BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Akuntansi Berbasis Akrual

Ada beberapa definisi akuntansi berbasis akrual, yaitu :

Menurut Nunuy (2007:17) :

> "Akuntansi berbasis akrual merupakan sistem akuntansi yang mengakui dan mencatat transaksi atau kejadian keuangan pada saat terjadi atau pada saat perolehan. Fokus sistem akuntansi ini pada pengukuran sumber daya ekonomis dan perubahan sumber daya pada suatu entitas".

Sedangkan Abdul halim , (2007:49) menyatakan :

> "Akuntansi berbasis akrual adalah dasar akuntansi yang mengakui transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa tersebut terjadi (bukan hanya pada saat kas atau setra kas diterima atau dibayar). Oleh karena itu, transaksi-transaksi dan peristiwa-peristiwa dicatat dalam catatan akuntansi dan diakui dalam laporan keuanagn pada periode terjadinya".

Menurut Hoesada (2010:119) :

> "Akuntansi berbasis akrual yaitu mengakui pendapatan dan beban dalam suatu periode akuntansi pada saat pendapatan atau beban muncul, tanpa mempedulikan kapan kas dibayar atau diterima tunai, dengan tujuan membandingkan beban yang terjadi pada suatu periode dengan manfaat *(benefit)* diterima tunai dalam periode tersebut. Akuntansi akrual mengakui (l) aset yang diperoleh secara kredit (bukan tunai) pada dua sisi neraca, yaitu aset dan kewajiban, dan (2) penghasilan / pendapatan berbentuk tagihan. Sebagai konsekuensi selanjutnya, akuntansi akrual mencatat peristiwa pembayaran hutang (dengan tunai) dan penerimaan piutang (dengan tunai) sebagai peristiwa akuntansi".

Menurut International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) :

> *"Accrual basis means a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue and expenses".*

Basis akrual menurut PSAP 01 adalah:

> "Basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar".

Menurut SAP berbasis akrual dalam Abdul (2012:24) menjelaskan tentang kerangka konseptual dari pengakuan unsur laporan keuangan, yaitu :

" a. Pengakuan pendapatan
   1. Pendapatan (LO) diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi.
   2. Pendapatan (LRA) diakui pada saat kas diterima direkening kas umum negara/daerah atau oleh entitas pelaporan.

b. Pengakuan beban dan belanja
   1. Beban diakui pada saat timbulnya kewajiban, terjadinya konsumsi aset atau terjadinya penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa.
   2. Belanja diakui berdasarkan terjadinya pengeluaran dari rekening kas negara atau daerah atau entitas pelaporan.

Kerangka konseptual dari pengukuran (nilai perolehan historis) unsur laporan keuangan, yaitu :

a. Aset
   Dicatat sebesar pengeluaran/penggunaan sumber daya ekonomi atau sebesar nilai wajar dari imbalan yang diberikan untuk memperoleh aset tersebut.
b. Kewajiban
   Dicatat sebesar nilai wajar sumber daya ekonomi yang digunakan pemerintah untuk memenuhi kewajiban yang bersangkutan".

Dalam Standar akuntansi pemerintah (SAP) berbasis akrual diungkapkan bahwa basis akrual untuk Neraca berarti bahwa aset, kewajiban, dan ekuitas dana

diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. Sedangkan dalam pemerintahan penyajian laporan keuangan disajikan dengan menggunakan sepenuhnya basis akrual, baik dalam pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan, maupun dalam pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Namun demikian, penyajian Laporan Realisasi Anggaran tetap berdasarkan basis kas .

2.1.2.1 Tujuan Akuntansi Berbasis Akrual

Tujuan dari basis akrual meliputi :

a) Meningkatkan efisiensi dan efektifitas baik dalam penganggaran,akuntansi dan pelaporan
b) Meningkatkan pengendalian fiskal, manajemen aset
c) Meningkatkan akuntabilitas dalam progran penyediaan barang dan jasa oleh pemerintah
d) Informasiyang lebih lengkap bagi pemerintah untukmengambil keputusan
e) Mereformasi sistem anggaran belanja
f) Transparansi yang lebih luas atas biaya pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah

Dari tujuan diatas IFAC menyatakan manfaat dari penerapan basis akrual dalam akuntansi dan penyusunan laporan keuangan disektor publik, yaitu :

a) Basis akrual dapat menunjukkan bagaimana pemerintah membiayai kegiatannya dan memenuhi kebutuhan kasnya

b) Basis akrual memungkinkan pembaca laporan keuangan mengevaluasi kemampuan pemerintah untuk membiayai aktivitas-aktivitasnya dan untuk memenuhi kewajiban dan komitmen-komitmennya
c) Akuntansi berbasis akrual menunjukkan posisi keuangan/kekayaan pemerintah dan perubahan atas posisi keuangan tersebut
d) Memberikan kesempatan kepada pemerintah untuk menunjukkan keberhas ilan mengelola sumber daya yang dimiliki berguna dalam melakukan evaluasi atas kinerja pemerintah melalui service cost ,efisiensi, dan pencapaian kinerja.

