

TESIS

**DETERMINAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN DENGAN
KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI PEMODERASI**

***DETERMINANTS OF THE QUALITY OF FINANCIAL
REPORTS WITH ORGANIZATIONAL COMMITMENT
AS A MODERATING VARIABLE***

M. DACHRI ARSYAD



**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2024**

TESIS

**DETERMINAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN DENGAN
KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI PEMODERASI**

***DETERMINANTS OF THE QUALITY OF FINANCIAL
REPORTS WITH ORGANIZATIONAL COMMITMENT
AS A MODERATING VARIABLE***

sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar Magister

disusun dan diajukan oleh

**M. DACHRI ARSYAD
A062212004**



kepada

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2024**

LEMBAR PENGESAHAN TESIS

DETERMINAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN DENGAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI PEMODERASI

Disusun dan diajukan oleh

M. DACHRI ARSYAD
A062212004

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka
Penyelesaian Studi Program Magister **Akuntansi** Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin
Pada tanggal 12 Februari 2024
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

Pembimbing Utama

Pembimbing Pendamping



Prof. Dr. Nirwana, SE., M.Si., Ak., CA.
NIP. 196511271991032001



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

Ketua Program Studi
Magister Akuntansi

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



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



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

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : M. Dachri Arsyad

NIM : A062212004

Jurusan / Program Studi : Magister Akuntansi

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul

DETERMINAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN DENGAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI PEMODERASI

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam 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 di dalam naskah tesis ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan penundang-undangan yang berlaku (UU No.20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, 12 Februari 2024

Yang membuat pernyataan



M. Dachri Arsyad

PRAKATA

Bismillahirrahmanirrahim

Alhamdulillah Rabbil Alamin. Puji syukur atas rahmat, hidayah serta karunia dari Allah Swt. sehingga peneliti dapat menyelesaikan tesis ini sebagai tugas akhir dalam rangka mencapai gelar Magister pada program studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin Makassar.

Ungkapan rasa syukur dibarengi dengan ungkapan rasa terima kasih kepada semua pihak yang telah berkontribusi selama proses pendidikan sampai dengan tahap penyelesaian tesis ini. Ucapan terima kasih dan penghargaan setinggi-tingginya kepada bapak Prof. Dr. Ir. Jamaluddin Jompa, M.Sc. selaku rektor Universitas Hasanuddin, bapak Prof. Dr. Abdul Rahman Kadir, M.Si., CIPM., CRA., CRP. selaku dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis, ibu Dr. Aini Indrijawati, SE., Ak., M.Si., CA. selaku ketua program studi Magister Akuntansi atas kesempatan yang diberikan kepada peneliti untuk menempuh jenjang pendidikan pada program studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Selama proses penyusunan tesis ini peneliti mendapatkan bimbingan, arahan, bantuan dan dukungan dari berbagai pihak baik langsung maupun tidak langsung. Ucapan terima kasih yang tidak terhingga kepada ibu Prof. Dr. Nirwana, SE., M.Si., Ak., CA. dan ibu Dr. Aini Indrijawati, SE., Ak., M.Si., CA. selaku penasehat I dan II atas waktu yang telah diluangkan selama membimbing, memberi masukan dan saran dalam penyusunan tesis ini. Ucapan terima kasih pula kepada bapak Prof. Dr. Arifuddin, SE., Ak., M.Si., CA., bapak Prof. Dr. Asri Usman, SE., Ak., M.Si., CA., bapak Dr. Amiruddin, SE., Ak., M.Si., CA. selaku

penguji yang telah memberikan kritik dan saran kepada peneliti mulai dari ujian proposal hingga ujian akhir untuk penyempurnaan tesis ini.

Dengan kerendahaan hati dan cinta kasih, peneliti mengucapkan terima kasih kepada kedua orang tua terkasih M. Arsyad dan Suriaty yang senantiasa memberikan nasehat serta doa restu kepada peneliti serta kepada istri tercinta Hafidah dan ananda terkasih Kayla Aisyahbina yang senantiasa mendukung dan mendorong peneliti sehingga semangat dan motivasi tinggi senantiasa terjaga dalam proses penyelesaian pendidikan Magister ini.

Ucapan terima kasih juga tidak lupa disampaikan kepada Pemerintah Daerah Kabupaen Bone atas pemberian ijin penelitian selama melakukan pengumpulan data. Kepada bagian akademik dan seluruh teman-teman mahasiswa program studi Magister Akuntansi terkhusus angkatan 2021 atas kebersamaan sampai akhir studi serta kepada semua pihak yang tidak sempat peneliti sebutkan satu persatu diucapkan terima kasih sedalam-dalamnya atas segala bantuannya selama peneliti menempuh pendidikan. Semoga semua pihak mendapat kebaikan serta pahala yang berlipat ganda dari Allah Swt.

Akhir kata, peneliti berharap semoga tesis ini dapat bermanfaat bagi semua pihak meskipun peneliti menyadari sepenuhnya bahwa tesis ini masih jauh dari sempurna, olehnya itu kritik dan saran yang membangun akan sangat membantu dalam penyempurnaan tesis ini.

Makassar, 12 Februari 2024
Peneliti,



M. Dachri Arsyad

ABSTRAK

M. DACHRI ARSYAD. *Determinan Kualitas Laporan Keuangan dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi* (dibimbing oleh Nirwana, dan Aini Indrijawati).

Penelitian ini bertujuan menguji dan menganalisis pengaruh sistem pengendalian intern, implementasi standar akuntansi pemerintah, kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan dengan komitmen organisasi sebagai pemoderasi. Objek penelitian adalah organisasi perangkat daerah (OPD) di lingkup pemerintah daerah kabupaten Bone. Populasi merupakan ASN pemerintah daerah kabupaten bone dengan teknik penentuan sampel menggunakan metode purposive sampling. Sampel yang diperoleh sebanyak 128 responden yang merupakan pegawai yang mengelola keuangan OPD. Pengambilan data primer menggunakan kuesioner dan dianalisis dengan *Structural Equation Modeling Partial Least Square* (SEM-PLS). Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, implementasi standar akuntansi pemerintah berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, dan kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Sementara komitmen organisasi tidak dapat memperkuat pengaruh sistem pengendalian intern dan pengaruh implementasi standar akuntansi pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan. Namun komitmen organisasi dapat memperkuat pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan.

Kata kunci: kualitas laporan keuangan; sistem pengendalian intern; implementasi standar akuntansi pemerintah; kompetensi sumber daya manusia; komitmen organisasi.

ABSTRACT

M. DACHRI ARSYAD. *Determinants of The Quality of Financial Reports with Organizational Commitment as A Moderating Variable (supervised by Nirwana, and Aini Indrijawati).*

This research aims to test and analyze the effect of the internal control system, the implementation of government accounting standards, and human resource competency on the quality of financial reports with organizational commitment as a moderator. The object of the research was regional apparatus organizations (OPD) within the regional government of Bone Regency. The population was the regional government apparatus of Bone Regency and the sampling technique used purposive sampling method. The sample obtained was 128 respondents who handled OPD finances. Data were collected using a questionnaire and analyzed using Structural Equation Modeling Partial Least Square (SEM-PLS). The research results show that the internal control system has a positive effect on the quality of financial reports; the implementation of government accounting standards has a positive effect on the quality of financial reports and human resource competence has a positive effect on the quality of financial reports. Meanwhile, organizational commitment cannot moderate the effect of the internal control system and the effect of the implementation of government accounting standards on the quality of financial reports. However, organizational commitment can moderate the effect of human resource competence on the quality of financial reports.

Keywords: quality of financial reports; internal control system; implementation of government accounting standards; human resource competency; organizational commitment.

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL.....	i
HALAMAN JUDUL.....	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
HALAMAN PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN	iv
PRAKATA	v
ABSTRAK	vii
<i>ABSTRACT</i>	viii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL.....	xi
DAFTAR GAMBAR.....	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
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 Teoritis	12
1.4.2 Kegunaan Praktis	13
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....	14
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep.....	14
2.1.1 <i>Goal Setting Theory</i>	14
2.1.2 <i>Attribution Theory</i>	16
2.1.3 Kualitas Laporan Keuangan	17
2.1.4 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.....	22
2.1.5 Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah	29
2.1.6 Kompetensi Sumber Daya Manusia	33
2.1.7 Komitmen Organisasi	36
2.2 Tinjauan Empiris.....	39
BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS.....	42
3.1 Kerangka Konseptual Penelitian	42
3.2 Hipotesis Penelitian	44
3.2.1 Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan.....	44
3.2.2 Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan....	45
3.2.3 Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan.....	46
3.2.4 Komitmen Organisasi memoderasi pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan	47
3.2.5 Komitmen Organisasi memoderasi pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan.....	49

3.2.6	Komitmen Organisasi memoderasi pengaruh Kompetensi Sumber Data Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan	50
BAB IV	METODE PENELITIAN.....	51
4.1	Situs dan Waktu Penelitian	51
4.2	Populasi dan Sampel	51
4.3	Jenis dan Sumber Data	52
4.4	Metode Pengumpulan Data	52
4.5	Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel.....	53
4.6	Teknik Analisis Data	58
4.6.1	Statistik Deskriptif	58
4.6.2	<i>Outer Model (Measurement Model)</i>	58
4.6.3	<i>Inner Model (Structural Model)</i>	59
BAB V	HASIL PENELITIAN.....	61
5.1	Deskripsi Data	61
5.1.1	Sebaran Kuesioner	61
5.1.2	Karakteristik Responden	62
5.2	Deskripsi Hasil Penelitian	65
5.2.1	Statistik Deskriptif Hasil Penelitian.....	65
5.2.2	Evaluasi <i>Outer Model (Measurement Model)</i>	74
5.2.3	Evaluasi <i>Inner Model (Structural Model)</i>	80
BAB VI	PEMBAHASAN	84
6.1	Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berpengaruh Positif terhadap Kualitas Laporan Keuangan	84
6.2	Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh Positif terhadap Kualitas Laporan Keuangan ..	86
6.3	Kompetensi Sumber Daya Manusia berpengaruh Positif terhadap Kualitas Laporan Keuangan	87
6.4	Komitmen Organisasi tidak memoderasi pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan	89
6.5	Komitmen Organisasi tidak memoderasi pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Laporan Keuangan	91
6.6	Komitmen Organisasi dapat memoderasi pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan	93
BAB VII	PENUTUP	94
7.1	Kesimpulan	94
7.2	Implikasi	95
7.3	Keterbatasan	96
7.4	Saran	96
DAFTAR PUSTAKA.....		98
LAMPIRAN		105

