

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Perkembangan Akuntansi Akrual Pada Pemerintah Indonesia

Pelaksanaan pengelolaan keuangan negara yang selama ini digunakan masih berupa ketentuan perundang – undangan yang disusun pada masa pemerintahan kolonial Hindia Belanda yang berlaku berdasarkan Aturan Peralihan Undang – Undang Dasar 1945, yaitu *Indische Comptabiliteitswet* yang lebih dikenal dengan ICW setelah itu mengalami banyak perubahan dari waktu – kewaktu. Tahun 2003 munculah Undang – Undang tentang Keuangan Negara sebagai tongkat sejarah penting yang mengawali reformasi keuangan Pemerintah Indonesia menuju pengelolaan keuangan yang lebih efisien dan moderen, disusul dengan diterbitkannya Undang – Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Undang – Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang ditujukan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Undang – Undang Nomor 17 Tahun 2003 Ayat 1 tentang Keuangan Negara, mengamanatkan penggunaan basis akrual dalam pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja, yang berbunyi sebagai berikut. “ Ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 1 angka 13, 14, 15 dan 16 Undang – Undang ini dilaksanakan selambat - lambat nya dalam 5 (lima) tahun. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum

dilaksanakan digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas" , Undang – Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara juga mewajibkan adanya Standart Akuntansi Pemerintah (SAP) sebagai basis penyusunan laporan keuangan bagi instansi pemerintah, maka pada Tanggal 13 Juni 2005 pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) dengan menganut basis Kas menuju Akrual (*cash toward accrual*) yang dimana basis Kas digunakan untuk pengakuan dan pengukuran transaksi pendapatan, belanja dan pembiayaan, sedangkan basis Akrual digunakan untuk pengakuan asset, kewajiban dan ekuitas dana. Penerapan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 diterapkan hingga akhir Tahun 2008 dan Laporan Keuangan Pemerintah Tahun 2008 yang diaudit oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) pada Tahun 2009 mengumumkan adanya temuan terhadap 46 penyelidikan, 43 penuntutan, 25 perkara telah diputuskan pada Pengadilan Negri Tindak Pidana Korupsi. Kasus – kasus yang besar dari perkara tersebut berkenaan dengan penyalahgunaan APBN maupun APBD dan hal tersebut dianggap pencapaian yang kurang optimal dari pemakaian basis Kas menuju Akrual, dalam rangka menciptakan *good governance* pada Tahun 2010 Pemerintah berkonsultasi dengan DPR dan disepakati pemakaian basis Akrual Penuh yang akan dilaksanakan mulai tahun 2015.

Hasil kesepakatan Pemerintah dengan DPR pada tahun 2010 menunjuk Komite Standat Akuntansi Publik (KSAP) dengan unsur yang membentuk terdiri dari Kementrian Keuangan, Kementrian Dalam Negri, dan dari unsur Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) untuk menerbitkan SAP berbasis akrual yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Tahun 2010 dan menggantikan Peraturan

Pemerintah Republik Indonesia Tahun 2005. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 bukan merupakan tahapan tersendiri dari perkembangan pengelolaan keuangan negara, melainkan bagian dari tahap periode pasca reformasi lanjutan yang dipengaruhi oleh keberadaan Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 terdapat 2 buah lampiran. Lampiran I merupakan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual yang akan diterapkan selambat – lambatnnya mulai Tahun 2015, sedangkan Lampiran II merupakan Standar Akuntansi Berbasis Kas Menuju Akrual yang hanya berlaku hingga Tahun 2014. Lampiran I berlaku sejak tanggal ditetapkan dan dapat segera diterakan oleh setiap entitas, sedangkan lampiran II berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual. Lampiran II merupakan lampiran yang memuat kembali seluruh aturan yang ada pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tanpa perubahan sedikitpun.

2.1.2 Standar Akuntansi Pemerintah

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Tahun 2010 dalam Bab I Ketentuan Umum Pasal 1 ayat 3 menyatakan mengenai Standar Akuntansi Pemerintah, yang selanjutnya disingkat SAP, adalah prinsip - prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Standart Akuntansi Pemerintah merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan di Indonesia.

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) adalah prinsip – prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Serangkaian

prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran dan pelaporan posisi keuangan serta operasi keuangan pemerintah (Halim,dkk,2010:11)

Standar Akuntansi Pemerintah adalah prinsip – prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Standar Akuntansi Pemerintah merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia (Bastian,2010:138)

Undang – Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang – Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mengamanatkan tugas penyusunan standar tersebut kepada suatu komite standar yang independen, yang ditetapkan melalui Keputusan Presiden tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintah, berdasarkan amanat Undang – Undang diatas, terbitlah Keputusan Presiden Nomor 84 Tahun 2004 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) Tertanggal 5 oktober 2004 dan terakhir diubah dengan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2005. Keputusan Presiden tersebut menguatkan kedudukan KSAP yang telah dibentuk oleh Menteri Keuangan dengan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 308/KMK.012/2002 tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintah Pusat dan Daerah tertanggal 13 juni 2002.

Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) terdiri dari Komite Konsultatif Standar Akuntansi Pemerintah (Komite Konsultatif) dan Komite Kerja Satuan Standar Akuntansi Pemerintah (Komite Kerja). Komite Konsultatif bertugas memberi konsultasi dan/atau pendapat dalam rangka perumusan konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Komite Kerja bertugas mempersiapkan,

merumuskan dan menyusun konsep Rancangan Peraturan Pemerintah tentang Standar Akuntansi Pemerintah, Komite Standar Akuntansi Pemerintah menyampaikan konsep Peraturan Pemerintah tentang Standar Akuntansi Pemerintah kepada Menteri Keuangan untuk memproses penetapan menjadi Peraturan Pemerintah. Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) dalam menyusun SAP menggunakan materi/referensi yang dikeluarkan oleh :

1. Ikatan Akuntansi Indonesia
2. Pemerintah Indonesia, berupa peraturan – peraturan dibidang keuangan negara;
3. *International Federation of Accountants*;
4. *International Accounting Standards Commite*;
5. *International Monetary Fund*;
6. *Financial Accounting Standard Board – USA*;
7. *Governmental Accounting Standard Board – USA*;
8. Organisasi profesi lainnya diberbagai negara yang membidangi pelaporan keuangan, akuntansi dan auditing.