Manfaat lain dari basis akrual yaitu :

a) Memungkinkan pengguna laporan untuk menilai akuntabilitas pengelolaan seluruh sumber daya oleh suatu entitas
b) Memungkinkan pengguna laporan menilai kinerja, posisi keuangan dan arus kas dari suatu entitas
c) Memungkinkan pengguna laporan untuk pengambilan keputusan mengenai penyediaan sumber daya kepada, ataumelakukan bisnis dengan suatu entitas
d) Menunjukkan bagaimana pemerintah membiayai aktivitas aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan dananya;
e) Memungkinkan pengguna laporan untuk mengevaluasi kemampuan pemerintah saat ini untuk membiayai aktivitas-aktivitasnya dan untuk memenuhi kewajiban-kewajian dan komitmen-komitmennya;

f) Menunjukkan posisi keuangan pemerintah dan perubahan posisi keuangannya.

g) Memberikan kesempatan pada pemerintah untuk menunjukan keberhasilan pengelolaan sumber daya yang dikelolanya;

h) Bermanfaat untuk mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektifivitas penggunaan sumber daya

2.1.2 Sistem Pengendalian Intern

Ada beberapa pengertian tentang sistem pengendalian intern yaitu :

Menurut Permendagri no 60 tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern, yaitu:

> "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 kegiatanyang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan"**.**

Menurut Permendagri No. 4 Tahun 2008 Pedoman Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan DaerahPasal 1(10) adalah:

> "Sistem pengendalian intern adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajeman yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam penciptaan efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan keandalan penyajian keuangan daerah".

Menurut Areens (2000:824), yaitu :

> *"Internal control system that is a set designed prosedure and policy for the management with adequate confidence that target believe important will reach".*
>
> Yang artinya :
>
> " Sistem pengendalian Intern yang terdiri dari kebijakan kebijakan dan prosedur-prosedur dirancang untuk memberikan manajeman keyakinan memadai bahwa tujuan dan sasaran yang penting bagi suatu usaha dapat dicapai ".

Menurut Permendagri no 60 tahun 2008 tentang sitem pengendalian intern pemerintah :

> "Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, yang selanjutnya disingkat SPIP, adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah ".

2.1.2.1 Tujuan Sistem Pengendalian Intern

Tujuan sistem pengendalian intern menurut Arens (1996:66), yaitu :

" 1. Menyejikan data yang dapat dipercaya
2 Mengamankan aktiva dan pembukuan
3 Meningkatkan efisiensi operasional
4 Mendorong pelaksanaan kebijakan yang ada ".

Menurut mulyadi (2001:44), tujuan dari sistem pengendalian intern yaitu :

" 1. Melindungi harta milik perusahaan
2 Memeriksa kecermatan dan kehandalan data akuntansi
3 Meningkatkan efisiensi usaha

4 Mendorong ditaatinya kebijakan yang telah digariskan ".

Faktor-faktor yang menyebabkan pentingnya sistem pengendalian intern (SPI), yaitu :

a. Perkembangan kegiatan dan skala (komplesitas)
b. Tanggung jawab utama untuk melindungi aset organisasi, mencegah dan menemukan kesalahan-kesalahan serta kecurangan-kecurangan
c. Pengawasan oleh dari satu orang (saling cek) merupakan cara yang tepat untuk menutup kekurangan-kekurangan pada manusia
d. Pengawasan yang "*built-in"* langsung pada sistem berupa pengendalian intern yang baik dianggap lebih tepat

Keterbatasan sitem pengendalian intern (SPI), yaitu :

1 Persekongkolan
2 Biaya
3 Kelemahan manusia

2.1.2.2 Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Intern

Unsur-unsur pengendalian SPI yang diterapkan dipemerintah menurut PERMENDAGRI no 60 tahun 2008 terdiri atas unsur:

" a. Lingkungan pengendalian
Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan kerjanya, melalui:
1) Penegakan integritas dan nilai etika;
Penegakan integritas dan nilai etika sekurang-kurangnya dilakukan dengan:
a. menyusun dan menerapkan aturan perilaku;

b. memberikan keteladanan pelaksanaan aturan perilaku pada setiap tingkat pimpinan Instansi Pemerintah;
c. menegakkan tindakan disiplin yang tepat atas penyimpangan terhadap kebijakan dan prosedur, atau pelanggaran terhadap aturan perilaku;
d. menjelaskan dan mempertanggungjawabkan adanya intervensi atau pengabaian pengendalian intern; dan
e. menghapus kebijakan atau penugasan yang dapat mendorong perilaku tidak etis.

2) Komitmen terhadap kompetensi;
Komitmen terhadap kompetensi sekurang-kurangnya dilakukan dengan:
a. mengidentifikasi dan menetapkan kegiatan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam Instansi Pemerintah;
b. menyusun standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam InstansiPemerintah;
c. menyelenggarakan pelatihan dan pembimbingan untuk membantu pegawai mempertahankan dan meningkatkan kompetensi pekerjaannya; dan
d. memilih pimpinan Instansi Pemerintah yang memiliki kemampua manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan Instansi Pemerintah.

