BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

1. Landasan Teori

a. Teori Entitas

Paton berpendapat, seperti dikutip oleh Suwardjono (2005), organisasi merupakan kesatuan atau badan usaha ekonomi yang berdiri sendiri, melakukan tindakan atas sendirinya, serta memiliki kedudukan yang terpisah dari pemilik ataupun pihak lain yang menanamkan dananya pada organisasi dan kesatuan ekonom tersebut menjadi pusat perhatian atau point of view akutansi. Dari sudut pandang *point of view* ini dapat dilihat akutansi memiliki kepentingan dalam pelaporan keuangan entitas, tidak hanya dengan pemilik entitasnya. Entitas dapat diartikan sebagai pusat pertanggung jawaban sedang laporan keuangannya adalah medium pertanggung jawaban. Konsep entitas ini sudah diterapkan didalam mekanisme keuangan Indonesia.

Dapat dilihat didalam undang undang entitas masuk ada di pasal 51 ayat (2) dan ayat (3) UU no 1 tahun 2004 mengenai Perbendaharaan Negara yang berisi "Tiap-tiap kementerian negara/lembaga merupakan entitas pelaporan yang tidak hanya wajib menyelenggarakan akuntansi, tetapi juga wajib menyampaikan laporan pertanggung jawaban berupa laporan keuangan." Eksistensi entitas pelaporan dan entitas akutansi dapat dilihat di

Peraturan Pemerintah no 71 tahun 2010 mengenai Standar Akutansi Pemerintah Berbasis akrual sebagai berikut :

a) Entitas pelaporan merupakan ketentuan pemerintah dalam peraturan perundang undangan untuk wajib menyajikan laporan pertanggung jawaban yang berbentuk laporan keuangan dilakukan oleh unit pemerintah yang terdiri satu atau lebih entitas akuntansi.
b) Entitas Akuntansi adalah unit pengguna anggaran atau barang atas pengelolaan kedua hal tersebut yang diwajibkan menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah untuk disampaikan ke unit yang lebih tinggi secara internal atas penggabungan laporan keuangan oleh entitas pelaporan

b. Teori Stewardship

Teori Stewardship (Donaldson dan Davis, 1991) menjelaskan keadaan dimana manajemen tidak termotivasi mengenai kepentingan individu dan lebih memilih memfokuskan diri pada sasaran utamanya yaitu kepentingan organisasi. Filosofi ini didasarkan pada sifat manusia yang dapat bertanggung jawab , mampu dipercaya, berintegritas dan jujur. Dapat dikatakan jika filosofi tersebut memberikan pandangan bahwa manajemen akan baik terhadap kepentingan publik pada teori ini. dengan kata lain hubungan yang erat antara kepuasan dengan keberhasilan organisasi menjadi teori ini sebagai dasar peneltian Akuntansi Sektor Publik organisasi pemerintah maupun organisasi nonprofit. Laporan keuangan dibuat dengan tujuan sebagai media penyajian inforasi mengenai posisi keuangan , saldo anggaran yang berlebih,

realiasi anggaran, hasil operasi, perubahan ekuitas,dan arus kas suatu entitas pelaporan . Informasi bagi pengguna begitu berarti baik untuk membuat ataupun mengevaluasi keputusan ekonomi dan dijadikan media pertanggung jawaban atas alokasi sumber daya yang menjadi amanah bagi mereka. Pengungkapan yang jelas atas data akutansi dan informasi lain yang jelas agar tercapai hal tersebut(Daniri, 2005)

Dalam Khasanah (2014) *Teori Stewardship* bagi tingkat pengungkapan dan *Good Governance* adalah Teori utama bagi kedua hal tersebut saling berkaitan satu sama lain. Jika dihubungkan dengan sektor publik maka teori stewardship yang digunakan. *Teori Stewardship* digunakan untuk menjelaskan hubungan principal dan steward menjelaskan mengenai kepentingan organisasi. *Principals* (masyarakat) yang secara tidak langsung merupakan pemilik organisasi sektor publik, namun ada kesulitan bagi *principals* ketika harus mengelola sendiri organisasi sektor publik sehingga terjadi penyerahan tanggung jawab kepada pihak lain yang lebih menguasai (*steward*/manajemen) . Hal tersebut menjadi pemisah fungsi antara kepemilikan dan pengelolaann yang begitu jelas. Implikasi atas teori stewardship ini adalah adanya gambaran mengenai keberadaan pemerintah daerah sebagai organisasi atau lembaga yang dapat bertanggunng jawab yang diberikan, baik berupa laporan keuangan ataupun hal lainnya untuk kesejahteraan rakyat.

c. Standar Akutansi Pemerintah

Standar Akuntansi Pemerintah ialah prinsip prinsip yang digunakan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah. Hal tersebut dapat dikatakan wajib bagi pemerintah pusat maupun pemerintah daerah guna meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah baik pusat maupun daerah dalam angka transparansi dan akuntabilitas penyelengaraan akuntansi pemerintah. SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP), yaitu SAP diberi judul, nomor, dan tanggal efektif. SAP juga dilengkapi dengann Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintah. Sesuai dengann Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 mengenai Standar Akuntansi Pemerintah, Prinsip akuntansi dan Pelaporan keuangan yang diartikan sebagai ketentuan dalam memahami dan mentaati akan pembuat standar dalam menyusun standar, penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan. Ada delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah yaitu mengenai basis akutansi, nilai historis, realisasi, subtansi mengungguli bentuk formal, periodita, konsistensi, pengungkapan lengkap dan penyajian wajar. Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 mengenai Standar Akuntansi Pemerintah menjelaskan tentang prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah terdiri dari

a. Basis Akuntansi

Basis Akuntansi digunakan didalam laporan keuangan sebagai basis akrual , untuk mendapatkan pengakuan pendapatan Laporan Operasional, beban, asset, kewajiban dan ekuitas. Dalam peraturan perundangan mewajibkan penyajian laporan keuangan dengan basis kas, sehingga entitas wajib menyajikan laporan demikian.

