



Akuntabilitas adalah sebuah konsep etika yang dekat dengan administrasi publik pemerintahan (lembaga eksekutif pemerintah, lembaga legislatif parlemen dan lembaga yudikatif Kehakiman)

yang mempunyai beberapa arti antara lain, hal ini sering digunakan secara sinonim dengan konsep-konsep seperti yang dapat dipertanggungjawabkan (responsibility), [1] yang dapat dipertanyakan (answerability), yang dapat dipersalahkan (blameworthiness) dan yang mempunyai ketidakbebasan (liability) termasuk istilah lain yang mempunyai keterkaitan dengan harapan dapat menerangkannya salah satu aspek dari administrasi publik atau pemerintahan, hal ini sebenarnya telah menjadi pusat-pusat diskusi yang terkait dengan tingkat problemabilitas di sektor publik, perusahaan nirlaba, yayasan dan perusahaan-perusahaan.

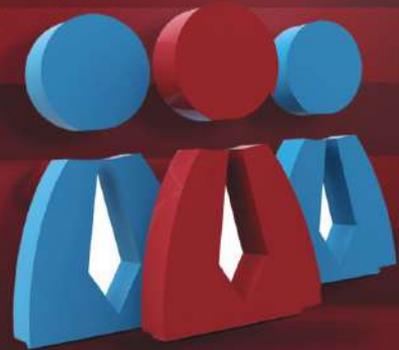
Dalam peran kepemimpinan, akuntabilitas dapat merupakan pengetahuan dan adanya pertanggungjawaban terhadap tiap tindakan, produk, keputusan dan kebijakan termasuk pula di dalamnya administrasi publik pemerintahan, dan pelaksanaan dalam lingkup peran atau posisi kerja yang mencakup di dalam mempunyai suatu kewajiban untuk melaporkan, menjelaskan dan dapat dipertanyakan bagi tiap-tiap konsekuensi yang sudah dihasilkan.

Tunggal Mandiri
PUBLISHERS
Anggota IKAPI (JI) No. 120
Jl. Taman Kebun Raya A-1 No. 0
Pakis - Malang 65114
Telp. (041) 790291 / Fax. (0341) 2991813
e-mail: tunggalmandiri.or@gmail.com



AKUNTABILITAS PELAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

Dr. M. Anas, SE., M.M., M.Si



Dr. M. Anas, SE., M.M., M.Si

AKUNTABILITAS PELAPORAN KEUANGAN Sektor Publik

AKUNTABILITAS
PELAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

*Melalui Peningkatan Kapasitas SDM,
Pemakaian IT, dan Pengendalian Intern*

Dr. M. Anas, SE., M.M., M.Si

AKUNTABILITAS

PELAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

*Melalui Peningkatan Kapasitas SDM,
Pemakaian IT, dan Pengendalian Intern*



AKUNTABILITAS PELAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK

*Melalui Peningkatan Kapasitas SDM, Pemakaian IT,
dan Pengendalian Intern*

Dr. M. Anas, SE., M.M., M.Si

Setting dan Desain Cover
Dian Triyani

Penerbit

TUNGGAL MANDIRI

Anggota IKAPI JTI No. 120

Jln. Taman Kebun Raya A-1 No. 9

Pakis – Malang 65154

Tlp./Faks (0341) 795261

e-mail: tunggalmandiri.cv@gmail.com

Cetakan 1, Agustus 2014

Jumlah: xii + 102 hlm.

Ukuran: 15,5 x 23 cm

Perpustakaan Nasional: Katalog Dalam Terbitan (KDT)

ISBN: 978-602-8878-50-0

Hak Cipta dilindungi oleh undang-undang.
Dilarang mengutip atau memperbanyak sebagian
atau seluruh isi buku tanpa izin tertulis dari penerbit.

KATA PENGANTAR

Prof. Dr. Hj. Setyaningsih, SE.
(Guru Besar STIE Indonesia, Malang)

Tercurah segala puji dan syukur akan kehadiran Allah SWT sehingga Dr. M. Anas, SE., MM., M.Si., telah menyelesaikan karyanya sehingga menjadi buku yang layak terbit. Buku ini diberi judul *Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Sektor Publik (Melalui Peningkatan Kapasitas SDM, Pemakaian IT, dan Pengendalian Intern)* karena memuat pemahaman akan upaya penyusunan laporan keuangan pada SKPD di suatu pemerintahan daerah yang andal dan tepat waktu. Keterandalan dan ketepatan waktu pelaporan keuangan dapat berimplikasi positif pada pengambilan keputusan dan kebijakan oleh pemangku kepentingan dan para *stakeholders*. Dengan demikian, pemerintahan yang baik dan akuntabel dapat tercapai.

Pembuatan buku ini oleh Dr. M. Anas, SE., MM., M.Si. merupakan suatu prestasi yang membanggakan bagi saya selaku promotor penulis pada penyusunan disertasi sektor Ilmu Ekonomi di UNTAG Surabaya. Atas nama pribadi dan STIE Indonesia, Malang tentu saya mengapresiasi buku ini karena dapat memberikan manfaat yang berkelanjutan bagi komunitas pada perguruan tinggi yang saya kelola. Harapannya melalui buku ini dapat menjadi gerbang yang membuka wawasan kepada pembelajar lainnya untuk lebih produktif dan kreatif lagi dalam berkarya.

Tak lupa saya ucapkan terima kasih kepada Dr. M. Anas, SE., MM., M.Si. dengan membanggakan telah melahirkan sebuah karya. Sekaligus ucapan selamat atas terbitnya buku ini sehingga nantinya bisa bermanfaat bagi para pembacanya. Semoga setelah terbitnya buku ini dapat terbit buku-buku lain yang dapat bermanfaat bagi nusa dan bangsa Indonesia. Aamiin.

Surabaya, Agustus 2014

Prof. Dr. Hj. Setyaningsih, SE.



KATA PENGANTAR

Dr. H. Slamet Riyadi, M.Si., Ak.

(Dosen pada Prodi DIE Pascasarjana UNTAG Surabaya)

Mari kita ucapkan segala puji syukur akan kehadiran Allah SWT karena Matas perkenaan-Nya Saudara Dr. M. Anas, SE., MM., M.Si., dapat melahirkan sebuah karya yang membanggakan. Buku yang berjudul *Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Sektor Publik (Melalui Peningkatan Kapasitas SDM, Pemakaian IT, dan Pengendalian Intern)* ini mengantarkan kita pada suatu pengertian bahwasanya laporan keuangan oleh SKPD pada suatu pemerintahan idealnya memenuhi beberapa kriteria. Meskipun demikian, suatu laporan keuangan dapat mencapai keterandalan dan ketepatan waktu bila beberapa hal benar-benar diperbaiki.

Dalam karya Dr. M. Anas, SE., MM., M.Si. ini dibahas mengenai upaya peningkatan kapasitas SDM pada SKPD pemerintahan daerah terkait sehingga dalam mengerjakan laporan keuangan dapat selesai dengan cepat dan tepat. Hal ini juga karena pemahaman SDM-nya yang baik dalam proses pembuatan laporan keuangan dengan menggunakan IT. Akan tetapi, kesemuanya itu tidak akan maksimal bila pengendalian intern belum dilakukan dengan baik.

Oleh karenanya, buku ini menjadi sangat penting guna pembelajaran bagi para calon dan aparatur pemerintah sehingga ke depan *Good Governance* di Indonesia melalui akuntabilitas publik yang apik dan berkualitas dapat tercapai. Tidak berhenti sampai di sini, harapannya melalui karya Dr. M. Anas, SE., MM., M.Si. dapat memberikan suntikan semangat pada yang lainnya agar selalu ada keinginan berkarya menyumbang pengetahuan terhadap bangsa. Hal ini merupakan suatu yang membanggakan secara khusus bagi saya selaku co-Promotor saat penulis menyusun disertasi Program Doktor Ilmu Ekonomi Pascasarjana UNTAG Surabaya dalam kajian materi yang akhirnya diterbitkan dalam buku ini. Semoga upaya tersebut memiliki andil dalam mencerdaskan bangsa.

Selamat membaca!

Surabaya, Agustus 2014

Dr. H. Slamet Riyadi, M.Si., Ak.

KATA PENGANTAR

Alhamdulillah, segala puji dan syukur kehadiran Allah SWT karena berkat Rahmat, karunia, hidayah, dan ridho-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan buku yang berjudul *Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Sektor Publik (Melalui Peningkatan Kapasitas SDM, Pemakaian IT, dan Pengendalian Intern)*. Buku ini mengulas mengenai sistemasi dan keidealan pelaporan keuangan pada SKPD di suatu pemerintahan daerah. Adapun yang menjadi bahasan utama dalam buku ini yakni mengenai adanya pengaruh kapasitas sumber daya manusia, pemanfaatan teknologi informasi, dan pengendalian intern akuntansi terhadap keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan.

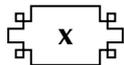
Buku ini diharapkan dapat memberikan wawasan dan pandangan baru akan pengelolaan dalam pembuatan laporan keuangan yang lebih berkualitas dan dapat diandalkan. Terutama bagi para aparatur pemerintah yang berkaitan langsung dalam penyusunannya terlebih lagi bila penyampaiannya tepat waktu. Dengan demikian, *good governance* yang selama ini digadagadag dapat tercapai. Hal tersebut bukanlah sesuatu yang musykil untuk diwujudkan selama semua pihak yang berkepentingan turut serta dan aktif dalam membantu pelaksanaannya. Sebagaimana diketahui bahwa akuntansi sektor publik juga merupakan salah satu komponen penentu pemerintahan yang baik dalam hal ini akuntabel.

Pada akhirnya, penulis menyadari bahwa dalam penyusunan buku ini masih jauh dari sempurna dan bukanlah hasil dari jerih payah sendiri. Akan tetapi, banyak pihak yang telah membantu sehingga buku ini terselesaikan. Oleh karenanya, terima kasih tulus penulis ucapkan kepada semua pihak yang telah membantu baik secara langsung maupun tidak langsung sehingga buku ini dapat terbit dan dapat bermanfaat bagi pembacanya.

Semoga membawa berkah dan manfaat.

Surabaya, Agustus 2014

M. Anas



DAFTAR ISI

Kata Pengantar Prof. Dr. Hj. Setyaningsih, SE. (Guru Besar STIE Indonesia, Malang).....	v
Kata Pengantar Dr. H. Slamet Riyadi, M.Si., Ak. (Dosen pada Prodi DIE Pascasarjana UNTAG Surabaya).....	vii
Kata Pengantar Penulis	ix
Daftar Isi	xi
Bab 1	
Pendahuluan	1
Bab 2	
Hakikat Akuntansi Sektor Publik	13
A. Makna Akuntansi Sektor Publik	13
B. Cakupan Akuntansi Sektor Publik secara Umum	14
C. Tujuan dan Manfaat Akuntansi Sektor Publik secara Umum	15
D. Reformasi Konsep Akuntansi Sektor Publik.....	17
Bab 3	
Akuntansi Anggaran dan Akuntansi Akrual Sektor Publik	21
A. Akuntansi Anggaran	21
B. Akuntansi Akrual	32
Bab 4	
Informasi Pelaporan Keuangan yang Berkualitas.....	35
A. Kriteria Pelaporan Keuangan yang Ideal.....	36
B. Kapasitas Sumber Daya Manusia.....	44
C. Pemanfaatan Teknologi Informasi	47
D. Pengendalian Intern Akuntansi.....	50
E. Keterandalan Pelaporan Keuangan	58
F. Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan	61

Bab 5	
Realitas Akuntabilitas Laporan Keuangan Sektor Publik Kini.....	67
A. Gambaran Akuntansi Sektor Publik Tingkat Pemda.....	67
B. Kapasitas Sumber Daya Manusia Pemerintah Daerah	69
C. Teknologi Informasi untuk Akuntabilitas Pemerintah Daerah	75
D. Pengendalian Intern Akuntansi Pemerintah Daerah	79
Bab 6	
Kaitan Keterandalan dan Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah.....	85
Bab 7	
Penutup.....	89
Daftar Pustaka.....	91
Tentang Penulis.....	101

PENDAHULUAN

Dewasa ini, dalam perkembangan sektor publik di Indonesia terjadi fenomena menguatnya tuntutan akuntabilitas atas lembaga-lembaga sektor publik, baik pusat maupun daerah. Akuntabilitas merupakan bentuk tanggung jawab akan pelaksanaan misi organisasi yang telah dilaksanakan. Dalam hal ini, kewajiban pertanggungjawaban tersebut dilaksanakan suatu media secara periodik. Mardiasmo (2003) menyatakan bahwa akuntabilitas publik dalam konteks organisasi pemerintah adalah pemberian informasi dan *disclosure* atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan pelaporan tersebut.

Akuntabilitas publik meliputi berbagai dimensi antara lain akuntabilitas hukum, akuntabilitas manajerial, akuntabilitas program, akuntabilitas kebijakan, dan akuntabilitas finansial (keuangan). Tugas menegakkan akuntabilitas finansial oleh pemerintah daerah dalam hal ini bertanggung jawab mempublikasikan laporan keuangan kepada pemangku kepentingan (*stakeholder*). Hal tersebut sebagaimana dinyatakan dalam Governmental Accounting Standards Board (1999) dalam Concepts Statement No. 1 tentang *Objectives of Financial Reporting*. Disebutkan bahwa akuntabilitas merupakan dasar pelaporan keuangan di pemerintahan yang didasari oleh adanya hak masyarakat untuk mengetahui dan menerima penjelasan atas pengumpulan sumber daya dan penggunaannya. Hal ini karena telah disadari bahwa ada banyak pemangku kepentingan yang akan mengandalkan informasi dalam laporan keuangan hasil publikasi pemerintah daerah sebagai dasar pengambilan keputusan. Oleh karena itu, informasinya harus bermanfaat bagi para pemakai laporan keuangan daerah.

Menurut Suwardjono (2008:167), kemanfaatan informasi dalam laporan keuangan bagi para pemakai sama halnya bahwa informasi tersebut harus mempunyai nilai. Dengan kata lain, informasi akan bermanfaat jika berpaut dengan keputusan yang menjadi sasaran informasi. Selain itu, informasi juga akan bermanfaat jika dapat dipahami dan digunakan oleh pemakai. Terlebih lagi bila informasi tersebut dapat dipercaya oleh pemakai maka bisa dikatakan sangat bermanfaat.

Kemanfaatan (*usefulness*) merupakan suatu karakteristik yang hanya dapat ditentukan secara kualitatif dalam hubungannya dengan keputusan, pemakai, dan keyakinan pemakai terhadap informasi. Oleh karena itu, kriteria ini secara umum disebut karakteristik kualitatif (*qualitative characteristics*) atau kualitas (*qualities*) informasi. Suatu informasi dalam laporan keuangan pemerintah disebut berkualitas bila memenuhi kriteria tertentu sebagaimana dinyatakan dalam Rerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan (PP No. 71 Tahun 2010), di antaranya yakni relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Adapun dasar pengelolaan teknis keuangan daerah berdasarkan Peraturan Menteri dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 telah diberlakukan sejak tanggal 1 Januari 2007. Namun, pada tahun 2011 peraturan tersebut diganti dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Tambahan Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 310. Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 memberikan masa transisi untuk perubahan dari basis kas ke basis akrual dalam waktu 5 tahun (sampai tahun 2008). Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang diterapkan saat ini harus sesuai dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010, yaitu menggunakan basis modifikasi kas menuju akrual. Basis ini mengharuskan penyajian akun aset, kewajiban, dan ekuitas dengan basis akrual. Sedangkan akun pendapatan, belanja, dan pembiayaan menggunakan basis kas.

Berdasarkan fakta yang diperoleh dari berbagai tulisan baik artikel maupun jurnal mengenai akuntansi keuangan daerah, ditemukan

bahwa dalam laporan keuangan pemerintah masih banyak disajikan data-data yang tidak sesuai (BPK, 2006). Selain itu, masih banyak ditemukan penyimpangan-penyimpangan dalam pelaksanaan audit laporan keuangan daerah. Sebagaimana dinyatakan oleh Mardiasmo (2007), bahwa dalam Pasal 33 UU No. 33 Tahun 2004 disebutkan bahwa Menteri Keuangan berhak menunda penyaluran Dana Alokasi Umum (DAU) jika pemerintah daerah (Pemda) belum menyerahkan laporan sistem keuangan daerah, termasuk APBD. Dengan demikian, terdapat tiga alasan yang dapat dijadikan dasar pemberian sanksi tersebut, yaitu sebagai berikut.

1. UU No, 32/2004 tentang Pemerintah Daerah.
2. Faktor koordinasi nasional, yaitu kondisi pelaporan pada APBD yang sering terlambat sehingga mengganggu perekonomian nasional.
3. Faktor kepentingan daerah.

Menurut BPK (2011), adanya kelemahan pengendalian intern dalam pengelolaan keuangan daerah sebagian besar karena belum memadainya unsur lingkungan pengendalian, penilaian risiko, dan kegiatan pengendalian. Pada umumnya, kelemahan tersebut terjadi akibat kurang tertibnya penyusunan dan penerapan kebijakan, kurang berkomitmen terhadap kompetensi, kegiatan identifikasi risiko dan analisis risiko belum optimal, dan lemahnya pengendalian fisik atas aset serta pencatatan transaksi yang kurang akurat dan tepat waktu.

Kelemahan dalam pengendalian intern tersebut terlihat dari banyaknya kasus pencatatan yang tidak/belum dilakukan atau tidak akurat, penganggaran/ perencanaan tidak memadai, pelaksanaan kegiatan tidak sepenuhnya melalui mekanisme Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dan tidak diukur dengan mekanisme yang memadai, serta belum adanya *Standard Operating Procedure* (SOP) yang memadai.

Pada Tabel 1.1 ditunjukkan bahwa pemeriksaan oleh BPK terhadap 358 LKPD ditemukan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan sebanyak 4.551 kasus senilai Rp 5,28 triliun. Dari temuan tersebut, mengakibatkan kerugian daerah mencapai 1.197

kasus senilai Rp 376,97 miliar. Di antaranya potensi kerugian daerah sebanyak 313 kasus senilai Rp 3,28 triliun, kekurangan penerimaan sebanyak 857 kasus senilai Rp 478,1 miliar, ketidakhematan sebanyak 144 kasus senilai Rp 73,22 miliar, ketidakefisienan sebanyak 2 kasus senilai Rp 1,37 miliar, dan ketidaefisienan sebanyak 264 kasus senilai Rp 1,07 triliun.

Tabel 1.1
Daftar Kelompok dan Jenis Temuan – Ketidakpatuhan
Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2010

No	Kelompok dan Jenis Temuan	Jumlah Kasus	%	Nilai (Juta Rp)	%
1	Kerugian Daerah	1.197	26,30	376.965,01	7,14
2	Potensi Kerugian Daerah	313	6,88	3.283.343,78	62,17
3	Kekurangan Penerimaan	857	18,83	478.101,00	9,05
4	Administrasi	1.774	38,98	-	-
5	Ketidakhematan/Pemborosan/Ketidakekonomisan	144	3,16	73.215,37	1,39
6	Ketidakefisienan	2	0,04	1.370,03	0,03
7	Ketidakefektifan	264	5,80	1.068.576,00	20,23
Total Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Perundang-undangan		4.551	100	5.281.571,22	100

Sumber: BPK RI: diakses melalui www.bpk.go.id

Adapun pada Tabel 1.2 menunjukkan bahwa dari 3.397 kelemahan SPI, masing-masing terdiri atas 1.401 kasus (41,24%) kelemahan pengendalian intern akuntansi dan pelaporan, 1,368 kasus (40,27%) kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta 628 kasus (18,49%) kelemahan struktur pengendalian intern. Dengan demikian, kelemahan pengendalian intern akuntansi dan pelaporan merupakan kelemahan yang paling banyak ditemui dalam SPI terutama guna pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Tabel 1.2
Daftar Kelompok dan Jenis Temuan – Kelemahan SPI
Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2010

No	Kelompok dan Jenis Temuan	Jumlah Kasus	%
I	Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan	1.401	41,24
1	Pencatatan tidak/belum dilakukan atau tidak akurat	784	
2	Proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan	371	
3	Entitas terlambat menyampaikan laporan	24	
4	Sistem Informasi Akuntansi dan pelaporan tidak memadai	204	
5	Sistem Informasi Akuntansi dan pelaporan belum didukung SDM yang memadai	17	
6	Lain-lain	1	
II	Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja	1.368	40,27
1	Perencanaan kegiatan tidak memadai	499	
2	Mekanisme pemungutan, penyetoran dan pelaporan serta penggunaan penerimaan daerah dan hibah tidak sesuai ketentuan	170	
3	Penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan bidang teknis tertentu atau ketentuan intern organisasi yang diperiksa tentang pendapatan dan belanja	375	
4	Pelaksanaan belanja di luar mekanisme APBD	63	
5	Penetapan/pelaksanaan kebijakan tidak tepat atau belum dilakukan berakibat hilangnya potensi penerimaan/pendapatan	173	
6	Penetapan/pelaksanaan kebijakan tidak tepat atau belum dilakukan berakibat peningkatan biaya/belanja	70	
7	Lain-lain	18	
III	Kelemahan Struktur Pengendalian Intern	628	18,49
1	Entitas tidak memiliki SOP yang formal untuk suatu prosedur atau keseluruhan prosedur	265	
2	SOP yang ada pada entitas tidak berjalan secara optimal atau tidak ditaati	326	
3	Entitas tidak memiliki Satuan Pengawas Intern	3	
4	Satuan Pengawas Intern yang ada tidak memadai atau tidak berjalan optimal	17	
5	Tidak ada pemisahan tugas dan fungsi yang memadai	17	
Total Kelemahan Sistem Pengendalian Intern		3.397	100

Sumber: BPK RI: diakses melalui www.bpk.go.id

Menurut hasil evaluasi BPK menunjukkan bahwa LKPD yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan Wajar Dengan Pengecualian (WDP) pada umumnya memiliki pengendalian intern telah memadai. Adapun LKPD yang memperoleh opini TW dan TMP memerlukan perbaikan pengendalian intern. Dalam hal ini, yakni mengenai keandalan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Masih banyaknya opini TW dan TMP yang diberikan oleh BPK menunjukkan efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah daerah masih belum optimal.

Di sisi lain, masa pelaporan keuangan menurut UU Nomor 17 Tahun 2003 mengamanatkan bahwa kepala daerah (gubernur/bupati/walikota) hendaknya menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK selambat-lambatnya enam bulan setelah tahun anggaran berakhir. Laporan keuangan yang dimaksud setidaknya meliputi laporan realisasi APBD (LRA), neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan daerah dan badan lainnya.

Selain itu, pada Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 56 menyatakan bahwa gubernur/bupati/walikota menyampaikan laporan keuangannya kepada BPK paling lambat tiga bulan setelah tahun anggaran berakhir. Apabila mengacu pada ketentuan tersebut, ternyata masih terdapat LKPD yang belum diperiksa oleh BPK karena belum memenuhi jadwal waktu penyerahan LKPD.

Hal lain yang sangat mungkin terjadi yakni terjadinya salah penganggaran, penyebabnya antara lain karena adanya kesalahan persepsi akibat pembelian barang yang berbeda. Alasan lainnya adalah karena adanya keterbatasan untuk pelaporan di masing-masing SKPD. Hal ini karena data tersebut langsung di entri ke sistem. Kesalahan tersebut ditengarai sebagai akibat rendahnya sumber daya pencatatan anggaran di pemerintahan. Oleh karenanya, Dinas Pendapatan, Pengelolaan Kekayaan, dan Aset Daerah (DPPKAD) perlu melaksanakan upaya peningkatan sumber daya manusia yang menangani anggaran di setiap

SKPD. Meskipun demikian, SKPD juga harus sering melakukan koordinasi dan konsultasi keuangan dengan pihak DPPKAD.

Ada konsep standar pemeriksaan keuangan negara mengenai pengendalian intern di lapangan. Disebutkan bahwa akuntansi adalah sistem informasi yang relevan digunakan untuk pelaporan keuangan. Sistem akuntansi terdiri dari metode dan catatan yang digunakan untuk mencatat, mengolah, mengikhtisarkan, dan melaporkan transaksi entitas (baik peristiwa maupun kondisi). Hal tersebut bertujuan untuk memelihara akuntabilitas aktiva, utang, dan ekuitas yang bersangkutan (BPK RI, 2011).

