

TESIS

**SISTEM APLIKASI KEUANGAN TINGKAT INSTANSI
DAN PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP KUALITAS
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DENGAN KUALITAS
SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

***INSTITUTION LEVEL FINANCIAL APPLICATION SYSTEM
AND INTERNAL CONTROL OF THE QUALITY OF
GOVERNMENT FINANCIAL REPORTS WITH THE QUALITY
OF HUMAN RESOURCES AS A MODERATION VARIABLE***

SULAEMAN



**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2023**

TESIS

**SISTEM APLIKASI KEUANGAN TINGKAT INSTANSI
DAN PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP KUALITAS
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DENGAN KUALITAS
SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

***INSTITUTION LEVEL FINANCIAL APPLICATION SYSTEM
AND INTERNAL CONTROL OF THE QUALITY OF
GOVERNMENT FINANCIAL REPORTS WITH THE QUALITY
OF HUMAN RESOURCES AS A MODERATION VARIABLE***

sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar Magister

disusun dan diajukan oleh

**SULAEMAN
A062211007**



kepada

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2023**

TESIS

**SISTEM APLIKASI KEUANGAN TINGKAT INSTANSI
DAN PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP KUALITAS
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DENGAN KUALITAS
SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

**INSTITUTION LEVEL FINANCIAL APPLICATION SYSTEM
AND INTERNAL CONTROL OF THE QUALITY OF
GOVERNMENT FINANCIAL REPORTS WITH THE QUALITY
OF HUMAN RESOURCES AS A MODERATION VARIABLE**

disusun dan diajukan oleh

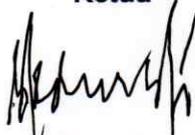
**SULAEMAN
A062211007**

telah diperiksa dan disetujui untuk diuji

Makassar, 17 Januari 2023

Komisi Penasihat

Ketua



Prof. Dr. Mediaty, SE.,Ak.,M.Si.,CA.
NIP 196509251990022001

Anggota



Dr. Andi Kusumawati, SE.,Ak.,M.Si.,CA.
NIP 196604051992032003

**Ketua Program Studi Magister Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin**



Dr. Aini Indrijawati, SE.,Ak.,M.Si.,CA.
NIP 196811251994122002

LEMBAR PENGESAHAN TESIS

SISTEM APLIKASI KEUANGAN TINGKAT INSTANSI DAN PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DENGAN KUALITAS SUMBER DAYA MANUSIA SEBAGAI VARIABEL MODERASI

Disusun dan diajukan oleh

SULAEMAN
A062211007

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka Penyelesaian Studi Program Magister **Akuntansi** Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin
Pada tanggal 10 Februari 2023
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

Pembimbing Utama



Prof. Dr. Mediaty, SE., Ak., M.Si., CA.
NIP. 196509251990022001

Pembimbing Pendamping



Dr. Andi Kusumawati, SE., Ak., M.Si., CA.
NIP. 196604051992032003

Ketua Program Studi
Magister Akuntansi



Dr. Aini Indrijawati, SE., Ak., M.Si., CA.
NIP. 196811251994122002



Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin

Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si.
NIP. 196402051988101001

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Yang bertanda tangan dibawah ini

Nama : Sulaeman
NIM : A062211007
Jurusan/Program Studi : Akuntansi
Jenjang : Magister (S2)

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul :

Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi dan Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah dengan Kualitas Sumber Daya Manusia sebagai Variabel Moderasi

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya didalam naskah tesis ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila dikemudian hari ternyata didalam naskah tesis ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No.20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 17 Januari 2023

Yang membuat pernyataan,



Sulaeman

PRAKATA



Puji dan syukur peneliti panjatkan kehadiran Allah SWT atas segala rahmat dan karunia-Nya, sehingga peneliti dapat menyelesaikan tesis ini. Tesis ini merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar Magister Akuntansi pada Program Pendidikan Magister Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Peneliti mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang telah membantu terselesaikannya tesis ini. Ucapan terima kasih peneliti sampaikan kepada Ibu Prof. Dr. Mediaty, SE.,Ak.,M.Si.,CA dan Ibu Dr. Andi Kusumawati, SE.,Ak.,M.Si.,CA sebagai tim penasihat atas waktu yang telah diluangkan untuk membimbing, memberi motivasi, dan memberi bantuan literatur, serta diskusi-diskusi yang telah dilakukan. Ucapan terima kasih kepada Bapak Dr. Yohanis Rura, SE.,Ak.,M.SA.,CA, Bapak Dr. Syarifuddin Rasyid, SE.,M.Si, dan Ibu Dr. Darmawati, SE.,Ak.,M.Si sebagai tim penguji yang telah memberikan motivasi dan diskusi-kusi dalam penyelesaian tesis ini.

Ucapan terima kasih juga peneliti tujukan kepada Bapak Suhartadi sebagai kepala kantor KPPN Poso atas pemberian izin kepada peneliti untuk melakukan penelitian dan seluruh operator pelaporan keuangan satuan kerja diwilayah kerja KPPN Poso atas kerjasamanya dalam pelaksanaan penelitian tesis ini. Ucapan terima kasih juga kepada Bapak Syamsu Alam, SKM.,M.Epid, Bapak Ademansa, SKM.,M.Kes, Bapak Muhammad Rahmat, SKM.,M.Kes, dan Ibu Faridah, SKM.,MM atas motivasi yang diberikan selama melaksanakan studi sampai dengan penyelesaian tesis ini. Ucapan terima kasih juga kepada rekan-rekan mahasiswa magister kelas B prodi akuntansi angkatan 2021. Semoga bantuan yang diberikan oleh semua pihak mendapat balasan dari Tuhan Yang Maha Esa.

Terakhir, ucapan terima kasih kepada ayahandaku Hi. Muh. Amir, S.Pd.I dan ibundaku Hj. Nursiah beserta kakak-kakakku atas kasih sayang, doa dan dukungannya. Kepada bapak mertua Hi. Drs. Harun Yusuf.,MM dan ibu mertua Hj. Rosminah, S.Pd.I atas nasihatnya. Kepada istriku Istiany, Amd.Kep dan kedua anakku yang rela berjauhan dan berkurangnya perhatian. Kepada kakak Muh. Kamil Muh. Arief, SKM.,M.Kes dan kakak Samson A. Wenas, SKM atas bantuan dan motivasi yang diberikan selama melaksanakan studi sampai dengan penyelesaian tesis ini. Semoga semua pihak mendapat kebaikan dari-Nya sehingga tesis ini terselesaikan dengan baik.

Tesis ini masih jauh dari sempurna walaupun telah menerima bantuan dari berbagai pihak. Apabila terdapat kesalahan-kesalahan dalam tesis ini sepenuhnya menjadi tanggungjawab peneliti dan bukan para pemberi bantuan. Kritik dan saran yang membangun akan lebih menyempurnakan tesis ini.