3) Kepemimpinan yang kondusif;
Kepemimpinan yang kondusif sekurang-kurangnya ditunjukkan dengan:
a. mempertimbangkan risiko dalam pengambilan keputusan;
b. menerapkan manajemen berbasis kinerja;
c. mendukung fungsi tertentu dalam penerapan SPIP;
d. melindungi atas aset dan informasi dari akses dan penggunaan yang tidak sah;
e. melakukan interaksi secara intensif dengan pejabat pada tingkatan yang lebih rendah;
f. merespon secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan keuangan, penganggaran, program, dan kegiatan.

4) pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan sekurang-kurangnya dilakukan dengan:
a. menyesuaikan dengan ukuran dan sifat kegiatan Instansi Pemerintah;
b. memberikan kejelasan wewenang dan tanggung jawab dalam Instansi Pemerintah;

c. memberikan kejelasan hubungan dan jenjang pelaporan intern dalam Instansi Pemerintah;
d. melaksanakan evaluasi dan penyesuaian periodik terhadap struktur organisasi sehubungan dengan perubahan lingkungan strategis; dan
e. menetapkan jumlah pegawai yang sesuai, terutama untuk posisi pimpinan

Penyusunan struktur organisasi berpedoman pada peraturan perundang-undangan.

5) Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat sekurang kurangnya dilaksanakan dengan memperhatikan hal-hal sebagai berikut:
   a. wewenang diberikan kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya dalam rangka pencapaian tujuan Instansi Pemerintah;
   b. pegawai yang diberi wewenang dan memahami bahwa wewenang dan tanggung jawab yang diberikan terkait dengan pihak lain dalam Instansi Pemerintah yang bersangkutan;
   c. pegawai yang diberi wewenang dan memahami bahwa pelaksanaan wewenang dan tanggung jawab terkait dengan penerapan SPIP.

6) Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia sekurangkurangnya hal-hal sebagai berikut:
   a. penetapan kebijakan dan prosedur sejak rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai;
   b. penelusuran latar belakang calon pegawai dalam proses rekrutmen;
   c. supervisi periodik yang memadai terhadap pegawai.

Penyusunan dan penerapan kebijakan pembinaan sumber daya manusia berpedoman pada peraturan perundangundangan.

7) Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif;
Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif sekurang-kurangnya harus:
   a. memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah;

b. memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah; dan
c. memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

8) Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait.
Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah diwujudkan dengan adanya mekanisme saling uji antar Instansi Pemerintah terkait.

b. Penilaian risiko
Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan penilaian risiko. Penilaian risiko terdiri atas:
1) identifikasi risiko;
Identifikasi risiko sekurang-kurangnya dilaksanakan dengan:
a. menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan Instansi Pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif;
b. menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal;
c. menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko
2) analisis risiko.
Analisis risiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan Instansi Pemerintah. Pimpinan Instansi Pemerintah menerapkan prinsip kehati-hatian dalam menentukan tingkat risiko yang dapat diterima

c. Kegiatan pengendalian
Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah yang bersangkutan. Penyelenggaraan kegiatan pengendalian sekurang-kurangnya memiliki karakteristik sebagai berikut:
a. kegiatan pengendalian diutamakan pada kegiatan pokok Instansi Pemerintah;
b. kegiatan pengendalian harus dikaitkan dengan proses penilaian risiko;
c. kegiatan pengendalian yang dipilih disesuaikan dengan sifat khusus Instansi Pemerintah;
d. kebijakan dan prosedur harus ditetapkan secara tertulis;
e. prosedur yang telah ditetapkan harus dilaksanakan sesuai yang ditetapkan secara tertulis;

f. kegiatan pengendalian dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

Kegiatan pengendalian terdiri atas:

1) reviu atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan;
2) pembinaan sumber daya manusia;
3) pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
4) pengendalian fisik atas aset;
5) penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja;
6) pemisahan fungsi;
7) otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;
8) pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
9) pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
10) akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya;
11) dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting.

d. Informasi dan komunikasi

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat.
Komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif.
Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif pimpinan Instansi Pemerintah harus sekurang-kurangnya:

1) menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi;
2) mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus

e. Pemantauan pengendalian intern

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan pemantauan Sistem Pengendalian Intern. Pemantauan Sistem Pengendalian Intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya “.

Unsur-unsur pengendalian intern menurut Mulyadi (2003:183), yaitu :

“ 1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian terdiri dari tindakan, kebijakan dan prosedur yang mencerminkan sikap menyeluruh manajemen puncak, direktur, komisaris, dan pemilik suatu satuan usaha terhadap pengendalian dan pentingnya terhadap satuan usaha tersebut. Sub komponen lingkungan meliputi :

a. Integritas dan nilai etika
b. Komitmen terhadap kompetisi

c. Struktur organisasi
d. Dewan komisaris dan komite audit
e. Filosofi manajemen dan gaya operasi
f. Pelimpahan wewenang dan tanggung jawab
g. Kebijakan dan prosedur kepegawaian

