

BAB II

KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Review Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan oleh Ranuba et al. (2015) mengenai analisis kesiapan penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan PP. No 71 Tahun 2010 di Minahasa Selatan menghasilkan bahwa kesiapan Pemerintah Minahasa Selatan dalam implementasi SAP berbasis akrual merupakan refleksi dari suatu formalitas. Hanya saja dalam penelitian ini ditemukan masalah bahwa pengelola keuangan yang ada di Pemerintah Minahasa Selatan sebagian besar tidak memiliki dasar pendidikan akuntansi. Hal ini merupakan penghambat kesiapan penerapan akuntansi berbasis akrual karena butuh waktu lama untuk SDM yang ada di Pemerintah tersebut belajar tentang akuntansi berbasis akrual ini. Inilah yang menjadi penyebab kesulitan dari penerapan akuntansi berbasis akrual sehingga disini terlihat jelas bahwa peran pemerintah diperlukan untuk menyediakan SDM-SDM yang memiliki dasar pendidikan akuntansi disetiap SKPD-SKPD di Pemerintah Kabupaten Minahasa Selatan.

Selanjutnya penelitian Diani (2014), mengenai topik tentang pengaruh pemahaman akuntansi, pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah terhadap kualitas laporan keuangan daerah dengan menggunakan metode penyebaran kuesioner menunjukkan hasil penelitian berupa pemahaman akuntansi sumber daya manusia berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintahan daerah, sedangkan pemanfaatan sistem informasi tidak berpengaruh signifikan positif terhadap terhadap kualitas laporan keuangan daerah.

Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Sari, Adiputra, dan Sujana (2014) mengenai pengaruh pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah terhadap kualitas laporan keuangan daerah dengan menggunakan metode penelitian *Purposive Sampling* menghasilkan penelitian yakni terdapat pengaruh yang positif dan signifikan antara

pemahaman akuntansi pemerintah dan pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah terhadap kualitas laporan keuangan daerah. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Sari, Adiputra, dan Sujana (2014) mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Diani (2014).

Penelitian yang dilakukan oleh Ali Fikri dan R.R Sri Pancawati (2016) mengenai pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintah, kompetensi aparatur dan peran audit internal terhadap kualitas informasi laporan keuangan, persamaan metode penelitian yang digunakan yakni penelitian ini menggunakan variabel independen standar akuntansi pemerintah sedangkan variabel dependennya yakni kualitas laporan keuangan dan respondennya menggunakan pegawai yang bekerja dibagian keuangan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pemerintahan penerapan standar akuntansi pemerintah, kompetensi aparatur, peran internal audit memiliki pengaruh tidak signifikan terhadap kualitas informasi laporan keuangan dengan sistem pengendalian intern sebagai variabel moderating.

Penelitian Ijeoma, N. B. (2014) mengenai *The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria*, variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah laporan keuangan pemerintahan daerah. Ruang lingkup yang digunakan pada Pemerintah Nigeria. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pelaksanaan IPSAS oleh sector publik di Nigeria tidak hanya akan berdampak positif pada keandalan, kredibilitas dan integritas pelaporan keuangan namun diperkirakan untuk membuka jalan bagi seragam grafik pelaporan keuangan oleh tiga tingkatan pemerintah di Nigeria.

Penelitian Noel Hepworth (2003) mengenai *Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government*, penelitian ini menunjukkan bahwa prasyarat – prasyarat sebelum penerapan akuntansi berbasis akrual sepenuhnya sudah harus berfungsi dengan baik. Prasyarat tersebut yakni antara lain pengendalian internal akuntansi kas, audit eksternal, dan lain sebagainya. Jika sistem pengendalian internal buruk, akuntansi kas dan audit eksternal tidak berfungsi dengan baik, maka dapat dipastikan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual tidak dapat sepenuhnya tercapai.

Sedangkan Hoek (2005) dalam working papernya yang berjudul “*Accrual-*

Based Budgeting and Accounting in the Public Sector; The Dutch Experience” juga mengatakan bahwa sistem akuntansi berbasis kas tidak dapat memberikan informasi secara efektif dan efisien mengenai kondisi operasional suatu pemerintahan. Informasi yang diberikan dalam hal ini yakni berupa laporan keuangan pemerintah daerah. Laporan keuangan secara retrospektif menggambarkan hasil keuangan dan posisi keuangan serta kinerja dari suatu organisasi pemerintahan. Maka dari itu seiring reformasi keuangan, banyak negara yang sudah beralih dari sistem akuntansi berbasis kas menjadi sistem akuntansi berbasis akrual.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Jensen dan Meckling (1976) adalah orang pertama yang memasukkan unsur manusia dalam model yang terpadu tentang perilaku perusahaan. *Paper* mengenai teori keagenan pada manajemen keuangan, menunjukkan hubungan keagenan atau *agency relationship*, muncul ketika satu atau lebih individu (majikan) menguji individu lain (agen atau karyawan) untuk bertindak atas namanya, mendelegasikan kekuasaan untuk membuat keputusan kepada agen atau karyawannya. Dalam konteks manajemen keuangan hubungan ini muncul antara: (1) pemegang saham (*Shareholders*) dengan para manajer dan (2) *shareholders* dengan kreditor (*bondholders* atau pemegang obligasi).

