

BAB II

TELAAH PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Teori *Stewardship*

Grand theory yang mendasari penelitian ini merupakan bagian dari *agency theory* yaitu *stewardship theory*. Menurut Donaldson dan (Davis, 1991 dalam Anton, 2010) *Stewardship* menggambarkan bahwa tidak ada suatu keadaan situasi para manajemen termotivasi untuk tujuan-tujuan individu melainkan lebih fokus untuk tujuan sasaran utama yaitu kepentingan organisasi. Teori *stewardship* juga merupakan teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidak 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* berusaha mencapai sasaran organisasinya (Sanjaya, 2017).

Teori *stewardship* dibangun berdasarkan asumsi filosofi mengenai sifat manusia yaitu pada hakikatnya manusia dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran pada pihak lain. Tercapainya kesuksesan dalam sebuah organisasi pemerintah dapat dicapai dengan cara maksimalisasi utilitas *principals* dan manajemen. Teori *swewartship* dapat diterapkan dalam penelitian akuntansi organisasi sektor publik

seperti organisasi pemerintahan dan profit lainnya (Haliah, 2012 dalam Wahida 2015)

Laporan Keuangan Perangkat Daerah (LKPD) merupakan salah satu upaya dalam mewujudkan pelaksanaan *good governance*. Pemerintah Daerah harus mengungkapkan secara jelas dan terperinci terkait dengan data akuntansi dan informasi-informasi lainnya secara relevan. LKPD yang dibuat oleh pemerintah daerah bermanfaat bagi berbagai pihak yang membutuhkan laporan keuangan guna untuk pengambilan keputusan. Seorang akuntan diharapkan dapat menyusun semua informasi akuntansi, sehingga seorang akuntan berkeinginan untuk menyusun pelaporan keuangan bahkan mampu menafsirkan dan menganalisis laporan keuangan yang dihasilkan (Izzah dkk, 2022).

Awal perkembangannya, akuntansi organisasi sektor publik bermanfaat untuk memenuhi kebutuhan informasi antara *stewards* dengan *principals*. Akuntansi merupakan alat penggerak akuntansi serta diikuti dengan perubahan yang semakin kompleks, adanya spesialisasi dalam akuntansi serta perkembangannya dalam organisasi sektor publik, selaku *principals* sangat sulit untuk melakukan sendiri fungsi-fungsi pengelolaan. Secara prinsip akuntansi adalah alat pengendalian diri, sebagai sarana pelaporan aktivitas manajer atas pengelolaan sumber daya manusia dan keuangan.

Implikasi teori *stewardship* terhadap penelitian ini yaitu dapat menjelaskan eksistensi pemerintah daerah sebagai suatu lembaga yang

dapat dipercaya dapat menampung aspirasi masyarakat, dapat memberikan pelayanan yang baik bagi publik, dan mampu pertanggungjawabkan keuangan yang di amanahkan kepadanya, sehingga tujuan ekonomi terpenuhi serta kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal. Untuk melaksanakan tanggungjawab tersebut maka *stewards* (manajer dan auditor internal) mengarahkan semua kemampuan dan keahliannya dalam mengefektifkan pengendalian intern untuk dapat menghasilkan laporan informasi keuangan yang berkualitas (Wahida, 2015)

Menurut (Artana, 2016) *stewardship Theory* digunakan untuk menjelaskan bahwa pemerintah selaku pihak yang diberi amanah dan adanya pihak ketiga selaku auditor laporan keuangan yang mengaudit laporan agar dapat menghasilkan laporan keungan yang berkualitas sehingga dapat memberikan informasi yang andal dan relevan sehingga mampu dipercaya oleh masyarakat selaku pemberi amanah.

2. Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Laporan keuangan disajikan untuk menjadi pertimbangan dalam pengambilan keputusan.

Laporan keuangan digunakan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik. Laporan keuangan digunakan untuk memberikan jaminan kepada pengguna laporan keuangan dari pihak otoritas bahwa pengelolaan sumber daya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum dan peraturan lain yang telah ditetapkan (Mardiasmo, 2002).

Dalam pemerintah, laporan keuangan digunakan sebagai informasi untuk para pengguna dalam menilai transparansi pengungkapan. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) disusun oleh Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD), Dimana batas waktu penyampaian laporan seelambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah berakhirnya laporan keuangan. Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dilakukan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah kemudian diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), sebagai bentuk pengawasan dan pemberian opini atau pendapat atas kewajaran informasi yang disajikan.

Laporan keuangan pemerintah merupakan asersi dari pihak manajemen pemerintah yang menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya (Rahmawati dkk, 2018). Pengukuran kinerja yang telah dilaksanakan bertujuan untuk mendesak etika profesi yang baik melalui sasaran dari hasil

kinerja adalah memotivasi karyawan serta mematuhi perilaku yang telah diresmikan (Anjani dkk, 2022).