Makassar, Januari 2023

Peneliti

ABSTRAK

SULAEMAN. *Sistem aplikasi keuangan tingkat instansi dan pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah dengan kualitas sumber daya manusia sebagai variabel moderasi (dibimbing oleh Mediaty dan Andi Kusumawati)*

Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh sistem aplikasi keuangan tingkat instansi, dan pengendalian internal atas pelaporan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah dengan kualitas sumber daya manusia sebagai variabel moderasi. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif. Data primer dalam penelitian ini dikumpulkan melalui kuesioner dari 83 responden petugas penyusun laporan keuangan satuan kerja yang ada di wilayah kerja KPPN Poso Provinsi Sulawesi Tengah. Analisis data menggunakan SmartPLS. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem aplikasi keuangan tingkat instansi dan pengendalian internal atas pelaporan keuangan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Kualitas sumber daya manusia sebagai variabel moderasi dalam penelitian ini memperkuat pengaruh sistem aplikasi keuangan tingkat instansi dan pengendalian internal atas pelaporan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah.

Kata kunci : sistem aplikasi keuangan tingkat instansi, pengendalian internal atas pelaporan keuangan, kualitas sumber daya manusia, kualitas laporan keuangan pemerintah



ABSTRACT

SULAEMAN. *Financial Application System at the Agency Level and Internal Control of the Quality of Government Financial Reports with the Quality of Human Resources as a Moderating Variable* (supervised by Mediaty and Andi Kusumawati)

This study aims to examine the effect of Institutional Level Financial Application Systems and Internal Control over Financial Reporting on the Quality of Government Financial Reports with the quality of human resources as a moderating variable. This study used a quantitative approach. The data used were primary data collected using questionnaire obtained from 83 respondents who were working in financial report preparation officers of work unit in the working area of KPPN, Poso of Central Sulawesi Province. Data analysis used SmartPLS. The results show that the Financial Application System at the Agency Level and Internal Control over Financial Reporting has a positive effect on the quality of Government Financial Reports. The quality of human resources as a moderating variable in this study strengthens the effect of the Agency Level Financial Application System and Internal Control over Financial Reporting on the quality of Government Financial Reports.

Keywords: institution level financial application system, internal control over financial reporting, quality of human resources, quality of government financial reports



DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
HALAMAN PENGESAHAN	iv
HALAMAN PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN	v
PRAKATA	vi
ABSTRAK	vii
<i>ABSTRACT</i>	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xiv
DAFTAR SINGKATAN	xv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah.....	11
1.3 Tujuan Penelitian	12
1.4 Kegunaan Penelitian.....	12
1.4.1 Kegunaan Teoretis.....	12
1.4.2 Kegunaan Praktis.....	13
1.4.3 Kegunaan Kebijakan	13
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	14
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep	14

2.1.1	Teori Stewardship (<i>Stewarship Theory</i>)	14
2.2	Tinjauan Empiris	16
2.2.1	Sistem Informasi Akuntansi	16
2.2.2	Sistem Akuntansi Keuangan Tingkat Instansi.....	16
2.2.3	Kualitas Sumber Daya Manusia	17
2.2.4	Sistem Pengendalian Internal	20
2.2.5	Kualitas Laporan Keuangan	24
BAB III	KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS	31
3.1	Kerangka Konseptual	31
3.2	Hipotesis	32
BAB IV	METODE PENELITIAN	37
4.1	Rancangan Penelitian	37
4.2	Lokasi dan Waktu Penelitian	38
4.3	Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel	38
4.4	Jenis dan Sumber Data	38
4.5	Metode Pengumpulan Data	38
4.6	Variabel Penelitian dan Definisi Operasional	39
4.6.1	Variabel Penelitian	39
4.6.2	Definisi Operasional	39
4.7	Instrumen Penelitian	40
4.8	Teknik Analisis Data	41
BAB V	HASIL PENELITIAN	45
5.1	Deskripsi Data	45
5.2	Deskripsi Hasil Penelitian	51

BAB VI	PEMBAHASAN	62
6.1	Pengaruh SAKTI Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah	62
6.2	Pengaruh PIPK Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah	64
6.3	Kualitas SDM Memoderasi Pengaruh SAKTI Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah.....	66
6.4	Kualitas SDM Memoderasi Pengaruh SAKTI Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah	67
BAB VII	PENUTUP	69
7.1	Kesimpulan	69
7.2	Implikasi	70
7.3	Keterbatasan	70
7.4	Saran	71
DAFTAR PUSTAKA		72
LAMPIRAN		78

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
4.1 Parameter Uji Validitas dalam Model Pengukuran PLS	43
5.1 Distribusi Pengembalian Kuesioner	48
5.2 Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	48
5.3 Responden Berdasarkan Usia	49
5.4 Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan	49
5.5 Responden Berdasarkan Latar Belakang Pendidikan	50
5.6 Responden Berdasarkan Pengalaman Pakai SAKTI	50
5.7 Responden Berdasarkan Lokasi Kantor	50
5.8 Hasil Uji Deskriptif	51
5.9 Uji Validitas <i>Outer Model Variable</i>	55
5.10 <i>Discriminant Validity</i>	56
5.11 Hasil Pengujian <i>Cronbach's Alpha</i>	57
5.12 R Square Konstruksi Variabel	58
5.13 Uji Hipotesis Berdasarkan <i>Path Coefficient</i>	59
5.14 Uji Hipotesis Berdasarkan <i>Effect Moderasi</i>	60

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
3.1 Kerangka Konseptual.....	32
5.1 <i>First Order Confirmatory Factor Analysis</i>	53
5.2 Uji <i>Full Model SEM</i> Menggunakan <i>smartPLS</i>	54

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Daftar Satuan Kerja Wilayah KPPN Poso	78
2. Peta Teori	81
3. Kuesioner Penelitian	87
4. Izin Penelitian	92
5. Surat Keterangan Penelitian	93
6. Hasil Analisis Data	94

DAFTAR SINGKATAN

Singkatan	Keterangan
1. APBN	Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
2. APBD	Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah
3. PP	Peraturan Pemerintah
4. SFAC	<i>Statement of Financial Accounting Concepts</i>
5. LRA.....	Laporan Realisasi Anggaran
6. LPSAL	Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
7. LO	Laporan Operasional
8. LAK	Laporan Arus Kas
9. LPE	Laporan Perubahan Ekuitas
10. CaLK	Catatan atas Laporan Keuangan
11. BPK	Badan Pemeriksa Keuangan
12. SIA	Sistem Informasi Akuntansi
13. SAKTI	Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi
14. SPAN	Sistem Perbendaharaan Dan Anggaran Negara
15. PMK	Peraturan Menteri Keuangan
16. SAP	Standar Akuntansi Pemerintah
17. RKAKL	Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga
18. DIPA	Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran
19. SIMAK BMN.....	Sistem Informasi Manajemen dan Akuntansi Barang Milik Negara
20. SAS	Sistem Aplikasi Satker
21. SAIBA	Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akrual
22. SATKER	Satuan Kerja

- 23. IFMIS *Integrated Financial Management Information System*
- 24. OPD Organisasi Perangkat Daerah
- 25. SDM Sumber Daya Manusia
- 26. PIPK Pengendalian Intern atas Pelaporan Keuangan
- 27. SITP Sistem Informasi dan Teknologi Perbendaharaan
- 28. SPI Sistem Pengendalian Internal
- 29. SOP Standar Operasional Prosedur
- 30. BUN Bendahara Umum Negara
- 31. COSO Committee of Sponsoring Organizations of the
Treadway Commission

