

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Teori Pertanggungjawaban (*Stewardship Theory*)**

*Grand theory* yang mendasari penelitian ini adalah bagian dari *agency theory* yaitu *stewardship theory* (Donaldson dan Davis, 1991), yang menggambarkan situasi di mana para manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi.

Dalam mewujudkan kesejahteraan masyarakat dan mempertanggung jawabkan pengelolaan kekayaan negara, peran akuntansi sangat dibutuhkan. Secara prinsip akuntansi merupakan alat pengendalian diri dan sarana pelaporan aktivitas manajer atas pengelolaan sumber daya manusia dan keuangan. (Suranyi-Unger, 1952) seperti yang dikutip Sari (2013).

Menurut Golberg (1965) dalam Sari (2013) mengemukakan bahwa manajemen (*agent*) sebagai *steward* akan bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*, dalam hal ini dapat diartikan Pemda dengan rakyat.

*Stewardship Theory* beranggapan bahwa kepentingan rakyat dapat dimaksimalkan dengan membagi (*shared*) wewenang, hak dan kewajiban di antara peranan pengawas/pemeriksa dan manajemen, sehingga dalam *Stewardship Theory* menyatakan bahwa para eksekutif cenderung akan semakin termotivasi untuk bertindak dalam kepentingan korporasi dibandingkan dengan kepentingan mereka sendiri (Hunger dan Wheelen, 2004).

Dengan demikian jika pihak *principal* dan *agent* memilih hubungan kepengurusan (*stewardship*), hasilnya adalah hubungan yang benar-benar penting yang dirancang untuk memaksimalkan potensi kerja kelompok, demikian pula halnya pihak *principal* memilih untuk menciptakan suatu situasi kepengurusan yang berorientasi pada pemberdayaan dan pelimpahan wewenang yang cenderung menghasilkan kinerja yang lebih baik (Donaldson dan Davis, 1991).

### **2.1.2 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)**

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan pelaksanaan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 32 ayat (2) yang menyatakan bahwa standar akuntansi pemerintahan disusun oleh suatu komite standar yang independen dan ditetapkan dengan PP setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). SAP merupakan landasan hukum bagi aparaturnya pemerintah pusat maupun daerah dalam mengelola penerimaan dan penggunaan dana secara transparan, efisien, dan dapat dipertanggungjawabkan sehingga tujuan untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dapat tercapai.

Peraturan yang diterbitkan pemerintah dalam mengatur dan mengelola penyajian laporan keuangan yaitu tertuang dalam PP No. 24 Tahun 2005 tentang SAP yang kemudian akan digantikan dengan PP No. 71 Tahun 2010 tentang SAP berbasis akrual dan diterapkan selambat-lambatnya tahun 2015.

Dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 7 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, pemerintah menetapkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia No. 64 Tahun 2013 tentang Penerapan SAP Berbasis Akrual Pada Pemerintah Daerah.

Penerapan SAP dimaksud dibutuhkan dalam rangka penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBK 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).

Adanya SAP maka laporan keuangan pemerintah pusat/daerah akan lebih berkualitas (dapat dipahami, relevan, andal dan dapat diperbandingkan). Dan laporan tersebut akan diaudit terlebih dahulu oleh BPK untuk diberikan opini dalam rangka meningkatkan kredibilitas laporan, sebelum disampaikan kepada para stakeholder antara lain: pemerintah (eksekutif), DPR/DPRD (legislatif), investor, kreditor dan masyarakat pada umumnya dalam rangka transparansi dan akuntabilitas keuangan negara (Tanjung, 2008:31).

UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mengamanatkan tugas penyusunan standar tersebut kepada suatu komite standar yang independen yang ditetapkan dengan suatu keputusan presiden tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). Sesuai amanat Undang-Undang tersebut, Presiden menetapkan Keputusan Presiden RI Nomor 84 Tahun 2004 tentang KSAP tertanggal 5 Oktober 2004 dan terakhir diubah dengan Keputusan Presiden RI Nomor 2 Tahun 2005 tentang perubahan atas Keputusan Presiden Nomor 84 Tahun 2004 tentang KSAP. Keppres tersebut menguatkan kedudukan KSAP dengan Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 308/KMK.012/2002 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah tertanggal 13 Juni 2002.

