

BAB II

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Otonomi Daerah

2.1.1 Pengertian Otonomi Daerah

Secara garis besar, otonomi daerah adalah bagaimana pemerintah daerah dapat mengelola daerahnya dengan baik, tidak ada kesenjangan antara masyarakat dan pemerintah, dan antar masyarakat itu sendiri untuk mencapai tujuan yang tidak menyimpang dari peraturan perundang-undangan. Undang-Undang No. 32 tahun 2004 Pasal 1 menjelaskan bahwa otonomi daerah adalah kewenangan daerah otonom untuk mengatur dan mengurus kepentingan masyarakat setempat menurut prakarsa sendiri berdasarkan aspirasi masyarakat sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Dengan kata lain, daerah memiliki kewenangan membuat kebijakan daerah untuk memberi pelayanan, peningkatan peran serta, prakarsa, dan pemberdayaan masyarakat yang bertujuan pada peningkatan kesejahteraan rakyat (Kaputra dalam Simanjuntak, 2013).

2.1.2 Tujuan Otonomi Daerah

Maksud dan tujuan otonomi daerah adalah sebagai berikut : (Wulandari dan Iryanie (2018)

1. Agar tidak terjadi pemusatan dalam kekuasaan pemerintahan pada tingkat pusat sehingga jalannya pemerintahan dan pembangunan berjalan lancar.
2. Agar pemerintahan tidak hanya dijalankan oleh pemerintah pusat, tetapi daerah pun dapat diberi hak untuk mengurus sendiri kebutuhannya.
3. Agar kepentingan umum suatu daerah dapat diurus lebih baik dengan memperhatikan sifat dan keadaan daerah yang mempunyai kekhususan sendiri.

2.1.3 Prinsip Otonomi Daerah

Wulandari dan Iryanie (2018) menyebutkan bahwa otonomi daerah menggunakan tiga prinsip utama, yaitu :

1. Prinsip otonomi seluas-luasnya, berarti daerah diberikan kewenangan mengurus dan mengatur semua urusan pemerintahan yang mencakup kewenangan semua bidang pemerintahan, kecuali kewenangan terhadap bidang politik luar negeri, keamanan, moneter, agama, dan peradilan, serta fiskal nasional.
2. Prinsip otonomi nyata, berarti daerah diberikan kewenangan untuk menangani urusan pemerintahan berdasarkan tugas, wewenang, dan kewajiban yang senyatanya telah ada dan berpotensi untuk tumbuh, hidup dan berkembang sesuai dengan potensi dan kekhasan daerah.
3. Prinsip otonomi yang bertanggung jawab, berarti otonomi yang dalam penyelenggaraannya harus benar-benar sejalan dengan tujuan dan maksud

pemberian otonomi yang ada pada dasarnya untuk memberdayakan daerah termasuk meningkatkan kesejahteraan rakyat yang merupakan bagian utama dari tujuan nasional.

2.1.4 Otonomi Daerah dan Keuangan Daerah

Undang-Undang No. 23 tahun 2014 Pasal 282 menegaskan bahwa pengelolaan keuangan daerah tetap merupakan bagian tidak terpisahkan dengan penyelenggaraan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah sebagai akibat dari penyerahan urusan pemerintahan. Pengelolaan keuangan daerah yang diamanatkan oleh undang-undang pemerintahan daerah adalah efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggungjawab dengan memperhatikan rasa keadilan, kepatutan, dan kemanfaatan bagi masyarakat. Hal ini menunjukkan bahwa pengelolaan keuangan daerah merupakan salah satu instrument penting dalam mewujudkan tujuan Negara untuk memajukan kesejahteraan rakyat. Otonomi daerah yang dilaksanakan sejak tahun 2002 telah melahirkan peralihan sebagian kekuasaan dan kewenangan pemerintah ke daerah dengan desentralisasi pemerintahan sesuai UU. No. 22 tahun 1999 yang telah diubah dengan UU. No. 32 tahun 2004 tentang pemerintahan daerah. Penyerahan kekuasaan yang luas dan nyata dari pusat ke daerah otonom melahirkan pusat-pusat kekuasaan baru di seluruh daerah provinsi, kabupaten, dan kota. Kekuasaan dan kewenangan pemerintahan yang diserahkan ke daerah, salah satunya adalah untuk mengelola APBD yang mencakup pengelolaan dana transfer, pengelolaan fiskal daerah melalui

pungutan pajak daerah dan retribusi, dan mengelola lain-lain penerimaan yang sah sebagai sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD) (Karianga, 2017).

2.2 Akuntansi Pemerintahan

Baswir (1997) menjelaskan bahwa sama seperti bentuk kelembagaan lainnya, lembaga pemerintahan pun memiliki aspek sebagai lembaga ekonomi. Sebagai lembaga ekonomi dengan berbagai aktivitas ekonomi, maka lembaga pemerintahan pun membutuhkan jasa akuntansi, baik untuk meningkatkan mutu pengawasannya, maupun untuk menghasilkan informasi keuangan yang akan digunakan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan-keputusan ekonomi. Akan tetapi, sifat lembaga pemerintahan yang berbeda dari sifat perusahaan yang bertujuan untuk mendapatkan laba sebanyak-banyaknya, maka sifat akuntansi pemerintahan pun berbeda dengan sifat akuntansi perusahaan yang berdiri sendiri.

Dalam akuntansi pemerintahan, data akuntansi digunakan untuk memberikan informasi mengenai transaksi ekonomi dan keuangan pemerintah kepada pihak eksekutif, *legislative*, yudikatif, dan masyarakat. Akuntansi pemerintahan terdiri atas akuntansi pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang disebut akuntansi keuangan daerah. Akuntansi pemerintah daerah terdiri atas akuntansi pemerintah provinsi dan akuntansi pemerintah kabupaten/kota. Akuntansi keuangan daerah diperlukan sejalan dengan semangat otonomi daerah yang harus mengelola keuangan daerah secara terpisah dari pemerintahan pusat dan sekaligus melaporkan

hasilnya secara transparan kepada publik. Untuk mencapai tujuan tersebut, pemerintah perlu mengatur standar akuntansi pemerintahan daerah agar dapat digunakan secara seragam di seluruh pemerintahan daerah. Standar akuntansi pemerintahan di Indonesia dimulai dengan akuntansi berbasis kas, kemudian akuntansi berbasis kas menuju akrual sesuai dengan PP No. 24 tahun 2005, dan sejak tahun 2010 hingga saat ini menganut akuntansi berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010 (Erlina dkk, 2015).

Akuntansi berbasis kas adalah akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat kas atau setara kas diterima atau dibayarkan (PSAP No. 1 Paragraf 8). Fokus pengukurannya pada saldo kas dan perubahan saldo kas, dengan cara membedakan antara kas yang diterima dan kas yang dikeluarkan. Ruang lingkupnya, adalah saldo kas, penerimaan kas, dan pengeluaran kas. Keterbatasan sistem akuntansi berbasis kas adalah keterbatasan informasi yang dihasilkan karena hanya terbatas pada pertanggungjawaban kas, dan tidak memperlihatkan pertanggungjawaban manajemen atas aset dan kewajiban. Selanjutnya, akuntansi berbasis kas menuju akrual adalah proses transisi. Berdasarkan basis ini, pendapatan belanja dan pembiayaan dicatat berdasarkan basis kas, sedangkan aset, utang dan ekuitas dana dicatat berdasarkan basis akrual (PP No. 24 tahun 2005). Disisi lain, akuntansi berbasis akrual adalah basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan saat kas atau setara kas

diterima atau dibayarkan. Sistem ini berfokus pada pengukuran sumber daya ekonomis dan perubahan data pada suatu entitas. dalam akuntansi berbasis akrual, informasi yang dihasilkan jauh lebih lengkap dan rinci mengenai aset dan kewajiban (PP. No 71 tahun 2010) (Erlina dkk, 2015).

