

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landaran Teori**

##### **2.1.1 Pemerintah Daerah**

Menurut UU No. 32 Tahun 2004 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. 32 Tahun 2004 Pasal 1 ayat (3) Pemerintah adalah Gubernur, Bupati atau Walikota, dan perangkat daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah.

##### **2.1.2 Akuntansi Pemerintah**

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,2007)sedangkan risiko pembiayaan variabel (NPF) secara parsial memiliki efek negatif terhadap variabel profitabilitas (ROA).

### 2.1.3 Perkembangan Akuntansi Pada Pemerintahan Daerah

Penerapan akuntansi pada pemerintahan sebelum dilakukan reformasi pengelolaan keuangan Negara, telah menerapkan sistem pencatatan *single entry*. Menurut Abdul Halim (2004) dalam 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 Bastian (2010), 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 No 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 32 tahun 2004 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 Akrual.

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

1. Laporan keuangan pokok yang disusun pada Standar Akuntansi Pemerintahan lama (PP No 24 tahun 2005) terdiri dari:
  - a) Laporan Realisasi
  - b) Neraca
  - c) Laporan Arus Kas, dan
  - d) Catatan atas Laporan Keuangan

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

- a) Laporan realisasi anggaran (LRA)
- b) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL)
- c) Neraca

- d) Laporan Operasional
  - e) Laporan Arus Kas
  - f) Catatan Laporan Keuangan
2. Hubungan antara Laporan keuangan terbagi atas laporan :
    - a) Laporan finansial ( LO  $\longrightarrow$  LPE  $\longrightarrow$  Neraca )
    - b) Laporan pelaksanaan anggaran ( LRA  $\longrightarrow$  Laporan Perubahan SAL )
  3. Basis pencatatan yang digunakan pada standar akuntansi pemerintah lama yaitu basis kas menuju akrual. Sedangkan pada SAP baru, basis yang digunakan yaitu basis akrual
  4. Dalam penyusunan Laporan Realisasi Anggaran, pemerintah tetap menggunakan basis kas, sedangkan penyusunan neraca dan laporan operasional menggunakan basis akrual. (Hafiz Tanjung,2012).

#### **2.1.4 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. Dalam menyusun SAP, Komite SAP menggunakan materi yang diterbitkan oleh :

- a) *International Federation of Accountant*
- b) *Internationa Accounting Standards Committee*
- c) *Internationa Monetary Fund*
- d) IAI
- e) *Financial Accounting Standart Board*
- f) *Government Accounting Standars Board*
- g) Perundang undangan dan Peraturan Pemerintah lainnya yang berlaku di Republik Indonesia
- h) Organisasi profesional lainnya di berbagai negara yang membidangi pelaporan keuangan akuntansi dan audit pemerintah

Pengembangan SAP mengacu pada praktik-praktik terbaik di tingkat internasional,dengan tetap mempertimbangkan kondisi di Indonesia, baik peraturan perundangan dan praktik-praktik akuntansi yang berlaku, maupun kondisi sumber daya manusia. Selain itu,strategi peningkatan kualitas pelaporan keuangan pemerintahan dilakukan dengan proses transisi menuju basis akrual. Saat ini,pendapatan, belanja, dan pembiayaan dicatat berbasis kas, sementara aset, utang, dan ekuitas dana dicatat berbasis akrual.

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.

Berikut adalah proses penyusunan SAP :

- a) Identifikasi topik.
- b) Konsultasi topik kepada komite pengarah.
- c) Pembentukan kelompok kerja.
- d) Riset terbatas oleh kelompok kerja
- e) Draf awal dari kelompok kerja.
- f) Pembahasan draf awal oleh komite kerja.
- g) Pengambilan keputusan oleh komite kerja.
- h) Pelaporan kepada komite pengarah dan persiapan atas draf publikasian
- i) Peluncuran draf publikasian
- j) Dengar pendapat publik dan dengar pendapat terbatas
- k) Pembahasan tanggapan dan masukan atas draf publikasian dari dengar pendapat.
- l) Permintaan pertimbangan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).
- m) Pembahasan tanggapan BPK.
- n) Finalisasi standar.
- o) Pemberlakuan standar.
- p) Sosialisasi awal standar

SAP terdiri atas sebuah kerangka konseptual dan 11 pernyataannya, 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)

### **2.1.5 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 (2010) 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 (neracad) 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 Akrua (*Accrual Basis of Accounting*)

Menurut Kieso dkk (2010) 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 (2011) 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 Widjajoso (2011), 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 kebutuhan kasnya.
- 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.

Lebih lanjut, di dalam *study* no 14 yang diterbitkan oleh IFAC- *Public Sector Committee* (2003) dalam Mulyana (2009), manfaat penggunaan basis akrual dapat diuraikan berikut ini. 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.

#### **2.1.6 Modifikasi Akuntansi Berbasis Kas**

Menurut Syukriy (2008) basis akuntansi ini pada dasarnya sama dengan akuntansi berbasis kas, namun dalam basis ini pembukuan untuk periode tahun berjalan masih ditambah dengan waktu atau periode tertentu (*specific period*) misalnya 1 atau 2 bulan setelah periode berjalan. Penerimaan dan pengeluaran kas yang terjadi selama periode tertentu tetapi diakibatkan oleh periode pelaporan sebelumnya akan diakui sebagai penerimaan dan pengeluaran atas periode pelaporan yang lalu (periode sebelumnya). Arus kas pada awal periode pelaporan yang diperhitungkan dalam periode pelaporan tahun lalu dikurangkan dari periode pelaporan berjalan.

