

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landsan Teori**

##### **2.1.1 Standar Akuntansi Pemerintahan**

Upaya konkrit dalam mewujudkan akuntabilitas dan transparansi di lingkungan pemerintah mengharuskan setiap pengelola keuangan negara untuk menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan dengan cakupan yang lebih luas dan tepat waktu. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2004 tentang Keuangan Negara menegaskan bahwa laporan pertanggungjawaban keuangan dimaksud dinyatakan dalam bentuk Laporan Keuangan yang setidaknya meliputi Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan, dan disusun berdasarkan SAP.

Pengertian SAP berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Dengan ditetapkannya SAP maka pemerintah pusat dan pemerintah daerah telah mempunyai pedoman dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan sesuai dengan prinsip-prinsip yang berlaku. Diharapkan seluruh instansi baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah dapat mengimplementasikan Standar Akuntansi Pemerintahan dengan baik dan sesuai sehingga laporan keuangan pemerintah dapat memberikan informasi yang andal dan lengkap kepada berbagai pihak.

##### **2.1.2 Basis Akuntansi**

Basis Akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis akrual, untuk pengakuan pendapatan-LO, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Dalam hal praturan perundangan mewajibkan diasjkannya laporan keuangan dengan basis kas, maka entitas wajib menyajikan laporan demikian.

Basis Akrual untuk pendapatan-LO berarti pendapatan diakui pada saat hak untk 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 walaupun kas belum dikeluarkan dari Rekening Kas Umum

Negara/Daerah atau entitas pelaporan. Pendapatan seperti bantuan pihak luar/asing dalam bentuk jasa disajikan pula pada LO.

Dalam hal anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis kas, maka LRA disusun berdasarkan basis kas, berarti bahwa 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. Namun demikian, bila anggaran disusun dan dilaksanakan berdasarkan basis akrual, maka LRA disusun berdasarkan basis akrual.

Basis akrual untuk Neraca berarti bahwa Aset, Kewajiban, dan Ekuitas diakui dan dicatat berdasarkan pada saat terjadinya transaksi, atau pada saat kejadian atau kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah, tanpa memperhatikan pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayar. (Peraturan Pemerintah No 71 Tahun 2010 Lampiran 1.01)

### **2.1.3 Basis akuntansi akrual**

Basis akuntansi akrual, seperti yang telah disimpulkan oleh KSAP adalah suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi dan peristiwa lainnya diakui, dicatat, dan disajikan dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Perbedaan mendasar dari basis akrual dengan basis kas ialah terletak pada konsep pengakuan belanja dan pendapatan pada suatu periode.

#### **2.1.3.1 Penerapan SAP Berbasis Akrual**

Menurut PP No 71 Tahun 2010 tentang pernyataan standar akuntansi pemerintah (SAP) Berbasis Akrual dalam penerapan SAP Berbasis Akrual mencakup hal-hal sebagai berikut

1. SAP Berbasis Akrual untuk mengakui Pendapatan-LO, Beban, Utang, dan Ekuitas dalam Pelaporan Finansial.
2. Pengakuan Aset, Kewajiban, dan Ekuitas diakui dan dicatat pada saat terjadi transaksi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar.

3. Pendapatan diakui pada saat hak untuk memperoleh pendapatan telah dipenuhi walaupun kas atau setara kas belum diterima di Rekening kas umum Negara/Daerah.
4. Beban diakui pada saat kewajiban yang mengakibatkan penurunan nilai kekayaan bersih telah terpenuhi walaupun kas atau setara kas belum dikeluarkan dari rekening kas umum Negara/Daerah.
5. Laporan Operasional (LO) menyajikan informasi Bebab Akruwal
6. Penyajian Laporan keuangan telah menyajikan Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK).

#### **2.1.3.2 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis Akruwal**

sesuai dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual terdiri atas 13 pernyataan yang masing-masing pernyataan menjelaskan tentang ketentuan dari masing-masing pernyataan, pernyataan-pernyataan tersebut terdiri dari:

##### **1. “PSAP Nomor 01 Tentang Penyajian Laporan Keuangan**

“Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statements*) dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. Laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan termasuk lembaga legislatif sebagaimana ditetapkan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian laporan keuangan, pedoman struktur laporan keuangan, dan persyaratan minimum isi laporan keuangan. Laporan keuangan disusun dengan menerapkan basis akrual. Pengakuan, pengukuran, dan pengungkapan transaksi-transaksi spesifik dan peristiwa-peristiwa yang lain, diatur dalam standar akuntansi pemerintahan lainnya.”

##### **2. PSAP Nomor 02 Tentang Laporan Realisasi Anggaran**

“Laporan Realisasi Anggaran menyediakan informasi mengenai realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. mengevaluasi keputusan

mengenai. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntabilitas dan ketaatan entitas pelaporan terhadap anggaran dengan:

- a) menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- b) menyediakan informasi mengenai realisasi anggaran secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran.

Laporan Realisasi Anggaran menyediakan informasi yang berguna dalam memprediksi sumber daya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah pusat dan daerah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif. Laporan Realisasi Anggaran dapat menyediakan informasi kepada para pengguna laporan tentang indikasi perolehan dan penggunaan sumber daya ekonomi:

- a) telah dilaksanakan secara efisien, efektif, dan hemat;
- b) telah dilaksanakan sesuai dengan anggarannya (APBN/APBD); dan
- c) telah dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.”