Indikator kualitas laporan keuangan yaitu : 1) laporan keuangan menghasilkan informasi yang lengkap mencakup semua informasi yang dibutuhkan guna mengambil keputusan; 2) informasi dari laporan keuangan yang dihasilkan dapat dipahami; 3) laporan keuangan yang menghasilkan informasi yang dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya; 4) laporan keuangan menghasilkan informasi yang jujur ; 5) laporan keuangan disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah.

Adapun karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah yang merupakan prasyarat normatif sebagaimana disebutkan dalam Rerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan (Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005) antara lain :

1. Relevan, yaitu informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini dan memprediksi masa depan, serta mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu.

Informasi yang relevan memiliki unsur-unsur berikut :

- a. Manfaat umpan balik (*feedback value*). Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan alat mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.

- b. Manfaat prediktif (*predictive value*). Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.
 - c. Tepat waktu (*timeliness*). Informasi yang disajikan secara tepat waktu dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.
 - d. Lengkap, yaitu mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dapat dicegah.
2. Andal, yaitu informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi.
 3. Dapat dibandingkan, yaitu informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya.
 4. Dapat dipahami, yaitu informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna.

Dari karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah tersebut, ketepatanwaktuan dan keterandalan merupakan dua unsur nilai informasi yang penting terkait dengan pengambilan keputusan berbagai pihak. Ketepatanwaktuan merupakan tersedianya informasi bagi pembuat keputusan pada saat dibutuhkan sebelum informasi tersebut kehilangan kekuatan untuk mempengaruhi keputusan. Keterandalan merupakan kemampuan informasi untuk memberi keyakinan bahwa informasi tersebut benar atau valid (Zuliarti, 2012).

3. Tujuan Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

(Mardiasmo, 2004) menyatakan bahwa tujuan umum penyajian laporan keuangan oleh pemerintah daerah adalah sebagai berikut :

1. Untuk memberikan informasi yang digunakan dalam pembuatan keputusan ekonomi, sosial dan politik serta sebagai bukti pertanggungjawaban (*accountability*) dan pengelolaan (*stewardship*).
2. Untuk memberikan informasi yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasi.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk

menunjukkan akuntabilitas entitas atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan cara sebagai berikut :

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

Kesimpulan dari tujuan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah adalah untuk memberikan dan menyediakan

informasi yang digunakan dalam pembuatan suatu keputusan dan berguna untuk kelangsungan suatu entitas atau suatu pemerintahan daerah.

4. Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Menurut (Bastian, 2010) komponen laporan keuangan sektor publik adalah :

1. Laporan posisi keuangan (Neraca)

Laporan posisi keuangan atau disebut juga dengan neraca atau laporan aktiva dan kewajiban adalah laporan keuangan yang menyajikan posisi aktiva utang dan modal pemilik selama suatu periode tertentu. Laporan posisi keuangan harus memasukkan pos-pos sebagai berikut :

- a. Properti, publik dan peralatan
- b. Aktiva tidak berwujud
- c. Aktiva keuangan
- d. Investasi yang diperlukan dengan metode ekuitas
- e. Persediaan
- f. Pemulihan transaksi non pengukuran, termasuk pajak dan transfer
- g. Piutang dari transaksi pertukaran
- h. Kas dan setara kas
- i. Utang pajak dan transfer
- j. Utang karena transaksi penukaran
- k. Cadangan (provision)

- l. Kewajiban tidak lancar
- m. Partisipasi minoritas
- n. Aktiva/ekuitas neto

2. Laporan kinerja keuangan (laporan surplus-defisit)

Laporan kinerja keuangan atau disebut juga dengan laporan pendapatan dan biaya, laporan surplus-rugi, laporan operasi, laporan surplus-defisit atau laporan laba rugi, adalah laporan keuangan yang menyajikan pendapatan dan biaya selama satu periode tertentu. Laporan kinerja keuangan minimal harus mencakup pos-pos lini berikut ini:

- a. Pendapatan dari aktivitas operasi
 - b. Surplus atau defisit dari aktivitas operasi
 - c. Biaya keuangan (biaya pinjaman)
 - d. Surplus atau defisit neto saham dari asosiasi dan joint venture yang menggunakan metode ekuitas
 - e. Surplus atau defisit dari aktivitas biasa
 - f. Pos-pos luar biasa
 - g. Saham partisipasi minoritas dari surplus atau defisit neto
 - h. Surplus atau defisit neto untuk periode
3. Laporan perubahan aktiva (Ekuitas neto)

Laporan perubahan aktiva (ekuitas neto) menggambarkan kenaikan atau penurunan kekayaan berdasarkan prinsip pengukuran tertentu yang

diadopsi dan harus diungkapkan dalam suatu laporan keuangan. Perubahan ekuitas neto secara keseluruhan menyajikan total surplus/defisit neto selama satu periode. Pendapatan dan biaya lainnya diakui secara langsung sebagai perubahan aktiva/ekuitas neto dari setiap kontribusi dan distribusi kepada pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik. Laporan perubahan aktiva ekuitas neto meliputi sebagai berikut :

