

## BAB II

### TELAAH PUSTAKA

#### 2.1. Landasan Teori

##### 2.1.1 Teori Stewardship

Pada penelitian ini, teori yang menjadi dasar studi ini adalah Teori Stewardship. Menurut Donaldson & Davis (1991), menyatakan teori stewardship adalah teori yang dirancang untuk mendeskripsikan mengenai kondisi manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tapi lebih ditujukan pada target hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori ini mengasumsikan bahwa adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi/instansi.

Menurut Putro (2013) teori *stewardship* mengasumsikan hubungan yang kuat antara kesuksesan organisasi dengan kepuasan pemilik. Pemerintah akan berusaha maksimal dalam menjalankan pemerintahan untuk mencapai tujuan pemerintah yaitu meningkatkan kesejahteraan rakyat.

Putro (2013) juga menjelaskan apabila tujuan ini mampu tercapai oleh pemerintah maka rakyat selaku pemilik akan merasa puas dengan kinerja pemerintah. Implikasi teori *stewardship* terhadap penelitian ini, dapat menjelaskan eksistensi Pemerintah Daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat, membuat pertanggungjawaban keuangan yang diamanahkan kepadanya, sehingga tujuan ekonomi, pelayanan publik maupun kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal. Untuk melaksanakan tanggungjawab tersebut maka *steward* mengarahkan semua kemampuan dan keahliannya agar dapat menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas.

Hubungan steward dengan prinsipal memungkinkan terjadi benturan kepentingan, akan tetapi ketika terjadi benturan antara kepentingan dua pihak tersebut, steward akan berusaha bekerja sama daripada menentangnya karena steward lebih melihat pada tujuan organisasi bukan pada tujuan individu (Khasanah & Rahardjo, 2014). Langkah ini dimaksudkan agar steward senantiasa

mendapatkan respon positif dan dukungan dari prinsipal dalam menjalankan roda pemerintahan.

Menurut Hamdani (2016:34) steward dapat memilih beberapa model pengambilan keputusan yang dapat meminimalisasi benturan dengan prinsipal. Model pengambilan keputusan tersebut diantaranya, meminimalisir biaya potensial, prinsipal bertindak opportunistik dan memaksimalkan kinerja potensial. Aparatur pemerintah yang dicerminkan sebagai *Good Steward* akan melaksanakan tugas dengan penuh tanggung jawab untuk menyusun laporan keuangan yang berkualitas yang dapat digunakan oleh *principal* untuk membuat keputusan yang rasional (Khairudin, 2017). Laporan keuangan yang berpedoman dengan SAP diyakini dapat memberikan informasi keuangan yang relevan dan andal (Rafid, 2016).

Untuk melaksanakan tanggungjawab tersebut maka pembuat laporan keuangan (steward) menggunakan seluruh kemampuan dengan mengefektifkan serta memaksimalkan pengendalian Internal dan kompetensi sumber daya manusia untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan sesuai Standar Akuntansi Pemerintah.

## **2.2 Organisasi Sektor Publik**

### **2.2.1. Pengertian Organisasi Sektor Publik**

Organisasi Sektor Publik adalah organisasi yang erat kaitannya dengan dengan kepentingan umum dalam kegiatan penyediaan barang dan jasa serta pelayanan kepada public yang dibayar melalui pajak atau pendapatan negara lainnya yang di atur dengan hukum. Menurut Nordiawan (2009) menyatakan bahwa organisasi sektor publik adalah bagian dari sistem perekonomian negara yang memiliki tujuan mewujudkan kesejahteraan masyarakat. Dan yang menjadi focus utama organisasi sektor publik adalah pelayanan masyarakat. Oleh karena itu untuk menjaga kepercayaan masyarakat terhadap organisasi sektor public harus memperhatikan faktor akuntabilitas kinerja dari organisasi sektor public tersebut.

Pada dasarnya organisasi sektor public bertanggung jawab penuh kepada masyarakat karena sumber pembiayaan yang digunakan dalam proses pelayanan

public tersebut berasal dari masyarakat (public funds) (Mardiasmo, 2002). Maka dari itu, organisasi sektor public dalam kegiatan pertanggungjawaban tidak hanya bersifat secara vertical umum, tapi bersifat horizontal pula. Vertikal berarti harus bertanggungjawab atas pengelolaan keuangan kepada otoritas kepada otoritas yang lebih tinggi. Dan horizontal memiliki arti pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

### **2.2.2 Jenis Organisasi Sektor Publik**

#### 1) Instansi Pemerintah

Instansi pemerintah adalah bagian organisasi sektor publik yang bentuknya berupa instansi pemerintah. Instansi pemerintah merupakan komponen terbesar dalam dalam pembagian organisasi sektor publik. Dimana pemerintah terdiri dari pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Pemerintah Pusat antara lain:

1. Presiden Republik Indonesia
2. Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR)
3. Dewan Perwakilan Rakyat (DPR)
4. Dewan Perwakilan Daerah (DPD)
5. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)
6. Kementerian Negara

Pemerintah Daerah antara lain:

1. Sekretariat Daerah
2. Sekretariat DPRD
3. Inspektorat
4. Badan Perencanaan Pembangunan Daerah
5. Dinas Daerah
6. Lembaga Teknis Daerah
7. Kecamatan
8. Kelurahan

## 2) Organisasi Nirlaba Milik Pemerintah

Menurut PSAK No.45, Organisasi Nirlaba atau Organisasi Non Profit adalah organisasi yang mendapatkan sumber daya yang berasal dari sumbangan pihak anggota. Sedangkan menurut Nordiawan (2010) menjelaskan Organisasi Nirlaba Milik Pemerintah adalah organisasi yang bentuknya bukan instansi pemerintah tetapi dimiliki oleh pemerintah, seperti Rumah sakit, Perguruan tinggi, dan Yayasan milik pemerintah.