### **3. PSAP Nomor 03 Tentang Laporan Arus Kas**

“Tujuan pelaporan arus kas adalah memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi serta saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. Informasi ini disajikan untuk pertanggungjawaban dan pengambilan keputusan. Pernyataan Standar ini berlaku untuk penyusunan laporan arus kas pemerintah pusat dan daerah, satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat dan daerah, atau organisasi lainnya jika menurut peraturan perundang-undangan atau menurut standar, satuan organisasi dimaksud wajib menyusun laporan arus kas, kecuali perusahaan negara/daerah.”

### **4. PSAP Nomor 04 Tentang Catatan atas Laporan Keuangan**

“Catatan atas Laporan Keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami oleh pembaca secara luas, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun manajemen entitas pelaporan. Laporan Keuangan mungkin mengandung informasi yang dapat mempunyai potensi kesalahpahaman di antara pembacanya. Oleh karena itu, untuk menghindari kesalahpahaman, atas sajian laporan keuangan harus dibuat Catatan atas Laporan Keuangan yang berisi informasi untuk memudahkan pengguna dalam memahami Laporan Keuangan. Kesalahpahaman dapat saja disebabkan oleh persepsi dari pembaca laporan keuangan. Pembaca yang terbiasa dengan orientasi anggaran mempunyai potensi kesalahpahaman dalam memahami konsep

akuntansi akrual. Pembaca yang terbiasa dengan laporan keuangan sektor komersial cenderung melihat laporan keuangan pemerintah seperti laporan keuangan perusahaan. Pembahasan umum dan referensi ke pos-pos laporan keuangan menjadi penting bagi pembaca laporan keuangan. Selain itu, pengungkapan basis akuntansi dan kebijakan akuntansi yang diterapkan akan dapat membantu pembaca menghindari kesalahpahaman dalam memahami laporan keuangan.”

**5. PSAP Nomor 05 Tentang Akuntansi Persediaan**

“Pernyataan Standar ini diterapkan dalam penyajian seluruh persediaan dalam laporan keuangan untuk tujuan umum. Standar ini diterapkan untuk seluruh entitas pemerintah pusat dan daerah tidak termasuk perusahaan negara/daerah.

Pernyataan Standar ini tidak mengatur:

- a) Persediaan bahan baku dan perlengkapan yang dimiliki proyek swakelola dandibebankan ke suatu akun konstruksi dalam pengerjaan; dan
- b) Instrumen keuangan.”

**6. PSAP Nomor 06 Tentang Akuntansi Investasi**

“Pernyataan Standar ini harus diterapkan dalam penyajian seluruh investasi pemerintah dalam laporan keuangan untuk tujuan umum yang disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Pernyataan Standar ini berlaku untuk entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan laporan keuangan konsolidasian, tidak termasuk perusahaan negara/daerah. Pernyataan Standar ini mengatur perlakuan akuntansi investasi pemerintah pusat dan daerah baik investasi jangka pendek maupun investasi jangka panjang yang meliputi saat pengakuan, klasifikasi, pengukuran dan metode penilaian investasi, serta pengungkapannya pada laporan keuangan.

Pernyataan Standar ini tidak mengatur:

- a) Penempatan uang yang termasuk dalam lingkup setara kas;
- b) Investasi dalam perusahaan asosiasi;
- c) Kerjasama operasi; dan
- d) Investasi dalam properti.”

**7. PSAP Nomor 07 Tentang Aktiva Tetap**

“Pernyataan Standar ini diterapkan untuk seluruh unit pemerintah yang menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum dan mengatur tentang perlakuan akuntansinya, termasuk pengakuan, penilaian, penyajian, dan pengungkapan<sup>yang</sup> diperlukan. Pernyataan Standar ini tidak diterapkan untuk:

- a) Hutan dan sumber daya alam yang dapat diperbaharui (regenerative natural resources); dan

- b) Kuasa pertambangan, eksplorasi dan penggalian mineral, minyak, gas alam, dan sumber daya alam serupa yang tidak dapat diperbaharui (non regenerative natural resources).

Namun demikian, Pernyataan ini berlaku untuk aset tetap yang digunakan untuk mengembangkan atau memelihara aktivitas atau aset yang tercakup dalam (a) dan (b) di atas dan dapat dipisahkan dari aktivitas atau aset tersebut.”

#### **8. PSAP Nomor 08 Tentang Konstruksi dalam Pengerjaan**

“Suatu entitas akuntansi yang melaksanakan pembangunan aset tetap untuk dipakai dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintahan dan/atau masyarakat dalam suatu jangka waktu tertentu, baik pelaksanaan pembangunannya dilakukan secara swakelola atau oleh pihak ketiga, wajib menerapkan standar ini. Sifat aktivitas yang dilaksanakan untuk konstruksi pada umumnya berjangka panjang sehingga tanggal mulai pelaksanaan aktivitas dan tanggal selesainya aktivitas tersebut biasanya jatuh pada periode akuntansi yang berlainan. Masalah utama akuntansi untuk Konstruksi Dalam Pengerjaan adalah jumlah biaya yang diakui sebagai aset tetap yang harus dicatat sampai dengan konstruksi tersebut selesai dikerjakan. Pada saat konstruksi dalam pengerjaan telah selesai dan dibuat berita acara serah terima barulah bisa diakui sebagai aset tetap.”

