilaksanakan sesuai yang ditetapkan secara tertulis
- f. Kegiatan pengendalian dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

#### **4. Informasi dan Komunikasi (*Communication and Information*)**

Dalam Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Pimpinan Instansi Pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk yang tepat. Komunikasi Informasi diselenggarakan dengan efektif, untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan instansi pemerintah harus sekurang-kurangnya:

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

#### **5. Pemantauan (*Monitoring*)**

Dalam Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan berdasarkan sistem pengendalian internal, Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya.

Berdasarkan uraian tersebut, penulis hanya menggunakan hasil temuan kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah yang telah diperiksa oleh BPK. Hal tersebut dikarenakan, pemeriksaan SPIP yang dilakukan BPK telah mengacu kepada Pemerintah Pusat Nomor 60 Tahun 2008 termasuk unsur-unsur SPIP yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian internal pemerintah.

### **2.1.4 Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah**

#### **2.1.4.1 Laporan Keuangan Yang Berkualitas**

Kualitas memiliki banyak makna bagi setiap orang sehingga pengertian kualitas dapat berbeda, hal tersebut disebabkan karena kualitas memiliki banyak kriteria dan sangat tergantung pada konteksnya. Berikut ini pengertian kualitas laporan keuangan instansi di antaranya, sebagai berikut:

Kualitas laporan keuangan menurut Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) yaitu:

“Salah satu tanda bahwa Laporan Keuangan dianggap sudah berkualitas adalah ketika BPK memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)”. (BPK, 2020).

Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan dianggap berkualitas apabila BPK telah memberikan opini yang telah di audit pada setiap entitas. Informasi yang dihasilkan dari laporan keuangan harus bermanfaat bagi para pemakai, di antaranya harus memiliki nilai atau kualitas yang dapat mendukung pengambilan keputusan dan dapat dipahami oleh para pemakai (Rahmawati, Mustika, & Eka, 2018). Kualitas merupakan sesuatu yang memenuhi atau melebihi kriteria yang telah ditetapkan. Laporan keuangan pemerintah yang berkualitas merupakan salah satu indikator tata kelola pemerintah yang baik (Nasution & Br. Barus, 2019). Semakin mematuhi aturan SAP dalam pembuatan LKPD maka laporan keuangan pemerintah daerah semakin berkualitas (Philadelphiala, Suryaningsum, & Sriyono, 2020).

Laporan keuangan yang berkualitas dapat dikatakan sangat baik, jika memberikan informasi laporan keuangan yang mudah untuk dapat dipahami, dan bisa memenuhi kebutuhan yang di perlukan pemakainya dalam mengambil suatu keputusan, bebas dari arti yang menyesatkan, kesalahan dalam material serta bisa untuk diandalkan, maka laporan keuangan ini bisa dibandingkan pada periode-periode terdahulu atau sebelumnya. Untuk dapat menghasilkan laporan keuangan yang relevan, handal, dan dapat dipercaya, maka pemerintah daerah harus memiliki sistem akuntansi yang handal (Stirilita & Andayani, 2021). 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 dan memenuhi karakteristik yang berkualitas. Pengertian Laporan keuangan yang dikemukakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah:

“Laporan keuangan bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan yang disajikan dalam berbagai cara (seperti misalnya sebagai pelaporan arus kas atau arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. Disamping itu juga termasuk skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut misalnya informasi keuangan segmen industri dan geografis serta pengungkapan pengaruh harga”.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) menyatakan bahwa:

“Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan”.

Entitas Pelaporan adalah unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang berkewajiban menyampaikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Laporan keuangan berperan sebagai media transparansi keuangan pemerintah kepada masyarakat serta bukti akuntabilitas pemerintah, Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk pelaksanaan kegiatan operasional pemerintah, mengevaluasi efektifitas, menilai kondisi keuangan serta membantu menentukan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

#### **2.1.4.2 Tujuan Laporan Keuangan**

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) menyatakan bahwa:

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

Secara spesifik, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan:

- a. Menyediakan informasi tentang sumber, alokasi dan sumber daya keuangan.
- b. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh periode berjalan.
- c. Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan, serta hasil-hasil yang telah dicapai.
- d. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya.
- e. Menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman.



- f. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan sebagai akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

Keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara dapat dinilai dengan uang, baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan sebagai milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban. Laporan keuangan mempunyai peranan prediktif dan prospektif, dengan menyediakan informasi yang dapat berguna untuk memprediksi besarnya sumber daya yang dibutuhkan untuk operasi yang berkelanjutan, sumber daya yang dapat dihasilkan dari operasi berkelanjutan, dan resiko ketidakpastian yang terkait (Apriansyah, Rahayu, & Erwati, 2020).