2. Penaksiran Risiko
   Bertujuan untuk mengidentifikasi, menganalisa dan mengelola risiko yang berhubungan dengan persiapan laporan keuangan yang akan disajikan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
   Risiko dapat timbul dan berubah secara wajar pada kondisi sebagai berikut :
   a. Perubahan dalam lingkungan operasi perusahaan
   b. Karyawan baru
   c. Sistem informasi baru
   d. Pertumbuhan yang pesat
   e. Teknologi baru
   f. Lingkungan, produk atau kegiatan baru
   g. Restrukturisasi perusahaan
   h. Operasi perusahaan secara internasional
   i. Keputusan akuntansi
3. Aktivitas Pengendalian
   Aktivitas pengendalian terdiri dari kebijakan dan prosedur yang merasakan bahwa diperlukannya tindakan untuk meredam risiko dalam upaya pencapaian tujuan perusahaan. Aktivitas pengendalian meliputi :
   a. Kajian ualang atas prestasi
   b. Pengolahan informasi
   c. Pengendalian fisik
   d. Pemisahan fungsi
4. Informasi dan Komunikasi
   Informasi dan komunikasi dalam sistem informasi mempengaruhi kemampuan manajemen dalam membuat keputusan. Sistem informasi akuntansi terdiri dari metode-metode dan catatan-catatan sedangkan komunikasi merupakan proses pemahaman peran individual dan pertanggungjawaban yang berhubungan dengan pengendalian intern terhadap laporan keuangan. Komunikasi biasanya dibuat berdasarkan panduan kebijakan, panduan akuntansi, dan pelaporan keuangan dan memorandum. Komunikasi dapat juga dibuat secara lisan dan melalui tindakan yang dilakukan oleh manajemen.
5. Pemantauan
   Pemantauan dilakukan untuk memberikan keyakinan apakah pengendalian intern telah dilakukan secara memadai atau tidak. Dari hasil pemantauan tersebut dapat ditemukan kelemahan dan kekurangan pengendalian sehingga dapat diusulkan pengendalian yang lebih baik “.

2.1.3 Kualitas Laporan Keuangan

Adapun definisi kualitas menurut Iman Mulyana (2010:96) adalah:

> "Kualitas diartikan sebagai kesessuaian dengan standar, diukur berbasis kadar ketidaksesuaian, serta dicapai melalui pemeriksaan".

Menurut Mahmudi (2003:77) :

> "Laporan keuangan sektor publik pada hakekatnya merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada rakyat atas pengelolaan dana publik baik dari pajak, retribusi atau transaksi lainnya".

Menurut Baridwan (2000: 17) yaitu:

> "Laporan Keuangan daerah merupakan ringkasan dari suatu proses pencatatan, suatu ringkasan dari transaksi keuangan yang terjadi selama satu tahun buku yang bersangkutan" .

Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 adalah:

> " Laporan keuangan daerah disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh pemerintah daerah selama satu periode pelaporan".

Laporan keuangan disusuun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posoisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melakukan operasinal pemerintahan, menilai kondidi keuangan, mengevaluasi

efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap undang-undang.

Komponen laporan keuangan lengkap menurut SAP berbasis akrual sesuai PP no.71/2010 dalam Abdul hafiz (2012:11), yaitu :

" 1) Laporan realisasi anggaran (LRA)
2) Laporan perubahan saldo anggaran lebih (laporan perubahan SAL)
3) Neraca
4) Laporan operasional (LO)
5) Laporan arus kas (LAK)
6) Laporan perubahan ekuitas (LPE)
7) Catatan atas laporan keuangan (CaLK) ".

Laporan keuangan merupakan suatu pernyataan entitas pelaporan yang terkandung di dalam komponen laporan keuangan. Laporan Keuangan merupakann bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara/daerah selama suatu periode.

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah adalah pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah. Tujuan laporan keuangan sektor publik, berbeda dengan sektor swasta. Laporan keuangan sektor swasta mempunyai tujuan untuk mengukur laba, sedangkan tujuan laporan sektor publik menurut Goverment Accounting Standard Board (2009:54) adalah sebagai berikut:

" 1. Mempertanggungjawabkan pelaksanaan fungsinya
2. Melaporkan hasil operasi
3. Melaporkan kondisi keuangan
4. Melaporkan sumberdaya jangka panjang ".

Secara umum para pengguna laporan keuangan sektor publik memerlukan informasi yang dapat membantunya untuk membuat keputusan-keputusan

ekonomi, sosial dan politik dan mengadakan evaluasi atas penggunaan sumbersumber oleh pemerintah. Pengguna laporan keuangan juga perhatian terhadap rencana-rencana serta hasil dari pelaksanaan rencana-rencana tersebut, termasuk kinerja pemerintah dan kondisi keuangannya.

Para pengguna laporan keuangan menginginkan laporan keuangan sektor publik dapat memberikan informasi mengenai:

1. Pengurusan dan ketaatan
2. Kondisi keuangan
3. Kinerja
4. Dampak ekonomi

Dari teori diatas dapat simpulkan bahwa Laporan Keuangan daerah merupakan suatu ringkasan dari suatu proses pencatatan, suatu ringkasan dari transaksi keuangan yang terjadi selama satu tahun buku yang bersangkutan dan merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada rakyat atas pengelolaan dana publik baik dari pajak, retribusi atau transaksi lainnya. Pemerintah daerah selaku pengelola dana publik harus menyediakan informasi keuangan yang diperlukan secara akurat, relevan, tepat waktu, dan dapat dipercaya. Untuk itu, pemerintah daerah dituntut untuk memiliki sistem informasi akuntansi yang handal.