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Reformasi keuangan negara di Indonesia yang ditandai dengan lahirnya Undang-Undang di bidang keuangan negara pada tahun 2003 dan 2004 mengamanatkan pentingnya pengelolaan keuangan untuk mewujudkan pemerintahan yang baik (*good governance*). Reformasi dalam hal pengelolaan keuangan dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tersebut mengharuskan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) atau Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) harus dibuat berdasarkan peraturan yang berlaku dimana saat ini berlaku di Indonesia adalah Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan ini terbit untuk menggantikan Peraturan Pemerintah RI No 24 Tahun 2005 dimana perubahan dalam kedua peraturan ini dapat dilihat dari sisi penyajian laporan keuangan. Berdasarkan Peraturan Pemerintah RI No 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis kas menuju akrual, bahwa komponen laporan keuangan terdiri atas, 1) Laporan Realisasi Anggaran, 2) Neraca, 3) Laporan Arus Kas, 4) Catatan atas Laporan Keuangan. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual, bahwa komponen laporan keuangan terdiri atas, 1) Laporan Realisasi Anggaran, 2) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, 3) Neraca, 4) Laporan Operasional, 5) Laporan Arus Kas, 6) Laporan Perubahan Ekuitas, dan 7) Catatan atas Laporan Keuangan. Adanya perubahan peraturan yang berlaku

sedikit tidaknya akan berdampak pada satuan kerja pemerintahan (Nuzula, 2019). Banyak penelitian menganjurkan superioritas akuntansi berbasis akrual dibandingkan dengan akuntansi berbasis kas sehingga alasan mengapa banyak organisasi sektor publik internasional telah mengadopsi atau sedang dalam proses menerapkan prinsip akuntansi akrual. Akuntansi akrual membantu memperbaiki keputusan manajer, memberikan biaya dan aktivitas layanan yang lebih transparan dan meningkatkan akuntabilitas manajer (Karunia, 2019).

Terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menuntut entitas pelaporan untuk memenuhi kriteria karakteristik kualitatif laporan keuangan yakni relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Peraturan pemerintah No. 71 Tahun 2010 mengadopsi karakteristik kualitatif primer yang terdapat pada *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 2*. Perbedaan keduanya terletak pada penekanannya saja, pada PP No. 71 Tahun 2010 hanya menekankan pada empat (4) persyaratan saja.

Dalam penyusunan laporan keuangan dituntut untuk memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan yang merupakan ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga Laporan Keuangan dikatakan berkualitas. Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat didalam laporan keuangan dapat mempengaruhi keputusan pengguna laporan keuangan. Adanya informasi dari laporan keuangan ini juga diharapkan dapat memberi prediksi di masa yang akan datang dan dapat mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini. Informasi yang terkandung dalam laporan keuangan haruslah disajikan tepat waktu sehingga dapat berguna bagi pengambilan keputusan dan informasi yang disajikan harus lengkap dan terperinci. Laporan keuangan dapat dikatakan andal apabila informasi dalam laporan keuangan harus bebas dari kesalahan material,

menyajikan setiap informasi secara jujur dan dapat diverifikasi. Informasi laporan keuangan yang disajikan harus diarahkan pada kepentingan umum dan tidak berpihak kepada pihak tertentu. Laporan keuangan bisa dikatakan dapat dibandingkan jika informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tersebut dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya. Laporan keuangan dikatakan dapat dipahami jika informasi yang terdapat dalam laporan keuangan bermanfaat jika dapat dipahami oleh semua pihak yang menggunakan atau memerlukan laporan keuangan.

Pemerintah dituntut agar dapat memenuhi semua kriteria tersebut agar tidak menimbulkan kelemahan dalam hal administrasi, ketidakefisienan dan ketidakefektifan. Informasi dikatakan berguna apabila terjadi perubahan data dalam konteks tertentu (Hutahaeen *et al.*, 2021). Fakta yang terjadi di lapangan mengenai fenomena pelaporan keuangan pemerintah di Indonesia sangat menarik untuk diteliti, dimana laporan keuangan yang disajikan oleh pemerintah tidak dapat menggambarkan keseluruhan dari akuntabilitas dari pemerintah bersangkutan (Ariska *et al.*, 2019). Suatu pengambilan keputusan, laporan keuangan pemerintah sangat diperlukan akuntabilitasnya (N. Dewi *et al.*, 2019).

Pelaporan keuangan pemerintah bertujuan menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik (Mardiasmo, 2009). Laporan keuangan diperlukan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan. Laporan keuangan Pemerintah terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL), Neraca,

Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

Dewi dan Susilowati, (2022) menyebutkan bahwa laporan keuangan adalah media bagi sebuah entitas untuk memberikan pertanggungjawaban kinerja keuangannya kepada publik. Pemerintah dituntut supaya dapat menyajikan laporan keuangan yang berkualitas agar dapat berguna bagi penggunanya. Laporan keuangan yang berkualitas merupakan tujuan dari organisasi sektor publik sebagai bentuk pertanggungjawaban atas wewenang yang sudah diberikan. Laporan keuangan yang berkualitas juga dapat tercermin dari pendapat yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Informasi yang termuat dalam laporan keuangan pemerintah harus berguna yaitu dapat memberikan dukungan dalam hal pengambilan keputusan serta dapat meningkatkan pemahaman oleh para pengguna laporan keuangan.

Akuntansi di bidang keuangan telah mengalami perkembangan sesuai dengan kemajuan zaman. Lembaga-lembaga pemerintahan saat ini, harus mengikuti perkembangan akuntansi dikarenakan pengguna informasi dalam hal ini masyarakat menuntut agar dilakukannya akuntabilitas dan transparansi. Pemerintah mempunyai kewajiban mempublikasikan informasi berdasarkan laporan keuangan sebagai dasar pengambilan keputusan. Dengan itu, informasi yang dipublikasikan tersebut dapat dimanfaatkan oleh para pemakai. Informasi akan bermanfaat apabila informasi tersebut dapat dipahami, dipercaya dan digunakan oleh pemakai informasi tersebut (Karsam *et al.*, 2019).

Adanya penerapan Sistem Informasi Akuntansi (SIA) dalam Instansi ataupun organisasi lainnya diharapkan dapat meningkatkan kinerja Satuan Kerja (Satker) agar menjadi lebih efektif dan efisien serta mempunyai data yang akurat dan mudah diakses. Hal ini juga dilakukan pemerintah melalui aplikasi Sistem

Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi (SAKTI) untuk meningkatkan kinerja instansi khususnya dalam perekaman transaksi satker beserta pengelolaan anggaran keuangan satker. Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi adalah aplikasi yang digunakan sebagai sarana bagi satker dalam mendukung implementasi Sistem Perbendaharaan dan Anggaran Negara (SPAN) untuk melakukan pengelolaan keuangan yang meliputi tahapan perencanaan hingga pertanggungjawaban anggaran. Melalui aplikasi ini semua satuan kerja hanya akan mengakses database yang sama (*single database*) dan cukup menggunakan satu aplikasi. Modul-modul yang terdapat pada aplikasi SAKTI merupakan pengganti dari semua aplikasi-aplikasi yang digunakan satuan kerja selama ini. Sebagai aplikasi yang terintegrasi, aplikasi SAKTI didalamnya terdiri dari beberapa modul yaitu: modul penganggaran; modul komitmen; modul pembayaran; modul bendahara; modul persediaan; modul aset tetap; modul pelaporan; dan modul administrator.

