

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

Landasan teori merupakan seperangkat teori atau konsep yang dikumpulkan penulis sebagai referensi yang akan digunakan untuk melaksanakan penelitian. Menurut (Soegiyono, 2011) Landasan teori perlu ditegakkan agar penelitian itu mempunyai dasar yang kokoh selama penelitian berjalan. Adanya landasan teoritis ini merupakan tanda bahwa penelitian yang dilakukan merupakan salah satu cara ilmiah untuk mendapatkan suatu data. Penelitian ini akan berkaitan dengan kualitas laporan keuangan BLUD maka akan menggunakan landasan teori seputar implementasi PSAP 13, sistem pengendalian internal dan temuan audit.

2.1.1 Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan

Menteri keuangan menetapkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Berbasis Akruwal Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU) melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 217/PMK.05/2015. Pernyataan ini mengatur tentang pelaporan keuangan BLU yang disajikan dengan menggunakan basis akrual.

Berdasarkan (Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, 2021), Laporan Keuangan BLU adalah bentuk pertanggungjawaban BLU yang disajikan dalam bentuk Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Tujuan dari Laporan Keuangan ini yaitu guna menyajikan informasi terkait posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas BLU yang dapat bermanfaat bagi para pengguna salah satunya untuk pengambilan keputusan dan menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan.

Standar Akuntansi Pemerintahan diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menggantikan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Standar Akuntansi Pemerintahan ini kemudian dibuat menjadi sebuah buku oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) yang memuat tentang 17 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). Pada penelitian kali ini, Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) yang digunakan yaitu Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 13 yang mengatur tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU). PSAP Nomor 13 ini merupakan turunan dari Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 217/PMK.05/2015. Adapun pembahasan yang akan dilakukan di bawah ini menyesuaikan dengan indikator dari Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU) sebagai fokus penelitian. Suatu BLU/BLUD sudah mengimplementasikan PSAP 13 ini dengan baik atau belum dapat dibuktikan dengan cara dilihat dari pengawasan dan pemahaman staff terkait prinsip-prinsip yang berlaku.

2.1.2 Sistem Pengendalian Internal

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dikatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern merupakan proses pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai agar tercapainya tujuan dari organisasi melalui kegiatan yang efektif, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sedangkan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Menurut (Susanto, 2017) Sistem pengendalian intern berkaitan dengan aktivitas operasi suatu organisasi. Pengendalian intern akan sangat efektif bila pengendalian tersebut menyatu dengan infrastruktur dan merupakan bagian penting dari suatu organisasi.

Komponen-komponen dalam sistem pengendalian intern (Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah) :

1) Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian merupakan kondisi dimana dalam suatu instansi yang dapat memengaruhi efektivitas pengendalian intern. Pimpinan instansi pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan serta memelihara lingkungan pengendalian yang nantinya akan menumbuhkan perilaku atau kebiasaan yang bersifat positif dan kondusif, melalui :

- a. Penegakan integritas dan nilai etika
- b. Komitmen terhadap kompetensi
- c. Kepemimpinan yang kondusif
- d. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan
- e. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat
- f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia
- g. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif
- h. Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait

2) Penilaian Risiko

Penilaian risiko adalah suatu kegiatan penilaian atas kemungkinan yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran dari suatu instansi. Dalam penilaian risiko ini, pengendalian intern harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi oleh unit organisasi baik dari internal ataupun eksternal. Penilaian risiko diawali dengan menetapkan maksud dan tujuan dari instansi secara jelas dan konsisten, selanjutnya dilakukan identifikasi secara efisien dan efektif risiko yang dapat menghambat tujuan tersebut, lalu dianalisis untuk mengetahui pengaruhnya dan pimpinan instansi merumuskan pendekatan manajemen risiko serta kegiatan pengendalian risiko yang diperlukan.

Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut :

- a. Rencana strategis mendukung tujuan instansi secara keseluruhan
- b. Rencana strategis mencakup alokasi dan prioritas penggunaan sumber daya
- c. Rencana strategis dan anggaran dirancang secara rinci sesuai tingkatan instansi
- d. Asumsi dasar rencana strategis dan anggaran instansi, konsisten dengan kondisi yang terjadi sebelumnya dan saat ini.

3) Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang dapat membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan instansi untuk mengurangi risiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian risiko. Kegiatan pengendalian yang diterapkan dapat berbeda antar instansi yang disebabkan oleh :

- Visi, misi dan tujuan
- Lingkungan dan cara beroperasi
- Tingkat kerumitan organisasi

- Sejarah atau latar belakang serta budaya; dan
- Risiko yang dihadapi.

Kegiatan pengendalian terdiri atas:

- Reviu atas kinerja instansi yang bersangkutan
- Pembinaan sumber daya manusia
- Pengendalian atas pengelolaan informasi
- Pengendalian fisik atas aset
- Penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja
- Pemisahan fungsi
- Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting
- Pencatatan yang akurat dan tepat waktu
- Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya
- Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya
- Dokumentasi atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.

Kegiatan pengendalian secara berkala akan dievaluasi untuk memastikan bahwa kegiatan-kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi sebagaimana yang diharapkan.

4) Informasi dan Komunikasi

Informasi harus dicatat dan dilaporkan kepada pimpinan Instansi dan juga pihak lain yang ditentukan. Informasi yang disajikan dalam suatu bentuk dan sarana tertentu serta tepat waktu sehingga memungkinkan pimpinan Instansi untuk melaksanakan pengendalian serta tanggung jawabnya. Pimpinan Instansi Pemerintah juga harus memastikan bahwa komunikasi eksternal yang efektif juga terjalin dengan kelompok-kelompok yang dapat mempengaruhi pencapaian visi, misi, dan tujuan Instansi Pemerintah. Pimpinan Instansi Pemerintah menggunakan berbagai bentuk komunikasi yang sesuai dengan kebutuhannya serta mengelola, mengembangkan, dan memperbaiki sistem informasinya dalam upaya meningkatkan komunikasi secara berkesinambungan.

5) Pemantauan

Pemantauan merupakan proses penilaian atas mutu kinerja sistem pengendalian intern dan proses yang memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya akan segera ditindaklanjuti. Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya. Pemantauan harus dapat menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya dapat segera ditindaklanjuti.

2.1.3 Temuan Audit

Secara umum, audit sektor publik meliputi satu atau tiga jenis audit yaitu audit laporan keuangan, audit kepatuhan, dan audit kinerja. Akan tetapi semua audit sektor publik berawal dari tujuan memberikan kontribusi terhadap tata kelola yang baik (*good governance*) dengan (a) menyediakan informasi independen, obyektif, dapat diandalkan, dan kesimpulan atau opini ditetapkan berdasarkan bukti yang cukup dan tepat berkaitan dengan entitas publik; (b) meningkatkan akuntabilitas dan transparansi, mendorong perbaikan, dan kepercayaan berkelanjutan atas ketepatan pemakaian dana dan asset serta kinerja administrasi publik; (c) mendorong efektivitas unit yang menjalankan fungsi pemantauan dan koreksi atas pemerintahan, dan pihak-pihak yang bertanggung jawab atas aktivitas yang dananya bersumber dari publik; (d) menciptakan insentif perubahan dengan pengetahuan, analisis komprehensif, dan rekomendasi yang kuat untuk perbaikan (Srinivasan, 2012)

Undang-undang nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa “pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan professional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara”. Pemeriksaan keuangan negara dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 menyebutkan hasil pemeriksaan BPK-RI selain opini juga dapat berupa catatan temuan, kesimpulan dan rekomendasi pemeriksaan. Laporan hasil pemeriksaan BPK-RI atas temuan pemeriksaan terbagi dua, yaitu temuan atas kelemahan SPI dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

2.1.4 Kualitas Laporan Keuangan

Laporan keuangan merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban dari suatu instansi. 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 BLUD disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang berlaku. Laporan keuangan yang disertai dengan laporan kinerja berisikan informasi pencapaian hasil atau *output* BLUD. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan. (PP Nomor 12 tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah).

Laporan Keuangan BLUD terdiri atas (Peraturan Menteri Keuangan RI nomor 217/PMK.05/2015) :

- a. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
- b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL)
- c. Neraca
- d. Laporan Operasional (LO)
- e. Laporan Arus Kas (LAK)
- f. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
- g. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Kualitas laporan keuangan berkaitan dengan penyajian yang dilakukan oleh penyusun laporan keuangan. Laporan keuangan yang disajikan tidak sesuai dengan standar yang berlaku dan disertai dengan tidak adanya bukti transaksi dapat mengakibatkan rendahnya kualitas laporan keuangan instansi tersebut.