Masalah keagenan antara pemegang saham (pemilik perusahaan dengan manajer potensial) terjadi bila manajemen tak memiliki saham mayoritas perusahaan. Pemegang saham tentu menginginkan manajer bekerja dengan tujuan memaksimalkan kemakmuran pemegang saham. Sebaliknya, manajer perusahaan bisa saja bertindak tidak untuk memaksimalkan kemakmuran pemegang saham, tetapi memaksimalkan kemakmuran mereka sendiri. Terjadilah *conflict of interest*. Untuk meyakinkan bahwa manajer bekerja sungguh-sungguh untuk kepentingan pemegang saham, pemegang saham harus mengeluarkan biaya yang disebut *agency cost* yang meliputi antara lain: pengeluaran untuk memonitor kegiatan manajer, pengeluaran untuk membuat suatu struktur organisasi yang meminimalkan tindakan-tindakan manajer yang tak diinginkan serta *opportunity cost* yang timbul akibat kondisi dimana manajer tidak dapat segera mengambil keputusan tanpa

persetujuan pemegang saham (Kodrat dan Herdinata, 2009).

Teori keagenan membahas hubungan antara si agen dengan si prinsipal, dimana si agen menutup kontrak untuk melakukan tugas-tugas tertentu bagi si prinsipal, prinsipal menutup kontrak untuk memberi imbalan pada agen. Dianalogikan antara pemilik perusahaan dan manajemen perusahaan.

Teori keagenan merupakan perjanjian antara satu atau lebih prinsipal dengan agen. Implementasi dari teori keagenan berupa perjanjian yang berisi proporsi hak dan kewajiban masing-masing pihak. Namun, dalam prakteknya terdapat kepentingan yang berbeda antara prinsipal dan agent sehingga menimbulkan konflik kepentingan atau *agency problem*. Untuk meminimumkan konflik tersebut prinsipal dan agent sepakat untuk menjembatani konflik tersebut dengan pihak ketiga dengan menggunakan auditor (Angruningrum et al, 2013).

Teori ini digunakan untuk menjelaskan bahwa adanya hubungan antara rakyat sebagai prinsipal dan pemerintah sebagai agen. Pemerintah sebagai kewajiban pihak pemegang amanah (agen) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada rakyat selaku pihak pemberi amanah (prinsipal) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

Teori agen berpendapat bahwa dalam prakteknya terdapat kepentingan yang berbeda antara prinsipal dan agent sehingga menimbulkan konflik kepentingan atau *agency problem*. Untuk mengurangi konflik maka diperlukan monitoring oleh prinsipal atas apa yang dilakukan oleh agen. Laporan keuangan adalah salah satu bentuk alat memonitoring untuk mengurangi ada nya *agency cost*.

2.2.2 Teori Sinyal (*Signalling Theory*)

Anggradewi et al (2005) mengungkapkan Teori Sinyal (*Signalling Theory*) merupakan bahan perusahaan yang berkualitas baik dengan sengaja memberikan sinyal pada pasar, dengan demikian pasar diharapkan dapat membedakan perusahaan yang berkualitas baik dan buruk. Agar sinyal tersebut baik maka harus dapat ditangkap pasar dan dipresepsikan baik serta tidak mudah ditiru oleh perusahaan yang memiliki kualitas yang buruk. Perusahaan yang mempublikasi laporan keuangan akan memberikan informasi kepada pasar dan diharapkan pasar dapat merespon

informasi sebagai suatu sinyal yang baik atau buruk.

Teori sinyal merupakan tindakan yang diambil oleh manajemen perusahaan dimana manajemen mengetahui informasi yang lebih lengkap dan akurat mengenai internal perusahaan dan prospek perusahaan di masa depan daripada pihak investor. Oleh karena itu, manajer berkewajiban memberikan sinyal kepada pasar mengenai kondisi perusahaan kepada para stakeholder dengan cara mempublikasikan laporan keuangan perusahaan, Anggradewi et al (2005).

Teori Sinyal (*Signalling Theory*) menjelaskan bahwa pemerintah sebagai pihak yang diberikan amanah dari rakyat berkeinginan menunjukkan *signal* kepada masyarakat. Pemerintah akan memberikan *signal* ke masyarakat dengan cara memberikan laporan keuangan yang berkualitas, peningkatan sistem pengendalian intern, pengungkapan yang lebih lengkap. Pemerintah daerah dapat juga mengemas informasi prestasi dan kinerja keuangan dengan lebih lengkap untuk menunjukkan bahwa pemerintah daerah telah menjalankan amanat yang diberikan oleh rakyat.