Selain penjelasan di atas, perlu juga diketahui beberapa hal lainnya yang perlu diperhatikan dalam penyusunan suatu standar yaitu sedapat mungkin menghindari terjadinya standar yang *overload*. Standar yang *overload* terjadi ketika :

1. Standar terlalu banyak.
2. Standar terlalu rumit.
3. Tidak ada standar yang tegas (*rigid*), sehingga sulit untuk membuat pilihan dalam penerapannya.
4. Standar mempunyai tujuan yang sifatnya umum (*general purpose standar*), sehingga gagal dalam menyajikan perbedaan kebutuhan di antara para penyaji dan pengguna.
5. Standar kurang spesifik, sehingga gagal dalam mengidentifikasi perbedaan antara entitas publik dan entitas non publik, laporan keuangan tahunan dan interim, organisasi besar dan kecil, serta laporan keuangan auditan dan non-auditan.
6. Pengungkapan yang berlebihan, pengukuran yang terlalu kompleks, atau kedua-duanya.

2.3 Standar Akuntansi Pemerintahan Sesuai PP No. 24 tahun 2005

Halim (2007) mengungkapkan bahwa PP No. 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang saat ini telah digantikan dengan PP No. 71 tahun 2010 disusun dengan mengadaptasi sistem akuntansi yang berlaku internasional dan melingkupi standar mengenai segala sesuatu yang secara garis besar berhubungan dengan tata cara penyusunan dan penyajian laporan keuangan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah yang distandardisasi dalam 11 bagian standar. 11 pernyataan standar tersebut, adalah :

1. Laporan Keuangan; penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statement*), dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan, baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas.
2. Laporan Realisasi Anggaran; ketentuan dasar penyajian LRA untuk pemerintah agar menjadi akuntabel.
3. Laporan Arus Kas; Standar penyajian laporan arus kas memberikan informasi historis mengenai perubahan kas dan setara kas suatu entitas pelaporan, dengan mengklasifikasikan arus kas berdasarkan aktivitas operasi, investasi aset non keuangan dan non anggaran selama satu periode akuntansi.
4. Catatan Atas Laporan Keuangan; tata cara penyajian dan pengungkapan yang diperlukan pada catatan atas laporan keuangan.

5. Akuntansi Persediaan; perlakuan akuntansi untuk persediaan
6. Akuntansi Investasi; perlakuan akuntansi untuk investasi dan pengungkapan informasi penting lainnya yang harus disajikan dalam laporan keuangan.
7. Akuntansi Aset Tetap; perlakuan akuntansi terhadap aset tetap, saat pengakuan aset, penentuan nilai tercatat, penentuan atas penilaian kembali serta penurunan nilai tercatat aset tetap.
8. Akuntansi Konstruksi Dalam Pengerjaan; perlakuan akuntansi untuk konstruksi dalam pengerjaan dengan metode nilai historis.
9. Akuntansi Kewajiban; perlakuan akuntansi kewajiban saat pengakuan, penentuan nilai tercatat, amortisasi, dan biaya pinjaman yang dibebankan terhadap kewajiban tersebut.
10. Koreksi Kesalahan, Perubahan Kebijakan Akuntansi, dan Peristiwa Luar Biasa.
11. Laporan Keuangan Konsolidasian; laporan keuangan konsolidasian pada unit-unit pemerintahan dalam rangka menyajikan laporan keuangan untuk tujuan umum, demi meningkatkan kualitas dan kelengkapan laporan keuangan yang dimaksud.

Secara garis besar, PP No. 24 tahun 2005 merupakan anak tangga untuk mencapai suatu akuntansi pemerintahan yang berbasis akrual sesuai dengan UU Keuangan Negara, dimana standar antara tersebut kemudian disebut dengan standar

menuju akrual. Namun meskipun berbasis menuju akrual, *grand design* PP No. 24 tahun 2005 tetap membuka peluang bagi entitas pelaporan yang mampu membuat akuntansi berbasis akrual dengan syarat-syarat tertentu, seperti dalam Kerangka Konseptual Paragraf 41 PP tersebut yang menyebutkan bahwa basis akrual berarti aset, kewajiban, dan ekuitas dana diakui dan dicatat pada saat transaksi terjadi, atau pada saat kejadian atas kondisi lingkungan berpengaruh pada keuangan pemerintah tanpa memerhatikan saat kas atau setara kas diterima atau dibayar (Hoesada, 2016).

Entitas penyaji Laporan Kinerja Keuangan (LKK) menyelenggarakan akuntansi dan penyajian Laporan Keuangan dengan basis akrual sepenuhnya dalam pengakuan pendapatan, belanja, pembiayaan, aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Pendapatan berbasis akrual adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah kekayaan bersih, belanja basis akrual adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih atau ekuitas. Kewajiban muncul antara lain karena penggunaan sumber pembiayaan pinjaman dari masyarakat, lembaga keuangan, entitas pemerintah lain, lembaga internasional, perikatan dengan pegawai pemerintah dan pemberi jasa. Secara eksplisit, PP No. 24 tidak mengizinkan pencatatan piutang dan utang hanya pada tanggal laporan keuangan, tetapi mewajibkan mencatat piutang dan utang saat terjadinya. Selain itu, aset diakui pada saat pemerintah menerima potensi manfaat ekonomi masa depan, bukan saat pembuatan neraca (*toward accrual*). Kewajiban diakui pada saat munculnya kemungkinan pengeluaran sumber daya ekonomi harus dilakukan, maka kewajiban

diakui pada saat dana pinjaman diterima atau saat kewajiban timbul (*full accrual*). Meski demikian, sesuai dengan basis *toward accrual* ini entitas penyelenggara akuntansi dan penyaji laporan keuangan berbasis akrual tetap wajib menyajikan laporan realisasi anggaran berbasis kas. (Hoesada, 2016).

Pada lampiran II PP No. 24 tahun 2005 yang mengatur tentang Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan Negara Indonesia, yang berisi antara lain mengenai tujuan ruang lingkup, lingkungan akuntansi pemerintahan, informasi tentang pengguna dan kebutuhan informasi; entitas pelaporan, peranan dan tujuan pelaporan keuangan, komponen laporan keuangan, dasar hukum, asumsi yang mendasari laporan keuangan, karakteristik kualitatif laporan keuangan, prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan, serta kendala informasi yang relevan dan andal. Tujuan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan ini antara lain (Halim, 2007):

1. Merumuskan konsep yang mendasari penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. tujuannya adalah sebagai acuan bagi :
 - a. Penyusun standar akuntansi pemerintahan dalam melaksanakan tugasnya
 - b. Penyusun laporan keuangan dalam menanggulangi masalah akuntansi yang belum diatur dalam standar :

- 1) Pemeriksa dalam memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan SAP.
- 2) Para pengguna laporan keuangan dalam menafsirkan informasi yang disajikan pada laporan keuangan yang disusun sesuai dengan SAP.
- 3) Kerangka Konseptual ini berfungsi sebagai acuan dalam hal terdapat masalah akuntansi yang belum dinyatakan dalam SAP.

2. Dalam hal terjadi pertentangan antara kerangka konseptual dan standar akuntansi, maka ketentuan standar akuntansi diunggulkan relatif terhadap kerangka konseptual ini. Dalam jangka panjang, konflik demikian diharapkan dapat diselesaikan sejalan dengan pengembangan standar akuntansi di masa depan.