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa Laporan keuangan merupakan laporan yang dapat menyajikan informasi berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya.

#### **2.1.4.3 Komponen Laporan Keuangan**

Setiap komponen keuangan harus diidentifikasi dengan jelas, Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, laporan keuangan terdiri dari:

##### **1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)**

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dapat mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah, menyediakan informasi mengenai anggaran dan realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer,

surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran karena menyediakan informasi sebagai berikut:

- a. Informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- b. Informasi mengenai realisasi anggaran secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran.

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

## **2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL)**

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dimaksudkan untuk memberikan ringkasan atas pemanfaatan saldo anggaran dan pembiayaan pemerintah, sehingga suatu entitas pelaporan harus menyajikan lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dalam Catatan atas Laporan

Keuangan. Pos-pos yang terdapat dalam Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih di antaranya:

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

Struktur Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih baik pada Pemerintah Pusat, Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Kabupaten/Kota tidak memiliki perbedaan.

### **3. Neraca**

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Dalam neraca, setiap entitas mengklasifikasikan asetnya dalam aset lancar dan non lancar serta mengklasifikasikan kewajibannya menjadi kewajiban jangka pendek dan jangka panjang. Apabila suatu entitas memiliki aset/barang yang akan digunakan dalam menjalankan kegiatan pemerintahan, dengan adanya klasifikasi terpisah antara aset lancar dan non lancar dalam neraca maka akan memberikan informasi mengenai aset/barang yang akan digunakan dalam periode akuntansi berikutnya (aset lancar) dan yang akan digunakan untuk keperluan jangka panjang (aset nonlancar).

#### **4. Laporan Operasional (LO)**

Laporan Operasional (LO) menyediakan informasi mengenai seluruh kegiatan operasional keuangan entitas pelaporan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya. Laporan operasional disusun untuk melengkapi pelaporan dari siklus akuntansi berbasis akrual (*full accrual accounting cycle*) sehingga penyusunan Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan.

#### **5. Laporan Arus Kas (LAK)**

Kas Pemerintah pusat dan daerah yang menyusun dan menyajikan laporan keuangan dengan basis akuntansi akrual wajib menyusun laporan arus kas untuk setiap periode penyajian laporan keuangan sebagai salah satu komponen laporan keuangan pokok. Tujuan pelaporan arus kas setara kas pemerintah adalah ditujukan untuk memenuhi kebutuhan kas jangka pendek atau untuk tujuan lainnya. Untuk memenuhi persyaratan setara kas, investasi jangka pendek harus segera dapat diubah menjadi kas dalam jumlah yang dapat diketahui tanpa ada risiko perubahan nilai yang signifikan. Oleh karena itu, suatu investasi disebut setara kas kalau investasi dimaksud mempunyai masa jatuh tempo 3 (tiga) bulan atau kurang dari tanggal perolehannya.

## **6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)**

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos Ekuitas awal atau ekuitas tahun sebelumnya, Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan dan koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya:

- a. Koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya;
- b. Perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.

## **7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)**

Catatan atas laporan keuangan (CaLK) menyajikan informasi mengenai penjelasan atau daftar terinci atau analisis suatu pos yang disajikan dalam LRA, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, LO, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan dalam CaLK.

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

#### **2.1.4.4 Pengukuran Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah**

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 mengenai Standar Akuntansi Pemerintahan bahwa laporan keuangan pemerintah yang berkualitas adalah laporan keuangan pemerintah yang memenuhi kualitas yang dikehendaki yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami.

Dapat disimpulkan bahwa untuk menghasilkan laporan keuangan dilihat dari opini atas laporan keuangan yang diberikan oleh BPK dengan mendorong pemerintah untuk memperoleh Opini Wajar Tanpa Pengecualian. Opini BPK RI dapat menjadi tolak ukur indikator untuk menilai akuntabilitas sebuah entitas pelaporan pemerintah. Opini BPK RI dapat menaikkan atau meningkatkan tingkat kepercayaan pemangku kepentingan atas pelaporan yang disajikan oleh pihak yang diaudit, dalam hal ini entitas pemerintah (Purwaningsih, 2021).