Teori ini digunakan untuk menjelaskan bahwa pemerintah selaku sebagai pihak yang diberikan amanah dan rakyat sebagai pemberi amanah dan adanya pihak luar selaku auditor yang mengaudit laporan keuangan sehingga dapat dikemas menjadi laporan keuangan yang berkualitas dengan memberikan salah satu dari lima opini atas laporan keuangan yang disajikan oleh pemerintah sehingga dapat memberikan informasi yang andal dan relevan sehingga mampu dipercaya oleh rakyat.

2.2.3 Pemerintahan Daerah

Menurut UU No. 23 Tahun 2014 Pasal 1 ayat (2) Pemerintahan Daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh Pemerintah Daerah dan DPRD menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Menurut UU No. 23 Tahun 2014 Pasal 1 ayat (3) Pemerintah adalah Gubernur, Bupati atau Walikota, dan perangkat daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah.

Berdasarkan pengertian diatas Pemerintahan Daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh Pemerintah Daerah dan DPRD menurut asas otonomi dan

tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang terdiri dari Gubernur, Bupati atau Walikota, dan perangkat daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah.

2.2.4 Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi pemerintahan merupakan bidang ilmu akuntansi yang saat ini sedang berkembang sangat pesat. Tuntutan transparansi dan akuntabilitas publik atas dana-dana masyarakat yang dikelola pemerintah memunculkan kebutuhan atas penggunaan akuntansi dalam mencatat dan melaporkan kinerja pemerintahan. Sebagai salah satu bidang dalam ilmu akuntansi, definisi akuntansi pemerintahan tak akan terlepas dari pemahaman tentang akuntansi itu sendiri, termasuk perkembangannya di Indonesia. Sedangkan pengertian pemerintahan, meskipun tampaknya konotasi lembaga politik lebih menonjol, aspek ekonominya tidak dapat dikesampingkan.

Akuntansi pemerintahan mengkhususkan dalam pencatatan dan pelaporan transaksi-transaksi yang terjadi di badan pemerintah. Akuntan pemerintah menyediakan laporan akuntansi tentang aspek kepengurusan dari administrasi keuangan Negara. Di samping itu, termasuk kesesuaiannya yang berlaku.(Noerdiawan,2008).

2.2.5 Perkembangan Akuntansi Pada Pemerintahan Daerah

Penerapan akuntansi pada pemerintahan sebelum dilakukan reformasi pengelolaan keuangan Negara, telah menerapkan sistem pencatatan *single entry*. Menurut Hafiz Tanjung (2012) pada sistem pencatatan ini, pencatatan transaksi ekonomi dilakukan dengan mencatat satu kali, transaksi yang mengakibatkan bertambahnya kas akan dicatat di sisi penerimaan dan transaksi ekonomi yang mengakibatkan berkurangnya kas akan dicatat pada sisi pengeluaran.

Hasil dari sistem pencatatan ini, pemerintah tidak memiliki catatan tentang piutang dan utang, apalagi catatan tentang aset tetap yang dimiliki dan ekuitas. Sehingga selama itu pemerintah tidak pernah menampilkan neraca sebagai salah satu bentuk laporan keuangan guna menggambarkan posisis keuangan pemerintah. Hal ini disebabkan juga karena basis akuntansi yang digunakan selama ini adalah

basis kas. Menurut Indra Bastian (2006), basis kas hanya mengakui arus kas masuk dan arus kas keluar. Rekening keuangan akhir akan dirangkum dalam buku kas, sehingga laporan keuangan tidak bisa dihasilkan karena ketiadaan data tentang aset dan kewajiban.

Setelah pemerintah melakukan reformasi pengelolaan keuangan Negara baik pada pemerintah pusat maupun pada pemerintah daerah, terutama dengan ditetapkannya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Pada Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 khususnya pada pasal 30,31, dan 32 disebutkan bahwa Presiden atau Gubernur atau Bupati atau Walikota menyampaikan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD kepada DPR/DPRD berupa laporan keuangan. Laporan keuangan yang dimaksud setidaknya meliputi laporan realisasi APBN/APBD, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan laporan keuangan tersebut disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Tidak berhenti sampai di situ, selanjutnya ditetapkan Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang perbendaharaan Negara. Pada Undang-Undang tersebut disebutkan bahwa akuntansi keuangan diselenggarakan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Pada pasal 57 disebutkan bahwa untuk menyusun standar akuntansi pemerintahan yang berlaku baik pada pemerintah pusat maupun pemerintahan daerah, pemerintah membentuk Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP).

Sesudah Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tersebut ditetapkan, selanjutnya ditetapkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 23 tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah pada pasal 184 ayat (1) dan (2) menyatakan bahwa laporan keuangan Pemerintah disusun dan disajikan sesuai dengan SAP yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah, dan dilanjutkan dengan ditetapkan Undang-Undang Nomor 33 tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pemerintahan pusat dan daerah. Pada pasal 81 mengatur laporan keuangan Pemerintah disusun dan disajikan sesuai dengan SAP. Sedangkan untuk pemeriksaan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan Negara juga telah ditetapkan Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Guna membentuk KSAP telah

dikeluarkan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 84 tahun 2004 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, dan telah diubah dengan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 2 tahun 2005.