Basis Akrual untuk Laporan Operasional ialah pendapatan yang diakui pada saat hak memperoleh pendapatan telah terpenuhi namun kas belum diterima di rekening kas umum negara atau daerah ataupun oeh entitas pelaporan dan beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah memenuhi walapun kas belum dikeluarkan dari rekening kas umum negara atau daerah atau oleh entitas pelaporan dan beban yang diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum negara atau daerah ataupun entitas pelaporan. Pendapatan seperti bantuan dari pihak luar atau asing yang berbentuk jasa disajikan pula pada Laporan Operasional.

Dalam hal anggaran disusun dan disajikan berdasarkan basis kas, aka Laporan Realisasi Anggaran (LRA) disusun berdasarkan kas, yang berarti bahwa pendapatan dan penerimaan pembiayaan diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum negara atau daerah ataupun oleh entitas pelaporan serta belanja transfer dan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum negara atau daerah. Namun

demikian, jika Anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan berdasarkan basis akrual maka LRA disusun berdasarkan Basis Akrual.

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

b. Nilai Historis (*Historical Cost*)

Aset dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbahan (*consideration*) untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Kewajiban dicatat sebesar jumlah kas dan setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban di masa yang akan datang dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah.

Nilai Historis lebih dapat diandalkan dibandingkan dengan penilaian yang lain karena lebih obyektif dan dapat diverifikasi. Dalam hal ini tidak terdapat nilai historis , dapat digunakan nilai wajar aset atau kewajiban terkait

c. Realisasi (*Realization*)

Bagi pemerintah , pendapatan basis kas yang tersedia telah diotorisasikan melalui anggaran pemerintah suatu periode akuntansi yang digunakan untuk membayar utang dan belanja dalam periode tersebut. Mengingat Laporan Realisasi Anggaran (LRA) merupakan laporan yang wajib disusun, maka belanja atau pendapatan basis kas diakui setelah diotorisasi melalui anggaran dan telah menambah atau mengurangi kas.

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

d. Substansi Mengungguli Bentuk Formal (*Subtance Over Form*)

Informasi yang dimaksudkan untuk menyajikan dengan wajar transaksi serta peristiwa lain yang seharusnya disajikan, maka transaksi atau peristiwa lain tersebut perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi, dan bukan hanya aspek formalitasnya. Apabila substansi transaksi atau peristiwa lain tidak konsisten/berbeda dengan aspek formalitasnya, maka hal tersebut harus diungkapkan dengan jelas dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

e. Periodisitas (*Periodicity*)

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

f. Konsistensi (*Consistency*)

Perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada kejadian seupa dari periode ke periode oleh suatu entitas pelaporan (prinsip konsistensi internal). Hal ini tidak berarti bahwa tidak boleh terjadi perubahandari satu metode akuntansi ke metode akuntansi lainnya. Metode akuntansi yang dipakai dapat diubah dengan syarat bahwa metode yang baru diterapkan

mampu memberikan informasi yang lebih baik dibanding metode lama. Pengaruh atas perubahan penerapan metode ini diungkapkan dalam catatan atas Laporan Keuangan

g. Pengungkapan Lengkap (*Full Disclosure*)

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

h. Penyajian Wajar (*Fair Presentation*)

Laporan keuangan menyajikan dengan wajar LaporanRealisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Dalam rangka penyajian wajar, faktor perimbangan sehat diperlukan bagi penyusun laporan keuangan ketika menghadapi ketidak pastian peristiwa dan keadaan tertentu. Ketidakpastian tersebut diakui dengan mengungkapkan hakikat sera tingkatnya dengan menggunakan pertimbangan sehat dalam penyusunan laporan keuangan. Pertimbangan yang sehat mengandung unsur hati hatian ketika melakukan perkiraan dalam kondisi ketidak pastian sehingga aset atas pendapatan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah. Dengan demikian, penggunaan pertimbangan sehat tidak memperkenankannya, misal pembentukan cadangan tersembunyi, sengaja

menetapkan aset atau pendapatan yang terlamapu tinggi, sehingga laporan tidak menjadi netral dan andal.

d. Good Governance

Good Governance pada *World Bank* mendefinisikan penyelenggaran manajemen pembangunan solid dan bertanggung jawab sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar efisiensi , penghindaran kesalahann dalam alokasi dana investasi, dan pencegahaan korupsi yang dilakukan secara politik dan administratif ,menjalankan disiplin anggaran, menciptakan legal dan political framework untuk pertumbuhan aktivitas usaha (Mardiasmo,2009).