Laporan keuangan dalam basis ini juga memerlukan pengungkapan tambahan atas item-item tertentu yang biasanya diakui dalam basis akuntansi akrual. Pengungkapan tersebut sangat beragam sesuai dengan kebijakan pemerintah. Sebagai tambahan atas item-item yang diungkapkan dalam basis kas, ada beberapa pengungkapan yang terpisah atas saldo *near-cash* yang diperlihatkan dengan piutang-piutang yang akan diterima dan utang-utang yang akan dibayar selama periode tertentu dan aset finansial and kewajiban. Sebagai contoh Pemerintah Malaysia menggunakan *specified period* dalam laporan keuangan

tahunan, yang mengungkapkan beberapa catatan (*memo*) mengenai : aktiva, investasi, kewajiban, utang pemerintah (*public debt*), jaminan (*guarantees*), dan nota pembayaran. Dalam basis ini ada beberapa hal yang perlu diperhatikan, yaitu:

- a) Fokus pengukuran di bawah basis ini adalah pada sumber keuangan sekarang (*current financial resources*) dan perubahan-perubahan atas sumber-sumber keuangan tersebut. Basis akuntansi ini mempunyai fokus pengukuran yang lebih luas dari basis kas, pengakuan penerimaan dan pembayaran kas tertentu selama periode spesifik berarti bahwa terdapat informasi mengenai piutang dan hutang, meskipun tidak diakui sebagai aktiva dan kewajiban.
- b) Kriteria pengakuan atas penerimaan selama periode tertentu adalah bahwa penerimaan harus berasal dari periode yang lalu, namun penerapan ini tidak seragam untuk semua negara. Beberapa pemerintah menganggap bahwa seluruh penerimaan yang diterima selama periode tertentu adalah berasal dari periode sebelumnya, sedangkan pemerintah yang lain mengakui hanya beberapa dari penerimaan tersebut.
- c) Penetapan panjangnya periode tertentu bervariasi antara beberapa pemerintah, namun ada beberapa ketentuan, yaitu :
  1. Periode tertentu diterapkan secara konsisten dari tahun ke tahun;
  2. Periode tertentu harus sama untuk penerimaan dan pembayaran kas;
  3. Kriteria yang sama atas pengakuan penerimaan dan pembayaran kas selama periode tertentu harus diterapkan untuk seluruh penerimaan dan pembayaran;
  4. Satu bulan adalah waktu yang tepat, karena pembelian barang secara kredit umumnya diselesaikan dalam periode tersebut, periode tertentu yang terlalu lama mungkin mengakibatkan kesulitan dalam menghasilkan laporan keuangan
  5. Kebijakan akuntansi yang dipakai harus diungkapkan secara penuh

### **2.1.7 Modifikasi Akuntansi Berbasis Akrua**

Menurut Syukriy dan Halim (2010) Basis akuntansi ini meliputi pengakuan beberapa aktiva, namun tidak seluruhnya, seperti aktiva fisik, dan pengakuan beberapa kewajiban, namun tidak seluruhnya, seperti utang pensiun.

Contoh bervariasinya (modifikasi) dari akuntansi akrual, dapat ditemukan dalam praktek sebagai berikut ini:

- a. Pengakuan seluruh aktiva, kecuali aktiva infrastruktur, aktiva pertahanan dan aktiva bersejarah/warisan, yang diakui sebagai beban (*expense*) pada waktu pengakuisisian atau pembangunan. Perlakuan ini diadopsi karena praktek yang sulit dan biaya yang besar untuk mengidentifikasi atau menilai aktiva-aktiva tersebut;
- b. Pengakuan hampir seluruh aktiva dan kewajiban menurut basis akrual, namun pengakuan pendapatan berdasar pada basis kas atau modifikasi dari basis kas;
- c. Pengakuan hanya untuk aktiva dan kewajiban finansial jangka pendek;
- d. Pengakuan seluruh kewajiban dengan pengecualian kewajiban tertentu seperti utang pensiun.

Beberapa penyusun standar telah mengidentifikasi kriteria atas waktu pengakuan pendapatan dengan akuntansi berbasis akrual, sebagai contoh Pemerintah Kanada mengakui pendapatan dalam periode di mana transaksi atau peristiwa telah terjadi ketika pendapatan tersebut dapat diukur (*measurable*). Pemerintah Federal Amerika Serikat mengakui pendapatan pajak dalam periode akuntansi di mana pendapatan tersebut menjadi *susceptible to accrual* (yaitu ketika pendapatan menjadi *measurable* dan *available* untuk mendanai pengeluaran). *Available* berarti dapat ditagih dalam periode sekarang atau segera setelah terjadi transaksi.

#### **2.1.8 Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Kas Menuju Akrual (PP No. 24 Tahun 2005)**

Kieso dkk (2010) mengemukakan definisi dasar kas yang telah dimodifikasi (*modified cash basis*) adalah campuran antara dasar kas dengan dasar akrual. Dalam standar akuntansi pemerintahan yang ditetapkan dengan PP No 24 tahun 2005, basis akuntansi yang digunakan pemerintah menggunakan basis modifikasi kas menuju akrual (*cash toward accrual*). Dalam kerangka konseptual akuntansi pemerintahan dalam PP 24/2005, basis akuntansi yang digunakan adalah basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja dan pembiayaan dalam

Laporan Realisasi Anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban dan ekuitas dalam neraca. Basis kas untuk Laporan Realisasi Anggaran berarti bahwa pendapatan diakui pada saat kas diterima di rekening kas umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan dan belanja diakui pada saat kas dikeluarkan dari rekening kas umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Basis akrual untuk neraca berarti bahwa aset, kewajiban dan ekuitas dan diakui dan dicatat pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.