Organisasi nirlaba dapat terus bertahan dalam memberikan pelayanan demikian lama karena memiliki sumber daya yang mencukupi untuk program-program organisasi, jadi lembaga keuangan organisasi nirlaba seringkali menekankan sumber daya finansial yang memiliki likuiditas.

## 3) Organisasi Nirlaba Milik Swasta

Organisasi nirlaba milik swasta adalah bagian organisasi sektor publik yang pengelolaan dan status kepemilikannya dipegang oleh swasta, seperti:

1. Yayasan milik swasta
2. Rumah sakit milik swasta
3. Sekolah dan universitas milik swasta
4. Partai politik

### **2.3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Menurut Peraturan Pemerintah No.71 Tahun 2010, laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur dan sistematis mengenai posisi keuangan dan segala transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas. Laporan keuangan dalam sektor publik memiliki peran dalam menciptakan akuntabilitas kepada publik, dan informasi keuangan yang diperoleh dari laporan keuangan sektor publik tersebut dapat dijadikan dasar atau pertimbangan dalam proses pengambilan keputusan.

Mardiasmo (2018) menguraikan tujuan dan fungsi laporan keuangan sektor publik sebagai berikut:

1. Kepatuhan dan Pengelolaan

Memberikan jaminan kepada pihak pengguna laporan keuangan dan pihak otorisasi penguasa bahwa laporan keuangan sektor publik yang dibuat telah memenuhi peraturan yang telah ditetapkan dan sesuai ketentuan hukum yang berlaku.

2. Akuntabilitas dan Pelaporan Retrospektif

Laporan keuangan dibuat dan digunakan untuk pertanggungjawaban kepada publik untuk mengetahui pencapaian tujuan yang sudah ditetapkan, mengetahui kinerja serta evaluasi dari manajemen, membandingkan kinerja organisasi lain yang sejenis, dan memonitor efisiensi sumber daya yang telah digunakan oleh organisasi.

3. Perencanaan dan informasi otorisasi

Laporan keuangan dapat membantu organisasi dalam memberikan dasar perencanaan kebijakan dan aktivitas organisasi dimasa yang akan datang. Laporan keuangan juga berfungsi sebagai pemberi informasi pendukung terkait otorisasi data pengguna dana.

4. Kelangsungan organisasi

Laporan keuangan membantu pengguna dalam memperkirakan apakah suatu organisasi atau instansi dapat melanjutkan pelayanan berupa penyediaan barang dan jasa dimasa mendatang.

5. Hubungan masyarakat

Laporan keuangan dapat dijadikan sebagai alat komunikasi dengan publik/masyarakat dan pihak-pihak yang berkepentingan, seperti memberikan kesempatan kepada organisasi atau instansi untuk mempublikasikan prestasinya yang telah dicapai kepada publik yang di pengaruhi pegawai dan masyarakat.

6. Sumber fakta dan gambaran

Laporan keuangan dapat dijadikan sumber informasi bagi pengguna dan pihak yang berkepentingan atas laporan keuangan tersebut secara detail dan mendalam.

Berdasarkan fungsi dan tujuan laporan keuangan diatas, maka di Indonesia untuk memenuhi kebutuhan pengguna laporan keuangan, terdapat dua acuan dalam penyusunan laporan keuangan bagi sektor publik yaitu:

1. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK No.45) tentang laporan keuangan organisasi Nirlaba.
2. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang tercantum dalam Peraturan Pemerintah No.71 Tahun 2010

“Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2022) tentang pelaporan keuangan entitas telah di sahkan oleh Dewan Standar Akuntansi keuangan pada tanggal 8 April 2011”. PSAK ini menjadi dasar bagi instansi/organisasi sektor publik seperti yayasan, lembaga swadaya masyarakat (LSM), dan lembaga pendidikan.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 laporan keuangan atas pertanggungjawaban APBN dan APBD mencakup:

1. Neraca
2. Laporan Realisasi Anggaran ( LRA )
3. Laporan Operasional (LO)
4. Laporan Arus Kas ( LAK )
5. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL)
6. Laporan Perubahan Ekuitas ( LPE )
7. Catatan Atas Laporan Keuangan ( CaLK )

Dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 8 Tahun 2006 terkait pelaporan keuangan dan kinerja instansi pemerintah menjelaskan bahwa laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban pemerintah atas pengelolaan keuangan negara dan daerah yang dibuat selama satu periode.

Laporan keuangan yang berkualitas menggambarkan bahwa kepala daerah bertanggungjawab sesuai kewenangan dan menjalankan

pemerintahan sesuai ketentuan dalam pelaksanaan tanggungjawab mengelola organisasi.