Komponen-komponen dari kualitas laporan keuangan (PP nomor 71 tahun 2010) :

- 1) Relevan
- 2) Andal
- 3) Dapat dibandingkan
- 4) Dapat dipahami

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 2. 1
Penelitian Terdahulu

No	Penulis	Judul	Hasil	Perbedaan	Persamaan
1	(Gamayuni, 2019) Universitas Lampung	<i>The Initial Implementation of Accrual Based Accounting, The Effect on Performance and Financial Reporting Quality at Local Governments in Indonesia</i>	a) Kualitas pelaporan keuangan meningkat secara signifikan setelah penerapan akuntansi berbasis akrual pada pemerintah daerah di Indonesia. b) Kinerja keuangan (efektivitas) menurun secara signifikan setelah berbasis akrual implementasi akuntansi pada pemerintah daerah di Indonesia. Hipotesis 2 tidak didukung. c) Tidak ada peningkatan kinerja keuangan (efisiensi) yang signifikan setelah	X ₂ : Kinerja keuangan Sumber data yang digunakan pada penelitian ini yaitu data sekunder.	X ₁ : Kualitas Laporan Keuangan Y: Implementasi Akrua Basis

No	Penulis	Judul	Hasil	Perbedaan	Persamaan
			penerapan akuntansi berbasis akrual.		
2	(Jati, 2019) Akademi Akuntansi YKPN Yogyakarta	Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	a) Berdasarkan hasil uji analisis diperoleh bahwa kualitas informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dipengaruhi oleh penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual. b) Berdasarkan hasil uji analisis juga diperoleh bahwa kualitas informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) mengalami peningkatan setelah penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan	Objek pada penelitian ini adalah pemerintah daerah	X: Penerapan Akuntansi Pemerintahan berbasis Akrual Y: Kualitas Laporan Keuangan

No	Penulis	Judul	Hasil	Perbedaan	Persamaan
			(SAP) Berbasis AkruaI		
3	(Siahaan & Simanjuntak, 2020) Universitas Methodist Indonesia	Pengaruh Pemanfaatan Sistem Informasi Keuangan Daerah, Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan, dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Studi pada BPKAD Kab. Labuhan Ratu Utara)	a) Pemanfaatan Sistem Informasi Keuangan Daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. b) Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan. c) Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan.	X ₁ .Pemanfaatan Sistem Informasi Keuangan Daerah X ₂ .Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan	X ₃ .Sistem Pengendalian Internal Pemerintahan Y:Kualitas Laporan Keuangan