Krisis ekonomi Indonesia tahun 1997, diikuti oleh era reformasi tahun 1998, pelaksanaan otonomi daerah tahun 1999 sering disebut-sebut sebagai pemicu dari reformasi keuangan dan akuntansi pemerintahan. Mahmudi dalam Bastian (2010) menyebutkan bahwa perjalanan manajemen keuangan Negara/Daerah di Indonesia dapat dibagi dalam tiga fase yaitu: 1) era sebelum otonomi daerah, 2) era transisi otonomi (reformasi tahap 1) dan 3) era pascatransisi (reformasi tahap 2).

Lebih spesifik, Simanjuntak (2012) menyebutkan beberapa faktor penting yang menjadi pendorong tumbuh pesatnya akuntansi pemerintahan di Indonesia adalah :

- a. Ditetapkannya tiga paket UU yang mengatur Keuangan Negara Pasal 32 (1) UU No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara mengamanatkan bahwa laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD berupa laporan keuangan yang disusun dan disajikan dengan standar akuntansi pemerintahan.
- b. Ditetapkannya UU tentang pemerintahan daerah dan UU tentang perimbangan antara keuangan pemerintah pusat dan daerah. Pasal 184 ayat (1) UU No 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah menyebutkan bahwa laporan keuangan disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.
- c. Profesi Akuntansi. Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) telah lama menginginkan adanya standar akuntansi di sektor publik sebagai hal yang paralel dengan telah adanya lebih dahulu standar akuntansi di sektor komersil.
- d. Birokrasi Pemerintahan merupakan penyusun sekaligus pemakai yang sangat berkepentingan akan adanya suatu akuntansi pemerintahan yang handal.

Dengan diundangkannya tiga paket keuangan Negara maupun undang-undang yang terkait dengan pemerintahan daerah mendorong instansi pemerintah baik pusat maupun daerah untuk secara serius menyiapkan sumber daya dalam pengembangan dan penyusunan laporan keuangan pemerintah.

- e. Masyarakat (LSM dan wakil rakyat). Masyarakat melalui LSM dan wakil rakyat di DPR, DPD, dan DPRD juga menaruh perhatian terhadap praktik *good governance* pada pemerintahan di Indonesia.
- f. Sektor Swasta. Perhatian dari sektor swasta mungkin tidak terlalu signifikan karena akuntansi pemerintahan tidak terlalu berdampak secara langsung atas kegiatan dari sektor swasta. Namun, penggunaan teknologi informasi dan pengembangan sistem informasi berbasis akuntansi akan mendorong sebagian pelaku bisnis di sektor swasta untuk ikut menekuninya.
- g. Akademisi. Akademisi terutama di sektor akuntansi menaruh perhatian yang cukup besar. Atas perkembangan pengetahuan di bidang akuntansi pemerintahan. Perhatian ini sangat erat kaitanya dengan penyiapan SDM yang menguasai kemampuan di bidang akuntansi pemerintahan untuk memenuhi kebutuhan tenaga operasional dan manajer akuntansi di pemerintah.
- h. Dunia Internasional (*lender dan investor*). World Bank, ADB, dan JBIC, merupakan lembaga internasional (*lender*), yang ikut berkepentingan untuk berkembangnya akuntansi sektor publik yang baik di Indonesia. Perkembangan akuntansi tadi diharapkan dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dari proyek pembangunan yang didanai oleh lembaga tersebut.
- i. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). UU No. 17 tahun 2003 UU No. 15 tahun 2004 menyebutkan bahwa pertanggungjawaban pelaksanaan APBN dan APBD diperiksa oleh BPK. Untuk dapat memberikan opininya, BPK memerlukan suatu standar akuntansi pemerintahan yang diterima secara umum.
- j. Aparat Pengawasan Intern Pemerintahan. APIP yang meliputi Bawasda, Irjen, dan BPKP merupakan auditor intern pemerintah yang berperan untuk membantu pimpinan untuk terwujudnya sistem pengendalian intern yang baik sehingga dapat mendorong peningkatan kinerja instansi pemerintah sekaligus mencegah praktik-praktik KKN. Akuntansi pemerintahan sangat erat kaitan dan dampaknya terhadap sistem pengendalian intern sehingga auditor intern

mau tidak mau harus memiliki kemampuan di bidang akuntansi pemerintahan sehingga dapat berperan untuk mendorong penerapan akuntansi pemerintahan yang sedang dikembangkan.

Setelah paket perundangan keuangan Negara diundangkan, langkah panjang reformasi masih terus bergulir untuk tahap penerapan. Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah No. 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang mewajibkan laporan keuangan tahun anggaran 2005 disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan yang secara garis besar terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas serta Catatan atas laporan Keuangan, yang dikenal sebagai basis kas menuju akrual.