Setelah kurang lebih lima tahun berlalu, pemerintah melalui KSAP pada tanggal 22 Oktober 2010 mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaI.

Pada Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual ini, beberapa isu penting perubahan yang perlu dipahami adalah:

a. Laporan keuangan pokok yang disusun pada Standar Akuntansi Pemerintahan lama (PP No 24 tahun 2005) terdiri dari:

- 1) Laporan Realisasi Anggaran;
- 2) Neraca;
- 3) Laporan Arus Kas;
- 4) Catatan atas Laporan Keuangan; dan
- 5) Laporan Operasional

Sedangkan pada SAP baru (PP No 71 tahun 2010) komponen laporan keuangan terdiri dari :

- 1) Laporan realisasi Anggaran (LRA);
- 2) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL);
- 3) Neraca;
- 4) Laporan Operasional (LO);
- 5) Laporan Arus Kas (LAK);
- 6) Laporan Perubahan Ekuitas (LPE); dan
- 7) Catatan atas Laporan Keuangan;

b. Basis pencatatan yang digunakan pada standar akuntansi pemerintah lama yaitu basis kas menuju akrual. Sedangkan pada SAP baru, basis yang digunakan yaitu basis akrual.

c. Dalam penyusunan Laporan Realisasi Anggaran, pemerintah tetap menggunakan basis kas, sedangkan penyusunan neraca dan laporan operasional menggunakan basis akrual. (Hafiz Tanjung,2012).

2.2.6 Standar Akuntansi Pemerintahan

SAP adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan di Indonesia (Peraturan Pemerintah RI no 24 tahun 2005).

Untuk memecahkan berbagai kebutuhan yang muncul dalam pelaporan keuangan, akuntansi dan audit di pemerintahan, baik pemerintahan pusat maupun pemerintahan daerah di Republik Indonesia, diperlukan sebuah Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang kredibel yang dibentuk oleh sebuah Komite SAP.

Komite SAP bertugas menyiapkan penyusunan konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP sebagai prinsip-prinsip akuntansi yang wajib diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. KSAP bertujuan mengembangkan program-program pengembangan akuntabilitas dan manajemen keuangan pemerintahan, termasuk mengembangkan SAP.

Komite SAP terdiri atas komite konsultatif dan komite kerja. Komite konsultatif bertugas memberi konsultasi dan atau pendapat dalam rangka perumusan konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP. Komite kerja bertugas mempersiapkan, merumuskan, dan menyusun konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang SAP, dan dalam melaksanakan tugasnya, dapat membentuk kelompok kerja. Dalam pelaksanaan tugas sehari-hari, Komite SAP melaporkan kegiatannya secara berkala kepada Menteri Keuangan. Komite SAP bertanggung jawab kepada Presiden melalui Menteri Keuangan.

Dengan demikian, Komite SAP bertujuan mengembangkan program-program pengembangan akuntabilitas dan manajemen keuangan pemerintahan, termasuk mengembangkan SAP dan mempromosikan penerapan standart tersebut. Dalam mencapai tujuan tersebut, SAP telah disusun dengan berorientasi pada IPSAS. Selain itu dalam penyusunannya, SAP juga telah diharmoniskan dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang diterbitkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan IAI.

SAP diterapkan di lingkup pemerintahan, baik di pemerintahan pusat dan departemen-departemennya maupun di pemerintahan daerah dan dinas-dinasnya.

Penerapan SAP diyakini akan berdampak pada peningkatan kualitas pelaporan keuangan di pemerintahan pusat dan daerah. Ini berarti informasi keuangan pemerintahan akan dapat menjadi dasar pengambilan keputusan di pemerintahan dan juga terwujudnya transparansi serta akuntabilitas.

SAP terdiri atas sebuah kerangka konseptual dan 11 pernyataan, yaitu:

- a. PSAP 01 : Penyajian Laporan Keuangan
- b. PSAP 02 : Laporan Realisasi Anggaran
- c. PSAP 03 : Laporan Aliran Kas
- d. PSAP 04 : Catatan atas Laporan Keuangan
- e. PSAP 05 : Akuntansi persediaan
- f. PSAP 06 : Akuntansi Investasi
- g. PSAP 07 : Akuntansi Aset Tetap
- h. PSAP 08 : Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan
- i. PSAP 09 : Akuntansi Kewajiban
- j. PSAP 10 : Koreksi Kesalahan
- k. PSAP 11 : Laporan Keuangan Konsolidasian (Noerdiawan,2007).