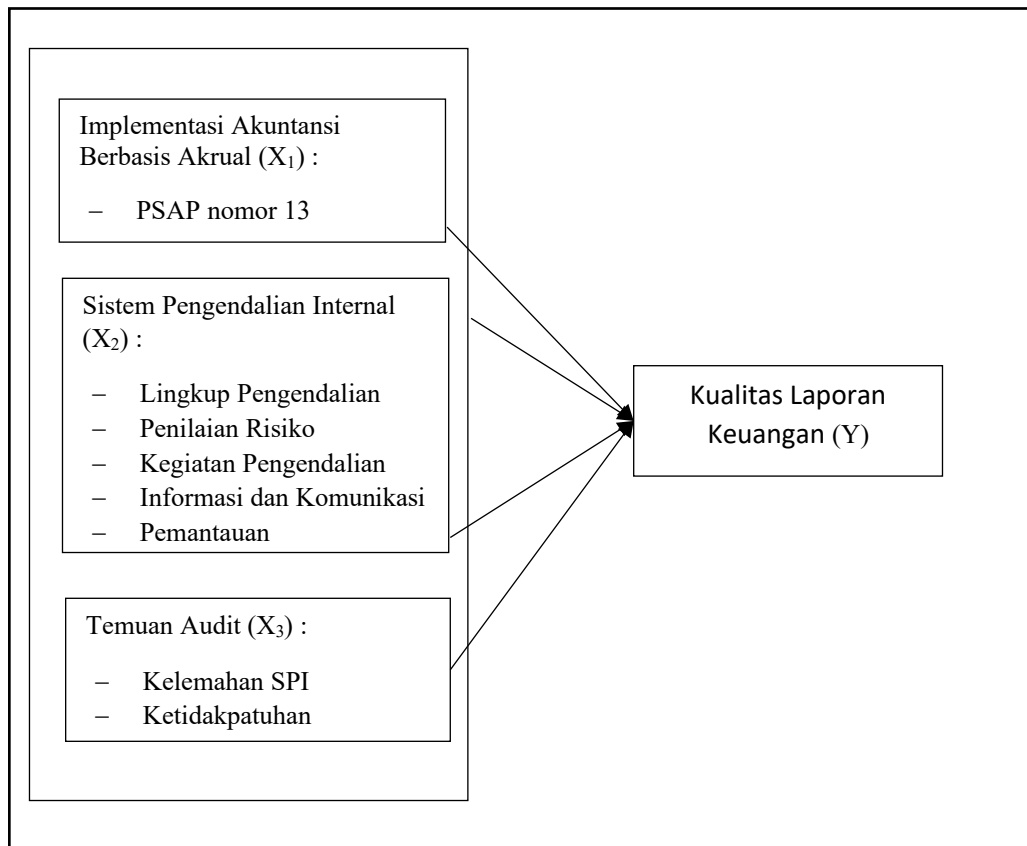
No	Penulis	Judul	Hasil	Perbedaan	Persamaan
			<p>d) Pemanfaatan Sistem Informasi Keuangan Daerah, Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan, dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah secara simultan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan</p>		
4	<p>(Djanegara, 2017) Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Kesatuan</p>	<p>Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah</p>	<p>Di antara temuan hasil audit BPK, tingkat penyelesaian atau tindak lanjut perbaikan atas temuan kelemahan pengendalian intern akuntansi dan pelaporan memiliki pengaruh paling besar terhadap perbaikan opini LKPD. Sedangkan tindak lanjut perbaikan atas temuan lainnya, yaitu tindak</p>	<p>Kualitas audit sebagai variabel x yang dimana temuan audit merupakan dimensi atau indikator dari kualitas audit</p>	<p>Kualitas Laporan Keuangan</p>

No	Penulis	Judul	Hasil	Perbedaan	Persamaan
			lanjut perbaikan atas kelemahan pengendalian realisasi anggaran, dan struktur pengendalian, serta ketidakpatuhan terhadap peraturan dan perundang-undangan meskipun berpengaruh positif menunjukkan besaran pengaruh yang relatif sama terhadap perbaikan kualitas opini LKPD.		
5	(Rahmi & Ariani, 2021) Universitas Syiah Kuala	Pengaruh Temuan Audit Dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Terhadap Opini Atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota Di Provinsi Aceh	1) Temuan audit berpengaruh negatif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Aceh. 2. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh negatif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Aceh.	X ₂ : Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Objek pada penelitian ini yaitu pemerintah kab./kota di Provinsi Aceh	X ₁ : Temuan Audit Y: Kualitas Laporan Keuangan

Sumber : Penulis, 2023

2.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran menurut (Ahyar et al., 2020) adalah suatu gambaran konsep yang menjelaskan hubungan antara variabel satu dengan variabel lainnya. Uma Sekaran dalam bukunya *Business Research*, 1982 dalam (Soegiyono, 2011) mengatakan bahwa kerangka berpikir merupakan model koseptual tentang bagaimana teori saling berhubungan dengan faktor yang telah diidentifikasi. Berdasarkan landasan teori yang telah diuraikan dan dimensi yang telah ditetapkan, kerangka pemikiran yang akan digunakan pada penelitian ini sebagai berikut :



Sumber : Penulis, 2023

Gambar 2. 1 Kerangka Berpikir

2.4 Hipotesis

Adapun hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H₁ : Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan memiliki pengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan
- H₂ : Sistem Pengendalian Internal memiliki pengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan
- H₃ : Temuan Audit memiliki pengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan
- H₄ : Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, Sistem Pengendalian Internal dan Temuan Audit memiliki pengaruh terhadap Kualitas Laporan Keuangan