#### **9. PSAP Nomor 09 Tentang Akuntansi Kewajiban**

“Pernyataan Standar ini diterapkan untuk seluruh unit pemerintahan yang menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum dan mengatur tentang perlakuan akuntansinya, termasuk pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan yang diperlukan. Pernyataan Standar ini mengatur:

- a) Akuntansi Kewajiban Pemerintah termasuk kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang yang ditimbulkan dari Utang Dalam Negeri dan Utang Luar Negeri.
- b) Perlakuan akuntansi untuk transaksi pinjaman dalam mata uang asing.
- c) Perlakuan akuntansi untuk transaksi yang timbul dari restrukturisasi pinjaman.
- d) Perlakuan akuntansi untuk biaya yang timbul dari utang pemerintah.

Huruf (b), (c), dan (d) diatas berlaku sepanjang belum ada pengaturan khusus dalam pernyataan tersendiri mengenai hal-hal tersebut. Pernyataan Standar ini tidak mengatur:

- a) Akuntansi Kewajiban Diestimasi dan Kewajiban Kontinjensi.
- b) Akuntansi Instrumen Derivatif dan Aktivitas Lindung Nilai
- c) Transaksi dalam mata uang asing yang timbul atas transaksi selain dari transaksi pinjaman yang didenominasi dalam suatu mata uang asing seperti pada paragraf 3(b).

Huruf (a) dan (b) diatur dalam pernyataan standar tersendiri.”

**10. PSAP Nomor 10 Tentang Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa**

“Dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan suatu entitas harus menerapkan Pernyataan Standar ini untuk melaporkan pengaruh kesalahan, perubahan kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi, dan operasi yang tidak dilanjutkan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Pernyataan standar ini berlaku untuk entitas pelaporan dalam menyusun laporan keuangan yang mencakup laporan keuangan semua entitas akuntansi, termasuk Badan Layanan Umum, yang berada di bawah pemerintah pusat/daerah.”

**11. PSAP Nomor 11 Tentang Laporan Keuangan Konsolidasian**

“Tujuan Pernyataan Standar ini adalah untuk mengatur penyusunan laporan keuangan konsolidasian pada unit-unit pemerintahan dalam rangka menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statements*) demi meningkatkan kualitas dan kelengkapan laporan keuangan dimaksud. Dalam standar ini, yang dimaksud dengan laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan termasuk lembaga legislatif sebagaimana ditetapkan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan”

**12. PSAP Nomor 12 Tentang Laporan Operasional**

“Tujuan pernyataan standar Laporan Operasional adalah menetapkan dasar-dasar penyajian Laporan Operasional untuk pemerintah dalam rangka memenuhi tujuan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan sebagaimana ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan. Tujuan pelaporan operasi adalah memberikan informasi tentang kegiatan operasional keuangan yang tercerminkan dalam pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan.”  
Pendapatan-LO dan beban-LO diakui pada saat terjadinya transaksi walaupun kas atau setara kas belum diterima atau dibayarkan dari Rekening kas umum Negara/daerah”

**13. PSAP Nomor 13 Tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum**

Pernyataan standar ini mensyaratkan adanya pengungkapan tertentu pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan, mensyaratkan

pengungkapan pos-pos lainnya dalam lembar muka laporan keuangan atau dalam catatan atas laporan keuangan.

Secara umum, Standar Akuntansi Badan Layanan Umum mengacu pada seluruh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP), kecuali diatur tersendiri dalam PSAP ini.

BLU merupakan instansi dilingkungan pemerintahan pusat/daerah yang mengelola keuangan negara/daerah yang tidak dipisahkan. Sebagai instansi pemerintah BLU menerapkan pernyataan standar dalam menyusun laporan keuangan.

BLU adalah instansi di lingkungan pemerintahan pusat/daerah dan yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

Tujuan laporan keuangan BLU merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh BLU. Tujuan umum laporan keuangan BLU adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas BLU yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.

Tanggung jawab penyusunan dan penyajian laporan keuangan BLU berada pada pimpinan BLU atau pejabat yang ditunjuk. Pernyataan Standar ini merupakan pernyataan standar yang baru dibuat untuk tata kelola keuangan yang pada Badan Layanan Umum (BLU).

#### **2.1.5 Kualitas Sumber Daya Manusia**

Sumber daya manusia merupakan salah satu unsur yang sangat penting dalam suatu organisasi dimana sumber daya manusia merupakan satu dari sekian banyak faktor yang menentukan keberhasilan suatu organisasi dalam mencapai tujuan, ada banyak definisi Sumber Daya Manusia menurut para ahli, Menurut Nawawi dalam Aldiani (2010) ada tiga pengertian sumber daya manusia, yaitu:

1. Sumber daya manusia adalah manusia yang bekerja di lingkungan suatu organisasi (disebut juga personil, tenaga kerja, pekerja, atau karyawan).
2. Sumber daya manusia adalah potensi yang merupakan aset dan berfungsi sebagai modal (non material/non finansial) didalam organisasi bisnis, yang dapat mewujudkan menjadi potensi nyata secara fisik dan non fisik dalam mewujudkan eksistensi organisasi.
3. Sumber daya manusia adalah potensi manusiawi sebagai penggerak organisasi dalam mewujudkan eksistensinya.