Katergori karakteristik kualitatif laporan keuangan menurut Indra Bastian (2003:48):

“ 1. Kualitas tertinggi; dapat dipahami dan berguna
2. Kualitas primer; relevan (nilai prediksi, nilai umpan balik, tepat waktu), andal (daya uji, netral, tepat saji)
3. Kualitas sekunder; konsisten, komparatif

4. Kendala; materialitas, konservatif, biaya manfaat ".

Kualitas penting informasi yang ditampung dalam laporan keuangan adalah kemudahannya untuk segera dapat dipahami oleh para pemakai. Untuk maksud ini, pemakai diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai tentang aktivitas ekonomi dan bisnis, akuntansi, serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekuan yang wajar. Namun demikian, informasi kompleks yang seharusnya dimasukkan dalam laporan keuangan tidak dapat dikeluarkan hanya atas dasar pertimbangan bahwa informasi tersebut sulit untuk dapat dipahami oleh pemakai tertentu.

Laporan keuangan yang berkualitas menunjukkan bahwa Kepala Daerah bertanggungjawab sesuai dengan wewenang yang dilimpahkan kepadanya dalam pelaksanaan tanggung jawab mengelola organisasi.

Kualitas laporan keuangan adalah sejauh mana laporan keuangan yang disajikan menunjukan informasi yang benar dan jujur (Payamta:2006:83). Kualitas laporan keuangan sangat menentukan apakah informasi yang terkadung didalamnya lebih berdaya guna bagi pemakai laporan keuangan. Utuk itu laporan keuangan yang disajikan harus memenuhi persyaratan umum dan kualitatif sebagaimana telah dinyatakan dalam PSAK (Chairol:2001:6). Kualitas laporan keuangan pemerintah sangat dipengaruhi oleh faktor kepatuhan terhadap standar akuntansi, kapabilitas sumber daya manusia, serta dukungan sistem akuntansi yang ada. Kualitas laporan keuangan sangat menentukan apakah informasi yang terkadung didalamnya lebih berdaya guna bagi pemakai laporan keuangan.

Kualitas laporan keuangan adalah karakteristik kualitatif yang dimiliki oleh laporan keuangan, sebagaimana disyaratkan dalam Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, laporan keuangan yang berkualitas harus memiliki 4 persyaratan normatif yakni :

1. Relevan
2. Andal
3. Dapat dibandingkan
4. Dapat dipahami

Kualitas laporan keuangan menurut Fanani (2008) dalam Sri Nurul Fajri (2013:4)**:**

> **"**Merupakan laporan terstruktur mengenai laporan posisi keuangan dan transaksitransaksi yang dilakukan dan dipertanggungjawabkan oleh suatu entitas pelaporan ".

Menurut Ratih (2010: 16) :

> "Kualitas laporan keuangan adalah apabila informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tersebut dapat dipahami dan memenuhi kebutuhan pemakainya dalam pengambilan keputusan, bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material serta dapat diandalkan, sehingga laporan keuangan tersebut dapat dibandingkan dengan periode-periode sebelumnya".

Suatu laporan keuangan itu berkualitas dan bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna apabila informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tersebut dapat dipahami, relevan, andal, dan dapat diperbandingkan.

Menurut Abdul hafiz (2012:13) karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalm informasi akuntansi

sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik ini merupakan syarat dapat dikatakan berkualitas, yaitu :

“ 1. Relevan, jika informasi yang disajikan dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan serta menegaskan atau mengkoreksi hasil evaluasi dimasa lalu.
   Informasi yang relevan yaitu :
   a. Memiliki manfaat umpan balik, yaitu informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengkoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.
   b. Memiliki manfaat prediktif, yaitu informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil dasa lalu dan kejadian masa kini.
   c. Tepat waktu, yaitu informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.
   d. Lengkap, yaitu informasi yang disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada.
2. Andal, jika informasi dalam laporan keuanagn bebas dari pengertian menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi.
   Informasi yang andal memenuhi karakteristik :
   a. Penyajian jujur, yaitu informasi menggambarkan dengan jujur transaksi dan peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
   b. Dapat diverifikasi, yaitu informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari satu kali oleh pihaka yang berbeda, hasilnya tetap menunjukan simpulan dan tidak berbeda jauh.
   c. Netralitas
3. Dapat dibandingkan, jika informasi yang disajikan dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuanagn entitas pelaporan lain pada umumnya.
   a. Perbandingan secara intenal dapat dilakukan bila entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dalam 1 tahun.
   b. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang dibandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama (antar entitas).
4. Dapat dipahami, jika informasi yang disajikan dapat dimengerti oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna “.