#### **2.1.9 Komponen laporan Keuangan menurut PP No. 24 Tahun 2005**

PP No. 24 tahun 2005 tentang standar akuntansi pemerintahan merupakan pedoman dalam menyusun laporan keuangan yang digunakan sampai saat ini. Basis akuntansi yang digunakan dalam SAP ini adalah basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*), dimana penggunaan basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan serta basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Komponen-komponen laporan keuangan dalam SAP (PP No. 24 tahun 2005) adalah:

##### **1. Laporan Realisasi Anggaran**

Laporan Realisasi Anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD. Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam satu periode pelaporan. LRA menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan. LRA menyajikan sekurang-kurangnya unsur-unsur sebagai berikut :

- a. Pendapatan
- b. Belanja
- c. Transfer
- d. Surplus/defisit
- e. Pembiayaan

f. Sisa lebih/kurang pembiayaan

## 2. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Neraca mencantumkan sekurang-kurangnya pos-pos berikut :

- a. Kas dan setara kas
- b. Investasi jangka pendek
- c. Piutang pajak dan bukan pajak
- d. Persediaan
- e. Investasi jangka panjang
- f. Aset tetap
- g. Kewajiban jangka pendek
- h. Kewajiban jangka panjang
- i. Ekuitas dana

## 3. Laporan arus kas

Laporan arus kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan

## 4. Catatan atas laporan keuangan

Catatan atas laporan keuangan sekurang-kurangnya disajikan dengan susunan sebagai berikut:

- a. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target.
- b. Ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan.
- c. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan – kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya.
- d. Pengungkapan informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.



- e. Pengungkapan informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas.
- f. Informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
- g. Daftar dan skedul

#### **2.1.10 Stantar akuntansi pemerintahan berbasis akrual (PP No. 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 (Stanbury, 2003) dalam Mardiasmo (2009). Disamping itu, amanat yang tertuang dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dalam Pasal 36 ayat (1) yang berbunyi sebagai berikut:

“ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16 Undang-Undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.”

Karena hal-hal tersebutlah, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) menyusun Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual. Dalam wacana akuntansi, 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.

Widjajerso (2011) menjelaskan alasan penggunaan basis akrual dalam laporan keuangan pemerintah, antara lain:

1. 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.
2. Akuntansi berbasis akrual menyediakan informasi yang tepat untuk menggambarkan biaya operasi yang sebenarnya.
3. Akuntansi berbasis akrual dapat menghasilkan informasi yang dapat diandalkan dalam informasi aset dan kewajiban.

#### 2.1.11 Komponen Laporan Keuangan dalam PP No. 71 tahun 2010

Perbedaan komponen laporan keuangan antara PP 24/2005 dengan PP 71/2010 tampak pada Tabel 2.1

Tabel 2.1 : perbedaan komponen laporan PP 24/2005 dengan PP 71/2010

PP 24/2005	PP 71/2010
Komponen laporan keuangan pokok	Komponen laporan keuangan pokok
1. Neraca	A. Laporan Anggaran
2. Laporan realisasi anggaran	a) Laporan realisasi anggaran (LRA)
3. Laporan arus kas	b) Laporan perubahan saldo anggaran lebih (SAL)
4. Catatan atas laporan keuangan	B. Laporan Finansial
Laporan yang bersifat optional	a) Neraca
1. Laporan kinerja keuangan (LKK)	b) Laporan operasional (LO)
2. Laporan perubahan ekuitas	c) Laporan arus kas
	d) Laporan perubahan ekuitas (LPE)
	e) Catatan laporan keuangan
	C. Catatan atas laporan keuangan

Laporan keuangan pemerintah yang berbeda dengan PP 24/2005 :

#### A. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan realisasi anggaran menggunakan basis akuntansi kas dalam penyajiannya. Pendapatan dan penerimaan pembiayaan diakui pada saat diterima pada rekening kas umum Negara/Daerah. Sedangkan belanja dan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat terjadinya pengeluaran dari rekening kas umum Negara/Daerah. Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran pada akhir periode pelaporan dipindahkan ke laporan perubahan saldo anggaran lebih (SAL).

#### B. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Saldo anggaran lebih adalah gabungan saldo yang berasal dari akumulasi SiLPA/SiKPA tahun-tahun anggaran sebelumnya dan tahun berjalan serta penyesuaian lain yang diperkenankan. Laporan perubahan saldo anggaran lebih menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos :

- 1) Saldo anggaran lebih awal
- 2) Penggunaan saldo anggaran lebih
- 3) Sisa lebih/kurang pembiayaan tahun berjalan
- 4) Koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya
- 5) Saldo anggaran lebih akhir

#### C. Laporan Operasional (LO)

Laporan operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Laporan operasional sekurang-kurangnya menyajikan pos-pos sebagai berikut:

- 1) Pendapatan-LO

Pendapatan-LO adalah hak pemerintah pusat/daerah yang diakui sebagai penambah ekuitas dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan dan tidak perlu dibayar kembali. Pendapatan-LO diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau ada aliran masuk sumber daya ekonomi.

2) Beban

Beban adalah penurunan manfaat ekonomi atau potensi jasa dalam periode pelaporan yang menurunkan ekuitas, yang dapat berupa pengeluaran atau konsumsi aset atau timbulnya kewajiban. Beban diakui pada saat timbulnya oleh entitas pelaporan.

3) Surplus/defisit dari operasi

Surplus dari kegiatan operasional adalah selisih lebih antara pendapatan dan beban selama satu periode pelaporan. Sedangkan defisit dari kegiatan operasional adalah selisih kurang antara pendapatan dan beban selama satu periode pelaporan. Selisih lebih/kurang antara pendapatan dan beban selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos surplus/defisit dari kegiatan operasional.

4) Kegiatan non operasional

Pendapatan dan beban yang sifatnya tidak rutin perlu dikelompokkan tersendiri dalam kegiatan non operasional. Selisih lebih/kurang antara surplus/defisit dari kegiatan operasional dan surplus/defisit dari kegiatan non operasional merupakan surplus/defisit sebelum pos luar biasa.