Proses penyiapan SAP yang digunakan ini berlaku umum secara Internasional dengan penyesuaian terhadap kondisi yang ada di Indonesia. Penyesuaian ini dilakukan antara lain karena pertimbangan kebutuhan yang mendesak dan kemampuan pengguna untuk memahami serta melaksanakan standar yang ditetapkan. Tahap – tahap penyiapan SAP adalah sebagai berikut:

1. Identifikasi Topik untuk dikembangkan menjadi standar. Tahap ini merupakan proses pengidentifikasian topik – topik akuntansi dan pelaporan yang berkembang dalam rangka pengaturan dalam bentuk pernyataan standar akuntansi pemerintah

2. Pembentukan Kelompok Kerja (Pokja) didalam KSAP. Komite Standar Akuntansi Pemerintah dapat membentuk Pokja yang bertugas membahas topik – topik yang telah disetujui. Keanggotaan Pokja ini berasal dari berbagai instansi yang kompeten dibidangnya.
3. Riset Terbatas oleh Kelompok Kerja. Setiap pembahasan suatu topik, Pokja melakukan riset terbatas terhadap literatur – literatur, standar akuntansi yang berlaku diberbagai negara, praktek – praktek akuntansi yang sehat (best practices), peraturan dan sumber lainnya yang berkaitan dengan topik yang akan dibahas.
4. Penulisan draf SAP oleh kelompok kerja. Berdasarkan hasil riset terbatas dan acuan lainnya, Pokja menyusun draf SAP. Draft yang telah selesai disusun selanjutnya dibahas oleh Pokja secara mendalam.
5. Pemahasan Draft oleh Komite Kerja. Draft yang telah disusun oleh Pokja tersebut dibahas oleh anggota Komite Kerja. Pembahasan ini lebih diutamakan pada substansi dan implikasi penerapan standar. Pendekatan ini lebih diutamakan pada draft tersebut menjadi standar akuntansi yang berkualitas. Pembahasan ini tidak menutup kemungkinan terjadi perubahan – perubahan dari draft awal yang diusulkan oleh Pokja. Komite Kerja juga melakukan diskusi dengan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Draft yang telah selesai disusun selanjutnya dibahas Pokja secara mendalam
6. Pengambilan Keputusan tentang Draft untuk dipublikasikan. Komite Kerja berkonsultasi dengan Komite Konsultatif untuk tujuan pengambilan keputusan meyangkut peluncuran draft publikasi SAP.

7. Peluncuran Draf Publikasian SAP. Komite Standar Akuntansi Publik melakukan peluncuran draf SAP dengan mengirimkan draf SAP kepada *stakeholders*, yang antara lain masyarakat, legislatif, lembaga pemeriksaan, dan instansi terkait lainnya untuk memperoleh tanggapan.
8. Dengar Pendapat Terbatas dan Dengar Pendapat Publik. Dengar pendapat terbatas dilakukan dalam dua tahap yaitu dengar pendapat terbatas dan dengar pendapat publik. Dengar pendapat terbatas dilakukan dengan mengundang pihak – pihak dari kalangan akademisi, praktisi, dan pemerhati akuntansi pemerintah untuk memperoleh tanggapan/masukkan demi penyempurnaan draf publikasi. Dengar pendapat publik merupakan proses dengar pendapat masyarakat yang berkepentingan terhadap SAP.
9. Pembahasan Tanggapan dan Masukkan Draf Publikasian. Komite Standar Akuntansi Pemerintah melakukan pembahasan atas tanggapan/masukan yang diperoleh dari dengar pendapat terbatas, dengar pendapat publikasian tersebut.
10. Finalisasi Standart. Komite Standar Akuntansi Pemerintah memperhatikan pertimbangan dari BPK. Tahap ini juga merupakan tahap akhir dari penyempurnaan isi, konsistensi, koherensi maupun bahasa standar. Finalisasi setiap PSAP ditandai dengan penandatanganan draf PSAP oleh seluruh anggota KSAP. Standar Akuntansi Pemerintah yang ditetapkan dengan PP. Nomor 71 Tahun 2010 terdiri atas Kerangka Konseptual (KK) Akuntansi Pemerintah dan PSAP. Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah terdiri 12 (dua belas) pernyataan, yaitu:

PSAP 01 : Penyajian Laporan Keuangan;

PSAP 02 : Laporan Realisasi Anggaran (LRA) Berbasis Kas;

- PSAP 03 : Laporan Arus Kas;
- PSAP 04 : Catatan Atas Laporan Keuangan;
- PSAP 05 : Akuntansi Persediaan;
- PSAP 06 : Akuntansi Investasi;
- PSAP 07 : Akuntansi Aset Tetap;
- PSAP 08 : Akuntansi Konstruksi dalam Pengerjaan;
- PSAP 09 : Akuntansi Kewajiban;
- PSAP 10 : Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, Perubahan Estimasi;
- PSAP 11 : Laporan Keuangan Konsolidasi;
- PSAP 12 : Laporan Operasional

Halim dan Kusufi (2012;228) menjelaskan dalam Kerangka Konseptual (KK) itu sendiri menyatakan fungsi KK adalah acuan bagi:

1. Penyusun standar dalam melakukan penyusunan SAP;
2. Pengguna untuk menyajikan transaksi yang tidak diatur dalam pernyataan standar;
3. Pemeriksa dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan disusun dengan standat;
4. Para pengguna laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan pada laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar.

Komite Standar Akuntansi Pemerintah juga berwenang menerbitkan berbagai publikasi lainnya antara lain Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (IPSAP) dan Bulutin Teknis. Interpretasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah dan

Buletin Teknis merupakan pedoman serta informasi lebih lanjut yang diterbitkan oleh KSAP guna memudahkan pemahaman dan penerapan SAP, serta untuk mengantisipasi dan mengatasi masalah – masalah akuntansi maupun pelaporan keuangan

2.1.3 Manfaat Standar Akuntansi Pemerintah

Standar Akuntansi Pemerintah diterapkan di ruang lingkup pemerintah pusat, kementerian – kementerian serta pemerintah daerah. Standar Akuntansi Pemerintah (2012;7) menjelaskan setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya – upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan:

1. Akuntabilitas

Mempertanggungjawabkan pengelolaan sumberdaya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dan mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik.