Definisi *Good Governance* menurut LAN dan BPKP (2001) yaitu : penyelenggaraan pemerintah Negara yang solid dan bertanggungjawab serta efisien dan efektif dengan menjaga kesinergian interkasi dan konstruktif diantara domain domain negara, sektor swasta dan masyarakat (*society*). Karakteristikk dalam *Good Governance* ialah masyarakat sipil yang kuat dan berpartipatoris, terbuka, pembuatan kebijakan yang mampu diprediksi, eksekutif yang bertanggung jawab, birokrasi yang professional dan aturan hukum.

Dari sudut pandang *United Nation Development* Program (UNDP) mengungkapkan bahwa *Governance* merupakan kegiatan pelatihan otoritas , ekonomik dan politik dalam mengatur urusan suatu negara dengan berbagai tingkatan seperti :

a) *Partisipation* : Masyarakat diminta untuk berpartisipasi secara langsung ataupun tidak langsung ketika pembuatan keputusan dalam menyalurkan aspirasinya melalui lembaga perwakilan.
b) *Rule of Law* : Kerangka Hukum yang diterapkan secara adil tanpa pandang bulu dalam pelaksanaanya
c) *Transparancy* : Informasi yang diberikan rill untuk kepentingan publik secara langsung yang mudah diperoleh pihak pihak yang memerlukannya.
d) *Responsiveness* : Lembaga Lembaga publik diminta untuk cepat tanggap dalam memberikan pelayannya kepada stakeholders
e) *Concencus Orientation* : Orientasinya bukan hanya untuk kepentingan kelompok saja namun untuk masyarakat luas.
f) *Equity* : Setiap masyarakat memiliki kesempatan yang sama untuk mendapatkan kesejahteraan serta keadilan
g) *Efficiency and Effectiviness* : Sumber daya yang dimiliki public dapat dikelola dengan berdaya guna efisiensi dan berhasil guna efektif.
h) *Accountanbility* : Pertanggung jawaban untuk setiap aktivitas kepada masyarakat
i) *Strategic Vision* : Penyelenggaraan kegiatan pemerintah dalam berbagai bentuk tidak hanya berkonsentrasi pada masa sekarang namun juga memiliki visi untuk kedepannya

Good Governance tidak dapat berjalan dengan semestinya jika tidak adanya sinergi interaksi antara sektor swasta dan masyarakat. Mardiasmo

(2006) menyatakan ada lima prinsip utama yang dijadikan dasar dalam penerapan *Good Government Governance* yaitu:

1. Transparansi

   Dalam suatu informasi wajib hukumnya wajib hukumnya untuk menciptakan sistem yang terbuka , tepat waktu , jelas serta mampu dibandingkan dengan keadaan keuangan, pengelolaan perusahaan , dan kepemilikan perusahaan. Transparansi dilakukan disegala hal secara terbuka, baik dalam kebijakan maupun tindakan agar diketahui masnyarakat umum.

2. Akutanbilitas

   Mardiasmo (2006) berpendapat bahwa akutanbilitas ialah bentuk pertanggungjawaban atas pelaksanaan misi organisasi yang telah dicapai sebagai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya melalui media tertentu secara periodik.

3. Responsibilitas

   Resonsibilitas menjelaskan mengenai organisasi publik yang menjalankan prinsip prinsip administrasi dikegiatan, peraturan ,dan kebijakan organisasi yang menentukan penilaian kinerjanya. Responsibilitas juga memiliki arti sebagai pertanggung jawaban atas kewajiban , putusan keterampilan , kemampuan , dan kecakapan.

4. Indenpendensi

Pengelolaan instansi mampu melakukan kegiatannya secara independen agar instansi lain tidak mendominasi atau mengintervensi demi kelancaran dalam pelaksanaan *Good Government Governance*.

5. Kesetaraan dan Kewajaran

Setiap kegiatan dalam pelaksannya harus memperhatikan kepentingan organisasi atas dasar kesetaraan dan kewajiban perjanjian serta undang undang yang berlaku.

e. Sistem Pengendalian Internal

Menurut Rai (2011), sistem pengendalian internal (SPI) adalah suatu rancangan yang terdiri dari kebijakan dan prosedur untuk memberikan keyakinan (kepercayaan) untuk ditunjukkan pada manajemen atas seluruh prestasi tujuan dan sasaran suatu organisasi. Akan tetapi menurut Mahmudi (2016), Sistem Pengendalian Internal adalah sebuah proses pengendalian yang berhubungan erat pada tindakan maupun kegiatan pimpinan (atasan) organisasi beserta seluruh pegawai yang dilakukan secara berkelanjutan (terus menerus) bukan hanya pada keadaan tertentu saja. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 (PP N0.60 Th.2008) yang berkaitan mengenai sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP) menyebutkan bahwa penyelenggaraan SPIP dilakukan pada lingkungan pemerintah baik pusat maupun daerah.