Laporan keuangan yang diterbitkan harus disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku agar laporan keuangan tersebut dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau dibandingkan dengan laporan keuangan entitas lain. Laporan keuangan diperoleh dari proses berjalannya sistem akuntansi. Laporan keuangan yang dihasilkan dari sistem atau proses akuntansi tidak dapat dibuat secara mudah, tetapi harus dibuat dan disusun sesuai dengan aturan atau standar yang berlaku. Hal ini perlu dilakukan agar laporan keuangan mudah dibaca dan dimengerti.

2.1.3.1 Tujuan Laporan Keuangan

Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan:

1. Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban dan ekuitas dana pemerintah.
2. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi,
3. kewajiban dan ekuitas dana pemerintah.

4. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi.
5. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggaran.
6. Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnyadan memenuhi kebutuhan kasnya.
7. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan.
8. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam menandai aktivitasnya.

2.1.3.3 Kendala Informasi Laporan Keuangan Yang Relevan Dan Andal

Kendala informasi yang tersaji dalam laporan keuangan adalah keadaan yang tidak memungkinkan terwujudnya kondidi yang ideal dalam mewujudkan laporan keuangan yang relevan dan andal akibat keterbatasan atau karena alasan-alasan kepraktisan.

Ada 3 hal yang menimbulkan kendala dalam laporan keuangan pemerintah menurut Abdul (2012:18), yaitu :

" 1) Materialitas, walaupun idealnya memuat segala informasi, laporan keuangan pemerintah hanya diharuskan memuat informasi yang memenuhi kriteria materialitas. Informasi dikatakan meterialitas apabila kelalaian untuk mencantumkan atau kesalahan dalam mencatat informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna yang diambil atas dasar laporan keuangan.
2) Pertimbangan biaya dan manfaat
Manfaat yang dihasilkan informasi sseharusnya melebihi biaya penyusunannya. Oleh karena itu, laporan keuangan pemerintah tidak semestinya menyajikan segala informasi yang manfaatnya lebih kecil dari biaya penyusunannya.
3) Keseimbangan antar karakteristik kualitatif

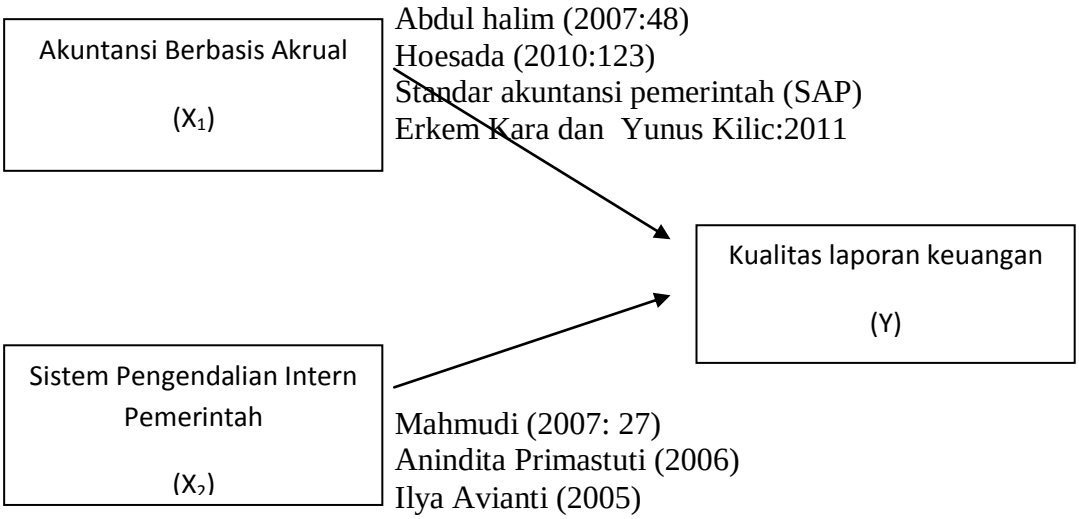
> Keseimbangan antar karakteristik kualitatif diperlukan untuk mencapai suatu keseimbangan yang tepat diantara berbagai tujuan normatif yang diharapkan dipenuhi oleh laporan keuangan pemerintah “.

2.2 Kerangka Penelitian

Penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintahan pusat maupun daerah di Indonesia adalah hal yang baru. Akuntansi berbasis akrual ini baru saja dikeluarkan peraturannya melalui SAP berbasis akrual. Yang dulunya diatur dalam PP no.24 tahun 2005, tetapi tidak bisa dipenuhi oleh pemerintah daerah sehingga dikaji ulang dalam PP no.71 tahun 2010. SAP berbasis akrual ini dibuat dengan tujuan agar informasi yang tersaji dalam l aporan keuangan bisa lebih akurat, relevan dan dapat lebih transparan, karena dianggap akuntansi berbasis kas tidak transparan karena akuntansi ini hanya memunculkan transaksi-transaksi yang berhubungan dengan kas, sedangkan akuntansi berbasis akrual tidak memperhatikan kas ataupun setara kas, akuntansi ini juga mencatat transaksi-transaksi saat terjadinya peristiwa, bukan saja saat ada kas yang masuk atau keluar. Sehingga dianggap lebih dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan. untuk memenuhi sebuah laporan keunagan yang berkualitas juga dibutuhkan komponen lain, salah satunya yaitu dengan adanya sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP), ada 5 unsur dari SPIP sendiri yaitu lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan pengendalian intern. Lima unsur ini saling terjalin erat satu dengan yang lainnya dan diharapkan dapat mengkontrol setiap peristiwa yang terjadi dipemerintahan, khususnya pemerintah daerah. Dengan adanya SPIP ini juga diharapkan tidak ada penyimpangan dalam pelaksanaan anggaran (APBD)