5) Surplus/defisit sebelum pos luar biasa

6) Pos luar biasa

Pos luar biasa disajikan terpisah dari pos-pos lainnya dalam laporan operasional dan disajikan sesudah surplus/defisit sebelum pos luar biasa. Pos luar biasa memuat kejadian luar biasa yang mempunyai karakteristik sebagai berikut :

- 1) Kejadian yang tidak dapat diramalkan terjadi pada awal tahun anggaran
- 2) Tidak diharapkan terjadi berulang-ulang
- 3) Kejadian diluar kendali entitas pemerintah

7) Surplus/defisit LO

Surplus/defisit-LO adalah penjumlahan selisih lebih/kurang antara surplus/defisit kegiatan operasional, kegiatan non operasional, dan

kejadian luar biasa. Saldo surplus/defisit-LO pada akhir periode pelaporan dipindahkan ke laporan perubahan ekuitas.

#### D. Laporan perubahan ekuitas

Laporan perubahan ekuitas menyajikan sekurang-kurangnya pos-pos :

- 1) Ekuitas awal
- 2) Surplus/defisit LO pada periode bersangkutan
- 3) Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas dana yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya :
  - a) Koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya
  - b) Perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap
- 4) Ekuitas akhir

#### **2.1.12 Strategi Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (PP No. 71 tahun 2010)**

Strategi implementasi SAP berbasis akrual pada laporan keuangan pemerintahan dapat dilakukan dengan dua cara yaitu :

- a. Cara pertama adalah dengan melakukan implementasi secara sekaligus (*big bang*) dimana SAP berbasis akrual secara sekaligus diterapkan di seluruh kementerian/lembaga
- b. Cara kedua yaitu dengan melakukan implementasi secara bertahap, dimana implementasi SAP berbasis akrual diterapkan secara bertahap beriringan dengan penyiapan sumber daya manusia (SDM) dan segala perangkat yang dibutuhkan oleh setiap kementerian/lembaga pada saat semua kementerian atau lembaga harus menerapkan SAP berbasis akrual. Implementasi penuh akan diterapkan di semua kementerian/lembaga pada tahun 2015.

Tabel 2.2 : strategi Penerapan SAP Berbasis Akrual secara Bertahap

2010	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Penerbitan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual</li> <li>b. Mengembangkan <i>Framework</i> akuntansi berbasis akrual</li> <li>c. Sosialisasi SAP Berbasis Akrual</li> </ul>
2011	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Penyiapan aturan pelaksanaan dan kebijakan akuntansi</li> <li>b. Pengembangan sistem akuntansi dan TI bagian pertama (proses bisnis dan detail <i>requirement</i>)</li> <li>c. Pengembangan kapasitas SDM</li> </ul>
2012	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pengembangan sistem akuntansi dan IT (lanjutan)</li> <li>b. Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)</li> </ul>
2013	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Ploting beberapa KL dan BUN</li> <li>b. <i>Review</i> evaluasi dan konsolidasi seluruh LK</li> <li>c. Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)</li> </ul>
2014	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. <i>Paralel Run</i> dan konsolidasi seluruh LK</li> <li>b. Review, evaluasi dan konsolidasi seluruh LK</li> <li>c. Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)</li> </ul>
2015	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Implementasi penuh</li> <li>b. Pengembangan kapasitas SDM (lanjutan)</li> </ul>

Sumber :KSAP, Sosialisasi PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP. Jakarta, 14 November 2017

### 2.1.13 Komitmen

Menurut Purba (2010:15), komitmen organisasi adalah sebagai keadaan dimana seorang karyawan memihak pada suatu organisasi tersebut dan tujuan-tujuannya, serta berniat untuk memelihara keanggotanya dalam organisasi tersebut. Sedangkan Steers dan Porter dalam Suardana (2010) berpendapat bahwa komitmen organisasi merupakan kondisi dimana karyawan sangat tertarik terhadap tujuan-tujuan, nilai-nilai, dan sasaran organisasi. Selanjutnya, Greenberg dan Baron (1997:190), komitmen organisasi menggambarkan seberapa jauh seseorang mengidentifikasi dan melibatkan dirinya pada organisasinya dan keinginan untuk tetap tinggal di organisasi itu. Porter *et.al.* dalam Miner, (1992:124) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai kekuatan yang bersifat relatif dari individu dalam mengidentifikasi keterlibatan dirinya ke dalam bagian organisasi. Sikap ini dapat ditandai dengan empat hal, yaitu indikatornya diantaranya.

- a. Kepercayaan karyawan terhadap organisasi
- b. Partisipasi karyawan dalam aktivitas kerja
- c. Loyalitas terhadap organisasi
- d. Adanya Perasaan menjadi bagian dari organisasi

Sedangkan menurut Purba (2010:15) memandang komitmen organisasi merupakan salah satu sikap kerja, karena ia merefleksikan perasaan seseorang (suka atau tidak suka) terhadap organisasi tempat ia bekerja. Hal ini didefinisikan sebagai suatu orientasi individu terhadap organisasi yang mencakup loyalitas, identifikasi, dan keterlibatan. Jadi komitmen organisasi merupakan orientasi hubungan aktif antara individu dan organisasi. Orientasi hubungan tersebut mengakibatkan individu atas kehendak sendiri bersedia memberikan sesuatu dan sesuatu yang diberikan itu menggambarkan dukungannya bagi tercapainya tujuan organisasi.