- a. Kontribusi oleh pemilik dan distribusi kepada pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik.
 - b. Saldo akumulasi surplus dan defisit pada awal periode, pada tanggal pelaporan dan pergerakan selama periode.
 - c. Pengungkapan komponen asset/ekuitas neto secara terpisah dan rekonsiliasi antara nilai tercatat setiap komponen asset/ekuitas neto pada awal dan akhir periode yang mengungkapkan setiap perubahan.
4. Laporan arus kas

Laporan arus kas menyajikan informasi tentang penerimaan dan pengeluaran kas selama satu periode tertentu. Penerimaan dan pengeluaran kas diklasifikasikan menurut kegiatan operasi, kegiatan pembiayaan, dan kegiatan investasi, informasi arus kas sangat bermanfaat bagi pemakai laporan keuangan karena menyediakan dasar estimasi, kemampuan entitas untuk menghasilkan kas dan setara kas, serta kebutuhan entitas untuk menggunakan arus kas tersebut.

5. Catatan atas laporan keuangan sektor publik Catatan atas laporan keuangan adalah bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan yang menyajikan informasi tentang penjelasan pos-pos laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai. Catatan atas laporan keuangan bertujuan untuk menginformasikan pengungkapan yang diperlukan atas laporan keuangan.

Sedangkan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar akuntansi pemerintahan, komponen laporan keuangan pemerintah terdiri dari :

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat atau daerah dalam satu periode pelaporan. Laporan Realisasi Anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat atau daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD.

2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih ini menyajikan semua informasi kenaikan ataupun penurunan saldo anggaran lebih tahun pelaporan dibandingkan tahun sebelumnya.

3. Neraca Neraca merupakan gambaran posisi keuangan suatu entitas pelaporan yang mengenai aset, kewajiban dan ekuitas

pada tanggal tertentu. Maing-masing unsur dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Aset Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperbaiki, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya non keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa baik masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.
 - b. Kewajiban Kewajiban merupakan utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.
 - c. Ekuitas Ekuitas merupakan kekayaan bersih pemerintah uang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah
4. Laporan Operasional (LO) Laba Operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat atau daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Laba operasional terdiri dari :
- a. Pendapatan laba operasional

(LO) Merupakan hak pemerintah yang diakui sebagai penambahan nilai kekayaan bersih suatu pemerintahan.

b. Beban

Beban merupakan kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.

c. Transfer

Transfer merupakan penerimaan atau kewajiban pengeluaran uang dari atau oleh suatu entitas pelaporan dari atau oleh entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.

d. Pos Luar Biasa

Pos Luar Biasa merupakan pendapatan luar biasa atau beban luar biasa yang terjadi karena kejadian atau transaksi uang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering atau rutin terjadi dan berada di luar kendali atau pengaruh entitas bersangkutan.

5. Laporan Arus Kas (LAK)

Laporan Arus Kas merupakan laporan yang menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan dan transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran dan saldo akhir kas pemerintah pusat maupun daerah selama periode tertentu. Laporan arus kas terdiri dari penerimaan kas dan pengeluaran kas.

6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau perincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca dan Laporan Arus Kas, Catatan Atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam standar akuntansi pemerintahan serta ungkapan-ungkapan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Dari beberapa pendapat tentang komponen laporan keuangan di atas, dapat disimpulkan bahwa pemahaman yang lebih terhadap komponen-komponen laporan keuangan ini sangat diperlukan dalam menilai laporan pertanggungjawaban keuangan negara. Laporan keuangan dibuat untuk menginformasikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan, maka dari itu memahami tujuan dan manfaat setiap komponen-

komponen laporan keuangan sektor publik sangat penting dilakukan.

6. Sistem Penganggaran Berbasis Kinerja

Sebelum berlakunya sistem Anggaran Berbasis Kinerja, metode penganggaran yang digunakan adalah metoda tradisional atau *item line budget*. Cara penyusunan anggaran ini tidak didasarkan pada analisa rangkaian kegiatan yang harus dihubungkan dengan tujuan yang telah ditentukan, namun lebih dititik beratkan pada kebutuhan untuk belanja/pengeluaran dan sistem pertanggung jawabannya tidak diperiksa dan diteliti apakah dana tersebut telah digunakan secara efektif dan efisien atau tidak. Tolok ukur keberhasilan hanya ditunjukkan dengan adanya keseimbangan anggaran antara pendapatan dan belanja namun jika anggaran tersebut defisit atau surplus berarti pelaksanaan anggaran tersebut gagal. Dalam perkembangannya, muncullah sistematika anggaran kinerja yang diartikan sebagai suatu bentuk anggaran yang sumber-sumbernya dihubungkan dengan hasil dari pelayanan.