2.4. Standar Akuntansi Pemerintahan Sesuai dengan PP No. 71 Tahun 2010

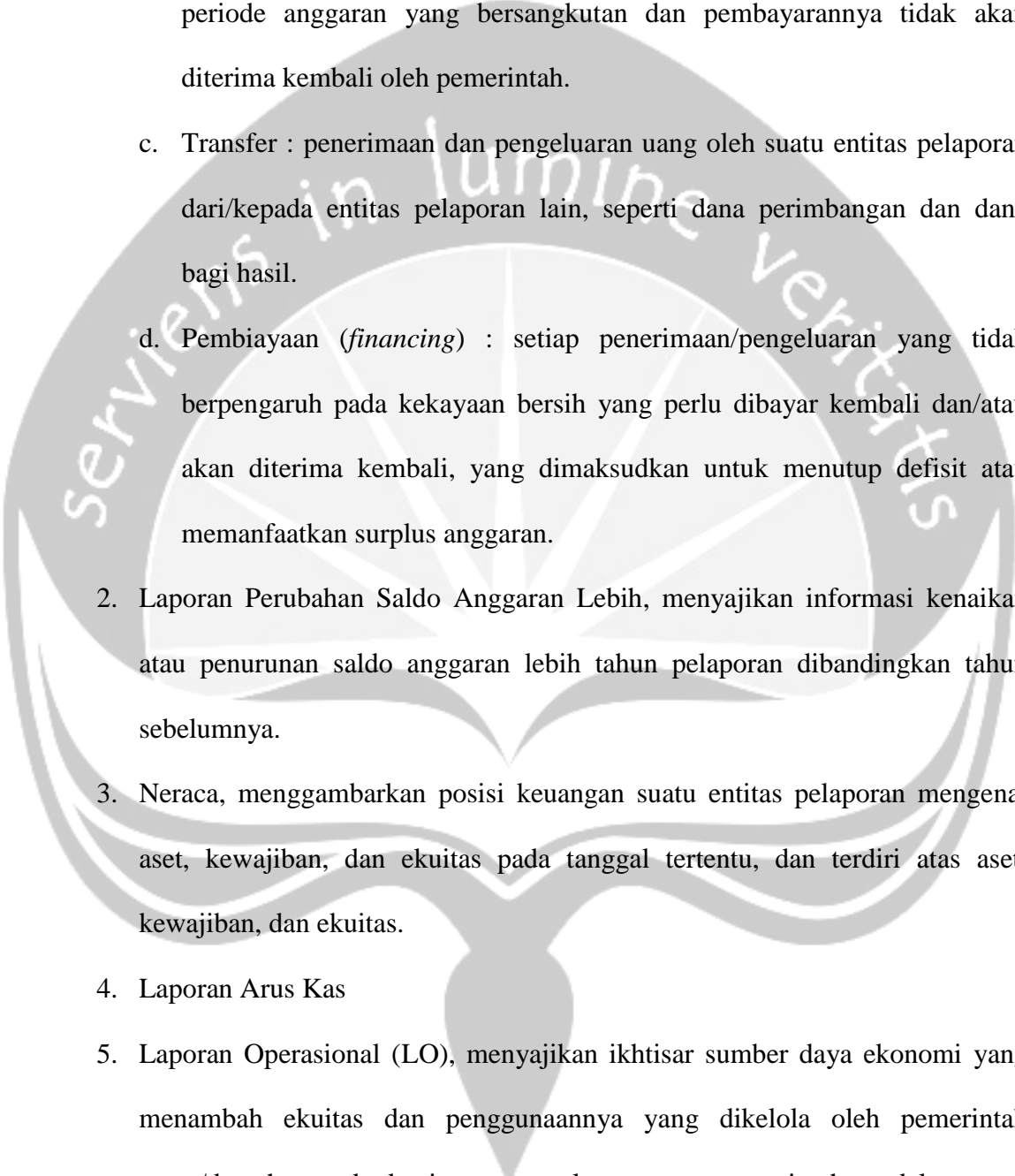
Standar pelaporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah daerah/ pemerintah pusat / lembaga / kementerian / sejak diterbitkannya PP No. 71 tahun 2010 yang semula menggunakan basis kas menuju akrual, mulai bergeser menjadi akrual. Peraturan ini menggantikan peraturan pemerintah yang lama, yaitu PP No. 24 tahun 2005. SAP yang baru menggunakan basis akrual untuk pelaporan keuangan yang menerapkan pengakuan pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, dan mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang

ditetapkan dalam APBN / APBD. Namun, dalam penerapan PP No. 71 tahun 2010, masih diperbolehkan untuk menerapkan SAP berbasis kas menuju akrual yang menerapkan pengakuan pendapatan, belanja, pembiayaan berbasis kas, serta mengakui aset, utang, dan ekuitas dana berbasis akrual. Penerapan pelaporan berbasis kas menuju akrual memiliki batas waktu penerapan, yakni paling lama 4 tahun setelah Tahun Anggaran 2010 (Zamzami dkk, 2014). PP No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, terdiri atas: (Bahri, 2016)

1. Lampiran I Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual
2. Lampiran II Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis kas menuju akrual
3. Lampiran III proses penyusunan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual

Adapun Laporan keuangan menurut PP No. 71 tahun 2010, yaitu (Erlina dkk, 2015) :

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA), menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah yang membandingkan anggaran dan realisasinya dalam suatu periode. Unsur yang dicakup secara langsung oleh laporan realisasi anggaran terdiri atas :
 - a. Pendapatan – LRA : penerimaan yang menambah saldo anggaran lebih dalam periode anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak dan tidak perlu dibayarkan kembali oleh pemerintah.

- 
- b. Belanja : semua pengeluaran yang mengurangi saldo anggaran lebih dalam periode anggaran yang bersangkutan dan pembayarannya tidak akan diterima kembali oleh pemerintah.
 - c. Transfer : penerimaan dan pengeluaran uang oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, seperti dana perimbangan dan dana bagi hasil.
 - d. Pembiayaan (*financing*) : setiap penerimaan/pengeluaran yang tidak berpengaruh pada kekayaan bersih yang perlu dibayar kembali dan/atau akan diterima kembali, yang dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran.
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, menyajikan informasi kenaikan atau penurunan saldo anggaran lebih tahun pelaporan dibandingkan tahun sebelumnya.
 3. Neraca, menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu, dan terdiri atas aset, kewajiban, dan ekuitas.
 4. Laporan Arus Kas
 5. Laporan Operasional (LO), menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan. Berikut unsur-unsur dalam LO :

- a. Pendapatan – LO : hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
- b. Beban : kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.
- c. Transfer : hak penerimaan atau kewajiban pengeluaran uang dari/oleh suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, seperti dana perimbangan dan dana bagi hasil.
- d. Pos luar biasa : pendapatan/beban luar biasa yang terjadi karena transaksi yang bukan merupakan operasi biasa, tidak diharapkan sering terjadi. Dan berada di luar kendali entitas bersangkutan.

6. Laporan Perubahan Ekuitas

7. Catatan atas Laporan Keuangan.

2.5. Perbedaan Mendasar PP No. 71 Tahun 2010 dengan PP No. 24 tahun 2005

Perbedaan utama PP No. 71 tahun 2010 dan PP No. 24 tahun 2005, adalah adanya Laporan Operasional (LO) menggantikan Laporan Kinerja Keuangan pada PP No 24. LO tampil dalam sebuah nomor Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) khusus memberi kelengkapan pada laporan keuangan pemerintah. Sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010, neraca yang dipasangkan dengan laporan operasional menggambarkan sebuah siklus akuntansi. Perbedaan mendasar lainnya, yaitu jurnal *real time* transaksi akrual yang menghasilkan buku besar pembantu (*subsidiary*

ledger) piutang, utang, persediaan, aset tetap dan penyusutan, pencatatan akrual pendapatan, dan beban (Hoesada, 2016).

2.6. Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia adalah faktor sentral dalam suatu organisasi. Apapun bentuk serta tujuannya, organisasi dibuat berdasarkan berbagai visi untuk kepentingan manusia dan dalam pelaksanaannya, misi tersebut dikelola oleh manusia. Jadi, manusia merupakan faktor strategis dalam semua kegiatan organisasi (Purnaya, 2016).

Werther dan Davis dalam Soetrisno (2009), menyatakan bahwa:

“Sumber daya manusia adalah pegawai yang siap, mampu, dan siaga dalam mencapai tujuan-tujuan organisasi.”

Soetrisno (2009), juga mengungkapkan bahwa sumber daya manusia merupakan satu-satunya sumber daya yang memiliki perasaan, keinginan, keterampilan, pengetahuan, dorongan, daya, dan karya. Semua potensi tersebut berpengaruh terhadap upaya organisasi dalam mencapai tujuan. Betapapun majunya teknologi, perkembangan informasi, dana yang memadai, jika tanpa SDM sulit bagi organisasi untuk mencapai tujuannya.