Ada beberapa karakteristik agar laporan keuangan pemerintah dapat dikatakan sebagai laporan keuangan yang berkualitas (IAI, 2015):

a. Dapat dipahami

Hal terpenting dalam laporan keuangan adalah informasinya yang mudah di pahami dan mudah dipakai oleh pengguna laporan keuangan. Maka dari itu, pengguna di asumsikan memiliki pengetahuan yang cukup dan memadai atas kegiatan operasi organisasi/instansi pelaporan, serta harus adanya kemauan untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

b. Relevan

Informasi yang terdapat di dalam laporan keuangan harus relevan dalam memenuhi kebutuhan pengguna dalam proses pengambilan keputusan. Informasi tersebut dikatakan relevan apabila keputusan pengguna dipengaruhi oleh informasi yang dimuat didalam laporan keuangan tersebut sehingga dapat membantu pengguna dalam mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini, masa depan, menegaskan serta mengkoreksi hasil evaluasi masa lalu.

Informasi yang relevan memiliki unsur sebagai berikut:

1. Manfaat umpan balik (feedback value)

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

2. Memiliki manfaat prediktif (predictive value)

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

3. Tepat waktu

Penyajian informasi tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.

#### 4. Lengkap

Informasi keuangan pemerintah disajikan secara lengkap mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan hambatan yang ada.

#### c. Keandalan

Informasi keuangan dikatakan andal apabila bebas dari pernyataan yang menyesatkan, kekeliruan material serta dapat diandalkan pengguna sebagai penyajian yang jujur serta di verifikasi. Karakteristik informasi andal sebagai berikut:

- i. Penyajian Jujur
- ii. Dapat diverifikasi
- iii. Netralitas (tidak berpihak kepada kebutuhan pihak tertentu )

#### d. Dapat dibandingkan

Laporan keuangan akan bermanfaat jika informasi didalamnya dapat dibandingkan dengan informasi laporan keuangan periode sebelumnya untuk mengidentifikasi tren atau kecenderungan posisi dan kinerja keuangan. Apabila instansi pemerintah ingin menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi terkini saat ini, maka perubahan tersebut perlu diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan menurut setyowati (2016) yaitu:

- a. Kompetensi Sumber Daya Manusia
- b. Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah
- c. Peran internal

Menurut Latjandu (2014) faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan terdiri dari:

- a. Kompetensi Sumber Daya Manusia
- b. Komitmen Organisasi

- c. Efektivitas Pengendalian Internal
- d. Pemanfaatan Teknologi Informasi

Dari penjelasan diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa faktor yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan diantaranya kompetensi sumber daya manusia, pemanfaatan sistem informasi akuntansi, komitmen organisasi, dan sistem pengendalian internal.

#### 2.4 Sistem Pengendalian Internal

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 menjelaskan ‘‘sistem pengendalian internal adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan kepercayaan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan’’.

Menurut *American institute of certified public accountants* (AICPA) mendefinisikan sistem pengendalian internal sebagai suatu proses yang ditentukan oleh dewan komisaris, personil manajemen dan entitas usaha lainnya yang dirancang untuk mendapatkan kepercayaan tentang pencapaian tujuan yang meliputi efektivitas dan efisiensi kegiatan serta keandalan laporan keuangan dalam jenis-jenis akuntansi sesuai dengan undang-undang dan peraturan yang berlaku.

Sistem pengendalian internal memiliki fungsi sebagai pengatur sumber daya yang telah tersedia agar dapat dipergunakan secara maksimal supaya memperoleh hasil yang maksimal. Tujuan penerapan sistem pengendalian internal (SPI) di dalam organisasi atau instansi adalah untuk mencegah adanya penyimpangan prosedur, agar kualitas laporan keuangan yang dihasilkan menjadi laporan yang andal dan dapat dipercaya serta jalannya kegiatan organisasi berjalan sesuai peraturan dan ketentuan yang berlaku.

Menurut Mulyadi (2014) menyatakan ‘‘tujuan pengendalian internal adalah sebagai berikut ‘’:

1. Keandalan informasi keuangan
  2. Ketaatan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.
  3. Efektifitas dan efisien
- a. Adapun jenis-jenis Sistem pengendalian internal antara lain:
1. Pengendalian internal akuntansi  
 Tujuan pengendalian internal akuntansi ini adalah untuk mencegah terjadinya inefisiensi dalam kegiatan operasi yang tujuannya untuk menjaga dan memeriksa keakuratan data akuntansi.
  2. Pengendalian internal administrative  
 Tujuan pengendalian internal administrative ini, untuk meningkatkan efisiensi dan mendorong ditaatinya kebijakan manajemen.
- b. Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Internal
- Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian internal pemerintah meliputi:
1. Lingkungan Pengendalian  
 Pimpinan organisasi pemerintah wajib menciptakan serta memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan juga kondusif untuk penerapan sistem pengendalian internal dalam lingkungan kerjanya, melalui:
    - a. Kepemimpinan yang kondusif
    - b. Penegakkan integritas dan nilai etika
    - c. Komitmen terhadap kompetensi
    - d. Pendelegasian wewenang dan tanggungjawab yang tepat.
    - e. Pembentukan struktur organisasi berdasarkan kebutuhan
    - f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang tepat terkait pembinaan sumber daya manusia.
    - g. Menciptakan peran aparat pengawasan internal pemerintah yang efektif
    - h. Menjaga hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.
  2. Penilaian Risiko