Menurut dua pendapat diatas dan juga PP Np.60 Th. 2008 yang menyatakan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah dapat didefinisikan sebagai kebijakan dan prosedur yang dibuat untuk mengontrol

jalannya seluruh prosedur dan kegiatan yang dicantumkan untuk mengontrol jalannya seluruh kegiatan baik atasan maupun bawahan agar terciptanya tujuan dan sasaran organisasi khususnya pada lingkungan pemerintah pusat dan daerah

Wilkinson (2000) berpendapat adaanya subkomponen didalam pengendalian intern dann berkaitan dengan pelaporan keuangan merupakan pembagian tugas , pengelompokan dokumen, catatan dan berkas berkas dengan menggunakan nomor, pembuatan otorisasi yang mendukung atas transaksi yang ada , pemeriksaan kinerja secara berkala yang independen dari pihak ketiga serta penilaian yang tepat pada jumlah yang dicatat.

Mahmudi (2016), tujuan dari terbentuknya SPIP yaitu antara lain:

1) Untuk melindungi kekayaan (aset) Negara baik aset data maupun fisik.
2) Untuk memelihara dokumen dan catatan secara detail dan akurat.
3) Untuk menghasilkan informasi keuangan (*financial information*) yang relevan *(relevance*), akurat (*accurate*) dan andal (*reliability*).
4) Untuk memberikan jaminan atas kesesuaian penyusunan laporan keuangan pemerintah berdasarkan pada SAP yang berlaku.
5) Untuk memperbaiki operasi organisasi dengan meningkatkan efektivitas dan efisiensi.
6) Untuk menjamin ketaatan atas seluruh kebijakan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Ada lima unsur yang diatur pemerintah dalam PP No.60 Th. 2008 untuk mengklasifikasi elemen dari SPIP yaitu antara lain:

1) Lingkungan Pengendalian (*control environment*)

Lingkungan pengendalian adalah suatu unsur pembentuk SPIP yang penting dan dijadikan dasar bagi unsur lainnya. Pemeliharaan dan pembangunan lingkungan pengendalian yang mencakup dari segala hal dalam suatu organisasi dn memberikan suatu dampak perilaku kondusif dan positif merupakan sebuah kewajiban bagi pimpinan instansi pemerintah dan juga seluruh pegawai yang ada. Adapun unsur-unsur itu antara lain yaitu:

a. penegakan integritas dan nilai etika;
b. kepemimpinan yang kondusif;
c. pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
d. komitmen terhadap kompetensi;
e. pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
f. penerapan dan penyusunan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia
g. perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif;
h. hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

2) Penilaian Resiko (*risk assessment*)

Penilaian resiko ini adalah suatu unsur pengendalian intern kedua, yang mana bersifat wajib terhadap pimpinan instansi pemerintah untuk bertindak terhadap segala hal yang sedang dihadapi baik yang berasal dari luar maupun dari dalam organisasi. Penilaian Resiko (r*isk assessment*) mencakup dua hal antara lain: identifikasi resiko (*risk identification*) dan analisis resiko (*risk analysis*).

3) Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*)

Kegiatan pengendalian adalah suatu unsur yang harus dilakukan setelah lingkungan pengendalian (*control environment*) serta penilaian risiko (*risk assessment*). Pada suatu instansi pemerintah,dengan adanya kegiatan pengendalian (*control activities*) yang berguna sebagai penolong untuk memastikan telah dikerjakan seluruh arahan pimpinan dalam meminimalisir risiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian risiko. Ada sebelas unsur yang mencakup dari kegiatan pengendalian antara lain:

a) Review atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan.
b) Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi.
c) Pembinaan sumber daya manusia
d) Penetapan dan review atas indicator dan ukuran kinerja.
e) Pengendalian fisik atas aset
f) Otoritas atas transaksi dan kejadian yang penting; g)pemisahan fungsi.
g) Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya.

h) Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian

i) Dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting; dan k) akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya.

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

Informasi dan komunikasi adalah unsur keempat setelah kegiatan pengendalian (*control activities*). Kerja sama yang baik dalam instansi pemerintah dapat mengolah informasi dengan baik yaitu dengan melakukan identifikasi, mencatat dan mengkomunikasikannya dalam bentuk dan waktu yang tepat bagi pimpinan. Hal ini dilakukan agar informasi tercapai secara efektif, setidaknya mencakup dua hal antara lain:

a) mengembangkan, mengelola, dan memperbarui sistem informasi secara berkelanjutan

b) menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi.

5) Pemantauan Pengendalian Intern (*Internal Control Monitoring*)

Pemantauan pengendalian intern adalah unsur terakhir yang mana unsur dari semuanya harus dipenuhi dari sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP). Pemantauan pengendalian intern merupakan kewajiban yang harus dilakukan oleh pimpinan instansi pemerintah. Ada tiga hal yang mencakup dari unsur ini yaitu:

a. Evaluasi terpisah.

b. Pemantauan berkelanjutan.

c. tindak lanjut rekomendasi hasil audit serta review lainnya.

f. Kompetensi Sumber Daya Manusia

Sumber Daya Manusia adalah bagian dari organisasi atau lembaga. Ada beberapa bentuk organisasi atau lembaga seperti sekolah, perusahaan instansi pemerintahdan lain lain. Diperlukan Sumber daya manusia yang berkompeten dalam organisasi. Menurut Matindas (2002) sumber daya manusia dapat diukur dari latar belakang pendidikan yang dimiliki. Kata Competency menurut KBBI memiliki arti kewenangan atau kemampuan dan dapat berbeda artiannya bergantung dari sudut pandang yang melihat.

