

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **A. Landasan Teori**

##### **1. Teori Stewardship**

Menurut Donaldson dan Davis (1991), teori stewardship di desain bagi para peneliti untuk menguji situasi dimana para manager dalam perusahaan sebagai pelayan (steward) dapat termotivasi untuk bertindak dengan cara terbaik pada principalnya. Akuntansi sebagai penggerak (driver) berjalannya transaksi bergerak ke arah yang semakin kompleks dan diikuti dengan tumbuhnya spesialisasi dalam akuntansi dan perkembangan organisasi sektor publik. Kondisi semakin kompleks dengan bertambahnya tuntutan akan akuntabilitas pada organisasi sektor publik, principal semakin sulit untuk melaksanakan sendiri fungsi-fungsi pengelolaan. Pemisahan antara fungsi kepemilikan dengan fungsi pengelolaan menjadi semakin nyata. Berbagai keterbatasan, pemilik sumber daya (capital suppliers atau principal) mempercayakan (trust = amanah) pengelolaan sumber daya tersebut kepada pihak lain (Steward = manajemen) yang lebih capable dan siap.

Dalam penelitian ini, fungsi teori stewardship sebagai pengukur kinerja pegawai, dimana pegawai harus bekerja sesuai dengan peraturan dan

memiliki tujuan untuk kepentingan bersama bukan karena untuk kepentingan individu.

## **2. *New Public Management* (NPM)**

*New Public Management* (NPM) bukanlah konsep yang baru karena mulai dikenal dan diimplementasikan sejak akhir 1970 dan awal 1980 (Gruening, 2001). NPM sendiri merupakan paradigma baru dalam manajemen sektor publik. Konsep teori NPM berakar dari teori manajemen yang beranggapan bahwa praktik bisnis komersial dan manajemen sektor swasta adalah lebih baik dibandingkan dengan praktik dan manajemen pada sektor publik. Oleh karena itu, untuk memperbaiki kinerja sektor publik, perlu diadopsi beberapa praktik dan teknik manajemen yang diterapkan di sektor swasta ke dalam sektor publik, seperti pengadopsian mekanisme pasar, kompetisi tender, dan privatisasi perusahaan-perusahaan publik (Mardiasmo, 2002).

Dengan adanya perubahan pada sektor publik, terjadi pula perubahan pada akuntansi sektor publik, yaitu perubahan sistem akuntansi dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis akrual. Perubahan tersebut diperlukan karena sistem akuntansi berbasis kas dianggap saat ini tidak lagi memuaskan, terutama karena kekurangannya dalam menyajikan gambaran keuangan yang akurat dan dalam memberikan informasi manajemen yang berguna dan memadai untuk memfasilitasi perencanaan dan proses kinerja (Cohen, et al, 2007).

Menurut Christiaens dkk. (2001) reformasi akuntansi pemerintahan menjadi langkah awal reformasi pemerintah dan itulah sebabnya dapat dianggap sebagai kondisi yang penting dan prasyarat bagi keberhasilan reformasi pemerintah lainnya di bawah gelombang transformasi NPM, seperti reformasi organisasi dan manajerial. Oleh karena itu, penerapan yang efektif dan sukses dari reformasi akuntansi berperan penting dan dominan dalam penerapan dan keberhasilan praktik dan teknik NPM lain dalam organisasi publik. Tanpa implementasi yang memadai dan sukses, semua keuntungan, tujuan dan harapan reformasi akan hilang karena fakta bahwa sistem akuntansi yang baru tidak akan dapat memberikan informasi manajerial dan keuangan yang relevan dan akurat untuk mendukungnya (Christiaens dan Van Peteghem, 2003).

Dalam konteks NPM dan mengikuti contoh dari sejumlah negara lain di Eropa dan seluruh dunia, pemerintah Indonesia juga mengalami sejumlah perubahan akuntansi keuangan dan reformasi selama hampir satu dekade terakhir dalam rangka memenuhi tantangan globalisasi yang meningkat.

Secara khusus, penelitian ini bertujuan untuk mendeskripsikan dan membandingkan secara obyektif adopsi dan implementasi aktual dari sistem akuntansi akrual pada pemerintah Indonesia dengan mengukur sejauh mana penerapan akuntansi akrual dan menguji dampak dari berbagai faktor yang berpotensi berpengaruh pada tingkat adopsi reformasi akuntansi akrual.