SDM dapat juga disebut sebagai personil. Tenaga kerja, pekerja, karyawan, potensi manusiawi sebagai penggerak organisasi dalam mewujudkan eksistensinya, atau potensi yang merupakan aset dan berfungsi sebagai modal nonmaterial dalam organisasi bisnis, yang dapat diwujudkan menjadi potensi nyata secara fisik dan non fisik dalam mewujudkan eksistensi organisasi, (Nawawi, 2012).

Sumber Daya Manusia merupakan pilar penyangga utama sekaligus penggerak roda organisasi dalam usaha mewujudkan visi dan misi serta tujuan dari organisasi. Kegagalan sumber daya manusia Pemerintah Daerah dalam memahami dan menerapkan logika akuntansi akan berdampak pada kekeliruan laporan keuangan yang dibuat dan ketidaksesuaian laporan dengan standar yang ditetapkan pemerintah, Warisno (2014)

Menurut Tjiptoherijanto dalam Indriasari (2008), untuk menilai kapasitas dan kualitas sumber daya manusia dalam melaksanakan suatu fungsi , termasuk akuntansi , dapat dilihat dari

1. *level of responsibility*

Tanggung jawab dapat dilihat dalam deskripsi jabatan. Deskripsi jabatan merupakan dasar untuk melaksanakan tugas dengan baik. Tanpa adanya deskripsi jabatan yang jelas, sumber daya tersebut tidak dapat melaksanakan tugasnya dengan baik.

2. kompetensi sumber daya tersebut.

kompetensi dapat dilihat dari latar belakang pendidikan, pelatihan – pelatihan yang pernah diikuti, dan dari keterampilan yang dinyatakan dalam pelaksanaan tugas.

### **2.1.6 Resistensi terhadap perubahan**

Sebagai layaknya untuk setiap perubahan, bisa jadi ada pihak internal yang sudah terbiasa dengan sistem yang lama dan enggan untuk mengikuti 25 perubahan. Untuk itu, perlu disusun berbagai kebijakan dan dilakukan berbagai sosialisasi sehingga penerapan SAP berbasis akrual dapat berjalan dengan baik.

Resistensi terhadap perubahan adalah kecenderungan bagi pekerja untuk tidak ingin berjalan seiring dengan perubahan organisasi, baik oleh ketakutan individual atas sesuatu yang tidak diketahui atau kesulitan organisasional (Yudo dalam Herlina, 2013). Menurut Robbins dalam Herlina (2013) menyebutkan ada empat faktor yang menjadikan resistensi individual dan empat resistensi organisasional yang dirinci sebagai berikut:

1. *Habits* (kebiasaan)

Bila dihadapkan pada perubahan, maka kecenderungan merespons cara-cara yang sudah biasa akan menjadi sumber resistensi.

2. *Security* (keamanan)

Suatu perubahan akan mempengaruhi perasaan keamanan. Terutama bagi orang-orang yang sangat memerlukan jaminan keamanan. Orang yang kinerjanya rendah dan tidak kompetitif cenderung menolak perubahan. Mereka khawatir perubahan dapat menimbulkan ketidakpastian dan berdampak negatif terhadap kelangsungan masa depannya.

3. *Fear of The Unknown* (ketakutan atas ketidaktahuan)

Perubahan dapat mengakibatkan perpindahan dari unit kerja yang satu ke unit kerja yang lain, dari suatu sistem yang sudah dikenal ke sistem baru yang belum dikenal. Hal tersebut menyebabkan ketidakpastian karena menukar dari yang sudah diketahui ke sesuatu yang belum dikenal sehingga mengakibatkan kekhawatiran dan ketidaksamaan.

4. *Selective Information Processing* (Proses Informasi Selektif)

Individu membentuk dunianya melalui persepsinya. Sekali dibangun kemapanan, maka akan menentang perubahan. Mereka mendengar apa yang ingin mereka dengar. Mereka mengabaikan informasi yang menentang dunia yang telah mereka bangun.

Biasanya bila orang tidak menyetujui perubahan akan memperlihatkan resistensinya dengan cara-cara, yaitu: (1) menurunkan produktivitas, (2) memperlambat perubahan, (3) tidak ada antusias untuk belajar dan berlatih atas prosedur baru, dan (4) absensi meningkat.

### **2.1.7 Kualitas Teknologi Informasi**

Kadir (2008) menyebutkan bahwa istilah teknologi informasi (*Information Technology*) mulai populer di akhir dekade 70-an. Istilah teknologi sering kali rancu dengan istilah sistem informasi itu sendiri dan kadang menjadi bahan perdebatan. Ada yang menggunakan istilah teknologi informasi untuk menjabarkan sekumpulan sistem informasi, pemakai dan manajemen, namun ada juga yang menyebutkan bahwa teknologi informasi hanyalah bagian dari sistem informasi. Secara garis besar teknologi informasi dapat dikelompokkan menjadi 2 bagian: perangkat lunak (*software*) dan perangkat keras (*hardware*). Perangkat keras menyangkut pada peralatan-peralatan yang bersifat fisik, sedangkan perangkat lunak terkait dengan instruksi-instruksi untuk mengatur perangkat keras agar bekerja sesuai dengan tujuan instruksi-instruksi tersebut.