Oleh karenanya, untuk menghasilkan pelaporan keuangan yang berkualitas maka kapasitas sumber daya manusia yang melaksanakan sistem akuntansi perlu diperhatikan. Hal ini karena sistem akuntansi sebagai suatu sistem informasi membutuhkan kemampuan manusia guna menjalankan sistem yang ada. Heald (2008) pernah melakukan penelitian terkait isu ketepatanwaktuan pelaporan keuangan yang kemudian mendeskripsikan bahwa pemerintah daerah di Inggris telah menetapkan *tools* akuntansi pemerintah (*whole of government accounts*) sebagai dasar pelaporan keuangan sehingga ketepatanwaktuan pelaporan keuangan tercapai. Pemerintah Inggris telah melakukan perubahan sistem yakni dari *cash* basis menuju *accrual* basis. Dengan kata lain, harus melaporkan pelaporan entitas (sesuatu yang berwujud) secara khusus pada regulasi dari pelaporan keuangan pemerintah.

Terdapat sebuah studi empiris yang dilakukan oleh Brignall dan Modell (2000) dan Marschke (2003) mengenai peningkatan sumber daya manusia guna meningkatkan kapasitas dalam pengelolaan keuangan daerah. Penelitian tersebut menganalisis hasil evaluasi dalam meningkatkan sistem pengukuran kinerja pada suatu organisasi pemerintah melalui program *job-training*. Dalam program ini, dinas-dinas pemerintah daerah di Amerika Serikat menetapkan ukuran kinerja dan standarnya dalam pengelolaan keuangan daerah.

Seperti yang diketahui bahwa penggunaan sistem informasi dalam suatu organisasi telah mengalami peningkatan secara dramatis. Sejak tahun 1980-an, sekitar 50% modal baru digunakan untuk pengembangan sistem informasi (Westland dan Clark (2000) dalam

Venkatesh *et al.* (2003)). Sistem informasi diadakan untuk menunjang aktivitas usaha di semua tingkatan organisasi, termasuk organisasi pemerintahan. Penggunaan sistem informasi mencakup sampai ke tingkatan operasional untuk meningkatkan kualitas produk serta produktivitas operasi.

Ditemukan bukti empiris dari penelitian mengenai sumber daya manusia yang ada di instansi pemerintahan bahwa sumber daya manusialah yang belum siap melaksanakan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah sesuai dengan Kepmendagri No. 29 Tahun 2002 (Dinata, 2004). Penelitian serupa memberikan temuan empiris bahwa pegawai berlatarbelakang pendidikan akuntansi di subbagian akuntansi masih minim (Alimbudiono dan Fidelis, 2004). Dalam penelitian tersebut disampaikan pula bahwa *job description*-nya masih belum jelas, termasuk belum dilaksanakannya pelatihan-pelatihan bagi para pegawai terkait. Berdasarkan temuan empiris itulah menunjukkan bahwa kapasitas sumber daya manusia yang ada di instansi pemerintahan masih belum memadai. Minimnya kapasitas sumber daya manusia berpengaruh pada keandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah.

Hal lain yang diduga dapat mempengaruhi keandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah adalah pemanfaatan teknologi informasi. Seperti yang kita ketahui bahwa APBN/APBD dari tahun ke tahun meningkat signifikan. Hal tersebut mengindikasikan bahwa volume transaksi keuangan pemerintah menunjukkan kualitas yang semakin besar dan kompleks. Dengan demikian, tentu harus diikuti dengan peningkatan kemampuan pengelolaan keuangan pemerintah (Sugijanto, 2002). Oleh karena itu, pemerintah pusat dan pemerintah daerah berkewajiban mengembangkan dan memanfaatkan kemajuan teknologi informasi. Tentunya, dalam hal ini untuk meningkatkan kemampuan mengelola keuangan daerah dan menyebarkan informasi keuangan daerah kepada publik. Adapun kewajiban pemanfaatan teknologi informasi diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 65 Tahun 2010 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah yang merupakan pengganti dari PP No. 56 Tahun 2005 tentang Informasi Keuangan Daerah.

Suatu teknologi informasi terdiri atas perangkat keras, perangkat lunak, manajemen data, dan jaringan (Wilkinson *et al.* 2000). Secara umum, teknologi informasi bermanfaat untuk ketepatan pemrosesan transaksi dan penyiapan laporan, keakuratan perhitungan, penyimpanan data dalam jumlah besar, kos pemrosesan yang lebih rendah, kemampuan *multiprocessing*. Meskipun demikian, pengimplementasian teknologi informasi tersebut tidaklah murah. Terlebih, jika teknologi informasi yang ada tidak atau belum dapat dimanfaatkan secara maksimal maka pengadaan teknologi tersebut menjadi sia-sia. Dengan demikian, dapat diketahui beberapa kendala penerapan teknologi informasi yakni sumber daya manusia yang tidak kompeten dan keterbatasan dana. Kendala tersebut diduga menjadi faktor pemanfaatan teknologi informasi di instansi pemerintah belum optimal. Selain itu, juga dianggap berpengaruh terhadap keterandalan dan ketepatan waktu pelaporan keuangan pemerintah.

Faktor lain yang diduga juga dapat mempengaruhi keterandalan pelaporan keuangan pemerintah adalah pengendalian intern. Risetiawan (2010) menyatakan bahwa sistem akuntansi sebagai sistem informasi merupakan subjek terjadinya kesalahan, baik yang disengaja maupun yang tidak disengaja. Oleh karena itu, sistem akuntansi memerlukan pengendalian intern. Dengan kata lain, sistem akuntansi berkaitan erat dengan pengendalian intern organisasi (Mahmudi, 2007:16).

Sebagaimana dinyatakan dalam Permendagri No. 21 Tahun 2011 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah bahwa pengendalian intern dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai pencapaian tujuan dan efektivitas pelaksanaan program dan kegiatan, serta dipatuhinya peraturan perundang-undangan. Berdasarkan definisi tersebut, terdapat tiga fungsi terkait dengan pengendalian intern, yaitu: (a) keterandalan pelaporan keuangan, (b) efisiensi dan efektifitas operasi, dan (c) kepatuhan terhadap ketentuan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Fungsi pertama dari pengendalian intern dilakukan untuk mencegah terjadinya inefisiensi. Hal ini sering disebut dengan pengendalian akuntansi. Adapun fungsi kedua dan ketiga dilakukan secara khusus

untuk meningkatkan efisiensi operasional dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen, inilah yang disebut dengan pengendalian intern administratif (Triuwono dan Roekhudin, 2000). Menurut Mahmudi (2007:15), ada beberapa komponen penting sistem akuntansi yang berkaitan dengan pengendalian intern organisasi. Di antaranya yakni (a) sistem dan prosedur akuntansi, (b) otorisasi, (c) formulir, dokumen dan catatan, dan (d) pemisahan tugas.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa adanya kelemahan pengendalian intern akuntansi dan pelaporan keuangan disebabkan dari hal-hal sebagai berikut.

- a) Pencatatan yang tidak/belum dilakukan secara akurat.
- b) Proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan ketentuan.
- c) Terlambat menyampaikan laporan.
- d) Sistem informasi akuntansi dan pelaporan belum memadai.
- e) Sistem informasi akuntansi dan pelaporan belum didukung sumber daya manusia yang memadai.

Seperti yang kita ketahui, bahwa sudah ada dan banyak studi empiris yang menganalisis pengaruh kapasitas sumber daya manusia, pengendalian intern akuntansi, dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap keterandalan pelaporan keuangan. Meskipun demikian, dalam hal ini penulis penganalisisannya dengan menggunakan pendekatan yang berbeda. Di antaranya yakni dengan pendekatan PLS (*partial least square*). Selain itu, penganalisisan keterandalan dan ketepatanwaktuan dilakukan secara simultan. Terakhir, yakni dengan menguji pengaruh langsung efek pengendalian intern akuntansi terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan.

Diharapkan melalui karyanya ini penulis dapat menjawab pertanyaan atau setidaknya memberi titik terang mengenai pengaruh kapasitas SDM dan teknologi informasi (akuntansi) pada keterandalan dan ketepatanwaktuan laporan keuangan. Beberapa pertanyaan tersebut di antaranya sebagai berikut.

- 1) Apakah kapasitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan?

- 2) Apakah pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan?
- 3) Apakah pengendalian intern akuntansi berpengaruh signifikan terhadap keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan?
- 4) Apakah keterandalan pelaporan keuangan berpengaruh signifikan terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan?

Pada akhirnya, buku ini nantinya diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap perkembangan akuntansi sektor publik di Indonesia. Di antaranya manajemen pemerintah daerah dapat mengoptimalkan fungsi dan peranannya dalam meningkatkan nilai pelaporan keuangannya kepada pemerintah pusat dan *stakeholders*. Dengan demikian, pemerintah pusat dan *stakeholder* dapat mengambil keputusan yang baik guna penentuan kebijakan yang rasional. Selain itu, juga dapat menjadi referensi bagi pengembangan penelitian selanjutnya yang secara khusus berkaitan dengan keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah daerah.

HAKIKAT AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Secara sederhana, menurut Halim (2007:32) akuntansi adalah kegiatan yang berkaitan dengan mencatat transaksi yang berhubungan dengan kegiatan keuangan. Dengan kata lain, akuntansi merupakan suatu kegiatan yang berusaha memberikan informasi mengenai kegiatan yang berkaitan dengan transaksi keuangan. Dalam hal ini, data yang ada dalam akuntansi keuangan digunakan untuk memberikan informasi keuangan kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Adapun akuntansi keuangan sektor privat memberikan informasi keuangan kepada manajemen, para pemilik modal, dan para investor atau kreditur.

A. MAKNA AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Suwardjono (2008:99) memberikan definisi akuntansi secara umum sebagai seperangkat pengetahuan yang mempelajari perencanaan penyediaan jasa secara nasional. Di antaranya berupa informasi keuangan kuantitatif unit-unit organisasi dalam suatu lingkungan negara tertentu. Penyampaian informasi tersebut kepada pihak yang berkepentingan nantinya akan dijadikan dasar dan acuan saat melakukan pengambilan keputusan ekonomi.

Di sisi lain, akuntansi pada tingkat mikro (entitas) didefinisikan secara khusus sebagai proses atau praktik. Proses tersebut meliputi pengidentifikasian, pengukuran, pengakuan, dan penyajian suatu objek pelaporan keuangan dengan cara tertentu. Tujuannya tentu untuk

menyediakan informasi yang relevan kepada pihak yang berkepentingan sebagai dasar pengambilan keputusan ekonomi (Suwardjono, 2008:100).

Kedua pengertian tersebut memberikan suatu kesimpulan bahwa akuntansi merupakan suatu kegiatan yang bertujuan untuk memberikan informasi kepada para pengambil keputusan dalam suatu entitas atau organisasi. Dalam hal ini, tujuan dari suatu entitas ada yang berusaha mencari laba dan ada yang bersifat nirlaba. Salah satu entitas nirlaba adalah organisasi pemerintahan. Jadi, akuntansi pemerintahan merupakan bagian dari akuntansi sektor publik. Dengan kata lain, akuntansi yang digunakan oleh suatu organisasi pemerintahan baik pemerintah pusat ataupun pemerintah daerah. Sesuai dengan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Pasal 1 Angka 2 mendefinisikan akuntansi sebagai proses identifikasi, pencatatan, pengukuran, pengklasifikasian, pengikhtisaran transaksi dan kejadian keuangan, penyajian laporan, serta penginterpretasian atas hasilnya.

B. CAKUPAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK SECARA UMUM

Akuntansi sektor publik meliputi domain publik yang memiliki wilayah lebih luas dan kompleks bila dibandingkan dengan sektor swasta atau bisnis. Keluasan wilayah sektor publik tidak hanya disebabkan keluasan jenis dan bentuk organisasi yang berada di dalamnya, tetapi juga kompleksitas lingkungan yang mempengaruhi lembaga-lembaga publik tersebut. Secara kelembagaan, domain publik di antaranya badan-badan pemerintahan (pemerintah pusat dan pemerintah daerah serta unit/satuan kerja pemerintah), perusahaan milik negara dan daerah (BUMN dan BUMD), yayasan, universitas, organisasi publik dan organisasi massa, serta Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM). Sektor publik tidak hanya dipengaruhi oleh faktor ekonomi. Akan tetapi, juga dipengaruhi oleh faktor-faktor lain seperti politik, sosial, budaya dan historis. Faktor-faktor tersebut dapat menimbulkan perbedaan dalam pengertian, cara pandang, dan definisi. Namun dalam perspektif ekonomi, sektor publik dapat dipahami sebagai entitas

yang menghasilkan barang dan layanan publik dalam memenuhi kebutuhan dan hak publik.

Akuntansi sektor publik berhubungan dengan tiga hal pokok yaitu penyediaan informasi, pengendalian manajemen, dan akuntabilitas. Mardiasmo (2002:14) menyatakan bahwa akuntansi sektor publik merupakan alat informasi baik bagi pemerintah sebagai manajemen maupun alat informasi bagi publik. Akuntansi sektor publik bagi pemerintah digunakan dalam proses pengendalian manajemen mulai dari perencanaan strategis, pembuatan program, penganggaran, evaluasi kinerja, dan pelaporan kinerja. Adapun kegiatan yang dilakukan dalam akuntansi meliputi identifikasi suatu transaksi, pengukuran suatu transaksi, pencatatan transaksi-transaksi yang terjadi, pelaporan transaksi-transaksi, dan analisis terhadap laporan-laporan tersebut.

Dewasa ini, pemerintah dituntut memberikan informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja finansialnya kepada berbagai pihak yang berkepentingan. Dalam hal ini, baik pemerintah pusat maupun daerah harus menjadi subjek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik. Akuntansi pemerintahan memiliki peran utama dalam rangka memberikan informasi. Selain itu, juga perlunya mengungkapkan segala aktivitas kinerja finansial pemda guna terciptanya transparansi dan akuntabilitas publik. Governmental Accounting Standard Board (GASB) menyatakan bahwa akuntabilitas merupakan dasar dari pelaporan keuangan di pemerintahan. Artinya, bahwa laporan keuangan pemerintah harus dapat memberikan informasi untuk membantu pemakai dalam membuat keputusan ekonomi, sosial, dan politik (Halim, 2007:13).

C. TUJUAN DAN MANFAAT AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK SECARA UMUM

American Accounting Association (1970) dalam Halim (2008:32) menyatakan bahwa tujuan akuntansi pada organisasi sektor publik adalah memberikan informasi yang diperlukan untuk mengelola secara tepat, efisien, dan ekonomis. Dalam hal ini, pengelolaan proyek hasil dari alokasi sumber daya yang dipercayakan kepada organisa-

si. Adapun adanya akuntansi sektor publik lainnya di sektor swasta yakni dapat memberikan informasi bagi manajer. Manajer berkewajiban melaporkan pelaksanaan tanggung jawabnya akan program dan penggunaan sumber daya yang menjadi wewenangnya. Sedangkan bagi aparatur pemerintah, akuntansi sektor publik merupakan sarana melaporkan kepada publik atas hasil operasi pemerintah dan penggunaan dana publik. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa tujuan akuntansi sektor publik selalu terkait dengan pengendalian manajemen (*management control*) dan akuntabilitas (*accountability*).

Apabila mengacu pada *World Bank* dan UNDP, orientasi pembangunan sektor publik adalah untuk menciptakan *good governance*. Pengertian *good governance* sering diartikan sebagai pemerintahan yang baik. Sedangkan *World Bank* mendefinisikan *good governance* sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab. Dengan kata lain, penyelenggaraan pemerintahan sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien. Di antaranya menghindari salah alokasi dan investasi, mencegah korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran, serta menciptakan *legal and political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha.

Beberapa karakteristik pelaksanaan *good governance* yang telah dirumuskan oleh UNDP, meliputi:

- a) *Participation*. Keterlibatan masyarakat dalam pembuatan keputusan baik secara langsung maupun tidak langsung melalui lembaga perwakilan penyalur aspirasi. Partisipasi tersebut dibangun atas dasar kebebasan berasosiasi dan berbicara serta berpartisipasi secara konstruktif.
- b) *Rule of law*. Kerangka hukum yang adil dan dilaksanakan tanpa pandang bulu.
- c) *Transparency*. Transparansi akan kebebasan memperoleh informasi. Informasi yang berkaitan dengan kepentingan publik secara langsung dapat diperoleh oleh mereka yang membutuhkan.
- d) *Responsiveness*. Lembaga-lembaga publik harus cepat dan tanggap dalam melayani *stakeholders*.

- e) *Consensus orientation*. Berorientasi pada kepentingan masyarakat yang lebih luas.
- f) *Equity*. Setiap masyarakat memiliki kesempatan yang sama untuk memperoleh kesejahteraan dan keadilan.
- g) *Efficiency and Effectiveness*. Pengelolaan sumber daya publik dilakukan secara berdaya guna (efisien) dan berhasil guna (efektif).
- h) *Accountability*. Pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan.
- i) *Strategic vision*. Penyelenggara pemerintahan dan masyarakat harus memiliki visi jauh ke depan.

Dari delapan karakteristik tersebut, setidaknya terdapat tiga hal yang dapat diperankan oleh akuntansi sektor publik. Peranan tersebut antara lain penciptaan transparansi, akuntabilitas publik, dan *value of money* (ekonomis, efisien, dan efektif). Dalam rangka mewujudkan *good public and corporate governance* yang bertujuan menciptakan kesejahteraan masyarakat, maka diperlukan serangkaian reformasi di sektor publik (*public sector reform*). Dimensi reformasi sektor publik tersebut tidak saja sekadar perubahan format lembaga. Akan tetapi, mencakup pembaruan alat-alat yang digunakan untuk mendukung berjalannya lembaga-lembaga publik tersebut secara ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan akuntabel.

D. REFORMASI KONSEP AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK

Di sisi lain yang tak kalah penting dalam mewujudkan *good governance* yakni diperlukannya reformasi kelembagaan (*institutional reform*) dan reformasi manajemen publik (*public management reform*). Menurut Mardiasmo (2002:20), reformasi kelembagaan menyangkut pembenahan seluruh alat-alat pemerintahan di daerah baik struktur maupun infrastrukturnya. Selain reformasi kelembagaan dan reformasi manajemen sektor publik, perlu serangkaian reformasi lanjutan terkait dengan sistem pengelolaan keuangan pemerintah daerah, di antaranya sebagai berikut.

- a) Reformasi Sistem Penganggaran (*budgeting reform*).
- b) Reformasi Sistem Akuntansi (*accounting reform*).
- c) Reformasi Sistem Pemeriksaan (*audit reform*),.
- d) Reformasi Sistem Manajemen Keuangan Daerah (*financial management reform*).

Tuntutan pembaruan sistem keuangan tersebut supaya pengelolaan uang rakyat (*public money*) dilakukan secara transparan. Pengelolaan yang berdasar pada konsep *value of money* sehingga tercipta akuntabilitas publik (*public accountability*). Halim (2007:12) menyatakan bahwa konsep *value of money* yang dilakukan oleh pemerintah daerah dalam mengelola dana masyarakat pada dasarnya mencakup tiga elemen penting yaitu sebagai berikut.

- a) Ekonomis, yakni mengukur sejauh mana pemerintah daerah dapat menggunakan sumber daya masukan (*input resources*) dengan seminim mungkin.
- b) Efisien, dalam arti mengukur sejauh mana pemerintah dapat mencapai output yang optimal dengan sumber daya masukan minimal.
- c) Efektivitas, yaitu mengukur sejauh mana pemerintah daerah berhasil mencapai target yang ditetapkan.

Dengan demikian, konsep *value of money* sangat penting diterapkan oleh pemerintah daerah sebagai pemberi pelayanan kepada masyarakat. Hal tersebut karena pemakaian konsep *value of money* akan memberikan manfaat berupa:

- a) efektivitas pelayanan publik, artinya pelayanan yang diberikan kepada masyarakat sesuai dengan apa yang telah direncanakan dan tepat sasaran;
- b) meningkatkan mutu pelayanan publik;
- c) biaya pelayanan yang diberikan menjadi murah dan selalu dilakukan penghematan dalam pemakaian sumber daya sebagai efek penghilangan inefisiensi;
- d) alokasi belanja lebih berorientasi pada kepentingan publik; dan

- e) meningkatkan *public cost awareness* sebagai akar dari akuntabilitas publik.

Menurut Mardiasmo (2002:21), akuntabilitas (*accountability*) merupakan konsep yang lebih luas dari *stewardship*. *Stewardship* mengacu pada pengelolaan suatu aktivitas ekonomis dan efisien tanpa dibebani kewajiban untuk melaporkan. Lain halnya dengan *accountability* yang mengacu pada pertanggungjawaban oleh seorang *steward* kepada pemberi tanggung jawab.

Konsep transparansi dan akuntabilitas publik setidaknya dibangun atas lima komponen yaitu sistem perencanaan strategis, sistem pengukuran kinerja, sistem pelaporan keuangan, saluran akuntabilitas publik (*channel of public accountability*), dan auditing sektor publik. Kesemuanya diintegrasikan ke dalam tiga bagian akuntansi sektor publik yaitu akuntansi manajemen sektor publik, akuntansi keuangan sektor publik, dan auditing sektor publik.

AKUNTANSI ANGGARAN DAN AKUNTANSI AKRUAL SEKTOR PUBLIK

Pada bab kali ini, akan dibahas mengenai teknik akuntansi keuangan yang beberapa telah diadopsi oleh pemerintah untuk pengaplikasian akuntansi di sektor publik. Teknik-teknik tersebut di antaranya meliputi: a) akuntansi anggaran, b) akuntansi komitmen, c) akuntansi dana, d) akuntansi kas, dan e) akuntansi akrual. Meskipun demikian, kelima teknik tersebut tidak bersifat *mutually exclusive*. Artinya, penggunaan salah satu teknik akuntansi tersebut tidak menolak penggunaan teknik akuntansi yang lain. Oleh karenanya, Mardiasmo (2002:150) menyimpulkan bahwa suatu organisasi dapat menggunakan teknik akuntansi yang berbeda-beda maupun kesemuanya secara bersama-sama.

A. AKUNTANSI ANGGARAN

Anggaran dalam pemerintah daerah adalah rencana kegiatan yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter. Anggaran merupakan dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi. Gambaran tersebut meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja, dan aktivitas, serta estimasi mengenai apa yang akan dilakukan organisasi di masa yang akan datang. Anggaran juga menggambarkan mengenai rencana strategis para *stakeholder* pemerintah daerah. Anggaran yang disusun oleh pemerintah daerah dituangkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD).

Seiring dengan perkembangannya, anggaran berubah mengikuti perkembangan manajemen. Perubahan anggaran terjadi pada metode pendekatan yang digunakan, yaitu dari pendekatan tradisional menjadi pendekatan *new public management*. Ciri utama pendekatan anggaran tradisional yakni penyusunannya yang *incrementalism* dan bersifat *line item*. Penyusunan anggaran *incrementalism* dilakukan dengan hanya menambah atau mengurangi jumlah rupiah pada item-item anggaran. Adapun struktur anggaran yang bersifat item-item berdasarkan penerimaan dan pengeluaran. Metode tersebut sulit menghilangkan item-item pengeluaran atau penerimaan yang telah ada dalam struktur anggaran, walaupun sebenarnya sudah tidak relevan lagi digunakan pada periode sekarang.

1. ***New Public Management (NPM)***

Seperti yang diketahui bahwa *New Public Management (NPM)* fokus pada manajemen sektor pemerintahan yang berorientasi pada kinerja, bukan kebijakan. Adapun teknik penganggaran yang digunakan dalam penyusunan anggaran NPM meliputi beberapa tahap. Di antaranya yakni anggaran kinerja (*performance budgeting*), anggaran berbasis nol (*zero based budgeting*), dan sistem penganggaran, perencanaan, pemrograman (*planning, programing, and budgeting system*).