sehingga laporan keuangan yang disusun dapat berkualitas. Laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas harus memenuhi empat kriteria kualitatif yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami. Setiap LKPD yang memenuhi empat kriteria ini dianggap telah mempertanggungjawabkan anggarannya dengan benar, dan pertanggungjawaban ini diungkapkan dalam laporan keuangan yang disajiakan oleh pemerintah daerah. LKPD yang disajikan oleh pemerintah daerah bertujuan untuk mendukung adanya pengelolaan yang akuntabilitas dan terbuka dalam rangka menyelenggarakan tata pemerintahan yang baik *(Good Governance).*

Berdasarkan uraian diatas dan landasan teori, maka disusun suatu model penelitian mengenai penelitian yang akan dilakukan. Model penelitian tersebut adalah sebagai berikut :



Gambar 2.1
Kerangka Penelitian

Variabel yang akan diteliti pada penelitian ini adalah kualitas laporan keuangan sebagai objek utama penelitian dan juga sebagai variabel dependen penelitian. Dan variabel lainnya sebagai variabel independen yakni antara lain : akuntansi berbasis akrual dan sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP).

2.2.1 Hubungan Akuntansi Berbasis Akrual Dan Kualitas Laporan Keuangan

Ada beberapa pernyataan yang mengambarkan hubungan dari akuntansi berbasis akrual terhadap kaulitas laporan keuangan, yaitu :

Menurut standar akuntansi pemerintah (SAP) :

> "Akuntansi berbasis akrual menghasilkan laporan keuangan yang bisa dipercaya, akurat, komprehensif dan relevan. Menyajikan informasi keuangan secara lebih akurat dan lengkap sehingga dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas".

Erkem Kara dan Yunus Kilic:2011, menyatakan :

> "Ada banyak manfaat menggunakan akuntansi berbasis akrual. Laporan keuangan menjadi lebih berkualitas yaitu menjadi lebih jelas, sebanding dan akurat setelah transformasi sistem pemerintahan cash basis akuntansi pemerintah dasar sistem akuntansi akrual".

Abdul halim (2007:48), menyatakan :

> "Basis akrual mampu menghasilkan informasi guna penyusunan laporan keuangan yaitu informasi mengenai kas dan entitas selain kas. Disamping itu, basis ini dapat memenuhi tujuan pelaporan yang tidak dapat dipenuhi oles basis kas".

Hoesada (2010:123) :

> *"Accrual accounting* dapat memberi informasi lebih lengkap dan baik, sepanjang pembaca mampu menafsir makna dibalik angka Laporan Keuangan akrual, tetap saja dapat tersesat *(mislead)* oleh manipulasi akuntansi akrual yang canggih".

Dari pernyataan-pernyataan diatas dapat dilihat bahwa akuntansi berbasis akrual dinilai lebih memberi manfaat dalam memberikan informasi yang lebih lengkap, informasi yang lebih lengkap ini akan mendukung pemerintah daerah saat menghasilkan sebuah laporan keuangan yang berkualitas. Akuntansi berbasis akrual ini juga mampu menghasilkan informasi guna penyusunan laporan keuangan yaitu informasi mengenai kas dan entitas selain kas sesuai SAP yang berlaku tentang laporan keuangan yang lebih komphensif.

2.2.2 Hubungan Sistem Pengendalian Intern Dan Kualitas Laporan Keuangan

Ada beberapa pernyataan yang mengambarkan hubungan dari akuntansi berbasis akrual terhadap kaulitas laporan keuangan, yaitu:

Menurut Mahmudi (2007: 27) menyatakan bahwa:

> "Untuk menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah diperlukan proses dan tahap-tahap yang harus dilalui yang diatur dalam sistem akuntansi pemerintah daerah. Sistem akuntansi di dalamnya mengatur tentang sistem pengendalian intern (SPI), kualitas laporan keuangan sangat dipengaruhi oleh bagus tidaknya sistem pengendalian intern yang dimiliki pemerintah daerah".

Menurut Anindita Primastuti (2006), yaitu :

> "Untuk memenuhi kriteria keandalan dan relevansi suatu laporan keuangan juga sangat ditentukan oleh kualitas system pengendalian intern yang baik. Dengan sistem pengendalian intern yang berkualitas maka pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah bias terhindar dari penyelewengan , resiko salah prosedur, dan inefisiensi sehingga mampu menghasilkan laporan keuangan yang relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami".

Menurut Ilya Avianti (2005), yaitu :

"Sasaran SPI yang berupa keandalan laporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan perundangan merupakan cerminan dari implementasi transparansi, keadilan, akuntabilitas dan responsibilitas".