Setiap perubahan terkait lingkup pemerintahan selalu membawa pengaruh yang kuat bagi setiap aspek pada organisasi pemerintah, seperti nilai tambah hasil, struktur kompleks, manajemen, kelompok kerja, susunan pekerjaan, proses

aktivitas, dan bentuk komunikasi atau pendelegasian wewenang (Wayne *et al.* dalam Soetjipto dkk, 2002). Berbagai pengaruh perubahan yang terjadi ini menuntut organisasi untuk membuka diri terhadap tuntutan perubahan dan berupaya menyusun strategi yang selaras dengan perubahan yang terjadi, seperti perubahan peraturan pemerintah dari PP No. 24 tahun 2005 tentang SAP berbasis kas menuju akrual, menjadi PP No. 71 tahun 2010 tentang SAP berbasis akrual. Karena perubahan ini menyangkut banyak aspek dan tuntutan yang harus dicapai, maka perlu dilakukan pengembangan kualitas pelaksanaan sumber daya manusia. Untuk mencapai hal tersebut, maka perlu dilakukan pengelolaan kompetensi tenaga kerja yang meliputi (Soetjipto dkk, 2002) :

1. Kompetensi berbasis input, dilakukan melalui pengangkatan pegawai atau penempatan posisi secara keseluruhan dalam bentuk integrasi sumber daya manusia.
2. Kompetensi berbasis transformasional, dilakukan melalui proses pembentukan dan sosialisasi perilaku pegawai atas dasar kreativitas, kerja sama dan saling percaya.
3. Kompetensi berbasis output, menekankan pada keterlibatan yang lebih tinggi dari karyawan melalui proses pembelajaran positif, pembangunan reputasi yang baik dan hubungan yang positif dengan *stakeholder*.

Veljanovski 2010 dan FITRA (2012) seperti yang dalam Aziz dan Zuhro 2018 menyatakan bahwa kemampuan sumber daya manusia adalah salah satu faktor

penting yang sangat berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Dalam kasus pemberian status otonom, memiliki staf yang proposional adalah salah satu syarat utama bagi kotapraja (*municipalities*) untuk mendapatkan status otonomi fiskal. Havesi (2005) menjelaskan bahwa kompetensi sumber daya manusia pada suatu organisasi, dapat diukur dengan indikator berikut ini :

1. Keterampilan yang meliputi penerimaan anggota organisasi pada setiap pekerjaan yang diberikan, keterampilan fisik seperti keterampilan untuk akses teknologi canggih dan modern, keterampilan akademik seperti keterampilan analisis dan pengambilan keputusan, serta keterampilan teknis seperti keterampilan dalam menggunakan aplikasi-aplikasi pendukung kinerja.
2. Pengetahuan yang meliputi pengetahuan tentang uraian tugas misalnya pada bidang keuangan, pengetahuan tentang pengakuan transaksi keuangan khususnya terkait implementasi SAP berbasis akrual, dan pengetahuan tentang peraturan yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan daerah.
3. Kemampuan yang meliputi kecerdasan (intelektual, emosional, spiritual, sosial), daya untuk meningkatkan kemampuan diri dan terus berkembang, serta menjunjung tinggi profesionalisme kerja.

Insani dalam Aziz dan Zuhro (2018) meyakini bahwa di era otonomi daerah, terdapat permasalahan SDM pada banyak pemerintah daerah yang kemudian menjadi budaya dalam organisasi publik, baik dari segi kualitas

maupun kuantitas. Terkait dengan kualitas, beberapa permasalahan yang muncul adalah sebagai berikut :

1. Kekurangan SDM yang berlatar belakang akuntansi.
2. Penempatan SDM di posisi yang kurang tepat.
3. Pemahaman dasar staf mengenai manajemen keuangan Negara yang masih rendah.
4. Sistem *reward* yang masih belum memadai.
5. Sarana dan prasarana serta proses pendidikan di perguruan tinggi untuk pengembangan ilmu akuntansi di sektor publik yang masih harus ditingkatkan lagi mutunya.

Dari segi kuantitas, Insani dalam Aziz (2018) juga menyebutkan secara khusus euphoria pemekaran daerah sebagai akar masalah kurangnya jumlah SDM yang dapat meningkatkan kinerja pengelolaan keuangan daerah karena jumlah SDM yang terbatas terpaksa harus dibagi lagi untuk daerah yang lama dengan daerah yang baru. Untuk daerah dengan status otonomi khusus, permasalahan SDM bisa menjadi lebih problematik dengan adanya fakta ketertinggalan, termasuk dalam hal SDM, yang meliputi daerah dengan status tersebut, misalnya Papua dan Papua Barat. Disaat yang sama, penerimaan fiskal yang didapatkan untuk dikelola oleh daerah-daerah tersebut jauh lebih besar daripada daerah lain yang berstatus otonomi biasa.

2.7. Sistem Informasi

Lauden dalam Halim (2007) menjelaskan satu definisi tentang sistem informasi sebagai berikut :

“Information system can be defined as a set interrelated components working together to collect, retrieve, process, store, and disseminate information for the purpose of facilitating planning, control, coordination, and decisions making lini bussines and other organizations.”

Atas definisi tersebut, maka ditarik kesimpulan bahwa aktivitas dari suatu sistem infomasi meliputi : mendapatkan dan menerima data sebagai input, kemudian mengelola data tersebut, serta menghasilkan informasi bagi mereka yang membutuhkan. Pengertian lainya dikemukakan oleh Laudon dalam Susanto (2013) bahwa :

“Sistem informasi adalah komponen-komponan yang saling berhubungan dan bekerja sama untuk mengumpulkan, memproses, menyimpan, dan menyebarkan informasi untuk mendukung pengambilan keputusan, pengendalian, dan untuk memberikan gambaran aktivitas didalam organisasi.”

Pada saat ini, seluruh bidang sistem informasi keuangan daerah termasuk manajemen pendapatan, aset, dan liabilitas akan dikembangkan dan didistribusikan ke pemerintah-pemerintah daerah. Tujuannya adalah untuk memperbaiki efisiensi manajemen keuangan daerah, dan memungkinkan pertukaran informasi antar pemerintah daerah. Selain itu, juga bertujuan untuk menghemat biaya keseluruhan, terutama dalam ketenagakerjaan dan manajemen (Sutabri, 2012).

2.7.1. Dasar Penyelenggaraan Sistem Informasi Keuangan di Daerah

Haris (2007) menyampaikan beberapa peraturan yang menjadi dasar Sistem Informasi Keuangan di Daerah (SIKD) yaitu :

1. Pasal 27 UU No. 25 tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah yang menekankan bahwa pemerintah pusat menyelenggarakan suatu sistem informasi keuangan daerah, informasi yang dimuat merupakan data terbuka yang dapat diketahui masyarakat, serta ketentuan selanjutnya diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.
2. PP No. 11 tahun 2000 tentang informasi keuangan daerah.
3. Menteri Keuangan dengan Surat Keputusan Nomor 2/KMK.01/2001 tanggal 3 Januari 2001 perihal organisasi dan tata kerja Departemen Keuangan memutuskan bahwa untuk melaksanakan SIKD dibentuk suatu Pusat Pengembangan Sistem Informasi Keuangan Daerah (PPSIKD) di bawah koordinasi Badan Informasi dan Teknologi Keuangan (BINTEK-Kuangan) dengan tugas melaksanakan pembinaan, koordinasi dan pengembangan sistem informasi keuangan daerah.

Selanjutnya, yang dimaksud dengan informasi dalam Peraturan Pemerintah tersebut, adalah (Halim, 2007) :

1. APBD Provinsi, APBD Kabupaten, dan APBD Kota.
2. Pembiayaan dalam rangka pelaksanaan Dekonsentrasi dan Tugas Perbantuan.

3. Neraca Daerah.
4. Dana Cadangan Daerah.
5. Pinjaman dan Hibah Daerah.
6. Piutang Daerah.
7. Laporan Keuangan BUMD.
8. Data yang berkaitan dengan kebutuhan dana potensi ekonomi daerah.

Selain itu, berikut ini merupakan bagian-bagian implementasi sistem informasi di daerah (Halim, 2007) :

1. Untuk kebutuhan pemerintah itu sendiri.

Tugas pokok dari sistem informasi adalah untuk meningkatkan efisiensi dalam memproses data transaksi sehari-hari, dengan tahap sebagai berikut :

- a. Sistem pemrosesan transaksi

Daerah bisa mengembangkan informasi yang berhubungan dengan pelayanan publik maupun untuk keperluan internal daerah, yang dapat disediakan oleh unit organisasi antara lain Aplikasi Akuntansi Pemerintah Daerah, Aplikasi Aset Daerah, Aplikasi Manajemen Proyek, Aplikasi Pelayanan Pajak Daerah, dan lain-lain.