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1.1 LKPD yang Mengalami Penurunan Opini.....	3
1.2 Hasil Pemeriksaan BPK Semester I 2022 terkait SPI dan Kepatuhan..	4
4.1 Pengukuran Variabel Penelitian	55
5.1 Sebaran Kuesioner pada OPD.....	61
5.2 Karakteristik Responden.....	62
5.3 Statistik Deskriptif Hasil Penelitian.....	65
5.4 Distribusi Frekuensi Variabel Kualitas Laporan Keuangan.....	67
5.5 Distribusi Frekuensi Variabel Sistem Pengendalian Intern Pemerintah	69
5.6 Distribusi Frekuensi Variabel Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah	70
5.7 Distribusi Frekuensi Variabel Kompetensi Sumber Daya Manusia.....	71
5.8 Distribusi Frekuensi Variabel Komitmen Organisasi.....	73
5.9 Hasil Pengujian Validitas berdasarkan Nilai <i>Outer Loading</i>	74
5.10 Hasil Pengujian Validitas berdasarkan Nilai <i>Average Variance Extracted (AVE)</i>	77
5.11 Hasil Pengujian Validitas berdasarkan Nilai <i>Cross Loading</i>	77
5.12 Hasil Pengujian Reliabilitas berdasarkan Nilai <i>Cronbach's Alpha</i> dan <i>Composite Reliability (CR)</i>	80
5.13 Nilai <i>Path Coeficients</i> Proses <i>Bootstrapping (Direct Effect)</i>	81
5.14 Nilai <i>Path Coeficients</i> Proses <i>Bootstrapping (Moderating Effect)</i>	82
5.15 Nilai Koefisien Determinasi (R^2)	83

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
3.1 Kerangka Konseptual	43

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1 Review Penelitian Terdahulu	105
2 Kuesioner Penelitian.....	112
3 Karakteristik Responden.....	119
4 Distribusi Frekuensi Penilaian Responden.....	121
5 Statistik Deskriptif Hasil Penelitian	125
6 Hasil Uji Outer Model (Measurement Model)	126
7 Hasil Uji Inner Model (Structural Model)	135

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 3 ayat (1) menyatakan bahwa keuangan negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggungjawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan. Perwujudan dari transparansi dan akuntabilitas pada pengelolaan keuangan daerah melalui tahapan-tahapan yang sistematis dan komprehensif meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pertanggungjawaban, pemeriksaan, dan pengawasan. Bentuk kongkret dari pengelolaan keuangan daerah adalah penyampaian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) transparan dan akuntabel.

Laporan Keuangan sebagai output dari pengelolaan keuangan penting untuk menciptakan akuntabilitas pemerintahan. *Governmental Accounting Standards Board GASB Concepts Statement Nomor 1 : Objectives of Financial Reporting* mencantumkan akuntabilitas sebagai dasar pelaporan keuangan pemerintah. Menurut Mardiasmo (2018) akuntabilitas publik dipahami sebagai kewajiban bagi pemerintah (pemegang amanah) dalam aktivitasnya berkaitan dengan pelaksanaan anggaran pendapatan belanja negara atau daerah seperti melaporkan aktivitasnya serta menyajikan pertanggungjawaban kepada pemberi amanah atau pihak yang berkepentingan yang menjadi stakeholder. Untuk menilai akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah, salah satunya dilihat dari aspek kualitasnya. Karena itu untuk menjamin kualitas laporan keuangan pemerintah daerah maka dalam Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019

tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dalam pasal 194 ayat (1) menyatakan bahwa Laporan Keuangan Pemerintah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebelum disampaikan dan dibahas oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). Pasal 16 ayat (1) Undang Undang Republik Indonesia Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa opini kewajaran atas informasi laporan keuangan mencakup beberapa kriteria yaitu kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, efektivitas sistem pengendalian intern dan kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*).

Kriteria kewajaran laporan keuangan untuk mengukur kualitas laporan keuangan tersebut sejalan dengan karakteristik kualitatif dalam *Statements of Financial Accounting Concepts* SFAC Nomor 02 : *Qualitative Characteristics of Accounting Information* yang menyatakan bahwa kualitas dari informasi laporan keuangan memiliki bentuk primer dan bentuk sekunder. Kualitas primer diprosikan dengan relevan (*relevance*) dan andal (*reliability*). Nilai relevan merupakan ukuran kualitas utama informasi-informasi akuntansi sehingga memiliki pengaruh dalam pengambilan keputusan sedangkan nilai reliabilitas merupakan jaminan penyajian informasi akuntansi secara andal, bebas dari kesalahan dan bias, serta menggambarkan yang diwakilinya. (Aryani, 2013).

Karakteristik kualitatif ini juga tercantum dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan SAP. Paragraf 35 menyatakan untuk memenuhi tujuan kebermanfaatannya laporan keuangan perlu memiliki karakteristik kualitatif yang berbentuk ukuran normatif. Terdapat empat karakteristik kualitatif yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat

dipahami. Terpenuhinya prasyarat normatif dalam laporan keuangan pemerintah menunjukkan kualitas informasi keuangan yang dibutuhkan.

Berdasarkan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK-RI) dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan (IHPS) Semester I Tahun 2022 mengungkapkan bahwa terdapat penurunan opini pada sepuluh dari 541 (2%) LKPD yaitu delapan dari pemerintah kabupaten dan dua dari pemerintah kota. Hal ini patut untuk menjadi perhatian karena walaupun sudah meraih opini yang baik tetapi jika terdapat temuan yang material atau terdapat temuan yang berulang yang berdampak pada kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah juga dapat menurunkan opini yang telah dicapai.

Tabel 1.1 LKPD yang Mengalami Penurunan Opini

Opini WDP menjadi TMP	
1. Pemkab Seram Bagian Barat	2. Pemkot Ambon
Opini WTP menjadi WDP	
1. Pemkab Langkat	5. Pemkab Penajam Paser Utara
2. Pemkab Musi Banyuasin	6. Pemkab Donggala
3. Pemkab Seluma	7. Pemkab Buton Selatan
4. Pemkab Bogor	8. Pemkot Bekasi

Sumber : IHPS I BPK Tahun 2022

Dalam LHP BPK tahun 2022 diungkapkan permasalahan yang mempengaruhi kewajaran penyajian LKPD yang mengakibatkan kualitas LKPD belum memperoleh opini yang baik atau yang mengakibatkan terjadinya penurunan opini antara lain :

1. Permasalahan penyajian aset lancar seperti terjadinya ketekoran kas dan penyajian piutang yang tidak valid karena belum dilakukan verifikasi.
2. Penyajian aset tetap dan aset lain-lain yang tidak tertib dan akurat.

3. Permasalahan pada belanja operasi yang tidak didukung atau tidak memiliki bukti pertanggungjawaban yang memadai.
4. Kelebihan pembayaran belanja modal.

Permasalahan-permasalahan tersebut di atas merupakan bagian dari kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Ikhtisar hasil pemeriksaan tahun 2022 BPK-RI pada LKPD mengungkapkan 11.910 permasalahan dengan nilai mencapai Rp2,35 triliun yang terdiri dari permasalahan kelemahan sistem pengendalian intern sebanyak 5.366 permasalahan atau 45% dan permasalahan pada ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan sebanyak 6.544 permasalahan atau 55%.

Tabel 1.2 Hasil Pemeriksaan BPK Semester 1 Tahun 2022 terkait SPI dan Kepatuhan

No	Permasalahan	Jumlah Permasalahan	%
1	Kelemahan SPI terdiri dari :	5.366	45 %
a.	Kelemahan akuntansi dan pelaporan	1.637	
b.	Kelemahan pelaksanaan APBD	2.791	
c.	Kelemahan struktur pengendalian	938	
2	Ketidakpatuhan terdiri dari :	6.544	53 %
a.	Penyimpangan administrasi	2.020	
b.	Kerugian, potensi kerugian dan kekurangan penerimaan	4.524	
	Jumlah	11.910	

Sumber : IHPS I BPK Tahun 2022

Fakta yang diungkapkan di atas juga terjadi pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Bone. Pemerintah Daerah Kabupaten Bone telah berhasil meraih opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelas (WTP DPP) untuk laporan keuangan tahun 2021. Namun dalam

Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK kondisi-kondisi yang mempengaruhi dan dapat menurunkan kualitas LKPD Kabupaten Bone masih ditemukan. Beberapa temuan BPK terkait sistem pengendalian intern dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan antara lain penggunaan langsung penerimaan pada tahun berjalan, adanya belanja barang dan jasa yang menyalahi atau tidak sesuai dengan ketentuan, bukti pertanggungjawaban yang tidak diyakini kebenarannya, pelaksanaan pekerjaan yang tidak sesuai kontrak, penganggaran yang tidak sesuai substansinya serta pengelolaan aset yang belum tertib. Temuan-temuan tersebut yang seringkali berulang menunjukkan kualitas informasi keuangan pemerintah daerah Kabupaten Bone masih belum memadai dan belum menunjukkan peningkatan yang signifikan.

Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK terdapat permasalahan dalam penyajian laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten bone terkait pengelolaan aset yang tidak tertib seperti terdapat pada aset tanah yang tidak jelas bukti kepemilikannya, aset peralatan dan mesin yang belum dan/atau tidak dapat ditelusuri keberadaannya masih tercatat sehingga dapat menyebabkan salah saji dalam laporan keuangan. Kesalahan penganggaran seperti adanya ketidaksesuaian antara anggaran belanja dan realisasinya, hal ini disebabkan kurang cermatnya tim verifikasi dalam melakukan verifikasi anggaran dan belanja, seperti belanja barang diserahkan kemasyarakat yang disajikan dalam belanja modal. Kondisi tersebut mengakibatkan salah saji dalam realisasi belanja barang dan jasa serta belanja modal.