Menteri Keuangan menetapkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 270 Tahun 2014 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Pada Pemerintah Pusat. PMK tersebut menyatakan bahwa penerapan SAP berbasis akrual dilaksanakan menggunakan sistem aplikasi terintegrasi. Sistem Aplikasi Terintegrasi adalah sistem aplikasi terintegrasi seluruh proses yang terkait dengan pengelolaan APBN dimulai dari proses penganggaran, pelaksanaan, dan pelaporan pada Bendahara Umum Negara dan Kementerian Negara/Lembaga. Aplikasi SAKTI dipayungi hukum melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 223/PMK.05/2015 tentang Pelaksanaan *Piloting* Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi.

Aplikasi SAKTI merupakan penyederhanaan aplikasi yang digunakan oleh satuan kerja selaku pengelola keuangan. Aplikasi-aplikasi tersebut diantaranya

Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (RKAKL DIPA), Sistem Informasi Manajemen dan Akuntansi Barang Milik Negara (SIMAK BMN), Persediaan, Sistem Aplikasi Satker (SAS), dan Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akrual (SAIBA) dengan basis data yang terpisah-pisah. Dengan adanya penyederhanaan ini, duplikasi pekerjaan dan pengulangan entry data dapat berkurang sehingga informasi yang dihasilkan pun menjadi lebih akurat. Harapannya dengan penggunaan aplikasi SAKTI seluruh satuan kerja tidak perlu menggunakan bermacam aplikasi dan cukup menggunakan satu aplikasi dengan single database. Selain itu transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan APBN semakin baik.

Penggunaan aplikasi SAKTI oleh seluruh satuan kerja di Indonesia sampai dengan akhir tahun anggaran 2021, baru menggunakan modul penganggaran yang terkait peyusunan RKAKL dan revisi anggaran. Sedangkan modul-modul yang lain masih belum digunakan oleh satuan kerja. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 171/PMK.05/2021 tentang Pelaksanaan Sistem SAKTI, menyatakan bahwa Sistem Aplikasi SAKTI diterapkan secara penuh (*full module*) oleh seluruh Satuan Kerja Kementerian Negara/Lembaga (Satker K/L) pada Tahun 2022. Hal ini menjadi tantangan besar bagi seluruh satuan kerja dalam implementasi Aplikasi SAKTI tersebut. SAKTI merupakan sebuah aplikasi sebagai bagian IFMIS yang digunakan secara mandatory oleh instansi/satuan kerja pengelola dana yang bersumber dari APBN, baik dalam lingkup Kementerian/Lembaga (K/L) maupun Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintah Daerah. Aplikasi SAKTI mencakup seluruh proses pengelolaan keuangan negara pada satuan kerja dimulai dari proses penganggaran, pelaksanaan, sampai dengan pelaporan keuangan.

Penelitian tentang pengaruh sistem aplikasi informasi akuntansi terhadap kualitas laporan keuangan menghasilkan banyak pendapat. Penggunaan aplikasi sistem informasi akuntansi berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan (Anggadini, 2018; Mardinan et al., 2018; Muthaher O, 2018; N. W. S. K. Dewi & Yadnyana, 2019; Mariana Tampubolon & Basid, 2019; Samosir & Setiyawati, 2019; Fauzi et al., 2020; Ramdany, 2021). Namun penelitian yang dilakukan oleh Mulyadi, (2016); Nurlis & Yadiati, (2017); Sholihah et al., (2019); serta Fauzi et al., (2020) menyatakan aplikasi informasi akuntansi tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

Sistem informasi memiliki peranan penting untuk meningkatkan persaingan organisasi. Jika penggunaan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan dioperasikan dengan baik maka akan tercipta kualitas pelaporan keuangan yang lebih baik pula begitu juga sebaliknya. Salah satu faktor keberhasilan sehingga sistem informasi akuntansi dapat memberikan pengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan adalah sumber daya manusia menjadi pengguna dalam penerapan sistem tersebut. Tingkat kompetensi, partisipasi akan sangat didukung guna mewujudkan efektifitas penggunaan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan (Fachri & Mediaty, 2019). Selain penggunaan aplikasi sistem informasi, faktor lain yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah kompetensi Sumber Daya Manusia. Kompetensi SDM merupakan faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan (Binawati & Nindyaningsih, 2022). Kompetensi SDM yang tinggi akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas (Dewi dan Susilowati, 2022). Masalah SDM yang sering muncul adalah ketidaksiapan SDM dalam mengoperasikan aplikasi SAKTI. Keberadaan SAKTI menuntut pengguna agar lebih detail dalam menginput data, tidak menunda pekerjaan dan dapat bersinergi dengan pengguna lainnya. Hasil

training pelaporan keuangan yang diselenggarakan oleh Direktorat Sistem Informasi dan Teknologi Perbendaharaan (SITP) mengindikasikan terdapat kesenjangan kompetensi SDM dalam mengaplikasikan SAKTI (SITP, 2015).

Penelitian mengenai pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan menghasilkan perbedaan. Hasil penelitian menunjukkan kompetensi sumber daya manusia memiliki pengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan (Nurlis & Yadiati, 2017; Mardiana & Purnamasari, 2018; Muthaheer O, 2018; N.W.S.K.Dewi & Yadnyana, 2019; Hapsari et al., 2019; Mariana Tampubolon & Basid, 2019; Samosir & Setiyawati, 2019; Fauzi et al., 2020). Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Nurlis & Yadiati, 2017; Desipradani & Nuraini, 2018; Sholihah et al., 2019; Ramdany, 2021) menghasilkan SDM berpengaruh negatif terhadap kualitas laporan keuangan.

Faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah adalah sistem pengendalian internal (SPI), dimana SPI ini merupakan salah satu elemen yang penting dalam memberikan akuntabilitas untuk memantau dan mengendalikan suatu organisasi. Pengendalian internal merupakan faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan (Wadiyo, 2020). Pengendalian internal merupakan salah satu aspek penilaian BPK dalam menerbitkan opini. Sistem Pengendalian Internal merupakan tindakan yang dilakukan pada keuangan dan non-keuangan untuk memastikan perlindungan atas aset, deteksi dan pencegahan penipuan, memenuhi persyaratan dan prosedur kebijakan *internal control* dan akurasi kelengkapan catatan (Frazer, 2020). Jika dalam suatu entitas sudah menetapkan pengendalian internal dengan baik maka semua operasi, sumber daya fisik, dan data akan dimonitor serta berada di bawah kendali, tujuan akan tercapai, risiko akan menjadi kecil, dan

informasi yang dihasilkan akan lebih berkualitas. Tidak tercapainya pengendalian internal yang baik akan menyebabkan kualitas laporan keuangan yang dihasilkan pemerintah daerah buruk (Binawati & Nindyaningsih, 2022).