KSAP terdiri dari Komite Konsultatif Standar Akuntansi Pemerintahan (Komite Konsultatif) dan Komite Kerja Standar Akuntansi Pemerintahan (Komite Kerja). Komite Konsultatif bertugas memberi konsultasi dan/atau pendapat dalam rangka perumusan konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP. Komite kerja bertugas mempersiapkan, merumuskan dan menyusun konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP. KSAP menyampaikan konsep Peraturan Pemerintah tentang SAP kepada Menteri Keuangan untuk Proses penetapan menjadi Peraturan Pemerintah (Jannaini, 2012).

SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Hal ini bersifat wajib baik untuk pemerintah pusat maupun pemerintah daerah guna dalam peningkatan kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan

akuntansi pemerintah. SAP dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP), yaitu SAP diberi judul, nomor, dan tanggal efektif. Selain itu, SAP juga dilengkapi dengan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan. (PP No. 71 Tahun 2010).

Prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan dimaksudkan sebagai ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam menyusun standar, penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan. Adapun delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah yaitu basis akuntansi, nilai historis, realisasi, substansi mengungguli bentuk, perioditas, konsistensi, pengungkapan lengkap, dan penyajian wajar.

Dalam PP 71 Tahun 2010 (Lampiran II) tentang SAP berbasis kas menuju akrual, terdapat sebelas PSAP yaitu sebagai berikut:

1. PSAP 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 tetap menyajikan Laporan Realisasi Anggaran berdasarkan basis kas. Komponen pokok laporan keuangan terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

2. PSAP No. 02 (Laporan Realisasi Anggaran)

Laporan Realisasi Anggaran menyajikan informasi realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit dan pembiayaan, yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode.

Laporan Realisasi Anggaran sekurang-kurangnya mencakup pos-pos yaitu: Pendapatan, Belanja, Transfer, Surplus atau defisit, Penerimaan pembiayaan, Pengeluaran pembiayaan, Pembiayaan neto, dan Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA / SiKPA).

3. PSAP No. 03 (Laporan Arus Kas)

Laporan arus kas menyajikan informasi penerimaan dan pengeluaran kas selama periode tertentu yang diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi aset nonkeuangan, pembiayaan, dan nonanggaran.

4. PSAP No. 04 (Catatan atas Laporan Keuangan)

Catatan atas Laporan Keuangan harus disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas harus mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

5. PSAP 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 dan juga pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/ atau penguasaannya berpindah.

Persediaan disajikan sebesar: Biaya perolehan apabila diperoleh dengan pembelian; Biaya standar apabila diperoleh dengan memproduksi sendiri; dan Nilai wajar, apabila diperoleh dengan cara lainnya seperti donasi/rampasan.

6. PSAP No. 6 (Akuntansi Investasi)

Pengeluaran untuk perolehan 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.

Penerimaan dari penjualan investasi jangka pendek diakui sebagai penerimaan kas pemerintah dan tidak dilaporkan sebagai pendapatan dalam laporan realisasi anggaran, sedangkan penerimaan dari pelepasan investasi jangka panjang diakui sebagai penerimaan pembiayaan. Pelepasan sebagian dari investasi tertentu yang dimiliki pemerintah dinilai dengan menggunakan nilai rata-rata.

7. PSAP No. 07 (Akuntansi Aset Tetap)

Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan biaya perolehan tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan. Aset tetap yang diperoleh dari sumbangan (donasi) harus dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan.

Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.

8. PSAP No. 08 (Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan)

Suatu benda berwujud harus diakui sebagai Konstruksi Dalam Pengerjaan jika: besar kemungkinan bahwa manfaat ekonomi masa yang akan datang berkaitan dengan aset tersebut akan diperoleh; biaya perolehan tersebut dapat diukur secara andal; dan aset tersebut masih dalam proses pengerjaan.

Konstruksi Dalam Pengerjaan dipindahkan ke pos aset tetap yang bersangkutan jika kriteria berikut ini terpenuhi:

- a. Konstruksi secara substansi telah selesai dikerjakan; dan
- b. Dapat memberikan manfaat/jasa sesuai dengan tujuan perolehan.

9. PSAP No. 09 (Akuntansi Kewajiban)

Pelaporan keuangan untuk tujuan umum harus menyajikan kewajiban yang diakui jika 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.

Kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima dan/atau pada saat kewajiban timbul. Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal. Kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan dan dinyatakan dalam mata uang rupiah. Penjabaran mata uang asing menggunakan kurs tengah bank sentral pada tanggal neraca.



10. PSAP No. 10 (Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa)

Kesalahan ditinjau dari sifat kejadiannya dikelompokkan dalam dua jenis yaitu: kesalahan yang tidak berulang dan kesalahan yang berulang dan sistemik.