Pimpinan organisasi pemerintah wajib melakukan penilain risiko, yang terdiri dari:

- a. Identifikasi risiko
  - b. Analisis risiko
3. Kegiatan pengendalian
- Pimpinan organisasi pemerintah harus menyelenggarakan kegiatan pengendalian yang sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi organisasi pemerintah yang bersangkutan. Kegiatan pengendalian tersebut terdiri dari:
- a. Pembinaan sumber daya manusia
  - b. Melakukan reviu atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan
  - c. Pengendalian fisik dan aset
  - d. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi
  - e. Pemisahan fungsi
  - f. Penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja
  - g. Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting
  - h. Melakukan pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian.
  - i. Pembatasan akses atas sumber daya serta pencatatannya
  - j. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya
  - k. Dokumentasi yang jelas atas sistem pengendalian internal dan transaksi dan kejadian penting.
4. Informasi dan Komunikasi
- Pimpinan organisasi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam waktu dan bentuk yang tepat. Agar dapat menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan organisasi harus:
- a. Memfasilitasi berbagai bentuk sarana komunikasi
  - b. Mengembangkan, mengelola, dan memperbaharui sistem informasi secara berkala.

#### 5. Pemantauan Pengendalian Internal

Pemantauan pengendalian internal merupakan proses penilaian mutu kinerja sistem pengendalian internal guna memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti. Pimpinan organisasi pemerintah wajib melakukan pemantauan pengendalian internal, melalui:

- a. Pemantuan berkelanjutan
- b. Evaluasi secara terpisah
- c. Tindak lanjut

### **2.5 Standar Akuntansi Pemerintahan**

Standar akuntansi pemerintahan merupakan prinsip-prinsip yang diimplementasikan dalam proses penyusunan dan menyajikan laporan keuangan pemerintah sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Standar akuntansi adalah syarat yang harus dijadikan acuan agar kualitas laporan keuangan di pemerintah daerah khususnya dan di Indonesia umumnya dapat di tingkatkan.

Terdapat prinsip-prinsip akuntansi yang tercantum dalam pasal 1 ayat 3 Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 dalam proses penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, antara lain sebagai berikut :

#### 1. Basis akuntansi

Berdasarkan PP Nomor 70 tahun 2010 pasal 4 ayat (1) tentang standar akuntansi pemerintah, laporan keuangan pemerintah menggunakan basis akrual untuk pengakuan laporan operasional, beban, kewajiban, aset, dan ekuitas. Menurut PP Nomor 70 Tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintah, ‘laporan keuangan berbasis akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban aset, utang, dan ekuitas dalam laporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang telah di tetapkan.

## 2. Nilai historis

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 70 Tahun 2010 mendefinisikan nilai historis. ‘‘nilai historis adalah jumlah kas atau ekuivalen kas yang dibayarkan atau nilai wajar berdasarkan pertimbangan tertentu untuk memperoleh suatu aset investasi pada saat perolehannya. Nilai historis lebih dapat diandalkan daripada penilaian yang lain karena nilainya yang lebih objektif dan dapat diverifikasi. Jika tidak terdapat nilai historis, maka dapat digunakan nilai wajar aset atau kewajiban terkait’’.

## 3. Realisasi

Berdasarkan PP Nomor 70 Tahun 2010 tentang SAP. ‘‘Bagi pemerintah, pendapatan basis kas yang tersedia dan telah diotorisasikan melalui anggaran pemerintah suatu periode akuntansi akan digunakan untuk membayar utang dan belanja dalam periode tersebut. Dikarenakan LRA adalah laporan yang wajib disusun, maka pendapatan atau belanja basis kas diakui setelah diotorisasi melalui anggaran dan telah menambah atau mengurangi kas’’.

## 4. Substansi mengungguli bentuk formal

Berdasarkan PP Nomor 70 Tahun 2010 tentang SAP. ‘‘Informasi dimaksudkan untuk menyajikan dengan wajar transaksi serta peristiwa lain yang seharusnya 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 di ungkapkan dengan jelas dalam catatan atas laporan keuangan’’.

## 5. Periodisitas

Berdasarkan PP Nomor 70 Tahun 2010 tentang SAP ‘‘kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan entitas pelaporan perlu dibagi menjadi periode-periode pelaporan sehingga kinerja entitas dapat di ukur dan posisi sumber daya yang dimilikinya dapat ditentukan.

## 6. Konsistensi

Berdasarkan PP Nomor 70 Tahun 2010 tentang SAP'' Perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada kejadian yang serupa dari periode ke periode oleh suatu entitas pelaporan. Metode akuntansi yang dipake dapat berubah dengan syarat bahwa metode yang baru diterapkan mampu memberikan informasi yang lebih baik dibanding metode lama.

7. Pengungkapan lengkap

Berdasarkan PP Nomor 70 Tahun 2010 tentang SAP'' Laporan keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi yang dibutuhkan oleh pengguna laporan keuangan dapat di tampilkan pada lembar muka (on the face) laporan keuangan atau catatan atas laporan keuangan.