2.2.7 Basis Akuntansi Pemerintahan

Basis akuntansi merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menentukan kapan pengaruh atas transaksi atau kejadian harus diakui untuk tujuan pelaporan keuangan. Basis akuntansi ini berhubungan dengan waktu kapan pengukuran dilakukan (Mustofa,2008). Basis akuntansi pada umumnya ada dua yaitu basis kas dan basis akrual. Namun terdapat modifikasi dari keduanya, yaitu basis kas dan basis akrual sama-sama digunakan dalam menyajikan laporan keuangan.

a. Basis Akuntansi Kas (*Cash Basis of Accounting*)

Menurut Kieso dkk (2008) basis akuntansi kas murni dimana pendapatan hanya diakui pada saat kas diterima dan beban hanya diakui pada saat kas dibayarkan. Pada praktek akuntansi pemerintahan di Indonesia, basis kas digunakan untuk menyajikan Laporan Realisasi Anggaran yang berarti bahwa pendapatan diakui pada saat kas diterima oleh Rekening Kas Umum Negara/Daerah, dan belanja diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

Akuntansi berbasis kas ini tentu memiliki kelebihan dan keterbatasan. Kelebihan-kelebihan akuntansi berbasis kas adalah laporan keuangan berbasis kas memperlihatkan sumber dana, alokasi, dan penggunaan sumber-sumber kas, mudah untuk dimengerti dan dijelaskan, pembuat laporan keuangan tidak membutuhkan pengetahuan yang mendetail tentang akuntansi dan tidak memerlukan pertimbangan ketika menentukan jumlah arus kas dalam suatu periode. Sementara itu keterbatasan akuntansi berbasis kas adalah hanya memfokuskan pada arus kas dalam periode pelaporan berjalan, dan mengabaikan arus sumber daya lain yang mungkin berpengaruh pada kemampuan pemerintah untuk menyediakan barang-barang dan jasa-jasa saat sekarang dan saat mendatang, laporan posisi keuangann (neraca) tidak dapat disajikan karena tidak terdapat pencatatan secara *double entry*, tidak dapat menyediakan informasi mengenai biaya pelayanan (*cost of service*) sebagai alat untuk penetapan harga (*pricing*), kebijakan kontrak publik, untuk kontrol dan evaluasi kinerja (Mustofa,2008).

b. Basis Akuntansi Akrual (*Accrual Basis of Accounting*)

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menjelaskan bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, asset, utang, dan

ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang telah ditetapkan APBN / APBD.

Menurut Kzieso dkk (2008) basis akuntansi akrual (*accrual basis of accounting*) dimana pendapatan diakui pada saat dihasilkan dan beban diakui pada periode terjadinya, tanpa memperhatikan waktu penerimaan atau pembayaran kas. Pada praktek akuntansi pemerintahan di Indonesia, basis akrual digunakan untuk menyajikan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Aset diakui saat telah diterima atau diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah. Sedangkan kewajiban diakui saat dana pinjaman diterima dan atau pada saat kewajiban timbul.

Basis akrual menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat, termasuk transaksi internal dan arus ekonomi lainnya. Secara sederhana, dikatakan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual ditujukan untuk mengatasi ketidakcukupan basis kas untuk memberikan data yang lebih akurat. Heather Thompson dalam Bambang Widjajarso (2008) menyampaikan beberapa tujuan penggunaan basis akrual yakni sebagai berikut:

- 1) Untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas sistem keuangan dalam sektor publik.
- 2) Untuk meningkatkan pengendalian fiskal, manajemen aset dan budaya sektor publik.
- 3) Untuk meningkatkan akuntabilitas dalam program penyediaan barang dan jasa oleh pemerintah.
- 4) Menyediakan informasi yang lebih lengkap bagi pemerintah untuk mengambil keputusan.
- 5) Untuk mereformasi sistem anggaran belanja.
- 6) Untuk mencapai transparansi yang lebih luas atas biaya pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah.

Dengan demikian, tujuan penerapan basis akuntansi akrual pada dasarnya untuk memperoleh informasi yang tepat atas jasa yang diberikan pemerintah dengan lebih transparan. Tujuan penerapan basis akrual lainnya adalah untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan pemerintah. Negara yang menerapkan basis

akuntansi akrual, yang mensyaratkan pada manajernya bertanggungjawab atas seluruh biaya yang diproduksi, bukan hanya nilai kas yang dibayarkan. Ringkasnya, ketika para manajer diberikan fleksibilitas dalam mengelola sumber daya yang dipercayakan, mereka berkepentingan untuk menyediakan informasi yang akurat seperti itu. Hanya dengan basis akrual, biaya yang sebenarnya dapat diinformasikan dan hal ini akan mendukung pengambilan keputusan yang efektif dan efisien.

Manfaat-manfaat penerapan basis akrual menurut H Thompson dalam Bambang Widjajerso (2008), akan mencakup hal-hal seperti:

- a. Menyediakan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah.
- b. Menunjukkan bagaimana aktifitas pemerintah dibiayai dan bagaimana pemerintah dapat memenuhi kebutuhannya.
- c. Menyediakan informasi yang berguna tentang tingkat yang sebenarnya kewajiban pemerintah.
- d. Meningkatkan daya pengelolaan aset dan kewajiban pemerintah.
- e. Basis akrual sangat familiar pada lebih banyak orang dan lebih komprehensif dalam penyajian informasinya.