### 3. Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi pemerintahan merupakan bidang ilmu akuntansi yang saat ini sedang berkembang sangat pesat. Tuntutan transparansi dan akuntabilitas publik atas dana-dana masyarakat yang dikelola pemerintah memunculkan kebutuhan atas penggunaan akuntansi dalam mencatat dan melaporkan kinerja pemerintahan. Sebagai salah satu bidang dalam ilmu akuntansi, definisi akuntansi pemerintahan tak akan terlepas dari pemahaman tentang akuntansi itu sendiri, termasuk perkembangannya di Indonesia. Sedangkan pengertian pemerintahan, meskipun tampaknya konotasi lembaga politik lebih menonjol, aspek ekonominya tidak dapat dikesampingkan.

Karakteristik akuntansi pemerintah menurut Bahtiar Arif, Muchlis dan Iskandar (2002), terbagi atas beberapa karakteristik akuntansi pemerintahan, sebagai berikut:

1. Pemerintah tidak berorientasi laba sehingga didalam akuntansi pemerintah tidak ada laporan laba (income statement) dan treatment akuntansi yang berkaitan dengannya.
2. Pemerintah membukukan anggaran ketika anggaran tersebut dibukukan. Anggaran merupakan hal yang penting bagi pemerintah karena menjadi dasar pelaksanaan kegiatan.
3. Didalam akuntansi pemerintah dimungkinkan mempergunakan lebih dari satu jenis dana. Volume transaksi dari setiap jenis dana

dalam akuntansi pemerintah sangat banyak sehingga perlu dibentuk satu dana tersendiri.

4. Akuntansi pemerintah akan membukukan pengeluaran modal seperti untuk membangun gedung dan mengadakan kendaraan dalam perkiraan neraca dan hasil operasional.
5. Akuntansi pemerintah bersifat kaku karena sangat bergantung pada peraturan perundang-undangan.
6. Akuntansi pemerintah tidak mengenal perkiraan modal dan laba ditahan di neraca”.

Beberapa karakteristik diatas membedakan akuntansi pemerintah dengan akuntansi dalam perusahaan swasta. Dan akuntansi pemerintah memiliki standar dan aturan yang harus diikuti dan dipatuhi.

Akuntansi pemerintahan menghususkan dalam pencatatan dan pelaporan transaksi-transaksi yang terjadi di badan pemerintah. Akuntansi pemerintah menyediakan laporan akuntansi tentang aspek kepengurusan dari administrasi keuangan Negara. Di samping itu, termasuk kesesuaiannya yang berlaku (Noerdiawan, 2007).

#### **4. Basis Akuntansi dan Standar Akuntansi Pemerintah**

Basis akuntansi merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang menentukan kapan pengaruh atas transaksi atau kejadian harus diakui untuk tujuan

pelaporan keuangan. Basis akuntansi ini berhubungan dengan waktu kapan pengukuran dilakukan (Mustofa, 2004). Basis akuntansi pada umumnya ada dua yaitu basis kas dan basis akrual. Namun terdapat modifikasi dari keduanya, yaitu basis kas dan basis akrual sama-sama digunakan dalam menyajikan laporan keuangan.

a. Basis Akuntansi Kas (Cash Basis of Accounting)

Menurut Kieso, dkk (2008) basis akuntansi kas murni dimana pendapatan hanya diakui pada saat kas diterima dan beban hanya diakui pada saat kas dibayarkan. Pada praktek akuntansi pemerintahan di Indonesia, basis kas digunakan untuk menyajikan Laporan Realisasi Anggaran yang berarti bahwa pendapatan diakui pada saat kas diterima oleh Rekening Kas Umum Negara/Daerah, dan belanja diakui pada saat kas dikeluarkan dari Rekening Kas Umum Negara/Daerah.

b. Basis Akuntansi Akrual (Accrual Basis of Accounting)

Menurut Kieso, dkk (2008) basis akuntansi akrual (accrual basis of accounting) dimana pendapatan diakui pada saat dihasilkan dan beban diakui pada periode terjadinya, tanpa memperhatikan waktu penerimaan atau pembayaran kas. Pada praktek akuntansi pemerintahan di Indonesia, basis akrual digunakan untuk menyajikan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Aset diakui saat telah diterima atau

diserahkan hak kepemilikannya dan atau pada saat penguasaannya berpindah.