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 terdapat empat jenis Opini yang diberikan oleh BPK RI yang terdiri dari:

1. Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*): Menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang telah diperiksa, menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*): Menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas entitas

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

3. Pendapat Tidak Wajar (*adversed opinion*): Menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa tidak disajikan secara wajar.
4. Tidak memberikan Pendapat (*disclaimer of opinion*): Menyatakan bahwa Auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan apabila lingkup audit yang dilaksanakan tidak cukup untuk membuat suatu opini.

Keempat jenis opini yang diberikan oleh BPK dasar utamanya adalah kewajaran penyajian pos-pos Laporan Keuangan (SAP). Opini WTP merupakan impian seluruh institusi baik pusat maupun daerah, dengan memperoleh opini WTP Institusi yang bersangkutan dapat mengekspresikan akuntabilitasnya sebagai entitas kepada para *stakeholdernya* (publik/masyarakat).

#### **2.1.4.5 Faktor-Faktor yang dapat mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan**

Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan (Philadelphhia, Suryaningsum, & Sriyono, 2020).

1. Kompetensi Sumber Daya Manusia
2. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah

Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan sebagai (Baturante, Kamase, & Nasarudin, 2018).

1. Kompetensi Sumber Daya Manusia
2. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah
3. Penerapan Standar Akuntansi

#### 4. Pemanfaatan Teknologi Informasi

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan di antaranya Sistem Pengendalian Internal, Sistem Informasi Akuntansi, Standar Akuntansi Pemerintah.

### 2.2 Penelitian Terdahulu

Adapun penelitian yang dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu mengenai pengaruh pengungkapan standar akuntansi pemerintahan di antaranya:

**Tabel 2.2**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
1	Ni Komang Ayu Mahartini, Anik Yuesti, I Made Sudiartana (2021)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Informasi Akuntansi, terhadap Kualitas Laporan Keuangan	Hasil dari penelitian hipotesis: Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan
2	Istiqomah Shinta Philadhelphia Sri Suryaningsum Sriyono (2020)	Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Standar Akuntansi Pemerintah, Good Governance, Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Standar Akuntansi Pemerintah mempengaruhi kualitas laporan keuangan Sedangkan Sistem Pengendalian Internal tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan
3	Yusriwanti, Novriani Susanti (2020)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual, Sistem Pengendalian Intern Dan Motivasi Kerja Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara parsial penerapan SAP berbasis akrual berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah, sistem pengendalian intern tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah.
4	Ady Kurnia Munggaran, Suratno dan Muhammad Yusuf (2020)	Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Dan Auditor Internal Terhadap Kualitas	Standar akuntansi pemerintahan, sistem pengendalian intern pemerintahan memberi pengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.



		Laporan Keuangan Pemerintah	
5	Desy Dwi Rachmawati, Sri Anik (2020)	pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan, kualitas aparatur pemerintah daerah, good governance dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas laporan keuangan	Penerapan SAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, kualitas.
6	Fatima Aszara Stirilita, Andayani, (2021)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Good Governance Terhadap Kualitas Laporan Keuangan	Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan
7	Sanusi Ariyanto (2020)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah	Penerapan SAP berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan.
8	Tri Ikyarti, Nila Aprila (2019)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Implementasi Sistem Informasi Manajemen Daerah, Dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah	Hasil menunjukkan penerapan standar akuntansi pemerintah, berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan
9	Sri Mulyati, Ridwan Ibrahim and Muslim A. Djalil (2020)	The Effect Of Government Accounting Standard, Quality Of Human Resource, Effectiveness Of Internal Control System And Regional Financial Accounting System On The Quality Of	Hasilnya menunjukkan bahwa pemerintah standar akuntansi, efektivitas sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap kualitas daerah laporan keuangan pemerintah kabupaten.

		Regional Government Financial Statement	
10	Astika Rahmawati, I Wayan Mustika, & Lilik Handaya Eka (2018)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan	Standar akuntansi pemerintah, secara parsial berpengaruh positif terhadap kualitas laporan
11	Ratmi Dewi, Jan Hoesada (2020)	The Effect Of Government Accounting Standards, Internal Control Systems, Competence Of Human Resources, And Use Of Information Technology on Quality Of Financial tatement.	Hasil penelitian menunjukkan bahwa standar akuntansi pemerintahan dan manusia tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Sistem pengendalian intern. mempengaruhi kualitas laporan keuangan.
12	Harry Apriansyah, Sri Rahayu Misni Erwati (2018)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan	Standar akuntansi pemerintah, dan sistem kontrol intern secara parsial berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan.
13	Restika Eklesia Mene, Herman Karamoy, Jessy D.L. Warongan (2018)	Pengaruh Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan	Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern Pemerintah berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan
14	Anastasya A. Lasabuda, Jenny Morasa, Victorina Z. Tirayoh (2020)	Analisis penerapan Akuntansi Berbasis Akrua dalam Penyajian Laporan Keuangan	Hasil penelitian ini menunjukkan penerapan basis yang masih harus dibayar di BPKAD Provinsi Sulawesi Utara dalam penyajian laporan keuangan telah sesuai dengan SAP No 71 tahun 2010
15	Liziana Widari, Sutrisno (2017)	Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Dan Komitmen Organisasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa, 1) Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