Kesalahan yang tidak berulang adalah kesalahan yang diharapkan tidak akan terjadi kembali yang dikelompokkan dalam dua jenis yaitu: Kesalahan yang tidak berulang yang terjadi pada periode berjalan dan terjadi pada periode sebelumnya.

Kesalahan yang berulang dan sistemik adalah kesalahan yang disebabkan oleh sifat alamiah (normal) dari jenis-jenis transaksi tertentu yang diperkirakan akan terjadi berulang. Contohnya adalah penerimaan pajak dari wajib pajak yang memerlukan koreksi sehingga perlu dilakukan restitusi atau tambahan pembayaran dari wajib pajak.

Terhadap setiap kesalahan harus dilakukan koreksi segera setelah diketahui.

Suatu perubahan kebijakan akuntansi harus dilakukan hanya apabila penerapan suatu kebijakan akuntansi yang berbeda diwajibkan oleh peraturan perundangan atau standar akuntansi pemerintahan yang berlaku, atau apabila diperkirakan bahwa perubahan tersebut akan menghasilkan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, atau arus kas yang lebih relevan dan lebih andal dalam penyajian laporan keuangan entitas.

Perubahan kebijakan akuntansi dan pengaruhnya harus diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Peristiwa luar biasa harus memenuhi seluruh persyaratan berikut:

- a. Tidak merupakan kegiatan normal dari entitas;
- b. Tidak diharapkan terjadi dan tidak diharapkan terjadi berulang;
- c. Berada di luar kendali atau pengaruh entitas;
- d. Memiliki dampak yang signifikan terhadap realisasi anggaran atau posisi aset/kewajiban.

Hakikat, jumlah dan pengaruh yang diakibatkan oleh peristiwa luar biasa harus diungkapkan secara terpisah dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

#### 11. PSAP No. 11 (Laporan Keuangan Konsolidasian)

Laporan keuangan konsolidasian terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Laporan keuangan konsolidasian disajikan untuk periode pelaporan yang sama dengan periode pelaporan keuangan entitas pelaporan dan berisi jumlah komparatif dengan periode sebelumnya.

#### **2.1.3 Good Governance**

Dalam Rapat Kerja Nasional (Rakernas) Akuntansi (2011), dijelaskan bahwa istilah *good governance* sendiri pertama kali digunakan pada *World Development Report* tahun 1989 yang mengacu pada penyelenggaraan pemerintahan yang amanah dan bertanggung jawab, tata kelola pemerintahan yang baik serta pemerintahan yang bersih.

Pengertian *good governance* sering diartikan sebagai pemerintahan yang baik. *Good governance* adalah Upaya pemerintahan yang amanah dan untuk

menciptakan *good governance* pemerintahan perlu didesentralisasi dan sejalan dengan kaidah penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan bebas korupsi, kolusi dan nepotisme (Sumodiningrat, 1999: 251). Sementara itu *World Bank* mendefinisikan *good governance* sebagai 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 administrasi, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal and political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha (Mardiasmo, 2002: 18).

*Good governance* menghendaki pemerintahan dijalankan dengan mengikuti prinsip-prinsip pengelolaan yang baik, seperti transparansi (keterbukaan), akuntabilitas, partisipasi, keadilan, dan kemandirian, sehingga sumber daya negara yang berada dalam pengelolaan pemerintah benar-benar mencapai tujuan sebesar-besarnya untuk kemakmuran dan kemajuan rakyat dan negara. Penerapan prinsip-prinsip *good governance* dalam penyelenggaraan negara tak lepas dari masalah akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan negara dan daerah (Cadbury, 1992 dalam Zeyn, 2011).

Tiga pilar elemen dasar yang saling berkaitan satu dengan lainnya dalam mewujudkan *good governance* (Osborne dan Gaebler, 1992, *World Bank*, 2000, LAN dan BPKP, 2000; 6) adalah:

1. Transparansi, yaitu keterbukaan dalam manajemen pemerintah, lingkungan, ekonomi dan sosial;

2. Partisipasi, yaitu penerapan pengambilan keputusan yang demokratis serta pengakuan atas HAM, kebebasan pers dan kebebasan mengemukakan pendapat atau aspirasi masyarakat;
3. Akuntabilitas, yaitu kewajiban melaporkan dan menjawab dari yang dititipi amanah untuk mempertanggungjawabkan kesuksesan maupun kegagalan kepada penitip amanah sampai yang memberi amanah puas dan bila belum ada atau tidak puas dapat kena sanksi.