Permasalahan pada piutang seperti terdapatnya beberapa piutang yang disajikan yang dikategorikan meragukan karena belum dilakukan perikatan/perjanjian serta keberadaan pemiiknya yang tidak diketahui sehingga dapat menyebabkan salah saji nilai putang karena tidak dapat dikonfirmasi.

Begitu pula permasalahan dalam penyisihan piutang yang belum diterapkan pada beberapa piutang yang disajikan, sehingga tidak sesuai dengan standar akuntansi pemerintah. Belum rampungnya verifikasi dan validasi data piutang pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan (PBB-P2) yang tercatat dan disajikan pada laporan keuangan sehingga berpotensi terjadinya salah saji nilai piutang PBB-P2. Belum dilakukan penghapusan piutang yang sudah kedaluwarsa yang sudah dikategorikan sebagai piutang macet. Hal ini dapat menyebabkan terjadinya nilai piutang cukup besar pada laporan keuangan namun tidak dapat ditagih sehingga mengakibatkan nilai piutang yang disajikan tidak andal.

Permasalahan-permasalahan tersebut dapat menyebabkan terjadinya salah saji pada laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten Bone. Dalam peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintah disebutkan bahwa informasi dalam laporan keuangan harus bebas dari salah saji, pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan fakta secara jujur serta dapat diverifikasi. Informasi yang relevan tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial menyesatkan.

Fenomena yang diuraikan di atas mengenai kualitas laporan keuangan pemerintah daerah menarik untuk dikaji lebih lanjut. Dasar pemikirannya berasal dari tuntutan untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi tata kelola keuangan daerah. Salah satu indikator akuntabilitas dan transparansi adalah tersedianya laporan keuangan pemerintah daerah dengan kualitas yang baik. Kemudian fakta bahwa terdapat permasalahan-permasalahan yang nilainya material dan berulang ditemukan oleh BPK dalam pelaksanaan audit, seperti permasalahan dari sistem pengendalian intern dan ketidaksesuaian dengan

standar akuntansi pemerintah menyebabkan potensi menurunnya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang diukur dari karakteristik kualitatif laporan keuangan seperti relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami. Oleh karena itu dalam rangka meningkatkan akuntabilitas maka pemerintah daerah kabupaten Bone perlu meningkatkan kualitas laporan keuangan dengan memperhatikan faktor-faktor yang menjadi penentunya.

Faktor yang diduga menjadi penentu kualitas laporan keuangan adalah Sistem Pengendalian Intern (SPI). Hal ini didasarkan pada hasil pemeriksaan BPK-RI yang banyak menemukan permasalahan dari aspek sistem pengendalian intern (SPI) yang dapat berpotensi menurunkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. SPI merupakan instrumen yang penting karena merupakan proses dalam internal pemerintah untuk pencapaian tujuan (*goal congruence*) organisasi (Piter, dkk, 2019). Menurut Frazer (2020) dan Campbell (2016) sistem pengendalian intern merupakan suatu proses untuk menjamin kehandalan informasi laporan keuangan sebagai salah satu tujuan organisasi. Karena itu dalam rangka menjamin serta menjadi pedoman pelaksanaan SPI maka pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Pemerintah daerah berkewajiban melakukan pengendalian dengan memonitoring pelaksanaan kegiatan, kelemahan dalam pelaksanaan pengendalian internalnya dapat menyebabkan tidak tercapainya tujuan organisasi. Jika dikaitkan dengan penyusunan laporan keuangan maka kelemahan pengendalian internal dapat menyebabkan menurunnya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian Hia (2020) menghasilkan sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Sedangkan penelitian

Darwanis, dkk (2016) menemukan hasil yang berbeda yaitu sistem pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Faktor selanjutnya juga diduga menentukan kualitas laporan keuangan adalah penerapan regulasi yang proksikan dengan implementasi standar akuntansi pemerintahan (SAP). SAP ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 yang mengatur tentang prinsip akuntansi yang digunakan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Hasil pemeriksaan BPK menemukan beberapa permasalahan dalam penerapan SAP, hal ini dapat menyebabkan kurangnya kualitas penyajian informasi LKPD. Menurut Sanchez, dkk (2017) dan Barth, dkk (2008) penerapan standar akuntansi menunjukkan peningkatan kualitas akuntansi. Sedangkan menurut latridis (2010) menunjukkan bahwa peningkatan penerapan standar akuntansi semakin meningkatkan kualitas informasi akuntansi. Penelitian yang dilakukan Aruan (2019), Muraina, dkk (2019) menunjukkan bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas LKPD. Namun penelitian Desmaria, dkk (2017) menunjukkan hasil bahwa penerapan SAP tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

Dengan adanya proses pengendalian internal dan penerapan regulasi seperti implementasi SAP maka roda organisasi pemerintahan dapat berjalan dengan baik, tetapi tentunya tidak terlepas dari kontribusi sumber daya yang dimilikinya yaitu aparatur pemerintahan. Kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM) memegang peran yang penting bagi kemajuan organisasi karena merekalah yang melaksanakan dan mengatur segala aktivitas organisasi. Amstrong (1998) dalam Wibowo (2007) secara konseptual mengemukakan bahwa beberapa faktor yang memengaruhi kinerja organisasi meliputi faktor personal yang ditunjukkan antara lain dengan kompetensi seperti tingkat

keterampilan dan komitmen. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 11 tahun 2008 menyatakan bahwa kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik aparatur sipil negara untuk melaksanakan tanggung jawab jabatannya secara profesional, efektif, dan efisien. Penelitian yang dilakukan Gafar (2018) dan Nirwana, dkk (2018) mengungkapkan bahwa kompetensi sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Namun hasil penelitian Fitriana, dkk (2017) dan Haliah, dkk (2015) mengemukakan bahwa kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

Selain kompetensi sumber daya manusia, komitmen organisasi muncul sebagai konsep dalam studi sikap dan perilaku kerja. Hal ini disebabkan oleh hubungan yang ditunjukkan antara komitmen organisasi dan dua perilaku sebagai unsur yang penting yaitu niat pindah (*turnover intentions*) dan penggantian aktual (*actual turnover*). Komitmen organisasi secara umum merupakan hubungan psikologis karyawan dan organisasinya yang membuat kecil kemungkinan karyawan akan secara sukarela meninggalkan organisasi (Allen, dkk, 1996). Menurut Robbins (2003) komitmen organisasi adalah tingkat loyalitas seseorang terhadap organisasi dengan memelihara keanggotaannya dalam organisasi karena memiliki keyakinan atas tujuan dan nilai-nilai organisasi.

Komitmen organisasi berkaitan dengan tingkat keterlibatan (*antusiasme*) dan kontribusi seseorang terhadap organisasinya yang terjadi karena adanya ikatan emosional, kebutuhan terhadap organisasi dan internalisasi nilai-nilai organisasi. Nilai-nilai ini membuat keinginan seseorang agar tetap berada dalam organisasinya. Karena itu dengan tingginya komitmen organisasi akan memberikan kontribusi dari dalam diri seseorang dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. Penelitian yang dilakukan Tambingon, dkk (2018) mengungkapkan bahwa komitmen aparatur berpengaruh positif terhadap kualitas

laporan keuangan. Hasil penelitian Widaryani, dkk (2020) menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian Aziyah, dkk (2022) yang melakukan penelitian tentang kualitas laporan keuangan dengan variabel sistem pengendalian intern dan variabel komitmen organisasi sebagai faktor yang memengaruhi dan menggunakan kompetensi sumber daya manusia sebagai variabel moderasi. Penelitian ini menggunakan variabel sistem pengendalian intern, implementasi standar akuntansi pemerintah dan kompetensi sumber daya manusia sebagai variabel independen. Variabel kompetensi sumber daya manusia pada penelitian ini dijadikan variabel independen karena hasil penelitian Aziyah, dkk (2022) yang menjadikan kompetensi sumber daya manusia sebagai variabel moderasi menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia tidak dapat memoderasi pengaruh variabel sistem pengendalian intern dan komitmen organisasi terhadap kualitas laporan keuangan. Alasannya kompetensi SDM dijadikan variabel independen karena kompetensi SDM dimaknai sebagai SDM yang mempunyai pengetahuan dan keterampilan tentang cara penyusunan laporan keuangan dan memahami standar yang diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan sehingga dengan kompetensi yang baik secara langsung dapat menghasilkan laporan keuangan yang baik.

Sedangkan variabel komitmen organisasi dalam penelitian ini sebagai variabel moderasi karena komitmen organisasi merupakan loyalitas terhadap organisasi baik yang muncul dari rasa memiliki terhadap organisasi maupun karena adanya kebutuhan atau ketergantungan terhadap organisasi. Dengan adanya komitmen organisasi maka akan memberikan dorongan dari dalam diri seseorang untuk meningkatkan kontribusinya yang akan memperkuat setiap proses dalam pencapaian tujuan organisasi. Penelitian ini juga menambahkan

implementasi standar akuntansi pemerintah sebagai variabel independen karena semakin baik penerapan SAP sebagai pedoman dalam penyusunan laporan keuangan maka semakin baik penyajian laporan keuangan pemerintah daerah.

Pertimbangan lain selain yang diuraikan di atas juga mendasari penelitian ini yaitu adanya perbedaan hasil atau *research gap* penelitian-penelitian sebelumnya atas faktor-faktor penentu kualitas laporan keuangan sehingga dengan penelitian ini dapat menambah referensi keilmuan. Inilah yang mendasari penelitian ini dengan judul Determinan Kualitas Laporan Keuangan dengan Komitmen Organisasi sebagai pemoderasi.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang disajikan maka rumusan masalah dalam penelitian ini sebagai berikut.

1. Apakah sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah ?
2. Apakah implementasi standar akuntansi pemerintah berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah ?
3. Apakah kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah ?
4. Apakah komitmen organisasi dapat memoderasi pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah ?
5. Apakah komitmen organisasi dapat memoderasi pengaruh implementasi Standar Akuntansi Pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah ?
6. Apakah komitmen organisasi dapat memoderasi pengaruh kompetensi

sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah ?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas maka tujuan penelitian ini yaitu untuk menguji dan menganalisis.

1. Pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
2. Pengaruh implementasi standar akuntansi pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
3. Pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
4. Komitmen organisasi dalam memoderasi pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
5. Komitmen organisasi dalam memoderasi pengaruh implementasi standar akuntansi pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
6. Komitmen organisasi dalam memoderasi pengaruh kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

1.4 Kegunaan Penelitian

1.4.1. Kegunaan Teoritis

Hasil penelitian diharapkan akan memberikan sumbangsih ilmu pengetahuan dan menjadi referensi mengenai determinan kualitas laporan keuangan serta penerapan teori yang digunakan.

1.4.2. Kegunaan Praktis

1. Bagi peneliti dapat menambah wawasan, pemahaman tentang kualitas laporan keuangan dan faktor-faktor yang dapat mempengaruhinya.
2. Sebagai masukan buat pemerintah daerah agar laporan keuangan yang dihasilkan memiliki kualitas dengan menaruh perhatian akan peningkatan pengelolaan sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi SAP, kompetensi SDM dan komitmen organisasional.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori dan Konsep

2.1.1 *Goal Setting Theory*

Goal setting theory atau teori penetapan tujuan menjelaskan tentang hubungan antara tujuan yang ditetapkan dengan kinerja. Konsep dasar dari teori ini adalah pemahaman tentang tujuan organisasi akan mempengaruhi perilaku kerja seseorang. Teori ini dikembangkan oleh Edwin A. Locke tahun 1968. *Goal setting theory* adalah proses kognitif membangun tujuan yang menentukan perilaku. Penerimaan terhadap tujuan yang akan dicapai akan menghasilkan prestasi kerja yang lebih tinggi (Locke, 1975).

Menurut Locke, dkk (1990) ada dua faktor penentu kognitif perilaku yaitu nilai dan intensi (tujuan). Tujuan didefinisikan secara sederhana sebagai apa yang secara sadar coba dilakukan dan dicapai. Locke dan Latham mendalilkan bahwa bentuk penilaian seseorang terhadap nilai adalah emosional. Artinya, seseorang menciptakan keinginan untuk melakukan sesuatu konsisten dengan nilai-nilai tersebut. Tujuan juga mempengaruhi perilaku (prestasi kerja) karena bagi Locke dan Latham, tujuan mengarahkan perhatian dan tindakan. Lebih jauh lagi, tujuan yang menantang akan memobilisasi energi, menghasilkan upaya yang lebih tinggi, dan meningkatkan upaya yang gigih. Sasaran memotivasi orang untuk mengembangkan strategi yang memungkinkan mereka bekerja pada tingkat sasaran yang disyaratkan. Akhirnya, pencapaian tujuan dapat menimbulkan kepuasan dan motivasi lebih tinggi, atau frustrasi dan motivasi yang lebih rendah jika tujuan tidak tercapai.

Anggota organisasi berkinerja pada tingkat yang lebih tinggi ketika diminta untuk memenuhi tujuan kinerja tinggi tertentu. Meminta anggota organisasi untuk berkembang, bekerja lebih keras, atau melakukan yang terbaik tidaklah membantu jika tidak memberi mereka fokus target. Menetapkan tujuan kepada anggota organisasi saja mungkin tidak akan berhasil, terutama jika tujuan tersebut sulit dicapai. Metode yang ampuh untuk meningkatkan kinerja adalah dengan mengizinkan anggota organisasi untuk berpartisipasi dalam proses penetapan tujuan. Dengan kata lain, partisipasi dalam proses penetapan tujuan cenderung meningkatkan penerimaan terhadap tujuan (*goal acceptance*). Partisipasi membantu anggota organisasi lebih memahami tujuan, memastikan bahwa tujuan masuk akal, dan membantu mereka mencapai tujuan. (Bandura, 1997). Sasaran yang spesifik membuat anggota organisasi mengetahui apa yang harus dicapai dan memungkinkan mereka mengukur kemajuan mereka. Penelitian menunjukkan bahwa tujuan spesifik membantu mewujudkan tujuan organisasi yang diinginkan. Dalam kondisi yang tepat, penetapan tujuan dapat menjadi teknik yang ampuh untuk memotivasi anggota organisasi (Locke, dkk, 2002).

Penelitian ini menggunakan *goal setting theory* untuk melakukan studi tentang determinan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Pada prinsipnya untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas maka diperlukan sumber daya manusia yang memahami tujuan yang ingin dicapai dengan adanya laporan keuangan yang berkualitas. Dengan memahami dan menerima tujuan tersebut (*goal acceptance*) maka pengelola keuangan di pemerintah daerah menyadari apa yang diharapkan organisasi terhadapnya, sehingga akan berupaya untuk mencapai tujuan tersebut. Perilaku seperti melakukan pengendalian intern di dalam organisasi untuk menjamin tercapainya

kinerja organisasi, bersikap patuh terhadap peraturan perundang-undangan seperti menerapkan standar akuntansi pemerintah dalam penyusunan laporan keuangan merupakan upaya yang dilakukan untuk menghasilkan laporan keuangan berkualitas yang merupakan tanggungjawab pemerintah daerah dalam rangka memenuhi tujuannya sebagai bentuk pelayanan kepada masyarakat.

2.1.2 Attribution Theory

Teori atribusi dikemukakan oleh Kelley tahun 1972. Teori ini menjelaskan tentang bagaimana menyimpulkan dasar seseorang melakukan suatu perbuatan atau apa yang menjadi sebab seseorang membuat keputusan untuk bertindak dengan metode tertentu. Menurut Robbins (2003), Teori atribusi menyatakan bahwa dengan pengamatan terhadap perilaku seseorang, maka dapat dilihat bahwa perilaku tersebut ditentukan secara internal atau eksternal. Sebab internal diyakini berada di bawah kendali atau merupakan keinginan pribadi individu, sedangkan sebab eksternal merupakan faktor dari luar yang dapat diartikan bahwa faktor tersebut memaksa individu untuk berperilaku karena situasi.

Teori atribusi menjelaskan perilaku berkaitan dengan sikap dan karakteristik individu. Sikap dan karakter terlihat dari perilaku individu yang ditunjukkan ketika menghadapi situasi tertentu. Dari aspek sosial perilaku individu disebabkan oleh *dispositional attributions* dan *situational attributions*. Carolita, dkk (2012) menjelaskan bahwa *dispositional attributions* (penyebab internal) adalah berasal dari dalam diri seseorang sebagai perilaku individual seperti kepribadian, kemampuan atau kompetensi, komitmen dan motivasi. Sedangkan *situational attributions* (penyebab eksternal) adalah penyebab yang berasal dari lingkungan diluar dirinya yang mempengaruhi perilaku. Aspek

lingkungan seperti situasi yang memaksa atau menekan seseorang melakukan perbuatan.

Teori atribusi menjadi teori untuk mendukung teori utama dalam penelitian ini dalam melakukan studi tentang determinan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, khususnya pada faktor karakteristik atau nilai personal pengelola keuangan yang harus dikembangkan oleh organisasi perangkat daerah (OPD). Nilai personal tersebut merupakan faktor internal yang dimiliki dan digunakan untuk melaksanakan tugas dalam rangka pencapaian tujuan organisasi. Faktor Internal dapat berupa kompetensi (pengetahuan dan keterampilan) dan juga adanya komitmen dalam diri seseorang untuk menjaga dan meningkatkan keberhasilan organisasi. Faktor internal ini merupakan faktor pendorong bagi pengelola keuangan pemerintah daerah untuk berupaya sebaik mungkin dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas sebagai bentuk kontribusi terhadap keberhasilan pencapaian tujuan organisasi. Oleh karena berdasarkan teori artibusi maka organisasi perangkat daerah (OPD) berusaha mengembangkan kompetensi sumber dayanya serta meningkatkan komitmen dalam organisasinya untuk mendukung kinerja organisasi.

2.1.3 Kualitas Laporan Keuangan

Syarat dari kualitas informasi akuntansi yang bermanfaat dan digunakan dalam pengambilan keputusan dibahas dalam teori kegunaan keputusan (decision-usefulness theory). Belkaoui (2001) dalam Aryani (2013) menyebutkan Chambers menggunakan konsep kegunaan keputusan berpandangan bahwa penyajian informasi secara formal seharusnya disajikan oleh sebuah sistem yang berkaitan dengan dalil umum yaitu pertama konsistensi dari kondisi setiap sistem, sehingga tidak ada proses atau aturan yang saling bertentangan. Kedua

sebagai dasar pembuatan keputusan bagi pemakai laporan akuntansi maka sistem harus menghasilkan informasi yang sesuai dengan bentuk pembuatan keputusan atau informasi memiliki nilai relevansi yang diharapkan.

Kualitas informasi akuntansi dibentuk dengan pemenuhan kaidah-kaidah didalam komponen-komponen pelaporan keuangan. Teori kegunaan keputusan menyatakan bahwa para penyaji informasi akuntansi harus mempertimbangkan kaidah-kaidah tertentu agar lingkup kebermanfaatan informasi yang disediakan dapat terpenuhi. Kebermanfaatan atau kegunaan dari laporan keuangan sangat ditentukan dari kualitas informasi yang disajikan karena tujuan akuntansi dikaitkan dengan stakeholder yaitu memenuhi kebutuhan akan pengambilan keputusan. Pendekatan kegunaan keputusan menekankan dua hal penting yang harus menjadi perhatian yaitu yang pertama adalah pengguna laporan keuangan dan yang kedua adalah terkait keputusan apa yang diharapkan atau diinginkan. Dengan memahami ini, penyaji laporan keuangan akan lebih mudah menyiapkan informasi-informasi akuntansi yang sesuai dengan kebutuhan spesifik bagi pengguna laporan keuangan sehingga meningkatkan efektifitas dan efisiensi dalam pengambilan keputusan. Dengan demikian laporan keuangan yang dibuat akan lebih bermanfaat bagi setiap stakeholder.