Sedangkan kewajiban diakui saat dana pinjaman diterima dan atau pada saat kewajiban timbul. Basis akrual menyediakan informasi yang paling komprehensif karena seluruh arus sumber daya dicatat, termasuk transaksi internal dan arus ekonomi lainnya. Secara sederhana, dikatakan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual ditujukan untuk mengatasi ketidakcukupan basis kas untuk memberikan data yang lebih akurat.

Heather Thompson (2008) menyampaikan beberapa tujuan penggunaan basis akrual yakni sebagai berikut:

- a. Untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas sistem keuangan dalam sektor publik.
- b. Untuk meningkatkan pengendalian fiskal, manajemen aset dan budaya sektor publik.
- c. Untuk meningkatkan akuntabilitas dalam program penyediaan barang dan jasa oleh pemerintah.
- d. Menyediakan informasi yang lebih lengkap bagi pemerintah untuk mengambil keputusan.
- e. Untuk mereformasi sistem anggaran belanja.
- f. Untuk mencapai transparansi yang lebih luas atas biaya pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah.

Dengan demikian, tujuan penerapan basis akuntansi akrual pada dasarnya untuk memperoleh informasi yang tepat atas jasa yang diberikan pemerintah dengan lebih transparan. Tujuan penerapan basis akrual lainnya adalah untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan pemerintah. Negara yang menerapkan basis akuntansi akrual, yang mensyaratkan pada manajernya bertanggungjawab atas seluruh biaya yang diproduksi, bukan hanya nilai kas yang dibayarkan. Ringkasnya, ketika para manajer diberikan fleksibilitas dalam mengelola sumber daya yang dipercayakan, mereka berkepentingan untuk menyediakan informasi yang akurat seperti itu. Hanya dengan basis akrual, biaya yang sebenarnya dapat diinformasikan dan hal ini akan mendukung pengambilan keputusan yang efektif dan efisien.

## **B. Penelitian Terdahulu dan Penurunan Hipotesis**

1. Hubungan teknologi informasi dengan komitmen, pendidikan dan infrastruktur terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual.

Teknologi Informasi adalah seperangkat alat yang membantu bekerja dengan informasi dan melaksanakan tugas-tugas yang berhubungan dengan pemrosesan informasi (Haag & Keen, 1996). Selanjutnya Martin (1999) menjelaskan bahwa teknologi Informasi tidak hanya terbatas pada teknologi komputer (software & hardware) yang digunakan untuk memproses atau menyimpan informasi, melainkan juga mencakup teknologi komunikasi untuk mengirimkan informasi.



Menurut Robbins dalam Sjabadhyni dkk (2001) memandang komitmen organisasi merupakan salah satu sikap kerja, karena ia merefleksikan perasaan seseorang (suka atau tidak suka) terhadap organisasi tempat ia bekerja. Ketika pelaksana di suatu organisasi memiliki komitmen yang baik dan didukung dengan penggunaan teknologi informasi, maka kinerja akan semakin meningkat. Dalam penerapan SAP berbasis akrual, komitmen yang didukung oleh teknologi informasi pemda yang baik tentu akan mendukung penerapan SAP berbasis akrual.

Dalam penerapan SAP berbasis akrual teknologi informasi yang didukung dengan latar belakang pendidikan aparatur pemda akan membantu pelaksanaan SAP berbasis akrual. Aparatur pemda yang memiliki latar belakang pendidikan yang tinggi akan memiliki pemahaman yang lebih terhadap teknologi informasi. Maka, ketika aparatur pemda memiliki pemahaman yang tinggi, akan memudahkan dalam penggunaan teknologi informasi yang akan membantu pelaksanaan SAP berbasis akrual.

Selanjutnya, dalam penerapan SAP berbasis akrual teknologi informasi juga perlu didukung dengan infrastruktur yang memadai. Ketika suatu organisasi memiliki teknologi yang memadai untuk dapat memberi perubahan namun infrastruktur yang dimiliki organisasi kurang, maka perubahan tersebut akan terhambat. Dalam penerapan

SAP berbasis akrual, teknologi informasi yang diimbangi dengan infrastruktur yang memadai akan memudahkan penerapannya.

