



**PERAN PEMANFAATAN SISTEM PENGENDALIAN  
INTERN SEBAGAI VARIABEL MODERATING DARI  
PENGARUH PENERAPAN STANDAR AKUNTANSI  
PEMERINTAHAN (SAP), KOMPETENSI APARATUR  
PEMERINTAH DAERAH DAN *GOOD GOVERNANCE*  
TERHADAP KUALITAS INFORMASI KEUANGAN**

**(Studi Pada SKPD-SKPD di Pemerintah Kota Tegal )**

**SKRIPSI**

**Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Pendidikan Ekonomi**

**pada Universitas Negeri Semarang**

**Oleh**

**Ilmi Farikhoh**

**7101415148**

**JURUSAN PENDIDIKAN EKONOMI AKUNTANSI**

**FAKULTAS EKONOMI**

**UNIVERSITAS NEGERI SEMARANG**

**2019**

## PERSETUJUAN PEMBIMBING

Skripsi ini telah disetujui oleh Pembimbing untuk diajukan ke sidang panitia ujian skripsi pada:

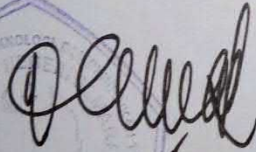
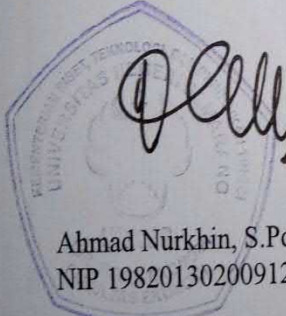
Hari : Jumat

Tanggal : 17 Mei 2019

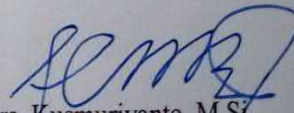
Mengetahui,

Ketua Jurusan Pendidikan Ekonomi

Pembimbing

Ahmad Nurkhin, S.Pd., M.Si.  
NIP 198201302009121005

Drs. Kusmuriyanto, M.Si.  
NIP 196005241984031001

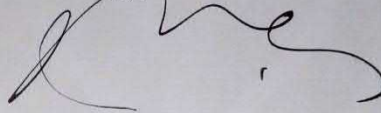
## PENGESAHAN KELULUSAN

Skripsi ini telah dipertahankan di depan Sidang Panitia Ujian Skripsi Fakultas  
Ekonomi Universitas Negeri Semarang pada:

Hari : Rabu

Tanggal : 19 Juni 2019

Penguji I



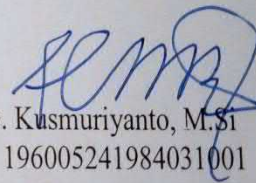
Amir Mahmud, S.Pd., M.Si.  
NIP 197212151998021001

Penguji II



Ita Nuryana, S.Pd., M.Pd.  
NIP 198603102015042001

Penguji III



Drs. Kusmuriyanto, M.Si  
NIP 196005241984031001

Mengetahui,  
Dekan Fakultas Ekonomi



Drs. Heri Yanto MBA, Phd  
NIP 196307181987021001

## PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Ilmi Farikhoh

NIM : 7101415148

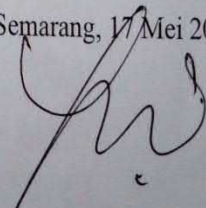
Tempat Tanggal Lahir : Tegal, 07 Oktober 1997

Alamat : Jl. Nanas No.35 C Rt.005/Rw.003 Kesuben, Kec.

Lebaksiu, Kab. Tegal

menyatakan bahwa yang tertulis di dalam skripsi ini benar-benar hasil karya saya sendiri, bukan jiplakan dari karya tulis orang lain, baik sebagian atau seluruhnya. Pendapat atau temuan orang lain yang terdapat dalam skripsi ini dikutip atau dirujuk berdasarkan kode etik ilmiah. Apabila dikemudian hari terbukti skripsi ini adalah jiplakan dari karya tulis orang lain, maka saya bersedia menerima sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Semarang, 17 Mei 2019



Ilmi Farikhoh  
7101415148

## MOTTO DAN PERSEMBAHAN

### Motto

1. *“Orang yang dapat mengendalikan arus kas (cash flow) adalah orang yang memiliki kekuatan” (Mark W Boyer)*
2. *“Satu-satunya sumber pengetahuan adalah pengalaman” (Albert Einsten)*

### Persembahan

Dengan segenap rasa syukur kepada Allah SWT atas segala rahmat dan karunia-Nya, skripsi ini penulis persembahkan untuk:

1. Mama Ilmi dan Bapa Ilmi tercinta yang senantiasa memberikan doa, kasih sayang, dukungan dan motivasi dalam kondisi apapun.
2. Pendidikan Akuntansi BC 2015 serta Pendidikan Akuntansi C 2015.
3. Almamater Universitas Negeri Semarang.
4. Keluarga Kos Nabila dan UKM Remo Unnes 2015.



## PRAKATA

Puji syukur kehadirat Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat, nikmat serta hidayah-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi dengan judul “Peran Pemanfaatan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating Dari Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Dan *Good Governance* Terhadap Kualitas Informasi Keuangan (Studi Pada SKPD-SKPD di Pemerintah Kota Tegal) ”.

Skripsi ini disusun dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk menyelesaikan Program Strata 1 (S1) dan memperoleh gelar Sarjana Pendidikan (S.Pd) Jurusan Pendidikan Ekonomi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang. Penyusunan skripsi dapat terlaksana dengan baik atas bantuan, bimbingan serta kerjasama dari berbagai pihak yang terkait. Oleh karena itu, dalam kesempatan yang baik ini penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Fathur Rohman, M.Hum., selaku Rektor Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan kesempatan untuk menyelesaikan studi di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang
2. Drs. Heri Yanto MBA, Phd, selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang yang telah mengesahkan skripsi ini
3. Ahmad Nurkhin, S.Pd., M.Si., selaku Ketua Jurusan Pendidikan Ekonomi sekaligus Dosen Wali Rombongan Belajar (Rombel) Pendidikan Akuntansi C Angkatan tahun 2015 Program Strata 1 (S1) Universitas Negeri Semarang yang telah membimbing sejak awal perkuliahan

4. Drs. Kusmuriyanto, M.Si., selaku Dosen Pembimbing yang telah memberi pengarahan, bimbingan, ide dan motivasi dalam penyusunan skripsi ini hingga akhir
5. Amir Mahmud, S.Pd., M.Si., selaku Dosen Penguji I yang telah memberikan masukan demi kebaikan penyusunan skripsi ini
6. Ita Nuryana, S.Pd., M.Pd., selaku Dosen Penguji II yang telah memberikan masukan demi kebaikan penyusunan skripsi ini
7. Bapak dan Ibu Dosen pengampu yang telah memberikan bekal ilmu pengetahuan selama menuntut ilmu di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang
8. Seluruh Staf Jurusan Pendidikan Ekonomi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Semarang
9. Seluruh Pejabat dan Aparatur Sipil Negara khususnya yang bekerja pada sub bagian keuangan di Pemerintah Kota Tegal
10. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu-persatu atas bantuannya selama penyusunan skripsi ini

Penulis menyadari dalam penyusunan skripsi ini masih banyak kekurangan dan keterbatasan. Oleh karena itu, penulis mengharapkan masukan dari semua pihak. Semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi pembaca.

Semarang, Mei 2019

Penulis

## SARI

**Farikhoh, Ilmi.** 2019. “Peran Pemanfaatan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating dari Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, dan Good Governance Terhadap Kualitas Informasi Keuangan (Studi Pada SKPD-SKPD di Pemerintah Kota Tegal)”.Skripsi. Jurusan Pendidikan Ekonomi, Fakultas Ekonomi. Universitas Negeri Semarang. Pembimbing Drs. Kusmuriyanto, M.Si.

**Kata kunci :Kualitas Informasi Keuangan, Penerapan SAP, Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Good Governance, dan Pemanfaatan Sistem Pengendalian Intern.**

Laporan keuangan bagi pengelolaan pemerintah baik pemerintah pusat maupun daerah digunakan sebagai salah satu bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh penerapan SAP, kompetensi aparatur pemerintah daerah, dan *good governance* terhadap kualitas informasi keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah daerah, sekaligus mengetahui pengaruh variabel pemanfaatan SPI dalam memoderasi pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

Jenis penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan populasi sasaran dalam penelitian ini adalah Aparatur Sipil Negara (ASN) yang bekerja pada sub bagian keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dengan jumlah jabatan minimal yakni 6 jabatan. Teknik sampel menggunakan teknik *Convenience Sampling*. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer berupa kuesioner yang diberikan kepada ASN sub bagian keuangan, sedangkan untuk pengukuran variabel data diukur menggunakan skala *Likert* dan *Guttman*. Metode analisis data menggunakan analisis statistik deskriptif dan analisis regresi moderasi dengan uji nilai selisih mutlak.

Hasil analisis regresi moderasi dengan uji nilai selisih mutlak menunjukkan bahwa penerapan SAP, kompetensi aparatur pemerintah daerah, dan *good governance* secara parsial berpengaruh positif dengan sig. < 0,05. Sistem Pengendalian Intern (SPI) dapat memoderasi pengaruh positif dari penerapan SAP terhadap kualitas informasi keuangan dengan nilai sig. < 0,05, akan tetapi tidak dapat memoderasi pengaruh positif signifikan kompetensi aparatur pemerintah daerah, dan *good governance*.

Simpulan dari penelitian ini yaitu adanya pengaruh positif signifikan secara parsial antara variabel independen terhadap variabel dependen, sedangkan untuk variabel moderasi menunjukkan hasil bahwa Sistem Pengendalian Intern (SPI) dapat memoderasi pengaruh positif signifikan dari penerapan SAP terhadap kualitas informasi keuangan, akan tetapi tidak dapat memoderasi pengaruh positif signifikan kompetensi aparatur pemerintah daerah, dan *good governance* terhadap kualitas informasi keuangan. Saran bagi Pemerintah Kota Tegal dianjurkan melakukan perekrutan PPPK sesuai dengan kualifikasi kebutuhan masing-masing SKPD, memberikan sarana pelatihan bagi pegawai sub bagian keuangan, menambah jabatan auditor internal, dan memanfaatkan situs *website*.



## ABSTRACT

**Farikhoh, Ilmi.** 2019. *"Utilization Role of Internal Control Systems As a Moderating Variable of the Effect of Implementation of Government Accounting Standards (SAP), Competence of Local Government Apparatus, and Good Governance on Financial Information Quality (Study of SKPD-SKPD in Tegal City Government)"*. Thesis. Department of Economic Education, Faculty of Economics. Semarang State University. Advisor Drs. Kusmuriyanto, M.Sc.

**Keyword : Financial Information Quality, Effect of Implementation of SAP, Competence of Local Government Apparatus, Good Governance, and Utilization of Internal Control Systems.**

Financial reports for the management of the government, both central and local governments, are used as a form of accountability to the community. This study aims to analyze the effect of the implementation of SAP, the competency of local government apparatus, and good governance on the quality of financial information produced by local governments, as well as knowing the effect of variable use of SPI in moderating the effect of independent variables on the dependent variable.

This type of research is quantitative research with the target population in this study is the State Civil Apparatus (ASN) who work in the financial sub-section of Local Work Units (SKPD) with a minimum number of positions namely 6 positions. The sample technique uses the Convenience Sampling technique. The data used in this study are primary data in the form of a questionnaire given to the ASN sub-section of finance, while the measurement of data variables is measured using a Likert and Guttman scale. The method of data analysis uses descriptive statistical analysis and moderation regression analysis with an absolute difference test.

The results of the analysis of the regression moderation test with the test of absolute difference values indicate that the implementation of SAP, the competence of local government apparatus, and good governance partially have a positive effect on sig. <0.05. The Internal Control System (SPI) can moderate the positive influence of SAP implementation on the quality of financial information with a sig. <0.05, but it cannot moderate the significant positive influence of the competencies of regional government officials, and good governance.

The conclusion of this study is that there is a significant positive partial influence between independent variables to the dependent variable, while the moderating variable shows that the Internal Control System (SPI) can moderate the significant positive effect of SAP implementation on the quality of financial information, but cannot moderate the positive influence significant competence of local government apparatus, and good governance on the quality of financial information. Suggestions for the Government of Tegal City are recommended to recruit first aid according to the qualifications of the needs of each SKPD, provide training facilities for employees of the sub-section of finance, add internal auditor positions, and utilize the website.

## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
PERSETUJUAN PEMBIMBING.....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
PENGESAHAN KELULUSAN .....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
PERNYATAAN.....	iv
MOTTO DAN PERSEMBAHAN .....	v
PRAKATA.....	vi
SARI.....	viii
ABSTRACT.....	ix
DAFTAR ISI.....	x
DAFTAR TABEL.....	xiv
DAFTAR GAMBAR .....	xvi
DAFTAR LAMPIRAN.....	xvii
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang Masalah.....	1
1.2. Identifikasi Masalah .....	17
1.3. Cakupan Masalah .....	18
1.4. Perumusan Masalah.....	20
1.5. Tujuan Penelitian.....	20
1.6. Kegunaan Penelitian.....	21
1.7. Orisinalitas Penelitian.....	22
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....	25
2.1. Kajian Teori Utama ( <i>Grand Theory</i> ).....	25
2.1.1. <i>Stewardship Theory</i> .....	25
2.1.2. Teori Kegunaan Keputusan ( <i>Decision-Usefulness Theory</i> ).....	32
2.1.3. Teori COSO ( <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i> ).....	35
2.2. Kajian Variabel Penelitian.....	37
2.2.1. Kualitas Informasi Keuangan.....	37
2.2.2. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) .....	50

2.2.3.	Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah .....	56
2.2.4.	<i>Good Governance</i> .....	66
2.2.5.	Sistem Pengendalian Intern.....	74
2.3.	Penelitian Terdahulu.....	81
2.4.	Kerangka Berpikir .....	89
2.4.1.	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Terhadap Kualitas Informasi Keuangan.....	89
2.4.2.	Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Kualitas Informasi Keuangan.....	92
2.4.3.	Pengaruh <i>Good Governance</i> Terhadap Kualitas Informasi Keuangan.....	94
2.4.4.	Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Terhadap Kualitas Informasi Keuangan .....	96
2.4.5.	Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Kualitas Informasi Keuangan.....	99
2.4.6.	Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Pengaruh <i>Good Governance</i> Terhadap Kualitas Informasi Keuangan .....	101
2.5.	Hipotesis Penelitian .....	103
BAB III METODE PENELITIAN.....		104
3.1.	Jenis dan Desain Penelitian .....	104
3.2.	Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel .....	104
3.3.	Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel.....	107
3.3.1.	Kualitas Informasi Keuangan (Y) .....	107
3.3.2.	Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (X1).....	108
3.3.3.	Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah (X2).....	109
3.3.4.	<i>Good Governance</i> (X3).....	110
3.3.5.	Sistem Pengendalian Intern (Z).....	111
3.4.	Uji Instrumen Penelitian.....	114
3.4.1.	Uji Validitas .....	115

3.4.2.	Uji Reliabilitas .....	117
3.5.	Metode Pengumpulan Data .....	119
3.6.	Teknik Pengolahan dan Analisis Data.....	119
3.6.1.	Analisis Statistik Deskriptif .....	120
3.6.2.	Analisis Regresi Moderasi (Uji Nilai Selisih Mutlak).....	127
3.6.3.	Uji Hipotesis .....	131
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN .....		133
4.1.	Hasil Penelitian.....	133
4.1.1.	Analisis Statistik Deskriptif .....	133
4.1.2.	Analisis Regresi Moderasi (Uji Nilai Selisih Mutlak).....	153
4.1.3.	Uji Hipotesis .....	163
4.2.	Pembahasan .....	170
4.2.1.	Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berpengaruh Positif Signifikan Terhadap Kualitas Informasi Keuangan Pemerintah daerah.....	171
4.2.2.	Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah (KAPD) Berpengaruh Positif Signifikan Terhadap Kualitas Informasi Keuangan Pemerintah Daerah.....	174
4.2.3.	<i>Good Governance</i> (GG) Berpengaruh Positif Signifikan Terhadap Kualitas Informasi Keuangan Pemerintah Daerah.....	177
4.2.4.	Sistem Pengendalian Intern (SPI) memoderasi pengaruh Positif Signifikan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah .....	179
4.2.5.	Sistem Pengendalian Intern (SPI) memoderasi pengaruh Positif Signifikan Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah (KAPD) terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah .....	181
4.2.6.	Sistem Pengendalian Intern (SPI) memoderasi pengaruh Positif Signifikan <i>Good Governance</i> (GG) terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah.....	184
BAB V PENUTUP.....		187
5.1.	Simpulan.....	187

5.2. Saran.....	188
DAFTAR PUSTAKA .....	192

## DAFTAR TABEL

Tabel 1 Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah 2012-2017 ....	8
Tabel 2 Asumsi Dasar Teori <i>Stewardship</i> .....	27
Tabel 3 Ringkasan Penelitian Terdahulu .....	85
Tabel 4 Daftar Populasi Penelitian.....	105
Tabel 5 Operasionalisasi Variabel Penelitian .....	112
Tabel 6 Uji Validitas Kuesioner Skala <i>Likert</i> .....	115
Tabel 7 Uji Validitas Kuesioner Skala <i>Guttman</i> .....	117
Tabel 8 Uji Reliabilitas Kuesioner Skala <i>Likert</i> dan Skala <i>Guttman</i> .....	118
Tabel 9 Kategori Variabel Kualitas Informasi Keuangan.....	123
Tabel 10 Kategori Variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan.....	124
Tabel 11 Kategori Variabel Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah.....	125
Tabel 12 Kategori Variabel <i>Good Governance</i> .....	126
Tabel 13 Kategori Variabel Sistem Pengendalian Intern (SPI) .....	127
Tabel 14 Rekapitulasi Penyebaran dan Pengembalian Kuesioner .....	133
Tabel 15 Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin .....	134
Tabel 16 Karakteristik Responden Berdasarkan Usia.....	135
Tabel 17 Karakteristik Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan.....	135
Tabel 18 Karakteristik Responden Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan ....	136
Tabel 19 Karakteristik Responden Berdasarkan Jabatan .....	137
Tabel 20 Karakteristik Responden Berdasarkan Masa Kerja .....	137
Tabel 21 Hasil Uji Statistik Deskriptif Variabel.....	138
Tabel 22 Distribusi Frekuensi Variabel Kualitas Informasi Keuangan .....	141
Tabel 23 Tabel Distribusi Frekuensi Indikator Variabel Kualitas Informasi Keuangan.....	141
Tabel 24 Kategori Kecenderungan Data Variabel Kualitas Informasi Keuangan .....	142
Tabel 25 Distribusi Frekuensi Variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan.....	143

Tabel 26 Tabel Distribusi Frekuensi Indikator Variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan .....	144
Tabel 27 Kategori Kecenderungan Data Variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan.....	145
Tabel 28 Distribusi Frekuensi Variabel Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah (KAPD) .....	146
Tabel 29 Tabel Distribusi Frekuensi Indikator Variabel Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah .....	146
Tabel 30 Kategori Kecenderungan Data Variabel Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah (KAPD) .....	147
Tabel 31 Distribusi Frekuensi Variabel <i>Good Governance (GG)</i> .....	148
Tabel 32 Tabel Distribusi Frekuensi Indikator Variabel <i>Good Governance</i> .....	149
Tabel 33 Kategori Kecenderungan Data Variabel <i>Good Governance (GG)</i> .....	150
Tabel 34 Distribusi Frekuensi Variabel Sistem Pengendalian Intern (SPI).....	151
Tabel 35 Tabel Distribusi Frekuensi Indikator Variabel Sistem Pengendalian Intern (SPI).....	151
Tabel 36 Kategori Kecenderungan Data Variabel Sistem Pengendalian Intern (SPI) .....	152
Tabel 37 Uji Kolmogorov –Smirnov .....	154
Tabel 38 Uji Linearitas.....	155
Tabel 39 Uji Multikolinearitas .....	156
Tabel 40 Uji Heteroskedastisitas.....	157
Tabel 41 Hasil Uji Analisis Regresi Moderasi (Uji Nilai Selisih Mutlak) .....	159
Tabel 42 Hasil Uji Koefisien Determinasi Persamaan Regresi Moderasi (Uji Nilai Selisih Mutlak).....	164
Tabel 43 Hasil Uji Statistik t.....	165
Tabel 44 Ringkasan Hasil Uji Hioptesis .....	169



## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1 Trend Opini BPK atas Laporan Pemda 2012-2017.....	5
Gambar 2 Model Penelitian .....	102
Gambar 3 Histogram .....	153
Gambar 4 Grafik Normal P-Plot .....	154
Gambar 5 Hasil Uji Heteroskedastisitas .....	158
Gambar 6 Model Hasil Penelitian Analisis Regresi Moderasi (Uji Nilai Selisih Mutlak).....	170

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Kuesioner Uji Coba Instrumen Penelitian .....	198
Lampiran 2 Tabulasi Uji Instrumen .....	213
Lampiran 3 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen .....	218
Lampiran 4 Kuesioner Penelitian .....	243
Lampiran 5 Tabulasi Data Penelitian .....	258
Lampiran 6 Hasil Uji Asumsi Klasik .....	261
Lampiran 7 Hasil Analisis Regresi Berganda & Moderasi .....	265
Lampiran 8 Surat Bukti Penelitian .....	267

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1. Latar Belakang Masalah**

Laporan keuangan merupakan suatu instrumen yang menyediakan informasi yang bersifat keuangan, yang berguna sebagai salah satu dasar pertimbangan bagi para *Stakeholder* dalam proses pengambilan keputusan. Dalam dunia bisnis, laporan keuangan terdiri dari dua macam yaitu laporan keuangan akuntansi (*Financial Accounting Report*) dan laporan keuangan manajemen (*Manajerial Report*), kedua jenis laporan keuangan tersebut memiliki fungsi yang intinya sebagai bahan pertimbangan bagi para penggunanya guna mengambil keputusan untuk kemudian dapat diambil langkah evaluasi. Laporan keuangan tidak hanya berguna dalam dunia bisnis, akan tetapi juga digunakan sebagai salah satu bentuk pertanggungjawaban bagi penyelenggaraan tata kelola keuangan dalam ruang lingkup pemerintahan baik pusat maupun daerah.