Boyatzis (2008) kompetensi memiliki arti suatu ukuran atau kapasitas yang dimiliki seseorang dan berdampak bagi orang yang bersangkutan berupa kemampuan untuk memenuhi segala instruksi yang dituntut dalam pekerjaannya dalam suatu organisasi atau lembaga, sehingga didapatkan tujuan yang diharapkan. Definisi selanjutnya diberikan oleh Woodruffle (1991) dan Woodruffle (1990) dalam Hutapea dan Thoha (2008) memiliki dua istila yaitu competence adalah konsep yang berkaitan dengan pekerjaan yaitu competency mampu menunjukan berkompeten atau unggul diarea kerjanya. Kedua, *Competency* yang berkaitan dengan menunjukan bahwa menjadi pondasi atas terciptanya sebuah prestasi unggul ialah dimensi perilaku. Menurut Efendy (2010) kompetesi dijadikan sebagai pembeda kinerja setiap individu apakah dalam rata rata atau superior dalam

mengerjakan tugasnya karena pada organisasi melalui berbagai bentuk ekspresi, perwujudan serta representasi berdasarkan motif, sikap, pengetahuan, danperilaku utama. Sedangkan, menurut Hutapea dan Thoha (2008) mengidentifikasi mengenai 3 hal pokok yang menjadi pembentuk kompetensi berupa pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*) dan perilaku (*attitude)* yang dimiliki seseorang.

a. Pengetahuan (*Knowledge)*

Pengetahuan yaitu informasi yang dimiiki oleh seseorang atau individu pegawai untuk menjalangkantugas dan tanggun jawabnya atau amanat berdasarkan bidang masing masing tertentu. Pengetahuan pegawai memberi dua kemungkina pada efisiensi organisasi, sesuai dengan yang dimiliki oleh seorang pegawai pada organisasi tersebut. kemungkinan dalam organiasi dapat semakin baik ataupun sebaliknya. Jika pegawai memiliki pengetahuan atau wawasan yang cuku makan akan cepat terselesaikan tugas dan tanggung jawabnya dalam meningkatkan efisiensi organisasi. Sedangkan kurangnya pengetahuan atau wawasan menjadikan karena dapat menjadikan lambatnya penyelesaian pekerjaan .

b. Keterampilan (*Skill*)

Keterampilan merupakan upaya baik dalam menjalankan tugas atau tanggung jawab atas amanat yang diberikan oleh organisasi kepada seorang pegawa dengan baik dan maksimal. Keterampilan dapat dilatih dalam pembentukannya serta dibagi menjadi dua yaitu *hard skill* dan

soft skill. Kedua hal tersebut dapat meningkatan kinerja didalam organisasinya. Pelatihan soft skill dilakukan untuk meningkatkan kerja sama antar pekerjanya , sedangkan hard skill lebih ke bagaimana teknis pekerjaan.

c. Perilaku (*attitude*)

Perilaku merupakan bentuk atau pola tingkah laku yang dimiliki seorang pegawai baik dalam menjalankan tugas maupun tanggung jawab atau amanat dengan peraturan organisasi yang berlaku.Seorang pegawai yang mampu menjalankan tugas sebaik baiknya sebagai bentuk dukungan tercapainya tujuan organisasi untuk menunjukan tanggung jawab dan sebaliknya.

Menurut Hevesi (2005) mengatakan sumber daya manusia yang berkualitas dapat dikatakan memiliki karakter yang kuat , dikarenakan karakteristik dari individu yang memiliki pengetahuan , kemampuan dan keterampilan ketika menjalankan pekerjaannya. Oleh sebab itu individu yang tidak memiliki kualitas maka akan dipastikan akan mengalami kesulitan yang dapat merugikan bahan , waktu dan tenaga.

Sehingga dapat dipahami kompetensi sumber daya manusia merupakan kemampuan atau kapabilitas yang terbentuk dari sinkronisasi atas pengetahuan , keterampilan , perilaku yang dimiliki individu untuk mencapai tujuan yang efektif dan efisiensi oleh individu dalam organisasi atau sistem guna melaksanakan kewajiban atau fungsi.

g. Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Laporan keuangan selalu identik dengan ilmu akutansi, terdapat angka angka yang tersusun dengan keterangan serta kegiatan transaksiknya. Sehingga laporan keuangan mampu memuat informasi yang menentukan bagi pengguna informasi akutansi. Laporan keuangan bertujuan sebagai tempat penyajian informasi mengenai informasi posisi keuangan, hasil operasi, realiasi anggaran, saldo anggaran berlebih, perubahan ekuitas, dan arus kas suatu entitas pelaporan. Informasi didalamnya menjelaskan mengenai kondisi suatu instansi pemerintah. Jika instansi pemerintah mampu memperkerjakan sumber daya manusia yang berkompeten maka laporan keuangan yang akan didapat semakin berkualitas. Hal tersebut menjadikan peran sumber daya manusia memiliki peran penting dalam mewujudkan laporan keuangan yang berkualitas. Berdasarkan PP no71 th 2010 laporan keuangan memiliki empat karakteristik dalam laporan keuangan yang berkualitas diantaranya sebagai berikut :

a. Relevan *(Relevance*)