Teknologi informasi sangat berpengaruh terhadap kecepatan dan kualitas kinerja seseorang. Teknologi informasi yang maju akan lebih mempermudah kinerja aparatur daerah sesuai dengan peraturan dan membantu pemerintah dalam menerapkan SAP berbasis akrual dalam penyusunan pelaporan keuangan

Hal ini didukung oleh Adventana dan Kurniawan (2013) menyatakan bahwa teknologi informasi secara simultan memiliki pengaruh terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam penerapan SAP berbasis akrual. Selanjutnya penelitian Ajhar, dkk (2015) juga menyatakan bahwa teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual. Penelitian serupa juga dilakukan oleh Rizkianci (2016) menyatakan bahwa teknologi informasi berpengaruh signifikan terhadap kesiapan penerapan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual. Pratiwi, dkk (2017) menyatakan teknologi informasi berpengaruh signifikan dengan arah yang positif terhadap kesiapan implementasi SAP berbasis akrual. Kemudian, pada penelitian Kusuma (2013) menyatakan bahwa Teknologi informasi berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Sehingga berdasarkan hal tersebut maka dapat ditarik hipotesis:

H<sub>1</sub> : Teknologi Informasi berpengaruh positif terhadap kesiapan aparatur daerah dalam menerapkan SAP berbasis akrual.

2. Hubungan komitmen dengan latarbelakang pendidikan dan infrastruktur terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual.

Menurut Robbins dan Judge (2007) mendefinisikan komitmen sebagai suatu keadaan dimana seorang individu memihak organisasi serta tujuan-tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi.

Dalam menerapkan SAP berbasis akrual, seorang aparatur pemerintah daerah harus memiliki komitmen yang tinggi. Seorang aparatur pemda yang memiliki komitmen tinggi bisa terbentuk dari pendidikan yang telah ia tempuh. Dengan latar belakang pendidikan yang tinggi dan sesuai, maka akan membentuk seseorang untuk memiliki komitmen yang kuat dan memiliki komitmen terhadap apa yang dikerjakan. Penerapan SAP berbasis akrual sangat dibutuhkan komitmen dari setiap aparatur dengan pendidikan yang baik supaya terbentuk komitmen yang kuat dan dapat membantu penerapannya.

Komitmen yang kuat dari aparatur pemda akan membantu penerapan SAP berbasis akrual. Komitmen yang kuat harus diimbangi dengan adanya infrastruktur yang memadai. Infrastruktur yang memadai mampu mendukung aparatur pemda untuk lebih berkomitmen. Dengan adanya infrastruktur yang memadai akan

meningkatkan kinerja aparatur penda yang mana, hal tersebut juga akan membantu penerapan SAP berbasis akrual.

Komitmen akan berpengaruh terhadap kinerja aparatur pemerintah daerah. Ketika kinerja aparatur baik, maka akan memudahkan penerapan SAP berbasis akrual sesuai dengan peraturan yang ditetapkan oleh pemerintah.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Putra dan Ariyanto (2015) menyatakan bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual. Penelitian senada juga dilakukan oleh Adventana dan Kurniawan (2013) yang menemukan, komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kesiapan penerapan standar akuntansi berbasis akrual. Selanjutnya, Iznillah (2015), dan Rizkianci (2016) menyatakan komitmen berpengaruh signifikan terhadap kesiapan pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual. Penelitian Widjarso (2009) menyatakan bahwa lemahnya komitmen juga merupakan masalah dalam penerapan standar akuntansi berbasis akrual.

Jadi dalam penelitian ini diharapkan dengan komitmen yang tinggi akan berdampak pada kesiapan aparatur daerah dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Maka hipotesis pada penelitian ini adalah:

H<sub>2</sub> : Komitmen berpengaruh positif terhadap kesiapan aparatur daerah dalam menerapkan SAP berbasis akrual.

3. Hubungan latar belakang pendidikan dengan infrastruktur terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual.

Menurut Muzahid (2014) Secara bahasa pendidikan adalah proses perubahan sikap dan tata laku seseorang atau kelompok orang dalam usaha mendewasakan manusia melalui upaya pengajaran dan pelatihan. Pendidikan merupakan suatu upaya seseorang mengembangkan potensi diri untuk memiliki pengendalian diri, kecerdasan, perilaku yang baik, ketrampilan, bersosialisasi dan memiliki keyakinan. Dengan pendidikan yang memadai, pemikiran akan lebih berkembang, lebih mudah memahami dan menerima pekerjaan secara terstruktur.

Penelitian Muzahid (2014) menjelaskan bahwa proses perubahan sikap dan tata laku seseorang atau kelompok orang dalam usaha mendewasakan manusia melalui upaya pengajaran dan pelatihan. Dengan pendidikan yang memadai tentu aparatur daerah akan lebih mudah mengerti dan memahami pekerjaan yang dikerjakan di instansi pemerintahan.