Peraturan Pemerintah RI No 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menyebutkan bahwa keuangan daerah agar dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan asas keadilan, kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat (Fikri, Inapty, & Martiningsih, 2016:29). Hal tersebut dilakukan guna mewujudkan tata kelola pemerintah daerah yang baik (*good governance*), sehingga pemerintah daerah perlu kiranya melakukan upaya untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Pengelolaan keuangan daerah mengatur semua aspek teknis yang mencakup bidang peraturan, kelembagaan, sistem informasi keuangan daerah, dan peningkatan kualitas sumber daya manusia, serta kegiatan ekonomi yang tercermin dalam kegiatan akuntansi pemerintah daerah. Akuntansi pemerintah daerah terdiri dari dua macam kegiatan akuntansi yang dijalankan, yaitu akuntansi pemerintah provinsi dan akuntansi kabupaten/kota.

Akuntansi pemerintah daerah itu sendiri merupakan kegiatan akuntansi yang berlangsung untuk mencatat peristiwa ekonomi pada entitas ekonomi di lingkungan pemerintahan daerah (Erlina, Rambe, & Rasdianto, 2017:2). Akuntansi keuangan daerah ini diperlukan sejalan dengan semangat otonomi daerah yang harus mengelola keuangan daerah secara terpisah dari pemerintahan pusat dan sekaligus melaporkan hasilnya secara transparan kepada publik, untuk mencapai tujuan tersebut pemerintah perlu membuat standar akuntansi pemerintahan daerah agar dapat digunakan secara seragam di seluruh pemerintahan daerah. Adanya standar dalam pelaporan keuangan merupakan salah satu upaya untuk memperbaiki kualitas dan kinerja pengelolaan keuangan pemerintahan sehingga lebih terukur, terstruktur dan dapat dibandingkan.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mensyaratkan bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN)/Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) disusun dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah, kemudian pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) diterapkan di lingkup pemerintahan, baik di pemerintah pusat dan kementerian-kementeriannya maupun di pemerintah daerah (pemda) dan dinas-dinasnya.

Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintah pusat dan daerah. Pada tahun 2010, pemerintah mengeluarkan peraturan baru tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), melalui PP Nomor 71 Tahun 2010, yang mengatur tentang penggunaan basis akrual dalam pengelolaan dan pelaporan keuangan pemerintah, untuk menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005 oleh Tarigan & Nurtanzila (2013:30).

Basis akrual merupakan basis yang digunakan dalam dunia akuntansi, yang mana mengakui atau mencatat suatu transaksi pada saat terjadinya transaksi bukan pada saat terjadi mutasi pada saldo kas. Selain itu, dalam sistem pencatatannya beralih dari sistem pencatatan *single entry* menjadi sistem pencatatan *double entry*, yang mana ketika suatu transaksi ekonomi terjadi maka akan dicatat dua kali yaitu pada sisi debit dan juga kredit. Sedangkan sistem pencatatan *single entry*, hanya akan mencatat satu kali pada suatu transaksi ekonomi yang berakibat bertambahnya kas akan dicatat pada sisi penerimaan dan transaksi ekonomi yang berakibat berkurangnya kas akan dicatat pada sisi pengeluaran (Erlina, Rambe, & Rasdianto, 2017:11).

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sesuai dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 tersebut, diberlakukan dengan tujuan agar lebih *accountable* yakni informasi akuntansi yang terdapat di dalam laporan keuangan pemerintah daerah harus memenuhi beberapa karakteristik kualitatif seperti relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Selain itu, adanya penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sesuai dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 juga berkaitan dengan peningkatan akan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang sangat dipengaruhi oleh faktor kepatuhan terhadap standar akuntansi, kapabilitas sumber daya manusia, *good governance*, sistem pengendalian intern serta dukungan sistem akuntansi yang ada. Tidak pula terlepas dinamika perubahan eksternal yang tidak dapat dikendalikan oleh organisasi.

Oleh karena itu, penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah dapat memengaruhi kualitas informasi akuntansi yang dihasilkan untuk kemudian disampaikan kepada DPR/DPRD dan masyarakat umum setelah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) akan memberikan opininya terhadap laporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah baik pusat maupun daerah. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) akan diberikan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terhadap laporan keuangan yang dianggap wajar dengan salah satu parameternya dilihat dari kesesuaian atas laporan keuangan terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Berdasarkan fenomena yang terjadi dilapangan, selama kurun waktu 6 tahun terakhir dari tahun 2012 opini WTP yang diberikan

oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) se-Jawa Tengah mengalami kenaikan, agar lebih jelas maka berikut ini disajikan data mengenai trend opini Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Tengah terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) selama kurun waktu 6 tahun terakhir dari tahun 2012 yang dijelaskan pada Gambar 1:



**Gambar 1** Trend Opini BPK atas Laporan Pemda 2012-2017  
 Sumber: [www.semarang.bpk.go.id](http://www.semarang.bpk.go.id)



Dari Gambar 1 tersebut sangat jelas terjadi trend kenaikan terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Tengah, sedangkan untuk opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) sebaliknya mengalami trend penurunan. Dapat kita asumsikan bahwa sudah semakin banyak pemerintah daerah dan dinas-dinasnya di Jawa Tengah yang menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam penyusunan laporan keuangan setiap periodenya, sehingga tidak terdapat temuan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terkait ketidaksesuaian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Namun, opini yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tidak dapat menjamin bahwa pemerintah daerah telah menyusun laporan keuangan yang berkualitas, perlu kita sadari bahwa kualitas laporan keuangan tidak sepenuhnya dipengaruhi oleh penerapan terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) saja, akan tetapi juga dipengaruhi oleh faktor lain seperti tingkat pemahaman aparatur pemerintah tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)/kompetensi aparatur pemerintahan, sistem pengendalian intern dari pemerintah daerah, termasuk *good governance* dan faktor yang lainnya. Sehingga opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) tersebut juga bukan menjadi alasan utama pemerintah daerah dapat terhindar dari kasus korupsi, seperti halnya yang disampaikan oleh Kepala Perwakilan BPK RI Semarang Heru Subowo pada saat penyerahan LHP LKPD T.A. 2017 kepada Pjs Bupati Tegal Sinoeng N Rachmadi dengan predikat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Penyerahan LHP LKPD T.A. 2017 merupakan termin keempat, Heru mengungkapkan bahwa ada pandangan publik yang kurang tepat mengenai WTP. Hal tersebut diunggah pada situs [www.news.detik.com](http://www.news.detik.com) sebagai berikut: "Capaian WTP bukan jaminan daerah bebas dari praktik korupsi, WTP merupakan indikasi kewajaran pada semua hal yang bersifat material sesuai SAP". Oleh karena itu, sejalan dengan apa yang disampaikan oleh perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tersebut, maka pemerintah daerah yang telah menerima opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas laporan keuangan yang dihasilkan tidak menutup kemungkinan kepala daerahnya masuk dalam deretan daftar nama yang terkena kasus korupsi, apalagi pemerintah daerah yang masih menerima opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), Tidak Wajar, bahkan tidak memberikan opini apapun (*disclaimer*).

Pemerintah Kota Tegal dalam hal ini menerima opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) nya terakhir pada tahun 2011. Selama kurun waktu 6 tahun yakni sejak tahun 2012 hingga 2017, Pemerintah Kota Tegal hanya memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Tengah. Adapun capaian opini yang diraih pemerintah kabupaten/kota di Jawa Tengah, khususnya capaian opini dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Tengah yang diraih oleh Kota Tegal selama kurun waktu 2012 – 2017 tersaji dalam Tabel 1 sebagai berikut :

**Tabel 1** Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah 2012-2017

No	Entitas	Opini					
		TA 2012	TA 2013	TA 2014	TA 2015	TA 2016	TA 2017
1	Prov Jawa Tengah	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
2	Kab Banjarnegara	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
3	Kab Banyumas	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
4	Kab Batang	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
5	Kab Blora	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
6	Kab Boyolali	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
7	Kab Brebes	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
8	Kab Cilacap	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
9	Kab Demak	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
10	Kab Grobogan	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP
11	Kab Jepara	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
12	Kab Karanganyar	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
13	Kab Kebumen	WDP	WDP	WTP	WTP	WDP	WTP
14	Kab Kendal	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
15	Kab Klaten	WDP	WDP	WTP	WTP	WDP	WDP
16	Kab Kudus	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
17	Kab Magelang	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
18	Kab Pati	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
19	Kab Pekalongan	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
20	Kab Pemasang	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
21	Kab Purbalingga	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
22	Kab Purworejo	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
23	Kab Rembang	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
24	Kab Semarang	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
25	Kab Sragen	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
26	Kab Sukoharjo	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
27	Kab Tegal	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
28	Kab Temanggung	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
29	Kab Wonogiri	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
30	Kab Wonosobo	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
31	Kota Magelang	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
32	Kota Pekalongan	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
33	Kota Salatiga	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
34	Kota Semarang	WTP	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
35	Kota Surakarta	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
36	Kota Tegal	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP

Sumber: [www.semarang.bpk.go.id](http://www.semarang.bpk.go.id)

Berdasarkan data pada Tabel 1, jelas terlihat bahwa Pemerintah Kota Tegal selama 6 tahun berturut-turut hanya mendapat predikat Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atas Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Hasil opini BPK yang diperoleh Pemerintah Kota Tegal mengenai keuangan daerah ini cukup memprihatinkan, sebab daerah tetangga lainnya, seperti Kabupaten Tegal dan Kabupaten Pemalang sudah dua kali berturut-turut meraih WTP pada tahun 2016 dan 2017. Menurut Plt Sekda Kota Tegal, Yuswo Waluyo saat ditemui wartawan Tribunjateng.com menuturkan bahwa kendala paling serius saat menghadapi pemeriksaan BPK adalah perihal penghitungan aset daerah.

Yuswo memberikan penjelasan yang diunggah pada Laporan Wartawan Tribun Jateng, Akhtur Gumilang (28/5/2018) bahwa pencatatan aset kurang maksimal karena ada sekitar ratusan miliar rupiah yang menjadi aset Pemkot namun belum tercatat, proses pencatatan khususnya terkait dengan aset di banyak instansi masih dirasa tidak menjadi hal penting sehingga belum optimal. Selain itu, Pada tahun 2017 terseret nama Walikota Tegal Siti Masitha Soeparno yang ditangkap oleh pihak KPK dikarenakan kasus korupsi yang dilansir pada berita CNN Indonesia Rabu, 30/08/2017 07:39 WIB, kader Partai Golkar itu diduga menerima suap terkait proyek infrastruktur kesehatan di Pemerintahan Kota Tegal. Namun, mirisnya ternyata Walikota Tegal (periode 2014 – 2019) Siti Masitha Soeparno bukanlah yang pertama menjadi tersangka dalam kasus korupsi yang terjadi di wilayah Pemerintahan Kota Tegal, masih ada dua nama lainnya

yaitu M Zakir dan Ikmal Jaya termasuk Walikota Tegal yang pernah terjerat kasus korupsi pada masa pemerintahannya.

Faktor lainnya selain penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang diduga berpengaruh terhadap kualitas informasi keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah daerah yakni kompetensi aparatur pemerintah daerah. Pengelolaan keuangan daerah yang sehat diikuti dengan sumberdaya aparatur yang kompeten. Namun sudah menjadi permasalahan umum diinstansi pemerintah daerah bahwa untuk penataan personil, seringkali dilakukan tidak sesuai dengan kebutuhan baik secara kuantitas maupun kualitas (cakap). Dari aspek kualitas penataan personil yang dilakukan kerap kali tidak mengikuti prinsip "*the right man on the right place*" (Fikri, Inapty, & Martiningsih, 2016:29). Kemampuan sumber daya manusia yang kompeten terhadap pengelolaan keuangan tentunya akan meningkatkan kualitas laporan keuangan SKPD. Kompetensi aparatur adalah kemampuan yang harus dimiliki seseorang aparatur berupa pengetahuan, ketrampilan, sikap dan perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugasnya.

Selain aparatur pemerintah daerah yang harus memiliki kompetensi agar mampu menghasilkan informasi akuntansi yang berkualitas, pengelolaan keuangan daerah yang baik juga didorong adanya sistem pengendalian intern yang baik dan juga *good governance*. Sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien.

Pengendalian intern terdiri atas kebijakan dan prosedur yang digunakan dalam mencapai sasaran dan menjamin atau menyediakan informasi keuangan yang andal, serta menjamin ditaatinya hukum dan peraturan yang berlaku (Fikri (Fikri, Inapty, & Martiningsih, 2016:30). Sistem pengendalian intern ini juga ada hubungannya dengan *good governance*, dimana bagi pemerintah daerah menjadi suatu keharusan untuk menyusun laporan keuangan yang berkualitas. Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah mencerminkan ketertiban pengelolaan keuangan pemerintah daerah, yang mencakup tertib administrasi dan taat asas. (Pilander, Paul, & Gamaliel, 2018:129).

*Good governance* juga dapat diartikan sebagai pelayanan publik yang efisien, sistem pengadilan yang dapat diandalkan, pemerintahan yang bertanggung jawab (*accountable*) pada publiknya (Zeyn, 2011:23). Sehingga *good governance* itu berkenaan dengan adanya tekad untuk mewujudkan pemerintahan yang baik/amanah yang merupakan prasyarat bagi setiap pemerintahan untuk memenuhi aspirasi masyarakat dan mencapai tujuan serta cita-cita bangsa dan negara. Sehubungan dengan hal tersebut, telah dilakukan berbagai upaya yaitu dengan ditetapkannya Tap MPR RI No.XI/MPR/1998 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme; serta Undang-Undang No.28 tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (Zeyn, 2011:23). Hal tersebut diharapkan dapat berimplikasi pada tata kelola keuangan daerah, sehingga mampu menghasilkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang berkualitas dengan predikat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Berdasarkan *Stewardship Theory* yang merupakan salah satu teori yang berangkat dari pandangan akuntansi manajemen yang banyak terinspirasi dari teori psikologi dan sosiologi. Teori ini didesain oleh Donaldson & Davis (1991) bagi para peneliti untuk menguji situasi dimana para eksekutif dalam perusahaan sebagai pelayan dapat termotivasi untuk bertindak dengan cara terbaik pada prinsipalnya, sehingga pemerintah daerah akan menyusun dan menyajikan laporan keuangannya sebaik dan seberkualitas mungkin untuk memenuhi kebutuhan pengguna informasi pemerintah.

Usaha-usaha yang dilakukan oleh pemerintah daerah adalah dengan menyusun laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), meningkatkan kompetensi aparatur yang bekerja dibidang akuntansi atau aparatur penyusun laporan keuangan, meningkatkan tata kelola pemerintah daerah yang baik, dan pengimplementasian Sistem Pengendalian Intern (SPI).

Penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur pemerintah daerah, *good governance*, sistem pengendalian intern, dan kualitas informasi keuangan pemerintah daerah telah dilakukan oleh Nugraheni & Subaweh (2008) mengenai “Pengaruh Penerapan Standar akuntansi pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan” menyatakan bahwa hasil menunjukkan pengaruh penerapan standar akuntansi di Inspektorat Jenderal, pengetahuan pengelola UAPPA E1 dan UAPPB, dan ketersediaan sarana dan prasarana memiliki pengaruh signifikan dalam taraf sedang terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan.



Penelitian berikutnya dilakukan oleh Yuliani, Nadirsyah, & Bakar (2010) yang berjudul “Pengaruh Pemahaman Akuntansi, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Pemerintah Kota Banda Aceh) dengan hasil penelitian yang menunjukkan bahwa pemahaman pegawai mengenai akuntansi, pemanfaatan SIAKD, peran internal audit berpengaruh positif baik secara simultan maupun parsial terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Kota Banda Aceh.

Zeyn (2011) juga melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh *Good Governance* dan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Akuntabilitas Keuangan dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi” yang menunjukkan hasil bahwa *Good Governance* dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas keuangan secara parsial, selain itu komitmen organisasi juga turut memperkuat pengaruh *Good Governance* dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) terhadap akuntabilitas keuangan.

Mahaputra & Putra (2014) dalam penelitiannya yang berjudul “Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Kualitas Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah” menyatakan jika kapasitas SDM, pemanfaatan SIAKD, Sistem Pengendalian Intern (SPI), dan implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kualitas informasi pelaporan keuangan pemerintah daerah baik secara parsial maupun secara simultan.

Penelitian selanjutnya mengenai “Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah dengan Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Indragiri Hulu Provinsi Riau Tahun 2015) yang dilakukan oleh Tanzerina (2015) menyatakan bahwa kompetensi SDM dan SIAKD secara parsial berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah, disamping itu juga Sistem Pengendalian Intern (SPI) dapat memperkuat pengaruh kedua variabel kompetensi SDM dan SIAKD terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah.

Penelitian lainnya yakni penelitian yang dilakukan oleh Fikri, Inapty, & Martiningsih (2016) mengenai “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kompetensi Aparatur Dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD-SKPD di Pemprov. NTB)” yang menyatakan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur dan peran audit internal tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Sedangkan untuk hasil penelitian dari sistem pengendalian internal memoderasi pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan, kompetensi aparatur dan fungsi audit internal terhadap kualitas informasi laporan keuangan berturut turut menunjukkan hasil bahwa sistem pengendalian intern tidak dapat memoderasi pengaruh dari penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur dan peran audit internal terhadap kualitas informasi laporan keuangan.

Penelitian yang lain dilakukan oleh Oktarina, Raharjo, & Andini (2016) mengenai “Pengaruh Penerapan Standar akuntansi pemerintahan, Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah Dan *Good Governance* Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Di Kota Semarang (Studi Kasus pada Dinas Pengelolaan Keuangan Aset Daerah Kota Semarang Tahun 2014)” menyatakan hasil pengujian secara statistik memberikan bukti bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kualitas aparatur pemerintah daerah dan *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Kesuma, Anwar, & Darmansyah (2017) berjudul “Pengaruh *Good Governance*, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, dan Kompetensi Aparatur Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintahan Pada Satuan Kementerian Pariwisata” memberikan penjelasan bahwa variabel *Good Governance*, penerapan SAP, dan kompetensi aparatur pemerintah memiliki pengaruh yang positif akan tetapi tidak signifikan, sedangkan Sistem Pengendalian Internal (SPI) memiliki pengaruh yang positif dan signifikan.

Penelitian yang dilakukan oleh Pilander, Paul, & Gamaliel (2018) berkaitan dengan “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern, Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Kota Kotamobagu”, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semua variabel independen berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel dependen kualitas laporan keuangan.

Berdasarkan pemaparan tersebut maka motivasi dilakukannya penelitian ini adalah karena masih adanya kesenjangan (*research gap*) pada penelitian sebelumnya, selain itu juga penelitian ini mengambil lokasi pada SKPD-SKPD se-Kota Tegal karena Predikat Wajar Dengan Pengecualian (WDP) yang diperoleh selama 6 tahun berturut-turut atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang menghasilkan beberapa temuan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Tengah. Disamping itu juga data yang dilansir oleh KPK pada laman [www.CNN Indonesia.com](http://www.CNN Indonesia.com) mengenai kasus korupsi yang turut menyeret nama Walikota Tegal Siti Masitha Soeparno.