Anggaran kinerja mencerminkan beberapa hal. Pertama, maksud dan tujuan permintaan dana. Kedua, biaya dari program-program yang diusulkan dalam mencapai tujuan ini. Dan yang ketiga, data kuantitatif yang dapat mengukur pencapaian serta pekerjaan yang dilaksanakan untuk tiap-tiap program. Penganggaran dengan pendekatan kinerja ini berfokus pada efisiensi penyelenggaraan suatu aktivitas. Efisiensi itu sendiri adalah perbandingan antara output dengan input. Suatu aktivitas dikatakan

efisien, apabila output yang dihasilkan lebih besar dengan input yang sama, atau output yang dihasilkan adalah sama dengan input yang lebih sedikit. Anggaran ini tidak hanya didasarkan pada apa yang dibelanjakan saja, seperti yang terjadi pada sistem anggaran tradisional, tetapi juga didasarkan pada tujuan/rencana tertentu yang pelaksanaannya perlu disusun atau didukung oleh suatu anggaran biaya yang cukup dan penggunaan biaya tersebut harus efisien dan efektif.

Berbeda dengan penganggaran dengan pendekatan tradisional, penganggaran dengan pendekatan kinerja ini disusun dengan orientasi output. Jadi, apabila kita menyusun anggaran dengan pendekatan kinerja, maka *mindset* kita harus fokus pada "*apa yang ingin dicapai*". Kalau fokus ke "*output*", berarti pemikiran tentang "*tujuan*" kegiatan harus sudah tercakup di setiap langkah ketika menyusun anggaran. Sistem ini menitikberatkan pada segi penatalaksanaan sehingga selain efisiensi penggunaan dana juga hasil kerjanya diperiksa. Jadi, tolok ukur keberhasilan sistem anggaran ini adalah *performance* atau prestasi dari tujuan atau hasil anggaran dengan menggunakan dana secara efisien. Dengan membangun suatu sistem penganggaran yang dapat memadukan perencanaan kinerja dengan anggaran tahunan akan terlihat adanya keterkaitan antara dana yang tersedia dengan hasil yang diharapkan. Sistem penganggaran seperti ini disebut juga dengan Anggaran Berbasis Kinerja (ABK).

Siklus anggaran adalah masa atau jangka waktu mulai saat anggaran disusun sampai dengan saat perhitungan anggaran disahkan dengan undang-undang. Siklus anggaran berbeda dengan tahun anggaran. Tahun anggaran adalah masa satu tahun untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan anggaran atau waktu di mana anggaran tersebut dipertanggungjawabkan. Jelaslah, bahwa siklus anggaran bisa mencakup tahun anggaran atau melebihi tahun anggaran karena pada dasarnya, berakhirnya suatu siklus anggaran diakhiri dengan perhitungan anggaran yang disahkan oleh undang-undang. Siklus anggaran terdiri dari beberapa tahap (fase) yaitu : Tahap penyusunan anggaran

- a. Tahap pengesahan anggaran
- b. Tahap pelaksanaan anggaran
- c. Tahap pengawasan pelaksanaan anggaran
- d. Tahap pengesahan perhitungan anggaran

★ Untuk dapat menyusun Anggaran Berbasis Kinerja terlebih dahulu harus disusun perencanaan strategis (Renstra). Penyusunan Renstra dilakukan secara obyektif dan melibatkan seluruh komponen yang ada di dalam pemerintahan dan masyarakat. Agar sistem dapat berjalan dengan baik perlu ditetapkan beberapa hal yang sangat menentukan yaitu standar harga, tolok ukur kinerja dan Standar Pelayanan Minimal yang ditetapkan berdasarkan peraturan perundang-undangan. Pengukuran kinerja (tolok ukur) digunakan untuk menilai keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan kegiatan/program/kebijakan sesuai dengan sasaran dan tugas yang telah

ditetapkan dalam rangka mewujudkan visi dan misi pemerintah daerah. Salah satu aspek yang diukur dalam penilaian kinerja pemerintah daerah adalah aspek keuangan berupa ABK. Untuk melakukan suatu pengukuran kinerja perlu ditetapkan indikator-indikator terlebih dahulu antara lain indikator masukan (input) berupa dana, sumber daya manusia dan metode kerja. Agar input dapat diinformasikan dengan akurat dalam suatu anggaran, maka perlu dilakukan penilaian terhadap kewajarannya. Dalam menilai kewajaran input dengan keluaran (output) yang dihasilkan, peran Analisa Standar Biaya (ASB) sangat diperlukan. ASB adalah penilaian kewajaran atas beban kerja dan biaya yang digunakan untuk melaksanakan suatu kegiatan.

7. Sistem Pengendalian Intern

Menurut (Mulyadi, 2010) untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek kendala dana akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipenuhinya kebijakan manajemen perlu adanya suatu koordinasi sistem pengendalian intern yang meliputi organisasi, metode, dan ukuran-ukuran dana tersebut.