Haag, dkk dalam Kadir (2008) membagi teknologi informasi menjadi 6 kelompok, yaitu: teknologi masukan (*input technology*), teknologi keluaran (*output technology*), teknologi perangkat lunak (*software technology*), teknologi penyimpanan (*storage technology*), teknologi Komunikasi (*telecommunication technology*) dan mesin pemroses (*processing machine*) dan lebih dikenal dengan istilah CPU. Peranan teknologi informasi pada aktivitas manusia pada saat ini memang begitu besar. Teknologi informasi telah menjadi fasilitator utama bagi kegiatan-kegiatan bisnis, memberikan andil besar terhadap perubahan-perubahan mendasar pada struktur, operasi dan manajemen organisasi. Secara garis besar

Kadir (2008) menyatakan bahwa peranan teknologi informasi adalah sebagai berikut:

- a. Teknologi informasi menggantikan peran manusia.
- b. Teknologi memperkuat peran manusia.
- c. Teknologi informasi berperan dalam restrukturisasi terhadap peran manusia.

Alter dalam Kadir (2008) mengemukakan terdapat beberapa kecenderungan teknologi terhadap sistem informasi, yaitu:

- a. Peningkatan kecepatan dan kapasitas komponen-komponen elektronik.
- b. Ketersediaan informasi dalam bentuk digital semakin banyak.
- c. Portabilitas peralatan-peralatan elektronis semakin meningkat.
- d. Kemudahan pemakaian meningkat.
- e. Ketidakmampuan mengotomatisasikan logika masih berlanjut.

Berdasarkan PP No.71 Tahun 2010 tentang SAP , Sistem Akuntansi Pemerintah adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data , pencatatan, pengikhtisaran dan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pemerintah. Untuk itu, dibutuhkan teknologi informasi untuk membantu sistem akuntansi pemerintahan agar dapat berjalan dengan lancar. Menurut Aldiani (2010) perangkat pendukung yang memberikan sarana kepada penyusun laporan keuangan pemerintah daerah dapat dibedakan menjadi dua kategori yaitu:

1. Perangkat keras Perangkat keras (*hardware*) adalah perangkat yang berwujud fisik dan kasat mata. Terdiri dari *Central Processing Unit (CPU)*, peralatan *input*, peralatan *output* , dan kombinasi *input,output*. Menurut Mulyono dalam Aldiani dalam Gabriella Ara Advantana(2014) perangkat keras adalah peralatan komputer yang dapat dilihat oleh mata atau diraba.
2. Perangkat lunak  
Perangkat lunak (*software*) meliputi perintah-perintah yang berisi programserta data yang melengkapi dan juga mempunyai tugas yang

menghubungkan manusia dengan perangkat kerasnya (Mulyono dalam Advantana (2014). Perangkat lunak dapat dikelompokkan menjadi:

- a. Program komputer digunakan untuk memerintah komputer melaksanakan langkah –langkah yang tertulis diprogram,
- b. Dokumentasi adalah catatan-catatan yang digunakan untuk menjelaskan lagkah atau prosedur program tersebut, dan semua catatan yang berkaitan dengan proses data tersebut.

### **2.1.8 Dukungan Konsultan**

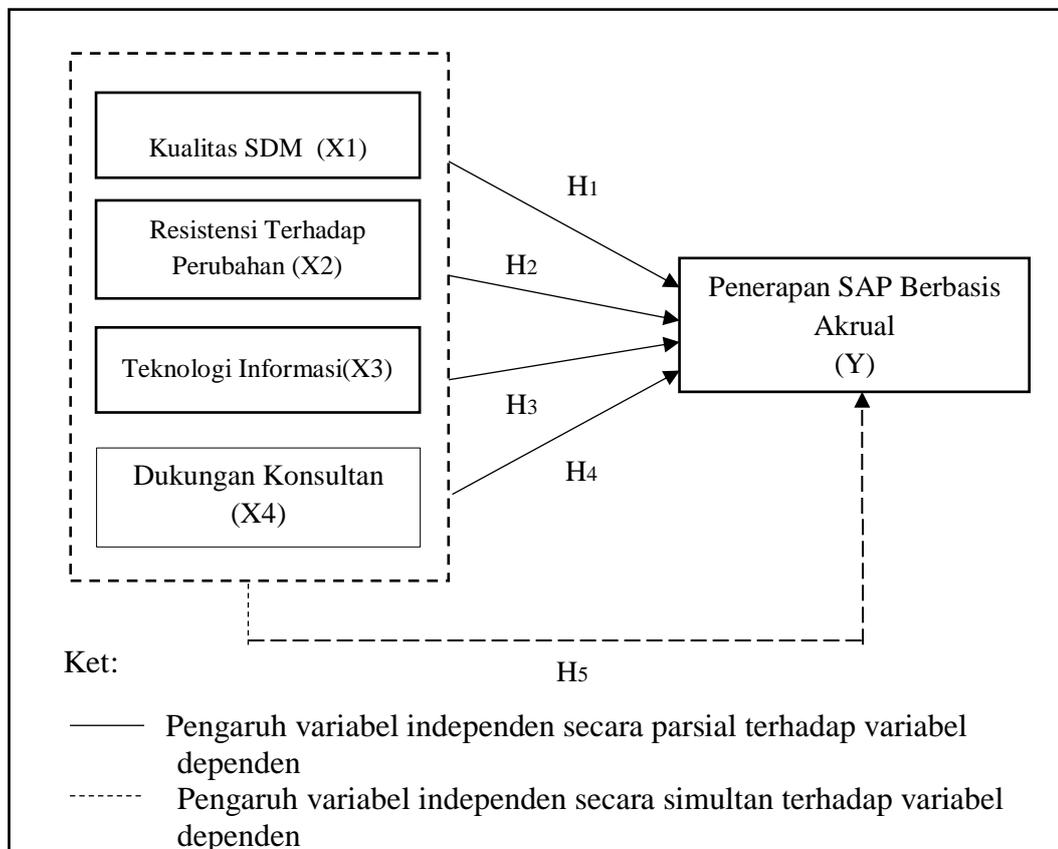
Konsultan adalah seorang tenaga profesional yang menyediakan jasa kepenasihatan (*consultancy service*) dalam bidang keahlian tertentu, misalnya akuntansi, pajak, lingkungan, biologi, hukum, koperasi dan lain-lain. Perbedaan antara seorang konsultan dengan ahli biasa adalah sang konsultan bukan merupakan pegawai perusahaan sang penggunalayan (*client*), melainkan seseorang yang menjalankan usahanya sendiri atau bekerja di sebuah perusahaan kepenasihatan, serta berurusan dengan berbagai penggunalayan dalam satu waktu.