- b. Sistem informasi pengendalian

Sistem ini bertujuan untuk membantu manajemen tingkat menengah agar dapat mengendalikan instansi atau organisasi dalam mencapai sasaran yang sudah ditetapkan secara efektif.

c. Sistem informasi pengambilan keputusan

Membantu manajemen tingkat atas dalam pengambilan keputusan yang bersifat strategis.

2. Untuk kebutuhan pemerintah yang lebih tinggi

Sistem SIKD diharapkan mampu untuk memberikan data mengenai daerah kepada pemerintah pusat dengan cepat, akurat, dan *up to date*. Sesuai dengan PP No. 11 tahun 2001, maka sebaiknya pemerintah pusat mengembangkan beberapa sistem aplikasi, yaitu sistem aplikasi Pelaksanaan dan Realisasi APBD, penetapan APBD, Pertanggungjawaban Dana Kontigensi, Tata Laksana Perhitungan DAU, *Droping* dan *Monitoring* Pembayaran Pegawai, Dana Keuangan Daerah, Dana Perimbangan, Pemetaan Potensi Daerah, Pengelolaan Pertanggungjawaban Dekonsentrasi, dan Pinjaman Daerah.

3. Untuk kepentingan masyarakat umum sebagai bagian dari transparansi penyelenggaraan pemerintah di daerah, dengan mempersiapkan beberapa hal diantaranya, perangkat keras, perangkat lunak, dan sumber daya manusia di bidang teknologi informasi, yang terdiri atas beberapa tingkatan pendidikan yaitu pelatihan tenaga operator komputer, pelatihan tenaga *programmer*, pelatihan tenaga analis sistem, pelatihan di bidang internet dan sebagainya, juga lokakarya atau seminar.

2.7.2. Kendala Implementasi Sistem Informasi di Daerah

Selain beberapa hal yang telah disampaikan sebelumnya, Halim (2007) menyebutkan bahwa implementasi sistem informasi terkait dengan keuangan daerah tidak terlepas dari beberapa permasalahan dan keterbatasan yang ada, antara lain sumber daya manusia yang terbatas dalam memahami cara kerja komputer secara rinci, standar akuntansi yang belum sepenuhnya dipahami, *ego Sector*, dan masih mahalnnya sistem informasi.

2.8. Infrastruktur

Untuk menciptakan dan meningkatkan kegiatan ekonomi, maka sarana infrastuktur yang memadai sangatlah diperlukan. Oleh karena itu, untuk mempercepat pemulihan ekonomi dan memperkuat landasan ekonomi yang berkelanjutan, diperlukan dukungan penyediaan infrastruktur (Widodo dkk, 2018). Selanjutnya, Hirschman dalam Widodo dkk (2018) mendefinisikan pentingnya infrastruktur sebagai kegiatan produksi utama yang tidak dapat digantikan dan merupakan hal yang dibutuhkan. Infrastruktur tersebut meliputi transportasi publik, komunikasi, penyediaan energi dan air yang semuanya tidak dapat dipisahkan satu sama lainnya.

Sesuai dengan pasal 1 angka 65 PMK No. 112/PMK.07/2017 tentang perubahan atas PMK No. 50/PMK.07/2017 tentang Pengelolaan Transfer ke Daerah dan Dana Desa, yang dimaksud dengan infrastruktur adalah fasilitas teknik, fisik,

sistem, perangkat keras, dan lunak yang diperlukan untuk melakukan pelayanan kepada masyarakat dan mendukung jaringan struktur agar pertumbuhan ekonomi dan sosial masyarakat dapat berjalan dengan baik. Belanja infrastruktur yang dimaksud merupakan belanja yang langsung terkait dengan percepatan pembangunan fasilitas pelayanan publik dan ekonomi dalam rangka meningkatkan kesempatan kerja, mengurangi kemiskinan, dan mengurangi kesenjangan pelayanan publik antardaerah (<http://www.djpk.kemenkeu.go.id>).

Basri dan Munandar (2009) mengungkapkan bahwa dalam pelaksanaan kegiatan ekonomi suatu negara, penopang dalam bentuk layanan dan fasilitas supaya perekonomian berjalan dengan baik adalah ketersediaan infrastruktur. Berikut ini jenis-jenis infrastruktur yang diungkapkan oleh Basri dan Munandar (2009) :

1. Infrastruktur keras fisik seperti gedung, sarana dan prasarana.
2. Infrastruktur keras non fisik yang berhubungan dengan fungsi utilitas umum, misalnya jaringan komunikasi, listrik, dan *software*.
3. Infrastruktur lunak (kerangka konstitusional atau kelembagaan) yang meliputi berbagai nilai, kode etik pekerja, norma (peraturan hukum dan perundang-undangan), dan juga kualitas pelayanan umum yang disediakan oleh pihak terkait yaitu pemerintah, seperti aturan hukum dan SOP.

John dan Setiawan (2009) menyampaikan bahwa pembangunan infrastruktur pengelolaan keuangan tidak hanya melibatkan pemerintah daerah, tetapi juga harus disertai dengan peran pemerintah pusat dan lembaga perwakilan, diantaranya melalui:

1. Pembangunan standar akuntansi yang jelas dan pasti serta taat ketentuan UU
2. Pembangunan organisasi yang andal di bidang keuangan
3. Pembangunan sumber daya manusia yang kompeten
4. Pembangunan sistem pembukuan yang terpadu dan konsisten

2.9. Komitmen Organisasi

Porter et al. dalam Sudaryo dkk (2017) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai kekuatan identifikasi secara individu dengan ketersangkutanpautannya dalam suatu organisasi. Selain itu, definisi komitmen organisasi lainnya dari Mayer dan Schoorman dalam Sudaryo dkk (2017) adalah sebagai suatu bangunan multidimensional yang terdiri atas komitmen yang kontinu, yang mana mewakili hasrat/keinginan yang tersisa dalam organisasi tersebut, dan menilai komitmen yang merupakan kepercayaan dalam penerimaan tujuan organisasi.

Selain pengertian diatas dari beberapa ahli di atas, Mowday et al. dalam Mulyono (2018) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai tingkat kekuatan individu, dan keterkaitan individu kepada organisasi yang memiliki karakteristik berikut ini :

1. Memiliki kepercayaan yang kuat dan menerima nilai-nilai dan tujuan organisasi.
2. Kemauan yang kuat untuk berusaha atau bekerja keras untuk organisasi.
3. Keinginan untuk tetap menjadi anggota organisasi.

Maswani dalam Mulyono (2018) juga mengungkapkan bahwa suatu bentuk komitmen kerja yang muncul bukan hanya bersifat loyalitas yang pasif, tetapi juga melibatkan hubungan yang aktif dengan organisasi kerja yang bersangkutan. Pada konteks pemerintahan, aparat yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan menggunakan informasi yang dimiliki untuk menyusun laporan keuangan menjadi lebih tepat. Selain itu, komitmen organisasi dapat menjadi semacam alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian kinerja yang diharapkan. Seperti definisi Dessler dalam Mulyono (2018) tentang komitmen organisasi sebagai berikut :

1. Memiliki tanggung jawab untuk mencapai misi organisasi.
2. Rasa terlibat dengan tugas-tugas organisasi.
3. Rasa loyalitas dan kecintaan pada organisasi sebagai tempat untuk hidup dan bekerja.