Menurut *Organization for Economic Corporation and Development* (OECD), menyebutkan 4 hal pokok yang menjadi prinsip dasar *Good Government Governance*, diantaranya adalah:

1. Kewajaran (*fairness*)  
Melindungi segenap kepentingan masyarakat dan stakeholder lainnya dari rekayasa-rekayasa dan transaksi-transaksi yang bertentangan dengan peraturan yang berlaku.
2. Tranparansi (*transparency*)  
Meningkatkan keterbukaan (*disclosure*) dari kinerja pemerintah daerah secara teratur dan tepat waktu (*timely basis*) serta benar (*accurate*).
3. Dapat dikontrol (*Accountability*)  
Menciptakan sistem pengawasan yang efektif didasarkan atas distribusi dan keseimbangan kekuasaan (*distribution and balance of power*).

#### 4. Tanggungjawab (*responsibility*)

Pemerintah memiliki tanggungjawab untuk mematuhi hukum dan ketentuan peraturan yang berlaku termasuk tanggap terhadap kepentingan masyarakat.

*Good Governance* juga memiliki beberapa prinsip yang dikaitkan dengan laporan keuangan. Dalam Kuntadi (2011), prinsip-prinsip *good governance* tersebut diuraikan sebagai berikut :

1. Prinsip Kewajaran (*Fairness*), menurut prinsip ini laporan keuangan pemerintah dikatakan wajar apabila memperoleh opini wajar tanpa pengecualian. Laporan keuangan yang wajar berarti bebas dari salah saji material dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.
2. Prinsip Akuntabilitas, laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban pemerintah dan menjadi alat pengawasan yang efektif.
3. Prinsip Transparansi, pemerintah dituntut untuk menyajikan laporan keuangan yang mengandung informasi yang jelas, akurat, tepat waktu, dan dapat dibandingkan. Informasi yang disajikan tersebut menunjukkan kualitas laporan keuangan dan kepercayaan stakeholder tergantung pada kualitas informasi yang disajikan pemerintah.
4. Prinsip Responsibilitas, berkaitan dengan bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat. Pemerintah juga dituntut untuk mematuhi aturan dan hukum yang berlaku.

Karakteristik pelaksanaan *good governance* menurut UNDP dalam Mardiasmo (2002), yaitu:

1. *Partisipacy*, yaitu keterlibatan masyarakat dalam pembuatan keputusan baik secara langsung maupun tidak langsung melalui lembaga perwakilan yang dapat menyalurkan aspirasinya. Partisipasi tersebut dibangun atas dasar kebebasan berasosiasi dan berbicara serta berpartisipasi secara konstruktif.
2. *Rule of law*, kerangka hukum yang adil dan dilaksanakan tanpa pandang bulu.
3. *Transparancy*, transparansi dibangun atas dasar kebebasan memperoleh informasi. Informasi yang berkaitan dengan kepentingan publik secara langsung dapat diperoleh oleh mereka yang membutuhkan.
4. *Responsiveness*, lembaga-lembaga publik harus cepat dan tanggap dalam melayani stakeholder.
5. *Consensus orientation*, berorientasi pada kepentingan masyarakat yang lebih luas.
6. *Equity*, setiap masyarakat memiliki kesempatan yang sama untuk memperoleh kesejahteraan dan keadilan.
7. *Efficiency and effectiveness*, pengelolaan sumber daya publik dilakukan secara efisien dan efektif.
8. *Accountability*, pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan.

9. *Strategic vision*, penyelenggara pemerintahan dan masyarakat harus memiliki visi jauh ke depan.

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

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menyebutkan, untuk menghasilkan laporan keuangan yang bermanfaat bagi para pemakainya, maka informasi yang terdapat dalam laporan tersebut harus berkualitas dan berguna dalam pengambilan keputusan. Kualitas laporan keuangan tersebut tercermin dari karakteristik kualitatif.

Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami (tertuang dalam PP No. 71 Tahun 2010).

1. Relevan

Laporan Keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Dengan demikian, informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya. Informasi yang relevan:

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

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

b. Memiliki manfaat prediktif (*predictie value*)

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

c. Tepat waktu

Informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.

d. Lengkap

Informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, 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 dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

2. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik:



a. Penyajian jujur

Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.

b. Dapat diverifikasi (*verifiability*)

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.

c. Netralitas

Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

3. Dapat dibandingkan

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. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah akan menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

#### 4. Dapat dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

Adapun hasil penelitian sebelumnya dapat dilihat pada tabel sebagai berikut.