Pengendalian intern merupakan suatu proses yang dipengaruhi oleh sumberdaya manusia dan penerapan sistem teknologi informasi yang gunanya untuk membantu suatu organisasi dalam mencapai tujuan bersama. Sumberdaya manusia yang digunakan akan diawasi dan diarahkan oleh sistem pengendalian intern sebuah organisasi.

Adanya unsur-unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 mengacu pada unsur SPI yang telah dipraktikkan pada lingkungan pemerintah diberbagai Negara yang meliputi :

1. Lingkungan pengendalian

Menurut PP Nomor 60 tahun 2008 Pasal 4 seluruh instansi di dalam pemerintah wajib menciptakan suatu lingkungan pengendalian yang memiliki perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan kerjanya, melalui :

- a. Penegakan integritas dan nilai etika
- b. Komitmen terhadap kompeten
- c. Kepemimpinan yang kondusif
- d. Pembentja struktur organisasi yang sesuai kebutuhan
- e. Pendelegasian wewenang dan tanggungjawab yang tepat
- f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumberdaya manusia
- g. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif
- h. Hubungan kerja yang baik Instansi Pemerintah yang efektif

2. Penilaian resiko

Penilaian resiko diawali dengan penetapan maksud dan tujuan instansi pemerintah yang jelas dan konsistensi baik pada tingkat instansi maupun tingkatan kegiatan. Kemudian mengidentifikasi secara efisien dan efektif resiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan tersebut, baik yang bersumber dari dalam maupun luar instansi. Terhadap resiko yang telah diidentifikasi dan dianalisis untuk mengetahui pengaruhnya terhadap pencapaian tujuan. Pimpinan instansi pemerintah merumuskan pendekatan manajemen resiko dan kegiatan pengendalian resiko yang diperlukan untuk memperkecil resiko (PP No. 60 Tahun 2008).

3. Kegiatan pengendalian

Kegiatan pengendalian intern kebijakan dan prosedur yang dapat membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan instansi pemerintah untuk mengurangi resiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian resiko (PP No. 60 Tahun 2008). (Mahmudi, 2010) menyebutkan, komponen penting yang terkait dengan sistem pengendalian intern khususnya kegiatan pengendalian yaitu 1) sistem dan prosedur akuntansi, 2) otorisasi, 3) formulir, dokumen, dan catatan, serta 4) pemisahan tugas.

4. Informasi dan komunikasi

Pada PP No. 60 Tahun 2008 dijelaskan bahwa instansi pemerintah harus memiliki informasi yang relevan dan dapat diandalkan baik informasi keuangan maupun non keuangan, yang berhubungan dengan peristiwa-peristiwa eksternal serta internal. Informasi tersebut harus direkam dan dikomunikasikan kepada pimpinan instansi pemerintah dan lainnya diseluruh instansi pemerintah yang memerlukan dalam bentuk serta dalam kerangka waktu, yang memungkinkan yang bersangkutan melaksanakan pengendalian intern dan tanggungjawab opsional.

5. Pemantauan pengendalian intern

Pemantauan pengendalian intern dalam PP No. 60 tahun 2008 dijelaskan bahwa pemantauan Sistem Pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tidsk rekomendasi hasil audit dan riview lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui egiatan oengelolaan rutin, supervisi, pembandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yan terkait dalam pelaksanaan tugas. Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilain sendiri, review, dan pengujian efektifitas terpisah SPI yang dapat dilaukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah atau pihak eksternal

pemerintah dengan menggunakan daftar uji pengendalian intern.

8. Penerapan *E-government*

Moon (2002) menggunakan definisi luas dari *e-government* sebagai penggunaan teknologi informasi dan komunikasi untuk memfasilitasi administrasi pemerintahan sehari-hari dan sebagai penerapan teknologi informasi dalam memproduksi dan memberikan layanan pemerintah. *E-government* memiliki karakteristik yaitu : 1) teknologi informasi dan komunikasi yang paling inovatif, 2) aplikasi internet berbasis web, 3) warga dapat mengakses informasi dan layanan pemerintah dengan lebih nyaman, 4) meningkatkan kualitas layanan, 5) kesempatan yang lebih besar bagi masyarakat untuk berpartisipasi dalam proses kelembagaan secara demokratis (fang,2002).

★ Penilaian kualitas *e-government* di Indonesia dikoordinasikan oleh kementerian komunikasi dan informatika (Kemkominfo), dan hasil penilaian tersebut diumumkan dalam pemerigkatan *e-govermen* yang memiliki 3 tujuan :

1. memberikaan acuan bagi pengembangan dan pemanfaatan teknologi informasi dan komunikasi (TIK) didalam lingkungan pemerintah
2. memberikan insentif bagi peningkatan TIK dilingkungan pemerintahan melalui evaluasi yang utuh,seimbang , dan objektif

3. melihat kondisi kegunaan Tik dilingkungan pemerintahan daerah.