Komitmen organisasi dapat dibedakan menjadi dua bagian, yaitu:

- A. Komitmen organisasi menurut Allen dan Meyer dalam Sjabadhyni dkk, (2001:457). Komitmen organisasi menurut Allen dan Meyer dibedakan atas tiga komponen, yaitu :

1. Komponen afektif berkaitan dengan emosional, identifikasi, dan keterlibatan karyawan di dalam suatu organisasi
  2. Komponen normatif merupakan perasaan-perasaan karyawan tentang kewajiban yang harus ia berikan kepada organisasi.
  3. Komponen *continuance* berarti komponen berdasarkan persepsi karyawan tentang kerugian yang akan dihadapinya jika ia meninggalkan organisasi.
  4. Komponen afektif berkaitan dengan emosional, identifikasi, dan keterlibatan karyawan di dalam suatu organisasi.
  5. Komponen normatif merupakan perasaan-perasaan karyawan tentang kewajiban yang harus ia berikan kepada organisasi.
  6. Komponen *continuance* berarti komponen berdasarkan persepsi karyawan tentang kerugian yang akan dihadapinya jika ia meninggalkan organisasi.
- B. Komitmen organisasi menurut Porter *et.al.* dalam Miner (1992:128). Komitmen organisasi dari Porter lebih dikenal sebagai pendekatan sikap terhadap organisasi. Komitmen organisasi ini memiliki dua komponen, yaitu sikap dan kehendak untuk bertingkah laku.
1. Komponen sikap mencakup beberapa hal diantaranya :
    - a) Identifikasi dengan organisasi, yaitu penerimaan tujuan organisasi, dimana penerimaan ini merupakan dasar komitmen organisasi. Identifikasi karyawan tampak melalui sikap dengan menyetujui kebijaksanaan organisasi, kesamaan nilai pribadi dan nilai-nilai organisasi, rasa kebanggaan menjadi bagian dari organisasi.
    - b) Keterlibatan sesuai peran dan tanggung jawab pekerjaan di organisasi tersebut. Karyawan yang memiliki komitmen tinggi akan menerima hampir semua tugas dan tanggung jawab pekerjaan yang diberikan kepadanya.
    - c) Kehangatan, afeksi, dan loyalitas terhadap organisasi merupakan evaluasi terhadap komitmen, serta adanya ikatan emosional dan keterikatan antara organisasi dengan karyawan. Karyawan dengan komitmen tinggi merasakan adanya loyalitas dan rasa memiliki terhadap organisasi.
  2. Komponen kehendak untuk bertingkah laku diantaranya:
    - a) Kesiediaan untuk menampilkan usaha



Hal itu tampak melalui kesediaan bekerja melebihi apa yang diharapkan agar organisasi dapat berkembang dan maju. Karyawan dengan komitmen tinggi, ikut memperhatikan nasib organisasi.

b) Keinginan tetap berada dalam organisasi

Pada karyawan yang memiliki komitmen tinggi, hanya sedikit alasan untuk keluar dari organisasi dan berkeinginan untuk bergabung dengan organisasi yang dipilihnya dalam waktu lama.

#### **2.1.14 Sumber daya Manusia**

Menurut Hasibuan (2005: 3), sumber daya manusia adalah semua manusia yang terlibat di dalam suatu organisasi dalam mengupayakan terwujudnya tujuan organisasi tersebut. Nawawi (2003:37) membagi pengertian SDM menjadi dua, yaitu pengertian secara makro dan mikro. Pengertian SDM secara makro adalah semua manusia sebagai penduduk atau warga negara suatu negara atau dalam batas wilayah tertentu yang sudah memasuki usia angkatan kerja, baik yang sudah maupun belum memperoleh pekerjaan (lapangan kerja). Pengertian SDM dalam arti mikro secara sederhana adalah manusia atau orang yang bekerja atau menjadi anggota suatu organisasi yang disebut personil, pegawai, karyawan, pekerja, tenaga kerja dan lainnya. Jadi, sumber daya manusia (SDM) adalah semua orang yang terlibat yang bekerja untuk mencapai tujuan perusahaan.

Hasibuan (2005:12) membagi komponen SDM menjadi pengusaha, yaitu setiap orang yang menginvestasikan modalnya untuk memperoleh pendapatan dan besarnya pendapatan itu tidak menentu tergantung pada laba yang dicapai perusahaan tersebut. Karyawan, ialah penjual jasa (pikiran dan tenaganya) untuk mengerjakan pekerjaan yang diberikan dan berhak memperoleh kompensasi yang besarnya telah ditetapkan terlebih dahulu (sesuai perjanjian). Posisi karyawan dalam suatu perusahaan dibedakan menjadi.

Karyawan Operasional, ialah setiap orang yang secara langsung harus mengerjakan sendiri pekerjaannya sesuai dengan perintah atasan. Karyawan manajerial, ialah setiap orang yang berhak memerintah bawahannya untuk mengerjakan sebagian pekerjaannya dan dikerjakan sesuai dengan perintah. Pemimpin, ialah seseorang yang mempergunakan wewenang dan

kepemimpinannya untuk mengarahkan orang lain serta bertanggung jawab atas pekerjaan orang tersebut dalam mencapai suatu tujuan. Menurut Hasibuan (2005:1), pengelolaan sumber daya manusia berarti penyiapan dan pelaksanaan suatu rencana yang terkoordinasi untuk menjamin bahwa sumber daya manusia yang ada dapat dimanfaatkan dengan sebaik-baiknya untuk mencapai tujuan organisasi tersebut.

### **2.1.15 Infrastruktur**

Infrastruktur merujuk pada sistem fisik yang menyediakan transportasi, pengairan, *drainase*, bangunan-bangunan gedung dan fasilitas publik yang lain yang dibutuhkan untuk memenuhi kebutuhan dasar manusia dalam lingkup sosial dan ekonomi (Grigg, 2000).