16	Vania Anissa Holle, Agustinus Salle, Mariolin Sanggenafa (2019)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual, Sistem Pengendalian Intern Dan Motivasi Kerja Terhadap Kualitas Laporan Keuangan	Hasil Penelitian ini menunjukkan bahwa standar akuntansi berbasis akrual, sistem pengendalian intern, dan motivasi kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.
----	---	---	---

## 2.3 Kerangka Pemikiran

### 2.3.1 Pengaruh Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

#### Berbasis Akrual Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah

Berdasarkan *Stewardship Theory*, motivasi manajemen lebih fokus untuk tujuan sasaran utama yaitu kepentingan organisasi dan tidak ada tujuan individu. Untuk mencapai tujuan tersebut dalam pembuatan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), Pemerintah daerah harus mengungkapkan secara jelas dan rinci terkait data akuntansi dan informasi – informasi lainnya secara relevan. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang dibuat oleh Pemerintah Daerah akan bermanfaat bagi berbagai kalangan pihak yang membutuhkan laporan keuangan tersebut. Pihak – pihak tertentu dapat memanfaatkan LKPD tersebut untuk membuat keputusan – keputusan ekonomi.

Implikasi *Stewardship Theory* terhadap penelitian ini yaitu dapat menjelaskan eksistensi pemerintah daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya, mampu membuat pertanggungjawaban keuangan yang diamanahkan kepadanya dengan menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang sesuai dengan Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual sehingga memperoleh LKPD yang berkualitas dan tujuan ekonomi terpenuhi serta kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal.

Berdasarkan penelitian terdahulu bahwa Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua memiliki pengaruh positif pada Kualitas Laporan Keuangan (Philadelphina, Suryaningsum, & Sriyono, 2020), (Yusriwati & Susanti, 2022), (Rahmawati, Mustika, & Eka, 2018), (Ikyarti & Aprilia, 2019). Peraturan Pemerintah diharapkan dapat membuat laporan keuangan pemerintah daerah yang baik dengan mematuhi aturan atau prinsip yang telah diatur dalam Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan mendapat opini WTP dari BPK. Semakin mematuhi aturan SAP dalam pembuatan LKPD maka laporan keuangan pemerintah daerah semakin berkualitas.