Laporan keuangan yang disajikan dengan basis akrual memungkinkan pengguna laporan untuk:

- a. Menilai akuntabilitas pengelolaan seluruh sumber daya oleh suatu entitas.
- b. Menilai kinerja, posisi keuangan dan arus kas dari suatu entitas, dan
- c. Pengambilan keputusan mengenai penyediaan sumber daya kepada, atau melakukan bisnis dengan suatu entitas.

Pada level yang lebih detil, pelaporan dengan basis akrual:

- a. Menunjukkan bagaimana pemerintah membiayai aktivitas-aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan dananya.
- b. Memungkinkan pengguna laporan untuk mengevaluasi kemampuan pemerintah saat ini untuk membiayai aktivitas-aktivitasnya dan untuk memenuhi kewajiban-kewajiban dan komitmennya.
- c. Menunjukkan posisi keuangan pemerintah dan perubahan posisi keuangannya.
- d. Memberikan kesempatan pada pemerintah untuk menunjukkan keberhasilan pengelolaan sumber daya yang dikelolanya, dan
- e. Bermanfaat untuk mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan

efektivitas penggunaan sumber daya.

Dengan demikian, alasan-alasan penggunaan basis akrual diantaranya adalah sebagai berikut:

- a. Akuntansi berbasis kas tidak menghasilkan informasi yang cukup untuk pengambilan keputusan ekonomi misalnya informasi tentang hutang dan piutang, sehingga penggunaan basis akrual sangat disarankan.
- b. Hanya akuntansi berbasis akrual menyediakan informasi yang tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya.
- c. Hanya akuntansi berbasis akrual yang dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi aset dan kewajiban.

2.2.8 Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual (PP No. 71 tahun 2010)

Fenomena yang terjadi dalam perkembangan sektor publik di Indonesia dewasa ini adalah menguatnya tuntutan akuntabilitas atas lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun di daerah. Akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik, Mardiasmo (2009).

Secara konseptual, akuntansi berbasis akrual dipercaya dapat menghasilkan informasi yang lebih akuntabel dan transparan dibandingkan dengan akuntansi berbasis kas. Akuntansi berbasis akrual mampu mendukung terlaksananya perhitungan biaya pelayanan publik dengan lebih wajar. Nilai yang dihasilkan mencakup seluruh beban yang terjadi, tidak hanya jumlah yang telah dibayarkan. Dengan memasukkan seluruh beban, baik yang sudah dibayar maupun yang belum dibayar, akuntansi berbasis akrual dapat menyediakan pengukuran yang lebih baik, pengakuan yang tepat waktu, dan pengungkapan kewajiban di masa mendatang. Dalam rangka pengukuran kinerja, informasi berbasis akrual dapat menyediakan informasi mengenai penggunaan sumber daya ekonomi yang sebenarnya. Oleh karena itu, akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu sarana pendukung yang diperlukan dalam rangka transparansi dan akuntabilitas pemerintah (KSAP,2006).

Widjarso (2008) menjelaskan alasan penggunaan basis akrual dalam laporan keuangan pemerintah, antara lain:

- a. Akuntansi berbasis kas tidak menghasilkan informasi yang cukup, misalnya

transaksi non kas untuk pengambilan keputusan ekonomi misalnya informasi tentang hutang piutang, sehingga penggunaan basis akrual sangat disarankan.

- b. Akuntansi berbasis akrual menyediakan informasi yang tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya.
- c. Akuntansi berbasis akrual dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi aset dan kewajiban.

Menurut Pasal 1 PP No. 71 Tahun 2010 bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD.

Dengan ditetapkannya Peraturan Presiden No. 71 Tahun 2010 maka penerapan sistem akuntansi pemerintahan berbasis akrual telah mempunyai landasan hukum. Dan hal ini berarti juga bahwa Pemerintah mempunyai kewajiban untuk dapat segera menerapkan SAP yang baru yaitu SAP berbasis akrual. Hal ini sesuai dengan pasal 32 UU No. 17 tahun 2003 yang mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan SAP. Dan hal ini ditegaskan dalam pasal 4 ayat (1) PP No. 71 Tahun 2010 menyebutkan bahwa Pemerintah menerapkan SAP Berbasis Akrual.

2.2.9 Sumber Daya Manusia

Dalam suatu organisasi terutama organisasi pemerintahan terkait upaya mencapai tujuan yang telah ditetapkan, tidak bisa terlepas dari adanya unsur sumber daya manusia sebagai penggerak jalannya organisasi. Sumber daya manusia menjadi penentuan berjalan tidaknya sesuatu. Selain ketersediaan sarana maupun prasarananya. Organisasi membutuhkan sumber daya manusia yang berkualitas untuk dapat mencapai tujuan yang sudah ditentukan.