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

<b>Penulis</b>	<b>Judul</b>	<b>Hasil Penelitian</b>
Azlim, Darwanis, dan Usman Abu Bakar  <i>Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala, Volume 1, No. 1, Agustus 2012 ISSN 2302-0164 pp. 1- 14</i>	Pengaruh Penerapan Good Governance dan SAP terhadap Kualitas Informasi Keuangan Skpd di Kota Banda Aceh  Pengukuran: Skala likert, analisis dengan regresi linier berganda.	Pengujian secara simultan dilakukan dengan melihat nilai Koefisien determinasi( $R^2$ ). Hasil pengujian variabel independen terhadap dependen diperoleh nilai $R^2$ sebesar 0,255 atau 25,5%. Artinya penerapan <i>good governance</i> dan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh secara simultan terhadap kualitas informasi keuangan.
Ni Luh Nyoman Ari Udiyanti, Anantawikrama Tungga Atmadja, Nyoman Ari Surya Darmawan	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal, Dan Kompetensi Staf Akuntansi Terhadap Kualitas Laporan	Nilai koefisien regresi Standar akuntansi pemerintahan sebesar 0,231. Hal ini menunjukkan bahwa standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Nilai signifikansi standar akuntansi pemerintahan adalah $0,002 < 0,05$

<p><i>e-Journal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Akuntansi Program SI (Volume 2 No: 1 Tahun 2014</i></p>	<p>Keuangan Pemerintah Daerah</p> <p>Pengukuran : Analisis regresi linier berganda</p>	<p>hal ini menunjukkan bahwa standar akuntansi pemerintahan berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.</p>
<p>Daniel Kartika Adhi dan Yohanes Suhardjo</p> <p><i>Jurnal STIE Semarang, Vol 5, No 3, Edisi Oktober 2013 (ISSN: 2252-7826).</i></p>	<p>Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan</p> <p>Pengukuran: Skala likert dengan model regresi berganda.</p>	<p>Dari hasil pengujian hipotesis diketahui bahwa angka signifikansi untuk variabel penerapan SAP sebesar 0,000 atau lebih kecil dari 0,05 yang berarti signifikan. Hal ini bermakna Hipotesis pertama diterima. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan.</p>
<p>Desi Handayani</p> <p><i>Jurnal Akuntansi Keuangan dan Bisnis Vol.5, Desember 2012, 12-16</i></p>	<p>Good Governance dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah</p>	<p>1. Masih sedikitnya laporan keuangan LKKL dan LKPD yang mendapat opini WTP dari BPK menunjukkan masih rendahnya kualitas pengelolaan keuangan negara. Rendahnya kualitas pengelolaan negara menunjukkan rendahnya akuntabilitas keuangan negara dan masih belum diterapkannya prinsip-prinsip good governance.</p> <p>2. Masih jeleknya tata kelola keuangan negara disebabkan karena masih banyak penyesuaian yang harus dilakukan dengan diterapkannya SAP terutama di daerah.</p>
<p>Vicky Agustiawan Lasoma</p>	<p>Pengaruh Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah</p>	<p>Hasil pengujian hipotesis uji t, dimana nilai <math>t_{hitung}</math> lebih besar dibandingkan dengan nilai <math>t_{tabel}</math> hitung sehingga <math>H_0</math> ditolak dalam artian hipotesis yang</p>