Cohen, dkk (2017), Shahwan (2008), McDaniel, dkk (2002) dan Jonas, dkk (2000) menyebutkan bahwa karakteristik kualitatif laporan keuangan terdiri dari nilai prediktif / predictive value, nilai umpan balik / feedback value, penyajian yang sesuai dengan kondisi nyata / faithful representation, dapat dipahami / understandability, dapat diverifikasi / verifiability, netralitas / neutrality dan kelengkapan / completeness. Beest, dkk (2009) dan Harrison (2007) dalam Afiah, dkk (2015) menjelaskan dua karakteristik kualitatif pelaporan keuangan yaitu karakteristik fundamental yang terdiri dari penyajian yang relevan dan jujur serta

karakteristik pendukung yang dapat dipahami, dapat dibandingkan, dapat diverifikasi dan tepat waktu. Badan penyusun standar internasional untuk sektor publik (IASB, AASB, CICA, IPSASB) mengakui serangkaian karakteristik kualitatif yang harus terlihat jelas dalam pelaporan keuangan agar pelaporan keuangan dapat bermanfaat (Cohen, dkk, 2017).

SFAC Nomor 2 tentang *Qualitative Characteristics of Accounting Information* menyatakan bentuk kualitas informasi keuangan yaitu kualitas primer dan sekunder. Kualitas primer berupa nilai relevan/*relevance* dan nilai reliabilitas/*reliability*. Kualitas sekunder berupa nilai yaitu komparabilitas/*comparability* dan taat asas/*consistency*. Nilai relevan dikaitkan sebagai kemampuan informasi keuangan untuk membuat perbedaan dalam pengambilan keputusan. Agar relevan, maka informasi harus bersifat logis sehingga dapat diterima dan dipahami. Relevan berkaitan dengan kegunaan keputusan merupakan kandungan kualitas primer yang meliputi komponen-komponen, seperti ketersediaan sesuai waktu yang diharapkan/*timeliness*, nilai umpan balik/*feed back*; dan nilai prediktif/*predictive*. Sedangkan Nilai Reliabilitas berkaitan dengan keandalan informasi keuangan yang menjamin nilai dari informasi keuangan bebas dari kesalahan dan bias, serta menggambarkan kondisi yang seharusnya. Kandungan nilai reliabilitas seperti penggambaran kondisi nyata/*representational faithfulness*, dapat diperiksa/*verifiability*, netralitas/*neutrality*. Untuk melengkapi kualitas primer terdapat kualitas sekunder yang juga mesti diperhatikan yaitu komparabilitas atau keterbandingan/*comparability* dan ketaatan terhadap asas/*consistency*.

Karakteristik kualitatif dalam SFAC No. 2 diadopsi dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan

(SAP) menyebutkan bahwa karakteristik kualitatif laporan keuangan berbentuk ukuran ukuran normatif. Karakteristik kualitas laporan keuangan antara lain :

1. Relevan

Informasi yang terkandung dalam laporan keuangan dikatakan relevan jika dapat mempengaruhi atau merubah keputusan pengguna dengan membantu memprediksi masa depan, menganalisa peristiwa saat ini, serta memperbaiki hasil evaluasi masa lalu. Informasi relevan memiliki karakteristik: nilai manfaat umpan balik/*feedback*, nilai manfaat prediktif/*predictive*, penyajian sesuai waktu yang diharapkan/*timeliness* dan lengkap. Ketepatanwaktuan penyajian informasi dapat berguna dalam proses pengambilan keputusan. Sedangkan informasi yang lengkap dengan pengungkapan yang jelas mencegah kekeliruan penggunaan informasi tersebut.

2. Andal

Informasi laporan keuangan selain memenuhi prinsip relevan namun harus pula bebas dari kesalahan material dan pengertian yang menyesatkan. Penggunaan informasi berpotensi menyesatkan jika penyajiannya tidak dapat diandalkan. Informasi andal memenuhi karakteristik penyajian jujur, dapat diverifikasi dan netralitas.

3. Dapat dibandingkan

Analisa terhadap laporan keuangan akan lebih informatif jika terdapat perbandingan antar periode atau perbandingan internal dalam entitas akuntansi. Perbandingan juga dapat dilakuakn secara eksternal yaitu perbandingan laporan keuangan antar entitas pelaporan lain. Untuk melakukan perbandingan informasi keuangan suatu entitas secara internal dari satu periode dengan periode yang lain maka penerapan kebijakan

akuntansi untuk setiap periode haruslah sama. Sedangkan secara eksternal perbandingan informasi keuangan dilakukan dengan entitas lain yang menggunakan periode akuntansi yang sama dan juga menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Jika terjadi perubahan atas penerapan kebijakan akuntansi maka perbedaan yang diakibatkan karena adanya perubahan kebijakan tersebut wajib diungkapkan oleh entitas akuntansi pada periode terjadinya perubahan.

4. Dapat dipahami

Pemahaman terhadap informasi keuangan merupakan aspek penting berkaitan dengan kebermanfaatan laporan keuangan. Karena itu agar dapat dipahami maka penggunaan istilah dan penjelasan dalam laporan keuangan harus dapat diupayakan sesuai dengan batas pemahaman para pengguna. Namun karena istilah dalam laporan keuangan kadang kala merupakan terminologi khusus yang berkaitan dengan transaksi keuangan entitas maka pengguna diasumsikan memiliki upaya mempelajari istilah berkaitan dengan informasi yang dimaksud dan memiliki pengetahuan yang cukup berkaitan kegiatan serta lingkungan operasi entitas pelaporan.

Tujuan laporan keuangan sektor publik menurut Mardiasmo (2009) yaitu : akuntabilitas/accountability, perencanaan/planning, pelaporan retrospektif/retrospective, pengelolaan, kelangsungan organisasi/viability, informasi otorisasi/authorization information. Ikatan Akuntan Indonesia IAI (2011) menyatakan bahwa laporan keuangan suatu entitas menyajikan posisi keuangan serta kinerja secara terstruktur. Laporan keuangan berupa laporan posisi keuangan, laporan laba rugi, laporan perubahan modal, laporan arus kas, catatan atas laporan keuangan. Sedangkan laporan keuangan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang standar akuntansi

pemerintahan terdiri dari : Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL), Laporan Arus Kas (LAK) dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Tujuan umum laporan keuangan pemerintah tersebut adalah untuk menyajikan informasi keuangan suatu entitas yang menjadi pertimbangan dalam mengalokasikan sumber daya.

2.1.4 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Menurut Frazer (2020) pengendalian internal mencakup kebijakan, aturan dan prosedur yang diberlakukan oleh manajemen untuk memberikan keyakinan memadai bahwa pelaporan keuangan dapat diandalkan, operasi berjalan efektif dan efisien serta kegiatannya mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sistem pengendalian intern menurut Bastian (2006) sebagai suatu proses yang didesain serta dilaksanakan secara bersama-sama untuk memberikan keyakinan yang cukup memadai dalam rangka memenuhi tujuan. Pengendalian intern menurut *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission/COSO* adalah suatu proses dalam internal suatu entitas yang dirancang oleh manajemen dan dilaksanakan dewan direksi dan personel lainnya untuk memberikan keyakinan yang memadai yang meliputi keandalan pelaporan keuangan, kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku serta efektivitas dan efisiensi operasi (Kell, 2003). Konsep COSO ini telah diterapkan oleh banyak entitas baik organisasi korporat (privat) dan organisasi publik. Termasuk diadopsi dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang SPIP pasal 1 ayat (1) menyatakan bahwa sistem pengendalian intern adalah proses tindakan dan kegiatan yang berkesinambungan yang dilakukan oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk menjamin keandalan pelaporan keuangan,

perlindungan kekayaan negara, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan merupakan aspek yang integral dengan tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien.

Menurut Surbakti (2018) perkembangan sistem pengendalian tidak hanya mencakup prosedur-prosedur tertentu sebagai rangkaian dalam pelaksanaan kegiatan, namun karakter pengendalian menjadi suatu proses integral pada setiap personil dalam organisasi untuk mengantisipasi ketidakpastian yang dapat menghambat tercapainya tujuan organisasi. Metode pengendalian hard control melalui prosedur peningkatan produktivitas bergeser menjadi soft control dengan meningkatkan kepercayaan, kompetensi, etika dan keselarasan pandangan dan pemahaman atas visi, misi serta strategi organisasi.

Berdasarkan defenisi dan uraian di atas maka karakter yang paling utama dalam pengendalian internal adalah proses. Maksudnya bahwa perlunya kesadaran bahwa proses tidak hanya melibatkan pimpinan tingkat atas saja namun proses tersebut akan dipandang sebagai tanggungjawab yang akan dilaksanakan oleh seluruh anggota organisasi baik sebagai bagian dari organisasi tersebut maupun sebagai individu. Oleh karena itu selain meningkatkan prosedur-prosedur dalam kegiatan pengendalian tetapi penting juga meningkatkan kemampuan anggota organisasi sebagai individu yang akan terlibat dalam proses tersebut seperti peningkatan kompetensi dan keterampilan.

COSO merumuskan lima komponen utama dalam sistem pengendalian intern. Komponen ini saling berkaitan dalam proses penyelegaraan tugas manajemen yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi dan pemantauan. Lingkungan pengendalian menunjukkan suasana organisasi yang menimbulkan kesadaran pengendalian/*control consciousness* pada anggota organisasi. Lingkungan

pengendalian adalah fondasi yang menjadi dasar komponen pengendalian lainnya. Komponen dasar ini dipengaruhi dari atas dan harus dapat diciptakan agar suasana organisasi selaras dengan pelaksanaan pengendalian intern. Penilaian risiko dilaksanakan dengan melakukan identifikasi, analisis dan mengelola risiko yang akan menghambat pencapaian tujuan. Aktivitas pengendalian merupakan kegiatan menetapkan dan melaksanakan kebijakan dan prosedur dalam rangka memberikan keyakinan bahwa tindakan-tindakan oleh anggota organisasi sesuai dengan arahan manajemen dan secara efektif selaras dengan seluruh kegiatan organisasi. Informasi dan komunikasi merupakan sarana yang memungkinkan anggota organisasi untuk saling berbagi informasi yang dibutuhkan dalam rangka mengendalikan dan mengelola pelaksanaan kegiatan. Monitoring atau pemantauan dilakukan dengan evaluasi terhadap efektivitas dan kualitas penerapan sistem pengendalian intern. Evaluasi berupa penilaian keberhasilan yang juga mencakup upaya penyempurnaan sistem dengan melakukan modifikasi terhadap prosedur-prosedur yang sudah dilaksanakan. (Aryani, 2013).