Menurut Hasibuan (2000) sumber daya manusia adalah semua manusia yang terlibat didalam suatu organisasi dalam mengupayakan tewujudnya tujuan organisasi tersebut. Dengan adanya otonomi daerah, penyelenggaraan pemerintah dilimpahkan kepada pemerintah daerah masing-masing. Implikasinya adalah pemerintah daerah harus memberikan peningkatan kualitas sumber daya manusia seperti mengikuti

pendidikan, pelatihan atau Sosialisasi, pengiriman tugas belajar dan lain sebagainya yang tentunya dapat berguna dalam peningkatan kualitas dan kompetensi bagi para Aparatur Sipil Negara (ASN). Aparatur Sipil Negara (ASN) yang profesional akan mampu menyelesaikan tugas dan pekerjaannya secara tuntas. Dengan kompetensi yang dimilikinya, Aparatur Sipil Negara dapat melaksanakan tugas pokok dan fungsinya secara optimal. Aparatur Sipil Negara yang berkualitas dan kompeten dalam bidang akuntansi (keuangan) menjadi penyangga utama untuk dapat tersusunnya laporan keuangan yang berkualitas.

Berdasarkan pendapat di atas, aparatur sipil negara merupakan aspek- aspek administrasi yang diperlukan oleh pemerintah atau negara dalam penyelenggaraan pemerintahan dimana sebagai alat untuk pencapaian tujuan demi mendapatkan hasil yang diharapkan terutama dalam hal pengorganisasian demi terciptanya aparatur yang profesional dan dapat meningkatkan produktivitas kinerja. Aparatur sipil negara juga merupakan alat atau sarana pemerintah yang mencakup personil atau orang – orang, kelembagaan institusi dan tata laksana menjadi satu kelompok yang memberikan pelayanan secara baik kepada masyarakat. Aparatur sipil negara haruslah dapat dilaksanakan tugas dan fungsi penyelenggaraan pemerintahan untuk pencapaian tujuan demi mendapatkan hasil yang diharapkan dalam pengorganisasian untuk mendapatkan aparatur yang profesional dan memiliki kompetensi tinggi dibidangnya.

Sumber daya manusia dalam konteks penelitian ini adalah semua manusia yang terlibat dalam pembuatan laporan keuangan daerah. Penyiapan dan penyusunan laporan keuangan tersebut memerlukan SDM yang menguasai akuntansi pemerintahan. Pada saat ini kebutuhan tersebut sangat terasa, apalagi sejak penerapan basis akuntansi pemerintahan berubah dari basis kas menjadi basis akrual. Untuk itu, pemerintah pusat dan daerah perlu secara serius menyusun perencanaan SDM di bidang akuntansi pemerintahan.

2.3 Hubungan Antar Variabel

2.3.1 Tingkat Pemahaman Akuntansi Berbasis AkruaI Para Penyusun Laporan Keuangan dilihat dari segi latar belakang Pendidikan

Pada dasarnya, dengan adanya tingkat pendidikan yang memadai memiliki pengaruh terhadap pemahaman pegawai terhadap pekerjaan yang dilakukan, karena dengan adanya tingkat pendidikan yang memadai, pegawai dapat memahami dan melakukan pekerjaannya dengan baik. Dalam kaitannya dengan penelitian ini maka dapat dikatakan bahwa pegawai dengan tingkat pendidikan yang berasal dari jurusan akuntansi dapat saja memiliki tingkat pemahaman penyusunan laporan keuangan berdasarkan akuntansi berbasis akruaI yang lebih baik dibandingkan dengan pegawai yang bukan berlatar belakang pendidikan dari jurusan akuntansi.

Pendapat bahwa pegawai yang berasal dari jurusan akuntansi lebih baik atau lebih mudah dalam memahami penyusunan laporan keuangan berdasarkan akuntansi berbasis akruaI karena mereka telah memiliki bekal pengetahuan yang sesuai dengan pekerjaan penyusunan laporan keuangan tersebut saat mereka menimba ilmu di tingkat akademi/perguruan tinggi. Pengetahuan-pengetahuan tersebut misalnya tentang dasar-dasar teori akuntansi, akuntansi sektor publik, analisis laporan keuangan, manajemen keuangan. Dengan bekal pengetahuan-pengetahuan di bidang akuntansi tersebut akan memudahkan pegawai yang berasal dari jurusan akuntansi dalam memahami penyusunan laporan keuangan berdasarkan akuntansi berbasis akruaI. Sementara itu, kondisi sebaliknya akan dialami oleh pegawai yang bukan berasal dari jurusan akuntansi. Mereka akan membutuhkan waktu lebih lama untuk memahami penyusunan laporan keuangan berdasarkan akuntansi berbasis akruaI mengingat mereka tidak mempunyai bekal pengetahuan di bidang akuntansi.