<p><i>Universitas Negeri Gorontalo, 2013</i></p>	<p>Daerah (Pada Dinas Pendapatan Dan Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah Kabupaten Gorontalo Utara)</p> <p>Pengukuran: Skala likert, dengan analisis regresi.</p>	<p>menyatakan terdapat pengaruh standar akuntansi pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan, nilai signifikan yang diperoleh dalam penelitian ini kurang dari 0,05 sehingga pengaruh yang dihasilkan juga signifikan, dan dengan melihat hasil dari koefisien regresi dengan arah positif maka pengaruh yang dihasilkan juga positif. Sehingga dapat dikatakan bahwa apabila standar akuntansi pemerintah yang diterapkan oleh pemerintah baik maka kualitas laporan keuangan yang dihasilkan juga akan baik.</p>
<p>Purwaniati Nugraheni, dan Imam Subaweh</p> <p><i>Jurnal Ekonomi Bisnis No. 1 Vol. 13, April 2008</i></p>	<p>Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan</p> <p>Pengukuran: Skala likert, analisis regresi.</p>	<p>Korelasi antara variabel penerapan SAP (X) dengan variabel peningkatan kualitas laporan keuangan (Y) adalah 0.164. Korelasi antara penerapan Sap dan kualitas laporan keuangan sangat lemah, jauh lebih kecil dari 0.5. Koefisien determinasi sebesar 0.027, artinya hanya 2.7% variasi yang terjadi pada peningkatan kualitas laporan keuangan dapat dijelaskan oleh penerapan SAP di Inspektorat Jenderal Departemen Pendidikan Nasional, sedangkan 97.3% ditentukan oleh faktor lainnya. Angka ini menunjukkan rendahnya peran penerapan SAP dalam peningkatan kualitas laporan keuangan.</p>
<p>R. Ait Novatiani dan Jeanny Fatimmah</p> <p><i>Universitas Widyatama, Bandung, 2013</i></p>	<p>Pengaruh Penerapan Good Corporate Governance Terhadap Keandalan Laporan Keuangan (Suvei Pada Tiga Perusahaan Bumn Di Bidang Jasa Di Bandung)</p> <p>Pengukuran: Skala likert, analisis dengan regresi linier sederhana.</p>	<p>Penerapan Good Corporate Governance berpengaruh terhadap Keandalan Laporan Keuangan yang dilihat dari nilai <math>t_{hitung}</math> sebesar 2.247 lebih besar dengan <math>t_{tabel}</math> 1.701, yang berarti <math>H_0</math> ditolak dan <math>H_a</math> diterima.</p>
<p>Diana Sari</p>	<p>Pengaruh SPI Pemerintah,</p>	<p>SPI Pemerintah, Implementasi SAP, Penyelesaian Temuan Audit</p>

<p><i>Journal Of Economics And Business Vol 16, September 2013, 25-28.</i></p>	<p>Implementasi SAP, Penyelesaian Temuan Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dan Implikasinya Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik</p> <p>Pengukuran: Analisis Jalur (<i>Path Analysis</i>)</p>	<p>berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemda baik secara simultan maupun parsial. Secara parsial, variabel SPI Pemerintah dan Implementasi SAP memiliki pengaruh yang sangat lemah terhadap kualitas laporan keuangan pemda.</p> <p>SPI Pemerintah, Implementasi SAP, Penyelesaian Temuan Audit dan Kualitas LKPD berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik. Yang mana variabel kualitas LKPD memiliki pengaruh dominan terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik.</p>
<p>Irvan Permana</p> <p><i>Universitas Komputer Indonesia, 2011.</i></p>	<p>Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan Implikasinya pada Akuntabilitas</p> <p>Pengukuran: Analisis Jalur (<i>Path Analysis</i>)</p>	<p>Standar Akuntansi Pemerintahan memberikan pengaruh sebesar 33,1% terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Dinas Pemerintah Kota Bandung.</p> <p>Sumber Daya Manusia lebih berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan dibandingkan dengan pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan yang masih dinilai tidak berpengaruh.</p>

### 2.3 Kerangka Pemikiran dan Pengembangan Hipotesis

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum

dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia (PP No 24 Tahun 2005).

*Good governance* menghendaki pemerintahan dijalankan dengan mengikuti prinsip-prinsip pengelolaan yang baik, seperti transparansi (keterbukaan), akuntabilitas, partisipasi, keadilan, dan kemandirian, sehingga sumber daya negara yang berada dalam pengelolaan pemerintah benar-benar mencapai tujuan sebesar-besarnya untuk kemakmuran dan kemajuan rakyat dan negara. Penerapan prinsip-prinsip *good governance* dalam penyelenggaraan negara tak lepas dari masalah akuntabilitas dan tranparansi dalam pengelolaan keuangan negara dan daerah (Cadbury, 1992).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menyebutkan, untuk menghasilkan laporan keuangan yang bermanfaat bagi para pemakainya, maka informasi yang terdapat dalam laporan tersebut harus berkualitas dan berguna dalam pengambilan keputusan. Kualitas laporan keuangan tersebut tercermin dari karakteristik kualitatif.

Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik yang merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami (tertuang dalam PP No.71 Tahun 2010).

### **2.3.1 Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan**

Menurut Bastian (2010: 137) terdapat hubungan terkait antara Standar Akuntansi Pemerintahan dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

“Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah Prinsip – prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah sehingga SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia”.

Hal ini didukung dengan adanya pernyataan dalam Undang-Undang Nomor 32 tahun 2004 pasal 184 ayat 3 tentang Pemerintahan Daerah yang menyatakan:

“Laporan keuangan Pemerintah Daerah disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yang ditetapkan dengan Peraturan Daerah”.