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) berasal dari adopsi *The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) Internal Control Framework* dengan menyesuaikan karakteristik pemerintahan dan kebutuhan di Indonesia. Dalam pasal 3 dinyatakan bahwa SPIP terdiri atas lima unsur :

1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan Pengendalian merupakan standar dari sebuah struktur yang menjadi dasar dari proses pelaksanaan pengendalian didalam internal sebuah organisasi. Lingkungan pengendalian menjadi syarat bagi pelaksanaan komponen yang lainnya. Lingkungan pengendalian menurut

COSO (2013) meliputi beberapa komponen seperti nilai integritas dan etika, parameter dan prosedur pelaksanaan tugas, struktur organisasi, proses pelaksanaan rekrutmen, menjaga tingkat pemenuhan pegawai dan mengembangkan kompetensi, ketegasan pencapaian indikator kinerja yang optimal, insentif dan penghargaan atas kinerja yang dihasilkan.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP pasal 4 menyebutkan instansi pemerintah menciptakan lingkungan pengendalian serta memeliharanya untuk menimbulkan perilaku positif dan kondusif dalam penerapan SPI dengan melalui penegakan nilai integritas, menumbuhkan nilai etika, penerapan kebijakan yang tepat dalam pembinaan sumber daya manusia, kepemimpinan yang kondusif, desain struktur organisasi, pendelegasian wewenang, peranan aparat pengawasan intern pemerintah, dan menciptakan hubungan baik dan kerjasama dengan instansi lainnya.

2. Penilaian Risiko

Menurut Moeller (2007) kerangka pengendalian internal COSO menggambarkan penilaian risiko sebagai proses dari beberapa langkah yaitu perkiraan risiko yang signifikan dan identifikasi risiko (*risk identification*), penilaian frekuensi terjadinya risiko (penilaian kuantitatif dan kualitatif risiko yang terdokumentasi (*quantitative and qualitative assessment*) dan bagaimana risiko harus dikelola (prioritas risiko/*risk prioritization*) serta tindakan yang harus dilakukan untuk mengantisipasi risiko (perencanaan respon/*response planning*). Hal ini juga dinyatakan oleh Wongso (2010) bahwa penilaian risiko dilakukan dengan *risk assessment* atau identifikasi dan evaluasi risiko yang menghasilkan pemetaan berupa kuantitas risiko serta respon terhadap risiko.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mendefinisikan risiko sebagai kemungkinan adanya kejadian atau peristiwa yang mengancam yang menimbulkan ketidakpastian dalam pelaksanaan kegiatan pemerintah. Karena itu untuk mencegah risiko tidak terlaksananya kegiatan yang direncanakan, instansi pemerintah melakukan penilaian terhadap risiko yang kemungkinan akan dihadapinya. Unsur penilaian risiko ada dua yaitu yang pertama adalah identifikasi risiko dengan cara atau metodologi yang tepat dan mekanisme atau prosedur yang baik untuk mengenali risiko internal maupun external, serta mengidentifikasi faktor lainnya; yang kedua adalah melaksanakan analisis risiko untuk menentukan dampak dari risiko yang diidentifikasi.

3. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan (aktivitas) pengendalian merupakan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen untuk diterapkan pada setiap tindakan atas pelaksanaan fungsi organisasi (Arens dan Loebbecke dalam Jusuf, 2003). Sedangkan menurut Tunggal (2005) kegiatan pengendalian adalah tindakan prosedural untuk memastikan pelaksanaan arahan dan instruksi manajemen untuk mencegah risiko terhadap pencapaian tujuan. Kegiatan pengendalian dilaksanakan pada setiap level dan proses bisnis dalam lingkungan organisasi.

Kegiatan pengendalian meliputi otorisasi, verifikasi, analisis, rekonsiliasi, menjaga keamanan aset dan pemisahan fungsi (COSO 2013). Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP menyatakan bahwa instansi pemerintah harus melaksanakan kegiatan pengendalian berdasarkan kompleksitas tugas fungsi instansi pemerintah. Kemudian dalam pasal 18 ayat (3) tercantum bahwa kegiatan pengendalian

dilaksanakan dengan beberapa kegiatan seperti reviu atas kinerja Instansi pemerintah, pembinaan SDM, pengendalian akses sistem informasi, pengendalian fisik atas aset, reviu indikator ukuran kinerja, pencatatan yang akurat dan tepat waktu setiap transaksi, pemisahan fungsi, pembatasan akses terhadap pemanfaatan sumber daya; dan dokumentasi atas pelaksanaan sistem pengendalian intern.

4. Informasi dan Komunikasi

Untuk mendukung pelaksanaan informasi dan komunikasi, organisasi menggunakan informasi yang relevan dan berkualitas, kemudian mengkomunikasikannya untuk pelaksanaan pengendalian organisasi. Selain itu organisasi melibatkan pihak eksternal dalam komunikasi dalam rangka mendukung fungsi pengendalian internal (COSO, 2013). Informasi yang terverifikasi dengan baik dihasilkan melalui proses komunikasi yang berkelanjutan dan berulang dengan pihak yang terkait dan berkompeten (Fajar, dkk, 2018). Untuk mendapatkan informasi yang relevan, andal dan tepat waktu maka penggunaan sistem informasi berbasis teknologi seperti internet dan perangkat komputer dapat dimanfaatkan. Sistem informasi merupakan sarana yang dapat digunakan dalam informasi dan komunikasi yang efektif dengan melakukan pemutakhiran serta pelatihan sesuai dengan perkembangan kebutuhan.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 pasal 42 ayat (2) bahwa penyediaan sarana informasi oleh instansi pemerintah dengan cara memanfaatkan sarana komunikasi dalam berbagai bentuk agar dapat menyelenggarakan komunikasi yang efektif serta secara berkesinambungan memelihara, mengembangkan dan melakukan pemutakhiran sistem informasi.

5. Pemantauan

Aktivitas pemantauan dilakukan dengan evaluasi berkelanjutan, evaluasi terpisah, atau dikombinasikan. Kegiatan ini dilakukan untuk mengevaluasi komponen pengendalian internal, termasuk merupakan kontrol untuk memberikan keyakinan memadai bahwa setiap prinsip-prinsip dan komponen dilaksanakan dan berfungsi sebagai mana seharusnya. Evaluasi berkelanjutan berfungsi untuk memberikan informasi tepat waktu dan dibangun dalam setiap tingkatan proses bisnis entitas. Evaluasi terpisah dilaksanakan bervariasi mempertimbangkan hasil penilaian risiko, efektivitas evaluasi berkelanjutan dan pertimbangan lainnya. Temuan-temuan dalam pemantauan disusun berdasarkan kriteria yang ditetapkan serta hasilnya akan dikomunikasikan kepada manajemen dalam rangka peningkatan dan penyempurnaan proses yang sudah dilaksanakan COSO (2013). Menurut Budiharto (2008) pemantauan, pemeriksaan dan evaluasi manajemen, dilaksanakan untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan wewenang dan penyimpangan dari peraturan.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP pasal 43 ayat (2) bahwa pelaksanaan SPI harus senantiasa dilakukan pemantauan. Evaluasi terpisah, pemantauan berkelanjutan dan tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan audit merupakan bentuk bentuk pemantauan yang dapat dilakukan. Evaluasi terpisah dilakukan dengan penilaian sendiri seperti reviu dan pengujian efektivitas. Pemantauan berkelanjutan dilakukan dengan supervisi, rekonsiliasi, pembandingan untuk memastikan pelaksanaan tugas berjalan baik.

Untuk mencapai tujuan instansi pemerintah, maka upaya menerapkan unsur SPIP dalam setiap proses pelaksanaan program kegiatan seperti dalam

proses penyusunan laporan keuangan merupakan upaya untuk menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas sebagai bentuk akuntabilitas publik. Untuk memenuhi keadaan yang senantiasa berkembang maka SPIP harus dirancang dengan baik, karena itu implementasi SPIP perlu dilakukan pemantauan secara terus-menerus. Hasil pemantauan kinerja dan efektifitas SPIP menjadi masukan yang perlu dilakukan upaya pemutakhiran. Penerapan SPIP juga berguna mengidentifikasi risiko yang berpotensi kerugian seperti pemborosan, penyalahgunaan, penggelapan, kekeliruan dalam pengelolaan yang berdampak pada menurunnya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

2.1.5 Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah

Regulasi merupakan hal penting karena merupakan landasan pelaksanaan berbagai aspek dalam organisasi sektor publik khususnya pemerintahan. Banyak persoalan yang terkait dengan implementasi regulasi. Dalam aspek keuangan negara/daerah banyak ditemukan ketidaksesuaian penerapan regulasi seperti kepatuhan terhadap regulasi dalam penyusunan laporan keuangan. Regulasi yang mengatur tentang laporan keuangan adalah standar akuntansi pemerintahan. Dalam *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* dinyatakan bahwa tujuan dari standar akuntansi adalah untuk mengatur cara penyajian laporan keuangan yang bertujuan umum untuk memastikan adanya keterbandingan laporan keuangan antar periode maupun dengan laporan keuangan entitas lain. Standar ini menetapkan pedoman struktur laporan keuangan, persyaratan minimum isi laporan keuangan serta pengakuan, pengukuran dan pengungkapan transaksi atau peristiwa keuangan yang disusun berdasarkan akuntansi berbasis akrual. Dalam peraturan pemerintah nomor 71

tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan disebutkan bahwa tujuan laporan keuangan adalah untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas. Oleh karena itu implementasi standar akuntansi pemerintahan merupakan upaya agar laporan keuangan yang disajikan memenuhi syarat yang ditetapkan sehingga dapat dikatakan berkualitas.