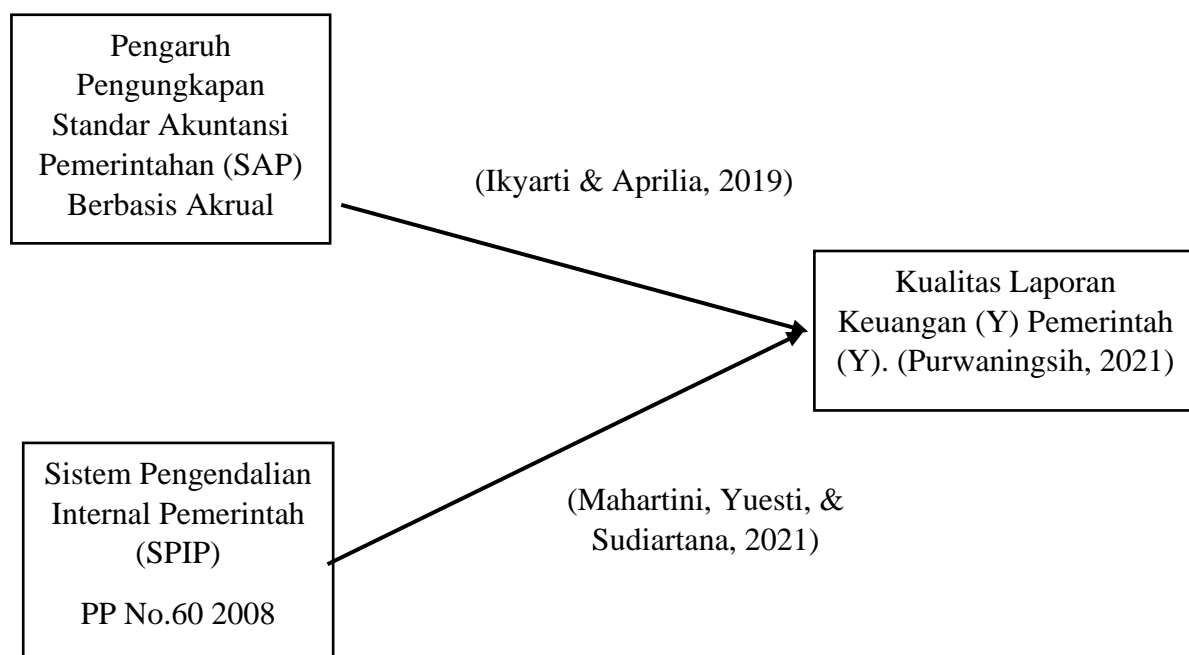
Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua (SAP) menjelaskan mengenai bagaimana pengakuan, pendapatan, dan pengungkapan atas transaksi-transaksi spesifik dan peristiwa lainnya, jika catatan laporan atau data tidak sesuai dengan standar, hal ini akan mempengaruhi kualitas laporan keuangan (Kurnia, Suratno, & Yusuf, 2020), (Stirilita & Andayani, 2021), (Mulyati, Ibrahim, & Djalil, 2021), (Apriansyah, Rahayu, & Erwati, 2020), (Rachmawati & Anik, 2020). Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua menyatakan bahwa, aset diakui pada saat diterima atau kepemilikannya atau penguasaannya berpindah. Apabila aset tersebut diakui sebelum diterima atau kepemilikannya atau penguasaannya berpindah, maka informasi mengenai transaksi aset tersebut dapat dikatakan tidak andal, sehingga dapat menyesatkan pembaca. Tidak andalnya Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua yang berlaku, maka akan mempengaruhi kualitas Laporan Keuangan.

### **2.3.2 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah**

Berdasarkan dengan *Stewardship Theory* penelitian ini yaitu dapat mengambil keputusan yang terbaik dan dapat mengurangi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah digunakan oleh instansi pemerintah untuk mengontrol mengevaluasi seluruh aktivitas dan tanggung jawab kegiatan. Melalui Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang efektif maka akan tersusun pelaksanaan penyusunan laporan keuangan pemerintah yang baik. Semakin efektif Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang diterapkan maka kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin naik juga.

Berdasarkan penelitian terdahulu bahwa Sistem Pengendalian Internal Pemerintah memiliki pengaruh positif signifikan pada kualitas laporan keuangan (Mahartini, Yuesti, & Sudiartana, 2021), (Ikyarti & Aprilia, 2019), (Widari & Sutrisno, 2017). Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berfungsi memberikan keyakinan tercapainya efektifitas dan efisiensi dalam proses akuntansi terutama dalam menciptakan kualitas laporan keuangan (Kurnia, Suratno, & Yusuf, 2020). Oleh karena itu, penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah mampu meningkatkan reliabilitas, objektivitas informasi, dan memudahkan proses audit laporan keuangan. Jika semakin kuat pengendalian internalnya, maka akan memberikan dampak yang tinggi bagi suatu instansi pemerintahan dalam menyusun laporan keuangan (Mene, Karamoy, & Warongan, 2018).

Pelaksanaan kegiatan pemerintah daerah harus memiliki sistem pengendalian internal yang baik dan terarah, sehingga dapat menjelaskan mengenai salah satu sistem informasi akuntansi yang diterapkan organisasi dalam mencapai tujuan (Ratmi & Hoesada, 2020). Permasalahan kurang tertibnya penyusunan, penerapan kebijakan dan kurangnya komitmen terhadap kompetensi, diindikasikan akan terjadi penyimpangan, dikarenakan lemahnya kegiatan pengendalian dan berdampak tidak andalnya informasi mengenai laporan keuangan, hal ini dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan.



**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**

## 2.4 Hipotesis

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru berdasarkan

teori yang relevan, belum didasarkan fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data (Sugiyono, 2022).

Berdasarkan uraian dari tinjauan pustaka dan kerangka pemikiran di atas maka penulis mengajukan hipotesis sebagai berikut:

- H<sub>1</sub>: Pengungkapan Standar Akuntansi Pemerintah berpengaruh positif terhadap Kualitas Laporan Keuangan
- H<sub>2</sub>: Sistem Pengendalian Internal Pemerintahan berpengaruh positif terhadap Kualitas Laporan Keuangan.