Sistem infrastruktur merupakan pendukung utama fungsi-fungsi sistem sosial dan ekonomi dalam kehidupan sehari-hari masyarakat. Sistem infrastruktur dapat didefinisikan sebagai fasilitas-fasilitas atau struktur-struktur dasar, peralatan-peralatan, instalasi-instalasi yang dibangun dan yang dibutuhkan untuk berfungsinya sistem sosial dan sistem ekonomi masyarakat (Grigg, 2000).

Hubungan antara sistem sosial, ekonomi, infrastruktur dan lingkungan alam (Grigg,2000). Definisi teknik juga memberikan spesifikasi apa yang dilakukan sistem infrastruktur dan mengatakan bahwa infrastruktur adalah aset fisik yang dirancang dalam sistem sehingga memeberikan pelayanan publik yang penting (Kodoatie, 2003).

### **2.1.16 Sistem Informasi**

Sistem berasal dari bahasa latin (*Systema*) dan bahasa Yunani (*Sustema*). Sistem adalah suatu kesatuan yang terdiri dari komponen atau elemen yang dihubungkan bersama untuk memudahkan aliran informasi, materi atau energi. Istilah ini sering dipergunakan untuk menggambarkan suatu set entitas yang berinteraksi, dimana suatu model matematika seringkali bisa dibuat ([www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org)). Sistem merupakan seperangkat unsur yang saling terikat dalam suatu antar relasi diantara unsur-unsur tersebut dengan lingkungan ([www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org)).

Menurut Mukhtar (2002 : 2), sistem adalah suatu entitas yang terdiri dari dua atau lebih komponen yang saling berinteraksi untuk mencapai tujuan. Sistem yang relevan dengan tugas akuntansi adalah *computer based system*, yang dapat diartikan integrasinya peralatan, program, data, dan prosedur untuk menjalankan satu tugas pada suatu komputer. Kesuksesan suatu sistem membutuhkan tujuan-tujuan yang terdefiniskan. Suatu sistem dengan tujuan tertentu akan menyelesaikan lebih banyak untuk suatu organisasi, daripada sistem tanpa tujuan, sedikit tujuan, atau tujuan yang ambisius.

Suatu sistem mempunyai karakteristik atau sifat-sifat tertentu (Hartanto. 2015)

A. Komponen sistem

Sistem terdiri dari komponen-komponen yang saling berinteraksi dan dapat berupa suatu subsistem atau bagian-bagian dari sistem. Setiap subsistem mempunyai sifat dari sistem yang menjalankan suatu fungsi tertentu dan mempengaruhi proses sistem secara keseluruhan.

B. Batas sistem

Batas sistem merupakan daerah yang membatasi sistem dengan sistem yang lainnya atau dengan lingkungan luarnya.suatu

C. Lingkungan luar sistem

Lingkungan luar dari sistem adalah apapun di luar batas dari sistem yang mempengaruhi operasi sistem.

D. Penghubung sistem

Penghubung merupakan media penghubung antara satu subsistem dengan subsistem lainnya.

E. Masukan dan keluaran sistem

Masukan adalah energi yang dimasukkan ke dalam sistem. Sedangkan keluaran adalah hasil dari energi yang diolah dan diklasifikasikan menjadi keluaran yang berguna dari sisa pembuangan.

F. Pengolah sistem

Pengolah sistem mengelola masukan menjadi keluaran.

G. Sasaran sistem

Suatu sistem akan dikatakan berhasil jika mengenai sasaran atau tujuannya.

Informasi adalah data yang berguna yang diolah sehingga dapat dijadikan dasar untuk mengambil keputusan yang tepat (Bodnar dan Hopwood, 2013: 1). Sementara menurut ([www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org)), informasi adalah hasil pemrosesan, manipulasi dan pengorganisasian/penataan dari sekelompok data yang mempunyai nilai pengetahuan (*knowledge*) bagi penggunanya. Informasi memiliki nilai ekonomis jika ia dapat membantu dalam pengambilan keputusan alokasi sumber daya, jadi membantu sistem untuk mencapai tujuannya. Tujuan sistem informasi dan kebutuhan informasi yang didefinisikan secara jelas adalah salah satu kunci untuk suksesnya sistem informasi.

Calliueot dan Lapayre (dalam Handayani, 2007) menyatakan bahwa penciptaan suatu informasi yang efektif membutuhkan suatu pengorganisasian untuk mengembangkan sejumlah sistem-sistem pendukung. Penarikan staf yang kompeten dan layak adalah suatu tindakan yang sangat penting. Investasi yang besar dalam perangkat keras, perangkat lunak dan pendukung sistem yang lain adalah sesuatu yang penting, namun tanpa manusia bersumber daya yang kompeten untuk mengkoordinasikan sistem akan menghasilkan informasi yang tidak layak, tidak tepat waktu atau tidak akurat. Sumber informasi adalah data dimana data merupakan bentuk jamak dari bentuk tunggal data item. Kualitas suatu informasi tergantung dari beberapa hal yaitu (Mukhtar, 2002: 4).

a) Akurat

Akurat berarti informasi harus bebas dari kesalahan-kesalahan dan tidak menyesatkan. Informasi harus akurat karena dari sumber informasi sampai ke penerima informasi kemungkinan banyak terjadi gangguan yang dapat merubah atau merusak informasi tersebut.

b. Tepat waktu

Ini berarti informasi yang datang pada penerima tidak boleh terlambat. Jika pengambilan keputusan terlambat, maka dapat berakibat fatal untuk organisasi.

c. Relevan

Relevan berarti informasi tersebut harus mempunyai manfaat untuk pemakainya.