Dengan mengacu pada SAP maka diharapkan laporan keuangan yang dihasilkan akan dapat dibandingkan dan berguna untuk penilaian kinerja pemerintah. Salah satu upaya konkrit untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti SAP. Maka dapat dinyatakan bahwa dengan adanya penerapan SAP akan membantu meningkatkan kualitas laporan keuangan.

Selain itu, Nordiawan (2006:25) menyatakan bahwa terdapat pengaruh antara SAP dan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, yaitu SAP diterapkan di lingkup pemerintahan baik di pemerintah pusat dan departemen-departemennya maupun di pemerintahan daerah dan dinas-dinasnya. Penerapan SAP diyakini

akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintahan pusat dan daerah.

Kemudian menurut Tanjung (2008), dengan adanya Standar Akuntansi Pemerintahan, maka laporan keuangan pemerintah pusat/daerah akan lebih berkualitas (dapat dipahami, relevan, andal dan dapat diperbandingkan).

Dari pemaparan di atas dapat disimpulkan bahwa Penerapan SAP diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintahan pusat dan daerah. Dengan demikian informasi keuangan pemerintahan akan dapat menjadi dasar pengambilan keputusan di pemerintahan dan juga terwujudnya transparansi serta akuntabilitas.

Menurut Pramono, dkk (115, 2010) menyatakan bahwa SAP merupakan acuan wajib dalam penyajian laporan keuangan pemerintah, pengguna laporan keuangan termasuk legislatif akan menggunakan SAP untuk memahami informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Sehingga dapat dikatakan bahwa terdapat pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan.

Untuk mendukung pernyataan di atas, hasil penelitian Nugraheni dan Subaweh (2008) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh signifikan penerapan SAP terhadap kualitas laporan keuangan, yaitu sebelum diterapkannya SAP maka laporan keuangan Inspektorat Jendral Departemen Pendidikan Nasional tahun 2006 belum dapat memecahkan permasalahan pencatatan keuangan dan belum ada cara untuk menyelesaikannya. Namun setelah diterapkan SAP maka laporan keuangan tahun



berikutnya telah memenuhi karakteristik laporan keuangan yang baik (relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami).

Demikian juga penelitian yang dilakukan Lasoma (2013) menunjukkan bahwa standar akuntansi pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan dengan arah positif pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Gorontalo Utara. Dimana dengan diterapkannya SAP akan turut meningkatkan kualitas laporan keuangan pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Gorontalo Utara.

Selain itu, dari hasil penelitian Khomsani (2015) terbukti bahwa terdapat pengaruh positif dan pengaruh yang signifikan antara standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini membuktikan bahwa semakin baik dan meningkatnya standar akuntansi pemerintahan maka meningkat pula kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Oleh karena itu, dari uraian yang telah dipaparkan penulis menduga terdapat pengaruh atau hubungan positif dari penerapan standar akuntansi pemerintahan terhadap kualitas laporan keuangan, sehingga penulis mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Penerapan standar akuntansi pemerintahan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

### 2.3.2 *Good Governance Terhadap Kualitas Laporan Keuangan*

Menurut Darise (2009:18), keberhasilan pengelolaan keuangan daerah mempunyai dampak langsung terhadap keberhasilan otonomi daerah dan sumbangan yang besar dalam upaya mewujudkan *Good Governance*.

Djokosantoso (2006:30) menyatakan bahwa hubungan antara penerapan *good governance* dan berkurangnya kecurangan pada pelaporan keuangan membuktikan meningkatnya kualitas laporan keuangan karena penerapan prinsip secara konsisten. Penerapan prinsip-prinsip *good governance* dalam penyelenggaraan negara tak lepas dari masalah akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan negara dan daerah (Cadbury,1992).

Selain itu, penelitian Handayani (2012) menunjukkan bahwa masih sedikitnya laporan keuangan LKKL dan LKPD yang mendapat opini WTP dari BPK menunjukkan masih rendahnya kualitas pengelolaan keuangan negara. Rendahnya kualitas pengelolaan negara menunjukkan rendahnya akuntabilitas keuangan negara dan masih belum diterapkannya prinsip-prinsip *good governance*.

Selain itu, penelitian Boekorsjom (2013) juga menunjukkan bahwa penerapan *good governance* berpengaruh terhadap kualitas informasi keuangan. Hal ini berarti *good governance* harus dilaksanakan sesuai dengan prinsip-prinsip yang berlaku sebab sangat berpengaruh terhadap kualitas informasi keuangan.