Anggota yang memiliki komitmen terhadap organisasinya akan lebih dapat bertahan sebagai bagian dari organisasinya dibandingkan dengan anggota yang tidak memiliki komitmen terhadap organisasi. Komitmen terhadap organisasi merefleksikan tiga dimensi utama, yaitu komitmen dipandangan merefleksikan

orientasi efektif terhadap organisasi, pertimbangan kerugian jika meninggalkan organisasi dan beban moral untuk terus berada dalam organisasi (Meyer and Allen dalam Mulyono, 2018). Selanjutnya, Mayer dan Allen dalam Busro (2018) juga mengembangkan dimensi yang digunakan untuk mengukur suatu komitmen organisasional para pegawai, yaitu :

1. Komitmen afektif (*affective commitment*) berkaitan dengan hubungan emosional yang dirasakan oleh anggota terhadap organisasinya, meliputi kepercayaan yang kuat dan menerima nilai serta tujuan organisasi, loyalitas, dan kerelaan melakukan berbagai upaya untuk kepentingan organisasi.
2. Komitmen berkelanjutan (*continuance commitment*) berkaitan dengan kesadaran anggota organisasi akan mengalami kerugian jika meninggalkan organisasi, yang meliputi perhitungan keuntungan jika tetap bekerja pada organisasi, dan kerugian jika meninggalkan organisasi.
3. Komitmen normatif (*normative commitment*) menggambarkan perasaan keterikatan untuk terus berada dalam organisasi, yang meliputi kemauan untuk bekerja, dan bertanggungjawab untuk memajukan organisasi.

Tanpa adanya komitmen dari setiap anggota organisasi pemerintah, maka pencapaian tujuan organisasi akan kurang maksimal, dan sebaliknya dengan rasa keterikatan yang tinggi pada diri anggota organisasi, maka akan membawa hasil yang memuaskan dalam organisasi. Hal ini disebabkan karena setiap anggota melaksanakan tugas dengan tidak asal-asalan, melainkan dengan sungguh-sungguh

dan bertanggungjawab dengan komitmen yang tinggi karena merasa bahwa tujuan organisasi merupakan tujuan mereka juga dan mereka bangga dengan organisasinya (Sagala, 2013). Colquitt et al. dalam Sagala (2013), juga mengemukakan bahwa komitmen dilihat dari perspektif kepemimpinan pada pemerintah daerah provinsi, maupun pemerintah daerah kabupaten/kota ditampakkan pada tindakan dalam berperilaku sehari-hari yang menunjukkan komitmen untuk mencapai yang terbaik dan khususnya dalam mengambil keputusan yang menjadi keputusan pemerintah.

2.10. Hubungan Antar Variabel

2.10.1. Hubungan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Implementasi PP No. 71 Tahun 2010

Sumber daya manusia adalah pegawai yang siap, mampu, dan siaga dalam mencapai tujuan-tujuan organisasi (Werther dan Davis dalam Soetrisno, 2009). Terkait dengan perubahan PP No. 24 tahun 2005 tentang SAP berbasis kas menuju akrual, menjadi PP No. 71 tahun 2010 tentang SAP berbasis akrual, adalah suatu perubahan yang menyangkut banyak aspek dan tuntutan yang harus dicapai. Maka, pengembangan kualitas sumber daya manusia sangatlah perlu untuk dilakukan, misalnya dengan kompetisi tenaga kerja yang meliputi kompetensi berbasis input, berbasis transformasional, dan berbasis output (Soetjipto dkk, 2002). Veljanovski (2010) dan FITRA (2012) seperti yang dikutip dalam Aziz dan Zuhro (2018) juga menyatakan bahwa kemampuan sumber daya manusia adalah salah satu faktor penting yang berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Dalam

kasus pemberian status otonom, memiliki staf yang proposional adalah salah satu syarat utama bagi kotapraja untuk mendapatkan status otonomi fiskal. Havesi (2005) menyatakan bahwa kompetensi sumber daya manusia pada suatu organisasi dapat diukur dengan indikator keterampilan, pengetahuan, dan kemampuan.

Permasalahan SDM pada saat ini di berbagai pemerintahan daerah dilihat dari sisi kualitas, yaitu kekurangan SDM yang berlatar belakang akuntansi, penempatan SDM di posisi yang kurang tepat, pemahaman dasar mengenai manajemen keuangan negara yang masih rendah, sistem *reward* yang masih belum memadai, sarana dan prasarana serta proses pendidikan di perguruan tinggi untuk pengembangan ilmu akuntansi di sektor publik yang masih harus ditingkatkan lagi mutunya. Dari sisi kuantitas, adanya pemekaran daerah sebagai akar masalah kurangnya jumlah SDM, dimana jumlah SDM yang memang sudah terbatas terpaksa harus dibagi lagi untuk daerah yang lama dengan daerah yang baru. Untuk daerah dengan status otonomi khusus, permasalahan SDM bisa menjadi lebih problematik dengan adanya fakta ketertinggalan. Padahal, disaat yang sama penerimaan fiskal yang didapatkan untuk dikelola oleh daerah-daerah tersebut jauh lebih besar daripada daerah lain yang berstatus otonomi biasa (Insani dalam Aziz, 2018).

Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual sesuai dengan PP No.71 tahun 2010, adalah pekerjaan baru yang mungkin tidak mudah dilaksanakan oleh semua Organisasi Perangkat Daerah yang ada di Indonesia. Karena adanya

keadaan tersebut, maka menuntut Organisasi Perangkat Daerah untuk menempatkan sumber daya manusia yang benar-benar kompeten dalam bidang akuntansi, dan memahami dengan baik bagaimana ketentuan-ketentuan pelaporan keuangan daerah yang sudah ditentukan dalam Standar Akuntansi Pemerintahan. Ketika sumber daya manusia yang ditempatkan pada bagian pelaporan keuangan ternyata tidak memahami penyajian yang berbasis akrual, maka laporan keuangan yang disajikan dapat diragukan keandalannya.

2.10.2. Hubungan Sistem Informasi terhadap Implementasi PP No. 71 tahun 2010

Sistem informasi adalah komponen-komponan yang saling berhubungan dan bekerja sama untuk mengumpulkan, memproses, menyimpan, dan menyebarkan informasi untuk mendukung pengambilan keputusan, pengendalian, dan untuk memberikan gambaran aktivitas didalam organisasi (Laudon dalam Susanto, 2013). Maka, aktivitas dari suatu sistem informasi meliputi : mendapatkan dan menerima data sebagai input, kemudian mengelola data tersebut, serta menghasilkan informasi bagi mereka yang membutuhkan (Halim, 2007). Pada saat ini, seluruh bidang sistem informasi keuangan daerah termasuk manajemen pendapatan, aset, dan liabilitas akan dikembangkan dan didistribusikan ke pemerintah-pemerintah daerah. Tujuannya adalah untuk memperbaiki efisiensi manajemen keuangan daerah, dan memungkinkan pertukaran informasi antar

pemerintah daerah. Selain itu, juga bertujuan untuk menghemat biaya keseluruhan, terutama dalam ketenagakerjaan dan manajemen (Sutabri, 2012).

Berbagai permasalahan atau kendala-kendala yang dihadapi oleh setiap Organisasi Perangkat Daerah dalam mengimplementasikan Standar Akuntansi Pemerintah yang berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010, bukan hanya karena kurangnya tenaga yang kompeten dalam bidang akuntansi, tetapi juga karena lemahnya sistem informasi yang ada di dalam lingkungan organisasi pemerintah daerah tersebut. Untuk itu, dibutuhkan suatu sistem informasi yang mengikuti perkembangan teknologi informasi yang semakin maju, untuk mendukung dan memfasilitasi kinerja pemerintah daerah dalam menyajikan laporan keuangan yang berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010.

2.10.3. Hubungan Infrastruktur terhadap Implementasi PP No. 71 tahun 2010

Pentingnya infrastruktur dalam suatu organisasi dapat didefinisikan sebagai kegiatan produksi utama yang tidak dapat digantikan dan merupakan hal yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan organisasi (Hirschman dalam Widodo dkk, 2018). Dalam Pasal 1 angka 65 PMK No. 112/PMK.07/2017, diungkapkan bahwa infrastruktur merupakan fasilitas teknik, fisik, sistem, perangkat keras, dan lunak yang diperlukan untuk melakukan pelayanan masyarakat serta mendukung jaringan struktur agar pertumbuhan ekonomi dapat berjalan dengan baik. Basri dan Munandar (2009) juga mengungkapkan bahwa penopang dalam pelayanan dan

fasilitas supaya perekonomian berjalan dengan baik adalah ketersediaan infrastruktur. Jenis-jenis infrastuktur yang dimaksud adalah infrastruktur keras fisik seperti gedung, sarana, dan prasarana. Infrastruktur keras non fisik, seperti jaringan komunikasi, listrik, dan *software*. Infrastuktur lunak yang meliputi berbagai nilai, kode etik pekerja, peraturan hukum, dan perundang-undangan, dan juga kualitas pelayanan umum yang disediakan oleh pemerintah, seperti aturan hukum dan SOP.