Oleh karena itu, motivasi-motivasi tersebut menjadi topik yang menarik untuk diteliti, artinya bagaimana pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur pemerintah daerah, dan *good governance* terhadap kualitas informasi keuangan (Laporan Keuangan Pemerintah Daerah) serta ingin mengetahui bagaimana suatu sistem pengendalian intern dapat memoderasi pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur pemerintah daerah, dan *good governance* terhadap kualitas informasi keuangan (Laporan Keuangan Pemerintah Daerah). Dari situ lah peneliti memutuskan untuk mengambil judul penelitian **“Peran Pemanfaatan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating Dari Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Dan *Good Governance* Terhadap Kualitas Informasi Keuangan (Studi Pada SKPD-SKPD di Pemerintah Kota Tegal )”**

## 1.2. Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang yang sudah diuraikan, maka identifikasi masalah utama dalam penelitian ini adalah adanya tuntutan dari pemerintah pusat akan kualitas laporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah daerah, yang mana diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 tahun 2010 yang menggantikan Peraturan Pemerintah (PP) No. 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang kini diharuskan menggunakan basis akrual dengan sistem pencatatan *double entry*. Beberapa masalah lain yang dapat diidentifikasi sebagai pengaruh dari rendahnya kualitas informasi keuangan pemerintah daerah adalah sebagai berikut:

1. Kualitas informasi keuangan pada pemerintah daerah yang diidentifikasi belum menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dengan baik
2. Kompetensi aparatur daerah, seperti tingkat pemahaman tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang belum memadai diidentifikasi menjadi salah satu penyebab rendahnya kualitas informasi keuangan
3. Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah (SIAKD) yang belum optimal penggunaannya sehingga diidentifikasi menjadi sebab rendahnya kualitas informasi keuangan
4. Teknologi informasi yang belum memadai seperti pencatatan transaksi yang belum terkomputerisasi diidentifikasi mengakibatkan rendahnya kualitas informasi keuangan

5. Komitmen pemerintah daerah diidentifikasi belum baik dalam upaya mewujudkan (*good governance*) sehingga menjadi penyebab rendahnya kualitas informasi keuangan
6. Auditor Internal yang diidentifikasi belum memaksimalkan peranannya dalam pengelolaan keuangan sehingga menyebabkan kualitas informasi keuangan kurang baik
7. Sistem pengendalian intern diidentifikasi belum optimal sehingga dapat menimbulkan dampak pada tidak andalnya informasi keuangan yang memicu tindak kecurangan seperti korupsi

### **1.3. Cakupan Masalah**

Dalam rangka memperjelas ruang lingkup masalah yang akan dibahas dan agar penelitian dilaksanakan secara terpusat atau fokus dalam satu masalah, maka terdapat batasan masalah dalam penelitian ini. Adapun batasan masalahnya adalah sebagai berikut :

1. Penelitian ini dilakukan berkaitan dengan peran pemanfaatan sistem pengendalian intern sebagai variabel moderasi dari pengaruh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur pemerintah daerah dan *good governance*. Bagaimana masing-masing berpengaruh terhadap timbulnya kualitas informasi keuangan atau kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur pemerintah daerah, dan *good governance* dipilih menjadi variabel independen dalam penelitian ini

dikarenakan pada penelitian sebelumnya masih menunjukkan pengaruh yang tidak konsisten sehingga perlu dilakukan kajian lebih lanjut

2. Penelitian ini mengkaji penggunaan variabel pemanfaatan sistem pengendalian intern sebagai variabel moderasi dengan teori yang digunakan adalah teori COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of The Tread Way Commission*)
3. Responden dalam penelitian ini adalah para Aparatur Sipil Negara (ASN) yang bekerja pada sub bagian keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintah Kota Tegal dengan jumlah jabatan minimal yakni 6 jabatan pada masing-masing sub bagian keuangan yang terdiri dari kepala sub bagian keuangan, bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran, staf akuntansi, staf keuangan, serta penatausaha keuangan. Alasan dipilihnya Kota Tegal sebagai lokasi untuk penelitian adalah karena LHP LKPD yang dikemukakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Jawa Tengah atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Tegal dari tahun 2012 – 2017 yang masih menerima opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) serta laporan KPK atas kasus korupsi yang menyeret nama Walikota Tegal pada tahun 2017

#### **1.4. Perumusan Masalah**

1. Apakah secara positif Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berpengaruh signifikan terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah?
2. Apakah secara positif kompetensi aparatur pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah?
3. Apakah secara positif *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah?
4. Apakah sistem pengendalian intern memoderasi pengaruh positif signifikan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah?
5. Apakah sistem pengendalian intern memoderasi pengaruh positif signifikan kompetensi aparatur pemerintah daerah terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah?
6. Apakah sistem pengendalian intern memoderasi pengaruh positif signifikan *good governance* terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah?

#### **1.5. Tujuan Penelitian**

1. Untuk menganalisis pengaruh positif signifikan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah
2. Untuk menganalisis pengaruh positif signifikan kompetensi aparatur pemerintah daerah terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah
3. Untuk menganalisis pengaruh positif signifikan *good governance* terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah



4. Untuk menganalisis sistem pengendalian intern dalam memoderasi pengaruh positif signifikan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah
5. Untuk menganalisis sistem pengendalian intern dalam memoderasi pengaruh positif signifikan kompetensi aparatur pemerintah daerah terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah
6. Untuk menganalisis sistem pengendalian intern dalam memoderasi pengaruh positif signifikan *good governance* terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah

#### **1.6. Kegunaan Penelitian**

Berdasarkan tujuan penelitian di atas, maka penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan bagi pihak-pihak yang berkepentingan, yakni:

##### **1. Kegunaan Teoritis**

Kegunaan dari penelitian ini secara teoritis adalah untuk memverifikasi secara empiris Teori *Stewardship* yang dikemukakan oleh Donaldson & Davis (1991) melalui temuan-temuan ilmiah yang telah dihasilkan dalam penelitian. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan sumbangsih pengetahuan dan wawasan kepada dunia pendidikan dan juga para pembaca, sehingga mereka dapat mengetahui dan memahami bahwa ada beberapa faktor yang memengaruhi kualitas informasi keuangan pemerintah daerah khususnya pada Laporan Keuangan Pemerintah Kota Tegal. Disamping itu juga dapat menjadi referensi pada penelitian-penelitian selanjutnya

## 2. Kegunaan Praktis

Kegunaan dari penelitian ini secara praktis yakni dapat digunakan sebagai sumber informasi dan bahan pertimbangan dalam pengambilan kebijakan, membantu memberikan kontribusi bagi praktik akuntansi keuangan di lembaga pemerintahan daerah, dan memberikan wawasan kepada pihak-pihak yang berwenang pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintah Kota Tegal dalam hal penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), peningkatan kompetensi aparatur pemerintah daerah, penerapan penyelenggaraan pemerintahan yang baik (*good governance*), dan pemanfaatan sistem pengendalian intern guna mewujudkan pemerintah daerah yang lebih transparan dan *accountable*

### 1.7. Orisinalitas Penelitian

*Research gap* atau adanya kesenjangan yang ditemukan pada penelitian-penelitian terdahulu menjadi landasan peneliti untuk melakukan penelitian. Penelitian ini merupakan bentuk replikasi dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh beberapa peneliti seperti Nugraheni dan Subaweh (2008); Yuliani, Nadirsyah, & Bakar (2010); Zeyn (2011); Mahaputra & Putra (2014); Tanzerina (2015); Fikri, dkk (2016); Kharis (2016); Kesuma, Anwar, & Darmansyah (2017) dan Pilander, dkk (2018). Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu yang kemudian menjadi orisinalitas penelitian yakni terletak pada variabel penelitian. Penelitian yang dilakukan oleh Nugraheni dan Subaweh (2008) hanya menggunakan variabel independen yaitu penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), pengetahuan pengelola UAPPA E1 dan UAPPB, serta

ketersediaan sarana dan prasarana. Sedangkan Pilander, dkk (2018) menambahkan kualitas aparatur, sistem pengendalian dan pemanfaatan teknologi informasi sebagai variabel independen disamping adanya penggunaan variabel penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) pada penelitiannya.

Penelitian yang dilakukan oleh Mahaputra & Putra (2014) juga terdiri dari variabel kapasitas SDM, pemanfaatan SIAKD, Sistem Pengendalian Intern (SPI), dan implementasi SAP sebagai variabel independen. Sedangkan pada penelitian Kesuma, Anwar, & Darmansyah (2017) menggunakan variabel *Good Governance*, Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Sistem Pengendalian Intern (SPI), dan kompetensi aparatur pemerintah sebagai variabel independen dan meniadakan variabel pemanfaatan SIAKD. Kharis, dkk (2016) juga hanya menggunakan variabel kualitas aparatur dan *good governance* disamping penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagai variabel independen.

Penelitian yang dilakukan oleh peneliti terdahulu tersebut menunjukkan hasil yang berbeda. Perbedaan hasil tersebut terletak pada variabel penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur pemerintah daerah, dan *good governance* karena sama-sama dipergunakan sebagai variabel independen pada penelitian masing-masing akan tetapi hasilnya berbeda. Oleh sebab itu, peneliti disini memutuskan tetap mempergunakan variabel penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur pemerintah daerah, dan *good governance* sebagai variabel independen. Selain itu, peneliti menambahkan variabel sistem pengendalian intern sebagai variabel moderasi.

Hal tersebut dilatarbelakangi dari hasil penelitian Fikri, dkk (2016) dan Tanzerina (2015) yang menggunakan variabel Sistem Pengendalian Intern (SPI) sebagai variabel moderasi, akan tetapi menunjukkan hasil yang berbeda. Sedangkan, penelitian yang dilakukan oleh Zeyn (2011) menggunakan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi. Namun, peneliti mengganti komitmen organisasi sebagai variabel moderasi menjadi sistem pengendalian intern dengan asumsi bahwa sistem pengendalian intern yang baik dijalankan oleh pemerintah daerah dalam pengelolaan keuangan daerah akan meningkatkan pengaruh dari penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur pemerintah daerah, dan *good governance* terhadap kualitas laporan keuangan.

Peneliti juga menggunakan uji yang berbeda dari penelitian yang dilakukan Fikri, dkk (2016) dan Tanzerina (2015) untuk menganalisis pengaruh dari variabel moderasi yakni dengan menggunakan Uji Nilai Selisih Mutlak. Disamping itu juga penggunaan skala pengukuran yang berbeda dalam struktur kuesioner penelitian dimana dalam penelitian ini menggabungkan *Skala Likert* untuk variabel Kualitas Informasi Keuangan (KIK), Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah (KAPD), dan *Good Governance* (GG) serta penggunaan *Skala Guttman* untuk mengukur variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dan pemanfaatan Sistem Pengendalian Intern (SPI).

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1. Kajian Teori Utama (*Grand Theory*)**

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

*Stewardship Theory* merupakan salah satu teori dalam akuntansi yang muncul sejalan dengan adanya perkembangan akuntansi yang merambah pada disiplin ilmu lainnya. Teori ini berangkat dari pandangan akuntansi manajemen yang banyak terinspirasi dari teori psikologi dan sosiologi. Teori ini didesain oleh Donaldson & Davis (1991) bagi para peneliti untuk menguji situasi dimana para eksekutif dalam perusahaan sebagai pelayan dapat termotivasi untuk bertindak dengan cara terbaik pada prinsipalnya. *Stewardship Theory* lebih memfokuskan pada pengelolaan organisasi yang harmonis antara pemilik modal (*principles*) dengan pengelola modal (*steward*) dalam mencapai tujuan bersama.

Menurut Anton (2010:66) teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi, sehingga teori ini mempunyai dasar psikologi dan sosiologi yang telah dirancang dimana para eksekutif sebagai *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan prinsipal, selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya sebab *steward* berusaha mencapai sasaran organisasinya.

*Stewardship theory* dalam akuntansi menjelaskan sebuah model kepemimpinan dan hubungan komunikasi antara *shareholder* dan manajemen, atau dapat pula hubungan antara top manajemen dengan para manajer di bawahnya dalam sebuah organisasi perusahaan dengan mekanisme situasional yang mencakup filosofis manajemen dan perbedaan budaya organisasi, dan kepemimpinan dalam pencapaian tujuan bersama tanpa menghalangi kepentingan masing-masing. Sedangkan dugaan mendasar dari teori *stewardship* menurut Podrug (2011:407) adalah bahwa para manajer selalu bertindak sedemikian rupa untuk memaksimalkan kepentingan perusahaan dan lingkungan bisnis kontemporer memaksa manajemen menuju bisnis yang bertanggung jawab secara etis, inovatif, namun menguntungkan.

Menurut Mardiasmo (2009:21) Konsep *stewardship* tidak dibebani kewajiban untuk melaporkan dan mengacu pada pengelolaan atas aktivitas secara ekonomis dan efisien, sedangkan *accountability* mewajibkan pada pertanggungjawaban oleh seorang *steward* kepada pemberi tanggung jawab. *Stewardship* (suatu sikap melayani), merupakan suatu pandangan baru tentang mengelola dan menjalankan organisasi yang bergeser dari konsep kepemimpinan dan manajemen yang mengendalikan (*control*) dan mengarahkan, ke arah konsep pengaturan, kemitraan, dan kepemilikan secara bersama oleh anggota organisasi, yang merasa organisasi menjadi sesuatu miliknya ataupun satu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan dari diri sendiri.

Menurut Contrafatto (2014:180) mencatat, gagasan penatalayanan telah memotivasi kegiatan beberapa organisasi (dalam konteks, sektor, dan wilayah geografis berbeda) yang misinya adalah untuk melindungi, memelihara dan meningkatkan alam, sosial, budaya dan sumber daya ekonomi untuk kepentingan pemangku kepentingan, komunitas dan masyarakat pada umumnya. Pada pandangan pertama, penatalayanan tampaknya menjadi konsep yang kuat yang dimiliki beberapa resonansi dengan agenda kebijakan saat itu, di makro dan banyak lagi level yang berfokus pada organisasi, menangani masalah global seperti sumber daya, tanggung jawab organisasi dan akuntabilitas sosial. Teori *stewardship* yang sering pula disebut sebagai teori pengelolaan (penatalayanan) memiliki beberapa asumsi dasar yang ditunjukkan pada tabel di bawah ini:

**Tabel 2** Asumsi Dasar Teori *Stewardship*

<i>Manager as</i>	<i>Stewards</i>
<i>Approach To Governance</i>	<i>Sociological and Psychological</i>
<i>Model of human behaviour</i>	<i>Collectivistic, pro-organizational, Trustworthy</i>
<i>Managers Motivated by</i>	<i>Principal objectives</i>
<i>Manager-Principal Interest</i>	<i>Facilitate and Empower</i>
<i>Structures That</i>	<i>Covergence</i>
<i>Owners Attitude</i>	<i>Risk-Propensity</i>
<i>The Principal-Manager Relationship Rely on</i>	<i>Trust</i>

Sumber: Podrug (2011:406)

Berdasarkan Tabel 2 tersebut, maka beberapa pertimbangan penggunaan Teori *Stewardship* dalam penelitian ini diantaranya:

1. Teori *stewardship* memandang bahwa pemerintah baik pemerintah pusat atau daerah, selaku pihak yang berperan sebagai *steward* akan bertindak sesuai dengan kesadarannya bagi kepentingan masyarakat, sehingga implikasi

pada penelitian ini adalah pemerintah daerah akan menyusun dan menyajikan laporan keuangannya sebaik dan seberkualitas mungkin untuk memenuhi kebutuhan pengguna informasi pemerintah. Usaha-usaha yang dilakukan oleh pemerintah daerah adalah dengan menyusun laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), meningkatkan kompetensi aparatur yang bekerja dibidang akuntansi atau aparatur penyusun laporan keuangan, meningkatkan tata kelola pemerintah daerah yang baik, dan pengimplementasian Sistem Pengendalian Intern (SPI)

2. Teori *stewardship* menggunakan pendekatan *governance* atas dasar psikologi dan sosiologi yang telah didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi dimana para eksekutif dalam perusahaan sebagai pelayan dapat termotivasi untuk bertindak dengan cara terbaik pada prinsipalnya (Donaldson & Davis, 1991:50). Implikasinya pada penelitian ini adalah pemerintah daerah memberikan pelayanan kepada masyarakat bukan untuk kepentingan ekonomi semata, akan tetapi juga pertimbangan sosiologis serta psikologis masyarakat guna mencapai *good governance* yang tecermin pada semakin berkualitaskannya laporan keuangan yang dihasilkan, salah satunya dengan penyusunan laporan keuangan yang sesuai SAP
3. *Model of man* pada *stewardship theory* didasarkan pada *steward* (pelayan) yang memiliki tindakan kolektif atau berkelompok, bekerja sama dengan utilitas tinggi dan selalu bersedia untuk melayani. Kepentingan antara *steward* dan *principal* tidak sama, tetapi *steward* tetap akan menjunjung tinggi nilai kebersamaan. Steward berpedoman bahwa terdapat utilitas yang



lebih besar pada tindakan kooperatif dan tindakan tersebut dianggap tindakan rasional yang dapat diterima. Implikasi pada penelitian ini bahwa aparaturnya pemerintah daerah sebagai penyusun laporan keuangan akan bekerja bersama berupaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang dihasilkan

4. Teori *stewardship* merupakan teori yang menggambarkan situasi para pimpinan tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran utama untuk kepentingan organisasi sehingga *steward* (manajemen) bertindak sesuai keinginan prinsipal. Implikasi pada penelitian ini, *steward* (Aparatur pemerintah daerah penyusun laporan keuangan) tidak memiliki tujuan individu dan meyakini bahwa dengan menjalankan tujuan prinsipal, maka tujuannya sebagai *steward* juga akan tercapai. Salah satunya adalah dengan menyediakan laporan keuangan yang berkualitas sesuai keinginan principal maka selain memuaskan prinsipal, dari sisi *steward* juga akan merasa puas karena telah melakukan tugasnya sesuai dengan tujuan yang ingin dicapai
5. Teori *stewardship* mengasumsikan bahwa kepentingan legislatif dan prinsipal adalah kovergensi artinya keduanya mempunyai tujuan yang sama menuju satu titik yaitu untuk kepentingan organisasi. Pada penelitian ini, manajemen atau pengelola keuangan pemerintah daerah percaya bahwa konvergensi kepentingan akan memperoleh utilitas yang lebih tinggi dari pada divergensi, yaitu dalam hal peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

6. Teori *stewardship* menggunakan struktur yang memfasilitasi dan memberdayakan. Implikasi pada penelitian ini adalah dengan adanya variabel Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP), Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah (KAPD), *Good Governance*, dan pemanfaatan Sistem Pengendalian Intern (SPI) akan memfasilitasi dan memberdayakan proses penyusunan laporan keuangan dengan efektif sehingga kualitas laporan keuangan dapat terjaga
7. Teori *stewardship* cenderung mempertimbangkan risiko. Implikasi pada penelitian ini akan dipertimbangkan terkait risiko-risiko yang mungkin akan dihadapi dalam rangka menjaga kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Risiko pada konteks penyajian laporan keuangan pemerintah daerah adalah adanya salah saji dalam pos-pos laporan keuangan. Faktor tersebut dapat berasal dari kurang pemahamannya aparatur pemerintah daerah yang menyusun laporan keuangan mengenai akuntansi. Oleh karena itu, *steward* akan memperhatikan faktor pemahaman akuntansi dari aparatur penyusun laporan keuangan karena akan berpengaruh pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang disajikannya. Selain itu, dengan pengimplementasian SPI diharapkan dapat mengurangi risiko-risiko dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah
8. *Stewardship theory* dibangun atas asumsi filosofis mengenai sifat manusia yakni manusia pada hakikatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak lain. *Stewardship theory* memandang manajemen sebagai institusi yang dapat

dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan *principals* maupun organisasi. Implikasi Teori *Stewardship* terhadap penelitian ini yaitu 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 tanggung jawab tersebut maka *stewards* mengarahkan semua kemampuan dan keahliannya dalam mengefektifkan pengendalian intern untuk dapat meningkatkan kualitas laporan keuangannya

Intinya berdasarkan Teori *Stewardship*, diasumsikan pemerintah daerah sebagai pengelola meluruskan tujuan sesuai dengan tujuan pemerintah pusat dan keinginan serta kebutuhan masyarakat selaku *principal*. Pemerintah daerah akan berperilaku sesuai dengan aturan yang telah ditetapkan oleh perundang-undangan, ketika terjadi benturan antara kepentingan dua pihak tersebut, pemerintah daerah sebagai *Steward* akan berusaha bekerja sama dari pada menentangnya, karena pemerintah daerah merasa kepentingan bersama menjadi lebih utama dan berperilaku sesuai dengan aturan pemerintah pusat dan sesuai keinginan serta kebutuhan masyarakat merupakan pertimbangan yang rasional karena pemerintah daerah lebih melihat pada usaha untuk mencapai tujuan organisasi dan bukan pada tujuan individu.

### 2.1.2. Teori Kegunaan Keputusan (*Decision-Usefulness Theory*)

Teori kegunaan keputusan (*decision-usefulness theory*) dikemukakan pertama kali pada tahun 1954 dalam disertasi dengan judul *An Accounting Concept of Revenue* pada *University of Chicago* Amerika Serikat oleh George J. Staubus yang awalnya dikenal dengan istilah *A Theory of to Investors* (Santoso, 2015:72). Kerangka konseptual *Financial Accounting Standard Boards* (FASB), yaitu *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) yang berlaku di Amerika Serikat disusun berdasarkan referensi dari teori kegunaan keputusan (*decision-usefulness theory*) informasi akuntansi keuangan. Para penyaji informasi akuntansi perlu mempertimbangkan komponen-komponen yang terkandung dalam teori kegunaan keputusan informasi akuntansi agar laporan keuangan yang dihasilkan dapat memenuhi kebutuhan bagi para pengambil keputusan yang akan menggunakannya (Fikri, Inapty, & Martiningsih, 2016:31).

Menurut Puspitaningtyas (2010:93) pernyataan SFAC No.1 tentang *the objective of financial reporting for business enterprise* FASB (1978) (paragraf 5) sebagai berikut:

1. “*Financial reporting should provide information that is useful to present and potential investors and creditors and other users in making rational investment, credit, and similar decisions.*” (laporan keuangan seharusnya menyediakan informasi yang berguna bagi investor atau kreditor yang ada sekarang maupun calon investor/kreditor dan para pengguna lain dalam melakukan investasi, kredit, dan keputusan-keputusan serupa yang rasional)

2. *“Financial reporting should provide information to help present and potential investors and creditors and other users in assessing the amounts, timing, and uncertainty of prospective cash receipts from dividends or interest and the proceeds from the sale, redemption, or maturity of securities or loans.”* (laporan keuangan seharusnya menyediakan informasi untuk membantu investor atau kreditor yang ada sekarang maupun calon investor/kreditor dan para pengguna lain dalam menaksir (memprediksi) jumlah, penentuan waktu, dan ketidakpastian dari penerimaan kas yang prospektif dari deviden atau bunga dan hasil-hasil yang diperoleh dari penjualan, penebusan, atau jatuh temponya suatu sekuritas atau pinjaman

Berdasarkan pernyataan tersebut jelas terlihat bahwa tujuan dari penyusunan laporan keuangan harus menyesuaikan kebutuhan dari pengguna informasi akuntansi yang tertuang dalam laporan keuangan, dalam hal ini disebutkan yaitu para investor dan kreditor. Penyusunan laporan keuangan seharusnya mempertimbangkan informasi akuntansi yang dibutuhkan para pengguna laporan keuangan tersebut. Dengan kata lain, akuntan seharusnya menyesuaikan informasi akuntansi yang disajikan dalam laporan keuangan dengan kebutuhan-kebutuhan para pengguna laporan keuangan sehingga dapat menghasilkan pengambilan keputusan yang lebih baik (Puspitaningtyas, 2010:94).

Staubus (2013) menambahkan bahwa teori kegunaan-keputusan dalam ringkasan diagramis mengacu pada kriteria pilihan Akuntansi dan pendekatan pembuktian dalam pengukuran aset dan liabilitas, premis dari teori kegunaan-keputusan adalah sebagai berikut:

1. Informasi yang tersedia dalam akuntansi berupa informasi finansial mengenai perusahaan guna pengambilan keputusan
2. Informasi akuntansi bagi investor berupa informasi finansial mengenai suatu perusahaan yang akan digunakan dalam pembuatan keputusan investasi
3. Investor mencakup pengertian pemilik dan kreditur

Laporan keuangan mampu memberikan informasi akuntansi yang berguna bagi investor, kreditor, dan pengguna lainnya tentu tidak terlepas dari permasalahan karakteristik kualitatif dari laporan keuangan itu sendiri. Karakteristik kualitatif merupakan ciri khas yang membuat informasi akuntansi dalam laporan keuangan menjadi berguna bagi para penggunanya. Menurut Baridwan (2000:487) Penyajian informasi didasarkan pada kegunaannya bagi pengambilan keputusan, karakteristik informasi menjadi dasar penentuan kegunaan laporan keuangan dalam pengambilan keputusan.

Menurut Rifandi (2018:50) menyebutkan SFAC No. 2 tentang *Qualitative Characteristics of Accounting Information* menggambarkan hierarki dari kualitas informasi akuntansi dalam bentuk kualitas primer, kandungannya dan kualitas sekunder. Kualitas primer dari informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan ekonomi adalah nilai relevan (*relevance*) dan reliabilitas (*reliability*).

Selain itu, FASB menyatakan bahwa nilai relevan dan reliabilitas adalah dua kualitas utama yang membuat informasi akuntansi berguna dalam pengambilan keputusan. *Decision-Usefulness Theory* berupaya menjelaskan praktik pengungkapan laporan keuangan pada pihak sosial (masyarakat) dari sudut manfaat yang diperoleh pihak sosial dari proses pengungkapan tersebut (Ghozali & Chariri, 2014:68).

### **2.1.3. Teori COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*)**

Menurut Romney & Steinbart (2014:230) *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) terdiri dari Asosiasi Akuntansi Amerika (*American Accounting Association*), AICPA, Ikatan Auditor Internal (*Institute of Internal Auditors*), Ikatan Akuntan Manajemen (*Institute of Management Accountants*), dan Ikatan Eksekutif Keuangan (*Financial Executives Institute*).

Disantirahayu (2017:14) menambahkan bahwa pengendalian intern menurut *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) menyatakan bahwa “*Internal control is the process effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: Reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operation, Compliance with applicable laws and regulations*”. Pengendalian internal merupakan suatu proses yang dilakukan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya dari entitas, yang dirancang untuk memberikan jaminan yang

wajar mengenai pencapaian tujuan dalam kategori keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, kepatuhan terhadap undang-undang dan peraturan yang berlaku. Pada tahun 1992 COSO merilis *Internal Control-Integrated Framework* dan telah disetujui secara meluas. *Internal Control-Integrated Framework* suatu kerangka yang memberikan petunjuk dalam merancang, mengimplementasikan pengendalian internal dan menguji efektifitas pengendalian internal. COSO berkeyakinan bahwa *Internal Control-Integrated Framework* mampu mengembangkan dan memelihara sistem pengendalian internal sedemikian rupa, sehingga tujuan tata kelola organisasi yang baik dapat dicapai dengan terus memperhatikan perubahan lingkungan (Soetedjo, 2018:138).

*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) telah menerbitkan *public exposure* atas *Internal control-Integrated Framework* pada bulan September tahun 2012. Meskipun demikian *Internal Control-Integrated Framework* tetap mempertimbangkan lima komponen pengendalian internal, dan juga mempertimbangkan kebijakan manajemen dalam merancang, mengimplementasikan, dan menguji efektifitas sistem pengendalian internal. *Internal Control-Integrated Framework* mempertimbangkan tujuan pelaporan keuangan dan juga informasi lain selain keuangan.

Oleh karena itu *Internal Control-Integrated Framework* selalu memantau perubahan-perubahan dalam dunia usaha dan lingkungannya, termasuk harapan untuk tata kelola organisasi yang lebih baik, pemasaran global, perubahan hukum, regulasi, peningkatan kompetensi dan akuntabilitas, perkembangan teknologi,



dan pendeteksian terjadinya *fraud* (kecurangan), suatu peluang untuk menciptakan laporan keuangan yang kredibel, memberi peluang untuk mengurangi risiko dalam mencapai tujuan organisasi. *Internal Control-Integrated Framework* juga menjamin bahwa pengendalian internal dapat dilaksanakan dalam perusahaan kecil, menengah, besar, organisasi bermotif laba dan tidak bermotif laba, dan organisasi pemerintahan (lembaga negara), tentu saja dengan penyesuaian-penyesuaian (Soetedjo, 2018:138).

## **2.2. Kajian Variabel Penelitian**

### **2.2.1. Kualitas Informasi Keuangan**

#### **2.2.1.1. Definisi Kualitas Informasi Keuangan**

Definisi dan pengertian kualitas sebenarnya sangat banyak, akan tetapi pada dasarnya definisi atau pengertian yang satu hampir sama dengan definisi atau pengertian yang lain. Pengertian kualitas menurut beberapa ahli dikutip dari modul Ariani (2014:6) antara lain:

1. Ishikawa (1943) "kualitas untuk memperbaiki kinerja organisasi dengan *cause and effect diagram* yang digunakan untuk mendiagnosis *quality problem*"
2. Juran (1962) "kualitas adalah kesesuaian dengan tujuan atau manfaatnya"
3. Crosby (1979) "kualitas adalah kesesuaian dengan kebutuhan yang meliputi *availability, delivery, reliability, maintainability, dan cost effectiveness*"
4. Deming (1982) "kualitas harus bertujuan memenuhi kebutuhan pelanggan sekarang dan di masa mendatang"

5. Garvin (1987) "kualitas berkenaan dengan beberapa pendekatan, yaitu *product based, user based, manufacturing based, dan value based*"
6. Feigenbaum (1991) "kualitas merupakan keseluruhan karakteristik produk dan jasa yang meliputi *marketing, engineering, manufacture, dan maintenance*, atau yang disebut dengan konsep *organization wide total quality control* dimana produk dan jasa tersebut dalam pemakaiannya akan sesuai dengan kebutuhan dan harapan pelanggan"
7. Scherkenbach (1991) "kualitas ditentukan oleh pelanggan; pelanggan menginginkan produk dan jasa yang sesuai dengan kebutuhan dan harapannya pada suatu tingkat harga tertentu yang menunjukkan nilai produk tersebut"
8. Elliot (1993) "kualitas adalah sesuatu yang berbeda untuk orang yang berbeda dan tergantung pada waktu dan tempat, atau dikatakan sesuai dengan tujuan"
9. Goetch dan Davis (1995) "kualitas adalah suatu kondisi dinamis yang berkaitan dengan produk, pelayanan, orang, proses, dan lingkungan yang memenuhi atau melebihi apa yang diharapkan"
10. Perbendaharaan istilah ISO 8402 dan Standar Nasional Indonesia (SNI 19-8402-1991), kualitas adalah keseluruhan ciri dan karakteristik produk atau jasa yang kemampuannya dapat memuaskan kebutuhan, baik yang dinyatakan secara tegas maupun tersamar

Berdasarkan beberapa definisi mengenai kualitas tersebut, maka dapat diambil simpulan bahwa yang dinamakan dengan kualitas adalah ciri atau karakteristik yang melekat pada sesuatu baik produk atau jasa yang dirasakan mampu memberikan manfaat dan sesuai dengan kebutuhan. Dalam hal ini kualitas yang akan dibahas lebih lanjut yakni mengenai kualitas informasi dari suatu laporan keuangan yang disajikan oleh pemerintah daerah.

Menurut Kawedar, dkk (2008:157) Informasi Keuangan yang selanjutnya disebut Laporan Keuangan merupakan laporan yang terstruktur berisi tentang posisi keuangan dan transaksi-transaksi bersifat ekonomis yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Laporan keuangan adalah catatan informasi suatu entitas pada suatu periode akuntansi yang dapat digunakan untuk menggambarkan kinerja entitas tersebut. Selain itu, laporan keuangan merupakan alat bagi suatu entitas dalam hal pertanggungjawaban kepada pihak *stakeholders* dalam rangka mewujudkan transparansi dan akuntabilitasnya. Dalam hal ini laporan keuangan tidak hanya disusun dan digunakan oleh suatu entitas perusahaan saja, akan tetapi dalam ruang lingkup pemerintahan daerah juga menyusun sebuah laporan keuangan.

Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan dalam pemerintahan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap perundang-undangan (Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, 2012:6). Laporan keuangan yang disusun harus sesuai dengan

prinsip-prinsip yang terdapat dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Laporan Keuangan Pemerintahan Daerah (LKPD) baik provinsi/kabupaten/kota disusun berdasarkan pada semua hasil laporan keuangan yang disusun oleh masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang ada di pemerintah daerah tersebut.

Bagi pemerintah daerah menjadi suatu keharusan untuk menyusun laporan keuangan yang berkualitas. Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah mencerminkan tertib pengelolaan keuangan pemerintah daerah, yang mencakup tertib administrasi dan taat asas (Adhi & Suhardjo, 2013:95). Oleh karena itu, Agar suatu laporan keuangan dapat memberi manfaat bagi para pemakainya maka laporan keuangan tersebut harus mempunyai nilai informasi yang berkualitas dan berguna dalam pengambilan keputusan. Kualitas laporan keuangan tersebut tercermin dari karakteristik kualitatif (Yuliani dkk, 2010:209).

O'Brien dan Markas (2010) meringkaskan hal-hal penting berkaitan dengan kualitas informasi akuntansi yang terdiri dari tiga grup utama yakni waktu (yang terdiri dari ketepatan waktu, frekuensi, dan periode), isi atau konten (akurasi, relevansi, kelengkapan, keringkasan yang padat, ruang lingkup), dan format atau bentuk (rincian, urutan, presentasi, media, dan kejelasan). Sedangkan *Concepts Statement* No. 2 FASB dalam Kieso, Weygandt, & Warfield (2008:37) menyatakan relevansi dan reliabilitas sebagai unsur dari kualitas primer suatu laporan keuangan dapat berguna untuk pengambilan keputusan, serta komparabilitas dan konsistensi sebagai unsur dari kualitas sekunder laporan

keuangan. Relevansi memiliki arti bahwa suatu laporan keuangan harus mampu membuat perbedaan dalam keputusan. Jika informasi yang ada dalam laporan keuangan tidak memengaruhi keputusan, maka informasi tersebut dikatakan tidak relevan terhadap keputusan yang diambil. Informasi dikatakan relevan jika di dalamnya terdapat tiga nilai utama yakni nilai prediktif, nilai umpan balik, dan nilai ketepatan waktu. Selain relevansi unsur lain yang ada dalam kualitas primer suatu laporan keuangan yakni reliabilitas. Reliabilitas memiliki arti bahwa suatu laporan keuangan dianggap handal apabila informasi yang tertuang dalam laporan keuangan tersebut dapat diverifikasi, disajikan secara tepat, dan bebas dari kesalahan serta bias.

Laporan keuangan juga perlu memiliki kualitas sekunder yang terdiri dari unsur komparabilitas dan konsistensi. Komparabilitas memiliki arti bahwa informasi dari berbagai perusahaan atau organisasi dipandang memiliki komparabilitas jika telah diukur dan dilaporkan dengan cara yang sama (atau dengan kata lain informasi dari suatu laporan keuangan harus dapat diperbandingkan). Konsistensi memiliki arti bahwa apabila sebuah entitas mengaplikasikan perlakuan akuntansi yang sama untuk kejadian-kejadian yang serupa, dari periode ke periode, maka perusahaan atau organisasi tersebut dianggap konsisten dalam menggunakan standar akuntansi. Hal tersebut bukan berarti bahwa suatu perusahaan atau organisasi tidak boleh beralih dari suatu metode akuntansi ke metode akuntansi lainnya, akan tetapi perusahaan atau organisasi harus dapat menunjukkan bahwa metode yang baru lebih baik daripada metode sebelumnya.

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 suatu laporan keuangan pemerintah dikatakan berkualitas apabila memiliki karakteristik kualitatif sebagai berikut:

1. Relevan

Laporan keuangan dikatakan relevan jika informasi yang terkandung di dalamnya bisa memengaruhi keputusan pengguna atau pemakai dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan juga memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Informasi keuangan yang relevan mempunyai karakteristik antara lain:

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

Informasi memungkinkan pengguna atau pemakai mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu

b. Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*)

Dengan adanya informasi pengguna atau pemakai mampu memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini

c. Tepat waktu

Penyajian informasi yang tepat waktu dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan

d. Lengkap

Penyajian informasi keuangan pemerintah dilakukan selengkap mungkin, berisi semua informasi akuntansi yang dapat memengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan hambatan yang ada. Informasi yang

melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang ada dalam laporan keuangan disajikan dengan jelas supaya kekeliruan dapat dicegah oleh pengguna atau pemakai informasi keuangan pemerintah daerah

## 2. Andal

Laporan keuangan yang disajikan informasinya harus bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, informasi yang terkandung dalam laporan keuangan harus berisi fakta yang jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi dalam laporan keuangan mungkin saja dapat dianggap relevan, akan tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Laporan keuangan yang informasinya dapat diandalkan memiliki karakteristik sebagai berikut:

### a. Penyajian jujur

Laporan keuangan menyajikan informasi tentang suatu transaksi serta peristiwa lainnya dengan jujur/sesuai dengan apa yang seharusnya disajikan secara wajar

### b. Dapat diverifikasi (*verifiability*)

Laporan keuangan menyajikan informasi yang dapat diuji, dan hasil pengujian bersifat konsisten atau menyajikan hasil pengujian yang sama meskipun diuji oleh lebih dari satu pihak yang berbeda

### c. Netralitas

Laporan keuangan menyajikan informasi yang diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu

### 3. Dapat dipahami

Laporan keuangan harus menyajikan informasi yang dapat dipahami oleh pengguna atau pemakai serta penggunaan istilah dalam laporan keuangan perlu diselaraskan dengan tingkat pemahaman para pengguna atau pemakainya. Oleh karena itu, diasumsikan para pengguna atau pemakai memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna atau pemakai untuk mempelajari informasi yang tertuang dalam laporan keuangan

### 4. Dapat dibandingkan

Informasi yang ada dalam penyajian laporan keuangan akan lebih berguna apabila bisa dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Laporan keuangan dapat dibandingkan secara internal maupun eksternal. Perbandingan internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun, sedangkan perbandingan eksternal dilakukan bila suatu entitas dibandingkan dengan entitas yang lain yang masing-masing dari entitas tersebut menerapkan kebijakan akuntansi yang sama

#### **2.2.1.2. Tujuan Pelaporan Keuangan**

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang berguna bagi para pengguna atau pemakainya dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik dengan:



1. Menyediakan informasi tentang sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya keuangan
2. Menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran
3. Menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang dicapai
4. Menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya
5. 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
6. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagai akibat dari kegiatan yang telah dilakukan selama periode pelaporan

### **2.2.1.3. Komponen Laporan Keuangan**

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Informasi keuangan atau laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah secara garis besar terdiri dari Laporan Pelaksanaan Anggaran (*budgetary reports*), Laporan Finansial, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Laporan Pelaksanaan Anggaran terdiri dari LRA dan perubahan SAL, Laporan Finansial terdiri dari Neraca, LO, LPE dan LAK. Sedangkan CaLK atau Catatan atas Laporan Keuangan merupakan laporan yang berisi rincian mengenai penjelasan lebih lanjut

atas pos-pos laporan pelaksanaan anggaran maupun laporan finansial yang mana CaLK ini merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dari laporan pelaksanaan anggaran maupun laporan finansial. Berikut penjelasan dari masing-masing laporan keuangan antara lain:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Informasi yang tersaji dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) berupa ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang berisi gambaran tentang perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Adapun unsur-unsur yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) yakni:

- a. Pendapatan LRA adalah penerimaan oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah atau oleh entitas pemerintah lainnya yang sifatnya menambah Saldo Anggaran Lebih (SAL) dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan, pendapatan LRA merupakan hak pemerintah yang tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah
- b. Belanja adalah semua pengeluaran yang dilakukan oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah yang mengurangi Saldo Anggaran Lebih (SAL) dalam periode anggaran yang bersangkutan dan tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah
- c. Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil

d. Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan/pengeluaran yang tidak berpengaruh pada kekayaan bersih entitas yang perlu dibayar kembali dan/atau akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah terutama ditujukan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran

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

Informasi yang disajikan dalam Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL) berupa kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih (SAL) tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya

## 3. Neraca

Informasi yang digambarkan dalam neraca berupa posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada suatu tanggal tertentu. Adapun penjelasan dari masing-masing unsur yakni:

- a. Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari sumber manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang
- b. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah

c. Ekuitas adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah

#### 4. Laporan Operasional

Informasi keuangan yang tertuang dalam Laporan Operasional (LO) berupa ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah. Adapun unsur-unsur yang disajikan dalam Laporan Operasional (LO) yakni:

a. Pendapatan LO adalah penambahan nilai kekayaan bersih yang menjadi hak pemerintah

b. Beban adalah pengurangan nilai kekayaan bersih yang menjadi kewajiban pemerintah

c. Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil

d. Pos luar biasa adalah pendapatan dan beban luar biasa yang terjadi karena suatu peristiwa ekonomi yang bukan termasuk dalam operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi, dan berada diluar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan

#### 5. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas berisi tentang informasi terkait kas pemerintah yang terdiri dari aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang menyajikan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah

pusat/daerah selama periode tertentu. Adapun unsur dalam Laporan Arus Kas yakni:

- a. Penerimaan kas adalah semua aliran yang masuk ke Bendahara Umum Negara/Daerah
- b. Pengeluaran kas adalah semua aliran kas yang keluar dari Bendahara Umum Negara/Daerah

6. Laporan Perubahan Ekuitas

Informasi keuangan dalam Laporan Perubahan Ekuitas berupa kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya

7. Catatan atas Laporan Keuangan

Laporan keuangan ini meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan menyajikan hal-hal berikut:

- a. Mengungkapkan informasi umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi
- b. Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro
- c. Menyajikan ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target
- d. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya

- e. Mengungkapkan rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan
- f. Menyajikan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan
- g. Menyediakan informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan

## **2.2.2. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)**

### **2.2.2.1. Definisi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)**

Menurut Zeyn (2011:24) Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berisi tentang aturan mengenai penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statements*) dalam rangka meningkatkan daya banding laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. Tujuan umum laporan keuangan adalah untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan keuangan. Oleh karena itu, agar dapat mencapai tujuan tersebut, maka standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian laporan keuangan, pedoman struktur laporan keuangan, dan persyaratan minimum isi laporan keuangan.

Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah menyatakan bahwa pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang sekarang diubah menjadi Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). SAP merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang ditetapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah.

Standar merupakan suatu acuan yang telah disepakati dan ditetapkan oleh organisasi yang berkompetensi serta berwenang dalam bidang terkait. Dengan berpedoman pada SAP, maka diharapkan laporan keuangan pemerintah daerah telah disajikan secara relevan dan handal sehingga dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan (Sari, Adiputra, & Sujana, 2014:2).

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 dalam Kesuma, Anwar, & Darmansyah (2017:142) tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, menetapkan bahwa Penerapan SAP Berbasis Akruwal pada Pemerintah Pusat/Daerah terhitung mulai Tahun 2012. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akruwal adalah standar akuntansi pemerintahan yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akruwal, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran. Penerapan SAP dibutuhkan dalam rangka penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) .

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) diterapkan pada lingkup pemerintahan, yaitu pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan satuan organisasi dilingkungan pemerintah pusat/daerah, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi yang dimaksud wajib untuk menyajikan laporan

keuangan. Dengan demikian, Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah suatu persyaratan terkait proses pelaporan keuangan pemerintah baik pusat maupun daerah yang memiliki kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.