Adapun hasil penelitian Azlim, dkk (2012) menunjukkan bahwa Penerapan *good governance* berpengaruh terhadap kualitas informasi keuangan SKPD di Kota Banda Aceh. Pelaksanaan *good governance* harus dijalankan sesuai dengan

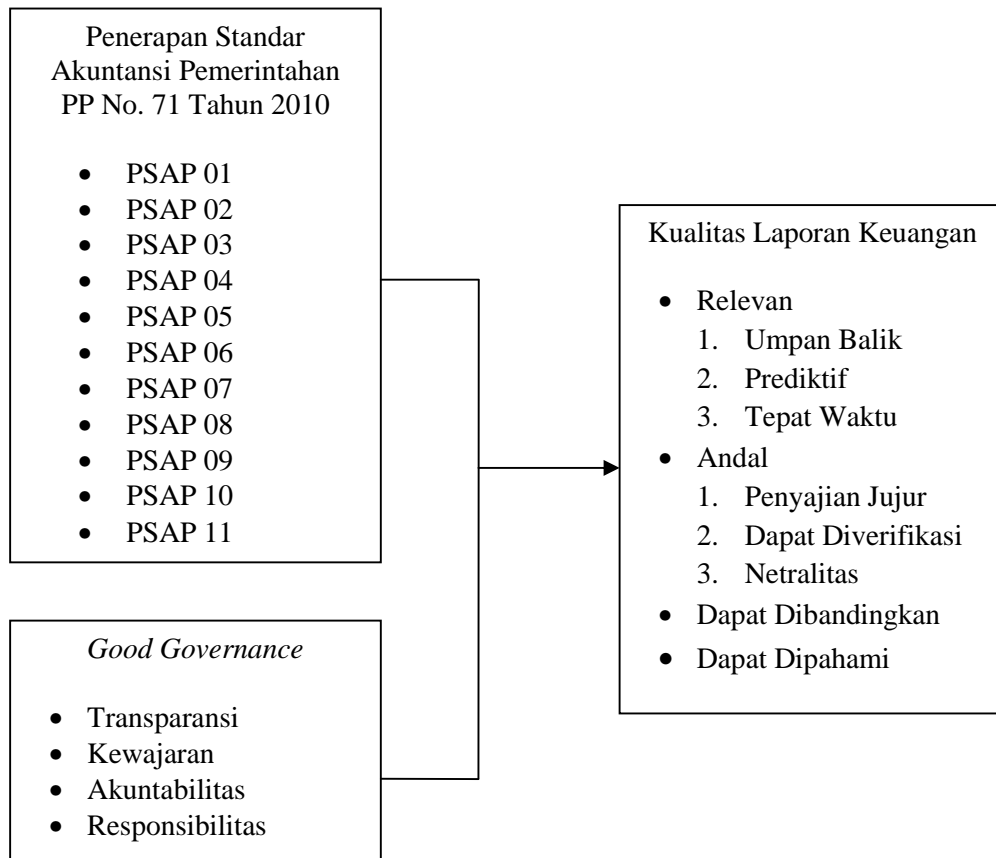
prinsip-prinsip *good governance* yang berlaku saat ini, sehingga sumber daya daerah yang berada dalam pengelolaan pemerintah benar-benar mencapai tujuan sebesar-besarnya untuk kemakmuran dan kemajuan rakyat. Penerapan prinsip-prinsip *good governance* juga tidak lepas dari masalah yang ada dalam pengelolaan keuangan daerah sebagai acuan dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

Berdasarkan pemaparan di atas, menyatakan bahwa terdapat pengaruh *good governance* terhadap kualitas laporan keuangan. Dengan terciptanya pemerintahan yang bersih (*good governance*) meningkatkan kesadaran Pemerintah daerah dalam mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan daerah dengan didukung oleh komitmen organisasi yang tinggi mulai dari penganggaran sampai penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan SAP sebagai suatu bentuk terlaksananya akuntabilitas keuangan pemerintah daerah atas aktivitas pengelolaan sumber daya publik.

Oleh karena itu, dari uraian yang telah dipaparkan penulis menduga terdapat pengaruh atau hubungan positif dari penerapan *good governance* terhadap kualitas laporan keuangan, sehingga penulis mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>2</sub>: *Good Governance* berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Kerangka Pemikiran dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut.



**Bagan 2.1. Kerangka Pemikiran**