Sebagaimana dinyatakan dalam PP No. 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah dinyatakan bahwa APBD disusun berdasarkan pendekatan kinerja. Dalam hal ini, anggaran kinerja adalah pendekatan penyusunan anggaran yang menekankan pencapaian tujuan dan sasaran kinerja. Artinya, berupaya mencapai tujuan melalui penilaian kinerja yang berdasarkan konsep *value of money* dan pengawasan atas kinerja *output*. Pendekatan tersebut juga mengutamakan mekanisme penentuan. Selain itu, juga mengutamakan penentuan tujuan yang menjadi prioritas. Dalam hal ini, pendekatan sistematis dan rasional dalam proses pengambilan keputusan pun juga tak termasuk di dalamnya. Oleh karenanya untuk mengimplementasikan hal-hal tersebut maka anggaran kinerja dilengkapi dengan teknik penganggaran analitis (Mardiasmo, 2002:4).

Pada dasarnya, sistem anggaran kinerja merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja. Sistem tersebut sebagai instrumen dalam mencapai tujuan dan sasaran program. Penerapan sistem ini dimulai dengan perumusan program dan penyusunan struktur organisasi pemerintah. Tentunya, disesuaikan dengan program yang telah dibuat. Kegiatan tersebut di antaranya menentukan unit kerja yang bertanggung jawab atas pelaksanaan program dan indikator kinerja sebagai tolok ukur pencapaian tujuan program yang telah ditetapkan. Dengan demikian, melalui pendekatan penyusunan anggaran kinerja diharapkan dapat mendorong pemerintah menggunakan dana secara ekonomis dan mampu mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Pada tahap pelaksanaan anggaran, akuntansi mencatat transaksi pelaksanaan anggaran tersebut. Akuntansi anggaran mencatat dan menyajikan akun/perkiraan operasi dalam format yang sama dan sejajar dengan anggaran. Dengan kata lain, teknik ini menyajikan jumlah yang dianggarkan dengan jumlah aktual dan dicatat secara berpasangan. Teknik ini dapat membandingkan secara sistematis dan kontinyu mengenai jumlah anggaran dengan realisasi anggaran.

a. Pencatatan *Double Entry*

Adapun isu yang menjadi perdebatan dalam reformasi akuntansi sektor publik di Indonesia adalah adanya perubahan dari *single entry* menjadi *double entry bookkeeping*. Selain itu, adanya perubahan dari teknik atau sistem akuntansi berbasis kas menjadi berbasis akrual. Pada awalnya, pemakaian sistem pencatatan *single entry* adalah untuk alasan kepraktisan dan kemudahan. Namun, konsekuensi penggunaan metode ini adalah informasi yang dihasilkan tidak komprehensif dan tidak mencerminkan kinerja sesungguhnya. Menurut Halim (2007:21), metode ini memang relatif mudah dan sederhana. Akan tetapi, dengan pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi maka alasan kemudahan dan kepraktisan tidaklah relevan lagi.

Pada akhirnya, pemerintah daerah dituntut memberikan informasi yang lebih mudah ditelusuri dan diaudit. Dengan kata lain, pengaplikasian pencatatan dengan memakai sistem *double entry* dianggap

dapat memenuhi tuntutan sehingga laporan keuangan pemerintah daerah *auditable* dan *traceable*. Kedua hal itulah yang menjadi faktor utama penghasil informasi keuangan yang dapat dipertanggungjawabkan kepada publik. Lebih lanjut lagi, adanya *double entry* menjadikan kinerja para pengelola keuangan daerah dapat diukur dengan tepat.

b. Cash Basis dan Accrual Basis

Adanya tuntutan untuk menghasilkan pelaporan keuangan yang lebih dipercaya, akurat, komprehensif, dan relevan guna pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik menyebabkan perlunya perubahan penggunaan sistem pengakuan pendapatan dan belanja pemerintah daerah. Selama ini, sistem *cash basis* yang dipakai memiliki kelemahan. Oleh karenanya tidak dapat mencerminkan kinerja sesungguhnya akibat tidak terukurnya efisiensi dan efektivitas suatu kegiatan, program, atau aktivitas dengan baik. Kelemahan tersebut dapat ditutupi dengan sistem *double entry*.

Penggunaan sistem ini adalah untuk menentukan *cost of service* dan *charging for service*, yaitu untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik (Mardiasmo, 2001 dalam Halim, 2007:13). Berbeda dengan tujuan pengaplikasian *accrual basis* pada sektor swasta yang tujuannya adalah untuk mengetahui dan membandingkan besarnya biaya terhadap pendapatan. Perbedaan ini disebabkan karena sektor swasta orientasi kegiatannya lebih diutamakan untuk memaksimalkan laba (*profit oriented*). Akan tetapi tidak pada sektor publik yang orientasi kegiatannya terfokus pada optimalisasi pelayanan publik (*service oriented*).

Pengaplikasian *accrual basis* memberikan gambaran kondisi keuangan secara menyeluruh (*full picture*). Di antaranya meliputi manajemen sumber daya (*resource management*) dan manajemen utang (*liability management*). Di sisi lain, *accrual basis* dapat menyediakan indikasi kekuatan fiskal jangka panjang dalam reformasi manajemen keuangan dan reformasi manajemen lainnya (Mellor, 1996 dalam Mustafa *et al.* 2008). Namun demikian, *accrual accounting* mempunyai beberapa kelemahan antara lain penilaian dan revaluasi aset yang didasarkan atas taksiran dan penggunaan estimasi dalam penghitungan depresiasi (Conn, 1996 dalam Mustafa *et al.* 2008).

Beberapa negara telah mereformasi akuntansi sektor publik mereka, terutama terkait dengan perubahan dari *cash basis* menjadi *accrual basis*. New Zealand merupakan contoh sukses yang menerapkannya. Meskipun demikian, beberapa kasus menunjukkan tidak seluruhnya menjamin keberhasilan. Misalnya di Italia yang menunjukkan bahwa perubahan tersebut tidak memberikan kontribusi signifikan terhadap transparansi, efisiensi, dan efektivitas organisasi. Oleh karena itu, dalam mereformasi suatu sistem perlu dilakukan analisis mendalam terhadap faktor lingkungan, salah satunya adalah faktor sosiologi masyarakat. Adapun kondisi di Indonesia untuk penerapan *accrual basis* masih dijumpai berbagai kesulitan-kesulitan (Halim, 2007:12) sebagai berikut.

- a) Dari segi legal, otorisator tidak boleh membuat komitmen pembayaran, jika anggaran untuk itu tidak mencukupi.
- b) Instansi pemerintah walaupun memiliki anggaran belanja cukup akan kesulitan membuat pertanggungjawaban pengeluaran kalau kas negara memang sedang kosong,
- c) *Accrual basis* pada sisi pendapatan tidak sesuai dengan pertanggungjawaban anggaran pendapatan yang disetujui oleh wakil-wakil rakyat karena pengertian realisasi pendapatan adalah kas yang diterima.

Pemerintah pusat mengatur pelaporan keuangan berbasis akrual ke dalam UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Intinya, pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya tahun 2008. Selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, maka digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas. Pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual menurut Pasal 36 ayat (1) UU No. 17 Tahun 2003 dilaksanakan paling lambat lima tahun.

Tidak hanya itu, dalam PP No. 71 Tahun 2010 dikemukakan akan lingkup pengaturan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual dan SAP berbasis kas menuju akrual. Dalam hal ini, SAP berbasis akrual dapat segera diterapkan oleh setiap entitas. Akan tetapi,

SAP berbasis kas menuju akrual berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP berbasis akrual.

2. Karakteristik Sistem Informasi Akuntansi

Pada dasarnya, konsep sistem informasi akuntansi dapat diartikan sebagai suatu sistem formal yang dirancang untuk menyediakan informasi kepada pemakai laporan keuangan. Kren dan Liao (1988) menyatakan bahwa apabila salah satu pilihan organisasi ada kesenjangan (*gap*) informasi maka kapabilitas proses si pembuat keputusan ditingkatkan melalui pengenalan sistem informasi yang lebih canggih.

Sebagian besar sistem informasi akuntansi bisa mengisi *gap* dengan menyediakan informasi yang memudahkan untuk dipahami pemakai. Dalam hal ini, yakni memahami hubungan *input/output* dan mengurangi ketidakpastian kemungkinan tujuan yang akan dicapai organisasi. Berikut ini beberapa pendapat mengenai dimensi dalam akuntansi sektor publik yang perlu diketahui.

1. Dimensi *scope*, memiliki tiga subdimensi yaitu fokus, kuantifikasi, dan horizon waktu (Chenhall dan Morris, 1986; Gordon dan Narayanan, 1983). *Scope* sebagai *continuum* dengan *narrow scope* pada satu sisi dan *broad scope* di sisi lain. Informasi *narrow scope* merupakan sistem akuntansi tradisional yang terbatas menyediakan informasi secara internal, finansial, dan informasi historis. Sebaliknya dengan informasi *broad scope*, yakni informasi yang bersifat eksternal, nonfinansial, dan berorientasi ke masa yang akan datang.
2. Dimensi *aggregation* menyediakan informasi secara ringkas sesuai area fungsional, periode waktu, atau melalui model keputusan (Chenhall dan Morris, 1986). Informasi *aggregation* pada tingkat fungsional memberikan hasil keputusan yang dibuat pada departemen yang mana penggunaan model keputusan memerlukan informasi yang teragregasi. *Aggregation* dengan periode waktu memungkinkan manajer untuk menilai hasil keputusan mereka sepanjang waktu. Se-

bagai contoh, dari hasil suatu keputusan untuk memperkenalkan input baru dapat dievaluasi dari sisi pengaruhnya terhadap efisiensi bisnis unit dan kualitas produksi selama suatu periode tertentu.

Berdasarkan beberapa pendapat di atas, ada empat karakteristik sistem informasi akuntansi yang familiar pada penggunaan di organisasi baik yang berorientasi pada profit maupun non-profit. Keempat karakteristik tersebut dapat dijelaskan secara lebih rinci sebagai berikut.

- 1) Informasi yang cakupannya luas (*broad scope*) adalah informasi yang memperhatikan dimensi fokus, *time horizon*, dan kuantifikasi. Fokus merupakan informasi yang berasal dari dalam atau luar organisasi (seperti faktor-faktor ekonomi, teknologi dan pasar). *Time horizon* berkaitan dengan informasi yang menyangkut estimasi kejadian di masa yang akan datang. Sementara itu, kuantifikasi merupakan informasi yang menyangkut aspek-aspek keuangan dan nonkeuangan.
- 2) Informasi yang tepat waktu (*timelines*) menunjukkan pada rentang waktu antara kebutuhan informasi dengan tersedianya informasi yang diinginkan, serta frekuensi pelaporan informasi. Dengan demikian, informasi yang tepat waktu terdiri atas dua subdimensi, yaitu kecepatan membuat laporan dan frekuensi pelaporan. Kecepatan pelaporan dapat diartikan sebagai tenggang waktu antara kebutuhan akan informasi dengan ketersediaan informasi yang butuhkan, sedangkan frekuensi dapat diartikan sebagai seberapa sering suatu informasi disediakan untuk para pemakai laporan informasi akuntansi.
- 3) Informasi agregasi (*aggregation*) merupakan ringkasan informasi menurut fungsi, periode waktu, dan model keputusan. Informasi menurut fungsi dimaksudkan untuk menyediakan informasi yang berkenaan dengan hasil dari suatu keputusan yang dibuat oleh unit-unit lain. Informasi menu-

rut periode waktu adalah informasi yang memungkinkan pemakai informasi untuk menilai keputusan mereka dari waktu ke waktu. Sedangkan informasi menurut keputusan adalah informasi yang disediakan untuk membuat keputusan dengan menggunakan model analisis *what-if* dan analisis *cost and benefit*.

- 4) Informasi yang terintegrasi (*integration*) dapat ditunjukkan dari koordinasi antara segmen subunit yang satu dengan yang lainnya. Informasi yang terintegrasi mencakup aspek seperti ketentuan target atau aktivitas yang dihitung dari proses interaksi antar subunit dalam organisasi. Informasi ini juga menunjukkan sifat transparansi dari masing-masing manajer mengenai dampak suatu kebijakan terhadap unit yang lain.

Pada dasarnya, akuntansi keuangan sektor publik bertujuan untuk menghasilkan suatu laporan keuangan sektor publik. Apabila dilihat dari sudut akuntansi keuangan pemerintah, maka pemerintah wajib memberikan informasi keuangan dan informasi lainnya yang berupa laporan. Informasi yang ada di dalam laporan tersebut berguna untuk pengambilan keputusan oleh pemakai terkait penetapan kebijakan di bidang sosial, ekonomi, dan politik.

Tuntutan masyarakat kepada pemerintah daerah untuk melakukan akuntabilitas publik menjadikan pemerintah daerah harus melakukan pelaporan secara horisontal (*horizontal reporting*) yang ditujukan kepada DPRD dan masyarakat secara akuntabilitas horisontal (*horizontal accountability*). Artinya, tidak sekedar melakukan pelaporan vertikal kepada pemerintah pusat (*vertical reporting*). Pemerintah pusat dan pemerintah daerah bertindak sebagai pelaku (subjek) pemberi informasi untuk memenuhi hak-hak publik, yaitu hak untuk tahu, hak untuk diberi informasi, dan hak untuk didengar aspirasinya.

Halim (2007:23) menyatakan bahwa untuk mencapai tuntutan *value of money* maka akan terasa bahwa pelaksanaan akuntansi pemerintah terutama pemerintah daerah selama ini perlu segera diperbaiki. Berbeda dengan akuntansi yang biasa diterapkan pada sektor

privat, laporan keuangan pemerintah daerah pada intinya sebagaimana dinyatakan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan No. 01 terdiri atas:

- a) Laporan Realisasi Anggaran ;
- b) Neraca;
- c) Laporan Arus Kas; dan
- d) Catatan atas Laporan Keuangan.

Perbedaan tersebut muncul karena dalam pelaksanaan akuntansi pemerintah dikenal dengan akuntansi anggaran. Dalam hal ini, akuntansi anggaran menjadi ciri khas akuntansi pemerintah sehingga dalam laporan keuangan pemerintah terdapat Laporan Realisasi Anggaran. Perbedaan tersebut tidak berarti bahwa pada kegiatan akuntansi privat tidak mengenal anggaran. Penganggaran di sektor privat tetap dilakukan, hanya sifatnya lebih untuk kepentingan manajemen dan tidak merupakan laporan untuk pihak ekstern. Dengan demikian, anggaran di sektor privat merupakan laporan internal yang terbatas penggunaannya pada pihak manajemen. Akan tetapi, laporan anggaran pemerintah harus disampaikan kepada pihak eksternal pemerintah dan tergolong laporan keuangan eksternal.

3. Pemakai Laporan Keuangan Berbasis Akuntansi Anggaran

Menurut Halim (2007:20), salah satu tujuan dari akuntansi keuangan daerah adalah menyediakan informasi keuangan yang lengkap, cermat, dan akurat sehingga dapat menyajikan laporan keuangan yang andal, dapat dipertanggungjawabkan, dan digunakan sebagai dasar untuk mengevaluasi pelaksanaan keuangan masa lalu dalam rangka mengambil keputusan ekonomi yang diperlukan oleh pihak eksternal pemerintah daerah untuk masa yang akan datang. Laporan keuangan yang dihasilkan oleh akuntansi keuangan daerah akan digunakan oleh berbagai pihak eksternal tersebut. Pihak-pihak eksternal yang berkepentingan terhadap pemerintah daerah (*stakeholders*), baik secara langsung maupun tidak langsung di antaranya sebagai berikut.

- a) Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD), merupakan badan yang memberikan otorisasi kepada pemerintah daerah untuk mengelola keuangan daerah.
- b) Badan pengawas keuangan. Adalah badan yang melakukan pengawasan atas pengelolaan keuangan daerah yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Dalam badan ini termasuk Badan Pengawas (Bawas), Inspektorat Jenderal (Irjen), Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).
- c) Investor, kreditur, dan donatur yang meliputi badan atau organisasi seperti pemerintah, lembaga keuangan, dan lainnya baik dari dalam negeri maupun luar negeri yang menyediakan sumber keuangan bagi pemerintah daerah.
- d) Analis ekonomi dan pemerhati pemda. Termasuk dalam kelompok ini adalah lembaga pendidikan (termasuk perguruan tinggi beserta akademisinya), ilmuwan, peneliti, konsultan, LSM, dan lain-lain yang menaruh perhatian atas aktivitas yang dilakukan oleh Pemda.
- e) Rakyat. Merupakan kelompok masyarakat yang menaruh perhatian kepada aktivitas pemerintah, khususnya yang menerima pelayanan Pemda atau yang menerima produk dan jasa dari Pemda.
- f) Pemerintah pusat. Pemerintah pusat memiliki kepentingan yang sangat kuat dengan pemda karena tentunya memerlukan laporan keuangan pemda untuk menilai pertanggungjawaban gubernur/bupati/walikota, sebagai wakil dari pemerintah.
- g) Pemda (provinsi, kabupaten, atau kota) lain. Pemda suatu daerah dengan daerah lain saling berhubungan dan memiliki kepentingan dalam hal ekonomi, misalnya dalam hal melakukan pinjaman.

Pemerintah daerah diharapkan dapat menyajikan laporan keuangan daerah yang komprehensif yang terdiri atas Laporan Realisasi Anggaran (Perhitungan APBD), Neraca, Laporan Arus Kas, dan

Catatan atas Laporan Keuangan. Laporan keuangan ini merupakan salah satu alat ukur kinerja finansial pemerintah daerah. Laporan keuangan pemerintah daerah bagi pihak eksternal digunakan sebagai dasar pertimbangan mengambil keputusan ekonomi, sosial dan politik. Sedangkan bagi pihak intern pemerintah daerah laporan keuangan tersebut dapat digunakan sebagai alat untuk penilaian kinerja.

Terdapat beberapa alasan mengapa pemerintah daerah merupakan salah satu bentuk mekanisme pertanggungjawaban dan sebagai dasar untuk mengambil keputusan. Halim (2007:182) menyatakan bahwa karena laporan tersebut akan digunakan untuk membuat keputusan, maka laporan keuangan pemerintah daerah perlu dilengkapi dengan pengungkapan yang memadai mengenai informasi-informasi yang dapat mempengaruhi keputusan.

Adapun secara khusus, tujuan penyajian laporan keuangan oleh pemerintah daerah adalah:

- a) Memberikan informasi keuangan untuk menentukan dan memprediksi aliran kas, saldo neraca dan kebutuhan sumber daya finansial jangka pendek unit pemerintah;
- b) Memberikan informasi keuangan untuk menentukan dan memprediksikan kondisi ekonomi suatu unit pemerintahan dan perubahan-perubahan yang terjadi;
- c) Memberikan informasi keuangan untuk memonitor kinerja, kesesuaiannya dengan peraturan perundang-undangan, kontrak yang telah disepakati dan ketentuan lain yang diisyaratkan;
- d) Memberikan informasi untuk perencanaan dan penganggaran, serta untuk memprediksikan pengaruh pemilikan dan pembelanjaan sumber daya ekonomi terhadap pencapaian tujuan operasional;
- e) Memberikan informasi untuk mengevaluasi kinerja manajerial dan organisasional

Dengan uraian tersebut di atas, makalah jelaslah bahwasanya akuntansi sektor publik di Indonesia masih bercirikan akuntansi anggaran. Meskipun demikian, para pengguna laporan keuangan tersebut dan

tujuannya masih dalam lingkup yang sama. Akan tetapi, pelaporan keuangan yang bercirikan akuntansi anggaran ini masih cukup relevan digunakan hingga sekarang.

B. AKUNTANSI AKRUAL

Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) pada tanggal 22 Oktober 2010 mengeluarkan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berbasis akrual. Peraturan tersebut merupakan pengganti SAP sebelumnya sebagaimana diatur dalam PP No. 24 Tahun 2005. Adapun pernyataan SAP No. 01 Paragraf 14 menegaskan bahwa komponen-komponen yang terdapat dalam suatu set laporan keuangan pokok adalah sebagai berikut.

a) Laporan Realisasi Anggaran

Laporan realisasi anggaran mengungkapkan kegiatan keuangan pemerintah pusat/daerah yang menunjukkan ketaatan terhadap APBN/APBD. Laporan realisasi anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam suatu periode pelaporan. Beberapa unsur yang disajikan dalam laporan realisasi anggaran yaitu pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, pembiayaan, dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran.

Laporan realisasi anggaran menggambarkan perbandingan antara anggaran dengan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Perbandingan antara anggaran dengan realisasinya menunjukkan tingkat ketercapaian target-target yang telah disepakati antara legislatif dan eksekutif sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, akuntansi anggaran diselenggarakan pada saat anggaran disahkan, anggaran dialokasikan.

Laporan realisasi anggaran dijelaskan lebih luas dalam catatan atas laporan keuangan. Penjelasan tersebut memuat hal-hal yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran seperti kebijakan fiskal dan moneter, sebab-sebab terjadinya perbe-

daan material antara anggaran dan realisasinya, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu dijelaskan.

b) Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Pos-pos yang disajikan dalam neraca sekurang-kurangnya meliputi kas dan setara kas, investasi jangka pendek, piutang pajak dan bukan pajak, persediaan, investasi jangka panjang, aset tetap, kewajiban jangka pendek, kewajiban jangka panjang, dan ekuitas dana.

c) Laporan Arus Kas

Laporan arus kas merupakan salah satu laporan keuangan pokok yang harus disajikan dalam pelaporan keuangan pemerintah. Untuk dapat menyajikan laporan arus kas dengan benar, terlebih dahulu harus dipahami standar yang mengatur laporan arus kas tersebut. PSAP No. 03 menyatakan bahwa laporan arus kas memberikan informasi historis mengenai perubahan kas dan setara kas suatu entitas pelaporan dengan mengklasifikasikan arus kas berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris selama satu periode akuntansi.

Sebagaimana dinyatakan Tanjung (2012:200) bahwa laporan arus kas suatu entitas pemerintahan adalah memberikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi tertentu serta saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. Informasi yang disajikan dalam laporan arus kas tersebut dapat digunakan sebagai bahan pertanggungjawaban dan pengambilan keputusan.

d) Catatan atas Laporan Keuangan

Setiap entitas pelaporan diharuskan menyajikan catatan atas laporan keuangan sebagai bagian yang tak terpisahkan dari laporan keuangan untuk tujuan umum. Pada entitas pelaporan keuangan pemerintahan penyajian catatan atas laporan keuangan diatur dalam PSAP No. 04.

Catatan atas laporan keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dipahami oleh pembaca secara luas. Artinya, tidak terbatas hanya untuk pembaca tertentu ataupun manajemen entitas pelaporan. Tidak menutup kemungkinan, laporan keuangan dapat 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.

Tanjung (2012:210) menyatakan bahwa kesalahpahaman dapat saja disebabkan oleh persepsi dari pembaca laporan keuangan. Pembaca yang terbiasa dengan orientasi anggaran berpotensi salah paham dalam memahami konsep akuntansi akrual. Adapun pembaca yang terbiasa dengan laporan keuangan sektor komersial cenderung melihat pelaporan keuangan pemerintah seperti pelaporan keuangan perusahaan. Untuk itu, penting untuk melakukan pembahasan umum dan referensi ke pos-pos laporan keuangan bagi pembaca laporan keuangan. Demikian juga pengungkapan basis akuntansi dan kebijakan akuntansi yang diterapkan oleh entitas pelaporan akan membantu pembaca untuk menghindari kesalahpahaman dalam memahami laporan keuangan.

INFORMASI PELAPORAN KEUANGAN YANG BERKUALITAS

Teori kegunaan-keputusan (*decision-usefulness theory*) informasi akuntansi telah dikenal sejak tahun 1954. Selain itu, juga telah menjadi referensi dari penyusunan kerangka konseptual Financial Accounting Standard Boards (FASB), yaitu Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) yang berlaku di Amerika Serikat (Staubus, 2000 dalam Septiani, 2005). Pada tahap awal, teori ini dikenal dengan nama lain yaitu *a theory of accounting to investors*. Kegunaan-keputusan informasi akuntansi mengandung komponen-komponen yang perlu dipertimbangkan oleh para penyaji informasi akuntansi agar cakupan yang ada dapat memenuhi kebutuhan para pengambil keputusan yang akan menggunakannya.

Teori kegunaan-keputusan mengenai syarat dari kualitas informasi akuntansi yang berguna dalam pengambilan keputusan oleh pengguna. Menurut Staubus (2000) dalam Septiani (2005), hubungan antara variabel-variabel akuntansi dengan harga sekuritas menjadi dasar penyusunan premis teori kegunaan-keputusan. Adapun premis dari teori kegunaan-keputusan adalah sebagai berikut.