Keandalan penyajian laporan keuangan amat tercermin dari penerapan Pengendalian Intern atas Pelaporan Keuangan (PIPK) yang sistematis, terstruktur, dan terdokumentasi dengan baik. Tanggal 14 Agustus 2019 Menteri keuangan telah menetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.09/2019 sebagai revisi dari PMK 14 Tahun 2017 yang merupakan alat untuk menjaga kualitas dan validitas laporan keuangan. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2019 sebagai pedoman untuk menilai dan mereviu PIPK demi memastikan bahwa PIPK dan SPI telah berjalan dengan baik. PIPK sendiri merupakan pengendalian yang secara spesifik dirancang untuk memberikan keyakinan pada pelaporan keuangan atau kegiatan yang terkait dengan keuangan negara. PIPK dirancang untuk memastikan keandalan dari laporan keuangan.

Pengendalian internal mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan (Anggadini, 2018; Mardinan et al., 2018; Muthaheer O, 2018; N.W.S.K. Dewi & Yadnyana, 2019; Fauzi et al., 2020; Wibowo & Darmanto, 2020; Ramdany, 2021). Namun hasil penelitian yang dilakukan oleh (Nurlis & Yadiati, 2017; Desipradani & Nuraini, 2018) menyimpulkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap kualitas laporan keuangan.

Penelitian-penelitian terdahulu tersebut menunjukkan inkonsistensi hasil penelitian dimana ada yang bersifat positif dan ada yang bersifat negatif antara variabel bebas terhadap kualitas laporan keuangan sehingga menimbulkan *gap research*. Penelitian ini pernah dilakukan sebelumnya oleh (Ramdany, 2021). Kebaharuan dibandingkan dengan penelitian terdahulu terletak pada variabel,

objek penelitian dan masalah penelitian. Pada penelitian terdahulu tidak menggunakan variabel moderasi, objek penelitian hanya pada satu instansi pemerintah sedangkan pada penelitian ini menggunakan variabel moderasi dan objek penelitiannya pada lintas instansi pemerintahan. Masalah yang diangkat pada penelitian terdahulu didasarkan pada hasil audit BPK yang masih terdapat beberapa temuan sedangkan penelitian yang penulis lakukan didasarkan pada observasi lapangan yang menunjukkan bahwa laporan keuangan belum dilaporkan secara akurat dan tepat waktu yang terjadi diduga karena kurangnya pemahaman SDM serta belum optimalnya penggunaan SAKTI dan lemahnya penerapan PIPK yang berdampak pada ukuran-ukuran normatif yang harus dipenuhi dalam informasi laporan keuangan pada satker wilayah KPPN Poso.

Berdasarkan observasi pada Satker wilayah KPPN Poso diperoleh informasi terkait kualitas laporan keuangan bahwa pencatatan pelaporan belum akurat dan entitas terlambat menyampaikan laporan keuangannya dikarenakan satker menggunakan bermacam aplikasi dengan basis data yang terpisah-pisah. Sehingga duplikasi pekerjaan, pengulangan entry data, dan membutuhkan waktu yang lama dalam penyusunan laporan keuangan membuat informasi yang dihasilkan tidak akurat. Proses penyusunan laporan keuangan belum sesuai ketentuan, kurangnya sumber daya manusia yang memiliki dasar pendidikan ekonomi maupun akuntansi, SOP belum berjalan dengan semestinya dan tim PIPK belum berjalan optimal. Satker memiliki peran penting dalam mewujudkan kualitas laporan keuangan hingga tingkat Kementerian, karena prinsip penggabungan yang dilakukan secara berjenjang mulai dari level Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran (UAKPA), Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran Wilayah (UAPPA-W), Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran Esalon-1 (UAPPA-E1), Unit Akuntansi Pengguna Anggaran (UAPA), sampai ke

Kementerian. Konsekuensi dari prinsip penggabungan secara berjenjang adalah akumulasi kesalahan jika pada level di bawahnya menyajikan data yang tidak akurat. Oleh karena itu setiap satker yang berkewajiban menyusun laporan keuangan memegang peran penting bagi keandalan informasi yang disajikan.

Berdasarkan *gap research* yang menunjukkan hasil penelitian terdahulu yang saling bertentangan dan fenomena dilapangan maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian terkait dengan kualitas laporan keuangan pemerintah yang dipengaruhi oleh Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi, Kualitas Sumber Daya Manusia, serta Pengendalian Intern atas Pelaporan Keuangan. Berdasarkan uraian diatas penulis tertarik untuk menguji Pengaruh Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi, dan Pengendalian Intern atas Pelaporan Keuangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah dengan Kualitas Sumber Daya Manusia sebagai Variabel Moderasi Studi di Satuan Kerja Wilayah KPPN Poso.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian dalam latar belakang, maka dapat dirumuskan permasalahan sebagai berikut.

1. Apakah SAKTI berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pada satker wilayah KPPN Poso?
2. Apakah PIPK berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pada satker wilayah KPPN Poso?
3. Apakah kualitas SDM memoderasi pengaruh SAKTI terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pada satker wilayah KPPN Poso?
4. Apakah kualitas SDM memoderasi pengaruh PIPK terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pada satker wilayah KPPN Poso?

1.3. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan pada penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh SAKTI terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pada satker wilayah KPPN Poso.
2. Untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh PIPK terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pada satker wilayah KPPN Poso.
3. Untuk mengetahui dan menganalisis kualitas SDM memoderasi pengaruh SAKTI terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pada satker wilayah KPPN Poso.
4. Untuk mengetahui dan menganalisis kualitas SDM memoderasi pengaruh PIPK terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah pada satker wilayah KPPN Poso.

1.4. Kegunaan Penelitian

Adapun kegunaan yang diperoleh dari penelitian ini adalah sebagai berikut.

1.4.1. Kegunaan Teoretis

Penelitian ini diharapkan berguna sebagai pemikiran dan referensi bagi peneliti-peneliti selanjutnya yang tertarik pada bidang akuntansi khususnya Kementerian/Lembaga lainnya yang berkaitan dengan faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas dari pelaporan keuangan.

1.4.2. Kegunaan Praktis

Penelitian ini diharapkan berguna bagi satuan kerja yang berada di Wilayah Kerja KPPN Poso sebagai bahan masukan dan pertimbangan untuk

mengetahui arti penting SAKTI, Kualitas Sumber Daya Manusia, PIPK terhadap Kualitas Laporan Keuangan.

1.4.3. Kegunaan Kebijakan

Diharapkan berguna untuk pertimbangan dalam membuat suatu kebijakan dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan dan penerapan PIPK di lingkungan satuan kerja wilayah KPPN Poso.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori dan Konsep

2.1.1 Teori Stewardship (*Stewardship Theory*)

Teori *Stewardship* diperkenalkan oleh (Donaldson & Davis, 1991). Teori ini menyatakan bahwa suatu keadaan dimana manajemen tujuan utamanya bukan untuk tujuan pribadi tetapi untuk kepentingan organisasi. Teori tersebut mengindikasikan bahwa ada hubungan yang erat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. *Stewardship theory* dibangun di atas asumsi filosofis mengenai sifat manusia bahwa manusia pada hakekatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak lain. Teori *stewardship* dapat diterapkan pada penelitian akuntansi organisasi pemerintahan dan organisasi sektor publik lainnya. Akuntansi sebagai motor penggerak jalannya transaksi yang semakin kompleks, diikuti dengan berkembangnya spesialisasi akuntansi dan perkembangan organisasi sektor public (Rizal & Hermanto, 2019).