2.2.3 Hasil Penelitian Sebelumnya

Beberapa penelitian terdahulu mengenai pengaruh akuntansi berbasis akrual dan sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan telah banyak diteliti. Adapun penelitian tentang hal tersebut yaitu :

Tabel 2.1
Penelitian terdahulu

No	Peneliti	Judul	Hasil	Persamaan	Perbedaan
1	Dr. Ekrem kara, Yunus kiliç *internationa l journal of business and social science vol. 2 no. 15; august 2011*	*Accounting recording system on accrual basis at local authorities in turkey: an application in gaziantep local municipality*	Ada banyak manfaat menggunakan sistem akuntansi berbasis akrual. Laporan keuangan telah menjadi lebih jelas, sebanding dan akurat setelah transformasi sistem pemerintahan cash basis akuntansi pemerintah dasar sistem akuntansi akrual.	Sama" meneliti tentang pengaruh accrual basis accounting di pemerinta han	Membahas penerapan di turkey
2	Sumardi (buletin pengawasan vol.5 no.2 juni 2008)	Siapkah basis akrual ditetapkan pada instansi pemerintahan secara menyeluruh?	Penerapan basis akrual dalam akuntansi pemerintahan si indonesia belum dapat diterpkan,karena penerapan	Sama-sama meneliti tentang penerapan basis akrual	Penelitian dilakukan pada tahun 2008 saat akuntansi berbasis akrual belum

			akuntansi berbasis akrual jika akan dilakukan harus dirancang secara hati-hati mengingat SAP berbasis kas menuju akrual baru diterbitkan dan belum diimplementasikan sepenuhnya.		diterapkan
5	*Jón.R. Blöndal* , OECD JOURNAL ON BUDGETING – Vol. 3, No. 1 – ISSN 1608-7143 – © OECD 2003*	*Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*	*Although accruals has been used in the private sector for a very long Time, it is not possible to simply adopt private sector accruals to the public Sector in bulk. There are a number of unique issues that arise when Governments move to accruals.*	Sama-sama meneliti tentang akuntansi berbasis akrual	Tidak meneliti tentang budgeting
6	Jan hoesada, jurnal akuntansi/ tahun XIV no.01 januari 2010, 113:124	*Accrual budgeting dan accrual accounting* Pada pemerintahan NKRI	Informasi akrual dinilai bermanfaat karena menyajikan informasi tentang alokasi Sumberdaya secara menyeluruh (paripuma) dan memungkinkan bentuk pelaporan Pertanggungjawaban paripuma atas seluruh sumberdaya yang dikelola manajer agen.	Sama-sama membahas akuntansi bebasis akrual	Tidak membahas tentang anggaran berbasis akrual

			Karena akuntansi akrual, maka terjadilah integrasi harmonis antara manajemen keuangan Dan manajemen operasional.		
7	Ilya Avianti Jurnal bisnis dan manajemen 2005	Peran satuan pengendalian internal dalam meningkatkan good corporate governance	Sasaran SPI yang berupa keandalan laporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan perundangan merupakan cerminan dari implementasi transparansi, keadilan, akuntabilitas dan responsibilitas.	Variabel independen sama yaitu sistem pengendalian intern sebagai X1	Variabel dependen (Y) yang digunakan berbeda yaitu kualitas laporan keuangan daerah sedangkan peneliti sebelumnya yaitu meningkatkan good corporate governance
8	Anindita Primastuti widyapraja No.3 Vol.32, thn 2006	Kualitas sistem pengendalian intern sebagai penentu tingkat kepercayaan laporan keuangan suatu pemerintah daerah.	1.Untuk memenuhi kriteria keandalan dan relevansi suatu laporan keuangan juga sangat ditentukan oleh kualitas system pengendalian intern yang baik. 2. Dengan sistem pengendalian intern yang berkualitas maka	Variabel independen sama yaitu sistem pengendalian intern sebagai X1	Variabel dependen (Y) yang digunakan berbeda yaitu kualitas laporan keuangan daerah sedangkan peneliti sebelumnya yaitu tingkat

			pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah bias terhindar dari penyelewengan , resiko salah prosedur, dan inefisiensi sehingga mampu menghasilkan laporan keuangan yang relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami		kepercayaan laporan keuangan pemerintah daerah
9	Purwaniati nugraheni dan iman subaweh Jurnal ekonom i bisnis No 1 Vo.13, tahun 2008	Pengaruh penerapan SAP terhadap kualitas laporan keuangan	Laporan keuangan yang disajikan sudah memenuhi karakteristik laporan keuangan yang andal yaitu laporan keuangan telah memuat informasi yang disajikan secara jujur dan wajar, laporan dapat diuji oleh pihak lain dan hasilnya tidak jauh berbesa, dan laporan keuangan bersifat netral	Sama-sama meneliti tentang kualitas laporan keuangan	Tidak meneliti tentang SAP

2.3 Hipotesis

Berdasarkan uraian pembahasan permasalahan, teori, konsep, serta kerangka pemikiran yang sebelumnya disajikan, maka hipotesis yang akan diajukan dalam penelitian ini adalah :

H1 : Akuntansi berbasis akrual berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

H2 : Sistem pengendalian intern (SPI) berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.

H3 : Akuntansi berbasis akrual dan sistem pengendalian intern (SPI) berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.