Informasi didalam laporan keuangan dapat dijadikan alat untuk mempengaruhi dan membantu mengevaluasi , serta mampu memprediksi masa depan . Selain itu juga untuk menegaskan ataupun mengoreksi evaluasi yang dihasilkan pada masa lampau yang dapat disebut relevan. Sehingga antara informasi dengan relevan dan maksud penggunaanya dapat terhubung. Menurut penjelasan sebelumnya dapat dikatakan relevan memiliki arti singkat yaitu :

b. Memiliki manfaat prediktif (*Prediktif value*)

Informasi yang mampu membantu memprediksi dimasa depan yang terjadi dimasa lalu dan berkejadian dimasa sekarang bagi pengguna

c. Memiliki manfaat umpan balik (*Feedback value*)

Informasi dapat menegaskan atau mengoreksi ekspetasi mereka dimasa lalu bagi pengguna

d. Tepat waktu

Informasi disajikan secara tepat waktu sehingga memberi efek yang berguna dalam pengambilan keputusan

e. Lengkap

Kelengkapan terdiri dari seluruh informasi akutansi yang memberi efek pada saar pengambian keputusan sehingga tidak terlepas dari memperhatikan kendala yang ada. Latar belakang informasi pada masing-masing informasi utama yang ada dalam laporan keuangan dengan pengungkapan yang jelas agar tidak terjadi atau bisa mencegah kekeliruan penggunaan informasi tersebut.

f. Andal (*Reliability*)

Suatu laporan keuangan dalam menyajikan informasi harus menggunakan kata kata yang andal atau bebas dari ambiguitas/makna ganda yang dapat menyebabkan kesalah makna dan arti bagi pembacanya, setiap fakta yang dipaparkan harus sesuai dengan yang terjadi/jujur, serta verifiability. Meskipun informasi yang dipaparkan sudah relevan namun apabila tida dapat diandalkan pada suatu hakikat

atau penyajiannya maka dalam pemberian informasi tersebut dapat berpotensi menyesatkan pembaca

Berikut beberapa karakteristik suatu informasi yang andal:

a) Penyajian Jujur

Suatu informasi memberikan kejujuran atas segala transaksi/kegiatan dan peristiwa lainnya yang memang pada hakikatnya informasi itu disajikan.

b) Dapat Diverifikasi *(verifiability*)

Suatu informasi laporan keuangan dapat diuji kebenarannya walaupun diuji lebih dari sekali yang dilakukan dari pihak yang berbeda maka hasilnya tetap memberikan kesimpulan yang tidak jauh berbeda.

c) Netralitas

Suatu informasi harus berdasarkan dengan hasil yang sesungguhnya dan sesuai dengan kebutuhan umum bukan berpihak pada tujuan atau arahan dari pihak tertentu

d) Dapat dibandingkan (*Comparability*)

Suatu informasi dari sebuah laporan keuangan dapat dibandingkan dengan laporan keuangan pre- period atau laporan keuangan yang pada umumnya dibuat oleh entitas pelaporan lain sehingga laporan keuangan tersebut akan lebih berguna atau bermanfaat. Dalam melakukan perbandingan dapat dilakukan dengan dua cara baik internal mapun eksternal. Kedua cara perbandingan tersebut dapat dilakukan berdasarkan kebijakan akuntansi yang diterapkan pada suatu

entitas. Jika suatu entitas membuat penerapan berupa kebijakan akuntansi tidak ada perubahan dari tahun ke tahun, maka menggunakan perbandingan secara internal. Sedangkan, jika entitas lainnya yang hendak membandingkan penerapan kebijakan akuntansi yang sama maka menggunakan perbandingan secara eksternal. Apabila kebijakan akuntansi yang diterapkan suatu entitas pemerintah lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sedang diterapkan sekarang, maka dilakukanlah pengungkapan atas perubahan tersebut pada saat periode perubahan berlangsung.

e) Dapat dipahami (Understandability)

Dari penjelasan diatas sudah dijelaskan mengenai tiga dari empat karakterisik kualitatif yang menunjukkan bahwa suatu laporan keuangan yang berkualitas, dan karakteristik yang terakhir yaitu mudah dipahami. Penyajian informasi dalam laporan keuangan dapat dipahami dengan jelas bagi para pengguna (*user*) dan juga isi beserta istilahnya sesuai dengan batasan para pengguna (*user*) atas pemahamannya. Sehingga pengguna dianggap sudah mempunyai pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelapor selain itu pengguna (user) juga memiliki kemapuan untuk mempelajari informasi yang ditujukan. Hal tersebut sudah tertuang berdasarkan undang-undang PP No. 71 Th. 2010 suatu laporan keuangan yang dikatakan berkualitas apabila relevan maka mempunyai manfaat prediktif (*predictive value*), mempunyai manfaat

umpan balik (*feedback value*) dan tepat waktu; apabila andal maka penyajian dilakukan secara jujur, dapat diverifikasi (*verifiability*) dan netralitas; apabila dapat dibandingkan maka laporan keuangan dapat dijadikan pembanding dengan laporan keuangan pre- period; dan apabila dapat dipahami maka semua informasi menggunakan bentuk dan istilah didalamnya dimengerti oleh pengguna. Mendefinisikan kualitas laporan keuangan daerah sebagai laporan keuangan yang memenuhi empat karakteristik kualitatif yang menjadi tolak ukur atau yang menjadi ukuran secara normatif yang telah ditetapkan oleh pemerintah diantaranya relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami.