8. Penyajian wajar

Berdasarkan PP Nomor 70 Tahun 2010 tentang SAP'' Laporan keuangan menyajikan dengan wajar laporan realisasi anggaran (LRA), laporan perubahan saldo anggaran lebih (LPSAL), neraca, laporan operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan, yang selanjutnya disingkat PSAP adalah Standar Akuntansi Pemerintah yang diberi judul, nomor, dan tanggal efektif sebagai berikut:

1. PSAP 01 Tentang Penyajian Laporan Keuangan

Tujuan dari pernyataan ini adalah untuk mengatur penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum guna meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode dan antar organisasi. Organisasi pelaporan melaksanakan akuntansi dan penyajian laporan keuangan dengan menggunakan basis akrual dalam pengakuan pendapatan, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas.

2. PSAP 02 Tentang Laporan Realisasi Anggaran

Tujuan pernyataan ini adalah menetapkan dasar-dasar dalam proses penyajian laporan realisasi anggaran untuk pemerintah dalam rangka

mewujudkan akuntabilitas sebagaimana ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan. Penyajian Laporan Realisasi Anggaran dalam pernyataan ini menggunakan berbasis kas.

3. PSAP 03 Tentang Laporan Arus Kas

Tujuan pernyataan ini adalah untuk mengatur penyajian laporan arus kas yang memuat informasi historis terkait perubahan kas dan setara kas suatu organisasi pelaporan dengan mengklasifikasikan arus kas berdasarkan kegiatan operasi, investasi, pendanaan, serta transitoris selama satu periode akuntansi.

4. PSAP 04 Tentang Catatan Atas Laporan Keuangan

Tujuan pernyataan standar Catatan atas Laporan Keuangan adalah untuk mengatur penyajian yang diperlukan pada catatan atas laporan keuangan. Tujuan penyajian tersebut untuk meningkatkan transparansi laporan keuangan dan penyajian pemahaman yang lebih baik terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.

5. PSAP 05 Tentang Akuntansi Persediaan

Tujuan pernyataan ini adalah mengatur perlakuan akuntansi persediaan yang dianggap perlu disajikan dalam laporan keuangan.

6. PSAP 06 Tentang Akuntansi Investasi

Tujuan pernyataan ini adalah mengatur perlakuan dan tindakan akuntansi untuk investasi dan pengungkapan informasi yang harus disajikan dalam laporan keuangan.

7. PSAP 07 Tentang Akuntansi Aset Tetap

Tujuan pernyataan ini adalah perlakuan akuntansi untuk aset tetap meliputi pengakuan, penentuan nilai tercatat, serta penentuan dan perlakuan akuntansi untuk aset tetap meliputi pengakuan, penentuan nilai yang tercatat, serta perlakuan akuntansi atas penilaian kembali dan penurunan nilai tercatat aset tetap.

8. PSAP 08 Tentang Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan

Tujuan pernyataan standar konstruksi dalam pengerjaan adalah mengatur perlakuan akuntansi untuk konstruksi dalam pengerjaan.

9. PSAP 09 Tentang Akuntansi Kewajiban

Tujuan pernyataan ini untuk mengatur perlakuan akuntansi kewajiban seperti saat pengakuan, penentuan nilai tercatat, amortisasi serta biaya pinjaman yang dibebankan terhadap kewajiban tersebut.

10. PSAP 10 Tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan estimasi akuntansi, dan operasi yang tidak dilanjutkan.

Tujuan pernyataan ini untuk mengatur perlakuan akuntansi atas koreksi kesalahan, Perubahan estimasi akuntansi, dan operasi yang tidak dilanjutkan.

11. PSAP 11 Tentang Laporan Keuangan Konsolidan

Tujuan pernyataan ini adalah untuk mengatur penyajian laporan keuangan konsolidan pada organisasi pemerintahan dalam rangka menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum guna meningkatkan kualitas laporan keuangan.

12. PSAP 12 Tentang Laporan Operasional

Tujuan pernyataan ini adalah menjadi dasar penyajian laporan operasional untuk pemerintah dalam rangka memenuhi tujuan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan.

## 2.6 Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia (SDM) merupakan individu yang aktif bekerja secara produktif sebagai penggagas suatu organisasi baik itu di instansi dan perusahaan yang dinilai sebagai aset sehingga harus dilatih dan dikembangkan kemampuannya. Sumber daya manusia itu dibagi menjadi dua antara lain:

1. Sumber daya manusia makro, artinya sumber daya manusia yang berada diusia produktif disuatu kawasan atau wilayah.
2. Sumber daya manusia mikro, artinya sumber daya manusia yang berada atau bekerja dalam sebuah institusi atau perusahaan.

Sumber daya manusia (SDM) merupakan komposisi utama organisasi dibandingkan komposisi lainya seperti teknologi dan modal karena manusia berfungsi sebagai pengendali komposisi tersebut.

Kompetensi adalah kemampuan yang dimiliki individu dalam bekerja yang mencakup aspek pengetahuan, keterampilan dan sikap kerja yang sesuai standarisasi yang di tentukan (Badan Nasional Sertifikasi Profesi, 2014). Aparatur sipil negara (ASN) yang berkompotensi sangat diperlukan dalam kegiatan pengelolaan keuangan di sektor pemerintah daerah, khususnya dalam penyusunan laporan keuangan.