Stewardship Theory memandang manajemen sebagai pihak yang dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan publik pada umumnya maupun *stakeholders* pada khususnya. Manajer akan berperilaku sesuai kepentingan bersama dan ketika kepentingan steward dan principal tidak sama, maka steward akan berusaha bekerja sama daripada menentangnya. Hal

ini disebabkan karena *steward* merasa bahwa kepentingan bersama dan berperilaku sesuai dengan perilaku *principal* merupakan pertimbangan yang rasional serta *steward* akan melihat pada usaha untuk mencapai tujuan organisasi. Keinginan *principal* dalam hal ini masyarakat merupakan hal mutlak yang menjadi tujuan daripada manajemen, meskipun dalam pelaksanaannya manajemen mendapat manfaat. Hal inilah yang memacu para *steward* (pelayan) yaitu manajemen dan setiap pihak yang terlibat untuk tetap memberikan kontribusi terbaik dan tidak meninggalkan jalur organisasi untuk mencapai tujuan.

Teori *stewardship* memberikan suatu gagasan bahwa keberhasilan pemerintah untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan dipengaruhi perilaku dan sifat setiap individu dalam mencapai sasaran tujuan pemerintah dalam segala aspek meskipun dengan mengesampingkan kepentingan pribadi. Implikasi teori *steward* terhadap penelitian ini yaitu dapat menjelaskan eksistensi pemerintah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya dapat menampung aspirasi masyarakat, dapat memberikan pelayanan yang baik bagi pihak publik, dan mampu mempertanggungjawabkan keuangan yang diamanahkan kepadanya, sehingga tujuan ekonomi terpenuhi, kesejahteraan masyarakat serta roda pemerintahan yang akuntabel berkesinambungan dapat terwujud.

Untuk melaksanakan tanggungjawab tersebut maka *stewards* (manajer dan auditor internal) mengarahkan semua kemampuan dan keahliannya dalam mengefektifkan pengendalian intern untuk dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dengan karakteristik yaitu relevan, andal, dapat dipahami dan dapat dibandingkan.

2.2 Tinjauan Empiris

2.2.1 Sistem Informasi Akuntansi

Sistem informasi akuntansi adalah sistem informasi yang digunakan untuk mengumpulkan, mencatat, menyimpan dan mengelola data untuk menghasilkan suatu informasi untuk mengambil keputusan (Romney and Steinbart, 2015). Sistem informasi akuntansi adalah organisasi formulir, catatan dan laporan yang dikoordinasikan sedemikian rupa untuk menyediakan informasi keuangan yang dibutuhkan oleh manajemen dalam pengambilan keputusan (Mulyadi, 2016) .

Berdasarkan pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa sistem informasi akuntansi adalah sistem informasi yang mengumpulkan, mencatat, menyimpan dan mengelola data untuk menghasilkan informasi keuangan yang berguna bagi manajemen dalam pengambilan keputusan. Sistem informasi akuntansi wajib menyediakan informasi yang diperlukan secara tepat waktu, dapat menjaga keamanan harta dan efisien dalam mengoperasikannya dengan mempertimbangkan biaya dan manfaat (Baridwan, 2010).

2.2.2 Sistem Akuntansi Keuangan Tingkat Instansi

Menteri Keuangan menetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 270 Tahun 2014 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Pada Pemerintah Pusat. PMK tersebut menyatakan bahwa penerapan SAP berbasis akrual dilaksanakan menggunakan Sistem Aplikasi Terintegrasi. Sistem Aplikasi Terintegrasi adalah sistem aplikasi terintegrasi seluruh proses yang terkait dengan pengelolaan APBN dimulai dari proses penganggaran, pelaksanaan, dan pelaporan pada Bendahara Umum Negara dan Kementerian Negara/Lembaga. Aplikasi SAKTI dipayungi hukum melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 223 Tahun 2015 tentang Pelaksanaan Piloting Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi.

Pengguna mengakses aplikasi SAKTI melalui *Desktop User Interface* dari masing-masing PC atau Laptop yang terhubung dengan WAN. Untuk menjamin bahwa transaksi dalam SAKTI dilakukan oleh pihak yang memiliki otoritas/wewenang, *user* atau pengguna SAKTI dikelompokkan ke dalam tiga kelompok besar.

- 1) Operator
- 2) Validator/checker
- 3) Approver

Pengguna tersebut memerankan proses pengelolaan keuangan negara dengan diberikan akses pada modul terkait. SAKTI dibagi menjadi beberapa modul yang saling terintegrasi yaitu Modul Administrasi, Modul Penganggaran, Modul Komitmen, Modul Pembayaran, Modul Bendahara, Modul Persediaan, Modul Aset Tetap, Modul *General Ledger* dan Pelaporan (GLP),

SAKTI memiliki fitur dalam penyusunan laporan keuangan yaitu akuntansi berbasis akrual, terdapat validasi transaksi, periode *unaudited* dan *audited* dalam rangka koreksi, laporan komparatif, serta proses rekonsiliasi langsung dengan Bendahara Umum Negara (BUN).

2.2.3 Kualitas Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia memainkan peran penting baik dalam skala mikro (organisasi) maupun dalam skala makro (negara). Pada setiap organisasi, besar atau kecil, bertaraf internasional, regional ataupun domestik, kunci keberhasilan utama bagi organisasi tersebut terletak pada kualitas sumber daya manusia yang mengendalikan dan menjalankannya (Gandapraja, 2004).

Sumber daya manusia merupakan satu-satunya sumber daya yang memiliki akal perasaan, keinginan, keterampilan, pengetahuan, dorongan, daya dan karya (rasio, rasa dan karsa). Tanpa adanya unsur manusia dalam perusahaan, tidak mungkin perusahaan tersebut dapat bergerak dan berjalan

menuju yang diinginkan. SDM perlu dikelola secara baik dan professional agar dapat tercipta keseimbangan antara kebutuhan SDM dengan tuntutan serta kemajuan bisnis perusahaan.

(William B. Werther, 1996), menyatakan bahwa sumber daya manusia adalah pegawai yang siap, mampu dan siaga dalam mencapai tujuan-tujuan organisasi. Sebagaimana dikemukakan bahwa dimensi pokok sisi sumber daya adalah kontribusinya terhadap organisasi, sedangkan dimensi pokok manusia adalah perlakuan kontribusi terhadapnya yang pada gilirannya akan menentukan kualitas dan kapabilitas hidupnya.