2. Manajemen

Membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan suatu entitas pelaporan dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan dan pengendalian atas aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat.

3. Transparansi

Memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan

sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang – undangan.

4. Keseimbangan Antargenerasi

Membantu para penggunaan dalam mengetahui kecukupan penerimaan pemerintah pada periode pelaporan untuk membiayai seluruh pengeluaran yang dialokasikan dan apakah generasi yang akan datang diasumsikan akan ikut menanggung beban pengeluaran tersebut.

5. Evaluasi Kerja

Mengevaluasi kinerja entitas pelaporan, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

2.1.4 Pemerintah Daerah

Pemerintah menerbitkan UU. Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan UU. Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah dan aturan pelaksanaannya, khususnya PP. Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah serta Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah sehingga terjadi pembaharuan didalam manajemen keuangan daerah yang dimana diharapkan mampu mengelola keuangan daerah menjadi lebih baik. Otonomi memberikan kewenangan yang luas kepada daerah untuk mengurus rumah tangganya sendiri dengan sesedikit mungkin campur tangan pemerintah pusat. Pemerintah daerah mempunyai hak dan kewenangan yang luas untuk menggunakan sumber – sumber keuangannya yang dimilikinya sesuai dengan kebutuhan dan aspirasi masyarakat yang berkembang

didaerah. Kewenangan yang luas tersebut tidak berarti pemerintah daerah dapat menggunakan sumber – sumber keuangan yang dimilikinya tanpa arah dan tujuan yang jelas. Hak dan kewenangan yang luas diberikan kepada daerah merupakan amanah yang harus dipertanggungjawabkan secara akuntabel dan transparan, baik kepada masyarakat di daerah maupun kepada Pemerintah Pusat yang telah membagikan dana perimbangan kepada seluruh daerah di Indonesia.

Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005, Pemerintah Daerah mempunyai kewenangan untuk menyusun kebijakan akuntansi, sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah Pasal 96 menyatakan Kepala Daerah berdasarkan standar akuntansi pemerintah menetapkan Peraturan Kepala Daerah tentang kebijakan akuntansi;

1. Penetapan ketentuan tentang pokok – pokok pengelolaan keuangan daerah diatur dengan Peraturan Daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang – undangan;
2. Penetapan Peraturan Daerah tentang Sistem dan Prosedur Pengelolaan Keuangan Daerah.

Halim, dkk (2010;137) berpendapat dalam pelaksanaan otonomi daerah terdapat hambatan dan kendala sebagai berikut;

1. Masih dirasakan ketidakseimbangan antara hak dan kewajiban dalam pelaksanaan otonomi
2. Daerah merasa kewenangannya masih sangat terbatas
3. Daerah kurang kreatifitas dalam kegiatannya karena adanya penyeragaman pola peyelenggaraan pemerintah, termasuk penyeragaman pola pemerintah daerah

4. Suasana krisis multidimensi menyebabkan hambatan bagi proses peralihan dari pusat ke daerah
5. Daerah masih ada ketergantungan dalam hal sumber keuangan pada pemerintah pusat
6. Masih dirasakan lebih kuat *top down* daripada peran serta masyarakat

2.1.5 Basis Akuntansi

Halim dan Kusufi (2013;228) meyakini basis akuntansi adalah perlakuan pengakuan atas hak dan kewajiban yang timbul dari transaksi keuangan. Perbedaan basis akan berpengaruh terhadap proses akuntansi. Akuntansi mengenal adanya dua basis yaitu basis kas dan basis akrual. Basis kas adalah basis yang mengakui timbulnya hak atau kewajiban pada saat kas diterima atau dikeluarkan.

Basis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa yang terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Lampiran I.02:3)

Halim dan Kusufi (2013:54) menyatakan, Basis Akrual (*accrual basis*) adalah dasar akuntansi yang mengakui transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi (dan bukan hanya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar).

Akuntansi akrual adalah penerimaan dan biaya bertambah (diakui karena diperoleh atau dimasukkan bukan sebagai uang yang diterima atau dibayarkan) dalam jumlah yang sesuai satu sama lain, dapat dipertahankan atau dianggap benar, dan

berkaitan dengan rekening laba dan rugi selama periode bersangkutan (SSAP 2 dalam Indra Bastian,2010:313)

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 dinyatakan sebagai akrual, namun sebenarnya basis yang digunakan tidak sepenuhnya berbasis akrual. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 lebih mengarah pada penggunaan basis akrual modifikasi, yaitu transaksi – transaksi tertentu dicatat dengan menggunakan kas dan untuk sebagian besar transaksi dicatat menggunakan basis akrual (halim, 2008). Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual menurut PP. Nomor 71 Tahun 2010 adalah SAP yang mengakui pendapatan – LO, beban, aset, utang dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan – LRA, belanja dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berbasis yang ditetapkan dalam APBN atau APBD, yaitu basis kas. Standar Akuntansi Pemerintah tidak menganut basis akrual secara penuh, tapi basis modifikasi, yaitu akrual modifikasi.

Basis akrual untuk LO berarti bahwa pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi walaupun kas belum diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan dan beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walau kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Pendapatan seperti bantuan pihak luar atau asing dalam bentuk jasa disajikan pula dalam LO.

Anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis kas, maka LRA disusun berdasarkan basis kas, berarti bahwa biaya pendapatan dan penerimaan pembiayaan diakui pada saat kas diterima di Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas

pelaporan, serta belanja, transfer, dan pengeluaran pembiayaan diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

2.1.6 Asumsi Dasar Akuntansi Keuangan Pemerintah

Mahsun, dkk (2007:206) menyebutkan asumsi dasar keuangan pemerintah terdiri dari:

1. Dasar Kas

Pendapatan diakui pada saat dibukukan pada Kas Umum Negara/Kas Umum Daerah dan belanja diakui pada saat dikeluarkan dari Kas Umum Negara/Kas Umum Daerah, yang dimana hal ini telah diperbaharui dengan terbitnya PP. Nomor 71 Tahun 2010 dengan Standar Akuntansi Pemerintah yang berbasis akrual

2. Asas Universal

Semua pengeluaran harus tercermin dalam anggaran, hal ini berarti pula bahwa anggaran belanja merupakan batas komitmen tertinggi yang bisa dilakukan oleh pemerintah daerah untuk dapat membebani APBN. Asas ini juga berlaku dinegara lain.