#### 2.6.1 Karakteristik Kompetensi

Terdapat beberapa aspek yang dapat mendorong kinerja semakin optimal. Ruki (2014:123) menyatakan terdapat beberapa jenis karakteristik yang membentuk sebuah kompetensi, yaitu sebagai berikut:

##### a. *Knowledge* (Pengetahuan)

Pengetahuan merupakan informasi yang dimiliki/dikuasai seseorang tentang hal yang spesifik. Pengetahuan adalah kompetensi yang kompleks, karena nilai atau hasil yang diperoleh seseorang melalui melalui tes, seringkali gagal meramalkan prestasi kerjanya dalam melaksanakan pekerjaan yang sebenarnya karena tes tersebut tidak berhasil mengukur pengetahuan yang mereka gunakan dalam pekerjaann.

##### b. *Skills* (Keahlian)

Keahlian atau keterampilan adalah kemampuan untuk melakukan sebuah tugas/pekerjaan tertentu yang bersifat fisik maupun mental.

##### c. *Motives* (Motif)

Motif merupakan hal yang seseorang secara konsisten selalu diinginkan yang kemudian mendorongnya melakukan suatu tindakan.

##### d. *Traits*

*Traits* adalah karakteristik individu khusus yang bersifat fisik dan emosional (reaksi yang konsisten dalam menanggapi situasi dan informasi)

e. *Self Concept* (Konsep Diri)

Konsep diri merupakan nilai, sikap, dan citra diri yang dimiliki seseorang, yang terdiri dari:

- a) Rasa percaya diri, keyakinan pada seseorang bahwa ia akan berprestasi dalam situasi apapun.
- b) Nilai (Value) yang dimiliki seseorang adalah motif reaktif yang menentukan tindakan atau jawaban seseorang dalam jangka pendek dan situasi yang di hadapinya.

2.6.2 Komponen Kompetensi

Berdasarkan Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 46 A tahun 2003 menyatakan bahwa kompetensi terdiri dari:

1. Pengetahuan (*Knowledge*)
2. Keterampilan (*Skill*)
3. Sikap Perilaku (*Attitude*)

Hutapea dan Thoha (2008) mengungkapkan bahwa terdapat tiga komponen dalam pembentukan kompetensi, yaitu sebagai berikut:

1. Pengetahuan

Informasi yang dimiliki seorang pegawai dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya sesuai bidang yang di tekuninya (tertentu), pengetahuan pegawai turut menentukan keberhasilan dalam melaksanakan tugas yang dibebankan kepadanya, pegawai yang mempunyai pengetahuan yang cukup meningkatkan efisiensi instansi.

2. Keterampilan

Suatu upaya untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang diberikan organisasi kepada seseorang pegawai dengan baik dan maksimal. Selain pengetahuan dan kemampuan pegawai, hal yang paling perlu diperhatikan adalah sikap perilaku pegawai.

3. Sikap perilaku

Pola tingkah laku seseorang dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawab sesuai peraturan instansi. Apabila seseorang mempunyai

sifat mendukung pencapaian organisasi, maka secara otomatis segala tugas dibebankan kepadanya akan dilaksanakan dengan sebaik-baiknya. Kompetensi *knowledge*, *skill* dan *attitude* cenderung lebih nyata dan relative berada di dipermukaan sebagai karakteristik yang dimiliki manusia. Maka dari itu disimpulkan bahwa kompetensi adalah kemampuan dan kemauan untuk melakukan sebuah tugas dengan kinerja yang efektif dan efisien untuk mencapai tujuan organisasi.

## 2.7 Kajian Empiris

**Tabel 2.1**  
**Hasil Penelitian Terdahulu**

No	Nama dan Tahun Penelitian	Variabel Penelitian	Analisis Data	Hasil Penelitian
1.	Lestari dan Dewi, 2020	Pemahaman akuntansi, SIA, dan SPI	Kuantitatif	Pemahaman akuntansi, penerapan SIA dan SPI berpengaruh secara parsial dan simultan terhadap kualitas laporan keuangan.
2.	Anshar, Syahdan dan Seber, 2022	SDM,SIA,SAP	Deskriptif	Pemahaman SAP, Penerapan SIA dan Kompetensi SDM berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

3.	Philadhelpia, Suryaningsum dan Sriyono, 2020	SDM, SAP, Good Governance dan SPI	Kuantitatif	SAP dan Good governance mempengaruhi variabel kualitas laporan keuangan, sedangkan Kompetensi SDM dan SPI tidak mempengaruhi kualitas laporan keuangan.
4.	Sihasale, Sulistyو, Setiyowati, 2018	Pemahaman SAP, Pemanfaatan SIA dan Kompetensi SDM	Kuantitatif	Pemahaman SAP dan Pemanfaatan SIA berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan dan Kompetensi SDM mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh pemahaman SAP dan Pemanfaatan SIA terhadap kualitas laporan keuangan
5.	Aziyah dan Yanto, 2022	SPI, Komitmen Organisasi dan Kompetensi SDM	Kuantitatif	Pengendalian Intern berpengaruh secara significant terhadap kualitas laporan keuangan, sedangkan