- 1) Tujuan akuntansi adalah menyediakan informasi finansial mengenai perusahaan guna pengambilan keputusan.
- 2) Tujuan akuntansi yang dikaitkan dengan investor adalah menyediakan informasi finansial mengenai suatu perusahaan yang akan digunakan dalam pembuatan keputusan investasi.
- 3) Investor mencakup pengertian pemilik dan kreditur.

A. KRITERIA PELAPORAN KEUANGAN YANG IDEAL

Berdasarkan informasi ekonomi yang mengacu pada pendekatan evaluasi terhadap informasi, bentuk umum kerangka dasar akuntansi setidaknya memenuhi delapan kriteria. Kriteria tersebut diusulkan dalam rangka mengevaluasi informasi akuntansi sebagaimana dikemukakan Feltham dan Demski (1972) dalam Septiani (2005) yaitu:

- 1) atribut relevan;
- 2) reliabilitas, yang mencakup verifiabilitas;
- 3) komparabilitas;
- 4) efek terhadap pihak lain;
- 5) pemahaman (*understandability*) dan keterbacaan (*readability*);
- 6) ketepatanwaktuan;
- 7) kuantitas optimal; dan
- 8) biaya produksi dan biaya utilisasi.

Hal tersebut di atas merupakan bentuk sikap manajemen terhadap penerapan suatu standar akuntansi yang berkaitan dengan kepentingannya terhadap pengungkapan informasi akuntansi dalam penggambaran kinerja finansial menjadi sebuah bentuk pelaporan keuangan. Teori kegunaan-keputusan informasi akuntansi tercermin dalam bentuk kaidah-kaidah yang harus dipenuhi oleh komponen-komponen pelaporan keuangan agar dapat bermanfaat dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi.

Sebagaimana dikutip Septiani (2005) dalam FASB (1980) terkait kegunaan informasi akuntansi yang mengartikan bahwa informasi itu seharusnya relevan dan reliabel. Hal tersebut mengisyaratkan tentang bagaimana caranya menguji suatu teori akuntansi secara tidak langsung. Reliabilitas didefinisikan sebagai kualitas pemberian jaminan bahwa informasi itu secara rasional bebas dari kesalahan dan bias, dan mewakili apa yang akan digambarkan. Pada dasarnya, uji reliabilitas harus dilakukan melalui penentuan seberapa besar kesalahan yang tercakup dalam pengukuran. Perhatian terhadap objektivitas harus sangat dekat dengan reliabilitas. Objektivitas mencakup alat kontrol praktis untuk meminimalisir kesalahan dan *bias* dalam akuntansi. Adapun

tujuannya adalah untuk membuat konsep dan operasi akuntansi dengan tepat. Tujuan lainnya adalah untuk memperoleh kesepakatan umum yang menunjukkan adanya konsensus di antara sejumlah ahli atas suatu ukuran tertentu dan meningkatkan standar kompetensi dan etika profesi.

Di sisi lain, nilai relevan diklasifikasikan sebagai kapasitas informasi untuk membuat suatu perbedaan dalam pengambilan keputusan oleh pemakai. Agar relevan, informasi harus bersifat logis jika dihubungkan dengan suatu keputusan. FASB (1980) menyatakan bahwa agar relevan bagi investor, kreditor, dan yang lain dalam rangka investasi, kredit dan keputusan sejenis maka informasi akuntansi harus memiliki kapabilitas untuk membuat suatu perbedaan pada suatu keputusan. Hal tersebut ditempuh dengan cara membantu pemakai dalam membentuk prediksi tentang hasil dari kejadian masa lalu, sekarang, dan masa yang akan datang atau untuk mengonfirmasi atau membenarkan harapannya.

Adapun Bruns (1968) dalam Belkaoui (2007:61) menyatakan bahwa bagi mereka yang menerapkan paradigma kegunaan-keputusan dalam perspektif pengambil keputusan/pengguna individu, subjek permasalahan yang mendasar adalah respons dari pengguna individu terhadap variabel-variabel akuntansi. Para pendukung teori tersebut berpendapat bahwa kegunaan-keputusan dari variabel akuntansi bisa didapatkan dari perilaku manusia. Dengan kata lain, akuntansi dipandang sebagai suatu proses perilaku.

Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 tentang SAP dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia No. 5156 dinyatakan bahwa informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bertujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi dari semua kelompok pengguna. Dengan demikian, pelaporan keuangan pemerintah tidak dirancang untuk memenuhi kebutuhan spesifik dari masing-masing kelompok pengguna. Namun demikian, terhubung pajak merupakan sumber utama pendapatan pemerintah maka ketentuan pelaporan keuangan yang memenuhi kebutuhan informasi para pembayar pajak perlu mendapat perhatian (Sutaryo, 2011:3).

Tanjung (2012:10) menyatakan bahwa pelaporan keuangan pemerintah berperan sebagai wujud akuntabilitas pengelolaan keuangan. Oleh karenanya, laporan keuangan yang disajikan idealnya mencakup jenis laporan keuangan dan elemen informasi yang diharuskan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan (*statutory reports*). Kebutuhan informasi tentang operasional pemerintahan dapat dipenuhi dengan baik dan memadai apabila didasarkan pada basis akrual, bukan pada basis arus kas semata. Namun, apabila terdapat ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengharuskan penyajian suatu pelaporan keuangan dengan basis kas, maka pelaporan keuangan dimaksud wajib dilaporkan demikian.

Menurut Suwardjono (2008:165), meskipun pemerintah memiliki akses terhadap detail informasi yang disajikan dalam laporan keuangan, pemerintah wajib memperhatikan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Artinya, hendaknya informasi yang disajikan memiliki nilai. Hal tersebut karena adanya keperluan perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Dengan demikian, dapat digunakan untuk berbagai keperluan. Lebih lanjut lagi Suwardjono (2008:167-168) menyampaikan bahwa informasi akan mempunyai nilai (*usefulness*) apabila informasi tersebut:

- 1) menambah pengetahuan pembuat keputusan tentang keputusannya di masa lalu, sekarang, atau masa datang;
- 2) menambah keyakinan para pemakai mengenai probabilitas terealisasinya suatu harapan dalam kondisi ketidakpastian; dan
- 3) mengubah keputusan atau perilaku pemakai.

1. Kualitas Primer-Sekunder

Kandungan kualitas primer kegunaan-keputusan informasi akuntansi meliputi komponen-komponen kandungan dari nilai relevan dan reliabilitas. Kandungan relevan yaitu ketepatanwaktuan (*timeliness*), dan nilai umpan balik (*feed-back value*). Sedangkan kandungan reliabilitas yaitu penggambaran yang senyatanya (*representational faithfulness*), netralitas (*neutrality*), dan dapat diperiksa (*verifiability*). Selain itu,

terdapat kualitas sekunder sebagai penghubung antara kualitas primer, yaitu komparabilitas (*comparability*) dan taat asas (*consistency*).

Karakteristik kualitatif informasi adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat terpenuhi tujuannya. Karakteristik kualitatif tersebut merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan berguna bagi pengguna. Beberapa karakteristik primer dan sekunder dari beberapa sumber literatur tampak pada Tabel 4.1 berikut ini.

Tabel 4.1
Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan

SUMBER	PRIMER	SEKUNDER
Suwarjono (2008:168-175)	1.Keberpautan (<i>Rel- evance</i>)	1. Nilai Prediktif (<i>Predictive Value</i>) 2. Nilai Balikan (<i>Feedback Value</i>) 3. Ketepatanwaktuan (<i>Timeliness</i>)
	2.Keterandalan (<i>Reli- ability</i>)	1. Ketepatan Penyimbolan (<i>Represen- tational Faithfulness</i>) 2. Keterujian (<i>Verifiability</i>) 3. Kenetralan (<i>Neutrality</i>)
	3.Keterbandingan (<i>Comparability</i>)	
	4.Keterpahaman (<i>Un- derstandibility</i>)	
FASB (1980) dalam SFAC No. 2	1.Relevan	1. Ketepatanwaktuan 2. Nilai umpan balik 3. Nilai prediktif
	2.Keterandalan	1. Penggambaran yang senyatanya 2. Netralitas 3. Dapat diperiksa
Tanjung (2012:14-15)	1.Relevan	1. Nilai Prediktif (<i>Predictive Value</i>) 2. Nilai Balikan (<i>Feedback Value</i>) 3. Ketepatanwaktuan (<i>Timeliness</i>) 4. Lengkap
	2.Keterandalan	1. Penyajian Jujur 2. Dapat diverifikasi 3. Netralitas
	3.Dapat Dibanding- kan	
	4.Dapat Dipahami	

Berikut ini diuraikan pengertian masing-masing unsur karakteristik nilai informasi pelaporan keuangan tersebut.

a. Keterandalan (*Reliability*)

Keterandalan adalah kemampuan informasi untuk memberikan keyakinan bahwa informasi tersebut benar atau valid (Suwardjono, 2008:171). Ikatan Akuntan Indonesia dalam Standar Akuntansi Keuangan (2009) menyatakan bahwa informasi memiliki kualitas keterandalan jika bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material, dan dapat diandalkan penggunaannya sebagai penyajian yang tulus atau jujur (*faithful representation*) dari yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar diharapkan dapat disajikan.

Informasi akan menjadi berkurang nilainya apabila orang yang menggunakan informasi meragukan kebenaran atau validitas informasi tersebut. Informasi akan mempunyai nilai yang tinggi kalau pemakai mempunyai keyakinan yang tinggi terhadap kebenaran informasi. Harus disadari bahwa keterandalan mempunyai tingkatan bergantung pada kondisi yang melingkupinya. Tanjung (2012:14) menyatakan bahwa informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak memiliki nilai keterandalan maka penggunaan informasi tersebut berpotensi menyesatkan. Karakteristik keterandalan informasi yaitu penyajian yang jujur, dapat diverifikasi, dan netral.

Penyajian jujur artinya informasi baik transaksi maupun peristiwa lain yang disajikan secara wajar digambarkan secara jujur. Dapat diverifikasi dimaksudkan agar informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji. Adapun pengujiannya dilakukan lebih dari satu kali oleh pihak yang berbeda dengan hasil yang tetap menunjukkan tidak berbeda jauh dengan pengujian sebelumnya. Netral sebagaimana dikemukakan oleh Suwardjono (2008:174) adalah ketidakberpihakan pada grup tertentu atau ketidakberbiasan (*unbiasedness*) dalam perlakuan akuntansi. Dengan demikian, informasi pelaporan keuangan harus diarahkan pada kebutuhan umum pengguna dan tidak bergantung pada kebutuhan dan keinginan pihak tertentu. Tidak boleh ada usaha untuk menyajikan informasi yang menguntungkan beberapa pihak. Sementara, hal tersebut akan merugikan pihak lain yang mempunyai kepentingan yang berlawanan.

b. Keberpautan (*Relevance*)

Keberpautan atau relevan adalah kemampuan informasi untuk membantu pemakai dalam membedakan beberapa alternatif keputusan sehingga pemakai dapat dengan mudah menentukan pilihan (Suwardjono, 2008:169). Bila dihubungkan dengan tujuan pelaporan keuangan, keberpautan merupakan kemampuan informasi untuk membantu investor, kreditor, dan pemakai lain dalam menyusun prediksi-prediksi tentang berapa *outcome* dari kejadian masa lalu, sekarang, dan masa datang atau dalam mengkonfirmasi atau mengoreksi harapan-harapannya.

Suwardjono (2008:176) juga menambahkan bahwa agar bermanfaat informasi harus relevan guna memenuhi kebutuhan pengguna dalam proses pengambilan keputusan. Suatu informasi dikatakan memiliki kualitas relevan bila telah dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna. Dalam hal ini, informasi membantu pengguna dalam mengevaluasi peristiwa-peristiwa masa lalu, masa kini, atau masa depan, menegaskan, atau mengoreksi hasil evaluasi pengguna di masa lalu.

Adapun peran informasi dalam peramalan (*predictive*) dan penegasan (*confirmatory*) berkaitan satu sama lain. Misalnya, informasi struktur dan besarnya aset yang dimiliki oleh suatu entitas pelaporan memberikan informasi bagi pengguna ketika berusaha meramalkan kemampuan perusahaan dalam memanfaatkan peluang dan bereaksi terhadap situasi yang merugikan. Informasi tersebut juga berperan dalam memberikan penegasan terhadap prediksi yang lalu. Misalnya terkait bagaimana struktur keuangan entitas pelaporan diharapkan tersusun atau tentang hasil operasi yang direncanakan.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa informasi pelaporan keuangan dikatakan relevan bila dapat dikaitkan dengan maksud penggunaannya. Tanjung (2012:14) mengemukakan bahwa informasi pelaporan keuangan dikatakan relevan bila ditunjang dengan beberapa karakteristik sebagai berikut.

1. Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*). Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.

2. Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*).
3. Tepat waktu. Informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.
4. Lengkap. Informasi akuntansi disajikan secara lengkap mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam pelaporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

c. Keterbandingan (*Comparability*)

Keterbandingan didefinisikan sebagai kemampuan informasi untuk membantu para pemakai mengidentifikasi persamaan dan perbedaan antara dua perangkat fenomena ekonomi (Suwardjono, 2008:175). Informasi tentang suatu entitas pelaporan akan bertambah kebermanfaatannya bila dapat dibandingkan dengan informasi serupa tentang beberapa entitas pelaporan yang lain dan dengan informasi serupa tentang entitas pelaporan yang sama untuk suatu periode yang lain atau suatu saat yang lain.

Septiani (2005) menyatakan bahwa keterbandingan merupakan keterhubungan antara praktik akuntansi yang memberi kontribusi terhadap proses penghubung antara dua atau lebih data finansial. Nilai informasi dari data mengacu dari aplikasi yang sama dalam praktik akuntansi atas kejadian tertentu. Terdapat enam jenis keterbandingan yang kemudian dibahas dalam perkembangan publikasi ilmiah. Jenis keterbandingan itu adalah antarperiode, antarperusahaan, antarjalur (*interline*), dan dalam jalur (*intraline*), sedangkan keterbandingan atas panjangnya periode pelaporan dan keterbandingan *ex ante* dan *ex post*.

Tanjung (2012: 15) mengemukakan bahwa informasi yang termuat dalam pelaporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan pelaporan keuangan pada periode sebelumnya atau pelaporan keuangan entitas pelaporan keuangan lain pada umumnya. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu

entitas pelaporan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan apabila entitas pelaporan yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

Implikasi penting dari karakteristik kualitatif keterbandingan adalah pengguna harus mendapat informasi tentang kebijakan akuntansi mana yang nantinya digunakan dalam pelaporan keuangan dan perubahan kebijakan, serta pengaruh perubahan kebijakan tersebut. Para pengguna harus dapat mengidentifikasi perbedaan kebijakan akuntansi yang diberlakukan. Dalam hal ini, transaksi dan peristiwa lain yang sama dalam suatu entitas pelaporan keuangan dari suatu periode ke periode dan dalam entitas pelaporan yang berbeda. Dengan demikian, ketaatan pada standar akuntansi, termasuk pengungkapan kebijakan akuntansi yang digunakan oleh entitas pelaporan akan membantu pencapaian keterbandingan.

d. Keterpahaman (*Understandability*)

Keterpahaman menurut Suwardjono (2008:168) adalah kemampuan informasi untuk dapat dicerna maknanya oleh pemakai informasi. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan sebaiknya dapat dipahami oleh pengguna. Dengan kata lain, informasi dinyatakan dalam bentuk istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan. Di sisi lain, perlu adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi sehingga memudahkan mereka dalam memahami laporan keuangan tersebut.

Tidak hanya itu, Ikatan Akuntan Indonesia dalam Standar Akuntansi Keuangan (2009) juga menyatakan bahwa kualitas penting informasi yang ditampung dalam pelaporan keuangan adalah kemudahannya untuk segera dapat dipahami oleh pengguna. Untuk maksud tersebut, pengguna diharapkan memiliki pengetahuan yang memadai

tentang aktivitas ekonomi dan bisnis, akuntansi, serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekunan yang wajar. Namun, informasi pelaporan keuangan kompleks yang seharusnya dimasukkan dalam pelaporan keuangan tidak dapat dikeluarkan hanya atas dasar pertimbangan bahwa informasi tersebut sulit untuk dapat dipahami oleh pengguna tertentu.

B. KAPASITAS SUMBER DAYA MANUSIA

Sumber daya manusia (*human recourse*) dalam konteks bisnis didefinisikan oleh Alwi (2012:6) sebagai orang yang bekerja dalam suatu organisasi, sering pula disebut karyawan atau pegawai. Dengan demikian, dalam konteks organisasi pemerintahan, sumber daya manusia adalah pegawai yang bekerja dalam organisasi pemerintahan baik berstatus Pegawai Negeri Sipil (PNS) maupun bukan Pegawai Negeri Sipil (non-PNS). Telah diakui bahwa manusia merupakan komponen penting dari kekayaan suatu bangsa. Oleh karenanya, kompetensi atau kapasitas sumber daya manusia niscaya perlu dibangun dan ditingkatkan secara terus-menerus untuk mencapai tujuan organisasi.

Kapasitas sumber daya manusia sebagaimana dikemukakan oleh Alwi (2012:54) menyangkut kewenangan setiap individu untuk melakukan tugas atau mengambil keputusan sesuai dengan perannya dalam organisasi yang relevan dengan keahlian, pengetahuan, dan kemampuan yang dimiliki. Bohlander *et al.* (2001) dalam Alwi (2012:295) mendefinisikan kapasitas sumber daya manusia sebagai pengetahuan, keahlian, dan kapabilitas individu yang memiliki nilai-nilai ekonomi bagi organisasi.

Kapasitas yang dimiliki pegawai secara individual harus mampu mendukung pelaksanaan strategi organisasi dan mampu mendukung setiap perubahan yang dilakukan manajemen. Manajemen harus bertanggung jawab untuk mengembangkan kapasitas sumber daya manusia yang tidak hanya berorientasi pada kebutuhan jabatan tetapi juga mengelola kapasitas yang harus dikembangkan berbasis nilai-nilai interaksi yang sinergis bagi kebutuhan strategis organisasi ke depan.

1. Teori Sumber Daya Manusia (*Human Capital Theory*)

Pada tahun 1961, Schultz mengemukakan Teori *Human Capital* (*Human Capital Theory*/ HCT). Teori *Human Capital* menekankan adanya peranan penting dari “*Human Capital*” (seperti pendidikan, kesehatan, dan kesuburan) dalam pertumbuhan dan perkembangan baik individu maupun masyarakat. Teori ini menyatakan bahwa pendidikan, kesehatan dan kesuburan adalah prasyarat untuk pertumbuhan (Schultz, 1961 dalam Sutaryo, 2011).

Pada dasarnya Teori *Human Capital* merupakan teori ekonomi yang menekankan bahwa pendidikan, pengetahuan, kesehatan, dan keterampilan adalah bentuk-bentuk modal yaitu “modal manusia”. Investasi dalam modal manusia menghasilkan *return* di masa depan. Teori ini mendefinisikan *human capital* sebagai jumlah total dari pengetahuan, *skill*, dan kecerdasan masyarakat dari suatu negara. Perkembangan Teori *Human Capital* telah diperluas yakni dari individu (yaitu investasi pribadi dalam *human capital*, seperti pendidikan dan pelatihan) sampai dengan organisasi dan bangsa. Shultz (1961) dalam Sutaryo (2011) berpendapat bahwa modal manusia merupakan salah satu alasan penting yang menjelaskan perbedaan dalam pertumbuhan (misalnya, pendapatan dan produktivitas) manusia. HCT mencoba menjelaskan bahwa bukan hanya individu, tetapi juga perilaku bangsa yang dipengaruhi oleh modal manusia. Misalnya perbedaan tingkat pertumbuhan di negara-negara berkembang dapat dilihat dari perbedaan dalam investasi modal manusianya (Flamholtz dan Lacey, 1981:523).

Alwi (2012:292) menyatakan bahwa paradigma HCT meletakkan manusia sebagai sumber daya kekuatan produktivitas organisasi. Kekuatan manusia tersebut bertumpu pada dua faktor keunggulan yaitu faktor keunikan kapasitas dan nilai kompetensi individu. Faktor keunikan berkaitan dengan kapasitas “*know how*” yang berhubungan dengan kebutuhan jabatan yang sukar ditiru atau tidak bisa ditransfer dengan mudah kepada orang lain. Kapasitas ini harus dimiliki oleh pimpinan organisasi. Tanpa keahlian-keahlian tertentu tentang apa yang harus dilakukan (*know how*), pimpinan organisasi tidak bisa membawa organisasi yang dipimpinnya ke arah yang benar. Sedang-

kan nilai berkaitan dengan keunggulan kompetitif individu terhadap organisasi melalui ide-ide inovatif yang dikemukakan. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa kapasitas sumber daya manusia adalah merupakan kombinasi antara *kompetensi know how (job based)* dan nilai (kreativitas inovatif).

Menurut teori pertumbuhan dinyatakan bahwa modal manusia merupakan salah satu elemen penting untuk pertumbuhan. Oleh karena itu, berdasarkan teori tersebut, maka dapat dinyatakan bahwa modal manusia (termasuk pendidikan, kesehatan, dan pendapatan) merupakan salah satu faktor penting penentu pengembangan akuntansi pemerintah. Beberapa peneliti juga melihat aspek sosial dari pengembangan *e-government*. Misalnya, Burn dan Robins (2003) berpendapat bahwa faktor-faktor manusia seperti kemampuan belajar dan pengetahuan merupakan faktor penting yang mempengaruhi pengembangan sistem akuntansi pemerintah.

Sumber daya manusia merupakan pelaksana dari sistem yang digunakan. Sementara teknologi informasi merupakan alat yang berfungsi untuk mendukung kesuksesan pelaksanaan sistem pelaporan keuangan dengan mempermudah dan mempercepat serta menciptakan keakuratan hasil yang berupa laporan keuangan. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Harimurti (2007) yang melibatkan sumber daya manusia, teknologi informasi, dan sistem informasi akuntansi dalam satu lingkaran yang saling mendukung.

Berdasarkan beberapa pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa kapasitas sumber daya manusia adalah kemampuan seseorang atau individu dalam suatu organisasi (kelembagaan), atau suatu sistem untuk melaksanakan fungsi-fungsi atau kewenangannya untuk mencapai tujuannya secara efektif dan efisien. Kapasitas harus dilihat sebagai kemampuan untuk mencapai kinerja dalam rangka menghasilkan keluaran-keluaran (*outputs*) dan hasil-hasil (*outcomes*).

2. Ukuran Kapasitas dan Kualitas SDM

Menurut Tjitoherijanto (2001) dalam Alimbudiono dan Fidelis (2004), untuk menilai kapasitas dan kualitas sumber daya manusia da-

lam melaksanakan suatu fungsi termasuk akuntansi, dapat dilihat dari *level of responsibility* dan kompetensi sumber daya manusia tersebut. Tanggung jawab dapat dilihat dari atau tertuang 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. Sedangkan kompetensi dapat dilihat dari latar belakang pendidikan, pelatihan-pelatihan yang pernah diikuti, dan dari keterampilan yang dinyatakan dalam pelaksanaan tugas.

Menurut Hevesi (2005), kompetensi merupakan suatu karakteristik dari seseorang yang memiliki keterampilan (*skill*), pengetahuan (*knowledge*), dan kemampuan (*ability*) untuk melaksanakan suatu pekerjaan. Pegawai yang tidak memiliki pengetahuan yang cukup akan bekerja tersendat-sendat yang dapat mengakibatkan pemborosan bahan, waktu, dan tenaga. Sebagaimana dinyatakan Dunnetts dalam Indriasari dan Nahartyo (2008) bahwa *skill* adalah kapasitas yang dibutuhkan untuk melaksanakan suatu rangkaian tugas yang berkembang dari hasil pelatihan dan pengalaman. Menurut Blanchard dan Thacker (2004) dalam Indriasari dan Nahartyo (2008), dinyatakan bahwa *skill* seseorang tercermin dari seberapa baik seseorang dalam melaksanakan suatu kegiatan yang spesifik seperti mengoperasikan suatu peralatan, berkomunikasi efektif, atau mengimplementasikan suatu strategi bisnis.