2. Hipotesis

a) Hubungan Standar Akutansi Pemerintah dengan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Didalam Mekanisme keuangan Negara teori atau konsep entitas sudah diaplikasikan kedalam undang undang. Didalam teori entitas beranggapan jika setiap lembaga atau organisasi wajib melaporkan laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban atas semua pengelolaan keuangan dan asset pada setiap akhir periode. Adanya pengaruh kualitas laporan keuangan dengan standar akutansi pemerintah yaitu “SAP diterapkan dilingkup pemerintah , baik dipemerintah pusat dan departemen departemennya ataupun di pemerintah daerah dan dinas dinasnya”. Nordiawan (2014). penerapan SAP memilik dampak yang diyakini mampu

meningkatkan kualitas laporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah. Adanya penerapan SAP memberikan dampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan sehingga dapat menjadi dasar dalam pengambilan keputusan dipemerintah serta mampu mewujudkan transparansi dan akuntanbilitas. Menurut (Pravitasari,2015) yang telah membuktikan bahwa ketika penerapan standar akutansi pemerintah semakin baik maka akan semkin berkualitas juga laporan keuangan pemerintah daerah. Sesuai yang diharapkan apabila peraturan yang telah ditetapkan mengenai pelaporan ataupun pertanggungjawaban dalam laporan keuangan pemerintah adalah Standar Akutansi Pemerintah. Didalam UU No 17 Th. 2003 mengenai Keuangan Negara , maka pemerintah mengeluarkan PP No 24 Th 2005 setelah itu diamandemen menjadi PP No 71 Th 200 mengenai Standar Akuntansi Pemerintahyang memiliki prinsip prinsip guna sebagai pedoman pada setiap instansi pemerintah Indonesia dan berkekuatan hukum dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah yang berkualitas.

Penelitian ini juga sejalan dengan Subaweh (2008) yang menerangkan bahwa terdapat perubahan / perbedaan pada hasil laporan keuangan yang berkualitas setelah dan sesudah menerapkan SAP. Hasil penelitian dahulu juga mendukung seperti Adhi dan Suharjo (2013) dan Wati , dkk (2014) bahwa SAP berpengaruh dengan kualitas laporan keuangan.

H1: Standar akuntansi pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

b) Hubungan *good governance* dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Sedarmayati (2012) mengemukakan Adanya *Good Governance* ialah merupakan prasyarat dalam setiap lini pemerintah untuk mewujudkan aspirasi masyarakat dan menggapai tujuan serta cita cita Negara yang berbangsa. Dalam hal itu diperlukannya pegembangan serta penerapan sistempertanggungjawaban yang jelas, tepat, dan sah, sehingga ketika menyelenggarakan pemerintah baik pelayanan ataupun pembangunan dapat dilakukan secara berdaya guna, berhasil guna , dan bebas dari KKN. Dalam penerapan *Good governance* pengungkapannya yang tepat serta akurat dalam setiap masalah yang berkaitan dengan pemerintah semacam dengan laporan keuangan dan kinerja pemerintah. *Good Governance* kenyataannya tidak mampu dicapai dalam waktu yang singkat diperlukannya komitmen yang kuat , daya tahan serta waktu yang cukup panjang. Diharapkan dengan adanya Good Governance pemerintah mampu menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas sebagai bentuk pertanggunjawaban pemerintah. Penelitian yang dilakukan oleh Efanita (2013) mengemukakan bahwaGood Governance berpengaruh signifikan Kualitas Laporan . Sehubung dengan penelitian Azlim dan Bakar (2012); Ubaidah (2017) ; Oktarina dkk (2016) ; Maryani(2016) ; Suryadi(2013); Sari dan Tamrin (2017) serta Handayani (2012) mendukung atas penelitian tersebut. Dapat dijelaskan jika good governance dalam penyelenggaraan pemerintah begitu dibutuhkan sehingga ketika melakukan pengelolaan keuangan pemerintah daerah

mampu menghasilkan informasi keuangan yang berkualitas. Atas pejelasan dan dasar pada penelitian penelitian sebelumnya makan dapat diajukan hipotesis :

H2: *good governance* berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keungan pemerintah daerah

c) Hubungan kompentensi sumber daya manusia berpengaruh dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Sumber Daya Manusia yang berkomenten akan mampu memahami logika akutansi dengan baik.Jika terjadi kegagalan sumber daya pemerintah daerah dalam memahami dan menerapkan logika akutansi akan berdampak pada kekeliruan mengenai laporan keuangan yang dibuat dan ketidaksesuian laporan dengan standar yang telah ditetapkan oleh pemerintah. Kapasitas dalam SDM berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan daerah yang dikarenakan latar belakang pendidikan , pemahaman terhadap tanggung jawab yang diberikan , serta pelatihan yang disediakan oleh lembaga instansi yang bertujuan agar meningkatkan kualitas kinerja yang dihasilkan.