B. Hasil Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1
Ringkasan penelitian terdahulu

No	Nama peneliti	Variabel yang digunakan	Hasil
1	Abdullah, syukriy dkk, 2015	X1: Penerapan SPI X2: Penerapan prinsip pengelolaan keuangan daerah Y: Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah	Penerapan sistem pengendalian interen berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Aceh Barat Penerapan prinsip pengelolaan keuangan daerah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Aceh Barat
2	Pontoh, Winston dkk, 2017	X1: Sistem pengendalian Interen X2: Sistem akuntansi keuangan Daerah Y: Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sistem pengendalian interen berpengaruh negatif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. ✓ Sistem akuntansi keuangan Daerah berpengaruh

			positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah
3.	Purnomo, Budi S dkk, 2016	X1: Sistem pengendalian Interen X2: Kekuatan koersif Y : Kualitas laporan keuangan pemerintah	<ul style="list-style-type: none"> ✓ sistem pengendalian internal tidak berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah wilayah I Bogor Jawa Barat ✓ Kekuatan koersif berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/ Kota wilayah I Bogor Provinsi Jawa Barat
4	Setiyawati, Hari dkk (2020)	X1: Komitmen organisasi X2: Pelaksanaan anggaran akuntansi Y: Kualitas laporan keuangan daerah	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Komitmen Organisasi tidak berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan ✓ Pelaksanaan

			<p>Anggaran dan Implementasi Sistem Informasi Akuntansi sangat berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan</p>
5	Kalumataka (2016)	<p>X1: pengaruh kompetensi SDM X2: teknologi informasi X3: riviui laporan keuangan X4: sistem pengendalian intern Y: kualitas laporan keuangan</p>	<p>✓ SDM berpengaruh positif terhadap laporan keuangan ✓ Sistem pengendalian intern berpengaruh positif namun tidak signifikan ✓ Standar akuntansi pemerintah berpengaruh positif dan signifak terhadap laporan keuangan</p>
6	Oktaviyanti (2017)	<p>X1: pengaruh pengendalian intern X2: kompetensi SDM X3: budaya etis organisasi Y: kualitas lapora keuangan</p>	<p>✓ Secara parsial pengendalian intern, kopetensi SDM, dan budaya etis organisasi</p>

			berpengaruh positif dan signifikan terhadap laporan keuangan
7	Siswambudi dkk, 2017	X1: Komitmen organisasi sebagai pemoderasi pengaruh kompetensi sdm X2: Sistem pengendalian intern Y: Kualitas laporan keuangan	✓ Kompetensi SDM tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. ✓ Sistem pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap laporan keuangan
8	Tampaty 2017	Analisis faktor faktor yang mempengaruhi kualitas informasi lkps	✓ Sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas lkpd
9	Sasono, Adi dkk (2016)	Analysis of quality of performance report of the local government on website: Indonesian case	✓ Kualitas transparansi pelaporan yang dibuat oleh badan public menjadi sangat akuntabilitas public
10	Octariani,Devie (2017)	X1: Good government X2: performance based budgeting Y: budget quality skpd	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan good governance dan penganggaran berbasis kinerja melalui

			<p>kabupaten berkontribusi terhadap peningkatan kualitas anggaran. Implikasi dari penelitian ini adalah bahwa pemerintah daerah harus menerapkan prinsip-prinsip tata pemerintahan yang baik dan penganggaran berbasis kinerja yang bertujuan untuk meningkatkan kualitas layanan publik yang mereka berikan.</p>
11	Oktavia, Reni (2017)	The impact of an implementation performance based budgeting (PBB) on an efficiency of financial performance on local governance in Indonesia	<p>penerapan performance based budgeting telah meningkatkan efisiensi kinerja keuangan pada pemerintahan daerah secara keseluruhan, dan pada pemerintahan kabupaten, namun berpengaruh negatif terhadap peningkatan efisiensi kinerja keuangan pada pemerintahan negara bagian dan kota. Hasil terakhir penelitian ini menunjukkan bahwa perbedaan rata-rata efisiensi kinerja keuangan dipengaruhi oleh perbedaan tipe pemerintah daerah</p>
12	Sutopo , Bambang dkk (2017)	X1: E—government X2: Audit opinion	<p>hasil penelitian ini menunjukkan bahwa e-</p>

		Y: Performance of local government administration in Indonesia	government memiliki hubungan positif dengan kinerja administrasi pemerintah daerah. Hal ini didukung oleh hubungan positif antara dimensi e-government dengan kinerja. Opini audit juga berhubungan positif dengan kinerja seperti yang diharapkan. Hasil ini menunjukkan bahwa e-government dan opini audit dapat digunakan sebagai indikator kinerja penyelenggaraan pemerintahan daerah.
13	Widiastuti, Harjanti, dkk (2020).	X1: Penerapan sistem akuntansi keuangan pemerintah daerah X2: Sistem pengendalian intern Y: Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sistem Akuntansi Keuangan Daerah tidak mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, ✓ Sistem Pengendalian Internal berpengaruh positif signifikan terhadap Kualitas Laporan