#### **2.2.2.2. Muatan Isi Standar Akuntansi Pemerintahan**

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 dalam Indra Bastian (2010:140) menjelaskan beberapa isi yang termuat dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) antara lain yaitu sebagai berikut:

##### **1. SAP No. 01 Penyajian Laporan Keuangan**

Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah yaitu basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Entitas pelaporan yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan dengan menggunakan basis akrual sepenuhnya juga tetap menyajikan Laporan Realisasi Anggaran (LRA) berdasarkan basis kas. Komponen pokok laporan keuangan terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan

##### **2. SAP No. 02 Laporan Realisasi Anggaran berbasis Kas**

Laporan Realisasi Anggaran menyediakan informasi mengenai realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. Laporan Realisasi Anggaran menyediakan informasi yang



berguna dalam memprediksi sumber daya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah dalam periode mendatang

3. SAP No. 03 Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas adalah bagian dari laporan finansial yang menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris

4. SAP No. 04 Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) dimaksudkan agar dapat dipahami oleh pembaca secara luas, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun manajemen entitas pelaporan. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) harus disajikan secara sistematis. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas dan Laporan Perubahan Ekuitas

5. SAP No. 05 Akuntansi Persediaan

Persediaan diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Persediaan diakui pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah

#### 6. SAP No. 06 Akuntansi Investasi

Suatu pengeluaran kas atau aktiva dapat diakui sebagai investasi apabila memenuhi salah satu kriteria yaitu sebagai berikut :

- a. Kemungkinan manfaat ekonomis dan manfaat sosial atau jasa potensial di masa yang akan datang atas suatu investasi tersebut dapat diperoleh pemerintah
- b. Nilai perolehan atau nilai wajar investasi dapat diukur secara memadai. Pengeluaran untuk investasi jangka pendek diakui sebagai pengeluaran kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran, sedangkan pengeluaran untuk memperoleh investasi jangka panjang diakui sebagai pengeluaran pembiayaan

#### 7. SAP No. 07 Akuntansi Aset Tetap

Akuntansi Aset Tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan sifat dalam aktivitas operasi entitas. Klasifikasi aset tetap adalah tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, dan konstruksi dalam pengerjaan. Aset tetap diakui pada saat manfaat ekonomi masa depan dapat diperoleh dan nilainya dapat diukur secara andal. Untuk dapat diakui sebagai aset tetap harus memenuhi kriteria berwujud, mempunyai manfaat lebih dari 12 bulan, biaya perolehan dapat diukur secara andal, tidak dimaksudkan dijual dalam operasi normal entitas, diperoleh atau dengan maksud untuk digunakan

8. SAP No. 08 Akuntansi Kontruksi dalam pengerjaan

Konstruksi dalam pengerjaan mencakup tanah, peralatan, dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi, jaringan, serta aset tetap lain yang proses perolehannya / pembangunannya membutuhkan waktu tertentu, dan belum selesai. Konstruksi dalam pengerjaan (KDP) suatu benda berwujud harus diakui sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan (KDP) jika:

- a. Besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomis masa yang akan datang berkaitan dengan aktiva tersebut akan diperoleh
- b. Biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal
- c. Aktiva tersebut masih dalam proses pengerjaan

9. SAP No. 09 Akuntansi Kewajiban

Suatu kewajiban yang diakui besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan atau telah dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai saat ini, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal

10. SAP No. 10 Koreksi kesalahan

Koreksi adalah tindakan pembetulan agar pos-pos yang tersaji sesuai dengan yang seharusnya. Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode berjalan, baik yang memengaruhi posisi kas atau tidak, dilakukan dengan pembetulan pada akun yang bersangkutan dalam periode berjalan. Koreksi kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode sebelumnya dan memengaruhi posisi kas atau tidak, dilakukan pembetulan pada akun yang bersangkutan dalam periode berjalan

#### 11. SAP No. 11 Laporan Keuangan Konsolidasian

Laporan Keuangan Konsolidasian terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan

#### 12. SAP No. 12 Laporan Operasional

Laporan Operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Unsur yang mencakup dalam Laporan Operasional adalah pendapatan-LO, beban, transfer dan pos-pos luar biasa

### **2.2.3. Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah**

#### **2.2.3.1. Definisi Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah**

Menurut Hertanto (2017:1) kompetensi adalah kumpulan sumber daya manusia yang secara dinamis menunjukkan kapasitas intelektual, kualitas sikap mental dan kapabilitas seseorang. Kompetensi merupakan modal awal yang harus dimiliki seorang pegawai untuk dapat melaksanakan pekerjaan sesuai dengan tugas dan tanggung jawabnya. Wibowo (2016:271) menambahkan bahwa kompetensi merupakan suatu kemampuan untuk melaksanakan atau melakukan suatu pekerjaan atau tugas yang berlandaskan pada keterampilan dan pengetahuan serta didukung oleh sikap kerja yang dituntut oleh pekerjaan tersebut. Sedangkan Sudarmanto (2015:46) dalam bukunya merangkum beberapa definisi kompetensi oleh para ahli diantaranya adalah sebagai berikut:

1. Richard E. Boyatzis (1982:23), kompetensi merupakan karakteristik-karakteristik yang berhubungan dengan kinerja unggul dan/atau efektif didalam pekerjaan
2. Klemm (1980), kompetensi adalah karakteristik mendasar seseorang yang menghasilkan kinerja unggul dan/atau efektif dalam suatu pekerjaan (dalam Robert Wood dan Tim Payne, 1998:24)
3. Likewise Hornby dan Thomas (1989:53), menyatakan bahwa kompetensi adalah pengetahuan, keahlian, dan kualitas manajer atau pemimpin yang efektif (dalam Woodruffe, 1993:64)
4. Lyle Spencer & Signe Spencer (1993:9), kompetensi merupakan karakteristik dasar perilaku individu yang berhubungan dengan kriteria acuan efektif dan/atau kinerja unggul di dalam pekerjaan atau situasi
5. Michael Armstrong (1994:92), kompetensi adalah apa yang orang bawa pada suatu pekerjaan dalam bentuk tipe dan tingkat perilaku yang berbeda-beda. Kompetensi menentukan aspek-aspek proses kinerja pekerjaan

Berdasarkan berbagai definisi tersebut maka setidaknya dapat diambil sebuah konsep mengenai kompetensi adalah karakteristik-karakteristik yang ada pada diri seseorang berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang menjadi faktor penentu sukses tidaknya seseorang dalam mengerjakan suatu pekerjaan atau situasi. Kompetensi merupakan landasan dasar karakteristik orang yang mengindikasikan cara berperilaku atau berpikir, menyamakan situasi dan mendukung untuk periode waktu cukup lama. Faktor yang dapat memengaruhi kecakapan kompetensi seseorang yaitu keyakinan dan nilai-nilai, keterampilan,

karakteristik kepribadian, motivasi, isu emosional, kemampuan intelektual dan budaya organisasi (Spencer, 2003:9) dalam (Safwan, Nadirsyah, & Abdullah, 2014:136). Dalam suatu entitas terutama entitas pemerintahan dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan, tidak bisa lepas dari adanya unsur sumber daya manusia sebagai penggerak jalannya organisasi.

Membahas kompetensi sumber daya manusia berarti membahas karakteristik sumber daya manusia dalam hal ini pegawai yang berkualitas yang dapat menyokong operasional kerja dan pertumbuhan organisasi. Perkembangan kompetensi yang semakin luas dari sumber daya manusia memastikan bahwa manajemen sumber daya manusia memegang peranan penting dalam kesuksesan organisasi. Sumber daya manusia menjadi penentu berjalan tidaknya kegiatan operasional suatu entitas tak terkecuali pemerintah baik pusat maupun daerah, selain ketersediaan sarana maupun prasarannya. Pemerintah daerah membutuhkan sumber daya manusia (aparatur daerah) yang berkualitas untuk dapat mencapai tujuan yang sudah ditentukan. Sehingga agar terdapat manusia-manusia/aparatur-aparatur daerah yang berkualitas atau yang berdaya guna perlu adanya manajemen sumber daya manusia (Oktarina dkk, 2016:3).

Manajemen sumber daya manusia untuk selanjutnya disebut dengan aparatur daerah merupakan suatu upaya pemerintah daerah dalam mengatur orang-orang yang ada dalam kegiatan operasional pemerintah daerah, guna tercipta sumber daya manusia/aparatur pemerintah daerah yang kompeten dalam bidang tertentu pada lingkup pemerintahan daerah.

Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2014 Tentang Aparatur Sipil Negara pasal 1 ayat 2 yang dinamakan “Pegawai Aparatur Sipil Negara” yakni:

“Pegawai Aparatur Sipil Negara yang selanjutnya disebut Pegawai ASN adalah pegawai negeri sipil dan pegawai pemerintah dengan perjanjian kerja yang diangkat oleh pejabat pembina kepegawaian dan diserahi tugas dalam suatu jabatan pemerintahan atau diserahi tugas negara lainnya dan digaji berdasarkan peraturan perundang-undangan.”(Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2014 Tentang Aparatur Sipil Negara)

Menurut Kesuma, Anwar, & Darmansyah (2017:142) kompetensi aparatur pemerintah dalam suatu organisasi tentu akan dibuat pembagian kerja, sehingga organisasi tersebut bisa berjalan efektif dan efisien. Pembagian tersebut tentu didasarkan pada berbagai pertimbangan yang dianggap akan mempermudah pekerjaan tersebut. Salah satunya yaitu pertimbangan aparatur daerah yang ditempatkan harus memiliki kemampuan yang sesuai dengan tugas pokok dan fungsi yang telah ditetapkan di awal. Pemerintah daerah sangat membutuhkan aparatur daerah yang memiliki wawasan luas, profesionalitas, memiliki kompetensi di bidangnya dan memiliki jiwa berkompetisi yang sportif.

Kompetensi aparatur daerah mencakup kapasitasnya, yaitu kemampuan seseorang atau individu, suatu organisasi (kelembagaan), atau suatu sistem untuk melaksanakan fungsi-fungsi atau kewenangannya untuk mencapai tujuannya secara efektif dan efisien. Kapasitas harus dilihat sebagai kemampuan untuk mencapai kinerja, untuk menghasilkan keluaran-keluaran/*outputs* dan hasil-hasil/*outcomes* (Triwardana, 2017:644).

Dalam hal pengelolaan keuangan daerah yang baik, pemerintah daerah melalui SKPD-SKPD nya harus memiliki aparatur daerah yang memiliki kapasitas dibidang akuntansi yang tentunya didukung dengan latar belakang pendidikan akuntansi, sering mengikuti pelatihan, serta mempunyai pengalaman dibidang keuangan. Hal tersebut ditujukan supaya dalam penerapan sistem akuntansi dan penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), aparatur daerah yang memiliki kapasitas atau bisa dikatakan berkualitas tersebut akan mampu memahami logika akuntansi dengan baik serta mampu menyusun laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Ketidaccakapan aparatur pemerintah daerah dalam memahami dan menerapkan logikanya dalam bidang akuntansi akan mengakibatkan suatu hal yang fatal yakni kemungkinan besar terjadi kekeliruan dalam penyusunan laporan keuangan atau bisa saja informasi keuangan yang dihasilkan tidak berkualitas.

Pengelolaan keuangan pemerintah daerah perlu menganut adanya prinsip "*the right man on the right place*" sehingga terwujud atmosfer atau kondisi tata kelola pemerintahan yang baik. Menurut Adhi & Suhardjo (2013:99) aparatur pemerintah daerah yang profesional akan mampu menyelesaikan tugas dan pekerjaannya secara tuntas. Dengan kompetensi yang dimilikinya, aparatur pemerintah daerah dapat melaksanakan tugas pokok dan fungsinya secara optimal. Aparatur pemerintah daerah yang berkualitas dan kompeten dalam bidang akuntansi (keuangan) menjadi penyangga utama tersusunnya laporan keuangan yang berkualitas. Hal ini berarti kualitas aparatur pemerintah daerah



dibidang akuntansi (keuangan) merupakan faktor yang berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan yang disusun pemerintah daerah.

#### **2.2.3.2. Karakteristik Kompetensi**

Menurut Spencer dan Spencer dalam Wibowo (2016:273), ada lima karakteristik utama dari kompetensi yang pada akhirnya memengaruhi kinerja individu pegawai, yaitu:

1. *Motive*

Sesuatu dimana seseorang secara konsisten berfikir sehingga ia melakukan tindakan. Motif mendorong, mengarahkan, dan memilih perilaku menuju tindakan atau tujuan tertentu

2. *Trait*

Karakteristik fisik dan respon yang konsisten terhadap situasi atau informasi. Watak yang membuat orang berperilaku atau bagaimana seseorang merespon suatu dengan cara tertentu

3. *Self concept*

Sikap dan nilai-nilai yang dimiliki seseorang. Percaya diri merupakan keyakinan seseorang bahwa mereka dapat efektif dalam hampir setiap situasi adalah bagian dari konsep diri orang

4. *Knowledge*

Informasi yang dimiliki seseorang untuk bidang tertentu. Pengetahuan adalah kompetensi yang kompleks, skor pada tes pengetahuan sering tidak berhasil memprediksi prestasi kerja karena tidak berhasil mengukur pengetahuan dan keterampilan yang sebenarnya

## 5. *Skills*

Kemampuan untuk melaksanakan suatu tugas tertentu baik secara fisik maupun mental. Kompetensi mental atau keterampilan kognitif termasuk berpikir analitis dan konseptual

### **2.2.3.3. Tipe Kompetensi**

Menurut Wibowo (2016:275), ada beberapa tipe kompetensi yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

#### 1. *Planning Competency*

Dikaitkan dengan tindakan tertentu seperti menetapkan tujuan, menilai risiko dan mengembangkan urutan tindakan untuk mencapai tujuan tertentu

#### 2. *Influence Competency*

Dikaitkan dengan tindakan seperti mempunyai dampak pada orang lain, memaksa melakukan tindakan tertentu atau membuat keputusan tertentu dan memberi inspirasi untuk bekerja menuju organisasional

#### 3. *Communication Competency*

Bentuk kemampuan berbicara, mendengarkan orang lain, komunikasi verbal dan nonverbal

#### 4. *Interpersonal Competency*

Meliputi empati, membangun konsensus, *networking*, persuasi, negosiasi, diplomasi, manajemen konflik dan menghargai orang lain

#### 5. *Thinking Competency*

Berkenaan dengan berfikir strategis, berfikir analitis, berkomitmen terhadap tindakan, mengidentifikasi mata rantai dan membangkitkan gagasan kreatif

6. *Organizational Competency*

Meliputi kemampuan merencanakan pekerjaan, mengukur kemajuan dan mengambil risiko yang diperhitungkan

7. *Human Resources Management Competency*

Kemampuan dalam bidang *team building*, mendorong partisipasi, mengembangkan bakat, mengusahakan umpan balik kinerja, dan menghargai keberagaman

8. *Leadership Competency*

Kompetensi yang meliputi kecakapan memosisikan diri, perkembangan organisasional, mengelola transisi, orientasi strategis, membangun visi, merencanakan masa depan, menguasai perubahan, dan memelopori kesehatan tempat kerja

9. *Clients Service Competency*

Kompetensi berupa mengidentifikasi dan menganalisis pelanggan, orientasi pelayanan dan pengiriman, bekerja dengan pelanggan, tindak lanjut dengan pelanggan, membangun *partnership* dan berkomitmen terhadap kualitas

10. *Business Competency*

Kompetensi yang meliputi manajemen finansial, keterampilan pengambilan keputusan bisnis, bekerja dalam sistem, menggunakan ketajaman bisnis, membuat keputusan bisnis dan meningkatkan pendapatan

11. *Self Management Competency*

Kompetensi berkaitan dengan motivasi diri, percaya diri, mengelola pembelajaran sendiri, mendemonstrasikan fleksibilitas, dan berinisiatif

## 12. *Technical/Operational Competency*

Kompetensi berkaitan dengan mengerjakan tugas kantor, bekerja dengan teknologi komputer, menggunakan peralatan lain, mendemonstrasikan keahlian teknis dan profesional, dan membiasakan bekerja dengan data dan angka

### **2.2.3.4. Kategori Kompetensi**

Menurut Zwell dalam Wibowo (2016:276), lima kategori kompetensi terdiri dari:

#### 1. *Task Achievement*

Merupakan kategori kompetensi yang berhubungan dengan kinerja yang baik. Kompetensi yang berkaitan dengan ini ditunjukkan pada orientasi hasil, mengelola kinerja, memengaruhi inisiatif, efisiensi dan keahlian teknis

#### 2. *Relationship*

Merupakan kategori kompetensi yang berhubungan dengan komunikasi dan bekerja baik dengan orang lain dan memuaskan kebutuhannya. Kompetensi ini meliputi kerja sama, orientasi pada pelayanan, kepedulian antar pribadi, perhatian pada komunikasi

#### 3. *Personal Attribute*

Merupakan kompetensi intrinsik individu yang menghubungkan bagaimana orang berfikir, merasa, belajar dan berkembang. Kompetensi ini meliputi kejujuran dan integritas, ketegasan, pengembangan diri, kualitas keputusan, berfikir analitis dan berfikir konseptual

#### 4. *Managerial*

Merupakan kompetensi yang secara spesifik berkaitan dengan pengelolaan, pengawasan dan pengembangan diri seseorang. Kompetensi manajerial berupaya untuk memotivasi, memberdayakan dan mengembangkan orang lain

#### 5. *Leadership*

Merupakan kompetensi yang berhubungan dengan bagaimana cara memimpin organisasi dan orang untuk mencapai maksud, visi dan tujuan organisasi. Kompetensi ini meliputi kepemimpinan visioner, berfikir strategi, orientasi kewirausahaan, dasar-dasar dan nilai-nilai

### **2.2.3.5. Komponen Kompetensi Aparatur Pemerintah**

Menurut Hevesi (2005) dalam Hariyani (2016:115) Kompetensi merupakan suatu karakteristik dari seseorang yang terdiri dari keterampilan (*skill*), pengetahuan (*knowledge*), dan kemampuan (*ability*) untuk melaksanakan suatu pekerjaan. Kompetensi menurut Peraturan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 7 Tahun 2013 adalah karakteristik dan kemampuan kerja yang mencakup aspek pengetahuan, keterampilan, dan sikap sesuai tugas dan atau fungsi jabatan dalam rangka mendukung terwujudnya profesionalisme Pegawai Negeri Sipil. Oleh karena itu, diperlukan standar kompetensi jabatan yang wajib dimiliki oleh setiap Pegawai Negeri Sipil, yang terdiri dari Standar Kompetensi Teknis dan Standar Kompetensi Manajerial. Standar Kompetensi Manajerial merupakan persyaratan kompetensi manajerial minimal yang harus dimiliki oleh seorang Pegawai Negeri Sipil dalam melaksanakan tugas dan jabatan. Standar kompetensi tersebut mencakup tiga hal sebagai berikut:

1. Pengetahuan, yaitu informasi yang dimiliki seseorang untuk melaksanakan tugasnya. Pengetahuan umumnya diperoleh seseorang dari pengalaman yang dimiliki atau diperoleh dari informasi yang disampaikan oleh seseorang. Pegawai yang memiliki pengetahuan yang cukup dapat membantu mencapai tujuan dan menentukan keberhasilan pelaksanaan tugas yang diberikan
2. Keterampilan, yaitu kecakapan seseorang untuk mampu menggunakan ide dan pengetahuannya dalam melakukan dan menyelesaikan tanggungjawab yang diberikan sehingga dapat mencapai tujuan yang diharapkan
3. Sikap, yaitu respon terhadap tugas yang diberikan. Sikap pegawai yang mendukung keberhasilan pencapaian tujuan organisasi adalah bertanggung jawab atas segala sesuatu yang telah diberikan dengan segala risikonya

#### **2.2.4. Good Governance**

##### **2.2.4.1. Definisi Good Governance**

Istilah “*government*” dan “*governance*” seringkali dianggap memiliki makna yang sama yakni cara menerapkan otoritas dalam suatu organisasi, lembaga atau negara (Karianga, 2011:275). Padahal kedua istilah tersebut memiliki konsep yang berbeda, kata “*government*” adalah kata yang merujuk pada suatu nama organisasi pengelolaan berdasarkan kekuasaan tertinggi negara dan pemerintah sedangkan kata “*governance*” melibatkan tidak sekedar pemerintah, akan tetapi juga aktor/pihak di luar pemerintah sehingga pihak yang terlibat sangat luas. Di dalam literatur, *governance* diartikan secara beragam oleh beberapa penulis dan beberapa lembaga nasional yang dirangkum oleh Karianga (2011:279) sebagai berikut:

1. *United Nations Development Programme* (UNDP) mendefinisikan kata *governance*, adalah “*penggunaan*” atau “*pelaksanaan*” yang berkaitan dengan penggunaan politik, ekonomi, dan administrasi untuk mengelola masalah-masalah nasional pada semua tingkatan. Dalam hal ini ditekankan pada kewenangan, kekuasaan yang sah atau kekuasaan yang mempunyai legitimasi
2. World Bank, mendefinisikan kata *governance* sebagai “*the way state power is used in managing economic and social resources for development society*” (*governance* merupakan cara suatu kekuasaan negara mengatur sumber daya ekonomi dan sumber daya sosial untuk pembangunan masyarakat)
3. Lembaga Administrasi Negara (LAN) mengartikan *governance* yaitu proses penyelenggaraan kekuasaan negara dalam melaksanakan penyediaan *public good and service*
4. Pinto mendefinisikan *governance* sebagai praktik penyelenggaraan kekuasaan dan kewenangan oleh pemerintah dalam pengelolaan urusan pemerintahan secara umum dan pembangunan ekonomi pada khususnya
5. Ganie Rochman mendefinisikan *governance* yaitu mekanisme pengelolaan sumber daya ekonomi dan sosial yang melibatkan pengaruh sektor negara dan sektor non-pemerintah dalam suatu kegiatan kolektif

Lebih lanjut Hayat (2017:170) menyatakan bahwa *governance* adalah tata pemerintahan yang menyangkut berbagai aspek lembaga secara keseluruhan, termasuk pemerintah (*government*) serta aspek lainnya, seperti lembaga politik, sosial, dan ekonomi. Disamping istilah *governance* yang beragam tersebut, pemerintahan (*governance*) pada dasarnya bisa baik atau bisa juga buruk sehingga

akan muncul istilah “*good governance*”. Menurut Mardiasmo (2009:18) *Good governance* sering diterjemahkan sebagai pemerintahan yang baik, suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal and political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha.

Tata pemerintahan yang baik memastikan bahwa prioritas politik, sosial dan ekonomi didasarkan pada konsensus yang luas di masyarakat yakni suara orang-orang yang paling miskin dan yang paling rentan didengar dalam pengambilan keputusan mengenai alokasi sumber daya pembangunan. *Good governance* menghendaki pemerintahan dijalankan dengan mengikuti prinsip-prinsip pengelolaan yang baik, yaitu transparansi (keterbukaan), akuntabilitas, dan partisipasi, sehingga sumber daya negara yang berada dalam pengelolaan pemerintah benar-benar mencapai tujuan sebesar-besarnya untuk kemakmuran dan kemajuan rakyat dan negara (Diana Sari, 2012:119).

Pemerintah dikatakan baik (*good governance*) apabila tujuan bersama dijalankan dengan baik, memperhatikan proses pembuatan keputusan, menjalankan fungsi peraturan, kekuasaan dijalankan sebagaimana mestinya, dan lembaga yang teratur. Sedangkan pemerintah dikatakan buruk apabila tujuan bersama sedikit dijalankan atau terealisasi, kurang memperhatikan proses pembuatan keputusan, tidak berfungsinya peraturan dan kekuasaan dijalankan secara sewenang-wenang (Karianga, 2011:283).



Dengan demikian dapat ditarik sebuah kesimpulan bahwa pada dasarnya *good governance* merupakan penyelenggaraan pemerintahan yang bersih, teratur, tertib, tanpa cacat dan berwibawa dengan adanya keterlibatan beberapa unsur sebagai *stakeholders*, tidak terbatas pada pemerintah (*government*) atau negara (*state*) saja, akan tetapi juga terdapat keterlibatan unsur non-pemerintah (*private sector*) dan masyarakat (*society*) sebagai kekuatan yang saling bersinergi dan saling mendukung serta memiliki suara dalam memengaruhi pembuatan keputusan. Oleh karena itu, menurut Karianga (2011:283) perlu adanya tindak lanjut untuk mewujudkan pemerintah yang baik (*good governance*) dan bersih (*clean governance*) adalah dengan mengaktualisasikan secara efektif Asas-Asas Umum Pemerintah yang baik (*algemene beginselen van behoorlijk bestuur*) yang digunakan sebagai hukum tidak tertulis melalui pelaksanaan hukum dan penerapan hukum serta pembentukan hukum.

#### **2.2.4.2. Unsur Good Governance**

Penyelenggaraan pemerintah sebagaimana dikemukakan oleh *United Nation Development Programme* (UNDP) yang dikutip oleh Karianga (2011:284-287) pada dasarnya berorientasi pada tiga elemen utama, yakni pemerintah atau negara (*state*), sektor swasta (*private sector*), dan masyarakat (*society*), dan ditambahkan dengan adanya interaksi antar ketiga elemen tersebut. Lebih lanjut, UNDP merumuskan karakteristik pemerintahan yang baik (*good governance*) sebagaimana dikutip oleh Lembaga Administrasi Negara (LAN) yaitu meliputi:

1. Partisipasi (*participation*)

Setiap warga negara mempunyai hak dan kewajiban untuk mengambil bagian dalam proses bernegara, berpemerintah, serta bermasyarakat, baik secara langsung maupun melalui intermediasi institusi legitimasi yang mewakili kepentingannya. Partisipasi warga negara ini dilakukan tidak hanya pada tahapan implementasi akan tetapi secara keseluruhan mulai dari tahapan penyusunan kebijakan, pelaksanaan, evaluasi, serta pemanfaatan hasil-hasilnya

2. Penegakkan Hukum (*Rule of Law*)

*Good governance* dilaksanakan dalam rangka demokratisasi kehidupan berbangsa dan bernegara. Salah satu syarat kehidupan demokrasi adalah adanya penegakkan hukum yang adil dan dilaksanakan tanpa pandang bulu. Oleh karena itu, langkah pertama dalam penciptaan *good governance* adalah membangun sistem hukum yang sehat, baik perangkat lunak (*software*), perangkat kerasnya (*hardware*), maupun sumber daya manusia yang menjalankan sistemnya (*human ware*)

3. Transparansi (*Transparency*)

Keterbukaan adalah salah satu karakteristik *good governance* terutama adanya semangat zaman serba terbuka dan akibat adanya revolusi informasi. Keterbukaan mencakup aspek aktivitas yang menyangkut semua kepentingan publik

4. Daya tanggap (*Responsiveness*)

*Responsiveness* adalah konsekuensi logis dari keterbukaan sehingga setiap komponen yang terlibat dalam proses pembangunan *good governance* perlu memiliki daya tanggap terhadap keinginan maupun keluhan setiap *stakeholders*

5. *Effectiveness and Efficiency*

Proses dan lembaga menghasilkan sesuai dengan apa yang telah digariskan dengan menggunakan sumber yang tersedia dengan sebaik mungkin

6. Akuntabilitas (*Accountability*)

Penerapan Prinsip Akuntabilitas dalam perencanaan keuangan tidak langsung dipertanggungjawabkan kepada masyarakat namun dipertanggungjawabkan kepada jabatan yang lebih tinggi atau jabatan yang berhak mengetahui setiap kegiatan

7. *Consensus orientation*

*Good governance* menjadi perantara kepentingan yang berbeda untuk memperoleh pilihan terbaik bagi kepentingan yang lebih luas

8. Keadilan (*Equity*)

Semua warga negara mempunyai kesempatan yang sama untuk memperoleh kesejahteraan

9. Visi strategis (*Strategic vision*)

Para pemimpin dan juga publik harus mempunyai perspektif *good governance* dan pengembangan manusia yang luas serta jauh ke depan sejalan dengan apa yang diperlukan untuk pembangunan semacam ini

Sedangkan menurut Robert Hass dalam Karianga (2011:288) terdapat lima indikator atau tolok ukur sebuah pemerintah yang baik (*good governance*), yakni:

1. Melaksanakan hak asasi manusia
2. Masyarakat berpartisipasi dalam pengambilan keputusan politik
3. Melaksanakan hukum untuk melindungi kepentingan masyarakat
4. Mengembangkan ekonomi pasar atas dasar tanggung jawab kepada masyarakat
5. Orientasi politik pemerintah menuju pembangunan

Selain itu, juga terdapat empat unsur utama yang harus ada dalam pengelolaan pemerintah yang baik (*good governance*) menurut Ganie Rochman yang meliputi:

1. *Accountability*
2. Kerangka hukum (*rule of law*)
3. Informasi
4. Transparansi

#### **2.2.4.3. Pengelolaan Keuangan Daerah Dalam Bingkai *Good Financial Governance***

Konsep *Good Governance* telah dirumuskan oleh UNDP, dan hal tersebut yang menjadi acuan bagi pengelolaan keuangan daerah yang merupakan salah satu bingkai dari *Good Financial Governance*. Pengelolaan keuangan daerah yang mengacu pada konsep *good governance* mempunyai karakteristik yakni partisipasi, berdasar hukum, keterbukaan, bertanggung jawab, berorientasi pada kesepakatan, keadilan atau kesejahteraan, tepat guna atau berhasil guna, berperhitungan, dan memiliki visi strategis.

Pengelolaan keuangan daerah yang memiliki substansi yang mencerminkan *good "financial" governance* pada hakikatnya pengaturan yang dikehendaki adalah suatu konstruksi yuridis yang oleh Boaventura de Sousa Santos mencakup *participation and pleasure* (Karianga, 2011:296). Tuntutan dalam hal pembaruan sistem pengelolaan keuangan daerah berdampak pada perlu dilakukannya reformasi anggaran daerah yang berupa APBD.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) sepatutnya disusun secara berimbang antara penerimaan dan pengeluaran sesuai dengan takaran proporsionalitas manajemen pemerintahan dengan munculnya istilah "*New Public Management*". *New Public Management* (NPM) adalah pendekatan pengelolaan keuangan di bidang penyusunan anggaran yang merupakan bentuk pembaruan dari anggaran tradisional yang selama ini digunakan oleh pemerintah daerah. NPM ini terdiri dari beberapa tahapan yakni desentralisasi dan *devolved*, berorientasi pada input dan output (*value for money*), utuh dan komprehensif dengan perencanaan jangka panjang, berdasarkan sasaran kinerja, lintas departemen (*cross department*), sistematis dan rasional, dan *bottom-up budgeting* (Karianga, 2011:298).

Proses penyusunan APBD yang sevisi dengan *good financial governance* atau prinsip *good governance* yakni membentuk APBD yang terasa demokratis dengan mengedepankan unsur peran serta masyarakat. Prinsip-prinsip dasar pengelolaan keuangan daerah yang dibangun dan dikonsepsi "*good financial governance*" menghendaki suatu bangunan akuntabilitas politik dan administrasi yang berpegang pada keterbukaan publik dalam setiap manajemen

penyelenggaraan pengelolaan keuangan daerah. Selain itu, pemikiran dasar *good financial governance* menghendaki suatu cara pengelolaan keuangan yang berpola “*integrated financial management system*”, hal ini merupakan tata laksana pengelolaan keuangan yang sejalan dengan ritme modernitas.

Pengelolaan keuangan daerah yang modern secara yuridis harus dituangkan dalam perangkat pengaturan hukum yang sesuai dengan prinsip-prinsip “*good governance*” dengan adanya unsur keterbukaan dan peran serta masyarakat (Karianga, 2011:306). hal tersebut sejalan dengan ketentuan pasal 3 ayat (1) UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara (UU Keuangan Negara) yang menegaskan:

“Keuangan Negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan” .

## **2.2.5. Sistem Pengendalian Intern**

### **2.2.5.1. Definisi Sistem Pengendalian Intern**

Menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 sistem pengendalian intern adalah suatu proses yang bersifat integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara kontinue oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk membangun kepercayaan 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 Intern (SPI) merupakan kegiatan pengendalian terutama atas pengelolaan sistem informasi yang bertujuan untuk memastikan akurasi dan kelengkapan informasi.

Pengendalian intern terdiri atas kebijakan dan prosedur yang digunakan dalam mencapai sasaran dan menjamin atau menyediakan informasi keuangan yang andal, serta menjamin ditaatinya hukum dan peraturan yang berlaku. Menurut I Gusti Agung Rai (2008:283) dalam Herawati (2014:3) menyatakan bahwa “Sistem pengendalian intern adalah kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi manajemen bahwa organisasi mencapai tujuan dan sasarannya.” Menurut Krismiaji (2010:218) Pengendalian Intern (*Internal Control*) adalah rencana organisasi dan metode yang digunakan untuk menjaga atau melindungi aktiva, menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya, memperbaiki efisiensi, dan untuk mendorong ditaatinya kebijakan manajemen.

Pengendalian internal merupakan upaya manajemen yang dapat melindungi aset perusahaan dari pencurian, kecurangan, penyalahgunaan, atau kesalahan penempatan (Reeve, Warren, Duchac dkk, 2009:390). Salah satu bentuk pelanggaran terhadap pengendalian internal yang paling serius adalah kecurangan yang dilakukan oleh karyawan. Pengendalian internal terdiri dari struktur organisasi, metode dan standar yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijaksanaan manajemen.

Penerapan pengendalian internal yang baik berarti bahwa pengelolaan keuangan yang dilaksanakan di instansi pemerintah daerah melalui kegiatan-kegiatan oleh seluruh pimpinan dapat dipertanggungjawabkan dan transparan, hal ini berarti bahwa pengendalian internal yang diterapkan dengan baik

dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja yang mencakup tuntutan dan harapan agar aparat pemerintah mampu menciptakan birokrasi yang kuat dalam mencapai tujuan yang menjadi cita-cita (Putra, 2018:274). Sehingga diharapkan dengan adanya penerapan sistem pengendalian intern dalam tata kelola pemerintah daerah dapat terwujud transparansi dan akuntabilitas publik.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa yang dinamakan Pengendalian Internal (*Internal Control*) merupakan suatu proses yang bersifat integral yang terdiri atas rencana organisasi dan metode yang digunakan untuk menjaga atau melindungi aktiva, menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya, memperbaiki efisiensi, dan untuk mendorong ditaatinya kebijakan manajemen.

#### **2.2.5.2. Unsur-unsur Sitem Pengendalian Intern**

Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 menyatakan bahwa unsur sistem pengendalian intern mengacu pada sistem pengendalian intern yang telah dipraktikkan di lingkungan pemerintah di berbagai Negara, yang meliputi :

1. Lingkungan Pengendalian.

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dalam lingkungan kerjanya, melalui:



a. Nilai integritas dan etika

menyusun dan menerapkan aturan perilaku (kode etik), memberikan keteladanan pelaksanaan aturan perilaku pada setiap tingkat pimpinan Instansi Pemerintah, menegakkan tindakan disiplin yang tepat atas penyimpangan terhadap kebijakan dan prosedur, atau pelanggaran terhadap aturan perilaku, menjelaskan dan mempertanggungjawabkan adanya intervensi atau pengabaian pengendalian intern, dan menghapus kebijakan atau penugasan yang dapat mendorong perilaku tidak etis

b. Komitmen terhadap kompetensi.

mengidentifikasi dan menetapkan kegiatan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam Instansi Pemerintah, menyusun standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam Instansi Pemerintah, menyelenggarakan pelatihan dan pembimbingan untuk membantu pegawai mempertahankan dan meningkatkan kompetensi pekerjaannya, memilih pimpinan Instansi Pemerintah yang memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan Instansi Pemerintah

c. Kepemimpinan yang kondusif

mempertimbangkan risiko dalam pengambilan keputusan, menerapkan manajemen berbasis kinerja, mendukung fungsi tertentu dalam penerapan SPIP, melindungi atas aset dan informasi dari akses dan penggunaan yang tidak sah, melakukan interaksi secara intensif dengan pejabat pada

tingkatan yang lebih rendah, merespon secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan keuangan, penganggaran, program, dan kegiatan

d. Struktur organisasi

menyesuaikan dengan ukuran dan sifat kegiatan Instansi Pemerintah, memberikan kejelasan wewenang dan tanggung jawab dalam Instansi Pemerintah, memberikan kejelasan hubungan dan jenjang pelaporan intern dalam Instansi Pemerintah, melaksanakan evaluasi dan penyesuaian periodik terhadap struktur organisasi sehubungan dengan perubahan lingkungan strategis, menetapkan jumlah pegawai yang sesuai, terutama untuk posisi pimpinan

e. Pembagian wewenang dan pembebanan tanggung jawab

Satuan usaha membatasi garis tanggung jawab dan wewenang yang ada

f. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia

Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan SDM. Penetapan praktik-praktik yang layak dalam hal perolehan, orientasi, pelatihan, evaluasi, pembinaan, promosi, kompensasi dan tindakan disiplin bagi sumber daya manusia

2. Penilaian Risiko

Menurut Indra Bastian (2007:12) penilaian risiko untuk tujuan pelaporan keuangan adalah proses identifikasi, analisis, dan pengelolaan risiko entitas yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Diawali dengan penetapan maksud

dan tujuan instansi Pemerintah yang jelas dan konsisten pada tingkat kegiatan. Selanjutnya Instansi Pemerintah mengidentifikasi secara efisien dan efektif risiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan tersebut, baik yang bersumber dari dalam maupun luar instansi. Penaksiran risiko mencakup:

a. Identifikasi Risiko

Mengidentifikasi secara efisien dan efektif risiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan instansi, baik yang bersumber dari dalam maupun luar instansi

b. Analisis Risiko

Menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan instansi

3. Kegiatan Pengendalian

Menurut Indra Bastian (2007:12) Aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang dibuat untuk memastikan pelaksanaan petunjuk yang dibuat oleh manajemen. Kebijakan dan prosedur yang dibangun oleh manajemen untuk mencapai tujuan laporan keuangan yang obyektif, yang mencakup :

a. Otorisasi yang memadai

Pimpinan instansi pemerintah menetapkan dan mengkomunikasikan syarat dan ketentuan otorisasi kepada pegawai

b. Perancangan dan penggunaan dokumen atau catatan yang memadai

c. Pengecekan secara independen

d. Pemisahan fungsi yang memadai

Pimpinan instansi pemerintah harus menjamin bahwa seluruh aspek utama transaksi atau kejadian tidak dikendalikan oleh 1 (satu) orang

e. Pengendalian fisik atas kekayaan pemda dan catatan

Pimpinan instansi pemerintah menetapkan, mengimplementasikan, dan mengkomunikasikan rencana identifikasi, kebijakan, dan prosedur pengamanan fisik kepada seluruh pegawai

f. Peninjauan atas kinerja

Memantau pencapaian kinerja instansi pemerintah tersebut dibandingkan dengan rencana sebagai tolak ukur kinerja

4. Informasi dan Komunikasi

Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk sarana prasarana komunikasi; dan mengelola, mengembangkan, serta memperbarui sistem informasi secara terus menerus

5. Pemantauan

Proses penilaian kualitas kinerja dari struktur pengendalian internal sepanjang waktu (Indra Bastian, 2007:13). Dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, perbandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam melaksanakan tugas. Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, *review*, dan pengujian efektivitas sistem pengendalian intern yang dapat dilakukan oleh aparat pengawasan

intern pemerintah atau pihak eksternal pemerintah. Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya yang ditetapkan.

### **2.3. Penelitian Terdahulu**

Penelitian terdahulu yang berkaitan dengan kualitas informasi keuangan pemerintah daerah telah dilakukan oleh Nugraheni & Subaweh (2008) mengenai “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan” menyatakan bahwa tanpa penerapan standar akuntansi di Inspektorat Jenderal, diperoleh angka konstanta peningkatan kualitas laporan keuangan Inspektorat Jenderal Departemen Pendidikan Nasional sebesar 46.650. Setiap penambahan satu satuan penerapan standar akuntansi di Inspektorat Jenderal akan berpengaruh meningkatnya kualitas laporan keuangan sebesar 0.385 satuan. Artinya pengaruh penerapan standar akuntansi di Inspektorat Jenderal terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan pada tingkat sedang. Kualitas laporan keuangan telah mengalami peningkatan setelah penerapan SAP, namun peningkatan tersebut belum optimal karena belum didukung oleh pengetahuan pengelola UAPPA E1 dan UAPPB yang memadai. Koefisien faktor pengetahuan sebesar 0.406, artinya setiap penambahan satu satuan pengetahuan pengelola UAPPA E1 dan UAPPB akan meningkatkan kualitas laporan keuangan Inspektorat Jenderal Departemen Pendidikan Nasional sebesar 0.406 satuan. Selanjutnya Pengaruh ketersediaan sarana dan prasarana terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan menunjukkan koefisien regresi ketersediaan sarana dan

prasarana sebesar 0.451. Dapat diartikan bahwa penambahan satu satuan ketersediaan sarana dan prasarana dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan sebesar 0.451 unit.

Penelitian berikutnya dilakukan oleh Yuliani, Nadirsyah, & Bakar (2010) yang berjudul “Pengaruh Pemahaman Akuntansi, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Pemerintah Kota Banda Aceh) dengan hasil penelitian yang menunjukkan bahwa pemahaman pegawai mengenai akuntansi, pemanfaatan SIAKD, peran internal audit berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan Pemkot Banda Aceh secara parsial dan simultan.

Zeyn (2011) juga melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh *Good Governance* dan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Akuntabilitas Keuangan dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi” yang menunjukkan bahwa *Good Governance* dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas keuangan secara parsial, selain itu komitmen organisasi juga turut memperkuat pengaruh *Good Governance* dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) terhadap akuntabilitas keuangan. Mahaputra & Putra (2014) dalam penelitiannya yang berjudul “Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Kualitas Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah” menyatakan bahwa keempat variabel yaitu kapasitas SDM, pemanfaatan SIAKD, SPI, dan implementasi SAP memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kualitas informasi pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian selanjutnya mengenai “Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah dengan Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Indragiri Hulu Provinsi Riau Tahun 2015) yang dilakukan oleh Tanzerina (2015) menyatakan bahwa kompetensi SDM dan SIAKD secara parsial berpengaruh positif signifikan terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah, disamping itu juga Sistem Pengendalian Intern (SPI) dapat memperkuat pengaruh kedua variabel kompetensi SDM dan SIAKD terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah.

Penelitian lain yang dilakukan oleh Fikri, Inapty, & Martiningsih (2016) mengenai “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kompetensi Aparatur Dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD-SKPD di Pemrov. NTB)” menyatakan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kompetensi aparatur dan peran audit Internal tidak berpengaruh positif terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Hasil penelitian menunjukkan secara parsial berturut-turut nilai t hitung sebesar 0.358; 1.106; dan -1.406 dengan signifikansi sebesar 0.723 ( $\geq 10\%$ ); 0.227 ( $\geq 10\%$ ); dan 0.169 ( $\geq 10\%$ ). Selain itu, Temuan ini memberikan hasil bahwa secara keseluruhan sistem pengendalian internal tidak dapat memoderasi pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP), kompetensi aparatur, dan peran audit internal.

Penelitian yang lain dilakukan oleh Oktarina, Raharjo, & Andini (2016) mengenai “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah Dan *Good Governance* Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Di Kota Semarang (Studi Kasus pada Dinas Pengelolaan Keuangan Aset Daerah Kota Semarang Tahun 2014)” menyatakan hasil pengujian secara statistik memberikan bukti bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kualitas aparatur pemerintah daerah dan *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan dengan nilai signifikansi masing-masing sebesar 0.001; 0,003; 0,000 atau lebih kecil dari 0,05.

Penelitian yang dilakukan oleh Kesuma, Anwar, & Darmansyah (2017) berjudul “Pengaruh *Good Governance*, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, dan Kompetensi Aparatur Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pada Satuan Kementrian Pariwisata” memberikan penjelasan bahwa variabel *good governance* dan kompetensi aparatur pemerintah memiliki pengaruh yang positif akan tetapi tidak signifikan terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pada Satuan Kementrian Pariwisata sedangkan Sistem Pengendalian Internal (SPI) memiliki pengaruh yang positif dan signifikan.

Penelitian selanjutnya yakni yang dilakukan oleh Pilander, Paul, & Gamaliel (2018) berkaitan dengan “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern, Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Kota Kotamobagu”, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa



penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Sistem Pengendalian Intern (SPI), kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM) dan pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pada Pemerintah Kota Kotamobagu dengan masing-masing nilai  $t$  hitung lebih besar dari  $t$  tabel 1,985 dan nilai signifikansinya keseluruhan lebih kecil dari 0,05.

Agar lebih jelas, maka berikut ini disajikan tabel yang memuat ringkasan mengenai beberapa penelitian terdahulu sebagai bahan rujukan dalam penelitian ini yang tertuang dalam Tabel 3 sebagai berikut:

**Tabel 3** Ringkasan Penelitian Terdahulu

No	Penulis	Judul	Variabel	Model Analisis	Hasil Penelitian
1.	Stephen Korutaro Nkundaban yanga, dkk (2013)	<i>The association between accounting standards, legal framework and the quality of financial reporting by a government ministry in Uganda</i>	Variabel dependen: <i>quality of financial Reporting</i> Variabel independen: <i>legal framework and accounting standards</i>	Analisis korelasi	Variabel independen memiliki hubungan yang positif terhadap dependen
2.	Dewi Indriasih (2014)	<i>The Effect of Government Apparatus Competence and the Effectiveness of Government Internal Control Toward the Quality of Financial Reporting in Local Government</i>	Variabel dependen: <i>Quality of Financial Reporting in Local Government</i> Variabel independen: <i>Government Apparatus Competence and the Effectiveness of GIC</i>	Analisis regresi linear berganda	Berpengaruh positif
3.	Ni Putu Yogi Merta Maeka Sari dkk (2014)	Pengaruh Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Dan Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Variabel dependen: Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Variabel independen: Pemahaman Standar	Analisis regresi linear berganda	Variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen baik secara parsial maupun

No	Penulis	Judul	Variabel	Model Analisis	Hasil Penelitian
		(Studi Kasus di Dinas Kab. Jembrana)	Akuntansi Pemerintahan (SAP) Dan Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah		simultan.
4.	Erlynda Y. Kasim (2015)	<i>Effect Of Government Accountants Competency And Implementation Of Internal Control To The Quality Of Government Financial Reporting</i>	Variabel dependen: <i>Quality Of Government Financial Reporting</i> Variabel independen: <i>Government Accountants Competency And Implementation Of Internal Control</i>	Analisis regresi linear berganda	Variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen baik secara parsial maupun simultan.
5.	Try Yurisandi dan Evita Puspitasari (2015)	<i>Financial Reporting Quality – Before and After IFRS Adoption Using NiCE Qualitative Characteristics Measurement</i>	<i>Financial reporting quality</i>	<i>Paired sample test</i>	Adopsi IFRS memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan
6.	Febrian Cahyo Pradono Basukianto (2015)	Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah: Faktor Yang Memengaruhi Dan Implikasi Kebijakan (Studi Pada SKPD Pemerintah Provinsi Jawa Tengah)	Variabel dependen: Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Variabel independen: kompetensi SDM, teknologi informasi, peran PPK-SKPD, rekonsiliasi, SPI	Analisis regresi linear berganda	Semua faktor berpengaruh signifikan kecuali peran PPK-SKPD tidak berpengaruh signifikan
7.	Suhaiza Ismail, dkk (2017)	<i>Implementation of accrual accounting by Malaysian federal government: are the accountants ready?</i>	Variabel dependen: <i>Change commitment</i> dan <i>change efficacy</i> Variabel independen: <i>Change valance, task knowledge, dan task availability</i>	Analisis korelasi <i>pearson's zero</i> dan regresi linear berganda	Semua variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen " <i>change efficacy</i> ", sedangkan

No	Penulis	Judul	Variabel	Model Analisis	Hasil Penelitian
					variabel dependen "change commitment" hanya dipengaruhi oleh variabel independen "change valance"
8.	Dr. Siriyama Kanthi Herath dan Norah Albarqi (2017)	<i>Financial Reporting Quality: A Literature Review</i>	Variabel Dependen: <i>Financial Reporting Quality</i>	Kualitatif	Kualitas Akrual adalah model signifikan yang telah digunakan untuk mengukur kualitas pelaporan keuangan.
9.	Dhedey Triwardana (2017)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan SKPD (Studi Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Kampar)	Variabel dependen: Kualitas Laporan Keuangan SKPD Variabel independen: Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Kompetensi Sumber Daya Manusia	Analisis regresi linear berganda	Masing-masing variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen
10.	Cecilia Lilly Kewo dan Nunuy Nur Afah (2017)	<i>Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit?</i>	Variabel dependen: <i>Quality of financial statement</i> Variabel independen: <i>Internal control system and internal audit</i>	Analisis path	Variabel independen tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung.

No	Penulis	Judul	Variabel	Model Analisis	Hasil Penelitian
11.	Umar Sako dan Felmi D. Lantowa (2018)	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Penyajian Laporan Keuangan Pada Pemerintah Kabupaten Gorontalo	Variabel dependen: Kualitas penyajian laporan keuangan Variabel independen: Penerapan SAP	Analisis regresi linear	Variabel independen berpengaruh positif terhadap variabel dependen
12.	Sukma Listari, dkk (2018)	<i>The Influence of The Government Internal Control System, Government Accounting Standards, Role of Internal Auditors And The Completion of The Audit Findings To Good Government Governance (Emprical Study on Inspectorate And Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) In West Nusa Tenggara)</i>	Variabel dependen: <i>Good Government Governance</i> Variabel independen: <i>Government internal control system, government accounting standards, role of internal auditors And Completion of Audit Findings</i>	<i>Partial Least Square (PLS)</i>	Semua variabel independen berpengaruh positif terhadap variabel dependen, namun hanya variabel “ <i>role of internal auditors</i> ” yang memiliki pengaruh positif yang besar dan langsung terhadap variabel dependen “ <i>Good Government Governance</i> ”
13.	Qian Hao, Xiangyan Shi, dan Danlu Bu (2018)	<i>The Chinese Stimulus Program from 2008 to 2010 and Accounting Information Quality</i>	Variabel dependen: <i>Accounting information quality</i> Variabel independen: <i>Earnings persistence, accounting conservatism, value-relevance of accounting information, dan auditor's quality</i>	Analisis Regresi Linear Berganda	Variabel independen secara simultan dan parsial berpengaruh terhadap variabel dependen

Sumber: Berbagai penelitian yang diolah, 2019

## **2.4. Kerangka Berpikir**

### **2.4.1. Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Terhadap Kualitas Informasi Keuangan**

Teori *Stewardship* yang didesain oleh Donaldson & Davis (1991) menjelaskan mengenai kondisi suatu organisasi tidak akan terpengaruh atau termotivasi dengan adanya tujuan tertentu dari masing-masing individu yang ada dalam sebuah organisasi, tetapi lebih difokuskan pada sasaran atau tujuan dari organisasi tersebut. Teori *Stewardship* memberikan gambaran bahwa adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi.

Konsep *Stewardship* tidak dibebani kewajiban untuk melaporkan dan mengacu pada pengelolaan atas aktivitas secara ekonomis dan efisien, sedangkan *accountability* mewajibkan pada pertanggungjawaban oleh seorang *steward* kepada pemberi tanggung jawab (Mardiasmo 2009:21). Dari konsep teori *Stewardship* tersebut dapat diasumsikan bahwa salah satu bentuk pertanggungjawaban *steward* dalam hal ini adalah pemerintah daerah kepada *principals* yakni pemerintah pusat dan masyarakat dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dari pemerintah daerah itu sendiri dapat dilakukan dengan cara menyusun dan melaporkan aktivitas pengelolaan keuangannya yang tercermin dalam sebuah Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang berkualitas.

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang berkualitas pastinya harus disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan standar yang harus diikuti dalam penyusunan laporan keuangan instansi pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pengguna laporan keuangan akan menggunakan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) untuk memahami informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Dengan diterapkannya Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), maka laporan keuangan yang disusun akan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Selain itu juga Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan suatu standar yang menjamin sebuah laporan keuangan telah disusun berdasarkan kualifikasi informasi keuangan yang berguna bagi para penggunanya.

Hal tersebut sesuai dengan teori Kegunaan Keputusan (*Decision-Usefulness Theory*) yang dikemukakan pertama kali pada tahun 1954 oleh George J. Staubus menyebutkan “*Financial reporting should provide information that is useful to present and potential investors and creditors and other users in making rational investment, credit, and similar decisions.*” (laporan keuangan seharusnya menyediakan informasi yang berguna bagi investor atau kreditor yang ada sekarang maupun calon investor/ kreditor dan para pengguna lain dalam melakukan investasi, kredit, dan keputusan-keputusan serupa yang rasional). “*Financial reporting should provide information to help present and potential investors and creditors and other users in assessing the amounts, timing, and uncertainty of prospective cash receipts from dividends or interest and the proceeds from the sale, redemption, or maturity of*

*securities or loans.*” (laporan keuangan seharusnya menyediakan informasi untuk membantu investor atau kreditor yang ada sekarang maupun calon investor/ kreditor dan para pengguna lain dalam menaksir (memprediksi) jumlah, penentuan waktu, dan ketidakpastian dari penerimaan kas yang prospektif dari deviden atau bunga dan hasil-hasil yang diperoleh dari penjualan, penebusan, atau jatuh temponya suatu sekuritas atau pinjaman).

Pemerintah yang menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) akan menghasilkan laporan keuangan yang sangat berguna dalam lingkungan pemerintahan, dengan Standar Akuntansi Pemerintahan diharapkan agar semuanya berjalan secara terstruktur dan sesuai dengan pedoman yang berlaku sehingga akan dihasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan akurat terutama laporan keuangan yang keberadaannya sangat penting dan dibutuhkan sebagai wujud pertanggungjawaban.

Penelitian yang dilakukan oleh Oktarina, Raharjo, & Andini (2016) mengenai “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah Dan *Good Governance* Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Di Kota Semarang (Studi Kasus pada Dinas Pengelolaan Keuangan Aset Daerah Kota Semarang Tahun 2014)” menyatakan hasil pengujian secara statistik memberikan bukti bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berpengaruh signifikan dengan nilai signifikansi sebesar 0.001 atau lebih kecil dari 0,05 terhadap kualitas laporan keuangan, artinya bahwa ada pengaruh antara penerapan SAP terhadap kualitas laporan keuangan SKPD Pemerintah Kota Semarang.

#### **2.4.2. Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Kualitas Informasi Keuangan**

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) merupakan sebuah produk yang dihasilkan dalam rangka mewujudkan transparansi dan akuntabilitas organisasi pemerintah daerah. Produk tersebut dihasilkan melalui disiplin ilmu tertentu yakni ilmu akuntansi dengan menerapkan suatu standar khusus yang dinamakan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Oleh karena itu, untuk menyusun laporan keuangan tersebut dibutuhkan Sumber Daya Manusia (SDM) yang kompeten dalam disiplin atau bidang ilmu akuntansi keuangan daerah bahkan organisasional tentang pemerintahan untuk menghasilkan sebuah Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang berkualitas.

Ketidcakapan sumber daya manusia pemerintah daerah dalam memahami dan menerapkan logika akuntansi akan berdampak pada kekeliruan laporan keuangan yang dibuat dan ketidaksesuaian laporan dengan standar yang ditetapkan pemerintah, selain itu SDM yang tidak mempunyai pengetahuan yang cukup akan bekerja tersendat- sendat dan juga mengakibatkan pemborosan bahan, waktu, dan tenaga (Triwardana, 2017:644). Teori *Stewardship* yang didesain oleh Donaldson & Davis (1991) cenderung mempertimbangkan risiko, implikasi pada penelitian ini akan dipertimbangkan terkait risiko pada konteks penyajian laporan keuangan pemerintah daerah yakni adanya salah saji dalam pos-pos laporan keuangan. Faktor tersebut dapat berasal dari kurang pahamiannya aparatur pemerintah daerah yang menyusun laporan keuangan mengenai akuntansi.



Oleh karena itu, *steward* akan memperhatikan faktor pemahaman akuntansi dari aparaturnya penyusun laporan keuangan karena akan berpengaruh pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang disajikannya. Dari pernyataan tersebut jelas bahwa teori ini mencoba memberikan gambaran mengenai keterkaitan antara pengaruh kompetensi aparaturnya pemerintah daerah terhadap kualitas informasi keuangan yakni sumber daya manusia (aparaturnya pemerintah daerah) akan berupaya semaksimal mungkin untuk dapat menyusun laporan keuangan yang berkualitas, dengan sumber daya manusia yang kompeten, maka akan diperoleh penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) atau dengan kata lain Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dapat menyandang predikat berkualitas.

Penelitian yang dilakukan oleh Oktarina, Raharjo, & Andini (2016) mengenai “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kualitas Aparaturnya Pemerintah Daerah Dan *Good Governance* Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Di Kota Semarang (Studi Kasus pada Dinas Pengelolaan Keuangan Aset Daerah Kota Semarang Tahun 2014)” menyatakan hasil pengujian secara statistik memberikan bukti bahwa kualitas aparaturnya pemerintah berpengaruh dengan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Artinya bahwa ada pengaruh antara kualitas aparaturnya pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan SKPD Pemerintah Kota Semarang. Sehingga dari beberapa penjelasan tersebut, maka diasumsikan bahwa kompetensi aparaturnya pemerintah daerah akan memberikan pengaruh yang positif signifikan terhadap kualitas informasi keuangan dari pemerintah daerah.

### 2.4.3. Pengaruh *Good Governance* Terhadap Kualitas Informasi Keuangan

Menurut Mardiasmo (2009:18) *Good governance* sering diterjemahkan sebagai pemerintahan yang baik, suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal and political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha. *Good governance* menghendaki pemerintahan dijalankan dengan mengikuti prinsip-prinsip pengelolaan yang baik, yaitu transparansi (keterbukaan), akuntabilitas, dan partisipasi, sehingga sumber daya negara yang berada dalam pengelolaan pemerintah benar-benar mencapai tujuan sebesar-besarnya untuk kemakmuran dan kemajuan rakyat dan negara. (Diana Sari, 2012:119).

Hal tersebut sesuai dengan teori Kegunaan Keputusan (*Decision-Usefulness Theory*) dari George J. Staubus (1954) menyebutkan bahwa SFAC No. 2 tentang *Qualitative Characteristics of Accounting Information* menggambarkan hierarki dari kualitas informasi akuntansi dalam bentuk kualitas primer, kandungannya dan kualitas sekunder. Kualitas primer dari informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan ekonomi adalah nilai relevan (*relevance*) dan reliabilitas (*reliability*). Selain itu, FASB menyatakan bahwa nilai relevan dan reliabilitas adalah dua kualitas utama yang membuat informasi akuntansi berguna dalam pengambilan keputusan. Oleh karena itu, idealnya apabila pemerintah daerah berupaya menciptakan tata kelola pemerintah daerah

yang baik, maka juga turut mengikutsertakan upaya terwujudnya tata kelola keuangan pemerintah daerah yang baik pula. Penelitian yang lain dilakukan oleh Oktarina, Raharjo, & Andini (2016) mengenai “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah Dan *Good Governance* Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Di Kota Semarang (Studi Kasus pada Dinas Pengelolaan Keuangan Aset Daerah Kota Semarang Tahun 2014)” menyatakan hasil pengujian secara statistik memberikan bukti bahwa *Good Governance* berpengaruh dengan signifikansi sebesar 0,000 atau lebih kecil dari 0,05 terhadap kualitas laporan keuangan, artinya bahwa ada pengaruh antara *good governance* terhadap kualitas laporan keuangan SKPD Pemerintah Kota Semarang.

Selain itu, ada juga penelitian pendukung yang dilakukan oleh Zeyn (2011) yang berjudul “Pengaruh *Good Governance* dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Terhadap Akuntabilitas Keuangan Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi” menyatakan bahwa secara parsial penerapan *Good Governance* dengan komitmen organisasi yang tinggi berpengaruh pada akuntabilitas keuangan sebesar 67,5%, sedangkan penerapan standar akuntansi pemerintahan dengan komitmen organisasi yang tinggi berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan sebesar 24,9%. Sehingga dari beberapa penjelasan tersebut, maka diasumsikan bahwa *good governance* akan memberikan pengaruh yang positif signifikan terhadap kualitas informasi keuangan dari pemerintah daerah.

#### **2.4.4. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Terhadap Kualitas Informasi Keuangan**

Sistem Pengendalian Intern (SPI) merupakan kegiatan pengendalian terutama atas pengelolaan sistem informasi yang bertujuan untuk memastikan akurasi dan kelengkapan informasi. Menurut Krismiaji (2010:218) Pengendalian Intern (*Internal Control*) adalah rencana organisasi dan metode yang digunakan untuk menjaga atau melindungi aktiva, menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya, memperbaiki efisiensi, dan untuk mendorong ditaatinya kebijakan manajemen.

Menurut Teori COSO (1992) yang telah merilis *Internal Control-Integrated Framework* dan telah disetujui secara meluas dimana *Internal Control-Integrated Framework* merupakan suatu kerangka yang memberikan petunjuk dalam merancang, mengimplementasikan pengendalian internal dan menguji efektifitas pengendalian internal menyebutkan bahwa Pengendalian internal merupakan suatu proses yang dilakukan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya dari entitas, yang dirancang untuk memberikan jaminan yang wajar mengenai pencapaian tujuan dalam kategori keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, kepatuhan terhadap undang-undang dan peraturan yang berlaku. Sistem Pengendalian Internal (SPI) penting dalam perusahaan atau badan usaha, tanpa kontrol sistem maka akan dipastikan munculnya tindakan penipuan yang akan mengakibatkan kerugian di perusahaan atau entitas lainnya tak terkecuali pada suatu instansi pemerintah (Faradisa & Khafid, 2017:399).

Penerapan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dalam tata kelola keuangan pemerintah daerah, diharapkan dapat menunjang efektivitas dan efisiensi dari penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sehingga akan dihasilkan kualitas laporan keuangan yang baik.

Sistem Pengendalian Intern (SPI) mengupayakan adanya jaminan ditaatinya peraturan dalam proses penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah agar sesuai dengan standar penyusunan laporan keuangan yang berlaku. Hal tersebut berimplikasi pada kualitas dari laporan keuangan yang disusun, ketika pemerintah daerah dalam proses penyusunan laporan keuangannya menerapkan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang baik sehingga laporan keuangan disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), maka akan dapat menghasilkan output/produk yang berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang berkualitas.

Penelitian yang dilakukan oleh Fikri, Inapty, & Martiningsih (2016) mengenai “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kompetensi Aparatur Dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD-SKPD di Pemprov. NTB)” menyatakan bahwa sistem pengendalian internal tidak dapat memoderasi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP), kompetensi aparatur, dan peran Audit Internal.

Penelitian yang lain terkait Sistem Pengendalian Intern (SPI) sebagai variabel independen terhadap kualitas informasi keuangan dilakukan oleh Pilander, Paul, & Gamaliel (2018) berkaitan dengan “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Intern, Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Kota Kotamobagu”, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi variabel penerapan sistem pengendalian intern adalah 0,288, artinya dengan adanya sistem pengendalian intern laporan keuangan pemerintah Kota Kotamobagu meningkat 28,8%. Nilai ini signifikan pada tingkat signifikansi 0,05 dengan p value 0,000.

Hal ini didukung dengan dengan hasil perhitungan nilai t hitung 6,592 > t tabel 1,985. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Sehingga berdasarkan beberapa penjelasan sebelumnya dapat diasumsikan bahwa dengan adanya Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang dimanfaatkan dengan baik oleh pemerintah daerah dalam proses penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) akan meningkatkan kualitas informasi keuangan yang dihasilkan dari Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

#### **2.4.5. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Kualitas Informasi Keuangan**

Kompetensi yang harus dimiliki oleh seorang aparatur pemerintah daerah merupakan suatu hal yang sangat penting. Seorang aparatur pemerintah daerah harus mempunyai kompetensi yang memadai khususnya dibidang Akuntansi agar dapat menyajikan laporan keuangan yang berkualitas. Ketidackapakan sumber daya manusia pemerintah daerah dalam memahami dan menerapkan logika akuntansi akan berdampak pada kekeliruan laporan keuangan yang dibuat dan ketidaksesuaian laporan dengan standar yang ditetapkan pemerintah, selain itu SDM yang tidak mempunyai pengetahuan yang cukup akan bekerja tersendat-sendat dan juga mengakibatkan pemborosan bahan, waktu, dan tenaga (Triwardana, 2017:644).

Idealnya, dengan adanya penerapan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dalam manajemen sumber daya manusia di pemerintah daerah, maka akan ada pembagian tugas, tanggung jawab, dan wewenang untuk tiap-tiap bagian di dalam organisasi. Artinya bahwa masing-masing aparatur pemerintah daerah dalam suatu bagian atau departemen tertentu akan mengerti dan memahami mengenai tugas, tanggung jawab, dan wewenang apa saja yang harus dilaksanakan. Tujuan umum Sistem Pengendalian Intern (SPI) yaitu tercapaiannya efisiensi dan efektivitas operasi.

Sehingga ketika Sistem Pengendalian Intern (SPI) diterapkan maka akan mendorong pemakaian sumber daya manusia atau aparatur pemerintah daerah secara efektif dan efisien untuk mencapai sasaran dan tujuan organisasi pemerintah daerah. Penempatan sumber daya manusia atau aparatur pemerintah daerah sesuai dengan keahliannya dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan. Pelatihan juga dapat meningkatkan kompetensi sumber daya manusia atau aparatur pemerintah daerah dibidangnya masing-masing. Jadi kompetensi sumber daya manusia atau aparatur pemerintah daerah dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dapat diperkuat Sistem Pengendalian Intern (SPI).