Menurut (Sugeng, 2002), kualitas sumber daya manusia merupakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan seseorang yang dapat digunakan untuk menghasilkan layanan professional. Abu et.al, 2019, sependapat bahwa kualitas sumber daya manusia selalu tidak akan terlepas dari sebuah kerja professional. Sehingga sebuah kualitas kerja, haruslah dilibatkan dalam konteks kerja yang merupakan profesi seseorang. Karenanya, tidak mengherankan apabila kualitas sumber daya manusia yang tinggi diharapkan muncul pada kaum professional, hal ini tidak mengherankan karena kaum profesional adalah yang memiliki keahlian, organisasi dan kode etik yang memudahkan mereka untuk mengembangkan konsep, tolak ukur, bahkan ukuran yang bisa mereka gunakan untuk menilai dan membentuk citra diri mereka. Oleh sebab itu, perhatian yang lebih besar harus diberikan pada Manajemen SDM itu sendiri.

Menurut (Masaaki, 1986), istilah kualitas sumber daya manusia adalah tingkat kemampuan dan kemauan yang dapat ditunjukkan oleh sumber daya manusia. Tingkat itu dibandingkan dengan tingkat yang dibutuhkan dari waktu ke waktu oleh organisasi yang memiliki sumber daya manusia tersebut.

Menurut (Andrianto dan Rahmawati, 2018) Kualitas Sumber Daya Manusia dapat diukur melalui sebagai berikut.

1. Pendidikan, pendidikan merupakan suatu kegiatan yang universal dalam kehidupan manusia. Pendidikan adalah proses sistematis mengubah tingkah laku seseorang untuk mencapai tujuan organisasi. Pendidikan dapat dibagi menjadi sebagai berikut.
 - a. Pendidikan formal
 - b. Pendidikan informal
 - c. Pendidikan nonformal
2. Pelatihan, pelatihan yang baik, harus berkaitan dengan keahlian dan kemampuan untuk melaksanakan pekerjaannya, pelatihan adalah usaha untuk memperbaiki performa pekerja pada suatu pekerjaan tertentu yang sedang menjadi tanggung jawabnya, atau satu pekerjaan yang ada kaitannya dengan pekerjaannya.
3. Pengalaman, pengalaman dilihat dari lamanya seseorang bekerja. Dengan pengalaman, seseorang akan terbiasa melakukan suatu pekerjaan dan mempunyai wawasan yang luas serta mudah beradaptasi dengan lingkungan.

Menurut Rahardjo, 2010 kualitas sumber daya manusia itu tidak hanya ditentukan oleh aspek keterampilan atau kekuatan tenaga fisiknya saja, akan tetapi juga ditentukan oleh pendidikan atau kadar pengetahuannya, pengalaman atau kematangannya dan sikapnya serta nilai-nilai yang dimilikinya. Indikator kualitas laporan keuangan meliputi:

1. Kualitas intelektual (pengetahuan dan keterampilan)
2. Pendidikan

2.2.4 Sistem Pengendalian Internal

1. Pengertian Sistem Pengendalian Internal (SPI),

Adapun pengertian pengendalian internal menurut para ahli (Mulyadi, 2013), yaitu meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.

Ardiyos (2010) pengendalian internal adalah suatu sistem yang disusun sedemikian rupa sehingga antara bagian yang satu secara otomatis akan mengawasi bagian yang lainnya. Pengendalian internal adalah suatu pengujian kebenaran yang dilakukan dengan mencocokkan berbagai angka-angka dan transaksi yang dilaksanakan oleh petugas yang berbeda.

Committee of Sponsoring Organizations (2012), menurutnya pengendalian internal adalah sistem, struktur atau proses yang diimplementasikan oleh dewan komisaris, manajemen dan karyawan dalam perusahaan yang bertujuan untuk menyediakan jaminan memadai bahwa tujuan pengendalian tersebut dicapai, meliputi efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan pelaporan keuangan, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dapat tercapai.

Menurut Hery (2013), pengendalian internal adalah seperangkat kebijakan dan prosedur untuk melindungi aset atau kekayaan perusahaan dari segala bentuk tindakan penyalahgunaan, menjamin tersedianya informasi akuntansi perusahaan yang akurat, serta memastikan bahwa semua ketentuan (peraturan) hukum atau undang-undang serta kebijakan manajemen telah dipatuhi atau dijalankan sebagaimana mestinya oleh seluruh karyawan perusahaan.

2. Indikator Pengendalian Internal

Kerangka pengendalian internal yang telah diterima di sebagian besar lingkup Amerika Serikat adalah kerangka pengendalian internal COSO yang memiliki lima komponen kerangka pengendalian internal yaitu lingkungan pengendalian, penilaian resiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, pemantauan (Fauziyah & Setyawan, 2023). Kerangka pengendalian internal COSO tertuang dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 yaitu sebagai berikut.

- a. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*), lingkungan pengendalian berfungsi sebagai payung bagi keempat komponen lainnya. Untuk memahami dan menilai lingkungan pengendalian, auditor harus mempertimbangkan subkomponen pengendalian yang paling penting, yaitu; 1) Integritas dan nilai-nilai etis 2) Komitmen terhadap kompetensi 3) Filosofi dan gaya operasi manajemen 4) Kebijakan dan praktik SDM dan 5) Pembagian wewenang / tanggungjawab.
- b. Penilaian Resiko (*Risk Assessment*), penilaian risiko (*risk assessment*) atas laporan keuangan adalah tindakan yang dilakukan manajemen untuk mengidentifikasi dan menganalisis risiko-risiko yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan GAAP, subkomponen pengendalian yang paling penting, yaitu 1) Identifikasi risiko 2) Analisis risiko

3. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

Aktivitas pengendalian (*control activities*) adalah kebijakan dan prosedur, selain yang sudah termasuk dalam empat komponen lainnya, yang membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan telah diambil untuk menangani risiko guna mencapai tujuan entitas. Aktivitas

pengendalian umum dibagi menjadi lima jenis yang akan dibahas berikutnya 1) Pemisahan tugas yang memadai 2) Otorisasi yang sesuai atas transaksi dan aktivitas 3) Dokumen dan catatan yang memadai 4) Pengendalian fisik atas aktiva dan catatan 5) Pemeriksaan kinerja secara independen

4. Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*)

Tujuan system informasi dan komunikasi akuntansi dari entitas adalah untuk mencatat, memroses, dan melaporkan transaksi yang dilakukan entitas itu serta mempertahankan akuntabilitas aktivitas terkait. Untuk memahami perancangan sistem informasi akuntansi, auditor akan menentukan 1) Pengelolaan transaksi 2) Pengelolaan laporan 3) Penyampaian informasi

5. Pemantauan (*Monitoring*)

Aktivitas pemantauan berhubungan dengan penilaian mutu pengendalian intern secara berkelanjutan atau periodic oleh manajemen untuk menentukan bahwa pengendalian itu telah beroperasi seperti yang diharapkan dan telah dimodifikasi sesuai dengan perubahan kondisi. Aktivitas pengendalian umum dibagi menjadi dua jenis yang akan dibahas berikutnya 1) Penilaian kualitas 2) Pengawasan yang efektif.