3. Asas Bruto

Tidak ada kompensasi antara penerimaan dan pengeluaran. Apabila pendapatan sebuah daerah telah diperoleh, dan dalam memperolehnya diperlukan belanja, maka pelaporannya harus *gross income* artinya pendapatan dilaporkan sebesar nilai pendapatan yang diperoleh, dan belanja dibukukan pada pos belanja yang bersangkutan sebesar belanja yang dikeluarkan.

4. Dana Umum

Dana umum adalah suatu entitas fiskal dan akuntansi yang mempertanggungjawabkan keseluruhan penerimaan dan pengeluaran negara/daerah, termasuk aset, utang dan ekuitas dana. Dana umum yang dimaksudkan disini adalah Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Darah. Dana yang digunakan untuk membiayai kegiatan tertentu dipertanggungjawabkan sebagai dana khusus yang merupakan bagian tak terpisahkan dari Dana Umum.

2.1.7 Komponen Laporan Keuangan PP. Nomor 24 Tahun 2005 dan PP. Nomor 71 Tahun 2010

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah adalah sebuah regulasi yang menganut basis Kas menuju Akrual (*cash toward accrual*) yang dimana basis Kas digunakan untuk pengakuan dan pengukuran transaksi pendapatan, belanja dan pembiayaan, sedangkan basis Akrual digunakan untuk pengakuan aset, kewajiban dan ekuitas dana.

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 pada paragraf 14 memuat 4 komponen laporan keuangan yang terdiri sebagai berikut:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
2. Neraca
3. Laporan Arus Kas
4. Catatan Atas Laporan Keuangan

Perubahan basis akuntansi yang digunakan berpengaruh terhadap perubahan yang terjadi pada komponen laporan keuangan pemerintah menurut PP. Nomor 71 Tahun 2010, sehingga komponen – komponen yang terdapat dalam satu set laporan keuangan

terdiri atas laporan pelaksanaan anggaran dan laporan finansial, sehingga seluruh komponen menjadi sebagai berikut;

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL)
3. Neraca
4. Laporan Oprasional (LO)
5. Laporan Arus Kas (LAK)
6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)
7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Sebagaimana yang telah disebutkan diatas

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan Realisasi Anggaran adalah laporan yang menyajikan ikhtisar sumber alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat atau daerah dalam satu periode pelaporan (Halim & Kusufi, 2013,270). Tuntutan akuntabilitas dan transparansi kepada pemerintah termasuk mengalokasikan sumber daya ekonomi yang mereka kelola dan bagaimana realisasinya, Laporan Realisasi Anggaran menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan.

Standar Akuntansi Pemerintah (2012;16) menyatakan, Laporan Realisasi Anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat atau daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD. LRA, sekurang – kurangnya memuat:

- a. Pendapatan – LRA adalah penerimaan Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah atau entitas pemerintah lainnya yang menambah Saldo Anggaran

Lebih dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.

- b. Belanja adalah pengeluaran oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah yang mengurangi saldo. Anggaran Lebih dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.
- c. Transfer adalah penerimaan atau pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lainnya, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
- d. Surplus/defisit – LRA adalah selisih lebih atau selisih kurang antara pendapatan – LRA dan belanja dalam satu periode
- e. Pembiayaan adalah setiap penerimaan/pengeluaran yang tidak berpengaruh pada kekayaan bersih entitas yang perlu dibayar kembali dan/atau akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimasukkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman dan hasil divestasi. Pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.
- f. Sisa lebih/kurang pembayaran anggaran

2. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban dan ekuitas pada tanggal tertentu. Neraca yang terdapat dalam laporan

keuangan pemerintah tidak jauh berbeda dengan neraca yang ada pada organisasi bisnis, unsur – unsur dalam neraca, meliputi berikut ini;

a. Aset

Slamet dalam Halim (2007;272) mendefinisikan aset sebagai sumber daya ekonomi yang dikuasai dan atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat peristiwa masa lalu dan dimana manfaat ekonomi dan atau sosial dimasa depan diharapkan dapat diperoleh baik oleh pemerintah maupun masyarakat serta dapat diukur dalam satuan uang. Aset diakui pada saat potensi manfaat masa depan diperoleh oleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang diukur dengan andal. Aset diakui pada saat diterima atau kepemilikannya dan atau penguasaannya berpindah. Selain tanah dan konstruksi dalam pengerjaan, seluruh aset tetap dapat disusutkan sesuai dengan sifat dan karakteristik aset tersebut.

b. Kewajiban

Utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah. Kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima atau pada saat kewajiban timbul. Kewajiban dicatat sebesar nilai nominal.

c. Ekuitas

Ekuitas adalah kekayaan netto pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah pada tanggal pelaporan. Ekuitas tidak lagi diklasifikasikan menjadi ekuitas Dana Lancar, Ekuitas Dana Investasi, dan Ekuitas Dana Cadangan. Saldo ekuitas dineraca berasal dari saldo akhir ekuitas pada Laporan Perubahan Ekuitas

3. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai suatu sumber, penggunaan, perubahan kas, dan setara kas selama satu periode akuntansi. Laporan arus kas disajikan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum. Laporan arus kas terdiri atas arus kas masuk dan arus kas keluar dengan klasifikasi berdasarkan:

1. Aktivitas operasi
 2. Aktivitas investasi
 3. Aktivitas pendanaan
 4. Aktivitas transitoris
4. Catatan Atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terperinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam RLA, Laporan Perubahan SAL, Neraca, Laporan Oprasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan perubahan Ekuitas. Catatan atas Laporan Keuangan sekurang – kurangnya disajikan dengan susunan sebagai berikut.

1. Informasi umum tentang entitas pelaporan dan entitas akuntansi.
2. Informasi tentang kebijakan fiskal atau keuangan dan ekonomi makro.
3. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi pencapaian target.
4. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan – kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi dan kejadian – kejadian penting lainnya.

5. Rincian dan penjelasan masing – masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan.
6. Informasi yang diharuskan oleh PSAP yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.
7. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Bagian kebijakan akuntansi pada Catatan atas Laporan Keuangan setidaknya – tidaknya menjelaskan hal – hal sebagai berikut.