Sebelum tahun 2003, pencatatan tunggal/single entry dilakukan dalam akuntansi keuangan negara, dengan menggunakan *cash basis*. Pencatatan akuntansi pemerintahan cukup sederhana dengan menggunakan buku penerimaan dan pengeluaran. Tetapi akuntansi berbasis kas dirasakan memiliki kekurangan seperti kurangnya informasi yang dapat dianalisa karena yang disajikan hanya berupa penerimaan pendapatan, pengeluaran berupa belanja, dan tidak menyajikan informasi atas aset dan kewajiban (Hariyanto, 2012). Dalam rangka mengatasi kelemahan tersebut agar akuntabilitas pengelolaan keuangan negara lebih meningkat dengan penyajian laporan keuangan yang lebih informatif, maka pemerintah menetapkan Undang-Undang Keuangan Negara nomor 17 tahun 2003.

Undang-undang nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengamanahkan suatu komite standar berkoordinasi dengan Badan Pemeriksa Keuangan untuk menyusun standar akuntansi yang selanjutnya ditetapkan dengan peraturan pemerintah. Standar Akuntansi Pemerintahan di Indonesia pertama menggunakan basis kas menuju basis akrual/*cash towards accrual* diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Selanjutnya diatur juga kode rekening akun-akun laporan keuangan dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri 13 tahun 2006. Standar akuntansi pemerintahan dengan basis kas menuju akrual diterapkan selama lima tahun sampai dengan ditetapkannya

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 dengan basis akrual wajib digunakan oleh semua entitas pemerintahan paling lambat tahun 2015. Pada masa transisi peralihan basis akuntansi yang berlangsung lima tahun yaitu tahun 2010 sampai tahun 2015, entitas pemerintahan dapat langsung menggunakan basis akrual atau dapat menggunakan basis kas menuju akrual dengan melakukan persiapan-persiapan untuk penerapan basis akrual.

Untuk pedoman teknis penerapan basis akrual maka ditetapkan Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 64 tahun 2013 yang terdiri dari empat lampiran yaitu panduan kebijakan akuntansi, panduan sistem akuntansi, bagan akun standar (BAS) dan konversi penyajian LRA. Lampiran bagan akun standar hanya digunakan untuk pelaporan akuntansi sedangkan untuk perencanaan dan penganggaran tetap menggunakan kode rekening yang ditetapkan dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 13 tahun 2006. Pada tahun 2019 ditetapkan Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 90 tahun 2019 tentang klasifikasi, kodifikasi dan nomenklatur perencanaan pembangunan dan keuangan daerah. Peraturan ini untuk menyelaraskan kodifikasi dan nomenklatur perencanaan daerah dan keuangan daerah dalam rangka mendukung sistem informasi pemerintahan daerah (SIPD). Berdasarkan regulasi ini maka seluruh penyusunan dokumen perencanaan daerah dan pelaporan keuangan daerah termasuk pelaporan akuntansi menggunakan kodifikasi yang ditetapkan pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 90 tahun 2019.

Pada masa penerapan basis kas menuju akrual pemerintah hanya menyusun empat laporan yaitu Laporan Realisasi Anggaran berbasis kas, Laporan Arus Kas berbasis kas dan Neraca dilengkapi dengan catatan atas laporan Keuangan. Basis ini melakukan pencatatan berdasarkan pada penerimaan dan pengeluaran kas (basis kas) pada periode pelaksanaan

anggaran. Basis kas ini menghasilkan Laporan Realisasi Anggaran yaitu laporan yang memuat pendapatan (penerimaan kas) dan belanja (pengeluaran kas). Selanjutnya pada akhir periode dilakukan pencatatan basis menuju akrual yaitu penyesuaian-penyesuaian untuk mencatat belanja-belanja yang berkaitan dengan harta dan kewajiban dengan menggunakan metode kolorari (pencatatan tambahan) yang akan menghasilkan Neraca yaitu laporan yang menggambarkan posisi harta (aset) dan kewajiban (utang) pemerintah.

Sedangkan standar akuntansi berbasis akrual melakukan pengakuan dan pencatatan transaksi saat terjadinya peristiwa keuangan atau saat kondisi lingkungan berdampak pada posisi keuangan tanpa berdasarakan pada saat kas telah diterima atau telah dibayar. Pada penerapan standar akuntansi berbasis akrual pemerintah menyusun tujuh laporan yaitu Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL) yang berbasis kas dan Neraca, Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), Laporan Operasional (LO) yang berbasis akrual dilengkapi dengan Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK).

Reformasi standar akuntansi pemerintah tidaklah mudah, diperlukan waktu yang cukup panjang dan diperlukan sarana teknologi informasi yang sesuai. Selain itu tantangan lain adalah merubah paradigma basis kas yang sudah dipahami oleh pegawai pengelola keuangan (SDM) menjadi pemahaman basis akrual menjadi sangat penting. Namun karena akuntansi berbasis akrual dipandang lebih baik, agar informasi keuangan lebih informatif dan berkualitas sehingga pengelolaan keuangan dapat lebih transparan dan akuntabel, maka perubahan ini harus dilakukan.

Dari uraian di atas maka dapat disimpulkan bahwa standar akuntansi pemerintahan merupakan pedoman utama yang wajib dipatuhi dalam

penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah daerah maupun pusat. Penerapan standar akuntansi pemerintahan dapat menyatukan persepsi antara pemerintah, legislatif, auditor dan masyarakat (stakeholders) dalam memahami informasi yang disajikan. Perubahan-perubahan dalam standar akuntansi pemerintahan merupakan upaya dalam rangka peningkatan informasi laporan keuangan pemerintah agar dapat memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami. Oleh karena itu implementasi SAP merupakan dasar hukum dan syarat mutlak bagi pemerintah daerah agar laporan keuangan dapat disajikan berkualitas (Suliyantini, 2017).

2.1.6 Kompetensi Sumber Daya Manusia

Istilah kompetensi menjadi perhatian dan menarik banyak minat pada tahun 1970 ketika David C. McClelland, menerbitkan sebuah penelitian *Testing for Competence Rather Than for Intelligence* yang menguji istilah kompetensi pada penerapannya dengan penyelidikan yang luas dalam praktik dan studi manajemen sumber daya manusia. McClelland (1973) mengusulkan tidak hanya menggunakan keterampilan dan pengetahuan kognitif tradisional (misalnya, keterampilan membaca, menulis dan menghitung) tetapi juga menggunakan variabel kepribadian (misalnya kepemimpinan, keterampilan interpersonal, keterampilan komunikasi, pengembangan ego, kesabaran, kemampuan menetapkan tujuan) dalam menentukan tingkat kinerja di tempat kerja dan yang menurutnya lebih berguna dalam menilai kinerja dalam kelompok. (Shaw, 2020).

Menurut Spencer (1993) dalam Chouhan (2014) karakteristik kompetensi terdiri dari *Knowledge, Skills, Traits* (sifat), *Self Concept* (konsep diri), *Motives*. Menurut Hodges, dkk (2003) dalam Barman (2020) kompetensi merupakan

perpaduan antara keterampilan kognitif (pengetahuan teknis, keahlian dan kemampuan) dan karakteristik pribadi atau perilaku (prinsip, sikap, nilai, motif) yang merupakan fungsi dari kepribadian individu.

Lima komponen utama kompetensi dijelaskan lebih lanjut oleh Tucker, dkk (1994) dalam Chouhan (2014) yaitu :

1. Pengetahuan yaitu nilai yang berkaitan dengan informasi dan pembelajaran yang dimiliki.
2. Keterampilan yaitu berkaitan dengan kemampuan dan teknik dalam melakukan tugas tertentu.
3. Konsep diri yaitu nilai berkaitan dengan sikap dan citra diri. Seperti kepercayaan diri, keyakinan akan keberhasilan melaksanakan sesuatu atau kesuksesan dalam situasi tertentu.
4. Traits yaitu karakteristik fisik dan tanggapan yang konsisten terhadap situasi atau informasi. Seperti panca indera yang baik adalah karakteristik fisik diperlukan dalam bekerja. Hal lainnya seperti kemampuan untuk mengendalikan diri dalam kondisi di bawah tekanan.
5. Motif yaitu emosi, hasrat atau keinginan, berkaitan dengan kebutuhan fisiologis atau adanya dorongan untuk melakukan tindakan. Misalnya, karakter individu yang memiliki orientasi interpersonal berusaha mengambil tanggung jawab sendiri agar dapat bekerja dengan baik dengan anggota tim operasi lainnya.

Dari uraian di atas maka keberhasilan organisasi sebagian besar bergantung kompetensi sumber daya manusianya. Organisasi mengandalkan pegawai mereka sebagai sumber daya utama. Kondisi saat ini dengan perubahan lingkungan organisasi yang cepat maka pencapaian kompetensi SDM menjadi komponen integral dalam strategi organisasi yang akan mendukung

keberhasilan organisasi. Karena itu strategi organisasi harus dirancang untuk mengidentifikasi, memelihara dan memanfaatkan kompetensi SDM. Manajemen sumber daya manusia yang merupakan bagian yang terintegrasi dalam proses organisasi telah banyak mengembangkan model kompetensi dan menjadi sarana yang banyak digunakan untuk meningkatkan efisiensi organisasi serta menjadi faktor penting yang berperan untuk mencapai hasil optimal dalam kerja organisasi (Chouhan, 2014).

Karakteristik tersebut sesuai dengan definisi kompetensi dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia nomor 11 tahun 2018 tentang sistem pengembangan sumber daya manusia aparatur berbasis kompetensi, menyatakan kompetensi adalah kemampuan aparatur sipil negara untuk melaksanakan tanggung jawab jabatannya secara profesional, efektif, dan efisien. Kompetensi dapat dinyatakan dalam bentuk pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku. Sedangkan kompetensi pemerintahan berkaitan dengan profesionalitas dalam jabatan yang diemban untuk melaksanakan tugas pengelolaan pemerintahan.

Karena itu untuk mendukung fungsi pengelolaan keuangan maka setiap instansi pemerintah harus meningkatkan dan mengembangkan kompetensi ASN seperti kompetensi kognitif dalam bidang keuangan seperti memiliki pengetahuan dengan latar belakang pendidikan yang sesuai, memiliki keterampilan dengan pengembangan pendidikan dan pelatihan yang berkelanjutan serta memiliki pengalaman di bidang keuangan. Selain itu kompetensi individu seperti sikap jujur, integritas, motivasi, tanggung jawab dan kompetensi lainnya juga merupakan unsur penting dalam kompetensi ASN yang akan mampu memberikan kontribusi positif bagi instansi pemerintah.