C. PEMANFAATAN TEKNOLOGI INFORMASI

Dalam teori pertumbuhan dinyatakan bahwa ada tiga unsur kunci yang diperlukan untuk pertumbuhan yaitu peningkatan modal manusia, peningkatan penelitian, dan perumusan kebijakan pertumbuhan properdagangan. Dengan kata lain, sistem akuntansi pemerintah perlu memanfaatkan semua jenis informasi dan teknologi komputer untuk memberikan informasi dan layanan pemerintah kepada masyarakat. Bellamy dan Tylor (1998) menyoroti bahwa informasi dan teknologi komputer telah memainkan peran yang semakin penting dalam administrasi publik. Indriantoro (1996) memperoleh bukti bahwa

penggunaan teknologi informasi dalam akuntansi dapat mempengaruhi kepuasan pengguna laporan keuangan karena kualitas, kecepatan, dan keakuratan data yang terdapat dalam laporan keuangan yang bersangkutan.

Dalam hal ini, pemanfaatan teknologi informasi meliputi komputer (*mainframe, mini, micro*), perangkat lunak (*software*), *database*, jaringan (*internet, intranet*), *electronic commerce*, dan jenis lainnya yang berteknologi (Wilkinson *et al.*, 2000: 107). Komputer selain sebagai teknologi untuk pemrosesan dan penyimpanan informasi, juga berfungsi sebagai teknologi komunikasi guna menyebarkan informasi. Komputer sebagai salah satu komponen dari teknologi informasi merupakan alat yang bisa melipatgandakan kemampuan yang dimiliki oleh manusia. Komputer juga bisa mengerjakan sesuatu yang tidak memungkinkan/sulit dan bahkan tidak mampu dikerjakan oleh manusia secara akurat.

Tingginya biaya tenaga kerja manusia yang diperlukan dalam pemrosesan data membuat pemrosesan secara manual kurang efektif bila ditinjau dari sisi volume dan biaya pemrosesan. Pemrosesan data menjadi informasi yang dilakukan secara manual memiliki dampak pada tingginya biaya. Sedangkan bila menggunakan mesin (*electronic data processing*), meskipun memerlukan pendanaan yang relatif besar pada awalnya namun pada perkembangan periode waktu setelahnya akan dapat mengurangi besarnya biaya pemrosesan dengan tetap terjaga volume. Dengan demikian, pengolahan data dengan menggunakan komputer akan dapat terus mengurangi biaya-biaya pada posisi yang lebih rendah bila dibandingkan dengan penggunaan perangkat lain.

Dalam hubungannya dengan sistem informasi akuntansi, komputer akan meningkatkan kapabilitas sistem. Ketika komputer dan komponen-komponen yang berhubungan dengan teknologi informasi diintegrasikan ke dalam suatu sistem informasi akuntansi, tidak ada aktivitas umum yang ditambah atau dikurangi. Sistem informasi akuntansi masih mengumpulkan, memproses, dan menyimpan data. Sistem masih memasukkan pengendalian-pengendalian atas keakuratan data. Sistem juga menghasilkan laporan-laporan dan informasi

lainnya. Hanya komputerisasi sistem informasi akuntansi yang sering mengubah karakter aktivitas. Data memungkinkan dikumpulkan dengan perangkat khusus sehingga pencatatan akuntansi menggunakan kertas lebih sedikit.

Meskipun tidak semuanya, tahapan-tahapan pengolahan data dilakukan secara otomatis dan menjadikan *output* lebih rapi dan akurat. Selain itu, bentuknya yang lebih bervariasi serta lebih banyak. Terlebih lagi *output* dapat secara langsung kepada pihak yang terkait dan membutuhkannya dengan perangkat jaringan LAN. Namun, hal yang lebih penting dari semua ini adalah peningkatan dalam hal (Wilkinson *et al.*, 2000: 112) sebagai berikut.

- 1) Pemrosesan transaksi dan data lainnya lebih cepat.
- 2) Keakurasian dalam perhitungan dan perbandingan lebih besar.
- 3) Biaya pemrosesan masing-masing transaksi lebih rendah.
- 4) Penyiapan laporan dan *output* lainnya lebih tepat waktu.
- 5) Tempat penyimpanan data lebih ringkas dengan aksesibilitas lebih tinggi ketika dibutuhkan.
- 6) Pilihan pemasukan data dan penyediaan *output* lebih luas/banyak.
- 7) Produktivitas lebih tinggi bagi karyawan dan manajer yang belajar untuk menggunakan komputer secara efektif dalam tanggung jawab rutin dalam pembuatan keputusan.

Sedangkan kelemahannya, sistem komputer cenderung kurang fleksibel dan tidak dapat cepat beradaptasi jika ada perubahan sistem. Selain itu, perencanaan dan pembuatan sistem komputerisasi memerlukan waktu yang relatif lama, biaya pemasangan instalasi cukup tinggi, dan membutuhkan pengawasan yang lebih baik. Jika terdapat salah satu saja bagian/komponen *hardware* yang tidak bekerja maka dapat melumpuhkan sistem. Akibatnya, komputer tidak dapat mendeteksi penyebab kesalahan, dan hilangnya jejak audit. Selain itu, komputer juga peka terhadap pengaruh lingkungan dan data yang disimpan mudah rusak (Purwanto, 2007).

D. PENGENDALIAN INTERN AKUNTANSI

Sebagaimana dikutip Bastian (2007:56) *Comitte of Sponsoring Organizations* (COSO) dalam laporan berjudul *Internal Control-Integrated Framework* mendefinisikan pengendalian intern adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya, yang dirancang untuk mendapatkan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan untuk keandalan pelaporan keuangan, kesesuaian dengan undang-undang dan peraturan yang berlaku, efektivitas dan efisiensi operasi. Sawyer *et al.* (2005: 86) mendefinisikan lima komponen pengendalian intern yang saling berkaitan pada pernyataan COSO, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pengawasan.

Sistem pengendalian intern (SPI) adalah suatu hal yang sangat memegang peranan penting dalam eksistensi kelembagaan. Dalam Standar Profesional Akuntan Publik pada SA 319 paragraf 06 dikemukakan definisi pengendalian intern sebagai berikut:

Pengendalian intern adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini: (a) keandalan pelaporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Berdasarkan definisi tersebut dapat diuraikan beberapa konsep dasar pengendalian intern, sebagai berikut.

- 1) Pengendalian intern adalah suatu proses. Pengendalian intern berupa serangkaian tindakan yang mempengaruhi dan menyatu dengan infrastruktur suatu organisasi.
- 2) Pengendalian intern berfungsi efektif karena manusia. Pengendalian intern bukan semata-mata kebijakan yang bersifat manual dan melibatkan berbagai macam formulir tetapi melibatkan orang-orang yang berada dalam organisasi termasuk dalam direksi, manajemen, dan personel lainnya.

- 3) Pengendalian intern tidak dimaksudkan untuk memberi jaminan yang mutlak tetapi memberikan jaminan yang memadai karena kelemahan inheren yang ada dalam setiap sistem pengendalian intern. Sebagus apapun pengendalian intern diciptakan, pasti memiliki kelemahan.
- 4) Pengendalian intern diharapkan mencapai tujuan yang meliputi pelaporan keuangan, kepatuhan, dan operasional.

1. Cakupan dan Tujuan Pengendalian Intern Akuntansi

Oleh karena struktur pengendalian intern merupakan rangkaian proses yang dijalankan entitas. Pada proses tersebut mencakup berbagai kebijakan dan prosedur sistematis, bervariasi, dan memiliki tujuan utama sebagai berikut.

- a) Menjaga keandalan pelaporan keuangan entitas.
- b) Menjaga efektivitas dan efisiensi operasi yang dijalankan.
- c) Menjaga kepatuhan hukum dan peraturan yang berlaku.

Adapun tujuan pokok yang dinyatakan Halim (2008:74) dalam struktur pengendalian intern yang efektif yakni sebagai berikut.

- a) Menjaga kekayaan dan catatan organisasi.
- b) Mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi.
- c) Mendorong efisiensi.
- d) Mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.

Tujuan pertama dan kedua dapat dipenuhi dengan pengendalian akuntansi yang baik. Tujuan ketiga dan keempat dapat dipenuhi dengan pengendalian administratif yang baik. Pengendalian administratif merupakan pengendalian yang ditujukan untuk mendorong efisiensi operasional dan menjaga diikutinya kebijakan manajemen. Pengendalian administratif dapat berupa rencana organisasi serta prosedur-prosedur juga catatan-catatan yang berhubungan dengan proses pembuatan keputusan yang membawa pada tindakan pemimpin suatu entitas. Dalam hal ini, untuk menyetujui atau memberi wewenang terhadap transaksi-transaksi. Pelimpahan wewenang merupakan fungsi

pimpinan entitas yang secara langsung berhubungan dengan tanggung jawab untuk mencapai tujuan organisasi. Inilah yang merupakan titik tolak untuk menciptakan pengendalian akuntansi atas transaksi.

Menurut Bastian (2007:58) sistem pengendalian akuntansi meliputi struktur organisasi, metode, dan ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keterandalan data akuntansi, mendorong efisiensi, dan dipatuhinya kebijakan pimpinan. Unsur-unsur pokok dalam sistem pengendalian akuntansi, yaitu sebagai berikut.

- 1) Struktur organisasi yang memisahkan secara tegas tanggung jawab fungsional. Pemisahan fungsi akuntansi dengan fungsi-fungsi operasi dengan cara penyimpanan (membuat catatan akuntansi) yang diselenggarakan. Hal ini mencerminkan transaksi sesungguhnya yang dilaksanakan oleh unit organisasi pemegang fungsi operasi dan fungsi penyimpanan. Dalam pelaksanaan transaksi terdapat pengecekan intern di antara unit organisasi pelaksana.
- 2) Sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang memberikan perlindungan memadai terhadap kekayaan, utang, pendapatan, dan biaya.

Pengendalian akuntansi meliputi rencana organisasi, prosedur, dan catatan yang berhubungan dengan pengamanan harta kekayaan entitas. Oleh karena itu, dalam pengendalian dilakukan penyusunan sedemikian rupa untuk meyakinkan pada beberapa hal sebagai berikut.

- a) Transaksi-transaksi dilaksanakan sesuai dengan persetujuan atau wewenang pimpinan, baik bersifat umum maupun khusus.
- b) Transaksi dicatat sehingga memungkinkan dibuatnya ikhtisar keuangan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi atau kriteria lain sekaligus menekankan pertanggungjawaban atas harta entitas.
- c) Penguasaan atas harta entitas (*access to assets*) diberikan hanya dengan persetujuan dan wewenang pimpinan.

- d) Jumlah aktiva/harta entitas seperti yang tercantum dalam catatan entitas dicocokkan dengan aktiva/harta yang ada pada waktu yang tepat dan pengambilan tindakan yang wajar jika terjadi perbedaan.

2. Faktor Pendukung dalam Desain Sistem Pengendalian Intern AKuntansi

Halim (2007:186) menambahkan bahwa untuk menghasilkan sistem pengawasan dan pengendalian yang efektif, maka perlu memperhatikan beberapa faktor dalam mendesain sistem pengendalian sebagai berikut.

- a) Desain sistem pengendalian intern tergantung pada karakteristik lingkungan. Artinya, tidak ada rancangan sistem pengendalian intern yang baik atau buruk, adanya adalah apakah rancangan sistem pengendalian intern tersebut telah sesuai atau belum dengan kondisi lingkungan yang dihadapi oleh suatu lembaga. Kesesuaian suatu sistem dengan kondisi lingkungan akan menjadikan sistem tersebut efektif. Oleh karena itu, dalam mendesain sistem pengendalian perlu memahami karakteristik lingkungan yang dihadapi. Hal ini karena merupakan dasar perancangan sistem pengendalian yang efektif. Pendekatan perancangan sistem semacam ini disebut sebagai *contingency approach*.
- b) Lingkungan organisasi ibarat sebuah teritorial, untuk menjelajahnya diperlukan suatu peta. Peta menggambarkan kondisi lingkungan yang akan dihadapi biasa disebut sebagai paradigma, yaitu *the way we see the world*. Dengan paradigma tertentu, kita memandang dunia yang kita hadapi. Dengan paradigma itu pula kita bersikap dan bertindak. Berdasarkan paradigma tersebut, nantinya kita dapat merancang sistem yaitu alat yang digunakan untuk mengorganisasi berbagai sumber daya guna mencapai tujuan sistem.
- c) Setiap sistem terdiri dari dua bagian, yaitu struktur dan proses. Struktur sistem merupakan komponen-komponen

yang berkaitan satu dengan lainnya secara bersama-sama membentuk suatu sistem. Proses sistem merupakan suatu tahapan yang harus dilalui untuk mewujudkan tujuan sistem. Proses sistem menjelaskan bekerjanya masing-masing komponen pembentuk sistem dalam mewujudkan tujuan sistem.

- d) Setiap sistem yang dirancang memerlukan kompetensi tertentu guna menjalankannya yang disebut dengan *managerial skill*.

3. Jenis Pengendalian Intern Akuntansi

Untuk menjamin agar fungsi pengendalian berjalan secara efektif, maka manajemen perlu memilih jenis pengendalian. Hal ini agar pemilihan tersebut nantinya dapat mengatasi penyebab individu dalam organisasi yang tidak mau dan/tidak mampu mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Secara umum, tipe pengendalian dapat dikelompokkan dalam tiga kelompok, yaitu sebagai berikut.

- 1) Pengendalian terhadap tindakan tertentu. Ini dirancang untuk mendorong personel berperilaku melaksanakan sesuai dengan yang diharapkan guna mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Sekaligus mencegah personel melakukan tindakan yang tidak diharapkan.
- 2) Pengendalian terhadap *output*, dapat dilakukan manajemen dengan cara memberikan kewajiban kepada personel untuk mempertanggungjawabkan *output* yang dihasilkan atas setiap anggaran yang digunakan atau penerapan anggaran yang berbasis kinerja.
- 3) Penggantian bentuk penggalan, dimaksudkan bahwa organisasi tidak perlu melakukan pengendalian dengan cara tidak memberikan kesempatan kepada personel untuk berperilaku yang tidak sesuai dengan yang diharapkan.

Pada dasarnya, memang tidak ada satupun bentuk pengendalian efektif yang dapat diterapkan pada segala situasi (Halim, 2007:196).

Masing-masing jenis pengendalian hanya efektif diterapkan pada situasi tertentu. Oleh karena itu, pilihan terhadap suatu bentuk pengendalian akan sangat tergantung pada kemampuan organisasi dalam mengenal dan memahami sebab penyimpangan atau karakteristik situasi yang dihadapi.

Kemampuan merespons perubahan lingkungan sangat ditentukan oleh keberdayaan pegawai untuk berubah. Selain itu, kemampuan pegawai berubah juga tergantung pada kualitas sumber daya manusia itu sendiri. Oleh karena itu, tipe pengendalian yang efektif bagi daerah yang menghadapi perubahan lingkungan yang turbulen dapat dilaksanakan melalui pengendalian terhadap personel dengan cara sebagai berikut.

- 1) Meningkatkan kompetensi melalui proses seleksi personel, pendidikan, dan pelatihan serta penempatan personel pada posisi yang sesuai dan tepat.
- 2) Meningkatkan komunikasi melalui perumusan dan pengomunikasian visi, misi, prinsip, dan nilai dasar secara tepat dan penyediaan informasi.
- 3) Meningkatkan pengendalian oleh mitra.

Berdasarkan uraian tersebut di atas maka secara garis besar untuk dapat memilih suatu jenis pengendalian secara efektif, maka para pengambil keputusan pada suatu unit kerja perlu mempertimbangkan:

- 1) tingkat kebutuhan pengendalian, semakin strategis dan penting posisi suatu bagian/bidang/sector perlu adanya pengendalian;
- 2) pilihan terhadap tingkat pengendalian yang mungkin dirancang untuk setiap tipe pengendalian yang akan digunakan; dan
- 3) biaya untuk setiap tipe pengendalian yang akan diterapkan.

Adapun kegiatan pengendalian atas pengelolaan informasi meliputi beberapa hal sebagai berikut.

1. Pengendalian umum yang meliputi pengamanan sistem informasi, pengendalian atas akses, pengendalian atas pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi, pengendalian atas perangkat lunak sistem, pemisahan tugas, dan kontinuitas pelayanan.
2. Pengendalian aplikasi yang meliputi pengendalian otorisasi, pengendalian kelengkapan, pengendalian akurasi, dan pengendalian terhadap keandalan pemrosesan dan *file* data.

4. Pengawasan Pengendalian Intern Pemerintah

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah atau SPIP diartikan sebagai sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah daerah. Pemerintah daerah yang dimaksud dalam peraturan ini meliputi pemerintah daerah kabupaten/kota dan pemerintah provinsi. Pengendalian intern merupakan seluruh kegiatan audit, review, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi. Pengendalian ini dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik.

Dalam upaya mendukung pengendalian intern pemerintah daerah maka dilakukan pengawasan oleh beberapa institusi. Di antaranya Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang merupakan aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada presiden. Selanjutnya, ada Inspektorat Jenderal (Irjen) atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern masing-masing institusi yang bertanggung jawab secara langsung kepada menteri/pimpinan lembaga. Berikutnya ada Bawasprov, yang merupakan aparat pengawasan intern dalam lingkup pemerintah provinsi yang bertanggung jawab kepada gubernur. Selain pengawasan ini juga terdapat Badan Pengawas Kab/Kota yang merupakan aparat pengawasan intern dalam lingkup pemerintahan kabupaten/kota yang bertanggung jawab secara langsung kepada bupati/walikota.

Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan dan akuntabel, maka menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan tersebut yang dilaksanakan dengan berpedoman pada SPIP sebagaimana diatur dalam PP No. 60 Tahun 2008.

Sistem pengendalian intern pemerintah, sebagaimana diamanahkan dalam PP tersebut bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi. Dalam hal ini, efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, dan pengamanan aset negara. Selain itu, tercapainya ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Adapun unsur-unsur pembentuk sistem pengendalian intern pemerintahan antara lain sebagai berikut.

- 1) Lingkungan Pengendalian. Indikator lingkungan pengendalian ini memiliki makna bahwa pimpinan dan staf instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya, melalui: penegakan integritas dan nilai etika; komitmen terhadap kompetensi; dan kepemimpinan yang kondusif. Penegakan integritas dan nilai etika dilakukan dengan cara menyusun dan menerapkan aturan perilaku, memberikan keteladanan, dan menegakkan tindakan disiplin.
- 2) Penilaian Risiko. Indikator penilaian risiko ini memiliki makna bahwa pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan penilaian risiko, melalui identifikasi risiko dan analisis risiko. Penilaian risiko oleh pimpinan instansi pemerintah dilakukan dengan cara menciptakan tujuan instansi dan tujuan pada tingkatan kegiatan.
- 3) Kegiatan Pengendalian. Indikator kegiatan pengendalian ini memiliki makna bahwa pimpinan beserta staf instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas

dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan. Kegiatan pengendalian dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

- 4) Informasi dan Komunikasi. Indikator informasi dan komunikasi ini memiliki makna bahwa pimpinan dan staf instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Pimpinan wajib menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi.
- 5) Pemantauan pengendalian intern. Indikator pemantauan pengendalian intern ini memiliki makna bahwa sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan secara berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya.

E. KETERANDALAN PELAPORAN KEUANGAN

Swardjono (2008:171) memberikan definisi keterandalan adalah kemampuan informasi untuk memberi keyakinan bahwa informasi tersebut benar atau valid. Informasi akan menjadi berkurang nilainya kalau orang yang menggunakan informasi meragukan kebenaran atau validitas informasi tersebut. Informasi akan mempunyai nilai yang tinggi kalau pemakai mempunyai keyakinan yang tinggi terhadap kebenaran informasi. Harus disadari bahwa keterandalan mempunyai tingkatan bergantung pada kondisi yang melingkupinya. Keterandalan bukan merupakan masalah terandalan atau tidak, tetapi lebih merupakan masalah lebih atau kurang terandalan.

Tanjung (2012:14) menyatakan bahwa informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak memiliki nilai keterandalan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Karakteristik keterandalan informasi yaitu penyajian jujur, dapat diverifikasi, dan netral.

Penyajian jujur merupakan informasi yang menggambarkan dengan jujur transaksi dan peristiwa lain yang seharusnya disajikan

atau secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan. Dapat diverifikasi dimaksudkan agar informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji dan apabila pengujian dilakukan lebih dari satu kali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh. Netral sebagaimana dikemukakan oleh Suwardjono (2008:174) adalah ketidakberpihakan pada grup tertentu atau ketidakberbiasan (*unbiasedness*) dalam perlakuan akuntansi. Dengan demikian, informasi pelaporan keuangan harus diarahkan pada kebutuhan umum pengguna dan tidak bergantung pada kebutuhan dan keinginan pihak tertentu. Dalam kondisi tersebut tidak boleh ada usaha untuk menyajikan informasi yang menguntungkan beberapa pihak. Sementara, hal tersebut akan merugikan pihak lain yang mempunyai kepentingan yang berlawanan.

FASB (1980) dalam SFAC No. 1 menyatakan bahwa keterandalan dari suatu pengukuran harus dilakukan terkait dengan kedekatan ukuran tersebut dengan apa yang seharusnya digambarkan. Secara umum keterandalan dapat dipandang melalui dua cara, yaitu sebagai berikut.

- 1) Untuk menyatakan bahwa suatu ukuran tertentu dapat dipercaya (*reliable*) yakni dengan menyatakan bahwa hal tersebut dapat bertindak secara independen.
- 2) Suatu ukuran dapat dipercaya apabila benar bahwa suatu gambaran kuantitatif itu sesuai dengan kondisi aktual, objek, atau kejadian yang mewakilinya.

Pandangan berdasarkan aspek pertama dari keterandalan tersebut berimplikasi pada efektifitas. FASB (1980) dalam SFAC No. 1 memandang reliabilitas terdiri atas tiga komponen, yaitu penggambaran sebagaimana nyatanya (*representational faithfulness*), kemampuan untuk dapat diperiksa (*verifiability*), dan tidak berpihak (*neutral*). Ketepatan penggambaran sebagai komponen yang paling kritis dari keterandalan mengacu pada korespondensi antara suatu ukuran atau deskripsi terhadap objek ekonomi atau kejadian yang seharusnya diwakili atau digambarkan. Objek tersebut adalah aset dan liabilitas. Se-dang kejadiannya adalah perubahan nilainya yang disebut penghasil-

an, biaya, laba, dan rugi. Banyak pertanyaan mengenai keterandalan dari informasi akuntansi yang muncul. Namun, jawabannya sulit untuk dirumuskan. Pertanyaan tersebut misalnya: tepatkah nilai tersebut disebut andal? Auditor mungkin mengonfirmasi piutang dengan menggunakan prosedur statistik, tetapi itu hanya untuk keberadaan piutangnya bukan atas ketertagihan jumlahnya.

Aspek lain yang menjadi perhatian dari keterandalan adalah terkait keberadaan atau realitas atas sesuatu hal. Apakah mungkin menyatakan suatu hal itu reliabel jika ternyata tidak mewakili sesuatu yang nyata? Apakah harga jual atau nilai sisa yang diharapkan atas sebuah aset itu merupakan suatu estimasi yang reliabel? Atas pertanyaan-pertanyaan ini FASB (1980) dalam SFAC No. 1 tidak menjelaskannya melalui suatu pernyataan pasti, tetapi hanya menyatakan bahwa informasi akuntansi itu lebih merupakan hasil dari suatu pendekatan daripada suatu bentuk dari kepastian tertentu. Ukuran mencakup maksud dari berbagai estimasi, klarifikasi, ringkasan, kebijakan, dan alokasi.

Pada level praktis, keterandalan berhubungan dengan stabilitas dan konsistensi kebijakan untuk memperoleh sekumpulan operasi tertentu. Hal itu terjadi apabila ingin diketahui bahwa individu tertentu akan mengekspresikan kebijakan (opini) yang sama tentang objek atau kejadian yang sama pada titik waktu berbeda (jika waktu bukan merupakan faktor krusial). Kelompok tertentu individu masing-masing akan mengekspresikan kebijakan (opini) yang sama tentang objek atau kejadian yang sama pada suatu waktu. Biasanya, opini rata-rata dari para ahli akan menjadi jawaban standar. Hal tersebut sama dengan prosedur yang digunakan oleh analis keuangan dalam perbandingan rasio tertentu perusahaan terhadap rata-rata industrinya.