1. Dasar pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan
 2. Sampai sejauh mana kebijakan – kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan ketentuan – ketentuan masa transisi SAP diterapkan oleh suatu entitas pelaporan.
 3. Setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan.
5. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL)

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih merupakan salah satu laporan yang sebelumnya tidak ada dalam laporan keuangan pokok pemerintah menurut PP. Nomor 24 Tahun 2005 yang dimana Laporan Perubahan SAL adalah sesuatu hal yang baru dan wajib disajikan oleh entitas pemerintah pusat dan entitas pelaporan lainnya yang menyelenggarakan laporan keuangan konsolidasi. Laporan perubahan SAL menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos – pos berikut;

1. Saldo Anggaran Lebih awal
2. Penggunaan Saldo Anggaran Lebih
3. SiLPA/SiKPA tahun berjalan

4. Koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya
 5. Lain – lain
 6. Saldo Anggaran Lebih akhir
6. Laporan Operasional (LO)

Konsekuensi penerapan basis akrual, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 mensyaratkan bagi entitas pelaporan untuk menyajikan Laporan Operasional sebagai bagian dari pelaporan finansial pada Laporan Keuangan Pokok Pemerintah. Laporan operasional setidaknya – tidakya menyajikan pos – pos;

1. Pendapatan – LO dari kegiatan operasional
 2. Beban dari kegiatan operasional
 3. Surplus/defisit dari kegiatan non-operasional (bila ada)
 4. Pos luar biasa (bila ada)
 5. Surplus/defisit - LO
7. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)

Laporan Perubahan Ekuitas merupakan suatu hal yang baru wajib disajikan oleh entitas pemerintah berdasarkan PP. Nomor 71 Tahun 2010. Laporan Perubahan Ekuitas merupakan laporan yang menghubungkan antara LO dengan neraca, sehingga penyusunan LO, LPE dan neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan, Laporan Perubahan Ekuitas sekurang – kurangnya menyajikan;

1. Ekuitas awal
2. Surplus/defisit – LO pada periode bersangkutan
3. Koreksi – koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas
4. Ekuitas akhir

2.1.8 Karakteristi Kualitatif Laporan Keuangan

Nordiawan dan Hertianti (2011:44) menjelaskan, karakteristik kualitatif laporan keuangan merupakan ukuran – ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Kualitas yang dikehendaki dalam menyusun laporan keuangan pemerintah harus memenuhi empat karakteristik berikut:

1. Relevan

Laporan keuangan dikatakan relevan apabila informasi yang termuat didalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu dan masa kini, memprediksikan masa depan (*Predictive value*) dan menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi (*feedback value*). Suatu informasi dikatakan relevan jika disajikan tepat waktu dan lengkap.

2. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan matrial, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Pengguna informasi yang relevan, tetapi pada hakikatnya atau penyajiannya tidak dapat diandalkan, maka informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan.

3. Dapat dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya.

4. Dapat dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas

pemahaman para pengguna. Pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

2.1.9 Kelebihan Dan Kelemahan Basis Akrua

Komite Standar Akuntansi Pemerintah (2006:1) menyatakan, 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. Pemasukkan seluruh beban, baik yang sudah dibayar maupun yang belum dibayar, akuntansi berbasis akrual dapat menyediakan pengukuran yang lebih baik, pengukuran yang tepat waktu, dan pengungkapan kewajiban dimasa mendatang. Pengukuran kinerja dapat dilakukan dengan mendapatkan informasi mengenai penggunaan sumber daya ekonomi yang sebenarnya. Akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu sarana pendukung yang diperlukan dalam rangka transparansi dan akuntabilitas.

Mardiasmo (2002:155) menjelaskan pengaplikasian basis akrual dalam akuntansi sektor publik pada dasarnya adalah untuk menentukan *cost of service* dan *charge for service*. Penentuan hal ini bertujuan untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Berbeda dengan tujuan pengaplikasian basis akrual dalam sektor swasta yang digunakan untuk mengetahui dan membandingkan besarnya biaya terhadap pendapatan. Perbedaan ini disebabkan karena pada sektor swasta orientasi

difokuskan pada usaha untuk memaksimalkan laba, sedangkan pada sektor publik orientasi difokuskan pada optimalisasi pelayanan publik

2.1.10 Kendala Penerapan Berbasis Akrua

Widjajerso dalam Andi Faradillah (2013) menjelaskan permasalahan yang mungkin timbul dari penerapan basis akuntansi pada akuntansi pemerintah Indonesia dapat mencakup antara lain sebagai berikut:

1. Pendekatan perancangan akuntansi berbasis akrual

Titik kritis utama dari sebuah penerapan akuntansi berbasis akrual adalah mencakup pendekatan perancangan apakah dapat dilakukan secara bertahap atau langsung secara frontal atau sering disebut *big bang*. Para ahli hampir sepakat bahwa pendekatan bertahap sangat disarankan terutama bagi pemerintah dinegara yang sedang berkembang mengingat keterbatasan sumber daya manusia dan komitmen politik dari pimpinan negara yang masih diragukan. Pendekatan ini dirasa paling masuk akal, mengingat konsep akuntansi berbasis akrual harus dipandang sebagai bagian dari sebuah reformasi suatu sistem keuangan negara secara keseluruhan yang harus mencakup reformasi di bidang lain selain hanya masalah akuntansi. Pendekatan ini juga diharapkan dapat optimal karena pelaporan akuntansi dan keuangan berbasis akrual dirancang bersamaan dengan pelaporan berbasis kas. Penerapan basis akuntansi akrual dipandang sebagai reformasi manajemen keuangan dari birokrasi, reformasi seperti itu telah digalakkan oleh aparat pemerintah, khususnya kementerian keuangan yang menjadi barisan paling depan dalam menerapkan sistem akuntansi penerapan berbasis akrual. Kementerian – kementerian

lain dalam birokrasi akan segera mengikutinya, sepanjang perubahan tersebut akan menyebabkan ke arah budaya organisasi yang lebih akuntabel.