Terdapat sejumlah besar literatur akuntansi pemerintahan yang menggambarkan konsultan manajemen sebagai komunitas epistemis dari pengetahuan khusus dan keahlian, bantuan dan dukungan mereka dianggap diperlukan dalam menciptakan *good governance* saat ini. Jadi, konsultan manajemen telah diidentifikasi sebagai pengungkit utama dalam proses reformasi praktek manajemen di sektor publik dan memfasilitasi proses pelaksanaan sebagai dukungan teknis pelaksanaan dan juga sebagai "sumber pengetahuan" (Ouda,2008)

Dukungan konsultan dalam penelitian ini yaitu adanya dukungan dari konsultan profesional yang digunakan oleh satuan kerja untuk membantu di dalam memahami, menerapkan dan menggunakan SAP berbasis akrual, sebagai salah satu bentuk pendampingan dari dukungan konsultan yaitu dukungan dari konsultan profesional dalam bidang akuntansi oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dan juga ada pendampingan dari (BPKP) sebagai badan yang memberkan pendampingan dalam pelaksanaan penerapan SAP Berbasis Akrual.

## 2.2 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian tinjauan pustaka yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dirumuskan suatu kerangka pemikiran dalam bentuk diagram skematik sebagai berikut:



**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**

### 2.2.1 Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap penerapan SAP berbasis Akrual

Nazier (2010) mengungkapkan tingkat pemahaman dasar staf mengenai administrasi keuangan negara masih sangat rendah. Tingkat pemahaman dasar melingkup keuangan negara, bentuk pertanggung jawaban keuangan negara, standar akuntansi yang digunakan, dan substandar akuntansi pemerintahan. Hal ini didukung oleh Krumwiede dalam Kusuma (2013) menunjukkan pelatihan yang memadai memiliki efek positif terhadap kesuksesan adopsi sistem akuntansi. Demikian pula menurut Brusca dalam Kusuma (2013) yang menunjukkan bahwa transisi dari

akuntansi berbasis kas menuju basis akrual membutuhkan biaya pelatihan yang signifikan. Kusuma (2013) mengungkapkan bahwa terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara tingkat pendidikan staf akuntansi dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Temuan empiris dari beberapa penelitian yang pernah dilakukan Aldiani (2010), Ardiansyah (2012), Faradillah (2013), dan Herlina (2013) menunjukkan bahwa Kualitas SDM memiliki korelasi yang kuat sebagai faktor yang mempengaruhi kesiapan pemerintah daerah dalam implementasi sistem akuntansi basis akrual.

### **2.2.2 Pengaruh Resistensi Terhadap Perubahan Terhadap Penerapan SAP Berbasis Akrual**

Resistensi terhadap perubahan adalah kecenderungan terhadap karyawan untuk tidak berjalan seiring dengan perubahan organisasi, baik disebabkan oleh ketakutan individual atau sesuatu yang tidak diketahui atau kesulitan operasional. Biasanya bila orang tidak menyetujui perubahan akan memperlihatkan resistensinya dengan cara-cara, yaitu: (1) menurunkan produktivitas, (2) memperlambat perubahan, (3) tidak ada antusias untuk belajar dan berlatih atas prosedur baru, dan (4) absensi meningkat. Penelitian yang dilakukan oleh Herlina (2013) menunjukkan resistensi terhadap perubahan berpengaruh positif terhadap kesiapan pemerintah dalam implementasi Peraturan Pemerintah (PP) No. 71 Tahun 2010.

### **2.2.3 Pengaruh Kualitas Teknologi Informasi Terhadap Penerapan SAP Berbasis Akrual**

Kusuma (2013) menunjukkan bahwa organisasi dengan teknologi informasi yang lebih maju mungkin lebih dapat menerapkan sistem akuntansi manajemen baru daripada organisasi dengan sistem informasi yang kurang canggih karena biaya pengolahan dan pengukuran yang lebih rendah. Penelitian sebelumnya oleh Kusuma (2013) yang memperlihatkan terdapat hubungan positif dan signifikan antara kualitas teknologi informasi dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Penelitian ini didukung oleh

penelitian yang dilakukan oleh Aldiani (2010) dan Romilia (2011) bahwa perangkat pendukung mampu menjelaskan keberhasilan penerapan PP No.24 Tahun 2005. Studi ini menunjukkan bahwa teknologi informasi akan diminta untuk memfasilitasi dan mendukung pengenalan akuntansi akrual di sektor publik. Akibatnya, kualitas tinggi yang ada di dalam sistem informasi organisasi harus dipertimbangkan sebagai prasyarat penting dari keberhasilan pelaksanaan (Ouda, dalam Kusuma, 2013).