Informasi dianggap memiliki keterandalan jika secara penuh mencerminkan transaksi-transaksi suatu entitas dan kejadian-kejadian. Hal itu berarti bahwa informasi tersebut harus bebas dari keberpihakan (*bias*) dan kesalahan tertentu. Reliabilitas merupakan sebuah fungsi dari penggambaran yang senyatanya (*representational faithfulness*), verifikasiabilitas, dan netralitas.

F. KETEPATWAKTUAN PELAPORAN KEUANGAN

Ketepatwaktuan adalah tersedianya informasi bagi pembuat keputusan pada saat dibutuhkan sebelum informasi tersebut kehilangan kekuatan untuk mempengaruhi keputusan (Suwardjono, 2008: 170). Tersedianya informasi lama setelah suatu kejadian yang memerlukan tanggapan atau keputusan berlalu menjadikan informasi tersebut tidak mempunyai nilai lagi. Dengan kata lain, kurangnya ketepatwaktuan dapat menyita keberpautan yang melekat pada informasi.

Septiani (2005) menyatakan bahwa ketepatwaktuan tidak menjamin relevansi informasi, namun demikian relevansi menjadi tidak mungkin apabila ketepatwaktuan pelaporan keuangan diabaikan. Oleh sebab itu ketepatwaktuan adalah suatu batasan penting dari publikasi pelaporan keuangan. Ketepatwaktuan penyampaian pelaporan keuangan dalam mengungkapkan kondisi suatu entitas mempunyai dampak prediksi bagi pengguna informasi.

Ketepatwaktuan menunjukkan bahwa pelaporan keuangan harus disajikan pada kurun waktu yang teratur untuk memperlihatkan perubahan keadaan entitas yang pada gilirannya akan mempengaruhi prediksi dan keputusan pemakai. Ketepatwaktuan juga menunjukkan rentang waktu antara penyajian informasi yang diinginkan dengan frekuensi pelaporan informasi. Ketepatwaktuan informasi akuntansi dipengaruhi oleh kemampuan manajer dalam merespons setiap kejadian atau permasalahan. Apabila informasi tidak disampaikan dengan tepat waktu akan menyebabkan informasi tersebut kehilangan nilai dalam mempengaruhi kualitas keputusan.

Apabila terdapat penundaan yang tidak semestinya dalam pelaporan keuangan, maka informasi yang dihasilkan akan kehilangan relevansinya. Dengan demikian, manajemen perlu menyeimbangkan manfaat relatif antara pelaporan tepat waktu dan keterandalan informasi pelaporan keuangan. Sebagaimana dinyatakan Ikatan Akuntan Indonesia dalam Standar Akuntansi Keuangan (2009) bahwa untuk menyediakan informasi tepat waktu, sering kali perlu melaporkan sebelum seluruh aspek transaksi dan peristiwa lainnya diketahui sehingga mengurangi keterandalan informasi. Sebaliknya, jika pelaporan ditunda sampai seluruh aspek diketahui, maka informasi yang dihasil-

kan mungkin tinggi keterandalannya tetapi kurang bermanfaat bagi pengambil keputusan. Usaha untuk mencapai keseimbangan antara keberpautan dan keterandalan merupakan kebutuhan yang menentukan bagi para pengambil keputusan.

Septiani (2005) mengutip pendapat Chamber dan Penman (1984:2) yang mendefinisikan ketepatanwaktuan dalam dua cara, yaitu sebagai berikut.

- 1) Ketepatanwaktuan didefinisikan sebagai keterlambatan waktu pelaporan dari tanggal pelaporan keuangan sampai tanggal pelaporan.
- 2) Ketepatanwaktuan ditentukan dengan ketepatanwaktuan pelaporan relatif atas tanggal pelaporan yang ditetapkan.

Tyler (1972) dalam Septiani (2005) mengemukakan teori kepatuhan (*compliance theory*). Teori kepatuhan ini telah banyak digunakan sebagai pendekatan dalam penelitian di bidang psikologi, sosiologi, maupun ekonomi. Dalam teori kepatuhan terdapat dua perspektif dasar dalam literatur sosiologi mengenai kepatuhan pada hukum, yang disebut instrumental dan normatif. Perspektif instrumental mengasumsikan individu secara utuh didorong oleh kepentingan pribadi dan tanggapan terhadap perubahan-perubahan dalam *tangible*, insentif dan pinalti yang berhubungan dengan perilaku. Adapun perspektif normatif berhubungan dengan apa yang dianggap oleh masyarakat sebagai moral dan berlawanan dengan kepentingan pribadi mereka.

Teori kepatuhan memandang bahwa individu cenderung mematuhi hukum yang mereka anggap sesuai dan konsisten dengan norma-norma internal mereka. Komitmen normatif melalui moralitas personal (*normative commitment through morality*) berarti mematuhi hukum karena hukum tersebut dianggap sebagai keharusan. Adapun komitmen normatif melalui legitimasi (*normative commitment through legitimacy*) berarti mematuhi peraturan karena otoritas penyusun hukum tersebut memiliki hak untuk mendikte perilaku.

Berdasarkan perspektif normatif maka sudah seharusnya teori kepatuhan ini juga dapat diterapkan di bidang akuntansi, apalagi da-

lam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah beserta peraturan-peraturan pelaksanaannya secara eksplisit telah ditegaskan bahwa setiap entitas pelaporan wajib memenuhi ketentuan dalam peraturan-peraturan tersebut, salah satunya terkait dengan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan.

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 01 Tahun 2010 paragraf 31 menjelaskan bahwa kegunaan pelaporan keuangan berkurang bilamana pelaporan tidak tersedia bagi pengguna dalam suatu periode tertentu setelah tanggal pelaporan. Faktor-faktor yang dihadapi seperti kompleksitas operasi suatu entitas pelaporan bukan merupakan alasan yang cukup atas kegagalan pelaporan yang tepat waktu. Secara tegas dinyatakan dalam pernyataan ini bahwa batas waktu penyampaian pelaporan selambat-lambatnya enam bulan setelah berakhirnya tahun anggaran.

Berbeda dengan akuntansi keuangan yang tidak mengatur secara eksplisit rentang waktu yang harus dipenuhi oleh suatu entitas dalam hal kapan waktu pelaporan harus dilakukan, maka pada akuntansi pemerintahan telah diatur secara tegas dan rinci terkait dengan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan entitas. Berikut ini disajikan mekanisme pelaporan keuangan, waktu pelaporan dan dasar hukum yang mengaturnya sebagaimana tampak pada Tabel 4.2 berikut ini:

Tabel 4.2
Masa Pelaporan Keuangan Sektor Pemerintahan

No	Keterangan	Masa/Waktu	Dasar
1.	Presiden menyampaikan RUU tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN kepada DPR berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK (setidak-tidaknya meliputi Laporan Realisasi Anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan negara dan badan lainnya)	Selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir	Pasal 30 UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

No	Keterangan	Masa/Waktu	Dasar
2.	Gubernur/bupati/walikota menyampaikan Peraturan Daerah (Perda) tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK (setidak-tidaknya meliputi Laporan Realisasi Anggaran, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan daerah dan badan lainnya)	Selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir	Pasal 31 UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
3.	Penyelesaian pemeriksaan laporan keuangan oleh BPK	Selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah BPK menerima laporan keuangan dai pemerintah pusat/daerah	Penjelasan Paal 30 ayat (1) dan Pasal 31 ayat (1) UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
4.	Presiden menyampaikan laporan keuangan pemerintah pusat kepada BPK	Selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir	Pasal 55 UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
5.	Gubernur/bupati/walikota menyampaikan laporan keuangan pemerintah daerah kepada BPK	Selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir	Pasal 56 UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara

No	Keterangan	Masa/Waktu	Dasar
6	Penyampaian Informasi Keuangan Daerah oleh kepala Pemerintah Daerah kepada Menteri Keuangan dan Menteri Dalam Negeri dan dapat pula disampaikan kepada Menteri Teknis terkait sesuai kebutuhan	Paling lambat tanggal 31 Januari tahun anggaran yang bersangkutan untuk APBD setiap tahun anggaran dan apabila ada Perubahan APBD paling lambat disampaikan 30 hari setelah ditetapkannya Perubahan APBD tahun berjalan	Pasal 7 PP No. 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah
		Paling lambat 30 hari setelah berakhirnya semester yang bersangkutan untuk laporan realisasi APBD per semester	
		Paling lambat 31 Agustus tahun berjalan untuk Laporan realisasi APBD, neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan	
7	Penyampaian Laporan Realiasi semester I APBD dan prognosis untuk 6 bulan berikutnya oleh kepala daerah kepada DPRD dan Menteri Dalam Negeri	Paling lambat akhir bulan Juli tahun anggaran berkenaan	Pasal 293 ayat (1) Permendagri No. 21 Tahun 2011 tentang Perubahan Kedua atas Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah

No	Keterangan	Masa/Waktu	Dasar
8	Penyusunan Laporan keuangan pemerintah daerah hasil penggabungan laporan keuangan SKPD oleh Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD)	Paling lambat 3 bulan setelah berakhirnya tahun anggaran berkenaan	Pasal 296 ayat (1) Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah
9.	Penyampaian Laporan Realisasi Anggaran hasil penggabungan laporan keuangan SKPD oleh Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) kepada kepala daerah melalui sekretaris daerah dan kepada Menteri Dalam Negeri	Paling lambat 3 bulan setelah tahun anggaran berakhir	Pasal 296A ayat Permendagri No. 21 Tahun 2011 tentang Perubahan Kedua atas Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah
10.	Penyampaian Laporan Keuangan daerah hasil penggabungan laporan keuangan SKPD oleh Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) kepada BPK untuk dilakukan pemeriksaan	Paling lambat 3 bulan setelah tahun anggaran berakhir	Pasal 297 Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah
11.	Penyampaian Rancangan Perda tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD	Paling lambat 6 bulan setelah tahun anggaran berakhir	Pasal 297 Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah
12.	Persetujuan bersama Rancangan Perda tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD oleh DPRD	Paling lama 1 (satu) bulan terhitung sejak rancangan peraturan diterima	Pasal 301 Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah

REALITAS AKUNTABILITAS LAPORAN KEUANGAN SEKTOR PUBLIK KINI

Pada masa sekarang, telah terjadi perkembangan di sektor publik yang ditandai dengan menguatnya tuntutan akuntabilitas dari para pemangku kepentingan atas lembaga-lembaga publik. Terkait dengan tugas untuk menegakkan akuntabilitas finansial khususnya di daerah, pemerintah daerah memiliki tanggung jawab untuk mempublikasikan laporan keuangan kepada pemangku kepentingan (*stakeholder*). Governmental Accounting Standards Board (1999) dalam Concepts Statement No. 1 tentang *Objective of Financial Reporting* menyatakan bahwa akuntabilitas merupakan dasar pelaporan keuangan di pemerintahan yang didasari oleh adanya hak masyarakat untuk mengetahui dan menerima penjelasan atas pengumpulan sumber daya dan penggunaannya. Ada banyak pihak yang akan mengandalkan informasi dalam laporan keuangan yang dipublikasikan oleh pemerintah daerah sebagai dasar untuk pengambilan keputusan. Oleh karena itu, informasi tersebut harus bermanfaat bagi para pemakai.

A. GAMBARAN AKUNTANSI SEKTOR PUBLIK TINGKAT PEMDA

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) mempublikasikan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II Tahun 2008 yang menyimpulkan bahwa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) 2004 sampai dengan 2007 masih banyak disajikan data-data yang tidak sesuai (www.bpk.go.id). Berdasarkan fenomena

tersebut dapat dinyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah masih belum seluruhnya memenuhi kriteria keterandalan dan ketepatanwaktuan. Mengingat bahwa keterandalan dan ketepatanwaktuan merupakan dua unsur nilai informasi yang penting terkait dengan pengambilan keputusan berbagai pihak. Oleh karenanya, dua unsur ini menjadi menarik bagi penulis untuk ditelaah tentang hal apa saja yang mungkin mempengaruhi keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah.

Adapun penelitian mengenai sumber daya manusia di instansi pemerintah pernah dilakukan oleh Dinata (2004) yang menemukan bukti empiris bahwa secara garis besar sumber daya manusia di instansi pemerintahan belum sepenuhnya siap atas berlakunya Sistem Akuntansi Keuangan Daerah berdasarkan Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 29 Tahun 2002. Ada lagi penelitian oleh Alimbudiono dan Fidelis (2004) yang memberikan temuan empiris bahwa pegawai berlatarbelakang pendidikan akuntansi di subbagian akuntansi Pemerintah XYZ masih minim. Selain itu, *job description*-nya belum jelas dan pelatihan-pelatihan untuk menjamin fungsi akuntansi berjalan dengan baik belum dilaksanakan. Temuan-temuan tersebut menunjukkan bahwa kapasitas sumber daya manusia yang ada di instansi pemerintahan masih belum memadai. Kapasitas sumber daya manusia yang masih minim cenderung memiliki pengaruh terhadap keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah.

Adapun pemahaman yang dibangun penulis dalam buku ini diharapkan dapat menggambarkan secara keseluruhan pengaruh kapasitas sumber daya manusia, pengendalian intern akuntansi, dan pemanfaatan teknologi informasi terhadap keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan daerah pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD).

Pada kali ini variabel kapasitas sumber daya manusia, pemanfaatan teknologi informasi, dan pengendalian intern akuntansi terhadap keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah daerah menjadi bahasan utama penulisan.

B. KAPASITAS SUMBER DAYA MANUSIA PEMERINTAH DAERAH

Peraturan Pemerintah Nomor 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah dan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah telah membawa perubahan besar dana memberikan pendekatan baru dalam pengelolaan keuangan daerah. Perubahan mendasar dalam PP Nomor 39 Tahun 2007 adalah terkait dengan perubahan dalam sistem penganggaran, baik proses penganggarannya maupun bentuk dan struktur Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD).

Perubahan tersebut merupakan suatu perubahan yang bersifat paradigmatis, sementara perubahan yang lebih bersifat pragmatik dan teknis operasional diatur dalam Kepmendagri Nomor 21 Tahun 2011, yaitu terkait dengan penatausahaan keuangan daerah. Perubahan dimaksud sudah mencakup sampai pada teknik akuntansinya yang meliputi perubahan dalam pendekatan sistem akuntansi dan prosedur pencatatan, dokumen dan formulir yang digunakan, fungsi-fungsi otorisasi untuk tujuan sistem pengendalian intern, laporan, serta pengawasan (Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik, 2007).

Perubahan-perubahan tersebut tentu membutuhkan dukungan sumber daya manusia yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi yang memadai. Tanjung (2012:7) menyatakan bahwa dampak dari perkembangan dan perubahan-perubahan yang terjadi pada akuntansi pemerintah daerah memerlukan kesiapan sumber daya manusia pada pemerintah daerah, yang didukung dengan adanya keinginan dari kepala daerah untuk mengelola keuangan secara transparan dan akuntabel.

Penelitian terkait kesiapan sumber daya manusia subbagian akuntansi pemerintah daerah dalam kaitannya dengan pertanggungjawaban keuangan daerah pernah dilakukan oleh Harimurti (2007), Andriani (2010), dan Wansyah *et al.* (2012). Hasil penelitian menyatakan bahwa kapasitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Namun demikian, penelitian yang dilakukan Alimbudiono dan Fidelis (2004) tidak berhasil mendukung hipotesis yang dibangunnya. Temuan empiris penelitian menunjukkan masih minimnya pegawai yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi, belum tersedianya secara jelas *job description*, dan masih kurangnya pelaksanaan pelatihan-pelatihan untuk menjamin fungsi akuntansi berjalan dengan baik. Meskipun sistem akuntansi yang dibangun sudah baik tetapi sumber daya manusianya tidak memiliki kapasitas untuk melaksanakannya, sehingga dapat menimbulkan hambatan dalam pelaksanaan fungsi akuntansi yang ada, dan pada gilirannya informasi akuntansi sebagai produk dari sistem akuntansi bisa jadi kualitasnya tidak memuaskan. Informasi yang dihasilkan menjadi informasi yang kurang atau tidak memiliki nilai, salah satunya adalah menyangkut keterandalan pelaporan keuangan, sebagaimana yang masih banyak ditemui dalam laporan keuangan pemerintah.

Pemahaman pegawai terhadap tugas dan fungsinya serta hambatan di dalam pengolahan data juga berdampak pada keterlambatan penyelesaian tugas yang harus diselesaikan, salah satunya adalah penyajian laporan keuangan. Keterlambatan penyajian laporan keuangan berarti bahwa laporan keuangan belum/tidak memenuhi nilai informasi yang disyaratkan, yaitu ketepatanwaktuan.

Penelitian tentang upaya mencapai ketepatanwaktuan pelaporan keuangan di Inggris pernah dilakukan oleh Marschke (2003). Hasil penelitian menyimpulkan bahwa peningkatan kapasitas sumber daya manusia melalui program *job training* pada dinas-dinas pemerintah daerah dapat meningkatkan nilai ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah daerah.

1. Gambaran Umum SKPD Pemerintah Daerah

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pada pemerintah daerah SKPD merupakan unsur pembantu kepala daerah dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah. Di antaranya sekretariat daerah, sekretariat DPRD, dinas daerah, inspektorat, badan, kantor, kecamatan, dan RSUD. SKPD dalam konteks anggaran memiliki fungsi sebagai pengguna anggaran/pengguna barang. Masing-masing SKPD dipimpin

oleh seorang kepala yang disebut kepala SKPD. Kepala SKPD selaku pejabat pengguna anggaran/pengguna barang mempunyai tugas sebagai berikut.

- a) Menyusun rencana kerja dan anggaran SKPD (RKA-SKPD).
- b) Menyusun dokumen pelaksanaan anggaran SKPD (DPA-SKPD).
- c) Melakukan tindakan yang mengakibatkan pengeluaran atas beban anggaran belanja.
- d) Melaksanakan anggaran SKPD yang dipimpinnya.
- e) Melakukan pengujian atas tagihan dan memerintahkan pembayaran.
- f) Melaksanakan pemungutan penerimaan bukan pajak.
- g) Mengadakan ikatan/perjanjian kerjasama dengan pihak lain dalam batas anggaran yang telah ditetapkan.
- h) Menandatangani Surat Perintah Membayar (SPM).
- i) Mengelola utang dan piutang yang menjadi tanggung jawab SKPD yang dipimpinnya.
- j) Mengelola barang milik daerah/kekayaan daerah yang menjadi tanggung jawab SKPD yang dipimpinnya.
- k) Menyusun dan menyampaikan pelaporan keuangan SKPD yang dipimpinnya.
- l) Mengawasi pelaksanaan anggaran SKPD yang dipimpinnya.
- m) Melaksanakan tugas-tugas pengguna anggaran/pengguna barang lainnya berdasarkan kuasa yang dilimpahkan oleh kepala daerah.
- n) Bertanggung jawab atas pelaksanaan tugasnya kepada kepala daerah melalui sekretaris daerah.

2. Pengaruh SDM terhadap Keterandalan dan Ketepatanwaktuan Laporan Keuangan

Kapasitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan pada SKPD. Artinya semakin tinggi

kapasitas sumber daya manusia dapat meningkatkan keterandalan pelaporan keuangan di SKPD pemerintah daerah.

Kapasitas harus dilihat sebagai kemampuan untuk mencapai kinerja dalam rangka menghasilkan keluaran-keluaran (*outputs*) dan hasil-hasil (*outcomes*). Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa sumber daya manusia yang kompeten tersebut akan mampu memahami logika akuntansi dengan baik. 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 akuntansi yang ditetapkan oleh pemerintah.

Keterandalan pelaporan keuangan pada SKPD pemerintah daerah berdasarkan variabel kapasitas sumber daya manusia memunculkan gambaran sebagai berikut.

1. Sebagian besar pegawai SKPD selalu membaca (mencermati) peraturan perundangan terkait pengelolaan keuangan daerah (SKPD).
2. Sebagian besar pegawai SKPD selalu mengikuti/membaca standar akuntansi pemerintahan mengikuti/membaca standar akuntansi pemerintahan.
3. Sebagian besar pegawai SKPD selalu mempelajari pedoman dan prosedur akuntansi karena telah tersedia pedoman mengenai prosedur dan proses akuntansi/penatausahaan administrasi pengelolaan keuangan di masing-masing SKPD.
4. Mayoritas pegawai SKPD telah menerima pembinaan dan pengembangan dari pemerintah.
5. Sebagian besar pegawai telah mempelajari karena telah tersedianya secara tertulis terkait uraian tugas dan fungsi yang jelas.
6. Mayoritas pegawai telah bekerja sesuai uraian tugas sesuai dengan fungsi akuntansi/penatausahaan keuangan yang sesungguhnya
7. Mayoritas pegawai SKPD sudah melaksanakan tugas/pekerjaan sesuai fungsi dan uraian tugas yang telah ditentukan

8. Mayoritas pegawai SKPD telah memiliki kualifikasi di bidangnya
9. Sebagian besar pegawai SKPD mempunyai persepsi bahwa latar belakang pendidikan formal yang berasal dari Sarjana atau paling tidak Diploma akuntansi akan sangat membantu menangani proses akuntansi/penatausahaan keuangan.
10. Mayoritas pegawai SKPD sering diikuti dalam kegiatan pelatihan dalam bidang akuntansi/penatausahaan keuangan.
11. Sebagian besar pegawai (80,8%) SKPD yang telah diikuti dalam pelatihan-pelatihan dapat lebih membantu penguasaan dan pengembangan keahlian dalam tugas.
12. Hanya sebagian kecil pegawai SKPD yang belum memiliki kesempatan mengikuti pendidikan dan pelatihan.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa kapasitas sumber daya manusia berpengaruh signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan. Faktor-faktor manusia seperti kemampuan belajar dan pengetahuan merupakan faktor penting yang mempengaruhi pengembangan sistem akuntansi pemerintah. Sumber daya manusia merupakan pelaksana dari sistem yang digunakan yang berfungsi untuk mendukung kesuksesan pelaksanaan sistem pelaporan keuangan dengan mempermudah dan mempercepat serta menciptakan keakuratan hasil yang berupa laporan keuangan.

Di sisi lain, bila kapasitas sumber daya manusia tidak berpengaruh signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan disebabkan karena kapasitas sumber daya manusia pada masing-masing pemerintah daerah umumnya masih rendah. Rendahnya kapasitas sumber daya manusia ditunjukkan oleh jumlah pegawai yang memiliki latar belakang pendidikan formal akuntansi sangat sedikit. Selain itu, juga belum adanya kejelasan uraian tugas dan fungsi di subbagian akuntansi/penatausahaan keuangan yang spesifik. Hal ini dapat dipahami karena fungsi dan proses akuntansi hanya dapat dilaksanakan oleh pegawai yang memiliki pengetahuan memadai dalam bidang ilmu akuntansi. Kelemahan yang ada tersebut harusnya diimbangi dengan

mengikutsertakan pegawai dalam pelatihan-pelatihan yang berhubungan dengan akuntansi dan pengelolaan keuangan daerah.

Kapasitas sumber daya manusia juga berpengaruh signifikan terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan. Artinya, semakin tinggi kapasitas sumber daya manusia dapat meningkatkan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan di SKPD. Kapasitas sumber daya manusia dengan kosntruk beberapa indikator yang meliputi: pemahaman terhadap peraturan dan standar, interaksi dengan sistem, kontrol terhadap SDM, dan pendidikan dan pelatihan dapat menggambarkan tinggi atau rendahnya kualitas sumber daya manusia yang menjalankan tugas akuntansi atau penatausahaan keuangan SKPD Pemerintah Daerah.