2. Jenis Laporan Keuangan

Pemasalahan lain adalah jenis – jenis laporan keuangan yang harus disusun oleh sebuah entitas akuntansi dan entitas pelaporan. Peraturan Perundang – Undangan Keuangan Negara dan Undang – Undang Perbendaharaan, memang hanya mensyaratkan adanya empat laporan keuangan yakni laporan realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan. Komite Standar Akuntansi Pemerintah saat ini telah mengantisipasi jenis laporan tambahan selain yang dipersyaratkan oleh peraturan perundangan dengan menambahkan tiga jenis laporan baru yaitu laporan perubahan saldo anggaran lebih, laporan oprasional, dan laporan perubahan ekuitas. Tercantum dalam konsep publikasi stadar akuntansi pemerintah berbasis akrual. Peyusunan laporan baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah masih menunggu hasil KSAP, meskipun sudah terlihat aktif dalam berbagai forum seperti *limited hearing* dan diskusi – diskusi berbasis akrual. Pihak inilah yang nantinya akan mengalami kerepotan luar biasa, mengingat kondisi yang sebelumnya mereka masih menghadapi opini *disclaimer* dari auditor. Perubahan – perubahan semacam inilah yang sangat memberatkan para penyusun laporan keuangan pemerintah dan apakah kemungkinan penyederhanaan dalam pelaporan keuangan pemerintah dan apakah dengan tambahan tersebut memang akan menambah nilai keputusan ekonomi yang diambil entitas akuntansi ataukah biayanya akan jauh lebih besar dibandingkan manfaatnya

3. Anggaran Berbasis Akrua

Akuntansi berbasis akrua hampir selalu diiringi dengan penganggaran berbasis akrua. *International best practices* dalam berbasis akuntansi akrua juga tidak selalu diikuti oleh sistem penganggaran akrua. Penerapan basis akrua tidak harus diikuti dengan penerapan anggaran berbasis akrua. Alasan utamanya adalah bahwa anggaran berbasis akrua sangat sulit dimengerti oleh para politisi yang fungsinya menyetujui anggaran yang diajukan oleh pemerintah dan juga para *stakeholders* lainnya.

2. Pengakuan pendapatan

Pendapatan diakui pada saat timbul hak dari pemerintah, misalnya dalam pajak yang menganut *self assessment* dimana wajib pajak menghitung sendiri kewajiban pajaknya, hak tersebut menjadi belum final karena masih dimungkinkan restitusi meskipun sudah ada SPT, sehingga dokumen yang dijadikan dasar penentuan hak tagih pajak menjadi masalah. Pendapatan harus diakui jika telah muncul hak sehingga pencatatan pendapatan dilakukan setiap kali ada transaksi munculnya hak tersebut. Standar Akuntansi Pemerintah harus menyusun kriteria yang jelas atas pengakuan pendapatan tersebut. Pendapatan pajak yang harus diakui adalah jika dapat diukur dan tersedia untuk operasi entitas pelaporan.

3. Pengakuan beban/belanja

Basis akrua dalam penggunaan istilah belanja menjadi tidak tepat, sehingga terminologi belanja seharusnya diganti dengan beban atau biaya. Laporan realisasi anggaran dan laporan perubahan saldo anggaran lebih, terminologi belanja sudah tepat dan hal ini juga sesuai dengan peraturan perundangan yang berkaitan dengan

anggaran pendapatan dan belanja negara, sedangkan untuk laporan lainnya yakni laporan oprasional dan laporan perubahan ekuitas, terminologi beban atau biaya harus menggantikan terminologi belanja. Biaya non kas seperti biaya depresiasi akan tercantum dalam laporan oprasional, laporan perubahan ekuitas dan neraca, karena tidak ada arus kas keluar seperti pada belanja.

2.1.11 Sumber Daya Manusia

Mondy dan Noe dalam marwansyah (2010:3) mendefinisikan sumberdaya manusia (*human resource management*) sebagai pendayagunaan sumberdaya manusia untuk mencapai tujuan – tujuan organisasi.

Marwansyah (2010:4) mendefinisikan sumber daya manusia adalah pendayagunaan sumber daya manusia didalam organisasi, yang dilakukan melalui fungsi – fungsi perencanaan sumber daya manusia, rekrutmen dan seleksi, pengembangan sumber daya manusia, perencanaan, dan pengembangan karir, pemberian kompensasi dan kesejahteraan, keselamatan dan kesehatan kerja dan hubungan industrial.

Sunyoto (2012;5) menjelaskan dalam melakukan pendekatan terhadap sumber daya manusia dapat dilakukan dengan;

1. Pendekatan Sistem Sosial

Pendekatan sistem sosial ini memandang bahwa organisasi atau perusahaan adalah merupakan suatu sistem yang kompleks dan beroperasi dalam lingkungan yang kompleks serta hal ini dapat disebut sebagai sistem yang ada diluar. Manajer

mengakui bahwa setiap sistem yang ada didalam perusahaan tidak dapat ditutup dan diarahkan secara mekanis.

2. Pendekatan Manajerial

Manajemen sumber daya manusia adalah tanggungjawab setiap manajer. Departemen sumber daya manusia hanya menyediakan dan memberikan jasa atau pelayanan bagi departemen lain. Analisis akhir terhadap prestasi kerja dan kehidupan kerja setiap kariawan tergantung pada atasannya langsung.

3. Pendekatan Proaktif

Manajemen sumber daya manusia dapat meningkatkan kontribusinya kepada para karyawan, manajer dan organisasi melalui atisipasinya terhadap masalah – masalah yang akan timbul. Upaya – upaya reaktif perlu diambil dan ini berarti pemecahan masalah menjadi lebih sulit dan perusahaan bisa kehilangan berbagai kesempatan.

2.1.12 Budaya Organisasi

Terjadinya reformasi keuangan negara/daerah mengakibatkan terjadinya perubahan – perubahan yang mendasar pada standart akuntansi pemerintah dari basis kas menuju akrual menjadi basis akrual seperti yang tertera pada Peraturan Pemerintah Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 dalam meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara dan sesuai dengan ketentuan dalam Undang – Undang Nomor 71 Tahun 2003 Pasal 36 ayat 1 yang menggeser kebiasaan/budaya dalam berorganisasi.