#### **2.2.4 Pengaruh Dukungan Konsultan Terhadap Penerapan SAP Berbasis Akrual**

Terdapat sejumlah besar literatur akuntansi pemerintahan yang menggambarkan konsultan manajemen sebagai komunitas epistemis dari 26 pengetahuan khusus dan keahlian, bantuan dan dukungan mereka dianggap diperlukan dalam iklim reformasi NPM saat ini. Jadi, konsultan manajemen telah diidentifikasi sebagai pengungkit utama dalam proses reformasi praktek manajemen di sektor publik dan memfasilitasi proses pelaksanaan sebagai dukungan teknis pelaksanaan dan juga sebagai "sumber pengetahuan" Ouda (2008)

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Hesti Widiyanti, dkk(2016) menunjukkan bahwa dukungan dari konsultan profesional memberikan pengaruh yang positif terhadap tingkat kepatuhan akuntansi akrual.

#### **2.2.5 Pengaruh Kualitas SDM, Resistensi Terhadap Perubahan, Kualitas Teknologi Informasi dan Dukungan Konsultan Terhadap Penerapan SAP Berbasis Akrual**

Dengan adanya sumber daya manusia yang ada akan mempunyai rasa tanggung jawab terhadap pekerjaannya dan penerapan SAP ini tidak akan berjalan dengan sempurna tanpa didukung oleh teknologi informasi yang layak dan memadai. Sumber daya manusia, Resistensi terhadap Perubahan, teknologi informasi, dan dukungan konsultan secara bersama-

sama (simultan) berpengaruh signifikan terhadap keberhasilan penerapan SAP Berbasis AkruaI pada pemerintah Kota Palembang.

### 2.3 Penelitian Terdahulu

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Tahun Penelitian	Peneliti	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	2013	Kusuma	Variabel dependen 1) Tingkat Penerapan Akuntansi Akrua Variabel Independen: 1) tingkat pendidikan staf keuangan 2) Pelatihan Staf Keuangan 3) kualitas teknologi informasi 4) dukungan konsultan 5) pengalaman menjalankan basis kas menuju akrua 6) latar belakang pendidikan pimpinan yang beorientasi bisnis 7) ukuran satuan kerja	1. Pelatihan staf keuangan mempengaruhi tingkat penerapan akuntansi akrua. 2. Tingkat pendidikan staf , kualitas teknologi informasi, latar belakang pendidikan pimpinan, dan ukuran satuan kerja tidak berpengaruh pada tingkat penerapan akuntansi akrua.

2.	2014	Adventana	<p>Variabel dependen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Penerapan SAP berbasis akrual menurut PP No.71 Tahun 2010</li> </ol> <p>Variabel Independen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) sumber daya manusia,</li> <li>2) komitmen organisasi,</li> <li>3) teknologi informasi,</li> <li>4) komunikasi</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Faktor SDM dan Komitmen Organisasi berpengaruh positif terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual.</li> <li>2. Faktor teknologi informasi dan tata cara komunikasi tidak memiliki pengaruh terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual</li> </ol>
3.	2015	Dini Rahmi Hasibuan	<p>Variabel dependen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Penerapan Penuh SAP Berbasis Akrual.</li> </ol> <p>Variabel Independen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Sumber Daya Manusia,</li> <li>2) Komitmen Organisasi,</li> <li>3) Resistensi Terhadap Perubahan,</li> <li>4) Komunikasi,</li> <li>5) Kualitas Teknologi Informasi,</li> <li>6) Dukungan Konsultan,</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Faktor SDM, Komitmen Organisasi, Resistensi Terhadap Perubahan, Komunikasi, dan Dukungan Konsultan berpengaruh positif terhadap penerapan penuh akuntansi berbasis akrual.</li> <li>2. Faktor teknologi berpengaruh secara negatif terhadap penerapan penuh akuntansi berbasis akrual.</li> </ol>
4.	2016	Ersya Resya	<p>Variabel dependen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Implementasi Akuntansi Akrual</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. kualitas teknologi informasi dan pengelolaan aset tetap berpengaruh positif terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual.</li> </ol>

		Ranilha J	<p>Variabel Independen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Tingkat Pendidikan Staf Keuangan,</li> <li>2) Pelatihan Staf Keuangan,</li> <li>3) Kualitas Teknologi Informasi,</li> <li>4) Dukungan Konsultan,</li> <li>5) Latar Belakang Pendidikan Pimpinan,</li> <li>6) Pengelolaan Aset Tetap</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>2. tingkat pendidikan staf keuangan, pelatihan staf keuangan, dan latar belakang pimpinan tidak berpengaruh terhadap implementasi akuntansi berbasis akrual pada unit satuan kerja di wilayah kerja KPPN Kota Bogor.</li> </ol>
5.	2013	Hetti Herlina	<p>Variabel dependen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) implementasi PP 71 tahun 2010</li> </ol> <p>Variabel Independen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2) informasi</li> <li>3) Perilaku</li> <li>4) Keterampilan</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. informasi, Perilaku, Keterampilan berpengaruh terhadap kesiapan penerapan PP 71 Tahun 2010.</li> </ol>
6.	2016	Hesti Widiyanti, dkk	<p>Variabel dependen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Penerapan Akuntansi Akrual</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Tingkat pendidikan staf keuangan terbukti berpengaruh terhadap Penerapan akuntansi akrual</li> <li>2. Pelatihan staf keuangan terbukti tidak berpengaruh terhadap Penerapan akuntansi akrual</li> <li>3. Kualitas teknologi informasi terbukti tidak berpengaruh terhadap</li> </ol>