Rendahnya pemahaman pegawai terhadap tugas dan fungsinya serta hambatan di dalam pengolahan data juga berdampak pada keterlambatan penyelesaian tugas yang harus diselesaikan, salah satunya adalah penyajian laporan keuangan. Keterlambatan penyajian laporan keuangan berarti bahwa laporan keuangan belum/tidak memenuhi nilai informasi yang disyaratkan, yaitu ketepatanwaktuan. Demikian sebaliknya, semakin tinggi kapasitas sumber daya manusia maka akan menghasilkan nilai informasi pelaporan keuangan dalam hal ketepatanwaktuan sakan semakin baik pula. Logikanya, ketika seseorang memiliki kapasitas yang dibutuhkan untuk melaksanakan suatu pekerjaan atau tugas yang menjadi tanggung jawabnya maka ia akan menyelesaikan pekerjaan/tugasnya dengan lebih baik dan lebih cepat.

Kapasitas sumber daya manusia yang terlibat di bagian akuntansi atau penatausahaan keuangan pada SKPD baik dari indikator pemahaman terhadap pertauran dan standar, interaksi dengan sistem, kontrol terhadap SDM, dan dilaksanakannya pendidikan dan pelatihan telah tercipta dengan baik, dengan demikian ketepatanwaktuan pelaporan keuangan SKPD juga telah dapat dijaga dengan baik.

Temuan ini sejalan dengan penelitian Marschke (2003) yang menyatakan bahwa rendahnya pemahaman pegawai terhadap tugas dan fungsinya serta hambatan di dalam pengolahan data juga dapat berdampak pada keterlambatan penyelesaian, dan pada sisi lain tingginya pemahaman dan keahlian sumber daya manusia berdampak terhadap ketepatanwaktuan penyelesaian tugas. Hasil penelitian ini mendukung temuan empiris dari Brignall dan Modell (2003), dan juga

mendukung hasil penelitian empiris yang dilakukan oleh Harimurti (2007), Indriasari *et al.* (2008), Mustafa *et al.* (2011), Wansyah *et al.* (2012), dan Roviyantie (2012) yang menyatakan bahwa kapasitas sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan.

Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Winindyaningrum dan Rahmawati (2010), Rosalin dan Warsito (2011), dan Sukmaningrum dan Puji Harto (2012) yang menyatakan bahwa kapasitas sumber daya manusia tidak berpengaruh signifikan terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Pengaruh tidak signifikan kapasitas sumber daya manusia terhadap ketepatanwaktuan tersebut disebabkan karena masih rendahnya kapasitas sumber daya manusia dengan indikator minimnya pegawai yang memiliki latar belakang pendidikan formal akuntansi atau keuangan yang melaksanakan tugas akuntansi/penatausahaan keuangan SKDP pemerintah daerah.

C. TEKNOLOGI INFORMASI UNTUK AKUNTABILITAS PEMERINTAH DAERAH

Perkembangan teknologi informasi tidak hanya dimanfaatkan pada organisasi bisnis tetapi juga sangat penting perannya bagi organisasi sektor publik, termasuk pemerintahan. Dalam Penjelasan Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2010 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD) dinyatakan bahwa untuk menindaklanjuti terselenggaranya proses pembangunan yang sejalan dengan prinsip tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*), pemerintah dan pemerintah daerah berkewajiban untuk mengembangkan dan memanfaatkan kemajuan teknologi informasi untuk meningkatkan kemampuan mengelola keuangan daerah, dan menyalurkan atau mempublikasikan informasi keuangan daerah kepada pelayanan publik.

Pemerintah perlu mengoptimalisasikan pemanfaatan kemajuan teknologi informasi untuk membangun jaringan sistem informasi manajemen dan proses kerja yang memungkinkan pemerintahan bekerja secara terpadu dengan menyederhanakan akses antarunit kerja.

Penelitian yang berhubungan dengan pemanfaatan sistem informasi dan teknologi informasi pada organisasi sektor publik sudah pernah dilakukan oleh Indriasari dan Nahartyo (2008). Uraian dan temuan empiris mengenai teknologi informasi menunjukkan bahwa pengolahan data dengan memanfaatkan teknologi informasi (komputer dan jaringan) akan memberikan banyak keunggulan baik dari aspek keakuratan/ketepatan hasil operasi maupun predikatnya sebagai mesin multiguna (*multiprocessing*).

Pemanfaatan teknologi informasi juga akan mengurangi kesalahan yang terjadi. Indriantoro (2008) menunjukkan bahwa pemanfaatan teknologi informasi dalam penyelenggaraan akuntansi pemerintahan daerah dapat meningkatkan keterandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Berdasarkan uraian tersebut maka dapat disimpulkan bahwa ada pengaruh signifikan antara pemanfaatan teknologi informasi terhadap keterandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Selain keterandalan, hasil operasi dan kemampuan untuk mengurangi *human error*, pemanfaatan teknologi informasi dalam pengolahan data diketahui memiliki keunggulan dari aspek kecepatan. Suatu entitas akuntansi yang bernama pemerintah daerah sudah pasti akan memiliki transaksi yang bersifat kompleks dan tinggi volumenya. Pemanfaatan teknologi informasi dipandang akan sangat membantu mempercepat proses pengolahan data transaksi dan penyajian laporan keuangan pemerintah sehingga laporan keuangan tersebut tidak kehilangan nilai informasinya, yaitu ketepatwaktuan.

Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2010 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD) menyatakan bahwa yang dimaksud dengan ketepatwaktuan adalah bahwa data yang dihasilkan dari SIKD yang dibutuhkan tersedia sesuai dengan jadwal perumusan kebijakan.

Penelitian empiris terkait pengaruh pemanfaatan teknologi informasi terhadap ketepatwaktuan pelaporan keuangan pernah dilakukan oleh Indriantoro (1996). Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap ketepatwaktuan pelaporan keuangan. Hasil penelitian tersebut didukung oleh hasil penelitian Harimurti (2007) dengan kesimpulan yang sama.

Sutaryo (2011) menyatakan bahwa pemanfaatan teknologi informasi dalam penerapan *e-government* memungkinkan pemerintah daerah untuk memberikan pelayanan yang cepat dan akurat karena pemanfaatan teknologi informasi akan menjadikan sistem informasi organisasi pemerintah daerah terhubung secara *on line* sehingga masyarakat dapat memperoleh layanan yang cepat, tepat, mudah, dan lebih murah.

1. Pengaruh Teknologi Informasi dalam Keterandalan Pelaporan Keuangan Daerah

Pemanfaatan teknologi informasi diketahui berpengaruh signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin baik pemanfaatan teknologi informasi maka semakin meningkatkan keterandalan pelaporan keuangan SKPD pemerintah daerah.

Adanya otonomi daerah dalam upaya terciptanya transparansi dan akuntabilitas publik serta kepuasan pelayanan terhadap masyarakat maka perlu inovasi dalam memberikan pelayanan terbaik bagi publik. Salah satunya adalah dengan penerapan teknologi informasi yang berkembang seiring dengan adanya *electronic-government* (*e-government*). Pemanfaatan teknologi informasi dalam penerapan *e-government* memungkinkan pemerintah daerah dapat memberikan pelayanan yang cepat dan akurat. Hal ini karena pemanfaatan teknologi informasi akan menjadikan sistem informasi di dalam organisasi pemerintah daerah terhubung secara *on-line* sehingga masyarakat dapat memperoleh layanan yang cepat, tepat, mudah dan lebih murah.

Hasil ini menunjukkan bahwa informasi dan teknologi komputer memainkan peranan penting dalam pertumbuhan dan pengembangan akuntansi pemerintah. Sistem akuntansi pemerintah perlu memanfaatkan semua jenis informasi dan teknologi komputer untuk memberikan informasi dan layanan pemerintah kepada masyarakat. Selain itu, juga terbukti bahwa penggunaan teknologi informasi dalam akuntansi dapat mempengaruhi kepuasan pengguna laporan keuangan karena kualitas, kecepatan, dan keakuratan data yang terdapat dalam laporan keuangan yang bersangkutan.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Akan tetapi belum tentu bila mengenai kualitasnya. Hal ini karena penggunaan teknologi informasi tergantung pada sumber daya manusianya.

2. Pengaruh Teknologi Informasi dalam Ketepatanwaktuan pelaporan Keuangan Daerah

Hasil analisis penulis menunjukkan bahwa pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan. Artinya, semakin baik pemanfaatan teknologi informasi akan dapat meningkatkan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan di SKPD pemerintah daerah setempat.

Adanya pengaruh signifikan pemanfaatan teknologi informasi terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan tersebut disebabkan karena teknologi yang berbasis internet telah digunakan oleh masing-masing SKPD. Tujuannya guna mendukung, mempermudah, dan mengotomatisasi interaksi antara pemerintah dan *stakeholder*-nya. Penggunaan teknologi informasi diharapkan mampu mengurangi pengeluaran, meningkatkan kualitas layanan publik, dan memperbarui proses administrasi, khususnya administrasi keuangan.

Selain untuk memenuhi kebutuhan, pemanfaatan teknologi informasi di pemerintahan daerah secara yuridis formal diselenggarakan untuk memenuhi ketentuan dalam pelengkap buku pegangan 2008 penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan daerah yang diterbitkan oleh Departemen Keuangan. Di dalam ketentuan tersebut dinyatakan bahwa menindaklanjuti terselenggaranya proses pembangunan yang sesuai dengan prinsip tata pemerintahan yang baik (*good governance*), baik pusat maupun daerah berkewajiban mengembangkan dan memanfaatkan kemajuan teknologi untuk menyalurkan informasi keuangan daerah kepada masyarakat yang melalui PP No. 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD). Dengan demikian, pemanfaatan teknologi informasi amat memberikan dampak pada nilai laporan keuangan terkait dengan ketepatanwaktuan.

Analisis penulis menyimpulkan bahwa ada pengaruh yang signifikan akan pemanfaatan teknologi informasi terhadap ketepatan waktu pelaporan keuangan pada SKPD pemerintah daerah. Dalam hal ini, pemanfaatan teknologi informasi diukur dengan tiga indikator reflektif yaitu perangkat, pengelolaan dan keuangan, dan perawatan. Dengan menggunakan tiga indikator tersebut maka diperoleh beberapa kesimpulan sebagai berikut.

1. Ketersediaan perangkat teknologi informasi yang dimaksud yakni perangkat keras dan perangkat lunak. Artinya, tidak tersedia komputer saja. Namun, juga *software* tertentu sebagai aplikasi akuntansi dan jaringan internet. Tersedianya jaringan internet difungsikan untuk pengiriman dan pengambilan informasi yang diperlukan antarunit kerja.
2. Proses akuntansi yakni kegiatan pengelolaan keuangan sejak awal terjadinya transaksi sampai dengan pembuatan laporan keuangan. Proses tersebut dilaksanakan dengan memanfaatkan teknologi informasi melalui program aplikasi tertentu yang legal dan terintegrasi. Pada saat proses akuntansi ini berlangsung, idealnya dibarengi dengan pengendalian intern sehingga hasil akhir pelaporan keuangan dapat terselesaikan dengan baik dan tepat waktu.
3. Guna menjamin kelancaran dan keberlangsungan pemanfaatan teknologi informasi pada SKPD pemerintah daerah maka perlu dilakukan pemeliharaan dan perawatan pada alat dan sarana teknologi informasi, serta perbaikan jika mengalami kerusakan.

D. PENGENDALIAN INTERN AKUNTANSI PEMERINTAH DAERAH

Penyimpangan dan kebocoran yang masih sering ditemukan di dalam laporan keuangan menunjukkan bahwa laporan keuangan tersebut belum memenuhi karakteristik/nilai informasi, yaitu keterandalan. Bila dikaitkan dengan penjelasan mengenai pengendalian intern akuntansi, maka penyebab ketidakandalan laporan keuangan tersebut

merupakan masalah yang berhubungan dengan pengendalian intern akuntansi.

Nugraha (2010) menyatakan bahwa pengendalian intern akuntansi yang terdiri dari: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan secara simultan berpengaruh signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan, sedangkan secara parsial hanya lingkungan pengendalian dan informasi dan komunikasi yang berpengaruh secara signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan.

1. Pengaruh Pengendalian Intern dalam Keterandalan Pelaporan Keuangan Daerah

Penulis menyimpulkan bahwa pengendalian intern akuntansi berpengaruh cukup signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan. Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin baik pengendalian intern akuntansi maka semakin meningkatkan keterandalan pelaporan keuangan di SKPD pemerintah daerah. Dalam hal ini, sistem pengendalian intern akuntansi memiliki unsur-unsur sebagai berikut.

Pertama, struktur organisasi yang memisahkan secara tegas tanggung jawab fungsional. Pemisahan fungsi akuntansi dengan fungsi-fungsi operasi dengan penyimpanan membuat catatan akuntansi yang diselenggarakan. Kondisi tersebut mencerminkan transaksi yang sesungguhnya dilaksanakan oleh unit organisasi pemegang fungsi operasi dan fungsi penyimpanan. Dalam pelaksanaan transaksi, terdapat pengecekan internal di antara unit organisasi pelaksana. *Kedua*, sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang memberikan perlindungan memadai terhadap kekayaan, utang, pendapatan, dan beban. Setiap transaksi keuangan di SKPD pemerintah daerah hanya terjadi berdasarkan otorisasi dari pejabat yang memiliki wewenang untuk menyetujui terjadinya transaksi tersebut.

Ketiga, praktik yang sehat dalam melaksanakan tugas dan fungsi dari setiap satuan kerja. Berbagai cara dapat dilakukan untuk menjamin pelaksanaan tugas dan fungsi setiap satuan kerja di antaranya: penggunaan formulir bernomor urut, pemeriksaan mendadak, pengecekan

internal, perputaran jabatan, keharusan mengambil cuti bagi pegawai yang memiliki hak untuk itu, pencocokan fisik kekayaan dengan catatan secara periodik, dan pembentukan unit organisasi yang bertugas untuk mengecek efektivitas unsur-unsur sistem pengendalian intern yang lain.

Kegiatan pendendalian ini tentunya menjamin semua pencatatan akuntansi dan keuangan pemerintah telah sesuai dengan prosedur dan peraturan yang berlaku sehingga tujuan keterandalan suatu laporan keuangan akan tercapai. Penyimpangan dan kebocoran yang masih ditemukan di dalam laporan keuangan menunjukkan bahwa laporan keuangan tersebut belum memenuhi karakteristik/nilai informasi yaitu keterandalan. Apabila dikaitkan dengan penjelasan mengenai pendendalian intern akuntansi, maka penyebab ketidakandalan pelaporan keuangan tersebut merupakan masalah yang berhubungan dengan pendendalian intern akuntansi.

2. Pengaruh Pengendalian Intern dalam Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan Daerah

Hasil analisis penulis menunjukkan bahwa pengendalian intern akuntansi berpengaruh signifikan terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan. Hal ini berarti semakin baik pengendalian intern akuntansi akan dapat meningkatkan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan di SKPD pemerintah daerah. Hal tersebut membuktikan secara empiris bahwa komponen pengendalian intern akuntansi yang terdiri dari lingkungan pendendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian intern yang dirancang dan diterapkan di SKPD pemerintah daerah bisa diandalkan. Artinya, dapat berjalan dengan baik pada tataran implementasinya.

Purwanto (2007) menyatakan bahwa pengendalian intern atas diterapkannya *e-government* akan terkena dampak. Tahapan transaksi di lingkungan *e-government* dilakukan secara elektronik. Ketergantungan terhadap sistem dan pengendalian teknologi informasi menjadi suatu hal yang penting. Hal ini karena sedikitnya atau bahkan tidak

adanya bukti kertas asli untuk dicek dengan transaksi. Dengan adanya pendendalian intern yang efektif maka akan meningkatkan nilai informasi pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Winidyaningrum dan Rahmawati (2010), Wansyah *et al.* (2012), Roviyantie (2012) dan Sukmaringrum dan Puji Harto (2012) juga telah membuktikan secara empiris bahwa pengendalian intern akuntansi pemerintah daerah berpengaruh secara signifikan terhadap nilai laporan keuangan pemerintah daerah terkait dengan ketepatanwaktuan penyampaian pelaporan keuangan pemerintah daerah.

Meskipun demikian, pendapat tersebut tidak sesuai dengan Mustafa *et al.* (2011) dan Rosalin dan Warsito (2011) yang menyatakan bahwa pengendalian intern akuntansi tidak berpengaruh signifikan terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan. Pengaruh tidak signifikan pengendalian intern akuntansi terhadap pelaporan tersebut disebabkan karena terbelenggelainya waktu pelaporan terjadi akibat proses penyusunannya mengalami masalah. Selain itu, masih adanya ketidakwajaran dalam penyajian sehingga proses pemeriksaan ulang harus dilakukan.

Dengan demikian, bukti empiris menunjukkan bahwa faktor-faktor penting seperti kapasitas sumber daya manusia, pemanfaatan teknologi informasi, dan pengendalian intern akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Harapannya dapat memberikan implikasi praktis terutama kepada penentu kebijakan di tingkat pemerintah daerah. Oleh karenanya, laporan keuangan pemerintah daerah sebagai bentuk dan sarana pertanggungjawaban pengelolaan dana pemerintah memiliki nilai (kualitas) sebagaimana diharapkan terkait dengan keterandalan dan ketepatanwaktuan, maka harus secara terus-menerus memperhatikan beberapa hal berikut ini.

- 1) Bahwa sumber daya manusia sebagai pelaku pelaporan keuangan pemerintah daerah secara berkelanjutan perlu ditingkatkan kapasitas atau kualitasnya.

- 2) Teknologi informasi sebagai alat untuk pemroses data akuntansi menjadi informasi akuntansi pemanfaatannya dapat dilakukan secara optimal karena informasi akan dapat dihasilkan secara lebih teliti, cermat, dan andal, serta tepat waktu.
- 3) Sistem pengendalian akuntansi harus didesain dan diterapkan secara andal agar dapat menghasilkan pelaporan keuangan dengan tingkat kepercayaan yang tinggi dan tepat waktu.

KAITAN KETERANDALAN DAN KETEPATWAKTUAN PELAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Keterandalan pelaporan keuangan berkaitan erat dengan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan. Hal tersebut ditunjukkan dengan adanya pengaruh positif yang signifikan di antara keduanya. Artinya, semakin tinggi keterandalan pelaporan keuangan akan dapat meningkatkan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan di SKPD suatu pemerintah daerah. Kondisi demikian mengindikasikan bahwa pelaporan keuangan akan disebut andal jika penyampaiannya juga tepat waktu. Meskipun agak sulit, budaya pembuatan pelaporan keuangan yang andal dan tepat waktu idealnya bisa segera diterapkan.

FASB (1980) menyatakan bahwa suatu keterkaitan antara keterandalan dengan relevan diperlukan untuk memberikan kebermanfaatan. Suatu hal yang mungkin bagi suatu komponen untuk memiliki keterandalan tinggi tetapi tidak relevan. Juga, mungkin suatu komponen itu lebih relevan daripada yang lain walaupun keterandalannya tidak begitu tinggi. Dengan demikian, tidak mungkin terjadi bahwa suatu komponen itu dikatakan keterandalannya sangat tidak memadai tetapi relevan. Informasi yang tingkat kesalahannya sangat tinggi tidak dapat dikatakan relevan.

Berbeda dengan Mustafa *et al.* (2011) yang menyatakan bahwa tidak ada pengaruh antara keterandalan pelaporan keuangan dengan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan. Argumentasinya karena beberapa sebab sebagai berikut.

- a) Dalam hal tertentu, mengejar keterpautan dan ketepatan waktu untuk mencapai kebermanfaatan harus dibarengi dengan mengorbankan kualitas lain yaitu keakurasian/presisi atau keterandalan. Jadi, terdapat saling korban (*trade-off*) antara ketepatan waktu dan keterandalan (reliabilitas) untuk mendapatkan kebermanfaatan.
- b) Untuk memenuhi sebuah kriteria penyajian pelaporan keuangan yang andal, diperlukan berbagai upaya baik yang bersifat material maupun nonmaterial. Akibatnya, waktu yang diperlukan untuk mempersiapkan sebuah sistem pelaporan keuangan akan semakin lama sehingga upaya mencapai keterandalan malah semakin lama waktu pelaporan keuangan.
- c) Berkurangnya reliabilitas berakibat berkurangnya kebermanfaatan. Hal ini dimungkinkan untuk mempersulit ketersediaan data secara aproksimasi yang mempengaruhi waktu pelaporan keuangan. Dengan begitu, ketepatan waktu dengan aproksimasi justru semakin lama.

Pengaruh signifikan keterandalan terhadap ketepatan waktu dapat dijelaskan dengan argumentasi bahwa beberapa kriteria keterandalan pelaporan keuangan dalam penulisan buku ini meliputi beberapa hal sebagai berikut.

1. Transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan tergambar dengan jujur dalam laporan keuangan.
2. Keterandalan dalam hal neraca disajikan.
3. Keterandalan laporan realisasi anggaran atau laporan perhitungan APBD yang disajikan.
4. Catatan atas laporan keuangan disajikan.
5. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji.
6. Rekonsiliasi dilakukan secara periodik antara catatan akuntansi dengan catatan bank atau catatan pihak eksternal yang membutuhkan konfirmasi atau rekonsiliasi.

7. Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu. Ketika beberapa kriteria keterandalan pelaporan keuangan tersebut terpenuhi dengan baik maka ketepatanwaktuan pelaporan keuangan akan semakin baik.

Hal yang sebaliknya terjadi, yakni ketepatanwaktuan pelaporan keuangan akan terbengkelai (bermasalah) jika proses penyusunannya mengalami masalah. Misalnya, masih ada ketidakwajaran dalam penyajian yang menyebabkan proses pemeriksaan ulang harus dilakukan. Akhirnya, kondisi tersebut itulah yang menyebabkan keterlambatan pelaporan keuangan. Demikian halnya dengan tidak dilakukannya pencatatan secara periodik, penyajian bersifat tertutup, dan belum terujinya laporan keuangan, hal-hal inilah yang menghambat penyajian laporan keuangan. Dengan demikian, jika keterandalan dapat tercapai atau sudah terpenuhi dengan baik maka ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pun akan tercapai secara maksimal.

Adapun pendapat lain yang mengemukakan pengaruh signifikan keterandalan terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan adalah bahwa ketepatanwaktuan dalam konteks pelaporan keuangan pemerintah memiliki karakteristik yang berbeda dengan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pada akuntansi keuangan. Pada pelaporan keuangan pemerintahan, ketepatanwaktuan memiliki masa (rentang waktu) tertentu sebagaimana telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, dalam rentang waktu (masa) penyampaian pelaporan keuangan tersebut entitas dapat berupaya meningkatkan keterandalan pelaporannya. Jadi, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi keterandalan pelaporan keuangan semakin tinggi pula ketepatanwaktuan pelaporan keuangan SKPD pemerintah daerah tersebut. Hal ini juga telah mengonfirmasi teori kepatuhan.

Melalui pemahaman dalam bab ini harapannya dapat menambah khasanah pengetahuan bahwa keterandalan pelaporan keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini benar-benar baru dan tidak sejalan dengan Mustafa *et al.* (2011) yang menyatakan sebaliknya.

Oleh karenanya, keterandalan pelaporan keuangan direfleksikan dengan indikator: ketepatan penyimbolan, keterujian, dan kenetralan berpengaruh signifikan terhadap ketepatanwaktuan pelaporan keuangan yang direfleksikan dengan indikator *timelines*, sistematis waktu, dan sistematis unsur. Demikianlah idealnya suatu pelaporan keuangan memenuhi beberapa indikator sehingga keterandalan dan ketepatanwaktuan dapat terealisasi dengan baik.

PENUTUP

Setelah melalui beberapa uraian pada bab sebelumnya, maka kualitas akuntabilitas sektor publik hendaknya harus memenuhi standardisasi yang telah disesuaikan dengan karakter daerah masing-masing. Meskipun demikian, standardisasi umum yang harus dimiliki yakni terpenuhinya kapasitas dan kompetensi sumber daya manusia sehingga memiliki kapabilitas dalam menggunakan teknologi informasi secara maksimal. Tidak hanya itu, sistem pengendalian intern yang ideal juga berperan penting dalam menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

Dengan demikian, laporan keuangan pemerintah daerah hanyalah salah satu hasil akhir yang menjadi tujuan diadakannya standardisasi. Akan tetapi, proses dalam penyusunannya yang masih membutuhkan banyak perbaikan. Dengan kata lain, akuntabilitas sektor publik berkualitas hanyalah sebuah efek dari beberapa hal yang berjalan sesuai prosedur dan terpenuhi unsur-unsur pendukungnya. Seperti yang kita ketahui, bahwa unsur tersebut adalah sumber daya manusia sebagai pelaksana, teknologi informasi yang digunakan, dan sistem pengendalian intern yang dijalankan.