Edgar Schein (2006:124) dalam Robbins menyatakan bahawa budaya organisasi adalah pola asumsi dasar –diciptakan, ditemukan, atau dikembangkan oleh kelompok

tertentu saat mereka menyesuaikan diri dengan masalah – masalah eksternal dan integrasi internal yang telah bekerja cukup baik serta dianggap berharga, dan karena itu diajarkan pada anggota baru sebagai cara yang benar untuk menyadari, berpikir, dan merasakan hubungan dengan masalah tersebut.

Robbins (2006:721) menyatakan adanya kesepakatan yang luas bahwa budaya organisasi mengacu pada sistem makna bersama yang dianut oleh anggota – anggota yang membedakan organisasi itu dari organisasi – organisasi yang lain. Sistem makna bersama ini mengemukakan enam karakteristik primer berikut yang bersama – sama menangkap hakikat dari budaya organisasi:

1. Inovasi dan pengambilan risiko. Se jauh mana para karyawan didorong agar inovatif dan mengambil risiko
2. Perhatian terhadap detail. Se jauh mana para karyawan diharapkan memperlihatkan presisi, analisis dan perhatian terhadap detail.
3. Orientasi hasil, se jauh mana manajemen memusatkan perhatian pada hasil bukannya pada teknik dan proses yang digunakan untuk mencapai hasil itu.
4. Orientasi orang. Se jauh mana keputusan manajemen memperhitungkan dampak hasil – hasil pada orang – orang di dalam organisasi itu.
5. Orientasi tim. Se jauh mana kegiatan kerja diorganisasikan berdasarkan tim, bukannya berdasarkan individu.
6. Keagresifan, se jauh mana orang – orang itu agresif dan kompetitif

Setiap karakteristik tersebut berada pada kontinum dari rendah ke tinggi. Maka dengan menilai organisasi itu berdasarkan keenam karakteristik tersebut, akan diperoleh gambaran gabungan atas budaya organisasi itu. Gambaran itu menjadi dasar bagi

perasaan pemahaman bersama yang dimiliki para anggota mengenai organisasi itu, cara penyelesaian urusan didalamnya, dan cara para anggota diharapkan berperilaku.

2.1.13 Reaksi Individu Terhadap Perubahan

Perubahan dalam sebuah organisasi akan menimbulkan berbagai memicu reaksi anggota – anggota dalam organisasi tersebut dalam menganggapi perubahan yang terjadi. Tanggapan – tanggapan dapat disampaikan dalam bentuk positif (menerima) maupun dalam bentuk negatif (menolak), hal ini dapat dipengaruhi oleh kesiapan setiap individu dan organisasi dalam menghadapi suatu perubahan yang terjadi ditambah lagi dengan sikap manusia yang selalu bereaksi terhadap perubahan – perubahan yang mampu mempengaruhi efektivitas dari perubahan itu sendiri baik secara individu maupun secara organisasi. Setiap individu mampu membuat suatu perubahan, baik itu sukses atau tidak dalam perubahan tersebut. Mempersiapkan individu serta mengembangkan berbagai kompetensinya diperlukan untuk dapat membantu dalam merencanakan, mengantisipasi sikap reaksi, serta dampak dari suatu perubahan.

Bennis dan chin (1997) dalam Andi Faradillah (2013) menyatakan pandangan bahwa individu akan mudah menerima perubahan apabila ada penjelasan rasional merupakan pandangan umum dalam perubahan organisasi sehingga strategi perubahan organisasi mengikuti pola rasional. Perubahan organisasi selalu menyangkut perubahan individu dan respon individu dalam menyikapi perubahan ini tidak semata – mata rasional tetapi juga melibatkan respon emosional. Emosi yang melekat dalam diri individu sebagai manusia, dalam kajian tentang proses perubahan dalam organisasi dianggap sebagai suatu *nussance*. Reaksi – reaksi emosional individu dalam menanggapi perubahan yang terjadi dalam organisasi dianggap suatu bentuk *resistence*.

2.1.14 Infrastruktur

Basri dan Munandar (2009:128) menyatakan masalah struktural besar yang melilit Indonesia adalah serba terbatasnya kondisi infrastruktur. Infrastruktur dapat dibagi menjadi tiga bagian besar sebagai berikut:

1. Infrastruktur keras fisik (*physical hard infrastructure*) yang meliputi jalan raya, rel kereta api, bandara, dermaga, pelabuhan, bendungan dan sebagainya
2. Infrastruktur keras non fisik (*nonphysical hard infrastructure*) yang berkaitan dengan fungsi utilitas umum seperti ketersediaan air bersih berikut instalasi air dan jaringan pipa penyaluran; pasokan listrik; jaringan telekomunikasi (telpon dan internet) dan sebagainya
3. Infrastruktur lunak (*soft infrastructure*) atau yang bisa disebut dengan kerangka institusional (kelembagaan) yang meliputi berbagai nilai (termasuk etos kerja), norma (khususnya yang telah dikembangkan dan dikodifikasi menjadi peraturan hukum dan perundang – undangan), serta kualitas pelayanan umum yang disediakan oleh berbagai pihak terkait, khususnya pemerintah.

Douglas North dalam Basri dan Munandar mendefinisikan kerangka kelembagaan (*instititutional framework*) sebagai batasan - batasan yang diciptakan manusia sendiri untuk membentuk atau mengatur interaksi antarmanusia. Kerangka kelembagaan merupakan bentuk entitas infrastruktur, karena kerangka kelembagaan itu menjadi dasar atau bentuk struktural insentif dalam kegiatan pertukaran antarmanusia, baik yang bersifat politik, sosial maupun ekonomi. Kerangka institusional ekonomi (berbagai aturan dibidang ekonomi beserta segenap aparat pelaksanaannya) dianggap sebagai hal terpenting yang menentukan tinggi rendahnya pembangunan ekonomi

yang dicapai, namun data empiris menunjukkan kerangka institusional non-ekonomi juga berpengaruh yang terkadang bisa lebih menentukan.

Munandar mendefinisikan kerangka kelembagaan sebagai keseluruhan kerangka aturan (mulai dari konstitusi hingga aturan teknis pelaksanaan), serta struktur organisasi perumus, pelaksana dan pengawasnya (tiga cabang pemangku kekuasaan negara, yakni pemerintah/eksekutif, DPR dan DPRD atau lembaga legislatif dan lembaga peradilan atau yudikatif beserta segenap aparat birokrasinya).