Sumber daya manusia yang tidak sesuai pendidikanya diluar akutansi , akan memberi dampak terhadap ketidak akuratnya kualitas laporan keuangan dikarenakan SDM yang tidak berlatar pendidikan akutansi. Agar kedepannya didapatkan kualitas laporan keuangan yang lebih akurat , efisien, efektif supaya mendapatkan SDM yang ahli dibidangnya seperti lebih mengutamakan aparat aparat pemerintah yang

memiliki latar belakang pendidikan akutansi. Hal tersebut sejalan dengan kompeten SDM karena semakin berkompeten SDM maka akan didapatkan pula laporan keuangan yang berkualitas. Hal tersebut didukung dengan peneltian Hal tersebut menunjukkan bahwa sejalan dengan penelitian terdahuluyaitu Rovieyantie (2012) , Wati dan dkk (2014), Ihsanti (2014) , Yensi dkk (2014) dan Andini dan Yusrawati (2015) yang menyatakan Kompetensi SDM berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

H3 : Kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

d) Hubungan sistem pengendalian intern dalam kualitas laporan keuangan

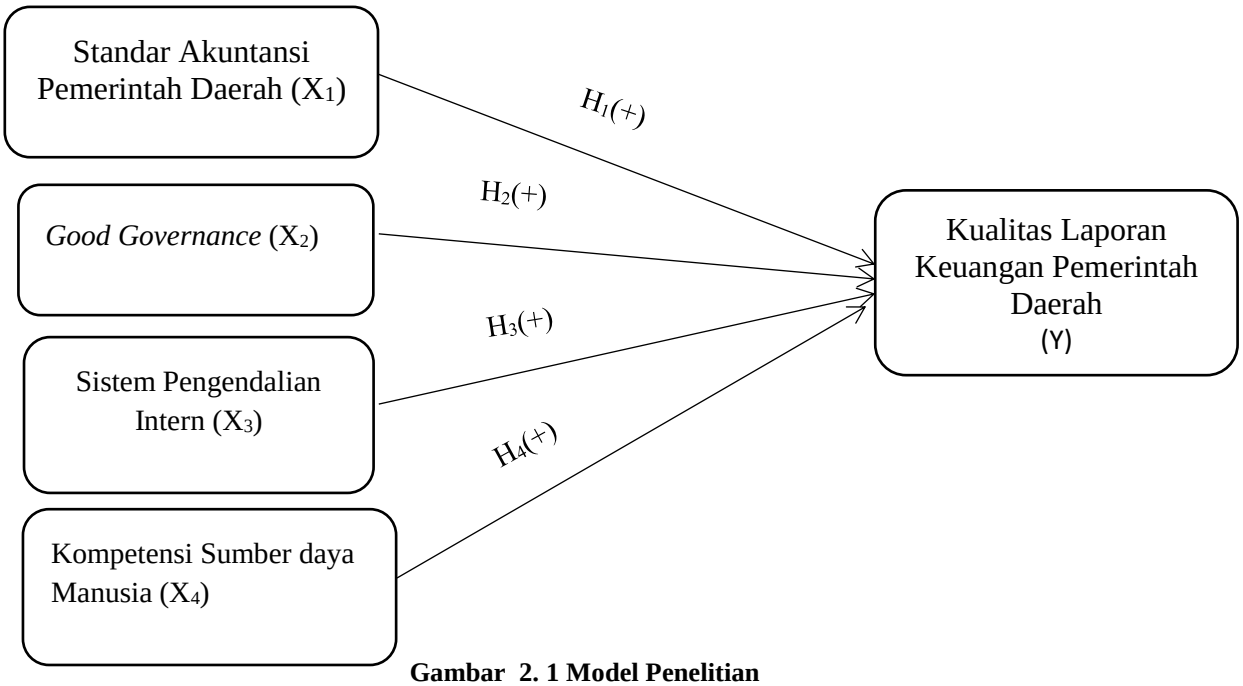
Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Teori didasarkan untuk mampu memberi pelayanan yang memiliki perilaku dimana dia mampu untuk bekerja sama dalam organisasi. Ahli teori stewardship berpikir terdapat hubungan yang kuat antara kesuksesan organisasi dengan kesuksesan principal. Hal tersebut sesuai dengan sistem pengendlian intern yang merupakan alat ukur atas kinerja pencapaian. Sistem pengendalian intern tidak hanya berbatas dengan rencana organisasi namun juga prosedur dan catatan yang berkaitan dengan proses menentukan keputusan yang mengarah pada otoritas pimpinan atas transaksi tertentu. Pengendalian intern ditujukan untuk memberi keyakinan mewadai mengenai LKPD yang disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akutansi , kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku dan efektifitas kegiatan operasi

merupakan pondasi good governance yang melawan ketidakabsahan data dan informasi dalam penyusunan laporan keuangan (Sukmaningrum,2012).

Dalam menyajikan laporan keuangan yang berkualitas tidak hanya dibutuhkan kompetensi melainkan membutuhkan suatu ketahanan. Didalam pemerintahan sistem ketahanan juga disebut dengan Sistem pengendalian intern pemerintah. Sistem pengendalian intern yang kuat akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Hal tersebut dengan penelitian yang terdahulu yaitu Sari(2013) dan Susilawati dan Riana (2015) yang menjelaskan akan bahwa SPI berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. sehingga penelitimenurunkan hipotesis :

H4 : Sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

3. Model Penelitian



Gambar 2. 1 Model Penelitian