				<p>Komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Dan kompetensi SDM tidak mampu memoderasi SPI dan</p> <p>Komitmen Organisasi dalam Kualitas Laporan Keuangan.</p>
6.	Shohabatussa'adah, dan Nasrullah, 2021	Kompetensi SDM, Pemanfaatan TI dan SPI	Kuantitatif	<p>Secara parsial kompetensi SDM dan pemanfaatan TI tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, sedangkan SPI berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.</p>
7.	Fitrisyah dan Rasuli, 2017	Komitmen Organisasi, Kompetensi, Sistem akuntansi Intansi dan Etika	Kuantitatif	<p>Komitmen organisasi, kompetensi, sistem akuntansi instansi sangat berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan</p>

				keuangan, dan etika mampu memoderasi komitmen organisasi dan kompetensi terhadap kualitas laporan keuangan.
8.	Rasuli, Haryani dan Sanjaya, 2017	Penerapan SAP, SPI, SDM, SAKD, Komitemen Organiasasi	Kuantitatif	SAP, SPI, SAKD berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Dan komitmen organisasi mampu memoderasi SAP, SPI, SAKD secara signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Persamaan penelitian ini terhadap penelitian-penelitian sebelumnya terdapat pada topik penelitian, yaitu pengaruh Variabel independen terhadap Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebagai variabel dependen. Variabel independen yang diteliti dalam penelitian ini adalah pengaruh pemahaman standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian intern. Peneliti juga menambahkan variabel moderasi kompetensi sumber daya manusia didalam penelitian.

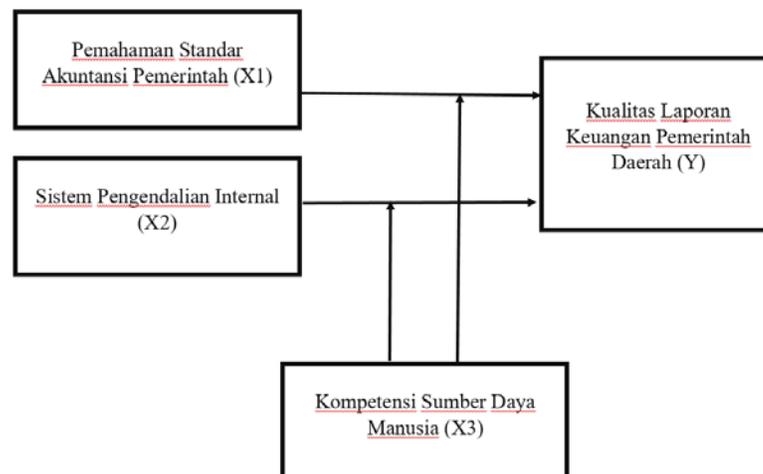
Perbedaan penelitian ini dengan penelitian-penelitian sebelumnya terdapat pada lokasi penelitian yang dipilih. Lokasi penelitian ini berada di Kabupaten Ketapang dengan sampel Bendahara dan Bagian Pengolah Keuangan pada OPD dan bagian pemerintah Kabupaten Ketapang yang melakukan fungsi akuntansi dan tata kelola keuangan.

## 2.8 Kerangka Konseptual dan Hipotesis Penelitian

### 2.8.1 Kerangka Konseptual

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh hubungan antara variabel independen yaitu pemahaman standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian intern terhadap variabel dependen yaitu kualitas laporan keuangan pemerintah daerah serta ingin mengetahui efek kompetensi sumber daya manusia dalam memoderasi pengaruh pemahaman standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan pemerintah daerah. Kerangka konseptual digunakan untuk mempermudah jalan pemikiran penulis terhadap permasalahan yang dibahas. Maka kerangka konseptual pada penelitian ini digambarkan sebagai berikut:

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Konseptual**



## **2.8.2 Hipotesis**

### **2.8.2.1 Hubungan pemahaman standar akuntansi pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.**

Seseorang dapat disebut paham terhadap akuntansi apabila orang tersebut mengerti proses akuntansi itu dilakukan hingga menjadi suatu laporan keuangan yang berdasarkan pedoman dan standar akuntansi yang ditetapkan. (Lestari dan Dewi, 2020) telah melakukan penelitian pada pemerintah Kabupaten Badung, menyatakan bahwa untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas maka hal utama yang perlu diperhatikan adalah orang atau pegawai yang terlibat dalam kegiatan penyusunan laporan keuangan harus mengerti dan paham bagaimana proses dan penerapan akuntansi itu dijalankan sesuai dengan pedoman yang berlaku.