Kerangka kelembagaan yang baik memiliki mekanisme penegakan atau pelaksanaan (*enforcement*) yang terarah dan konsisten, serta jauh dari berbagai pertimbangan *ad hoc* yang biasanya tersisipi kepentingan sepihak pribadi atau golongan tertentu yang biasanya mengorbankan kepentingan pihak lain. Suatu kerangka kelembagaan juga memiliki mekanisme pelaksanaan yang kukuh, yang mampu menopang dan mewujudkan berbagai aturan atau rencana menjadi kenyataan di lapangan.

2.2 Kajian Penelitian Terdahulu

Penelitian ini difokuskan pada variabel independen yaitu sumber daya manusia, budaya organisasi, Reaksi Individu Terhadap Perubahan dan Infrastruktur serta memfokuskan pada variabel penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual.

Penelitian terdahulu yang mendukung penelitian ini adalah :

1. Andi Faradillah (2013), melakukan penelitian dengan judul “Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah Dalam Menerapkan SAP (PP. No. 71 Tahun 2010)” Studi Kasus Kota Makassar. Hasil dari penelitian ini mengemukakan kesiapan pemerintah Kota Makassar dalam implementasi standart akuntansi pemerintah (SAP) berbasis akrual

merupakan refleksi dari suatu formalitas. Hal tersebut didukung dengan adanya peraturan pemerintah yang mewajibkan untuk semua pemerintah daerah termasuk pemerintah kota Makassar dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Kompleksitas laporan keuangan menjadi faktor utama dalam sikap resisten pengelolaan keuangan pemerintah Kota Makassar dalam implementasi SAP berbasis akrual, dari sisi budaya organisasi, pemerintah Kota Makassar diwajibkan menetapkan SAP berbasis akrual

2. Muhamad Indra Yudha Kusuma (2013), melakukan penelitian dengan judul “Analisis Faktor – Faktor yang Mempengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi Akrual Pada Pemerintah”. Hasil dari penelitian ini mengemukakan tingkat penerapan akuntansi akrual pada pemerintah masih sangat rendah. Khusus tingkat penerapan akuntansi akrual dipengaruhi secara signifikan oleh pelatihan staf keuangan, kualitas teknologi informasi, dukungan konsultan, pengalaman, latar belakang pendidikan pimpinan dan ukuran satuan kerja terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual
3. Melly Heriawati Simanhuruk, 2013 melakukan penelitian dengan judul “Penerapan PSAP No. 2 PP. No. 71 Tahun 2010 Dalam Penyajian LRA Pemerintah Kota Medan”. Hasil dari penelitian ini mengemukakan penyajian laporan realisasi anggaran pemerintah kota Medan baik dilihat dari penerapan basis akuntansi dimana basis yang digunakan basis kas, karakteristik kualitatif dan dapat dipahami dalam memenuhi kualitas yang dikehendaki, prinsip – prinsip, dimana menggunakan basis akuntansi, nilai histories, realisasi, substansi mengungguli bentuk formal, periodisitas, konsistensi, pengungkapan lengkap dan penyajian wajar, pengukuran dimana pos – pos LRA menggunakan mata uang rupiah sudah memadai dan sesuai dengan SAP Nomor 02 PP. Tahun 2010

4. Ririz Setiawati Kusuma (2013), melakukan penelitian dengan judul “Analisis Kesiapan Pemerintah Dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua” Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Jember. Hasil dari penelitian ini mengemukakan Pemerintah Kabupaten Jember cukup siap untuk melaksanakan basis akrua. Masih ada beberapa kendala yang terkait dengan implementasi PP. Nomor 71 Tahun 2010 seperti penyusunan LKPD masih dilakukan secara manual (exel) belum ada perangkat lunak khusus, jumlah SDM pelaksana secara kuantitas dan kualitas masih belum cukup, kurangnya bintek atau pelatihan, kurangnya sosialisasi, sarana dan prasarana sudah ada namun masih belum mencukupi, sehingga model strategis akselerasi PP. Nomor 71 Tahun 2010 antara lain dengan mengembangkan basis akrua sesuai dengan kebutuhan, menyusun bulletin teknis SAP berbasis akrua, mengembangkan SDM di bidang akuntansi pemerintah.
5. Titik Setyaningsih, penelitian dengan judul “Studi Eksplorasi Tingkat Pemahaman Aparatur Pemerintah Daerah Dan Anggota DPRD Terhadap Standar Akuntansi Berbasis Akrua” Studi Kasus Pemerintah Kota Surakarta”. Hasil dari penelitian ini mengemukakan Tingkat pemahaman aparatur pemerintah Surakarta terhadap SAP 2010 ternyata masih rendah dan aparatur pemerintah Surakarta telah mampu bekerja secara mandiri dalam melaksanakan SAP ini. Faktor penghambat pelaksanaan SAP berupa fasilitas masih minimum, pendidikan staf yang tidak sesuai, kurangnya pengalaman, kurangnya sosialisasi dan tidak adanya insentif bagi pelaksanaan SAP yang baik, bermuara pada rendahnya komitmen pimpinan sehingga mengakibatkan kurang dipertimbangkannya yang cukup untuk pelatihan dan sosialisasi serta belum

adanya payung hukum berupa peraturan wali kota yang memuat petunjuk teknis pelaksanaan SAP 2010

2.3 Kerangka Pemikiran

Sugiyono (2009:89) menyatakan kerangka pemikiran adalah sintesa tentang hubungan antar variabel yang disusun dari berbagai teori yang telah dideskripsikan. Berdasarkan teori – teori yang telah dideskripsikan tersebut, selanjutnya dianalisis secara kritis dan sistematis, sehingga menghasilkan sintesa tentang hubungan antar variabel yang diteliti.

Paradikma penelitian menurut Sugiyono (2009:63) paradikma penelitian dalam hal ini diartikan sebagai pola pikir yang menunjukkan hubungan antar variabel yang akan diteliti yang sekaligus mencerminkan jenis dan jumlah rumusan masalah yang perlu dijawab melalui penelitian, teori yang digunakan untuk merumuskan hipotesis, jenis, jumlah hipotesis, dan teknik analisis statistik yang akan digunakan.