6. Pengertian Pengendalian Intern atas Pelaporan Keuangan (PIPK)

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2019 sebagai revisi dari PMK 14 Tahun 2017 perihal Pengendalian Internal atas Pelaporan Keuangan adalah pengendalian yang secara spesifik dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan yang dihasilkan merupakan laporan yang andal dan disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

Penilaian PIPK merupakan kegiatan yang dilakukan oleh manajemen agar memastikan kecukupan rancangan dan efektivitas pelaksanaan pengendalian dalam mendukung keandalan Pelaporan Keuangan. Penerapan PIPK bertujuan agar memberikan keyakinan memadai bahwa Pelaporan Keuangan dilaksanakan dengan pengendalian intern yang memadai.

Penerapan PIPK oleh Entitas Akuntansi dan Entitas Pelaporan dilaksanakan pada tingkat entitas dan tingkat proses/transaksi. Penerapan PIPK pada tingkat entitas meliputi unsur-unsur pengendalian intern yang ada dalam Entitas Akuntansi dan Entitas Pelaporan, yaitu: lingkungan pengendalian; penilaian risiko; kegiatan pengendalian; informasi dan komunikasi; dan pemantauan. Penerapan PIPK pada tingkat entitas termasuk penerapan Pengendalian Umum Teknologi Informasi dan Komunikasi (PUTIK). Untuk Penerapan PIPK pada tingkat proses/transaksi dilakukan terhadap proses/ transaksi yang dilakukan secara manual dan/ atau proses/ transaksi yang dilakukan menggunakan sistem aplikasi.

Untuk menjaga efektivitas penerapan PIPK, Entitas Akuntansi dan Entitas Pelaporan melaksanakan Penilaian PIPK berdasarkan pertimbangan risiko. Pertimbangan risiko merupakan pertimbangan yang terkait dengan hal-hal yang dapat mempengaruhi opini atas Laporan Keuangan. Laporan hasil Penilaian PIPK menyimpulkan efektivitas penerapan PIPK dalam 3 (tiga) tingkatan, yaitu: Efektif; Efektif dengan pengecualian; atau Mengandung kelemahan material.

7. Prinsip-prinsip Penerapan PIPK

- a. Mendukung pencapaian tujuan organisasi;
- b. Merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari proses organisasi dan pengambilan keputusan khususnya dalam perencanaan strategis;
- c. Sistematis, terstruktur, dan tepat waktu;
- d. Mempertimbangkan keseimbangan aspek biaya dan manfaat; dan
- e. Menjaga kepatuhan terhadap hukum dan peraturan perundang-undangan.

2.2.5 Kualitas Laporan Keuangan

Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi yang dimanfaatkan untuk melaksanakan kegiatan operasional pemerintahan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan (Hainil et al., 2021).

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar akuntansi Pemerintahan, menyatakan bahwa laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2010 tentang pelaporan keuangan dan kinerja instansi pemerintah. laporan keuangan adalah bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara/daerah selama suatu periode.

Kualitas laporan keuangan adalah sejauh mana laporan keuangan yang disajikan menunjukkan informasi yang benar dan jujur. Kualitas laporan keuangan sangat penting bagi para pengambil keputusan internal maupun pihak eksternal, kualitas dari laporan keuangan sangat banyak pengukurannya. Kemudian, kualitas laporan keuangan juga diperkuat oleh opini yang di berikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Dibutuhkannya sumber daya yang berkualitas dan kompeten untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan sistem internal yang baik maupun yang efektif. Latar belakang pendidikan yang sesuai, contohnya penyusunan laporan keuangan haruslah dari pendidikan akuntansi, sering mengikuti pelatihan, dan memiliki pengalaman di bidang keuangan atau akuntansi. Sehingga, sumber daya manusia tersebut dapat berpikir secara akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan tersebut.

Pengendalian intern yang baik mampu mewujudkan kualitas informasi laporan keuangan yang dihasilkan berkualitas. Struktur dari pengendalian yang memadai akan berdampak pada laporan yang dihasilkan lebih dapat diandalkan. Dalam pengelolaan laporan keuangan negara biasanya di kenal dengan azas – azas yang telah berlaku umum dan sering di pergunakan saat pengelolaan keuangan yaitu seperti tahunan, kesatuan, dan spesialisitas. Dimaksud dengan azas tahunan berarti pembatasan masa berlakunya suatu anggaran untuk suatu tahun periode (Andrianto dan Rahmawati, 2018).

1. Komponen Laporan Keuangan

Berdasarkan (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010) tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, laporan keuangan pokok terdiri sebagai berikut.

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA), laporan ralisasi anggaran menyajikan informasi realisasi pendapatan dan belanja, yang masing-masing

dibandingkan dengan anggarannya dalam satu periode. Laporan realisasi anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN dengan menyajikan ikhtiar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam satu periode pelaporan. Laporan realisasi anggaran menyajikan sekurang-kurangnya unsur-unsur sebagai berikut.

- 1) Pendapatan yaitu semua penerimaan rekening Kas Umum Negara yang menambah ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.
 - 2) Belanja adalah semua pengeluaran dari rekening Kas Umum Negara yang mengurangi ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.
 - 3) Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
 - 4) Surplus/defisit adalah selisih lebih/kurang antara pendapatan dan belanja selama satu periode pelaporan.
 - 5) Pembiayaan adalah setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran yang bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya.
- b. Neraca, neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai asset, kewajiban dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Masing-masing unsure didefinisikan sebagai berikut.

- 1) Aset adalah sumber 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 diperoleh baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya non keuangan yang diperlukan untuk menyediakan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.
 - 2) Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.
 - 3) Ekuitas dana adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.
- c. Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK), CALK adalah bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan yang menyajikan informasi tentang penjelasan pos-pos laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai. CALK ditujukan agar laporan keuangan dapat dipahami dan dibandingkan dengan laporan keuangan entitas lainnya.
- d. Laporan Arus Kas (LAK), laporan arus kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasional, inventaris aset non keuangan, pembiayaan, dan transaksi non anggaran yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu. Unsur yang mencakup dalam laporan arus kas terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas, yang masing-masing didefinisikan sebagai berikut: 1) Penerimaan kas adalah semua aliran kas yang masuk ke Bendahara Umum 2) Pengeluaran kas adalah semua aliran kas yang keluar dari Bendahara Umum.

e. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), laporan perubahan ekuitas adalah laporan yang menunjukkan kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Suatu entitas pelaporan yang menyajikan laporan perubahan ekuitas maka menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos:

- 1) Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran.
- 2) Setiap pos pendapatan dan belanja beserta totalnya seperti diisyaratkan dalam standar-standar lainnya, yang diakui secara langsung dalam ekuitas.
- 3) Efek kumulatif atas perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan yang mendasar diatur dalam suatu standar terpisah.

2. Indikator Kualitas laporan Keuangan

Dalam penelitian ini, indikator yang digunakan untuk mengukur kualitas laporan keuangan pemerintah yaitu menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010, diantaranya sebagai berikut:

a. 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 sebagai berikut.

- 1) Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*), informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.

- 2) Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*), informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.
 - 3) Tepat waktu, informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.
 - 4) Lengkap, informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, yaitu mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan.
- b. 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 penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik sebagai berikut.
- 1) Penyajian Jujur, informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
 - 2) 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.
 - 3) Netralitas, informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.
- c. 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 dilakukan secara internal dan eksternal.

Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dilakukan dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama.

- d. 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.