Teori *Stewardship* yang didesain oleh Donaldson & Davis (1991) mengemukakan bahwa sumber daya manusia dalam pemerintah daerah atau yang disebut sebagai aparatur pemerintah daerah akan berupaya untuk terus meningkatkan kemampuannya dalam bidang tertentu khususnya dalam bidang Akuntansi terkait dengan tata kelola keuangan pemerintah daerah agar dapat menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang berkualitas.

Hal tersebut salah satunya bertujuan sebagai wujud pelaksanaan perbaikan kinerja organisasi pemerintah daerah, sehingga pada umumnya semakin tinggi kompetensi yang dimiliki oleh aparatur pemerintah daerah sejalan dengan diterapkannya Sistem Pengendalian Intern (SPI), maka akan meningkatkan kualitas laporan keuangan yang dihasilkan.



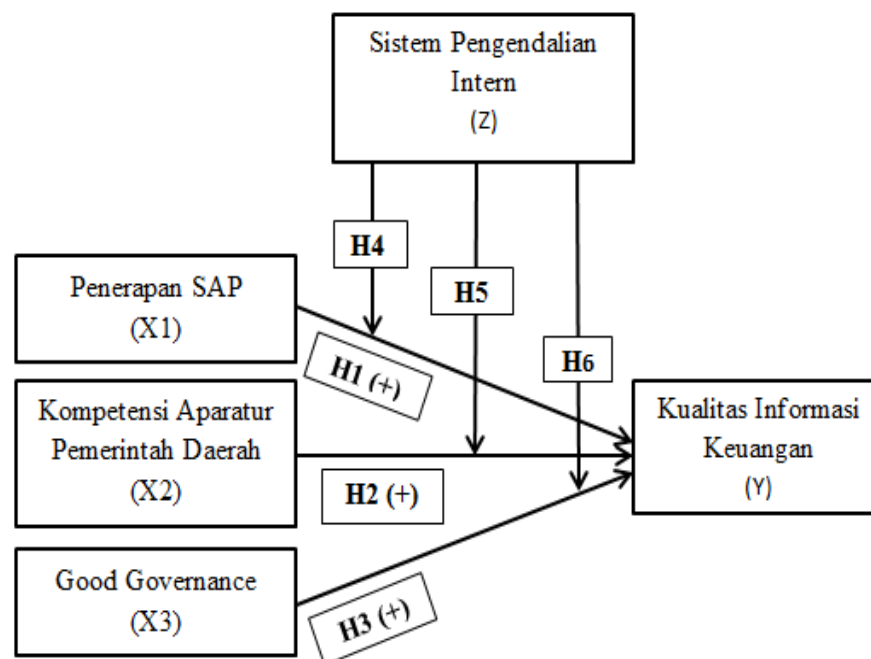
#### **2.4.6. Sistem Pengendalian Intern Memoderasi Pengaruh *Good Governance* Terhadap Kualitas Informasi Keuangan**

*Good Governance* dapat dikatakan sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggungjawab sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal political framework* bagi tumbuhnya aktifitas usaha, padahal selama ini birokrasi di daerah dianggap tidak kompeten. *Good governance* menghendaki pemerintahan dijalankan dengan mengikuti prinsip-prinsip pengelolaan yang baik, yaitu transparansi (keterbukaan), akuntabilitas, dan partisipasi, sehingga sumber daya negara yang berada dalam pengelolaan pemerintah benar-benar mencapai tujuan sebesar-besarnya untuk kemakmuran dan kemajuan rakyat dan negara (Diana Sari, 2012:119).

Hal tersebut sesuai dengan teori Kegunaan Keputusan (*Decision-Usefulness Theory*) yang dikemukakan pertama kali pada tahun 1954 oleh George J. Staubus menyebutkan bahwa SFAC No. 2 tentang *Qualitative Characteristics of Accounting Information* menggambarkan hierarki dari kualitas informasi akuntansi dalam bentuk kualitas primer yakni kandungannya dan kualitas sekunder. Keberhasilan suatu tata kelola sebuah organisasi perlu berada pada empat pilar yang diwakili oleh dewan direksi, manajemen, auditor internal dan auditor eksternal. Setiap pilar harus efektif dan bekerja sama dengan baik untuk mendukung tercapainya tujuan dan sasaran organisasi (Jefri, 2018:17).

*Good governance* merupakan salah satu cara mengukur kinerja suatu organisasi, yang didalamnya terdapat akuntabilitas dan transparansi. *Good Governance* cenderung meningkat bila pelaksanaan pengendalian internal dan penerapan total kualitas manajemen diterapkan secara optimal, dan pengendalian internal memberikan kontribusi yang lebih besar terhadap *Good Governance* (Fadilah, 2013) dalam (Jefri, 2018:24).

Berdasarkan pernyataan tersebut memberikan penjelasan bahwa dengan adanya Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang diterapkan dalam tata kelola keuangan pemerintah daerah, maka hal tersebut akan meningkatkan tata kelola keuangan pemerintah daerah yang baik (*good governance*). Berdasarkan pada kerangka berpikir tersebut, maka dihasilkan model penelitian sebagai berikut:



**Gambar 2** Model Penelitian

## 2.5. Hipotesis Penelitian

Berdasarkan kerangka berpikir yang tersaji dalam Gambar 2 tersebut maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah (**H1**)
2. Kompetensi aparatur pemerintah daerah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah (**H2**)
3. *Good governance* berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah (**H3**)
4. Sistem Pengendalian Intern (SPI) memoderasi pengaruh positif signifikan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah (**H4**)
5. Sistem Pengendalian Intern (SPI) memoderasi pengaruh positif signifikan kompetensi aparatur pemerintah daerah terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah (**H5**)
6. Sistem Pengendalian Intern (SPI) memoderasi pengaruh positif signifikan *good governance* terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah (**H6**)

## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **5.1. Simpulan**

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai Kualitas Informasi Keuangan (KIK) diperoleh simpulan sebagai berikut :

1. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah
2. Kompetensi aparatur pemerintah daerah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah
3. *Good governance* berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah
4. Sistem Pengendalian Intern (SPI) memoderasi pengaruh positif signifikan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah
5. Sistem Pengendalian Intern (SPI) tidak dapat memoderasi pengaruh positif signifikan kompetensi aparatur pemerintah daerah terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah
6. Sistem Pengendalian Intern (SPI) tidak dapat memoderasi pengaruh positif signifikan *good governance* terhadap kualitas informasi keuangan pemerintah daerah.

## 5.2. Saran

Berdasarkan simpulan dan hasil penelitian serta pembahasan terkait dengan hasil penelitian ini, selanjutnya dapat diusulkan saran yang diharapkan akan bermanfaat bagi beberapa pihak yakni sebagai berikut :

### 1. Bagi Pemerintah Kota Tegal

- a. Berkenaan dengan permasalahan ketersediaan SDM yang masih kurang memadai pada beberapa SKPD, maka saran yang dapat diberikan oleh peneliti kepada Pemerintah Kota Tegal yakni dianjurkan melakukan perekrutan Pegawai Pemerintah dengan Perjanjian Kerja (PPPK) yang sesuai dengan kualifikasi kebutuhan pada masing-masing SKPD yakni untuk mengatasi kekosongan tugas, wewenang, dan jabatan pada sub bagian keuangan
- b. Berdasarkan latar belakang pendidikan, responden dengan latar belakang pendidikan akuntansi dan non akuntansi menunjukkan jumlah yang seimbang, padahal idealnya proporsi jumlah pegawai dengan latar belakang pendidikan akuntansi seharusnya jauh lebih banyak. Oleh karena itu, dianjurkan pula pada saat perekrutan pegawai di SKPD-SKPD Pemerintah Kota Tegal memfokuskan pada pertimbangan tertentu khususnya perekrutan pegawai untuk kualifikasi tugas, wewenang, dan jabatan pada sub bagian keuangan agar memilih calon pegawai dengan latar belakang pendidikan akuntansi, hal tersebut bertujuan agar pada saat pelaksanaan tugas, wewenang, dan jabatan sudah sesuai dengan pengetahuan yang dimiliki

- c. Masih terdapat SKPD yang kesulitan dalam proses penyusunan laporan keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berbasis akrual terutama terkait pencatatan atas Kontruksi yang masih dalam Pengerjaan, sehingga dianjurkan memberikan sarana pelatihan bagi pegawai pada sub bagian keuangan mengenai prosedur penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual, dimana sarana tersebut harus diperuntukkan secara langsung bagi semua SKPD tanpa terkecuali khususnya terkait pencatatan atas Kontruksi yang masih dalam Pengerjaan, contohnya kegiatan perbaikan jalan, pembuatan taman kota yang menjadi salah satu tugas dari Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang (DPUR)
- d. Dianjurkan kepada setiap SKPD Pemerintah Kota Tegal untuk menambahkan jabatan khusus yang bekerja sebagai auditor internal pada masing-masing SKPD guna meningkatkan pengendalian internal khususnya pada aspek pemantauan
- e. Dianjurkan untuk mengadakan sosialisasi dan pelatihan mengenai setiap perubahan yang terjadi terutama yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan dan pelaporan bagi pegawai pada sub bagian keuangan, yang dikoordinasikan langsung oleh Badan Keuangan Daerah (BAKEUDA) selaku SKPD yang mengetahui lebih dulu segala kemungkinan perubahan yang terjadi berkaitan dengan prosedur pelaporan keuangan
- f. Masih terdapat SKPD di Pemerintah Kota Tegal dalam upaya tata kelola pemerintah yang baik dirasa belum optimal pada sebagian aspek, misalnya

pada aspek *participation*, sebagai bentuk dari belum dimaksimalkannya sistem informasi yang ada, sehingga sarana yang seharusnya dapat menjadi wadah untuk menampung aspirasi semua elemen baik pihak internal (pegawai) pemerintah maupun pihak eksternal pemerintah yakni masyarakat belum berjalan dengan efektif. Sehingga dianjurkan kepada setiap SKPD Pemerintah Kota Tegal untuk memanfaatkan dan mengelola situs *website* sebagai sistem informasi yang dapat menjadi sarana yang efektif untuk mempublikasikan informasi kepada publik dan juga sebagai wadah menampung aspirasi publik. Pengelolaan situs *website* tersebut perlu dilakukan oleh staf ahli yang bekerja khusus mengelola situs tersebut agar segala informasi dapat dipublikasikan secara *up to date* dan merespon aspirasi publik dengan cepat dan tanggap

2. Bagi Peneliti Selanjutnya:

- a. Metode pengumpulan data pada penelitian ini adalah survei dengan teknik kuesioner, sehingga dapat menyebabkan kemungkinan terjadinya perbedaan persepsi antara responden dan peneliti. Sehingga dianjurkan bagi penelitian selanjutnya dapat menggunakan metode wawancara dan observasi langsung antara responden dan peneliti agar persepsi peneliti tersampaikan secara jelas kepada responden
- b. Responden dari penelitian ini hanya terbatas pada pegawai yang terlibat dalam pembuatan laporan keuangan di SKPD Kota Tegal. Data yang diperoleh dari penelitian ini hanya berdasarkan persepsi pengelola keuangan di SKPD Kota Tegal. Sehingga untuk penelitian berikutnya

dapat pula melibatkan masyarakat untuk dijadikan responden penelitian, hal tersebut dikarenakan masyarakat sebagai salah satu *stakeholder* (pihak yang memiliki kebutuhan akan laporan pertanggungjawaban pemerintah daerah)

- c. Penggunaan skala pengukuran yang berbeda yakni skala *likert* dengan rentang (1-5) dan skala *guttman* dengan rentang (1-0) dalam satu kuesioner, sehingga skor jawaban yang diperoleh memiliki rentang yang cukup jauh. Oleh karena itu, saran diberikan peneliti bagi peneliti selanjutnya yakni memilih skala pengukuran yang dianggap paling sesuai untuk semua variabel yang digunakan dalam penelitian agar diperoleh skor dengan rentang yang sama
- d. Uji yang digunakan dalam analisis regresi moderasi pada penelitian ini menggunakan uji nilai selisih mutlak, uji tersebut cukup baik digunakan karena kecenderungan terjadi masalah multikolinearitas kecil pada uji asumsi klasiknya. Akan tetapi, dalam penelitian ini analisis regresi moderasi dengan uji nilai selisih mutlak memberikan hasil bahwa keberadaan variabel moderasi Sistem Pengendalian Intern (SPI) tidak mampu memoderasi pengaruh dari variabel independen Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah (KAPD) dan *Good Governance* (GG) terhadap variabel dependen Kualitas Informasi Keuangan (KIK), oleh karena itu perlu adanya kajian selanjutnya dengan mengganti uji nilai selisih mutlak dengan uji residual



## DAFTAR PUSTAKA

- Adhi, D. K., & Suhardjo, Y. (2013). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi Kasus Pada Pemerintah Kota Tual). *Jurnal STIE Semarang*, 5(3), 93–111.
- Anton, F. X. (2010). Menuju Teori Stewardship Manajemen. *Majalah Ilmiah INFORMATIKA*, 1(2), 61–80.
- Ariani, D. W. (2014). *Manajemen Kualitas*. Tangerang Selatan: Universitas Terbuka.
- Baridwan, Z. (2000). Perkembangan Teori dan Penelitian Akuntansi. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Indonesia Vol.*, 15(4), 486–497.
- Barus, S. (2017). *Analisis Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia , Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan , Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Binjai Dengan Sistem Pengendalian Interna*. Universitas Sumatera Utara.
- Contrafatto, M. (2014). Stewardship Theory: Approaches and Perspectives. *Accountability and Social Accounting for Social and Non- Profit Organizations*, 17, 177–196.
- Diana Sari. (2012). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, Penyelesaian Temuan Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan Implikasinya Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang B. *IJEB Indonesian Journal of Economics And Business*, 116–124.
- Disantirahayu, E. (2017). Analisis Pengendalian Intern Model “COSO” Terhadap Piutang Usaha. *Akademika*, 15(1), 14–21.
- Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49–65.
- Erlina, Rambe, O. S., & Rasdianto. (2017). *Akuntansi Keuangan Daerah Berbasis Akrual Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 dan Permendagri No. 64 Tahun 2013* (3rd ed.). Jakarta: Salemba Empat.
- Faradisa, A. N., & Khafid, M. (2017). The Effect of Competency and The Implementation of Standard on The Quality of Financial Statement with Control System as A Moderating Variable. *Accounting Analysis Journal*, 6(3), 394–406.

- Fikri, M. A., Inapty, B. A., & Martiningsih, R. S. P. (2016a). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Kompetensi Aparatur dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan. *Jurnal Ilmu Akuntansi*, 9(1), 27–42. <https://doi.org/10.15408/akt.v9i1.3583>
- Fikri, M. A., Inapty, B. A., & Martiningsih, R. S. P. (2016b). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kompetensi Aparatur dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD-SKPD di Pemrov. NTB). *Jurnal Ilmu Akuntansi*, 9(1), 27–42.
- Ghozali, I. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21 Update PLS Regresi*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I., & Chariri, A. (2014). *Teori Akuntansi International Financial Reporting System (IFRS)*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hariyani, D. S. (2016). Analisis Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Desa Terhadap Penggunaan Teknologi Accounting Information System Pada Desa-Desa Di Kabupaten Madiun. *ASSETS: Jurnal Akuntansi Dan Pendidikan*, 5(2), 113–128.
- Hayat. (2017). *Manajemen Pelayanan Publik* (2nd ed.). Depok: PT Rajagrafindo Persada.
- Herawati, T. (2014). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Survei Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemda Cianjur). *STAR – Study & Accounting Research*, XI(1), 1–14.
- Hertanto, E. (2017). Teori Kompetensi Manajemen Sumber Daya Manusia. In *Manajemen Sumber Daya Manusia* (pp. 1–7).
- Indra Bastian. (2010). *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. (Suryadi saat, Ed.) (3rd ed.). Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Indra Bastian. (2011). *Audit Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jefri, R. (2018). Teori stewardship dan good governance. *Jurnal Riset Edisi XXVI*, 4(3), 14–28.
- Karianga, H. (2011). *Partisipasi Masyarakat Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah* (1st ed.). Bandung: PT Alumni.
- Kawedar, W., & dkk. (2008). *Akuntansi Sektor Publik Pendekatan Penganggaran Daerah dan Akuntansi Keuangan Daerah*. (Junaedi, Ed.) (2nd ed.). Se: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

- Kesuma, D. P., Anwar, C., & Darmansyah. (2017). Pengaruh Good Governance, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dan Kompetensi Aparatur Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pada Satuan Kerja Kementerian Pariwisata. *Jurnal Ilmiah WIDYA Ekonomika*, 1(2), 141–146.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Terry D. Warfield. (2008). *Akuntansi Intermediate* (12th ed.). Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. (2012). *Standar Akuntansi Pemerintahan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010*. Penerbit Salemba Empat.
- Krismiaji. (2010). *Sistem Informasi Akuntansi (Ketiga)*. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu manajemen YKPN.
- Mahaputra, I. P. U. R., & Putra, I. W. (2014). Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 2, 230–244.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: CV. ANDI OFFSET.
- Nugraheni, P., & Subaweh, I. (2008). Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan. *Jurnal Ekonomi Bisnis*, 13(1), 48–58.
- O'Brien, J. A., & George M. Markas. (2010). *Managemet Information System*. New york: The McGraw-Hill.
- Oktarina, M., Raharjo, K., & Andini, R. (2016). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah dan Good Governance Terhadap Kualitas Laporan Keuangan di Kota Semarang. *Journal Of Accounting*, 2(2), 1–15.
- Peraturan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 7 Tahun 2013. Pedoman Penyusunan Standar Kompetensi Manajerial Pegawai Negeri Sipil.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010.
- Peraturan Pemerintah RI No 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan daerah, UU No. 58 § (2005).

- Pilander, S. M., Paul, D. E. S., & Gamaliel, H. (2018). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan , Sistem Pengendalian Intern , Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pada Pemerintah Kota Kotamobagu Pendahuluan Salah satu bentuk pertanggung, 128–139.
- Podrug, N. (2011). The Strategic Role Of Managerial Stewardship Behaviour For Achieving Corporate Citizenship. *EKONOMSKI PREGLED*, 62(7–8), 404–420.
- Puspitaningtyas, Z. (2010). Decision Usefulness Approach Of Accounting Information: Bagaimana Informasi Akuntansi Menjadi Useful? *AKRUAL Jurnal Akuntansi*, 2(1), 92–108.
- Putra, A. P. (2018). Determinan Akuntabilitas Kinerja pemerintah di Kabupaten Lombok Barat. *Jurnal Ekonomi Dan Keuangan*, 2(2), 271–290. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2018.v2.i2.3942>
- Reeve, J. M., Warren, C. S., Duchac, J. E., & Dkk. (2009). *Pengantar Akuntansi Adaptasi Indonesia (Principles of Accounting Indonesia Adaptation)* (1st ed.). Jakarta: Salemba Empat.
- Rifandi, M. (2018). Pengaruh Teknologi Informasi Dan Pengawasan Keuangan Terhadap Nilai Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Relasi*, XIV(2), 48–61.
- Romney, M. B., & Paul John Steinbart. (2014). *Sistem Informasi Akuntansi (Accounting Information System)*. (M. Masykur & B. Hernalyk, Eds.) (13th ed.). Jakarta: Salemba Empat.
- Safwan, Nadirsyah, & Abdullah, S. (2014). Pengaruh Kompetensi dan Motivasi Terhadap Kinerja Pengelolaan Keuangan Daerah pada Pemerintah Daerah Kabupaten Pidie Jaya. *Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala* 7, 3(1), 133–139.
- Santoso, G. (2015). Determinan Koefisien Respon Laba. *PARSIMONIA*, 2(2), 69–85.
- Sari, N. P. Y. M. M., Adiputra, M. P., & Sujana, E. (2014). Pengaruh Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Dinas-Dinas di Pemerintah Kabupaten Jembrana). *E-Journal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 2(1), 1–12.
- Soetedjo, S. (2018). Penerapan Coso Erm Integrated Framework Dalam Mendukung Audit Forensik Untuk Menanggulangi Tindakan Kecurangan. *JOURNAL OF APPLIED MANAGERIAL ACCOUNTING*, 2(2), 133–146.

- Staubus, G. J. (2013). *The Decision Usefulness Theory of Accounting: A Limited History*. New York: Routledge Publishing Inc.
- Sudarmanto. (2015). *Kinerja Dan Pengembangan Kompetensi SDM (Teori, Dimensi Pengukuran, dan Implementasi dalam Organisasi)* (3rd ed.). Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Tanzerina, D. (2015). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM) dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD) Terhadap Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah Dengan Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Satuan Kerja P. *JOM Fekon*, 4(1), 586–600.
- Tarigan, E. P. A., & Nurtanzila, L. (2013). Standar Akuntansi Pemerintahan dalam Mewujudkan Akuntabilitas dan Transparansi Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Kebijakan & Administrasi Publik*, 17(1), 29–45.
- Triwardana, D. (2017). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan SKPD (Studi pada Pemerintah Daerah Kabupaten Kampar). *JOM Fekon*, 4(1), 641–655.
- Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2014 Tentang Aparatur Sipil Negara (2014). Jakarta: Presiden Republik Indonesia.
- Wahyu Widhiarso. (2011). Skalo Program Analisis Skala Guttman.
- Wahyudin, A. (2015). *Metode Penelitian Bisnis dan Pendidikan*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Negeri Semarang.
- Wibowo. (2016). *Manajemen Kinerja* (5th ed.). Jakarta: PT Rajagrafindo Persada.
- Yuliani, S., Nadirsyah, & Bakar, U. (2010). Pengaruh Pemahaman Akuntansi, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Kota Banda Aceh). *JURNAL TELAAH & RISET AKUNTANSI*, 3(2), 206–220.
- Zeyn, E. (2011). Pengaruh Good Governance dan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Akuntabilitas Keuangan dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi. *Jurnal Reviu Akuntansi*, 1(1), 21–37.