Dalam penelitian ini, infrastruktur yang dibutuhkan pada suatu organisasi perangkat daerah, dapat berupa infrastruktur keras fisik seperti bangunan dan sarana prasarana yang dimiliki OPD, Infrastruktur keras non fisik seperti energy listrik, dan jaringan komunikasi, serta infrastruktur lunak seperti SOP yang berlaku pada OPD, yaitu administrasi, dan juga dasar hukum. Seperti yang diketahui bahwa, implementasi sistem akuntansi pada saat ini dilakukan secara komputerisasi. Dengan demikian, infrastruktur yang memadai dapat membantu OPD dalam penyajian laporan keuangannya berbasis akrual.

2.10.4. Hubungan Komitmen Organisasi terhadap Implementasi PP No. 71 tahun 2010

Komitmen organisasi didefinisikan sebagai kekuatan identifikasi secara individu dengan ketersangkutpautannya dalam suatu organisasi (Porter et al. dalam Sudaryo dkk, 2017). Mowday et al. dalam Mulyono (2018) juga mendefinisikan

komitmen organisasi sebagai tingkat kekuatan individu, dan keterkaitan individu kepada organisasi dengan karakteristiknya adalah, memiliki kepercayaan yang kuat dan menerima nilai-nilai dan tujuan organisasi, adanya kemauan yang kuat untuk berusaha atau bekerja keras untuk organisasi, dan adanya keinginan untuk tetap menjadi anggota organisasi. Anggota yang memiliki komitmen terhadap organisasinya akan lebih mempertahankan dirinya sebagai bagian dari organisasinya dibandingkan dengan anggota yang tidak memiliki komitmen organisasi. Komitmen organisasi tidak hanya bersifat loyalitas yang pasif, tapi juga melibatkan hubungan yang aktif dengan organisasi yang bersangkutan. Pada konteks pemerintahan, aparat yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan menggunakan informasi yang dimiliki untuk menyusun laporan keuangan menjadi lebih tepat. Selain itu, komitmen organisasi dapat menjadi semacam alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian kinerja yang diharapkan (Maswani dalam Mulyono, 2018).

Penyajian laporan keuangan berbasis akrual yang baru diwajibkan pada tahun 2015, memang tidak mudah untuk di implementasikan secara penuh oleh setiap OPD baik di provinsi maupun kabupaten/kota. Selanjutnya, apabila sumber daya manusia yang kompeten, teknologi informasi, dan juga infrastruktur yang memadai sudah tersedia, maka yang selanjutnya dibutuhkan dalam implementasi SAP berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010 adalah komitmen dari setiap anggotanya, terutama pihak-pihak yang berkaitan langsung dalam penyusunan

laporan keuangan. Karena, ketika tujuan organisasi dalam rangka menyajikan laporan keuangan yang andal melalui implementasi SAP berbasis akrual, tidak selaras dengan komitmen anggotanya, maka tujuan tersebut tidak akan mampu untuk dicapai oleh organisasi.

2.11. Penelitian Terdahulu

Penelitian pertama dilakukan oleh Rosiana (2016) yang berjudul “Pengaruh Kualitas SDM dan Teknologi Informasi terhadap Penerapan SAP Berbasis Akrual PP No. 71 tahun 2010 (Studi Kasus pada SKPD-SKPD Pemerintah Kota Malang)”. Sampel dalam penelitian ini adalah sejumlah 40 sampel dan data diperoleh melalui penyebaran kuesioner pada SKPD-SKPD di Kota Malang. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi yang sebelumnya dilakukan uji validitas, reliabilitas atas data yang telah diperoleh. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi SAP berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010. Sedangkan teknologi informasi tidak berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010.

Penelitian kedua dilakukan oleh Oktavianti (2017) dengan judul “Pengaruh Komitmen Organisasi, Kompetensi, dan Ketersediaan Infrastruktur terhadap Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual di Kabupaten Bengkulu Tengah”. Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif kuantitatif,

dengan menyebarkan kuesioner pada 144 responden. Uji hipotesis dilakukan dengan metode analisis linear berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia, komitmen organisasi dan ketersediaan infrastruktur berpengaruh positif terhadap implementasi SAP berbasis akrual baik secara parsial maupun simultan.

Penelitian ketiga adalah penelitian yang dilakukan oleh Dewi, dkk (2017) dengan judul “Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Komitmen Organisasi, dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Keberhasilan Penerapan SAP Berbasis Akrual (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Bangli)”. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode kuantitatif. Pengambilan sampel dilakukan dengan teknik *purposive sampling* dengan jumlah responden sebanyak 64 orang. Jenis data yang digunakan adalah data primer, yang diperoleh dengan menyebarkan kuesioner kepada responden. Analisis data penelitian menggunakan analisis regresi linear berganda dengan menggunakan SPSS. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia dan komitmen organisasi berpengaruh signifikan positif terhadap keberhasilan penerapan SAP berbasis akrual baik secara parsial maupun secara simultan.

Penelitian keempat dilakukan oleh Fitriзал (2017) dengan judul “Pengaruh Sumber Daya Manusia, Sistem Informasi dan Komitmen Organisasi terhadap Implementasi Sistem Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Pesisir Selatan)”. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian

ini adalah dengan *total sampling*. Analisis dilakukan dengan menggunakan model regresi berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi sistem akuntansi pemerintah berbasis akrual. Sedangkan sistem informasi dan komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap implementasi sistem akuntansi pemerintah berbasis akrual.

Penelitian kelima adalah penelitian yang dilakukan oleh Supra (2016) dengan judul “Pengaruh Tingkat Pendidikan, Pelatihan, dan Kualitas Teknologi Informasi terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Kabupaten Musi Banyuasin”. Data dalam penelitian ini diperoleh dengan menyebarkan kuesioner dan wawancara kepada 123 responden. Analisis data dilakukan dengan menggunakan analisis regresi linear berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kualitas teknologi informasi berpengaruh positif signifikan terhadap penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual.

Penelitian yang keenam adalah penelitian yang dilakukan oleh Rianisanti (2017) dengan judul “Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Kapasitas Sumber Daya Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel Moderating (Studi pada SKPD Kabupaten Klaten)”. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Metode pengumpulan data dengan menggunakan kuesioner. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Moderated Regression Analysis (MRA)*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa

sistem informasi akuntansi keuangan daerah tidak berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sedangkan kapasitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Hasil pengujian penelitian terdahulu mengenai implementasi SAP berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010 dapat dilihat dalam tabel berikut ini:

Tabel 2.1
Ringkasan Penelitian Terdahulu

| No. | Peneliti | Judul | Variabel | Hasil |
|-----|-------------------|--|---|---|
| 1 | Rosiana (2016) | Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia dan Teknologi Informasi terhadap Implementasi SAP Berbasis Akrual PP No. 71 tahun 2010 | Independen : 1. Kualitas sumber daya manusia 2. Teknologi Informasi Dependen : Implementasi SAP Berbasis Akrual PP N. 71 tahun 2010 | 1. Kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi SAP Berbasis Akrual PP No. 71 tahun 2010 2. Teknologi informasi tidak berpengaruh terhadap implementasi SAP Berbasis Akrual PP No. 71 tahun 2010 |
| 2 | Oktavianti (2017) | Pengaruh Komitmen Organisasi, Kompetensi, dan Ketersediaan Infrastruktur terhadap Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual di Kabupaten | Independen : 1. Komitmen Organisasi 2. Kompetensi 3. Ketersediaan infrastruktur Dependen : Implementasi SAP Berbasis Akrual | Komitmen Organisasi, Kompetensi, dan ketersediaan infrastruktur berpengaruh positif terhadap implementasi SAP berbasis akrual |

| | | Bengkulu Tengah | | |
|---|-------------------|--|--|---|
| 3 | Dewi, dkk (2017) | Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Komitmen Organisasi, dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Keberhasilan Penerapan SAP Berbasis Akrual (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Bangli) | <p>Independen :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Kualitas sumber daya manusia 2. Komitmen organisasi 3. Sistem pengendalian intern <p>Dependen :</p> <p>Keberhasilan penerapan SAP berbasis akrual</p> | Kualitas sumber daya manusia dan komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap keberhasilan penerapan SAP berbasis akrual |
| 4 | Fitrizal (2017) | Pengaruh Sumber Daya Manusia, Sistem Informasi dan Komitmen Organisasi terhadap Implementasi Sistem Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Pesisir Selatan) | <p>Independen :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Sumber daya manusia 2. Sistem informasi 3. Komitmen organisasi <p>Dependen :</p> <p>Implementasi SAP berbasis akrual</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi SAP berbasis akrual 2. Sistem informasi dan komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual |
| 5 | Supra (2016) | Pengaruh Tingkat Pendidikan, Pelatihan, dan Kualitas Teknologi Informasi terhadap Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Kabupaten Musi Banyuasin | <p>Independen :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Tingkat pendidikan 2. Pelatihan 3. Kualitas teknologi informasi <p>Dependen :</p> <p>Penerapan SAP berbasis akrual</p> | Kualitas teknologi informasi berpengaruh positif terhadap penerapan SAP berbasis akrual |
| 6 | Rianisanti (2017) | Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah dan Kapasitas | <p>Independen :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah | <ol style="list-style-type: none"> 1. Pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah tidak |

| | | | | |
|--|--|---|---|---|
| | | Sumber Daya Manusia terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel Moderating (Studi pada SKPD Kabupaten Klaten) | 2. Kapasitas sumber daya manusia Dependen : Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah Moderasi : Sistem pengendalian intern | berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah 2. Kapasitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah |
|--|--|---|---|---|

Sumber : Penelitian Terdahulu

2.12 Pengembangan Hipotesis

2.12.1 Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Implementasi PP No. 71 Tahun 2010

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Rosiana (2016), Oktavianti (2017), Dewi dkk (2017), dan Fitriзал (2017), menyatakan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual sesuai PP No. 71 tahun 2010. Kualitas sumber daya manusia berarti tingkat kesiapan pegawai, kemampuan, dan kesiagaannya dalam mencapai tujuan-tujuan organisasi (Werther dan Davis dalam Soetrisno, 2009). Veljanoski (2010) dan FITRA (2012) yang dikutip dalam Aziz dan Zuhro (2018) juga menjelaskan bahwa dalam kasus pemberian status otonom, staf yang proposional adalah salah satu syarat utama bagi kotapraja untuk mendapatkan status otonomi fiskal, dan merupakan faktor penting yang berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Karena adanya tuntutan seperti itu, disertai dengan berbagai macam

perubahan peraturan pemerintah terkait dengan penyusunan laporan keuangan daerah, maka perlu dilakukan pengembangan kualitas pelaksanaan sumber daya manusia yang dapat dilakukan melalui pengelolaan kompetensi tenaga kerja yang meliputi, kompetensi berbasis input, kompetensi berbasis transformasional, dan juga kompetensi berbasis output (Soetjipto, 2002).

Implementasi SAP berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010, adalah pekerjaan yang tidak mudah untuk dilakukan oleh setiap OPD, kecuali OPD yang bersangkutan memiliki sumber daya manusia yang berkualitas, yang memiliki keterampilan, pengetahuan, dan kemampuan yang baik pada bidang akuntansi pemerintahan. Karena, ketika sumber daya manusia yang tidak sesuai dengan kualifikasi yang dibutuhkan tidak memahami dengan benar konsep penyajian akuntansi pemerintahan yang telah ditetapkan, maka laporan yang disajikan dapat diragukan keandalannya. Berdasarkan hasil penelitian terdahulu dan teori yang telah dikemukakan, maka hipotesis penelitian ini adalah :

Ha1 : Kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap implementasi PP No. 71 tahun 2010.

2.12.2 Pengaruh Sistem Informasi terhadap Implementasi PP No. 71 tahun 2010

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Supra (2016), menunjukkan bahwa sistem informasi berpengaruh positif terhadap implementasi SAP berbasis akrual. Namun di sisi lain, penelitian yang dilakukan oleh Rosiana (2016) dan Fitriзал

(2017) menyatakan bahwa sistem informasi tidak memiliki pengaruh terhadap implementasi SAP berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010.

Beberapa hasil penelitian terdahulu menunjukkan ketidakkonsistensian pengaruh antara positif atau negatif, namun Sutabri (2012) mengungkapkan bahwa keuangan daerah yang saat ini pelaporannya disajikan berbasis akrual, membutuhkan sebuah sistem informasi yang memadai. Sehingga, pengembangan seluruh bidang sistem informasi keuangan daerah termasuk manajemen pendapatan, aset, dan liabilitas terus dikembangkan dan didistribusikan ke tiap pemerintah daerah, dengan tujuan untuk memperbaiki efisiensi manajemen keuangan daerah, memungkinkan pertukaran informasi antar pemerintah daerah, dan juga menghemat biaya, terutama ketenagakerjaan dan manajemen. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut :

Ha2 : Sistem Informasi berpengaruh positif terhadap implementasi PP No. 71 tahun 2010.

2.12.3 Pengaruh Infrastruktur terhadap Implementasi PP No. 71 Tahun 2010

Penelitian yang dilakukan oleh Oktavianti (2017) telah membuktikan bahwa ketersediaan infrastruktur berpengaruh positif terhadap implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010. Hirschman dalam Widodo dkk (2018) mengungkapkan bahwa infrastruktur merupakan kegiatan produksi utama yang tidak dapat digantikan dan merupakan

hal yang dibutuhkan. Basri dan Munandar (2009) juga menjelaskan bahwa LKPD yang saat ini wajib untuk disajikan berbasis aktual, telah dilakukan secara komputerisasi. Dalam hal ini, infrastruktur yang dibutuhkan dapat berupa Infrastruktur keras fisik (gedung, sarana dan prasarana), infrastruktur keras non fisik yang berhubungan dengan fungsi utilitas umum (jaringan komunikasi, listrik, dan *software*), dan juga infrastruktur lunak yang merupakan kerangka konstitusional atau kelembagaan (nilai-nilai, kode etik, peraturan hukum, perundang-undangan, dan SOP). Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut :

Ha3 : Infrastruktur berpengaruh positif terhadap implementasi PP No. 71 tahun 2010.

2.12.4 Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Implementasi PP No. 71 Tahun 2010

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Oktavianti (2017), Dewi dkk (2017) menunjukkan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap implementasi SAP berbasis aktual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010. Di sisi lain, penelitian yang dilakukan oleh Fitrizal (2017) menyatakan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap implementasi SAP berbasis aktual.

Beberapa penelitian terdahulu masing-masing menunjukkan hasil yang berbeda, namun Maswani dalam Mulyono (2018) mengungkapkan bahwa anggota

yang memiliki komitmen terhadap organisasinya akan lebih dapat bertahan sebagai bagian dari organisasinya dibandingkan dengan anggota yang tidak memiliki komitmen terhadap organisasi. Porter et al. dalam Sudaryo dkk (2017) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai kekuatan identifikasi secara individu dengan ketersangkutpautannya dalam suatu organisasi, dengan salah satu karakteristiknya adalah kemauan yang kuat untuk berusaha atau bekerja keras untuk mencapai tujuan organisasi, termasuk pelaporan yang jujur dan mengikuti standar yang berlaku. Pada konteks pemerintahan, aparat yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan menggunakan informasi yang dimiliki untuk menyusun laporan keuangan menjadi lebih tepat. Selain itu, komitmen organisasi dapat menjadi semacam alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya untuk pencapaian kinerja yang diharapkan, dalam hal ini penyusunan laporan keuangan berbasis akrual sesuai dengan PP No. 71 tahun 2010 (Maswani dalam Mulyono, 2018).

Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis penelitian ini adalah, sebagai berikut :

Ha4 : Komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap implementasi PP No. 71 tahun 2010.