			<p>Variabel Independen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Tingkat Pendidikan Staf Keuangan,</li> <li>2) Pelatihan Staf Keuangan,</li> <li>3) Kualitas Teknologi Informasi,</li> <li>4) Dukungan Konsultan</li> <li>5) Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual</li> <li>6) Latar belakang pendidikan pimpinan</li> <li>7) Ukuran satuan kerja</li> </ol>	<p>Penerapan akuntansi akrual</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>4. Dukungan konsultan terbukti berpengaruh terhadap Penerapan akuntansi akrual</li> <li>5. Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual terbukti berpengaruh terhadap variabel Penerapan akuntansi akrual</li> <li>6. Latar belakang pendidikan pimpinan terbukti tidak berpengaruh terhadap Penerapan akuntansi akrual</li> <li>7. Ukuran satuan kerja terbukti tidak berpengaruh terhadap variable Penerapan akuntansi akrual</li> <li>8. Tingkat pendidikan staf keuangan, pelatihan staf keuangan, kualitas teknologi informasi, dukungan konsultan, pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual, latar belakang pendidikan pimpinan, ukuran satuan kerja berpengaruh secara bersama – sama terhadap penerapan akuntansi akrual.</li> </ol>
7.	2014	Usman, dkk	<p>Variabel dependen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Penerapan Akuntansi Akrual</li> </ol> <p>Variabel Independen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Tingkat Pendidikan Staf Keuangan,</li> <li>2) Pelatihan Staf Keuangan,</li> <li>3) Kualitas Teknologi Informasi,</li> <li>4) Dukungan Konsultan</li> <li>5) Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual</li> <li>6) Latar belakang</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. pelatihan yang diberikan kepada staf keuangan terkait penerapan akuntansi akrual terbukti berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual</li> <li>2. tingkat pendidikan staf keuangan, kualitas teknologi informasi, dukungan konsultan, pengalaman sebelumnya dalam menjalankan basis kas menuju akrual, latar belakang pendidikan pimpinan dan ukuran satuan kerja tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.</li> </ol>

			pendidikan pimpinan 7) Ukuran satuan kerja	
8.	2015	Mohammad Manazman	Variabel dependen: 1) Pelaksanaan SAP  Variabel Independen: 1) Kesiapan SDM 2) Ketersediaan Sistem Informasi	1. Kesiapan Pemerintah Daerah Kabupaten Sidenreng Rappang yang diindikasikan dengan Kualitas Sumber Daya Manusia dan Ketersediaan Teknologi Informasi dikategorikan siap.
9.	2013	Andi Faradillah	Variabel dependen: 1) Kesiapan Penerapan Basis Akrual Pada Pemerintah Daerah  Variabel Independen: 1) Teori Budaya Organisasi 2) Sikap Individu Dalam Menerima Perubahan	1. kesiapan Kota Makassar dalam implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual merupakan refleksi dari suatu formalitas.
10.	2013	Ardiansyah	Variabel dependen: 1) Kesiapan Penerapan SAP Berbasis Akrual  Variabel Independen: 1) Sumber Daya Manusia 2) Komitmen Organisasi 3) Komunikasi	1. Kualitas sumber daya manusia dan komunikasi berpengaruh terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual. 2. Komitmen tidak berpengaruh terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual.

## 2.4 Hipotesis Penelitian

Hipotesis adalah pernyataan dugaan tentang hubungan antara dua variabel atau lebih yang dinyatakan berdasarkan pemikiran peneliti atau diturunkan dari teori yang telah ada, Menurut Sugiyono (2013: 96) menyatakan bahwa hipotesis adalah jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>0</sub>: Kualitas SDM tidak berpengaruh terhadap penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah Kota Palembang

H<sub>1</sub> :Kualitas SDM berpengaruh terhadap penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah Kota Palembang.

H<sub>0</sub>: Resistensi Terhadap tidak Perubahan berpengaruh terhadap penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah Kota Palembang.

H<sub>2</sub> :Resistensi Terhadap Perubahan berpengaruh terhadap penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah Kota Palembang.

H<sub>0</sub>:Kualitas Teknologi Informasi tidak berpengaruh terhadap penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah Kota Palembang.

H<sub>3</sub> :Kualitas Teknologi Informasi berpengaruh terhadap penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah Kota Palembang.

H<sub>0</sub>: Dukungan Konsultan tidak berpengaruh terhadap penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah Kota Palembang.

H<sub>4</sub> :Dukungan Konsultan berpengaruh terhadap penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah Kota Palembang.

H<sub>0</sub>: SDM, Resistensi Terhadap Perubahan, Teknologi Informasi, dan Dukungan Konsultan tidak berpengaruh terhadap Penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah Kota Palembang.

H<sub>5</sub> :SDM, Resistensi Terhadap Perubahan, Teknologi Informasi, dan Dukungan Konsultan berpengaruh terhadap Penerapan SAP berbasis akrual pada pemerintah Kota Palembang.