Selain itu, (Ansar, Syahdan dan Seber, 2021) juga melakukan penelitian tentang hal ini, dan hasil penelitian tersebut juga menjelaskan bahwa pemahaman terhadap standar akuntansi pemerintahan berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Pernyataan tersebut di perkuat oleh Artana (2016), Pujanira (2017), Anggraini (2017), Sanjaya (2017), suryaningsum & Sriyono (2020) menyimpulkan bahwa pemahaman terhadap Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Semakin baik pemahaman SAP maka Semakin baik juga kualitas laporan keuangan. Berdasarkan uraian diatas maka dirumuskan hipotesis dari penelitian ini sebagai berikut:

H1: Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintah berpengaruh Positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

### **2.8.2.2. Hubungan Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.**

Pengendalian Intern adalah suatu metode untuk mengevaluasi, mengarahkan dan mengukur sumber daya yang dimiliki suatu instansi atau organisasi. Serta berfungsi sebagai cara untuk mendeteksi dan mencegah

terjadinya kecurangan dan penggelapan. (BPK, 2019) menyatakan bahwa masih ditemukannya penyimpangan yang tidak sesuai ketentuan dalam proses penyajian dan penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Sehingga menyebabkan laporan keuangan tersebut tidak memenuhi kriteria kualitas yang baik dalam laporan keuangan, sehingga berdasarkan hasil audit BPK, BPK tidak memberikan Opini wajar tanpa pengecualian (WTP). Hal ini disebabkan oleh kelemahan Sistem Pengendalian Intern yang dimiliki pemerintah terkait.

(Lestari dan Dewi, 2020) telah melakukan penelitian terkait pengaruh kedua variabel ini, dan hasilnya menjelaskan bahwa Sistem pengendalian Intern berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Selain itu, (Aziyah dan Yanto, 2022) berdasarkan hasil penelitiannya juga menjelaskan bahwa Sistem Pengendalian Intern (SPI) berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Pernyataan tersebut diperkuat oleh penelitian Surastiani & Handayani (2015), Karsana & Suaryana (2017), Widari & Sutrisno (2017), (Trisnawati & Wiratmaja, 2018), (Widaryani & Kiswanto, 2020), (Indrayani & Widiastuti, 2020), (Ulisanti & Asrori, 2021) mengatakan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Maka berdasarkan uraian diatas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2: Sistem Pengendalian Internal memiliki berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

### **2.8.2.3. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dalam Memoderasi Pemahaman standar akuntansi pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.**

Pengelolaan keuangan di pemerintahan daerah akan baik apabila setiap aparatur/pegawainya memiliki kemampuan atau potensi yang dapat mendukungnya dalam menjalankan tugas dan tanggungjawabnya. Kompetensi dapat membantu pegawai/aparatur dalam memahami dan

menerapkan standar akuntansi pemerintah dalam penyusunan laporan keuangan, karena SAP adalah acuan dan pedoman dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah. Teori ini telah di teliti oleh (Sihasale dan Setiyowati, 2018) yang menyimpulkan bahwa kompetensi SDM mampu memoderasi hubungan antara pemahaman SAP dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Rafid (2016) juga menyimpulkan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif atau memperkuat hubungan antara pemahaman SAP terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Jika kompetensi yang dimiliki SDM tinggi, maka pemahaman mengenai akuntansi pemerintah dan SAP semakin baik sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas (Hardyansah, 2016). Hasil penelitian ini diperkuat oleh Wati (2014) dan Rafid (2016). Maka berdasarkan uraian diatas, disimpulkan hipotesis tersebut:

H3: Kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM) memoderasi (positif) hubungan antara pemahaman standar akuntansi pemerintah dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

#### **2.8.2.4. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dalam memoderasi Sistem Pengendalian Intern terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.**

Pengendalian intern adalah tindakan yang dilakukan oleh pimpinan atau pegawai yang bertujuan untuk pencapaian target organisasi/instansi dengan memberikan kepercayaan/keyakinan yang memadai. Menurut teori stewardship (Donaldson & Davis, 1991) menyatakan bahwa organisasi/intansi publik pemerintah akan memberikan layanan kepada masyarakat dimana pemerintah memiliki tujuan bersama

Kompetensi yang memadai akan memberikan kesadaran pada penerapan sistem pengendalian intern dalam organisasi/instansi. Dalam menghasilkan laporan keuangan yang baik tentunya perlu didukung

dengan sumber daya yang memadai dan kompeten terkait pemahaman dibidang keuangan maupun akuntansi. Maka dari itu, jika sumber daya manusia tidak didukung dengan kompetensi yang memadai maka hal tersebut akan mempengaruhi penerapan sistem pengendalian intern menjadi tidak maksimal.

Menurut Agung & Gayatri (2018) sumber daya manusia yang unggul mampu menciptakan kualitas laporan keuangan yang sesuai. Sependapat dengan penelitian Karsana & Suaryana (2017) yang menyatakan kompetensi yang tepat tentunya akan berdampak pada pekerjaan yang nantinya dapat dijalankan secara optimal sehingga target daripada pemerintah dapat tercapai secara maksimal, diantaranya menciptakan laporan keuangan yang berkualitas.

Sependapat dengan penelitian Indrayani & Widiastuti (2020) yang mengungkapkan bahwa kompetensi sumber daya manusia mampu memperkuat hubungan sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Dalam penelitian Mahayani, dkk (2017) membuktikan jika variabel sistem pengendalian internal berpengaruh positif dalam kualitas laporan keuangan. Penelitian ini dikuatkan oleh penelitian Setyowati, dkk (2016) menunjukkan jika kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat disimpulkan hipotesis tersebut adalah:

H4: Kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM) memoderasi (positif) hubungan antara Sistem pengendalian Intern dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.