2.1.7 Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi menjadi isu penting dalam hubungan kerja dalam internal organisasi. Konsep ini diperkenalkan oleh Whyte pada tahun 1956 yang berasal dari paradigma teori pertukaran sosial (*Sosial Exchange Theory/SET*) yang meyakini bahwa interaksi yang terjadi terus menerus menyebabkan munculnya kewajiban dan ketergantungan antar pihak yang melakukan interaksi. Selanjutnya March and Simon pada tahun 1958 mengemukakan teori pertukaran relasional yang memandang bahwa terjadi relasi karena adanya pertukaran kepentingan antara organisasi sebagai sebuah sistem dengan anggota organisasi. Teori ini meyakini bahwa imbalan dan pengorbanan mendasari terjadinya pertukaran. Dalam konteks organisasi penekanannya adalah kontribusi individu terkait dengan organisasinya yang berarti bahwa anggota organisasi memaknai pertukaran yang dipersyaratkan adalah dengan memproduksi sesuai dengan harapan organisasi dan secara sadar berpartisipasi untuk kepentingan terbaik bagi organisasi. Pemikiran ini yang memunculkan teori tentang komitmen organisasi (Angle dan Pery 1981 dalam Yusuf dkk, 2018).

Menurut Mowday, dkk (1979) dalam Jabari, dkk (2019) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai proses identifikasi oleh individu dari kekuatan relative karena keterlibatannya dalam organisasi. Sedangkan Steers (1981) dalam Yusuf, dkk (2019) menyatakan bahwa komitmen organisasi merupakan loyalitas terhadap organisasi yang bersumber dari identifikasi nilai-nilai organisasi yang ditandai dengan niat senantiasa berada didalamnya serta berkemauan untuk menggunakan seluruh tenaga atas nama organisasi. Mowday dalam Aryani (2013) mengemukakan tiga sikap yang dapat membangun komitmen organisasi, yaitu :

1. Identifikasi/*identification*, muncul dengan pemahaman yang mendalam dan menyeluruh terhadap organisasi.
2. Keterlibatan/*involvement*, merupakan rasa yang timbul seperti perasaan menyenangkan ketika dilibatkan dalam suatu pekerjaan.
3. Loyalitas/*loyalty*, merupakan perasaan terhadap keberadaanya dalam organisasi sebagai tempatnya bekerja dan tinggal.

Menurut Allen (1993) dalam Jabari, dkk (2019) mendefenisikan komitmen organisasi adalah proses spontan yang berkembang melalui asosiasi individu dengan organisasi. Selanjutnya Allen dan Meyer menjabarkan tiga dimensi komitmen organisasi :

1. Komitmen Afektif

Merupakan keterikatan emosional, dan keterlibatan dalam suatu organisasi. Komitmen ini berhubungan dengan komitmen yang melibatkan hubungan sosial dengan anggota lain di dalam organisasi. Komitmen ini berkaitan dengan keinginan anggota organisasi sendiri untuk bekerja karena adanya ikatan seperti rasa cinta kepada organisasi.

2. Komitmen Kontinuan

Merupakan keinginan untuk tetap bekerja pada organisasi. Komitmen ini berhubungan dengan pertimbangan atas sesuatu yang dikorbankan ketika meninggalkan organisasi. Komitmen ini menunjukkan resiko menjadi hal yang menentukan keinginannya untuk tetap berada dalam organisasi seperti adanya ketidakmungkinan memilih organisasi yang lain karena memiliki resiko negatif yang lebih besar. Oleh karena itu komitmen ini timbul karena adanya kebutuhan atau ketergantungan terhadap organisasi.

3. Komitmen Normatif

Merupakan keyakinan individu akan tanggungjawabnya terhadap organisasi. Komitmen normatif merupakan dimensi moral. Komitmen ini berhubungan dengan norma organisasi yang terinternalisasi sehingga memberikan perilaku anggota untuk memenuhi tujuan organisasi ke arah yang diinginkannya karena adanya keyakinan bahwa apa yang mereka lakukan adalah sesuatu yang benar.

Definisi dan pembahasan yang diuraikan di atas telah memberikan gambaran tentang komitmen organisasi. Menurut Idris (2014) pada saat sekarang merupakan hal yang semakin kompleks dalam memotivasi sumber daya manusia dan mempertahankan orang. Globalisasi tenaga kerja melalui kemajuan teknologi dan telekomunikasi telah menciptakan banyak tantangan dalam menarik bakat dan memastikan kondisi lingkungan yang sesuai sehingga karyawan dapat berkontribusi dan menjadi aset jangka panjang bagi organisasi menjadi semakin sulit (Singh, dkk, 2015). Oleh karena itu komitmen organisasi sangat dibutuhkan oleh organisasi. Faloye (2014) menunjukkan bahwa kemampuan organisasi untuk merekrut, melatih dan mempertahankan individu-individu yang terampil mengakibatkan stabilnya kondisi organisasi baik kestabilan produktivitas maupun finansial. Menurut Yusuf, dkk (2019) komitmen organisasi telah menjadi pokok bahasan pada organisasi sektor publik maupun non sektor publik. Hal ini terlihat dari literatur-literatur yang terkait komitmen dari bidang pendidikan, industri, kesehatan dan sebagainya. Ini menunjukkan bahwa komitmen sebagai tema utama dalam pembahasan organisasi dapat dikaitkan ke berbagai disiplin ilmu.

Dalam pengelolaan keuangan pemerintah khususnya dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas maka komitmen organisasi merupakan faktor

yang penting. Instansi pemerintah perlu mempertahankan dan meningkatkan komitmen organisasi yang membuat ASN merasa wajib bekerja dengan baik dan beranggapan bahwa instansi pemerintah berhak mendapatkan loyalitas dari dirinya sehingga seluruh kebijakan yang ditetapkan akan dilaksanakan oleh ASN. Karena itu maka ASN akan berusaha memaksimalkan perannya dalam pelaksanaan tugas dan fungsi instansi. Dengan kata lain bahwa dengan adanya komitmen organisasi maka proses yang berjalan dalam instansi seperti pelaksanaan regulasi dan pengendalian internal maupun peran individu seperti kompetensi SDM akan semakin meningkatkan kinerja pengelolaan keuangan dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

2.2 Tinjauan Empiris

Penelitian Aziyah, dkk (2022) mengenai kualitas laporan keuangan dengan variabel sistem pengendalian intern dan variabel komitmen organisasi sebagai faktor yang memengaruhi dan menggunakan kompetensi sumber daya manusia sebagai moderating. Penelitian di Kabupaten Batang ini menggunakan teknik purposive sampling dengan sampel yaitu ASN sebanyak 2 orang pegawai bagian keuangan pada 44 OPD sehingga diperoleh sebanyak 88 responden. Hasilnya penelitian tersebut menunjukkan sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Hal ini didukung oleh penelitian dilakukan Widaryani, dkk (2020) yang menghasilkan kesimpulan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah Kabupaten Klaten. Penelitian dari Hia (2020) dan penelitian Surbakti (2018) juga menunjukkan bahwa unsur-unsur sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas Laporan Keuangan Kabupaten Serdang Bedagai. Sebaliknya penelitian Goo, dkk (2019) dan

Darwanis, dkk (2016) menunjukkan sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh negatif terhadap kualitas informasi laporan keuangan.

Penelitian Yus'an, dkk (2019) mengangkat judul Pengaruh Faktor Individual dan Faktor Teknis terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Populasi Penelitian ini adalah aparatur pemerintah pada OPD pemerintah Sulawesi Selatan. Hasil penelitian bahwa kompetensi sumber daya manusia menunjukkan pengaruh yang positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. Penelitian Nirwana, dkk (2018) juga menunjukkan bahwa *personal factors* yaitu kompetensi SDM berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Begitu pula penelitian Gafar (2018) dan penelitian Muthaheer (2018) menyatakan bahwa kapabilitas SDM berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Berbeda dengan penelitian Fatimah, dkk (2019), penelitian Fitriana, dkk (2017) dan penelitian Suliyantini (2017) mengungkapkan bahwa kompetensi SDM tidak berpengaruh terhadap terhadap kualitas laporan keuangan.

Penelitian yang dilakukan Hia (2020) mengangkat Judul Analisis Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah SAP, Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan, Pengelolaan Aset Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Penelitian dilakukan pada Pemerintah Kabupaten Nias Barat. Populasi Penelitian ini adalah Pejabat Penatausahaan Keuangan, Bendahara Pengeluaran, Pengurus Barang pada 31 OPD. Penelitian menyimpulkan implementasi standar akuntansi pemerintah SAP berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Nias Barat. Penelitian ini sejalan dengan Muraina, dkk (2019) dan hasil penelitian Suliyantini, dkk (2017). Sedangkan hal sebaliknya pada penelitian yang dilakukan Hoesada, dkk (2020), penelitian Aswar (2020) dan penelitian Desmaria, dkk (2017) menyatakan bahwa penerapan SAP tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan.

Penelitian Tambingon (2018) mengangkat judul faktor penentu yang memengaruhi kualitas pelaporan keuangan di Indonesia. Penelitian dilakukan pada pemerintah daerah di Indonesia. Sampel penelitian diambil dengan random sampling dengan unit analisis sebanyak 66 unit perangkat daerah di Indonesia. Penelitian menunjukkan komitmen aparatur berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Sejalan dengan hasil penelitian Nugroho (2019) menyatakan bahwa komitmen organisasi memengaruhi kualitas laporan keuangan kabupaten tegal secara signifikan dengan arah positif. Hal sebaliknya pada penelitian Aziyah, dkk (2022), penelitian Widaryani, dkk (2020) menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Sebagai pemoderasi, komitmen organisasi dapat memberikan efek meningkatkan pengaruh dari variabel lainnya. Penelitian Goo, dkk (2019) mengungkapkan bahwa komitmen organisasi dapat memoderasi atau meningkatkan pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan. Berbeda dari penelitian yang dilakukan oleh Bangsa (2018) mengungkapkan bahwa komitmen organisasi tidak meningkatkan pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan. Beberapa penelitian terdahulu tentang kualitas laporan keuangan disajikan pada lampiran.