			Keuangan Pemerintah Daerah.
14	Triyani,zelda, dkk (2018)	X1: Sistem informasi akuntansi X2: sistem pengendalian intern Y: kualitas laporan keuangan daerah	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sistem informasi akuntansi secara signifikan berpengaruh positif terhadap laporan keuangan daerah ✓ Sistem pengendalian intern secara signifikan berpengaruh positif terhadap laporan keuangan pemerintah daerah
15.	Mulyati, sri neli dkk (2019)	X: sistem pengendalian intern Y: kualitas laporan keuangan daerah	<ul style="list-style-type: none"> ★ ✓ Sistem pengendalian intern berpengaruh positif
16.	Mokoginta,Novtania (2017)	X1: sistem pengendalian intern X2 : sistem akuntansi keuangan daerah Y: Laporan keuangan pemerintah daerah	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sistem pengendalian berpengaruh negatif terhadap laporan keuangan pemerintah daerah ✓ Sistem akuntansi

			keuangan daerah berpengaruh positif terhadap laporan keuangan pemerintah daerah
--	--	--	---

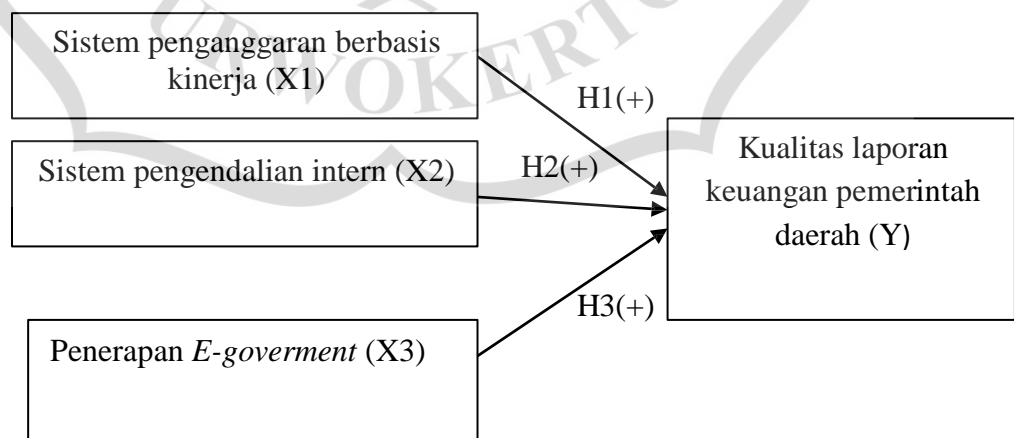
C. Kerangka pemikiran

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh variabel independen sistem penganggaran berbasis kinerja, sistem pengendalian internal dan penerapan e-government terhadap variabel dependen yaitu kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Kualitas laporan keuangan yang baik sangat penting bagi semua entitas termasuk pemerintahan daerah. Pemerintah daerah yang menyusun laporan dengan baik sesuai prinsip pelaporan akuntansi pemerintahan akan membuat para pengguna laporan keuangan tersebut akan menilai kinerja para pegawai di pemerintahan daerah bekerja secara maksimal. Kualitas laporan keuangan yang baik akan memudahkan pembaca memahami informasi yang ada dalam laporan tersebut

Pemahaman akuntansi merupakan sejauh mana kemampuan untuk memahami akuntansi baik seperangkat pengetahuan (*body of knowledge*) maupun sebagai proses atau praktik. Menyadari tidak semua pemangku kepentingan sapat memahami akuntansi dan laporan keuangan, bagaimana mengevaluasi, bagaimana menggunakan informasi keuangan maka diperlukan teknik menganalisis laporan keuangan (Mahmudi, 2010).

Menurut Sari dkk (2014) jika pegawai pengelolaan keuangan semakin paham mengenai SAP maka kualitas laporan keuangan pun semakin baik. Asumsi *steworship theory* yang memposisikan pemerintah sebagai pihak yang diberi amanah yang berusaha menunjukkan adanya sinyal kepada masyarakat sebagai pihak yang memberi amanah. Dengan cara memberikan laporan yang berkualitas agar kinerja pemerintah dianggap maksimal oleh masyarakat.

Pemerintah daerah harus mendisain, mengoprasikan dan memelihara sistem pengendalian internal yang baik dalam rangka menghasilkan laporan keuanganyang andal dan relevan (Fajrin, 2015). Hal ini berbanding lurus dengan asumsi teori sinyal yang berusaha memberikan sinyal kepada pemberi amanah yang dalam halini adalah masyarakat dengan menyampaikan laporan keuangan yang berkualitas, agar masyarakat menganggap kinerja pemerintah sebagai pihak yang diberi amanah memiliki kinerja yang baik.