Berdasarkan penjelasan di atas maka dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

H1 : Terdapat perbedaan tingkat pemahaman penyusunan laporan keuangan berbasis akruaI antara pegawai yang berasal jurusan akuntansi dengan pegawai yang bukan berasal dari jurusan akuntansi

2.3.2 Tingkat Pemahaman Akuntansi Berbasis AkruaI Para Penyusun Laporan Keuangan Dilihat Dari segi Pelatihan Yang Pernah Diikuti

Dalam kaitannya dengan penelitian ini maka dapat dikatakan bahwa pegawai yang pernah mengikuti pelatihan atau sosialisasi dibidang akuntansi dapat saja memiliki tingkat pemahaman penyusunan laporan keuangan berdasarkan akuntansi berbasis akrual yang lebih baik dibandingkan dengan pegawai yang tidak atau belum pernah mengikuti pelatihan atau sosialisasi dibidang akuntansi.

Pendapat bahwa pegawai yang pernah mengikuti pelatihan akuntansi lebih baik atau lebih mudah dalam memahami penyusunan laporan keuangan berdasarkan akuntansi berbasis akrual karena mereka telah dibekali tidak saja hanya teori tetapi juga praktek atau simulasi secara langsung terkait dengan pekerjaan penyusunan laporan keuangan tersebut. Dengan bekal pelatihan tersebut akan memudahkan pegawai dalam memahami penyusunan laporan keuangan berdasarkan akuntansi berbasis akrual setelah mereka kembali ke instansinya, dimana apa yang mereka dapatkan saat pelatihan bisa diaplikasikan dalam penyelesaian tugas-tugas mereka. Sementara itu, kondisi sebaliknya akan dialami oleh pegawai yang tidak atau belum pernah mengikuti pelatihan atau sosialisasi dibidang akuntansi. Mereka akan membutuhkan waktu lebih lama untuk memahami penyusunan laporan keuangan berdasarkan akuntansi berbasis akrual mengingat mereka tidak dilatih menghadapi pekerjaan serupa sebelumnya.

Berdasarkan penjelasan di atas maka dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

H2 : Terdapat perbedaan tingkat pemahaman penyusunan laporan keuangan berbasis akrual antara pegawai yang pernah mengikuti pelatihan atau sosialisasi dibidang akuntansi dengan pegawai yang tidak atau belum pernah mengikuti pelatihan akuntansi

2.3.3 Tingkat Pemahaman Akuntansi Berbasis AkruaI Para Penyusun Laporan Keuangan Dilihat Dari Segi Pengalaman Kerja di Bidang Akuntansi

Dengan adanya pengalaman kerja yang cukup lama maka akan meningkatkan kemampuan untuk memahami suatu pekerjaan yang diberikan sehingga dapat menyelesaikan pekerjaan dengan baik. Dalam kaitannya dengan penelitian ini maka

dapat dikatakan bahwa pegawai yang mempunyai pengalaman kerja lebih lama di bagian akuntansi dapat saja memiliki tingkat pemahaman penyusunan laporan keuangan berdasarkan akuntansi berbasis akrual yang lebih baik dibandingkan dengan pegawai yang mempunyai pengalaman kerja lebih lama di bagian non akuntansi. Hal ini disebabkan karena pegawai yang mempunyai pengalaman kerja lebih lama di bagian akuntansi akan lebih siap menghadapi dan menyelesaikan masalah- masalah yang berhubungan dengan pekerjaan penyusunan laporan keuangan tersebut. Dengan adanya pengalaman kerja yang lebih lama di bagian akuntansi maka akan membantu pegawai tersebut dalam memahami dan melaksanakan akuntansi berbasis akrual.

Berdasarkan penjelasan di atas maka dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

H3: Terdapat perbedaan tingkat pemahaman penyusunan laporan keuangan berbasis akrual antara pegawai yang mempunyai pengalaman kerja lebih lama di bagian akuntansi dengan pegawai yang kurang mempunyai pengalaman kerja di bagian akuntansi

2.3.4 Rerangka Penelitian

Belum tertibnya pengelolaan keuangan daerah sesuai dengan SAP Berbasis Akrual dipengaruhi oleh masih terbatasnya sumber daya manusia yang menguasai dan memahami tentang ilmu akuntansi dalam pengelolaan keuangan daerah menjadi kendala awal dalam penerapan SAP berbasis akrual. Dengan kata lain, unsur pemahaman akuntansi berperan penting dalam pengelolaan keuangan daerah. Penelitian ini menguji mengenai adakah perbedaan tingkat pemahaman akuntansi berbasis akrual para penyusun laporan keuangan pemerintah daerah jika dilihat dari latar belakang pendidikannya, pelatihan dan sosialisasi yang pernah diikuti dan pengalaman kerja dari para penyusun laporan keuangan. Berdasarkan kerangka teori yang dikemukakan dapat dijabarkan dalam gambar skema sebagai berikut:

Variabel - Variabel



Gambar 2.1 Rerangka Pemikiran