d. Lengkap

Informasi yang disajikan termasuk di dalamnya semua data-data yang relevan dan tidak mengabaikan kepentingan yang diharapkan oleh pembuat keputusan.

e. Dapat dimengerti

Informasi yang disajikan hendaknya dalam bentuk yang mudah dimengerti oleh pembuat keputusan. Nilai dari informasi ditentukan oleh dua hal yaitu manfaat dan biaya untuk mendapatkannya. Suatu informasi dikatakan bernilai bila manfaatnya lebih efektif dibandingkan dengan biaya untuk mendapatkannya. Formulasi pendapat ini (Nilai Informasi = Manfaat - Biaya)

Sistem informasi dapat diartikan sebagai suatu pengorganisasian peralatan untuk mengumpulkan, menginput, memproses, menyimpan, mengatur, mengontrol dan melaporkan informasi untuk pencapaian tujuan perusahaan. Menurut Mukhtar (2002), suatu sistem informasi dapat dibagi menurut keberadaannya di suatu perusahaan. Ada sistem informasi informal dan sistem informasi formal. Sistem informasi informal keberadaannya di suatu organisasi tidak diakui secara resmi dan informasi yang dihasilkan seringkali mendukung informasi yang dihasilkan oleh sistem informasi formal. Sedangkan sistem informasi formal secara eksplisit diakui keberadaannya di perusahaan dan bertanggung jawab untuk menghasilkan informasi.

Selain itu sistem informasi juga dibagi berdasarkan proses yang dijalankan untuk mendapatkan informasi, yaitu sistem informasi manual semua proses untuk memproduksi informasi tidak menggunakan mesin atau komputer, maka sistem informasi otomatis melibatkan mesin atau komputer dalam memproduksi informasi.

Sistem informasi mempunyai komponen yang terdiri dari blok masukan, blok model, blok keluaran, blok teknologi, blok basis data, dan blok kendali.

Tujuan sistem informasi (Jogiyanto, 2001) :

- a) Sistem informasi bisa meningkatkan produk dan jasa
- b) Sistem informasi bisa meningkatkan efisiensi
- c) Sistem informasi bisa meningkatkan proses kerja manajemen

## 2.2 Kajian Empiris

Ada beberapa penelitian tentang penerapan SAP dalam pemerintahan. Nugraheni dan Subaweh (2008) meneliti dengan tujuan untuk menganalisis pengaruh pengetahuan pengelola UAPPA E1 dan UAPPB dalam penerapan Sistem Akuntansi Pemerintahan (SAP) terhadap kualitas laporan keuangan. Penelitian ini dilakukan dalam bentuk studi kasus di Inspektorat Jenderal Departemen Pendidikan Nasional. Instrumen penelitian menggunakan kuesioner. Alat analisis yang digunakan adalah uji validitas dengan uji korelasi *Product Moment Pearson*, uji realibilitas dengan Cronbach's Alpha, uji normalitas dan homogenitas, uji hipotesis dengan uji regresi, analisis koefisien penentu dan uji. Hasil menunjukkan, tanpa penerapan standar akuntansi di Inspektorat Jenderal, pengetahuan pengelola UAPPA E1 dan UAPPB, dan ketersediaan sarana dan prasarana diperoleh angka konstanta peningkatan kualitas laporan keuangan Inspektorat Jenderal Departemen Pendidikan Nasional sebesar 42.650. Setiap penambahan satu satuan penerapan standar akuntansi di Inspektorat Jenderal, pengetahuan pengelola UAPPA E1 dan UAPPB, dan ketersediaan sarana dan prasarana akan berpengaruh meningkatkan kualitas laporan keuangan sebesar 0.385 satuan, 0.252 satuan, dan 0.399 satuan secara berturut-turut. Artinya pengaruh penerapan standar akuntansi di Inspektorat Jenderal, pengetahuan pengelola UAPPA E1 dan UAPPB, dan ketersediaan sarana dan prasarana terhadap peningkatan kualitas laporan keuangan pada tingkat sedang.

Tim penelitian Kemendagri (2012) meneliti tentang kesiapan pemerintah dari pelaksanaan SAP yang dilakukan pada Provinsi DIY, Bali, Jawa Tengah, Jawa Timur, Jawa Barat, Banten, Sumatera Utara, Sumatera Barat, Kalimantan Selatan, Lampung, Nusa Tenggara Barat, dan Sulawesi Utara dengan masing-masing 1 kabupaten atau kota dalam provinsi yang bersangkutan. Bahwa Pemda pada prinsipnya siap dan berkomitmen dalam menerapkan SAP berbasis akrual, ini ditunjukkan dengan kondisi-kondisi strategis seperti komitmen pemerintah, regulasi kebijakan, Sumber Daya Manusia (SDM), sarana dan prasarana serta sistem informasi. Sementara itu, kendala yang dihadapi antara lain pengetahuan SDM dalam penyusun laporan keuangan serta kurangnya pelatihan/ bimbingan teknis (bintek). Pemda kurang memperoleh pendampingan dalam operasionalisasi pelaksanaan sistem perangkat lunak SAP serta belum cukup didukung oleh Sistem

Informasi Manajemen (SIM) yang dilaksanakan secara cermat, tepat, akurat, presisi di tingkat pemerintah provinsi hingga kota/kabupaten. Strategi dasar yang dapat dipergunakan untuk kesiapan penerapan SAP berbasis akrual penuh termasuk dalam kategori strategi agresif, yaitu dengan mengandalkan SDM yang memahami regulasi di bidang keuangan daerah dan akuntansi