Dalam hal keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah daerah, secara nyata memang dipengaruhi oleh kapasitas sumber daya manusia, pemanfaatan teknologi informasi, dan pengendalian intern akuntansi. Melalui buku ini diharapkan bisa dijadikan dasar atau acuan bagi pihak-pihak terkait dengan pengelolaan keuangan daerah khususnya bagi pemerintah daerah. Dengan memperhatikan dan meningkatkan kapasitas sumber daya manusia yang dimiliki baik pada tingkatan sistem, kelembagaan, maupun individu,

didukung dengan pemanfaatan teknologi informasi seoptimal mungkin, dan adanya rancangan pengendalian intern akuntansi yang memadai. Oleh karenanya diharapkan pihak pengelola keuangan daerah khususnya bagian akuntansi mampu melaksanakan tugas dan fungsi akuntansi dengan baik yang akhirnya bermuara pada dihasilkannya pelaporan keuangan daerah yang andal dan tepat waktu.

Untuk mencapai hal tersebut pemerintah daerah perlu melakukan beberapa hal sebagai berikut.

1. Meningkatkan kapasitas sumber daya manusia dengan cara:
 - a. meningkatkan jumlah pegawai pengelola keuangan yang memiliki latar belakang pendidikan formal akuntansi;
 - b. meningkatkan jumlah pegawai pengelola keuangan yang memiliki latar belakang pendidikan teknologi informasi; dan
 - c. mengikutsertakan pegawai pengelola keuangan dalam berbagai bentuk pendidikan dan pelatihan teknis terkait pengelolaan keuangan daerah.
2. Meng-*upgrade* sistem pencatatan pelaporan keuangan yang terintegrasikan dengan teknologi informasi secara berkala dan berkesinambungan sehingga proses penyusunan pelaporan keuangan terjaga keterandalannya dan dapat diselesaikan tepat waktu.

DAFTAR PUSTAKA

- Alimbudiono, Ria Sandra, dan Fidelis Arastyo Andono. 2004. Kesiapan Sumber Daya Manusia Sub Bagian Akuntansi Pemerintah Daerah “XYZ” dalam Kaitannya Dengan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah Kepada Masyarakat: Renungan Bagi Akuntan Pendidik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik*. Vol. 05 No. 02. Hal. 18-30.
- Alwi, Syafarudin. 2012. *Manajemen Sumber Daya Manusia: Strategi Keunggulan Kompetitif*. Edisi Kedua. Yogyakarta: BPFE.
- Andriani, Wiwik. 2010. Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Keterandalan dan Ketepatanwaktuan Laporan Keuangan Pemerintah daerah (Studi Pada Pemerintah Daerah Kab. Pesisir Selatan). *Jurnal Akuntansi & Manajemen*. Vol. 4, No. 1. Juni 2010. Hal. 69-80.
- Anggraini, Fivi. 2003. Pengaruh *Customization* dan Interdependensi terhadap Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen *Broad Scope* dan *Aggregation*. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 6, No. 1. Januari 2003, Hal. 23-40.
- Ballantine, Joan, Stan Brignall, dan Sven Modell. 1998. Performance Measurement and Management in Public Health Service: A Comparison of U.K. and Swedish Practice. *Management Accounting Research*. No. 9. November 1998. Hal. 71-94.
- Bastian, Indra. 2007. *Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 2. Jakarta: Salemba Empat.
- Belkaoui, Ahmed. 1986. *Accounting Theory*. (Terjemahan). University of Illinois, At Chicago Circle.
- Bellamy, C., dan Taylor, J.A. 1998. *Governing in The Information Age*. Buckingham, UK: Open University Press.
- Brignall, Stan, dan Sven Modell. 2000. An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in The ‘New Public Sector’. *Management Accounting Research*. No. 11. May 2000. Hal. 281-306.
- Burn, J., dan Robins, G. 2003. *Moving Towards Egovernment: a Case of Organizational Change*.
- Chenhall, Robert Il, dan Deigan Morris. 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*. Vol. 61. No. 1, January 1986. Hal. 16-35.

- Courty, Pascal, dan Gerald Marschke. 2003. *Making Government Accountable: Lesson From a Federal Job Training Program*. CMPO Working Paper Series. No. 03/083. State University of New York.
- DiNapoli, Thomas P. 2007. *Standards for Internal Control in New York State Government*. October 2007.
- Dinata, Anton Mulhar. 2004. *Tinjauan Atas Kesiapan SDM pada Instansi Pemerintah Kota Palembang Dalam Penerapan Akuntansi Daerah Menuju Terciptanya Good Governance di Era Otonomi Daerah*. Universitas Sriwijaya.
- Donnelly, Mike; John F. Dalrymple, dan Ivan P. Hollingsworth. 1994. The Use of Development of Information Systems and Technology in Scottish Local Government. *International Journal of Public Sector Management*. Vol. 7 No. 3. Pp. 4-15.
- Edwards, Pam, et. al. 1988. *Budgetary Control and Institutional Reform: Constructing*. Paper Was Presented at the 21st EAA Congress in Antwerp. April 1998. (Diakses 27 Oktober 2012, Pk. 10.34).
- FASB, 1978. *Statements of Financial Accounting Concept No. 1: The Objectives Of Financial Reporting by Business Enterprises*. American Institutes of Certified Public Accountants.
- FASB, 1980. *Statements of Financial Accounting Concept No. 2: The Qualitative Characteristic of Financial Information..* American Institutes of Certified Public Accountants.
- Fisher, J.G., 1995. *Contingency Theory, Management Control System and Firm Outcome: Past Result and Future Directions*. Behavioral Research in Accounting.
- Flamholtz, E., G., and Lacey, J.M. 1981. *Personal Management: Human Capital Theory and Human Resource Accounting*. Institute of Industry Relations, University of California. Los Angeles. 20.
- Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik. 2006. *Standar Akuntansi Pemerintahan: Telaahn Kritis PP Nomor 24 Tahun 2004*. BPFE. Yogyakarta.
- Franco, Adrian-Barrios. 2003. *Building A Transparent and Honest Government in Mexico. Institutional Reforms and Anticorruption Policy*. Paper Submitted to The Joint Workshop CARR, CRC and Aston Business School. University of Manchester. June.
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi 3. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- _____. 2008. *SEM Metode Alternatif dengan PLS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.

- Gordon, L.A., dan V.K. Narayanan. 1983. Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: A Empirical Investigation. *Accounting Organizations and Society*.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB). 1999. *Concept Statement No. 1: Objectives of Financial Reporting in Governmental Accounting Standards Boards Series Statement No. 34: Basic Financial Statement and Management Discussion and Analysis for State and Local Government*. Norwalk.
- Halim, Abdul. 2007. *Akuntansi dan Pengendalian Pengelolaan Keuangan Daerah*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN Yogyakarta.
- Halim, Abdul. 2008. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, Abdul. 2008. *Auditing: Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan Jilid I*. Edisi Keempat. Yogyakarta: UPP STIM YKPN Yogyakarta.
- Halim, Abdul; dan Damayanti, Theresia. 2007. *Seri Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah: Pengelolaan Keuangan Daerah*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN Yogyakarta.
- Harimurti, M. Agung. 2007. *Kajian E-Government Kabupaten Sragen (Analisis Penerapan dan Struktur Informasi Sragenkab.go.id)*.
- Havesi, G. Alan. 2005. *Standars for Internal Control in New York State Government*. www.osc.state.ny.us Diakses tanggal 27 Oktober 2012.
- Heald, David. 2008. Whole of Government Accounts Developments in the United Kingdom: Conceptual, Technical and Timetable Issues. *Working Paper*. Presented at the Siena Whole of Government Accounting Conference. 31 August to 2 September 2008.
- Hendriksen, E.S. dan Van Breda, M.F. 2000. *Accounting Theoty*, Fifth Edition.
- Hyndman, Noel; Rowan Jones; dan Maurice Pendlebury. 2007. *A Exploratory Study of Annuality in The UK Public Sector: Plus Ca Change, Plus C'Est La Meme Chose ?*. VUW August 2007.
- Hidayati, Aaina. 2002. Perkembangan Penelitian Akuntansi Keperilakuan: Berbagai Teori dan Pendekatan Yang Melandasi. *JAAI*. Volume 6 No. 2, Desember 2002.
- Humphrey, Christopher, Peter Miller, dan Robert W. Scapens. 1993. Accountability and Accountable Management in The UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 6, No. 3. Hal. 7-29.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). 2009. *Standar Akuntansi Keuangan*. Penerbit: Salemba Empat.

- Indriantoro, Nur. 1996. Transformasi Organisasi Dengan teknologi Informasi Sebagai Enabler. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Volume 11, No. 1. September. Hal. 77-90
- Indriasari, Desi, Ertambang Nahartyo. 2008. Pengaruh Kapasitas Sumberdaya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Pengendalian Intern Akuntansi Terhadap Nilai Indormasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Pemerintah Kota Palembang dan Kabupaten Ogan Ilir). *Tesis*. Universitas Gajah mada.
- Jogiyanto, H.M., J. 2007. *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Yogyakarta: BPFE.
- Jones, Rowan dan Maurice Pandlebury. 2000. *Public Sector Accounting*. Fifth Edition. London: Pitman.
- Jurnali, Teddy dan Bambang Supomo. 2002. Pengaruh Faktor Kesesuaian Tugas-Teknologi dan Pemanfaatan TI terhadap Kinerja Akuntan Publik. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 5 No. 2, Hal. 214-228.
- Kiswara, Endang. 2011. *Nilai Relevan dan Reliabilitas Kegunaan-Keputusan Informasi Akuntansi Menurut SFAC No.2 Dalam Penyajian Laporan Keuangan Dengan Metode-Metode Pembebanan Pajak Penghasilan Berbeda*. Ph.D Thesis. Universitas Diponegoro: Semarang.
- Kren, L., dan W.M. Liao. 1988. The Role of Accounting Information in The Control of Organization: A Review of the Evidence. *Journal of Accounting Literature*. 180-309.
- Lucas, R.E. 1988. On The Mechanics of Economic Development. *Journal of Monetary Economics*, 22: 2-42.
- Ma, Jun, dan Yilin Hou. 2009. Budgeting For Accountability: A Comparative Study of Budget Reforms in The United States During The Progerssive Era and in Contemporary China. *Public Administration Review*. December 2009. Hal. 553-559.
- Malholtra, Naresh K. 2004. *Markeing Research: An Applied Orientation*, Person Education, Inc., Upper Suddle River. New Jersey. 07458.
- Mahmudi. 2007. *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- _____. 2003. Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana *Good Governance*. Naskah Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Pada Fakultas Ekonomi Universitas Gajah Mada. Yogyakarta: 29 September 2003.
- _____. 2007. Perbaikan Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan

- Keuangan Negara dan daerah di Indonesia. *Makalah*. Disampaikan pada Musyawarah III Asosiasi Pemerintah daerah Provinsi Seluruh Indonesia. Surabaya. 9-10 September 2007
- Marschke, Gerald. 2003. Making Government Accountable: Lesson from a Federal Job Training Program. *Working Paper*. Pascal Courty University at Albany, State University of New York.
- Marzuki. 2012. *Pengaruh Lingkungan Pengendalian, Sistem Akuntansi Manajemen dan Kapasitas Sumber Daya Manusia Terhadap Kinerja Manajerial (Studi Pada Lembaga Keuangan Mikro di Kota Banda Aceh)*. www.Marzuki_consultantmicrofinance.blogspot.com. Diakses pada tanggal 27 Oktober 2012. Pk. 10.37. Hal. 1-19.
- Melkers, Julia, dan Katherine Willoughby. 2005. Models Of Performance-Measurement Use in Local Governments: Understanding Budgeting, Communication, and Lasting Effects. *Public Administration Review*. Vol. 65, No. 2. Marsh/April 2005. Hal. 180-190.
- Melkers, Julia, dan Katherine Willoughby. 2002. *Evolving Performance Measurement in Local Governments*. Paper Was Presented at the 2002 Meeting of The ABFM, Kansas City, MO.
- Modell, Sven. 2001. Performance Measurement and Institutional Process: A Study of Managerial Responses To Public Sector Reform. *Management Accounting Research*. Vol. 12, March. Hal. 437-464.
- Mustafa, Santiadji, Sutrisno, dan Rosidi. 2008. Analisis Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Keterandalan dan Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan Pada SKPD Pemerintah Daerah Kota Kendari. www.google.com diakses tanggal 22 Oktober 2012.
- Nasution, Anwar. *Perbaikan Pengelolaan Keuangan Negara Dalam Era Reformasi*. www.google.com. Diakses tanggal 16 Desember 2012.
- Noe, Raymond A.; Hoolenbeck, John R.; Gerhart, Berry; dan Wright, Patrick M. 2011. *Manajemen Sumber Daya Manusia: Mencapai Keunggulan Bersaing*. Edisi 6 (Terjemahan). Jakarta: Salemba Empat.
- Nugraha, Darya Setia. 2010. The Infuence of Internal Control System To The Reliability Of Local Government Financial Statement (Case Study at Pemerintah Provinsi Jawa Barat). *Jurnal Ekonomi, Keuangan, Perbankan dan Akuntansi*. Vo. 2, No. 2. November 2012. Hal. 259-280.
- Nurlaela, Siti, dan Rahmawati. 2010. Pengaruh Faktor Keperilakuan Organisasi Terhadap Kegunaan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah di Subosukawonosraten. Simposium Nasional Akuntansi XIII. Universitas Jenderal Soedirman Purwokerto.

- Otley, D., 1978. Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research*. 122-149.
- Purwanto, Arie. 2007. Rancangan dan Implementasi Model Pemeriksaan Kinerja Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia atas Aplikasi E-Government di Pemerintah daerah (Studi Kasus Kabupaten Sragen). *Thesis Studi Magister Sains dan Akuntansi Terapan*. Universitas Gajah Mada.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4286.
- _____, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- _____, Peraturan Pemerintah Nomor 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4738.
- _____, Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4890.
- _____, Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2010 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2005 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 515588.
- _____, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5156.
- _____, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum.
- _____, Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Tambahan Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 310.
- _____, Surat Edaran Menteri Keuangan Nomor SE-03/PK/2011 tentang Tata Cara Teknis Penyampaian Informasi Keuangan Daerah Melalui Sistem Komunikasi dan Manajemen Data Nasional SKD (Kmandan SIKD).
- Ria, Denissa. 2008. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah daerah, Peng-

- gunaan Software Akuntansi dan Nilai Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta.
- Riasetiawan, Mardhani. 2010. *Tinjauan Teoritis Sistem Informasi Akuntansi*. www.google.com. Akses 9 Januari 2013.
- Rosalin, Faristina dan Warsito Kawedar. 2011. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Keandalan dan Timeliness Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum (Studi Pada BLU di Kota Semarang)*. www.eprints.undip.ac.id. Diakses pada tanggal 17 Pebruari 2013.
- Roviyantie, Devi. 2012. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah (Survei Pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Tasikmalaya). www.journal.unsil.ac.id. Diakses pada tanggal 17 Pebruari 2013.
- Sawyer *et al.* 2005. *Sawyer's Internal Auditing*. Buku I. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Schultz, T.W. 1961. Investment in Human Capital. *American Economic Review*. 51 (1): 1-17.
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. (terjemahan). Jakarta: Salemba Empat.
- Septiani, Aditya. 2005. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan Pada Pasar Modal Yang Sedang Berkembang: Perspektif Teori Pengungkapan. *Tesis*. Magister Akuntansi – Universitas Diponegoro.
- Subiyanto, Ibnu. 1993. *Metode Penelitian (Akuntansi)*. Edisi 2. Bagian Penerbit Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN. Yogyakarta.
- Sugijanto. 2002. Peranan Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat Dalam Meningkatkan Akuntabilitas Keuangan dan Implikasi UU No. 22/25 Tahun 1999. *Lintasan Ekonomi*. Vol. XIX Nomor 1. Hal. 50-66.
- Sugiyono. 2008. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R & D*. Bandung. Penerbit Alfabeta.
- Sukmaningrum, Tantriani dan Puji Harto. 2012. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota Semarang). www.eprints.undip.ac.id. Diakses pada tanggal 17 Pebruari 2013.
- Sutaryo (2011) Nilai Laporan Keuangan Pemerintah dengan *E-Government System*. <http://sutaryofe.staff.uns.ac.id/2011/nilai-laporan-keuangan-pe>

- merintah-dengan-e-government-syastem/*. Diakses 23 Oktober 2012.
- Suwardjono, 2008. *Teori Akuntansi: Perencanaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. Yogyakarta: BPFE.
- Syafruddin, Muchamad. 2006. Dampak Struktur Kekuasaan Pada Penggunaan SIKD Untuk Kontrol Keputusan dan Manajemen Keputusan, dan Perilaku Manajerial: Studi Pada Organisasi Pemerintah Daerah. 2006. *Simposium Nasional Akuntansi 9*. Padang: 23-26 Agustus 2006.
- Tanjung, Abdul Hafiz. *Akuntansi, Transparansi dan Akuntabilitas Keuangan Publik (Sebuah Tantangan)*. www.google.com diakses tanggal 26 Oktober 2012.
- Tanjung, Abdul Hafiz, 2012. *Akuntansi Pemerintahan Daerah Berbasis Akru-al*. Bandung: Penerbit Alfabeta.
- Thalib, S.B., 2008. Evaluasi Kesiapan Sumber Daya Manusia di Dinas Pendapatan Daerah Pemkab. Ende Dalam Rangka Implementasi Konsep vakue For Money Audit Untuk Penilaian Kinerja. *Tesis Magister Akuntansi*. Universitas Gajah Mada.
- Tim GTZ-USAID/CEAN Urban. Pengembangan Kapasitas Bagi Pemerintahan Daerah: Suatu Kerangka Kerja Bagi Pemerintah dan Dukungan Donor. Laporan Akhir: Studi Pengkajian Kebutuhan Pengembangan Kapasitas Bagi Pemerintah Daerah dan DPRD. Januari, 2001. www.gtzsdm.or.id.
- Tim GTZ-Support for Decentralization Measured/P4D. 2005. Pengembangan Kapasitas Pemerintahan Daerah Kabupaten Kutai Kartanegara. Jilid II: Sumber Daya Manusia Aparatur dan Kelembagaan Pemerintahan. Mei. 2005. www.google.com.
- Trihendradi, C., 2011. *Langkah Mudah Melakukan Analisis Statistik Menggunakan SPSS 19*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Triyowono, Iwan dan Roekhudin. 2000. Konsistensi Praktik Sistem Pengendalian Intern dan Akuntabilitas Pada Laziz (Studi Kasus di Laziz X Jakarta). *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 3 No. 2. Hal. 151-167.
- Venkatesh, V., and Davis, F.D. 2003. User Acceptance of Information Technology: Toward a Unifed View, *MIS Quarterly*. Vo. 27. No. 3. September. Pp. 425-475.
- Wahyudi, Agung. 2010. Teori Populasi Sampel. <http://www.mediaskrpsi.com/>
- Wansyah, Hendra, Darwanis, dan Usman Bakar. 2012. Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Kegiatan Pengendalian Terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan SKPD

- Pada Provinsi Aceh. *Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*. Volume 1, Tahun I, No. 1, Agustus 2012. Hal. 1-16.
- Warisno. 2008. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Lingkungan Pemerintah Provinsi Jambi. *Tesis*. Pascasarjana Universitas Sumatera Utara. Medan.
- Wilcox, Mark, dan Monika Buga. 2004. Evaluating Performance in Local Government a Comparison of Polish and UK Coucils. A Working Paper at AGPA Conference Slovenia.
- Wilkonson, W. Joseph, *et al.* 2000. *Accounting Information Systems: Essential Concepts and Applications*. Fourth Edition. John Wiley and Sons. Inc.
- Winidyaningrum, Celviana, dan Rahmawati. 2010. Pengeruh Sumber Daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Keterandalan dan Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan Pemerintah daerah Dengan Variabel Intervening Pengendalian Intern Akuntansi (Studi Empiris di Pemda Subosukawonosraten). *Simposium Nasional Akuntansi XIII*. Universitas Jenderal Soedirman Purwokerto. 13-15 Oktober.
- www.bpk.go.id
- Wiyono, Gendro. 2011. *Merancang Penelitian Bisnis dengan Alat Analisis SPSS 17.0 & SmartPLS 2.0*. Edisi Pertama. UPP STIM YKPN. Yogyakarta.
- Xu, Hongjiang, Jeretta H.N., G. Daryl Nord, Binshan Lin. 2003. Key Issue of Accounting Information Quality Management: Australian Case Studies. *Industrial Management & Data System* 103/7, 461-470.
- Yamin, Sofyan, dan Heri Kurniawan. 2011. *Generasi Baru Mengolah Data Penelitian Dengan Partial Least Square Path Modelling*. Jakarta: Salemba Empat.
- Zikmund, William G. 2003. *Business Research Methods*. Thomson: South-Western

TENTANG PENULIS



M. Anas lahir di Sidoarjo, 28 Oktober 1966. Penulis menikah dengan Rika Riwayatiningasih dan dikaruniai dua orang anak yakni Jovanca Manggala Paramananda dan Bianca Virael Anandya. Penulis menempuh pendidikan dasar di Madrasah Ibtidaiyah "NU" Ngingas, Waru, Sidoarjo (lulus tahun 1979). Kemudian berturut-turut di Madrasah Tsanawiyah "Darul Ulum" Waru, Sidoarjo (lulus tahun 1982) dan Madrasah Aliyah "YPM" Sepanjang, Sidoarjo (lulus tahun 1985). Penulis menempuh Sekolah Menengah Atas "Wachid Hasyim II" Sepanjang, Sidoarjo (lulus tahun 1985). Adapun pendidikan di tingkat perguruan tinggi yang ditempuh yakni sebagai berikut.

- a. Sarjana Pendidikan Akuntansi IKIP Negeri Surabaya (lulus tahun 1991).
- b. Sarjana Ekonomi Akuntansi STIE Kediri (lulus tahun 1999).
- c. Magister Manajemen STIE Mahardhika Surabaya (lulus tahun 2007).
- d. Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Sebelas Maret Surakarta (UNS) (lulus tahun 2012).
- e. Program Studi Doktor Ilmu Ekonomi Pascasarjana Universitas 17 Agustus 1945 Surabaya (Lulus tahun 2013).

Pada saat ini, penulis menjadi seorang Dosen Universitas Nusantara PGRI Kediri dengan Jabatan Fungsional Akademik Lektor Kepala. Di sela-sela kesibukannya mengajar, penulis juga telah memiliki beberapa karya tulis yang di antaranya telah dipublikasikan sebagai berikut:

- 1) Pengaruh Pemecahan Saham dan Kinerja Keuangan terhadap Perubahan Harga Saham (Publikasi Jurnal Ilmiah: Efektor No. 9, Oktober 2006, ISSN: 0854-1992).
- 2) Pengaruh Pengalaman Kerja Akuntan Pada Pengetahuan dan Penggunaan Intuisi dalam Mendeteksi Kekeliruan (Publikasi Jurnal Ilmiah: Cakrawala Pendidikan, Volume 10, Nomor 1, April 2008, ISSN: 1410-9883).

- 3) Analisis Hubungan Antara Biaya Transaksi dan *Post -Earning Announcement Drift* Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia (Publikasi Jurnal Ilmiah: Efektor No. 12, April 2008, ISSN: 0854-1992).
- 4) Studi Perbandingan Keakuratan Model Arus Kas Antara Metode Langsung dan Tidak Langsung dalam Memprediksi Arus Kas dan Dividen Masa Depan (Publikasi Jurnal Ilmiah: EKOMA, Volume 6, Nomor 1, April 2008. ISSN: 1412-0216).
- 5) Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kebijakan Dividen pada Perusahaan yang Teraftar di Bursa Efek Indonesia (Publikasi Jurnal Ilmiah: *Journal of Business and Management*. Volume 10, No. 2. November 2010. ISSN: 1412-2219).
- 6) Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Pengendalian Intern Akuntansi terhadap Keterandalan dan Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan pada SKPD Pemerintah daerah Kabupaten dan Kota Kediri (Disertasi Program Doktor Ilmu Ekonomi, Pascasarjana Untag Surabaya, 2013)