Aparatur pemda yang memiliki tingkat pendidikan yang tinggi akan lebih mudah memahami pekerjaan yang diterima dan mampu menjalankannya secara terstruktur. Kemudian, aparatur pemda dengan

pendidikan yang baik akan lebih kritis terhadap sarana, prasarana dan fasilitas atau infrastruktur yang ada dalam organisasi. Dengan sikap kritis yang dimiliki aparaturnya tersebut akan membantu mencukupi kebutuhan infrastruktur dalam organisasi. Infrastruktur yang memadai akan membantu penerapan SAP berbasis akrual.

Menurut Kusuma (2013) Latar belakang pendidikan berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Penelitian yang dilakukan Yuliyanto (2015) menyatakan bahwa pendidikan aparaturnya pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap kesiapan aparaturnya pemerintah daerah dalam menerapkan standar akuntansi berbasis akrual. Penelitian serupa juga dilakukan oleh Mutmainah (2015) yang menyatakan bahwa perlunya menempatkan aparaturnya pada bidang yang sesuai dengan latar belakang pendidikannya.

Maka, hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H<sub>3</sub> : Latar belakang pendidikan berpengaruh positif terhadap kesiapan aparaturnya daerah dalam menerapkan SAP berbasis akrual.

#### 4. Infrastruktur terhadap kesiapan penerapan SAP berbasis akrual.

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

Infrastruktur merupakan pendukung fungsi-fungsi sistem sosial dan ekonomi dalam kehidupan sehari-hari. Sistem infrastruktur merupakan fasilitas-fasilitas atau struktur-struktur dasar, peralatan, instalasi yang dibangun dan dibutuhkan untuk berfungsinya sistem sosial dan sistem ekonomi masyarakat.

Infrastruktur yang memadai dalam suatu organisasi akan meningkatkan kinerja seseorang. Begitupula dalam organisasi pemerintahan, dengan infrastruktur yang memadai akan memudahkan aparatur pemda dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Semakin memadainya infrastruktur dalam organisasi semakin baik kinerja seseorang.

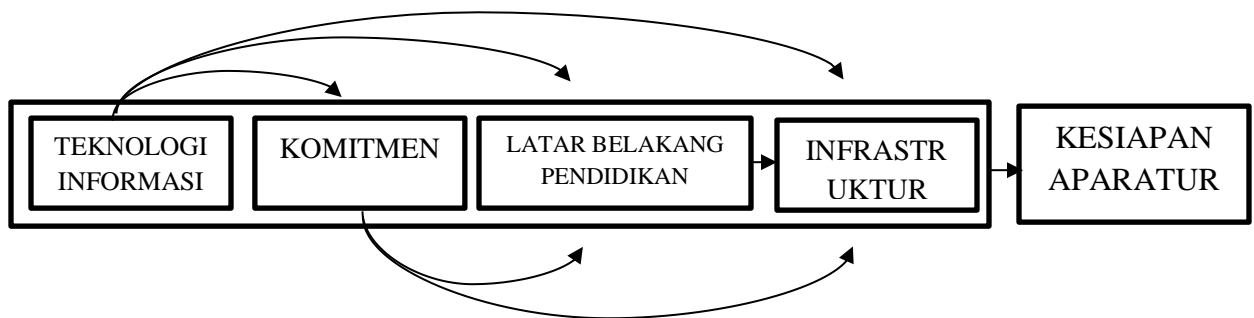
Penelitian Kusuma (2013) membuktikan bahwa dengan adanya infrastruktur yang mendukung dapat meningkatkan kesiapan pemerintah dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Penelitian serupa juga dilakukan oleh Sulaiman dan Abdullah (2016) yang menyatakan infrastruktur mempengaruhi secara positif terhadap kesiapan penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Oktaviani (2017) menyatakan infrastruktur berpengaruh positif dan mendukung implementasi SAP berbasis akrual. Dora (2014) juga menyatakan infrastruktur secara simultan berpengaruh terhadap kesiapan

pemerintah dalam menerapkan standar akuntansi pemerintah berbasis akrual.

Dengan adanya infrastruktur yang mendukung dapat meningkatkan kesiapan aparatur daerah dalam menerapkan SAP berbasis akrual. Maka hipotesis penelitian ini adalah:

H<sub>4</sub> : Infrastruktur berpengaruh positif terhadap kesiapan aparatur daerah dalam menerapkan SAP berbasis akrual.

### C. Model Penelitian



Gambar 2.1: Model Penelitian