Gambar 2.1 model penelitian

D. Pengembangan hipotesis

1. Pengaruh sistem penganggaran terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah.

Menurut Munandar (2013:1) anggaran adalah suatu rencana yang disusun secara sistematis, meliputi seluruh kegiatan perusahaan, yang dinyatakan dalam Pengaruh Komitmen Organisasi, Pelaksanaan Anggaran Dan Implementasi Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan satuan (Unit Moneter) dan berlaku untuk jangka waktu tertentu yang akan datang. Seluruh kegiatan yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah disusun berdasarkan rencana kerja yang lengkap disertai dengan rencana keuangannya. Rencana keuangan yang disusun Pemerintah Daerah ini disebut anggaran daerah atau secara lengkap disebut Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 (pasal 1 butir 8) Tentang Keuangan Negara, APBD merupakan rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Daerah (DPRD). Sedangkan menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 (Pasal 1 butir 9) Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, APBD adalah rencana keuangan tahunan pemerintah daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah, (Devi dkk, 2017), Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan good governance dan penganggaran berbasis kinerja melalui kabupaten berkontribusi terhadap peningkatan kualitas anggaran.

Implikasi dari penelitian ini adalah bahwa pemerintah daerah harus menerapkan prinsip-prinsip tata pemerintahan yang baik dan penganggaran berbasis kinerja yang bertujuan untuk meningkatkan kualitas layanan publik yang mereka berikan. Berdasarkan uraian tersebut maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H1: Pengaruh sistem penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap pelaporan keuangan daerah

2. Pengendalian internal dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

Tujuan sistem pengendalian internal menurut (Warren dkk, 2005) pada penelitian yang dilakukan oleh (Susilawati & Riana, 2014) salah satunya adalah untuk mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi. Dengan sistem akuntansi, risiko terjadinya kekeliruan dan kesalahan pencatatan atau perhitungan dapat diminimalisasi sehingga mengurangi kemungkinan pemerintah daerah mengalami kekeliruan. Suatu sistem yang berkualitas, dirancang, dibangun dan dapat bekerja dengan baik apabila bagian-bagian yang terintegrasi dengan sistem tersebut beroperasi sesuai dengan tugas dan tanggung jawabnya masing-masing. Salah satu bagian di dalam sistem informasi akuntansi yang menunjang kelancaran kerja sistem informasi akuntansi tersebut adalah pengendalian internal (*internal control*) yang bertujuan untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

Penelitian terdahulu diantaranya, (Diani, 2014) yang menyimpulkan bahwa peran internal audit sebagai pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Ditambah dengan hasil penelitian (Kasim, 2015) Pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Berdasar hasil penelitian tersebut diperkirakan terdapat pengaruh positif diantara variabel pengendalian internal dengan variabel kualitas laporan keuangan, maka penulis mengajukan hipotesis.

H2: Pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah

3. Pengaruh Penerapan E-government terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah

(Manenji & Marufu, 2016) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa *e-government* memiliki pengaruh positif terhadap akuntabilitas sebagai alat yang efektif dalam mengurangi korupsi dan penggelapan dana oleh pemerintah. (Agbesi, 2016) menyimpulkan bahwa *e-government* dapat mempengaruhi pemerintahan yang akuntabel dengan menjadi sarana komunikasi dan interaksi yang paling cepat, reliabel, akuntabel dan transparan.

Pengimplementasian *e-government* diyakini dapat memperbaiki kinerja pengelolaan pemerintahan di Indonesia sebagai salah faktor penting untuk mengurangi dan menghilangkan praktek korupsi, kolusi dan nepotisme di pemerintahan. Rendahnya transparansi menyebabkan

sukarnya mekanisme pengawasan berjalan dengan lancar. Salah satu solusi dan alternatif yang menjanjikan untuk menciptakan transparansi adalah sistem pengelolaan pemerintahan secara elektronik atau lebih dikenal dengan *electronic government (e-government)*. Pengelolaan organisasi secara elektronik baik untuk swasta maupun pemerintahan selain meningkatkan transparansi, juga bisa meningkatkan efisiensi (menurunkan biaya dan meningkatkan efektifitas / meningkatkan daya hasil). (Toni & Sari 2018) menyatakan bahwa penerapan *e-government* berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan daerah. Pada penelitian (Bambang dkk ,2017) hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *e-government* memiliki hubungan positif dengan kinerja administrasi pemerintah daerah. Hal ini didukung oleh hubungan positif antara dimensi *e-government* dengan kinerja. Berdasarkan penjelasan di atas hipotesis penelitian berikut diajukan:

H3 : Perkembangan *e-government* berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah.