

PENERAPAN AKUNTANSI  
**BASIS AKRUAL**  
DI SEKTOR PUBLIK:

Kualitas Pelaporan Keuangan  
dan Kemanfaatannya

**B**uku referensi ini merupakan pembahasan secara lebih mendalam mengenai pentingnya akuntansi akrual di Sektor Publik dan permasalahannya, mengemukakan studi-studi atau riset sebelumnya mengenai pro dan kontra kemanfaatan akuntansi basis akrual, memaparkan bagaimana kondisi penerapan akuntansi basis akrual di Indonesia. Buku ini juga menjelaskan mengenai kualitas pelaporan keuangan dan kemanfaatan laporan keuangan basis akrual di Indonesia, serta faktor yang memengaruhi kesuksesan penerapan akuntansi basis akrual di Indonesia, yang diangkat dari hasil-hasil riset sebelumnya baik di Indonesia maupun di luar negeri. Terakhir, buku ini memberikan solusi terhadap masalah penerapan akuntansi akrual di Indonesia.

Akhir kata, semoga Buku Referensi ini dapat bermanfaat bagi mahasiswa, dosen, dan pembaca umum lainnya sebagai bahan referensi atau sumber untuk menulis berbagai bentuk karya ilmiah.



Jl. Endro Suratmin, Pandawa Raya,  
Korpri Jaya, Sukarame Bandarlampung  
email: posakamedia@gmail.com

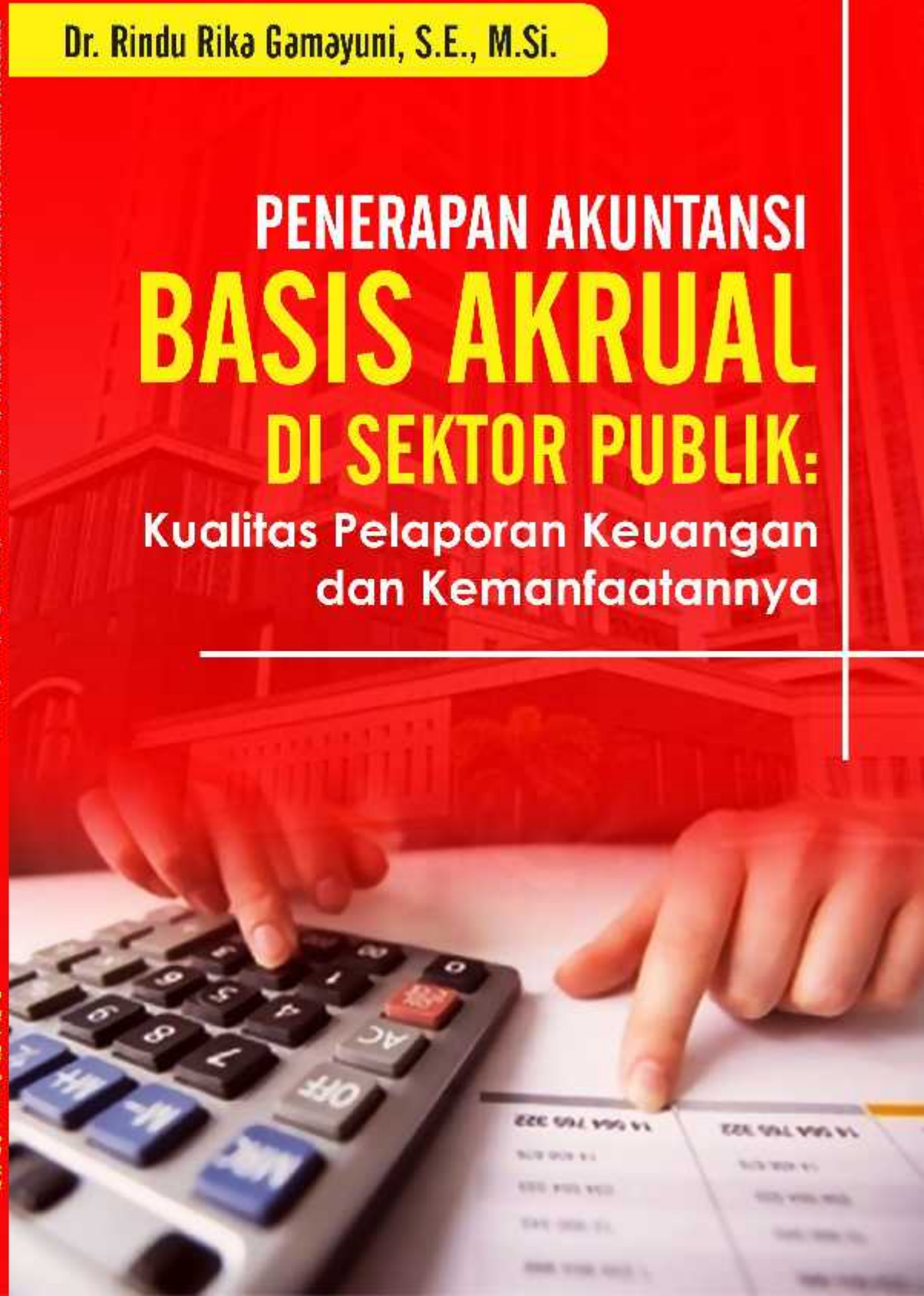


PENERAPAN AKUNTANSI BASIS AKRUAL DI SEKTOR PUBLIK: Kualitas Pelaporan Keuangan Dan Kemanfaatannya

Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.

PENERAPAN AKUNTANSI  
**BASIS AKRUAL**  
DI SEKTOR PUBLIK:  
Kualitas Pelaporan Keuangan  
dan Kemanfaatannya

Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.



PENERAPAN AKUNTANSI  
**BASIS AKRUAL**  
**DI SEKTOR PUBLIK:**  
Kualitas Pelaporan Keuangan  
dan Kemanfaatannya

---

Hak cipta pada penulis  
Hak penerbitan pada penerbit  
Tidak boleh diproduksi sebagian atau seluruhnya dalam bentuk apapun  
Tanpa izin tertulis dari pengarang dan/atau penerbit

**Kutipan Pasal 72 :**

Sanksi pelanggaran Undang-undang Hak Cipta (UU No. 10 Tahun 2012)

1. Barang siapa dengan sengaja dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) atau Pasal (49) ayat (1) dan ayat (2) dipidana dengan pidana penjara masing-masing paling singkat 1 (satu) bulan dan/atau denda paling sedikit Rp. 1.000.000,00 (satu juta rupiah), atau pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan atau denda paling banyak Rp. 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah)
2. Barang siapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu Ciptaan atau hasil barang hasil pelanggaran Hak Cipta atau Hak Terkait sebagaimana dimaksud ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp. 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)

Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.

PENERAPAN AKUNTANSI  
**BASIS AKRUAL**  
**DI SEKTOR PUBLIK:**  
Kualitas Pelaporan Keuangan  
dan Kemanfaatannya

---



PUSAKA MEDIA

Perpustakaan Nasional RI:  
Katalog Dalam Terbitan (KDT)

**KPENERAPAN AKUNTANSI BASIS AKRUAL  
DI SEKTOR PUBLIK:  
KUALITAS PELAPORAN KEUANGAN  
DAN KEMANFAATANNYA**

**Penulis:**

Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.

**Desain Cover & Layout**

Pusaka Media Design

x + 86 hal : 15,5 x 23 cm  
Cetakan Desember 2018

**ISBN: 978-602-5947-35-3**

**Penerbit**

Pusaka Media

Jl. Endro Suratmin, Pandawa Raya. No. 100

Korpri Jaya Sukarame Bandarlampung

082280035489

email : [cspusakamedia@yahoo.com](mailto:cspusakamedia@yahoo.com)

Website : [www.pusakamedia.com](http://www.pusakamedia.com)

Dilarang mengutip atau memperbanyak sebagian  
atau seluruh isi buku ini tanpa izin tertulis dari penerbit

## **HALAMAN PENGESAHAN USULAN BUKU REFERENSI**

1. Judul : Penerapan Akuntansi Basis Akruwal di Sektor Publik: Kualitas Pelaporan Keuangan dan Kemanfaatannya.
2. Bidang Ilmu : Akuntansi
3. Ketua Penulis
  - a. Nama lengkap : Dr. Rindu Rika Gamayuni, SE.,MSi
  - b. Jenis kelamin : Perempuan
  - c. NIP : 197506202000122001
  - d. Disiplin Ilmu : Ekonomi (Akuntansi)
  - e. Pangkat/golongan : Lektor Kepala/ 3D
  - f. Jabatan : Ketua Prodi Magister Akuntansi
  - g. Fakultas / Jurusan : Ekonomi / Akuntansi
  - h. Alamat : Jl. Sumantri Brojonegoro no.1 Gedung Meneng
  - i. iTelpon/Faks/E-Mail: 0721 704622
  - j. Alamat : Perum. Griya Kencana Blok G No.9 Rajabasa
  - k. Telpon/faks/email : 082178518885/  
rindu.gamayuni@yahoo.com
4. Jumlah Anggota Penulis : -
5. Jumlah biaya yang diusulkan: Rp 25.000.000,-
6. Sumber dana : DIPA BLU FEB UNILA

Bandar Lampung, 7 Agustus 2018

Mengetahui

Ketua Jurusan  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Lampung

Ketua Penulis,

Dr. Farichah, SE. MSi. Akt.  
NIP 19620612 199010 2 001

Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., MSi.  
NIP 197506202000122001

Menyetujui,

Dekan  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Lampung

Ketua Lembaga Pengembangan  
Pembelajaran dan Penjaminan Mutu  
Universitas Lampung

Prof. Dr. Satria Bangsawan, S.E., MSi.  
NIP 196109041987031011

Prof.Dr.Ir. Murhadi, MSi  
NIP 196403261989021001

# KATA PENGANTAR

**B**uku referensi ini merupakan pembahasan secara lebih mendalam mengenai pentingnya akuntansi akrual di Sektor Publik dan permasalahannya, mengemukakan studi-studi atau riset sebelumnya mengenai pro dan kontra kemanfaatan akuntansi basis akrual, memaparkan bagaimana kondisi penerapan akuntansi basis akrual di Indonesia. Buku ini juga menjelaskan mengenai kualitas pelaporan keuangan dan kemanfaatan laporan keuangan basis akrual di Indonesia, serta faktor yang memengaruhi kesuksesan penerapan akuntansi basis akrual di Indonesia, yang diangkat dari hasil-hasil riset sebelumnya baik di Indonesia maupun di luar negeri. Terakhir, buku ini memberikan solusi terhadap masalah penerapan akuntansi akrual di Indonesia.

Akhir kata, semoga Buku Referensi ini dapat bermanfaat bagi mahasiswa, dosen, dan pembaca umum lainnya sebagai bahan referensi atau sumber untuk menulis berbagai bentuk karya ilmiah.

Bandar Lampung, Agustus 2018

Salam Penulis



# DAFTAR ISI

PENGESAHAN .....	v
KATA PENGANTAR.....	vii
DAFTAR ISI.....	viii
I. PENTINGNYA AKUNTANSI AKRUAL DI SEKTOR PUBLIK DAN PERMASALAHANNYA .....	1
II. STUDI SEBELUMNYA, PRO DAN KONTRA KEMANFAATAN AKUNTANSI BASIS AKRUAL.....	5
III. KONDISI PENERAPAN AKUNTANSI BASIS AKRUAL DI INDONESIA .....	11
IV. KUALITAS PELAPORAN KEUANGAN DAN KEMANFAATAN LAPORAN KEUANGAN BASIS AKRUAL .....	19
4.1 Kualitas Pelaporan Keuangan Basis Akrua.....	19
4.2 Kemanfaatan Laporan Keuangan .....	32
4.3 Pengaruh Kualitas Pelaporan Keuangan Basis Akrua terhadap Kemanfaatan Laporan Keuangan.....	33
V. FAKTOR YANG MEMENGARUHI KESUKSESAN PENERAPAN AKUNTANSI BASIS AKRUAL DAN SOLUSI TERHADAP MASALAH PENERAPAN AKUNTANSI AKRUAL DI INDONESIA .....	35

5.1 Penerapan Sistem Informasi Akuntansi pada Pemerintah Daerah .....	35
5.2 E-Planning dan E- Budgeting.....	37
5.3 Dukungan Manajemen.....	38
5.4 Efektivitas Fungsi Audit Internal .....	40
5.5 Kompetensi Auditor Internal .....	53
5.6 Objektivitas Auditor Internal.....	56
KESIMPULAN .....	60
DAFTAR PUSTAKA .....	63
BIODATA PENULIS .....	78

## SURAT PERNYATAAN KESEDIAAN

Saya yang bertandatangan di bawah ini:

Nama Lengkap : Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., MSi.

NIP : 197506202000122001

Jabatan Fungsional Dosen : Lektor Kepala

Jurusan/Fakultas : Akuntansi / Ekonomi dan Bisnis

Bersedia dan Sanggup menyampaikan **Naskah Buku Referensi ber-ISBN dan mengusulkan HAKI (Hak Kekayaan Intelektual) untuk mendapatkan Haki dari Intansi yang berwenang.**

**Naskah Buku Referensi ber-ISBN dan mengusulkan HAKI (Hak Kekayaan Intelektual) untuk mendapatkan Haki dari Intansi yang berwenang** akan saya sampaikan kepada dekan dengan penuh tanggung jawab dan sadar bahwa hal ini merupakan kewajiban yang harus saya penuhi.

Jika **saya tidak dapat memenuhi kewajiban saya tersebut** hingga pada periode satu (1) tahun anggaran berikutnya, saya bersedia tidak akan mengusulkan dan atau mendapatkan Hibah Naskah Buku Referensi Ber-ISBN yang bersumber dari dana DIPA BLU FEB Unila pada periode tahun anggaran berikutnya.

Demikian Surat Pernyataan ini saya buat dengan penuh kesadaran, tidak ada paksaan dari pihak manapun, dan berkekuatan hukum, serta menjadi bagian dari Surat Perjanjian Kontrak yang saya buat.

Bandarlampung, 7 Agustus 2018

Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., MSi

NIP 197506202000122001

# I

## PENTINGNYA AKUNTANSI AKRUAL DI SEKTOR PUBLIK DAN PERMASALAHANNYA

Saat ini merupakan era *New Publik management* (NPM) yaitu reformasi dalam sistem informasi keuangan. Perubahan ini merupakan elemen penting dalam meningkatkan manajemen atau pengelolaan dan pengambilan keputusan di lembaga pemerintah, yang juga disebut *New Publik Financial Management* (NPFM) (Guthrie *et al.*, 1999). Adanya reformasi atau perubahan dalam sistem informasi keuangan ditandai dengan penggunaan akuntansi berbasis akrual di sektor publik, yang sebelumnya menggunakan sistem akuntansi kas tradisional (Lapsley, 1999). Reformasi ini ditandai dengan diadopsinya IPSAS (*International Publik Sector Accounting Standard*) yang merupakan standar akuntansi sector publik berbasis akrual. Di Indonesia, penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) basis akrual berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 (menggantikan PP Nomor 24 Tahun 2005). SAP berbasis akrual wajib diterapkan secara penuh mulai tahun 2015. Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, laporan keuangan yang dihasilkan dari penerapan SAP Berbasis Akrual dimaksudkan untuk memberi manfaat lebih baik bagi para pemangku kepentingan, baik para pengguna maupun

pemeriksa laporan keuangan pemerintah. Peraturan ini berlaku di sector public yaitu di pemerintah daerah maupun pusat, lembaga pemerintahan, yayasan, Rumah Sakit, Perguruan Tinggi, dan lembaga public lainnya yang berorientasi non laba.

Adanya pembaharuan akuntansi menghantarkan tersedianya informasi yang akuntabel, transparan, dan bermanfaat untuk pengambilan keputusan bagi pengguna informasi tersebut di sektor publik (Kober *et al.*, 2010). Organisasi profesi internasional yaitu *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) dan *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) telah mendorong penggunaan akuntansi akrual untuk meningkatkan kualitas pelaporan informasi keuangan sector publik, meningkatkan informasi yang tepat waktu dan bermanfaat untuk pengambilan keputusan dan pengendalian (Lapsley,1999; Cohen, 2007). Informasi keuangan yang berkualitas akan bermanfaat bagi pembuat keputusan internal agar lebih terkendali dan transparan dalam menggunakan sumber daya public secara lebih ekonomis, efisien, dan efektif.

Namun setelah beberapa dekade perubahan NPM, model management public ini dikritik dan informasi keuangan ini belum dapat memenuhi kebutuhan penggunanya (Hay and Antonio, 1990; Daniels and Daniels, 1991; Brusca, 1997; Mack, 2004; Mack and Ryan, 2006). Beberapa hasil penelitian menyimpulkan bahwa secara umum, pengguna lebih memiliki informasi berbasis kas dalam penganggaran dibanding akrual basis (Hay and Antonio, 1990; Daniels and Daniels,1991; Collins *et al.*, 1991; Crain and Bean, 1998; Priest *et al.*, 1999; Mack and Ryan, 2006). Namun beberapa penelitian menemukan hal yang sebaliknya, bahwa laporan keuangan berbasis akrual lebih bermanfaat dibanding laporan keuangan berbasis kas, seperti penelitian Andriani *et al.* (2010) pada lembaga pemerintah di Australia yang sejalan pula dengan hasil penelitian Kober *et al.* (2010), bahwa informasi

berbasis akrual lebih bermanfaat bagi penggunaannya. Menurut Hepworth (2003), kegagalan dalam memahami akuntansi basis akrual akan membahayakan keseluruhan proses akuntansi. Kurangnya kesadaran dan keinginan untuk menerima pembaharuan (perubahan dari akuntansi basis kas menjadi basis akrual) dan kurang memadainya kemampuan teknis untuk memahami, mengimplementasikan dan memelihara pembaharuan, akan membawa pada kegagalan pembaharuan tersebut (Hepworth, 2003).

Masih banyak kendala yang dihadapi dalam penerapan akuntansi berbasis akrual, salah satunya sistem informasi yang belum optimal, baik dalam penerapan system maupun kualitas informasi yang dihasilkan, masalah kompetensi sumber daya manusia, efektivitas fungsi audit internal, dan dukungan manajemen. Hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) menunjukkan bahwa tata kelola, pengembangan dan implementasi, serta operasi teknologi informasi pelaporan keuangan pemerintah daerah belum sepenuhnya efektif untuk mendukung pelaporan keuangan pemerintah dikarenakan masih terdapat beberapa permasalahan (IHPS BPK RI, 2016). Pemerintah daerah memerlukan sistem yang dapat menghasilkan laporan keuangan dan informasi keuangan lainnya yang meliputi informasi mengenai posisi keuangan daerah, kondisi kinerja keuangan, dan akuntabilitas Pemerintah Daerah.

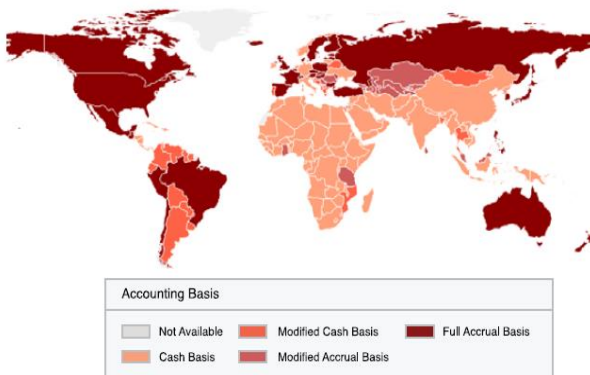
Dengan akuntansi basis akrual akan menghasilkan informasi keuangan yang lebih berkualitas (relevan, reliable, dapat dipahami, dapat dibandingkan). Beberapa peneliti menyatakan bahwa laporan keuangan basis akrual belum dapat memenuhi kebutuhan penggunaannya (Hay and Antonio, 1990; Daniels and Daniels, 1991; Brusca, 1997; Mack, 2004; Mack and Ryan, 2006), namun Mack and Ryan (2007) memberikan bukti adanya peningkatan pada pentingnya pelaporan keuangan dalam organisasi sektor publik.

Demikian pula hasil penelitian Kober *et al.* (2010), Lapsley (2009), Andriani *et al.* (2010), Kober *et al.* (2010), Cohen dan Karatzimas (2017) membuktikan bahwa laporan keuangan berbasis akrual telah memberikan manfaat bagi penggunanya.

# II

## STUDI SEBELUMNYA, PRO DAN KONTRA KEMANFAATAN AKUNTANSI BASIS AKRUAL

IMF (2016) membuat mapping negara-negara di dunia tentang penerapan basis akuntansi dalam laporan keuangan tahunan di masing-masing belahan dunia sampai dengan tahun 2015, yang terdiri dari kas basis, kas basis modifikasi, akrual basis modifikasi dan full akrual basis seperti gambar 2.1 dibawah ini.



Sumber, IMF (2016)

Gambar 2.1 Peta negara-negara dengan basis akuntansi dalam laporan keuangan tahunan tahun 2015.



Pergeseran ke arah struktur berorientasi akrual yang komprehensif atas akuntansi dan pelaporan keuangan di sektor publik mulai berlangsung di akhir 1980-an, terutama di negara Australia dan New Zealand. Pada awal 1980-an, menurut informasi IFAC (1996), telah banyak organisasi pemerintah di New Zealand yang mengadopsi akuntansi akrual dalam pelaporannya. Berdasarkan Deloitte (2015), data perkembangan adopsi dan implementasi akrual basis di sektor publik di seluruh negara di dunia selama sepuluh tahun dari tahun 2005 sampai dengan 2015 menunjukkan kenaikan yang signifikan. Tahun 2005 terdapat 10 negara melakukan adopsi akuntansi akrual dan 20 melakukan implementasi akuntansi berbasis akrual, tahun 2015 terdapat 14 negara melakukan adopsi akuntansi akrual dan 40 negara melakukan implementasi akuntansi berbasis akrual. Pergeseran menuju struktur akuntansi dan pelaporan keuangan berbasis akrual di sektor publik yang komprehensif mulai berlangsung pada akhir 1980-an, terutama di Australia dan Selandia Baru. Hal ini berlanjut pada tahun 1993, penerapan basis akrual diikuti oleh Swedia yang menerapkan basis akrual pada tingkat kementerian (Carlin, 2005). Negara Australia mulai menyusun laporan keuangan berbasis akrual pada tahun 1994. Reformasi anggaran mulai dilaksanakan pada bulan Mei 1999, dimana Komisi Nasional Audit merekomendasikan anggaran berbasis akrual sebagai pengganti dari anggaran berbasis kas (Andriani *et al.*, 2010). Negara Italia dan Portugis juga sudah mengimplementasikan basis akrual dalam entitas pemerintahannya. Di Negara Italia, basis akrual mulai diperkenalkan pada tahun 1997 dan diimplementasikan pada tahun 1998. Basis akrual digunakan dalam penyusunan laporan keuangan, sedangkan penganggaran tetap menggunakan sistem akuntansi basis kas dengan komitmen. Pelaporan akrual penuh untuk badan-badan yang didanai anggaran telah diadopsi di Belanda (OECD, 1997), Finlandia, Jepang, Portugal, Swedia dan Swiss (OECD,

2002). Islandia menggunakan sistem akrual yang dimodifikasi, berbeda dengan model akrual penuh hanya karena masalah kebijakan, semua aset berumur panjang dibebankan pada saat perolehan. Sedangkan di Negara Nigeria, Ofoegbu dan Grace (2014) dalam risetnya melaporkan bahwa Nigeria akan menerapkan akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada tahun 2016 secara penuh.

Literatur-literatur yang mendukung adopsi akuntansi dan pelaporan keuangan akrual di sektor publik umumnya menyatakan keberhasilan sistem akrual di sektor privat, namun masih kurang bukti empiris yang menyatakan keberhasilan tersebut pada organisasi sektor publik. Carlin (2003) mengungkapkan bahwa berdasarkan hasil pengamatannya dari beberapa artikel, hasil karya pengadopsian ini lebih mirip sebagai harmonisasi daripada sebuah keseriusan prinsip. Hal ini disebabkan karena sistem akuntansi akrual dipandang sebagai “sesuatu yang baik” dalam manajemen publik dan pelaksanaannya atas dasar perasaan bukan dari suatu pemikiran yang matang.

Terdapat tiga argumen utama terkait implementasi akuntansi akrual dan pelaporan. Ketiga argument ini menyangkal bahwa pengadopsian akuntansi akrual hanya merupakan struktur retorika, dan mendukung manfaat akuntansi akrual. Argument pertama, isu yang sering diungkapkan bahwa penerapan pelaporan berbasis akrual dapat meningkatkan transparansi, baik secara internal maupun eksternal (Deaconu *et al.*, 2011). Argument kedua, bahwa transparansi internal dapat mendorong kinerja organisasi yang lebih luas terutama melalui peningkatan alokasi sumber daya (Ball, 1994; Likierman, 2000). Argumen ketiga, bahwa organisasi yang menggunakan akuntansi berbasis akrual mampu mengidentifikasi biaya (*full cost*) dari berbagai aktivitas pelayanan. Hal ini dapat membuat organisasi menjadi lebih efisien,

alokasi sumber daya yang lebih baik dan peningkatan kinerja (Evans, 1995).

Sejalan dengan ketiga argument yang mendukung manfaat penerapan akuntansi akrual, Robinson (1998) juga berpendapat bahwa dengan mengadopsi sistem akrual dapat meningkatkan konseptualisasi biaya atas pelayanan yang diberikan oleh sektor publik. Argumen ini dimungkinkan karena akuntansi akrual dapat menggambarkan ukuran biaya dengan menggunakan pertimbangan "*full accrual cost*". Konsep ini mencakup semua biaya modal dan biaya-biaya yang terkait dan sifatnya berulang, termasuk biaya penyusutan dan beberapa pengukuran biaya modal yang digunakan untuk memproduksi barang atau jasa tertentu (Robinson, 1998). Hal ini berarti bahwa biaya akrual penuh digunakan dalam sistem akuntansi dan pelaporan berbasis akrual, termasuk penilaian aset (yang memasukkan perhitungan penyusutan dan biaya modal), serta biaya modal. Argumen ini juga didukung oleh penulis lain yang menunjukkan, baik secara empiris dan analitis, bahwa pilihan sistem akuntansi akrual ini adalah pilihan terbaik yang terkait dengan informasi dalam proses investasi dan alokasi sumber daya (Carlin, 2003). Beberapa studi lainnya menunjukkan keunggulan informasi keuangan pemerintahan yang disajikan dengan menggunakan basis akrual, seperti studi Kober *et al.* (2010) di Australia. Selain itu, semakin banyak juga negara yang menggunakan basis akrual dalam pelaporan keuangannya, seperti Kanada, Inggris, Amerika Serikat, Spanyol, dan lainnya. Adapula beberapa studi lainnya yang menunjukan bahwa keberadaan informasi anggaran berbasis kas dan laporan keuangan berbasis akrual pada instansi pemerintahan dapat saling melengkapi, seperti studi Anessi-Pessina dan Steccolini (2007) di Italia.

Namun beberapa studi menunjukkan hal sebaliknya yaitu Christiaens dan Rommel (2008) berpendapat bahwa basis akrual hanya tepat digunakan dalam instansi pemerintahan yang memiliki

sifat usaha komersil. Menurut mereka basis akrual tidak akan sukses diterapkan pada instansi pemerintahan yang murni menjalankan fungsi pelayanan publik. Penyusunan anggaran berbasis akrual juga merupakan masalah tersendiri, selain dimensi politik yang kental dalam aktifitas instansi pemerintahan. Hal ini didukung oleh Plummer, Hutchison, dan Patton (2007), dengan menggunakan sampel sebanyak 530 distrik sekolah di Texas, menemukan bukti bahwa informasi berbasis akrual tidak lebih informatif dibandingkan informasi yang disajikan dengan menggunakan basis akrual-modifikasian. Begitupula Penelitian Gamayuni (2018a) memberikan bukti empiris bahwa penerapan akuntansi akrual pada pemerintahan di Negara Indonesia belum menunjukkan peningkatan kinerja keuangan (rasio efisiensi dan efektivitas) yang signifikan, pada awal tahun penerapannya. Selanjutnya Adhikari and Nesbakk (2016) melaporkan bahwa sebagian besar negara anggota OECD bersikap *underestimate* dari kompleksitas dalam menerapkan akuntansi akrual di sektor publik dan karena itu memerlukan lebih banyak waktu, sumber daya dan usaha untuk diadopsi daripada yang direncanakan semula. Selain itu pembukuan berbasis kas juga tidak dapat menciptakan transparansi oleh pemerintah, dan hanya akan menghasilkan laporan sebagian dari keseluruhan gambaran operasional pemerintah (Ofoegbo dan Grace, 2014).

Adhikari dan Mellemvik (2010) dalam artikelnya menunjukkan bahwa mayoritas negara-negara Asia Selatan telah mempertimbangkan penerapan IPSAS berbasis kas sebagai jalan menuju penerapan akuntansi sektor publik berbasis akrual. Namun, upaya negara-negara tersebut sebagian besar diarahkan untuk beradaptasi daripada mengadopsi IPSAS dalam semua hal yang material. Cohen *et al.* (2013) dalam penelitiannya menemukan bahwa penerapan akuntansi akrual sangat dipengaruhi oleh peran socio-politik selanjutnya diikuti oleh faktor teknis-rasional dan

faktor peran kelembagaan. Hasil tersebut menunjukkan bahwa manajemen memilih menggunakan akuntansi akrual sebagai senjata yang diperkirakan bisa meraih keuntungan, tapi tidak untuk memanfaatkan informasi akrual untuk pengambilan keputusan. Beberapa studi di atas setidaknya mengingatkan bahwa terdapat kemungkinan sisi negatif atau kegagalan penerapan basis akrual dalam akuntansi pemerintahan. Pada akhirnya perbedaan hasil studi ini menunjukkan bahwa sebaiknya penerapan basis akrual dalam SAP dipersiapkan dengan matang dan perlu dikaji secara periodik agar manfaat yang diharapkan dari perubahan basis ini dapat diperoleh secara optimal (PWC, 2013).



## KONDISI PENERAPAN AKUNTANSI BASIS AKRUAL DI SEKTOR PUBLIK NEGARA INDONESIA

Akuntansi sektor publik berkaitan dengan penerapan dan perlakuan akuntansi pada domain publik. Sektor publik bersifat heterogen dan dipengaruhi oleh beberapa faktor seperti politik, ekonomi, sosial dan budaya. Konsekuensinya akuntansi sektor publik dalam beberapa hal berbeda dengan akuntansi pada sektor swasta (Halim, 2014). Selanjutnya Halim (2014) mengartikan sektor publik sebagai mekanisme akuntansi swasta yang diberlakukan dalam praktik-praktik organisasi publik, kemudian sebagai dampak keberhasilan penerapan basis akrual di Selandia Baru, maka akuntansi sektor publik di definisikan sebagai akuntansi dana masyarakat, yang merupakan mekanisme teknik dan analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat. Akuntansi sektor publik pada dasarnya merupakan konsep, teknik metode yang diterapkan pada organisasi pemerintah, badan usaha milik pemerintah, lembaga-lembaga sosial termasuk yayasan, sebagai salah satu sarana bagi pertanggungjawaban terhadap penggunaan dana masyarakat. Penentuan mekanisme yang terbaik dalam menetapkan keseragaman standar akuntansi merupakan faktor penting agar

standar akuntansi dapat diterima pihak-pihak yang berkepentingan dan bermanfaat bagi pengembangan akuntansi pemerintahan itu sendiri.

Indonesia merupakan salah satu negara yang menggunakan *accrual basis accounting* dalam penyusunan laporan keuangan yang didasarkan pada IPSAS (SAP, 2010). Standar Akuntansi Pemerintahan mengatur penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statements*) dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. Laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian laporan keuangan, pedoman struktur laporan keuangan, dan persyaratan minimum isi laporan keuangan.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 70 Tahun 2010, Standar Akuntansi Pemerintah mengungkapkan bahwa pelaporan keuangan pemerintah seharusnya menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik dengan :

- (a) menyediakan informasi mengenai kecukupan penerimaan periode berjalan untuk membiayai seluruh pengeluaran;
- (b) menyediakan informasi mengenai kesesuaian cara memperoleh sumber daya ekonomi dan alokasinya dengan anggaran yang ditetapkan dan peraturan perundang-undangan;
- (c) menyediakan informasi mengenai jumlah sumber daya ekonomi yang digunakan dalam kegiatan entitas pelaporan serta hasil-hasil yang telah dicapai;
- (d) menyediakan informasi mengenai bagaimana entitas pelaporan mendanai seluruh kegiatannya dan mencukupi kebutuhan kasnya;
- (e) menyediakan informasi mengenai posisi keuangan dan kondisi entitas pelaporan berkaitan dengan sumber-

sumber penerimaannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang, termasuk yang berasal dari pungutan pajak dan pinjaman; (f) menyediakan informasi mengenai perubahan posisi keuangan entitas pelaporan, apakah mengalami kenaikan atau penurunan, sebagaimana akibat kegiatan yang dilakukan selama periode pelaporan.

IFAC dalam IPSAS 1 (2000) mengungkapkan bahwa suatu laporan keuangan pemerintah akan meliputi komponen : (1) laporan mengenai posisi keuangan (*statement of financial position*); (2) laporan mengenai kinerja keuangan (*statement of financial performance*); (3) laporan mengenai perubahan atas aktiva bersih/modal (*statement of change in net asset/equity*); (4) laporan arus kas (*cash flow statement*); (5) kebijakan akuntansi dan catatan atas laporan keuangan (*accounting policies and notes to financial statement*). Tujuan pelaporan keuangan oleh organisasi publik adalah menyediakan informasi mengenai kesesuaian dengan anggaran yang secara legal telah diperolehnya baik mengenai perolehan dan penggunaan sumber dayanya. Berdasarkan PP No.71 tahun 2010, Laporan keuangan pokok pemerintah yang berbasis akrual terdiri atas: (1) Neraca, (2) Laporan operasional (LO), (3) Laporan arus kas, (4) Laporan perubahan ekuitas, (5) Laporan Realisasi Anggaran, (6) Laporan perubahan saldo anggaran lebih, (7) Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Selain laporan keuangan pokok, entitas pelaporan diperkenankan menyajikan Laporan Kinerja Keuangan dan Laporan Perubahan Ekuitas.

Dasar hukum penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual adalah PP No. 71/2010 tentang SAP, sebagai amanat dari UU No. 17/2003 tentang Keuangan Negara. UU No.17/2013 mengamanatkan instansi pemerintah baik dipusat maupun di daerah di minta untuk menerapkan SAP berbasis akrual. Khusus untuk Pemerintah Daerah, pada tahun 2013 Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64



Tahun 2013 tentang Penerapan SAP Berbasis AkruaI di Pemerintah Daerah. Peraturan Menteri ini menjadi pedoman bagi pemerintah daerah dalam melaksanakan akuntansi berbasis akrual secara penuh paling lambat tahun anggaran 2015. SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia. Pemerintah selanjutnya mengamanatkan tugas penyusunan standar tersebut kepada suatu komite standar independen yang ditetapkan dengan suatu keputusan presiden tentang Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP).

Indonesia telah melakukan reformasi ekonomi dan politik yang signifikan untuk tujuan yang dimaksudkan untuk mendorong demokrasi, memperkuat akuntabilitas, dan menciptakan transparansi dalam kaitannya dengan praktik pemerintahan sektor publik. Sebagai bagian dari reformasi ini, akuntansi akrual sekarang diwajibkan, audit independen dilakukan, dan pengungkapan diperlukan oleh Pemerintah baik di tingkat pusat maupun daerah (Harun *et al.*, 2013). Semenjak era reformasi yang dimulai pada tahun 1998, bangsa Indonesia telah maju selangkah lagi menuju era keterbukaan. Pengelolaan keuangan daerah merupakan salah satu bagian yang mengalami perubahan mendasar dengan ditetapkannya UU No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Kedua Undang-Undang tersebut telah memberikan kewenangan lebih luas kepada pemerintah daerah.

Penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintahan Indonesia sebetulnya sudah harus dilaksanakan sejak tahun 2008 sesuai amanat Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2004 pasal 36 ayat 1 menyatakan: “Ketentuan mengenai

pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam pasal 1 angka 13, 14, 15, dan 16 undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (lima) tahun. Begitu juga dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pada pasal 70 ayat 2 dinyatakan: “Ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual sebagaimana sebagaimana dimaksud dalam pasal 12 dan pasal 13 undang-undang ini dilaksanakan selambat-lambatnya pada tahun anggaran 2008” (UU No. 17 2004, UU No. 1 2004). Basis akrual diterapkan sebagai dasar pencatatan laporan keuangan, yang diharapkan dapat memberikan manfaat lebih bagi penggunaannya, baik pemerintah, masyarakat, maupun semua pihak-pihak lain yang berkepentingan atas laporan keuangan tersebut. Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual juga memungkinkan pemerintah untuk mengidentifikasi kesempatan dalam menggunakan sumberdaya masa depan dan mewujudkan pengelolaan yang baik atas sumberdaya tersebut. Dengan adanya berbagai manfaat yang ditawarkan dalam penerapan basis akrual pada entitas pemerintah, beberapa negara di dunia sedang berupaya mengaplikasikannya (Sari dan Putra, 2012).

Harun *et al.* (2013) mengungkapkan bahwa keputusan Pemerintah Indonesia untuk menerapkan akuntansi akrual pada tahun 2003 adalah bagian dari reformasi politik dan ekonomi yang lebih besar setelah krisis keuangan dan politik yang terjadi pada tahun 1998. Reformasi akuntansi di Indonesia menunjukkan keterbatasan peraturan perundang-undangan dalam melawan pola yang telah lama ada dan diterapkan sejak lama (Harun *et al.*, 2013). Oleh karena itu, penerapan standar akuntansi berbasis akrual dalam standar akuntansi pemerintahan di Indonesia merupakan tantangan besar bagi Pemerintah dan harus dilakukan secara hati-hati dengan persiapan yang matang dan terstruktur. Keberhasilan suatu perubahan akuntansi pemerintahan menuju basis akrual agar dapat

menghasilkan laporan keuangan yang lebih transparan dan lebih akuntabel memerlukan upaya dan kerja sama dari berbagai pihak (Ahyaruddin, 2013). Selanjutnya Ahyaruddin (2013) juga menyatakan beberapa tantangan penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintahan Indonesia antaralain adalah: Sistem Akuntansi dan *Information Technology (IT) Based System*; Komitmen Pimpinan; Sumber Daya Manusia yang kompeten; Resistensi terhadap perubahan; dan Lingkungan/Masyarakat. Oleh karena itu terdapat tiga faktor penentu keberhasilan penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual di pemerintah daerah khususnya Kalimantan Barat yaitu: 1) Komitmen pimpinan, 2) Kualitas SDM dan 3) Perangkat pendukung, sebagaimana dinyatakan oleh Kristiawati (2015). Riset di Indonesia yang mendukung keberhasilan akuntansi akrual antara lain Susanto and Djuminah (2015) menemukan bukti empiris bahwa kelompok elemen laporan keuangan dalam yang dihasilkan dari akuntansi berbasis kas memiliki rasio tingkat kegunaan atau kebermanfaatannya yang lebih tinggi daripada kelompok elemen laporan keuangan yang dihasilkan dari akuntansi berbasis akrual. Beberapa riset di Indonesia telah menyatakan keberhasilan penggunaan akuntansi basis akrual untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan, namun belum banyak riset yang menyatakan kemanfaatan laporan keuangan basis akrual untuk pengambilan keputusan.

Pemerintah Indonesia baik Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah telah menerapkan akuntansi akrual sejak tahun 2015 sebagai mandat pelaksanaan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual yang membawa perubahan besar dalam sistem pelaporan keuangan di Indonesia. Menurut Deloitte (2015), terdapat sepuluh negara yang menerapkan akuntansi pemerintahan berbasis akrual bersamaan penerapannya dengan negara Indonesia pada tahun 2015 yaitu: Malaysia, Singapura, Turki, Switzerland,

Austria, Nigeria, Afrika Selatan, Chile, dan Cayman Island. Perubahan tersebut diharapkan mampu memberikan gambaran yang utuh atas posisi keuangan, menyajikan informasi yang sebenarnya mengenai hak dan kewajiban, dan bermanfaat dalam mengevaluasi kinerja (Lamonisi, 2016).

Selanjutnya Lominisi (2016) menyatakan bahwa perlu adanya pengembangan terkait pemahaman para pengelola keuangan pemerintah daerah kota Tomohon mengenai akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Sedangkan Wahyuni dan Helmy (2016) berdasarkan risetnya menyatakan bahwa pemerintah kota Malang telah memiliki komitmen yang tinggi dalam menerapkan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual, akan tetapi secara psikologis hal ini hanya bentuk tanggung jawab dan dedikasi yang dilakukan oleh SKPD terhadap PP 71 Tahun 2010 dan Permendagri No. 64 Tahun 2013, tanpa mengetahui makna secara mendalam mengenai apa itu basis akrual. Hasil riset Gamayuni (2018a) menyatakan bahwa penerapan akuntansi akrual di pemerintah daerah kabupaten/kota di Lampung tidak terbukti meningkatkan kualitas pelaporan keuangan. Hal ini disebabkan oleh adanya kelemahan dalam penerapan akuntansi basis akrual yaitu dalam hal penyajian laporan keuangan, pengakuan dan pengukuran, koreksi dan konsolidasi laporan keuangan. Selanjutnya Maimunah (2015) mengungkapkan bahwa untuk menjalankan amanat PP 71 2010 pemerintah pemerintah pusat dan daerah perlu melakukan pendidikan dan pelatihan secara intensif terhadap pegawai dibidang keuangan tentang penyusunan laporan keuangan pemerintah berbasis akrual, disamping penyediaan perangkat sistem informasi akuntansi berbasis akrual. Dengan demikian maka berdasarkan beberapa hasil riset pengujian terhadap penerapan akuntansi akrual di sector publik khususnya pemerintah di Indonesia, telah terdapat peningkatan kualitas laporan keuangan di beberapa pemerintah daerah kabupaten/kota/provinsi, maupun

lembaga pemerintah lainnya, namun belum semuanya berhasil menerapkan akuntansi akrual dikarenakan keterbatasan kompetensi sumber daya manusia, dan faktor pendukung lainnya seperti teknologi informasi, komitmen pimpinan dan dukungan manajemen. Demikian pula masih sedikit riset yang menemukan kemanfaatan laporan keuangan basis akrual untuk pengambilan keputusan. Penerapan akuntansi akrual di Indonesia yang masih pada tahap awal penerapan (baru diterapkan tahun 2015) sangat memerlukan dukungan dan komitmen yang kuat dari pemerintah untuk mewujudkan manfaatnya memberikan informasi yang berkualitas dan kemanfaatannya untuk pengambilan keputusan dalam rangka menciptakan kemakmuran negara.

# IV

## KUALITAS PELAPORAN KEUANGAN DAN KEMANFAATAN LAPORAN KEUANGAN BASIS AKRUAL

### 4.1 Kualitas Pelaporan Keuangan

Menurut FASB (2010), tujuan pelaporan keuangan adalah memberikan informasi keuangan atas entitas yang dilaporkan, yang bermanfaat bagi penggunaannya untuk pengambilan keputusan. Kegunaan informasi keuangan untuk pengambilan keputusan merupakan kualitas utama atau kualitas penentu untuk pelaporan keuangan yang berkualitas, artinya pelaporan keuangan yang berkualitas adalah yang menghasilkan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan. Pelaporan keuangan yang berkualitas adalah pelaporan keuangan yang menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi penggunaannya, yaitu informasi yang memenuhi karakteristik kualitatif informasi atau karakteristik informasi keuangan yang berkualitas (IPSAS, 2010; Belkaoui, 2004; Jonas dan Blanchet, 2000; McDaniel *et al.*, 2002). Senada dengan Jonas dan Blanchet (2000: 357), menyatakan bahwa pelaporan keuangan yang berkualitas adalah informasi yang lengkap dan transparan, yang didisain agar tidak menyesatkan penggunaannya.

Berdasarkan definisi-definisi di atas maka dapat disimpulkan bahwa pelaporan keuangan yang berkualitas adalah pelaporan

keuangan yang menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi penggunaannya, lengkap, transparan dan tidak menyesatkan, dan memenuhi karakteristik informasi keuangan yang berkualitas yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Dimensi Kualitas Pelaporan Keuangan menurut Beest, Braam, Boelens (2009) terdiri dari: *Relevant* (4 indikator), *Faithful Representation or Reliability* (5 indikator), *Understandability* (5 indikator), *Comparability* (6 indikator), *Timeliness* (1 indikator). Definisi pelaporan keuangan menurut Meigs (2006:6), adalah: “*The process of supplying general purpose financial information to people outside the organization*“. Hal ini senada dengan Obazee (2005), bahwa definisi pelaporan keuangan adalah proses komunikasi atas informasi keuangan. Belkaoui (2004:134) menjelaskan lingkup pelaporan keuangan di dalam *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, Objective of Financial Reporting by Business Enterprises* adalah sebagai berikut:

*“Financial reporting includes not only financial statements but also other means of communicating information that relates, directly or indirectly, to the information provided by the accounting system – that is, information about an enterprise’s resources, obligations, earning, etc”.*

Selanjutnya Belkoui (2004:35), menyatakan bahwa berdasarkan *FASB (Concept Statement 1)*, pelaporan keuangan meliputi:

*“Financial statements, notes to financial statements (ex. accounting policies, inventory methods, alternative measures), supplementary information (ex. changing prices disclosures), and other means of financial reporting (ex. Management discussion analysis, letters to stockholders).”*

Sedangkan Suwardjono (2005) menyatakan bahwa: “Pelaporan Keuangan mencakupi pula penyediaan informasi yang manajemen ingin menyampaikan selain melalui statemen keuangan baik lantaran informasi tersebut wajib diungkapkan untuk memenuhi undang-undang, peraturan pemerintah, atau kebiasaan maupun

lantaran manajemen sendiri menganggap bahwa informasi tersebut bermanfaat bagi pihak luar dan berkehendak untuk mengungkapkannya secara sukarela, dengan demikian maka pelaporan keuangan meliputi penyampaian informasi yang wajib secara luas (*mandatory*) dan sukarela (*voluntary*)”. *Financial Accounting Standard Board* (FASB) dan *International Accounting Standard Board* (IASB) pada tahun 2010 telah mengeluarkan *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No.8* tentang *Conceptual Framework for Financial Reporting*, sebagai pengganti SFAC No. 1 dan 2. Menurut SFAC No. 8 tersebut, tujuan pelaporan keuangan adalah:

*“The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to the primary users of general purpose financial reports in making decisions about providing resources to the reporting entity. “*

Menurut FASB (2010) tersebut, tujuan pelaporan keuangan adalah memberikan informasi keuangan atas entitas yang dilaporkan, yang bermanfaat bagi penggunaanya untuk pengambilan keputusan. *International Accounting Standard Board* (IASB) (2010) mengeluarkan *International Financial Reporting Standard (IFRS)* yang menjelaskan *Conceptual Framework For Financial Reporting*. Tujuan pelaporan keuangan berdasarkan *Conceptual Framework For Financial Reporting* tersebut adalah:

*“The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity. Those decisions involve buying, selling or holding equity and debt instruments, and providing or settling loans and other forms of credit.”*

Menurut IFRS (2010) tersebut, tujuan pelaporan keuangan adalah untuk menyediakan informasi keuangan tentang entitas yang dilaporkan, yang berguna untuk investor dan kreditor dalam membuat keputusan mengenai alokasi sumber daya untuk entitas



tersebut. Selanjutnya, menurut *International Public Sektor Accounting Standards Board (IPSASB)* yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountant (IFAC)* (2010), tujuan pelaporan keuangan adalah sebagai berikut:

*“The objectives of financial reporting by publik sektor entities are to provide information about the entity that is useful to users of GPFrs for accountability purposes and for decision-making purposes (hereafter referred to as “useful for accountability and decision-making purposes”).”*

Berdasarkan IPSASB (2010) tersebut, tujuan pelaporan keuangan oleh entitas sektor publik adalah untuk menyediakan informasi mengenai entitas, yang berguna bagi pemakai pelaporan keuangan tersebut, untuk tujuan pertanggungjawaban dan pengambilan keputusan. Berdasarkan *Conceptual Framework For General Purpose Financial Reporting (GPFrs) by Publik Sektor Entity* yang dikeluarkan IPSASB (2010), informasi yang disajikan tersebut adalah sebagai berikut:

*“GPFrs present financial and non-financial information about economic or other phenomena. The qualitative characteristics of information included in GPFrs are the attributes that make that information useful to users and support the achievement of the objectives of financial reporting. The objectives of financial reporting are to provide information useful for accountability and decision-making purposes.”*

Menurut IPSASB (2010) tersebut, pelaporan keuangan menyajikan informasi keuangan dan non keuangan, dan informasi tersebut memiliki karakteristik kualitatif (kualitas) agar berguna bagi pemakainya untuk tujuan pertanggungjawaban dan pengambilan keputusan.

Standar Akuntansi Pemerintahan / SAP (2010) yang telah menyesuaikan dengan *International Public Sektor Accounting Standards / IPSAS* (2010), menyatakan bahwa tujuan pelaporan keuangan

pemerintah adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik. Menurut Belkaoui (2004) dan *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC)* No. 8 yang dikeluarkan oleh FASB Tahun 2010, menyatakan bahwa:

*“The usefulness of financial information for decision making should be the primary quality to be sought in determining what to encompass in financial reporting”.*

Berdasarkan SFAC No. 8 (2010) tersebut, kegunaan informasi keuangan untuk pengambilan keputusan merupakan kualitas utama atau kualitas penentu untuk pelaporan keuangan yang berkualitas, artinya pelaporan keuangan yang berkualitas adalah yang menghasilkan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan.

Pelaporan keuangan yang berkualitas adalah pelaporan keuangan yang menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi penggunanya, yaitu informasi yang memenuhi karakteristik kualitatif informasi atau karakteristik informasi keuangan yang berkualitas (IPSAS, 2010; Belkaoui, 2004; Jonas dan Blanchet, 2000; McDaniel *et al.*, 2002). Hal ini dikuatkan oleh Brownlee, *et al.* (2001:35) yang menyatakan bahwa dimensi yang penting dari pelaporan keuangan adalah kegunaannya, yaitu menghasilkan informasi keuangan yang berkualitas, dengan ciri-ciri: *relevant, reliable, comparable, and transparent information on a timely basis*. Senada dengan Jonas dan Blanchet (2000: 357), menyatakan bahwa pelaporan keuangan yang berkualitas adalah informasi yang lengkap dan transparan, yang didisain agar tidak menyesatkan penggunanya.

Berdasarkan definisi-definisi di atas maka dapat disimpulkan bahwa pelaporan keuangan yang berkualitas adalah pelaporan keuangan yang menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi penggunanya, lengkap, transparan dan tidak menyesatkan, dan memenuhi karakteristik informasi keuangan yang berkualitas yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Jonas dan

Blanchet (2000) menyatakan bahwa terdapat 2 jenis pandangan umum yang banyak digunakan untuk menilai kualitas pelaporan keuangan, yaitu:

1. Perspektif manfaat informasi keuangan bagi penggunanya, bahwa kualitas pelaporan keuangan ditentukan berdasarkan manfaat informasi keuangan tersebut bagi pengguna informasi, (pendekatan ini diadopsi dari SFAC No.2 tentang *Objective of General Purpose Financial Reporting*).
2. Perspektif perlindungan *shareholder* / investor, untuk menjamin bahwa informasi yang disajikan dapat sesuai dengan kebutuhan, transparan, dan kompeten.

Berbagai tipe model yang digunakan pada literatur sebelumnya untuk menilai kualitas pelaporan keuangan antara lain *accrual models*, *value relevance models*, *research focusing on specific elements in the annual report*, and *methods operationalizing the qualitative characteristics*, namun tidak satupun dari metode-metode pengukuran tersebut yang dapat menguji secara lengkap atau menyeluruh terhadap kualitas pelaporan keuangan, yaitu yang meliputi semua karakteristik kualitatif yang terdapat dalam *Conceptual Framework for Financial Reporting* oleh IASB (Beest, Braam, Boelens, 2009).

Kualitas pelaporan keuangan berdasarkan *accrual model* tidak memberikan bukti secara langsung dan lengkap berkaitan dengan informasi pelaporan keuangan dan dimensi *decision usefulness*, hal ini dikarenakan *Accrual model* dan literatur lainnya yang berkaitan, menilai kualitas pelaporan keuangan hanya menggunakan informasi yang tersaji dalam laporan keuangan (*financial statement*) (Beest, Braam, Boelens, 2009). FASB dan IASB (2008) secara explicit menjelaskan keinginannya untuk membangun alat pengukuran yang komprehensif untuk menilai kualitas pelaporan keuangan berkaitan dengan semua karakteristik kualitatif sebab karakteristik ini menentukan *decision usefulness* dari informasi pelaporan keuangan (IASB, 2008). Paradigma *Decision Usefulness* menjelaskan adanya

hubungan antara pemakai informasi akuntansi, relevansi informasi akuntansi, pemahaman para pengambil keputusan mengenai informasi akuntansi, dan lainnya yang berpengaruh terhadap penggunaan informasi dalam pengambilan keputusan. Dengan demikian maka variable kualitas pelaporan keuangan lebih tepat menggunakan dimensi karakteristik fundamental (*relevance and faithful representation*) dan *the enhancing qualitative characteristics (understandability, comparability, verifiability and timeliness)* dalam operasionalisasinya, sebagaimana didefinisikan dalam IASB.

Berdasarkan Kerangka Konseptual SAP (PP No.71 Tahun 2010), pengguna laporan keuangan pemerintah pusat/daerah adalah:

1. Masyarakat, termasuk lembaga legislatif, pemeriksa/pengawas
2. Pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman, serta pemerintah.

Menurut Drebin, *et al.* (1981) ada sepuluh kelompok pemakai laporan keuangan, yakni: pembayar pajak, pemberi dana bantuan, investor, pengguna jasa, karyawan atau pegawai, pemasok, dewan legislatif, manajemen, pemilih, dan badan pengawas. Sedangkan Jacobs (2000:135), mengemukakan bahwa pemakai laporan keuangan sektor publik adalah: lembaga pemerintah, investor dan kreditor, pemberi sumber daya, badan pengawas, konstituen.

*Trueblood Report* menetapkan 7 karakteristik kualitatif pelaporan keuangan (Belkaoui, 2004: 125), yang merupakan dimensi dari kualitas pelaporan keuangan, yaitu sebagai berikut:

1. *Relevance and materiality,*
2. *Form and substance,*
3. *Reliability,*
4. *Freedom from bias,*
5. *Comparability,*
6. *Consistency, and*
7. *Understandability.*

McDaniel, *et al.* (2002), menyatakan bahwa karakteristik kualitatif informasi akuntansi (karakteristik informasi akuntansi yang berkualitas) adalah *framework* yang tepat untuk mengevaluasi kualitas pelaporan keuangan, hal ini sesuai dengan pernyataan *Statement of Accounting Concepts* (SFAC) No.2 yang dikeluarkan oleh *Financial Accounting Standards Board* (FASB) tahun 1980. Menurut SFAC No.2 tersebut, karakteristik informasi akuntansi yang berkualitas tersebut adalah karakteristik yang digunakan untuk menggambarkan kualitas pelaporan keuangan, yang terdiri dari 3 dimensi:

1. *relevance*
2. *reliability*
3. *comparability*

*Financial Accounting Standards Board* (FASB) tahun 2010 menerbitkan SFAC No.8 sebagai pengganti SFAC No. 2 (1980), tentang *The Objective of General Purpose Financial Reporting*. Berdasarkan SFAC No. 8 (2010) tersebut, kualitas pelaporan keuangan memiliki dimensi sebagai berikut:

1. *Fundamental Qualitative Characteristics :*
  - a. *Relevance*
    - (1) *Predictive Value*
    - (2) *Confirming Value*
    - (3) *Materiality*
  - b. *Faithful Representation*
    - (1) *Completeness*
    - (2) *Neutrality*
    - (3) *Freedom From Error*
2. *Enhancing Qualitative Characteristics:*
  - a. *Comparability*
  - b. *Verifiability*
  - c. *Timeliness*
  - d. *Understandability*

Berdasarkan IFRS (2010), karakteristik kualitatif/kualitas dari informasi keuangan yang merupakan dimensi dari kualitas pelaporan keuangan terdiri dari:

1. *Fundamental qualitative characteristics (Relevance, Materiality, Faithful representation),*
2. *Enhancing qualitative characteristics (Comparability, Verifiability, Timeliness, Understandability), the cost constraint on useful financial reporting.*

Sedangkan karakteristik kualitatif / kualitas informasi yang dimaksud dalam tujuan umum pelaporan keuangan menurut IPSASB (2010), yang merupakan dimensi dari kualitas pelaporan keuangan antara lain adalah:

1. *Relevance,*
2. *Faithful Representation or Reliability,*
3. *Understandability,*
4. *Timeliness,*
5. *Comparability,*
6. *Verifiability.*

Karakteristik informasi yang berkualitas yang dimaksud dalam tujuan umum pelaporan keuangan, yang terdapat dalam *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sektor Entities* yang dikeluarkan oleh *International Public Sektor Accounting Standards Board* (2010), yang merupakan dimensi dari kualitas pelaporan keuangan adalah sebagai berikut:

1. *Relevance*

*Financial and non-financial information is relevant if it is capable of making a difference in achieving the objectives of financial reporting. Financial and non-financial information is capable of making a difference when it has confirmatory value, predictive value, or both. It may be capable of making a difference, and thus be relevant, even if some users choose not to take advantage of it or are already aware of it.*

## 2. Faithful representation

*To be useful in financial reporting, information must be a faithful representation of the economic and other phenomena that it purports to represent. Faithful representation is attained when the depiction of the phenomenon is complete, neutral, and free from material error. Information that faithfully represents an economic or other phenomenon depicts the substance of the underlying transaction, other event, activity or circumstance—which is not necessarily always the same as its legal form.*

## 3. Understandability

*Understandability is the quality of information that enables users to comprehend its meaning. GPFs of publik sektor entities should present information in a manner that responds to the needs and knowledge base of users, and to the nature of the information presented. For example, explanations of financial and non-financial information and narrative reporting of achievements and expectations should be written in plain language, and presented in a manner that is readily understandable by users. Understandability is enhanced when information is classified, characterized, and presented clearly and concisely. Comparability also can enhance understandability.*

## 4. Timeliness

*Timeliness means having information available for users before it loses its capacity to be useful for accountability and decision-making purposes. Having relevant information available sooner can enhance its usefulness as input to assessments of accountability and its capacity to inform and influence decisions that need to be made. A lack of timeliness can render information less useful.*

## 5. Comparability

*Comparability is the quality of information that enables users to identify similarities in, and differences between, two sets of phenomena. Comparability is not a quality of an individual item of*

*information, but rather a quality of the relationship between two or more items of information.*

#### 6. *Verifiability*

*Verifiability is the quality of information that helps assure users that information in GPFRRs faithfully represents the phenomena that it purports to represent.*

Dimensi Kualitas Pelaporan Keuangan menurut Beest, Braam, Boelens (2009) terdiri dari:

1. *Relevant* (4 indikator),
2. *Faithful Representation or Reliability* (5 indikator),
3. *Understandability* (5 indikator),
4. *Comparability* (6 indikator),
5. *Timeliness* (1 indikator).

Dimensi *Relevant*, memiliki 4 indikator: Laporan keuangan mengungkapkan informasi masa yang akan datang, mengungkapkan informasi tentang kesempatan bisnis dan risiko, perusahaan menggunakan *fair value* sebagai basis pengukuran, laporan keuangan memberikan informasi umpan balik mengenai beragam kejadian pasar dan transaksi signifikan yang memengaruhi perusahaan. Dimensi *Faithful representation*, memiliki 5 indikator: laporan keuangan menjelaskan secara jelas asumsi dan perkiraan yang telah dibuat, laporan keuangan menjelaskan secara jelas mengenai prinsip akuntansi yang dipilih, laporan keuangan menjelaskan peristiwa positif dan negatif dengan cara yang seimbang ketika mendiskusikan hasil tahunan, laporan keuangan meliputi *unqualified auditor's report*, laporan keuangan secara luas mengungkapkan informasi mengenai *issue corporate governance*. Dimensi *Understandability*, memiliki 5 indikator sebagai berikut: laporan keuangan dikelola dengan baik, catatan atas neraca dan laporan laba rugi dibuat dengan jelas, grafik dan tabel mengklarifikasi informasi yang disajikan, penggunaan bahasa dan jargon teknis yang mudah diikuti dalam laporan keuangan, dalam



laporan keuangan terdapat *glossary* yang lengkap. Dimensi *Comparability* memiliki 6 indikator sebagai berikut: catatan atas perubahan kebijakan akuntansi menjelaskan akibat dari perubahan tersebut, catatan atas revisi estimasi dan *judgement* akuntansi menjelaskan akibat dari revisi tersebut, figur akuntansi perusahaan periode sebelumnya disesuaikan dengan implementasi perubahan kebijakan akuntansi atau revisi atas estimasi akuntansi, hasil akuntansi periode saat ini dibandingkan dengan hasil akuntansi periode sebelumnya, informasi dari laporan keuangan dibandingkan dengan informasi yang disajikan oleh organisasi yang lain, laporan keuangan menyajikan angka indeks keuangan dan rasio. Dimensi *Timeliness*, indikatornya adalah natural logaritma dari jumlah hari yang dibutuhkan oleh auditor untuk menandatangani laporan auditor setelah akhir tahun buku.

PP No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang telah menyesuaikan dengan *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* (2010), menyebutkan bahwa tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik. Dimensi pelaporan keuangan yang berkualitas berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) (2010) tersebut adalah sebagai berikut:

#### 1. Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat memengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Informasi yang relevan, indikatornya: (a) Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*), artinya Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi

ekspektasi mereka di masa lalu; (b) Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*), artinya informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini; (c) Tepat waktu, artinya informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan; dan (d) Lengkap, artinya informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, mencakup semua informasi akuntansi yang dapat memengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada.

## 2. Andal

Andal, artinya informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik atau indikator: (a) Penyajian Jujur, artinya informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan; (b) Dapat Diverifikasi (*verifiability*), artinya informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh; dan (c) Netralitas, artinya informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

## 3. Dapat Dibandingkan

Dapat dibandingkan, artinya informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Indikatornya:

Perbandingan dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas 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.

#### 4. Dapat Dipahami

Dapat dipahami, artinya informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi.

### 4.2 Kemanfaatan Laporan Keuangan (*Decision Usefulness*)

Sebagaimana dijelaskan dalam *the conceptual frameworks of accounting standard-setting bodies*, tujuan pelaporan keuangan oleh entitas sector public adalah untuk menyediakan informasi terkait entitas, yang bermanfaat bagi penggunanya (IPSASB, 2013a). Dalam konteks ini, kebermanfaatan dinilai dalam hal pengambilan keputusan dan akuntabilitas (Rutherford, 1992). Guthrie (1998) berpendapat bahwa walaupun sector public tergolong netral dalam pengambilan keputusan, kenyataannya tidak bisa netral dalam hal social, ekonomi, dan politik. Hal lain yang memengaruhi pengambilan keputusan adalah sifat basis akuntansi yang digunakan dalam menghasilkan informasi tersebut (IPSASB, 2011; Bergmann, 2012). Dalam hal ini adalah penggunaan basis akuntansi berdasarkan kas atau akrual akan mengakibatkan perbedaan dalam

laporan keuangan yang disajikan dan tentu saja berdampak pada pengambilan keputusan yang berbeda.

Dimensi lain dari pentingnya pelaporan keuangan di sector public muncul dari fakta bahwa akuntansi sector publik harus memenuhi kebutuhan berbagai macam penggunanya (Hernández and Pérez, 2004). Memenuhi kebutuhan para pengguna dalam hal: (1) identifikasi pengguna dan kebutuhannya, (2) kecocokan antara informasi yang dibutuhkan pengguna dengan informasi yang disajikan oleh laporan keuangan (Gaffney, 1986). Kelompok yang berbeda membutuhkan informasi yang berbeda (Lüder, 1992), mereka juga memandang dan menilai informasi yang disajikan dengan cara yang berbeda. Beberapa kelompok pengguna informasi akuntansi adalah lembaga pemerintah, investor dan kreditor, penyedia sumber daya, dan lembaga pengawas (Mack and Ryan, 2007).

#### **4.3 Pengaruh Kualitas Pelaporan Keuangan Basis AkruaI terhadap Kemanfaatan Laporan Keuangan**

Laporan keuangan berbasis akrual dianggap lebih mudah dipahami (Brumby *et al*, 1999), dan susah untuk dimanipulasi (Buti and Guidice, 2002), menghasilkan informasi yang lebih baik untuk perencanaan, manajemen keuangan dan tujuan pengambilan keputusan (Athukorala and Reid, 2003). Sistem pencatatan berdasarkan basis kas memiliki beberapa kelemahan dalam informasi yang dihasilkan karena tidak tercatatnya sebagian besar data akuntansi seperti asset dan hutang, dan pengguna menemui kesulitan ketika mencoba memahami informasi yang tersaji dan kurangnya informasi yang dapat diandalkan terkait biaya operasi pemerintah (Ministry of Finance, 2009). Keterbatasan tersebut menyebabkan akuntansi berbasis kas tidak dapat memenuhi tujuan pengambilan keputusan (Bergmann, 2012).

Adopsi akuntansi basis akrual ditujukan untuk memperbaiki sistem akuntansi basis kas yang ada. Pemerintah Yunani mengumumkan bahwa tujuan perubahan paradigma akuntansi adalah memberikan informasi yang lebih berguna, peningkatan transparansi dan memperkuat kualitas informasi akuntansi (Ministry of Finance, 2009). Survey yang dilakukan oleh Jonas and Blanchet, 2000; McDaniel *et al.*, 2002) menguji karakteristik kualitatif laporan keuangan berdasarkan kerangka yang dikembangkan oleh FASB and IASB. Terdapat 4 lembaga standar internasional di sector public yang mengemukakan seperangkat karakteristik kualitatif laporan keuangan agar bermanfaat bagi penggunaannya, yaitu (IPSASB, 2013a). Informasi keuangan yang berkualitas akan bermanfaat bagi pembuat keputusan internal agar lebih terkendali dan transparan dalam menggunakan sumber daya public secara lebih ekonomis, efisien, dan efektif (Cohen dan Karatzimas, 2017).

# V

## FAKTOR YANG MEMENGARUHI KESUKSESAN PENERAPAN AKUNTANSI BASIS AKRUAL DAN SOLUSI TERHADAP MASALAH PENERAPAN AKUNTANSI AKRUAL DI INDONESIA

### 5.1 Penerapan Sistem Informasi Akuntansi pada Pemerintah Daerah

Sistem informasi akuntansi adalah suatu sistem untuk mengumpulkan, mencatat dan memproses data untuk memproduksi informasi dalam rangka pengambilan keputusan Romney and Steinbart (2006). Sejalan dengan Azhar Susanto (2008) menyatakan bahwa sistem informasi akuntansi sebagai kumpulan subsystem / komponen baik fisik maupun non fisik yang saling berhubungan dan bekerjasama satu sama lain secara harmmoni untuk memproses data transaksi baik keuangan maupun non keuangan. Begitupula Warren *et al.* (1999) yang mendefinisikan sitem informasi akuntansi sebagai suatu metode dan prosedur untuk mengumpulkan, mengklasifikasikan, merangkum dan melaporkan informasi laporan keuangan dan operasional suatu organisasi.

*E-government* adalah suatu sistem informasi akuntansi, yaitu penyediaan informasi pemerintahan dan teknologi komunikasi khususnya dengan menggunakan internet, sebagai alat untuk mencapai pelayanan yang lebih baik (OECD, 2003). *e-government*

sebagai teknologi informasi dan komunikasi di pemerintahan untuk mentransformasikan efisiensi, efektivitas, transparansi dan akuntabilitas suatu informasi dalam pemerintahan, dalam unit pemerintahan, antar pemerintah pusat dan daerah, antar pemerintah dengan unit bisnis, untuk memberdayakan warga melalui akses dan penggunaan informasi publik. Demikian pula *e-government* berdasarkan Intruksi Presiden No.3 Tahun 2003 adalah pemanfaatan teknologi informasi dan komunikasi dalam proses pemerintahan untuk meningkatkan efisiensi, efektivitas, transparansi, dan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan.

Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA) merupakan salah satu bentuk *e-government*, yaitu sebuah sistem berbasis aplikasi teknologi yang dikembangkan untuk mendukung tercapainya akuntabilitas bagi pemerintah daerah baik ditingkat pelaporan (SKPKD) ataupun ditingkat akuntansi (SKPD). Aplikasi ini diharapkan dapat membantu pemerintah daerah dalam penyusunan perencanaan dan penganggaran, serta pelaksanaan dan penatausahaan APBD dan pertanggungjawaban APBD ([www.BPKP.go.id](http://www.BPKP.go.id)). SIMDA terdiri dari SIMDA Keuangan, SIMDA Barang Milik Daerah (BMD), SIMDA Gaji, SIMDA Pendapatan.

Delone dan Mclean (1992) menyatakan bahwa faktor penentu kesuksesan sistem informasi adalah *System Quality* (kualitas sistem), *Information Quality* (kualitas informasi), *Service Quality* (kualitas pelayanan), *Use* (penggunaan), *User Satisfaction* (kepuasan pengguna). Kualitas sistem adalah karakteristik yang dibutuhkan suatu sistem informasi, misalnya: kemudahan pengguna, fleksibilitas sistem, keandalan, kemudahan untuk dipelajari, fitur sistem, kecanggihan, dan banyaknya respon. Kualitas informasi adalah karakteristik yang dibutuhkan oleh output sistem (seperti laporan manajemen). Misalnya: relevansi, dapat dipahami, akurat *conciseness* (kecermatan), *completeness* (kelengkapan), *timeliness* (tepat

waktu), dan *usability* (kemanfaatan/dapat digunakan). Kualitas pelayanan adalah kualitas dukungan yang diterima oleh pengguna sistem dari organisasi sistem informasi dan personel pendukung information technology. Misalnya: *responsiveness*, *accuracy*, *reliability*, *technical competence*, dan *empathy of the IT personnel staff*. Riset sebelumnya menyatakan bahwa sistem informasi akuntansi memiliki dampak terhadap kualitas pelaporan keuangan (Abdallah, 2013; Ramdany, 2015; Mancini, 2013; Sacer dan Oluic, 2013; Ole, 2014). Penerapan sistem akuntansi yang memperhatikan *Service Quality* (kualitas pelayanan), *Use* (penggunaan), *User Satisfaction* (kepuasan pengguna) akan meningkatkan kualitas informasi yang dihasilkan dan akan mendukung tercapainya tujuan akuntansi basis akrual.

## **5.2 E-Planning dan E-Budgeting**

*E-planning* dan *e-budgeting* merupakan salah satu produk dari penerapan *e-Government*. *E-Planning* menurut Jenny (2014) adalah sebuah alat penyusunan RKPD, KUA PPAS, KUA/PPAS Perubahan, RKPD Perubahan Kabupaten/Provinsi agar dapat terselesaikan dengan mudah, cepat, tepat dan sesuai dengan arahan yang terkandung dalam Permendagri No. 54 Tahun 2010. Kementerian Dalam Negeri telah mengeluarkan Surat Edaran Menteri Dalam Negeri Nomor : 640/3761/SJ tanggal 10 Oktober 2016 tentang kewajiban semua daerah menerapkan aplikasi *e-planning*. *E-budgeting* menurut Pemerintah Kota Surabaya dalam Khoirunnisa (2017) adalah sistem penyusunan anggaran menggunakan program aplikasi komputer berbasis web untuk memfasilitasi proses penyusunan anggaran belanja daerah yang bertujuan untuk transparansi bagi setiap pihak serta meningkatkan kualitas APBD dari sisi kesesuaian dengan RPJMD, keakuratan nilai, kode rekening dan akuntabilitas alokasi belanja. Sistem ini diterapkan sebagai dokumentasi penyusunan anggaran di sebuah



daerah. Setiap orang bisa mengakses data-data anggaran yang disusun oleh sebuah pemerintah daerah sehingga diharapkan bisa mencegah upaya penggelapan dana atau kecurangan dari birokrasi setempat. Beberapa keunggulan sistem *e-budgeting* dibandingkan dengan penerapan dokumentasi keuangan secara konvensional antara lain mencegah tindakan korupsi, prinsip transparansi publik yang diamanatkan sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 dan efisiensi pendataan keuangan. Hasil riset sebelumnya menyatakan bahwa *e-government* dapat memengaruhi kualitas pelaporan keuangan, antara lain penelitian yang dilakukan oleh Mancini (2013), Ramdany (2015), Afiah (2015), Kwangwuk Oh, *et al.* (2013).

### 5.3 Dukungan Manajemen

Menurut Mathis dan Jackson (2004:114), dukungan manajemen merupakan apa saja yang diberikan dan ditetapkan perusahaan untuk menunjang proses kerja. Dukungan manajemen memiliki dimensi sebagai berikut:

1. Pelatihan dan pengembangan, adalah sebuah proses ketika orang mendapatkan kapabilitas untuk membantu mencapai tujuan organisasi.
2. Standar Kinerja, adalah tingkat yang diharapkan dari kinerja, dan merupakan pembandingan kinerja (*benchmark*), atau tujuan, atau target.
3. Peralatan dan teknologi, adalah perlengkapan yang disediakan oleh perusahaan untuk menunjang proses kerja.

Menurut Cohen dan Sayag (2010), dukungan manajemen puncak memiliki 4 dimensi pengukuran:

1. Pemberian dukungan yang dibutuhkan oleh audit internal
2. Perbandingan antara jumlah auditor internal dengan pekerjaan audit yang telah direncanakan dan harus diselesaikan.

3. Anggaran yang diberikan untuk departemen audit internal
4. Dukungan yang cukup untuk pelatihan dan pengembangan staf internal audit.

Selanjutnya menurut Alzeban dan Gwilliam (2011), dukungan manajemen untuk audit internal memiliki dimensi:

1. Manajemen mendukung proses perencanaan audit internal
2. Respon manajemen terhadap laporan audit internal
3. Sumber daya untuk departemen audit internal

Menurut Mihret dan Yismau (2007), dukungan manajemen memiliki dimensi:

1. Tanggapan temuan audit
2. Komitmen untuk memperkuat audit internal

Berdasarkan definisi-definisi tersebut di atas, maka dapat disimpulkan bahwa dukungan manajemen terhadap fungsi audit internal antara lain berupa dukungan penyediaan sumber daya (manusia, peralatan / teknologi, anggaran), tanggapan temuan audit dan komitmen untuk memperkuat audit internal.

Hasil temuan audit dan rekomendasi tidak akan dapat memberikan banyak manfaat, tanpa komitmen manajemen untuk mengimplementasikannya. Implementasi dari rekomendasi audit berhubungan sangat kuat dengan keefektifan audit (Van Gansberghe, 2005). Dengan demikian maka komitmen manajemen untuk menggunakan rekomendasi audit dan dukungan manajemen untuk memperkuat audit internal merupakan sangat penting bagi keefektifan audit (Sawyer, 1995). Adams (1994) menggunakan *agency theory* untuk menjelaskan bahwa mempertahankan kekuatan departemen audit internal merupakan kepentingan manajemen.

Berdasarkan definisi-definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa dukungan manajemen adalah apa saja yang diberikan dan ditetapkan oleh pihak manajemen untuk menunjang proses kerja, baik dari level senior manajemen, level lembaga, maupun level di bawah senior manajemen, antara lain berupa dukungan penyediaan

sumber daya (manusia, peralatan / teknologi, anggaran), tanggapan temuan audit dan komitmen untuk memperkuat audit internal. Dukungan manajemen untuk audit internal yang efektif akan mendukung tercapainya tujuan akuntansi basis akrual.

#### 5.4 Efektivitas Fungsi Audit Internal

Efektivitas menurut Arens, *et al.* (2010): *“Effectiveness refers to the accomplishment of objectives whereas efficiency refers to resources use to achieve those objectives. An example of an effectiveness is production of parts without defects”*. Sedangkan definisi efektivitas menurut Sawyer (2003:225) adalah: *“Effectiveness emphasize the actual production of an effect or the power to produce a given effect. Something maybe effective without being efficient and economical. Yet a program to make a sistem more efficient or economical may also turn out to be more effective”*. Berdasarkan definisi-definisi tersebut di atas, efektif adalah tercapainya tujuan suatu organisasi, sedangkan efisien adalah sumber daya yang digunakan untuk mencapai tujuan tersebut. Suatu sistem dapat menjadi efektif, tetapi belum tentu efisien. Namun sistem yang efisien, biasanya cenderung lebih efektif.

*International Standard on Auditing (ISA) 610 (2009)* dan *The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 1003 (2010)* mendefinisikan *internal audit function* sebagai berikut: *“An appraisal activity established or provided as a service to an entity. Its functions include, among other things, examining, evaluating and monitoring the adequacy and effectiveness of internal control.”* Fungsi audit internal adalah sebuah aktivitas penilaian yang dibangun, berfungsi menyediakan pelayanan bagi suatu entitas yang meliputi: menguji, mengevaluasi, dan memonitor kecukupan dan keefektifan pengendalian intern. Sedangkan definisi auditor internal menurut *International Standard on Auditing (ISA) 610 (2009)* adalah: *“Individuals who perform the activities of the internal audit function. Auditor internals may belong to an internal audit department or equivalent function”*. Auditor internal adalah

individu yang melaksanakan aktivitas dari fungsi audit internal, yang merupakan bagian dari Department Audit Internal atau fungsi lain yang setara. Peraturan Menteri Negara BUMN No. PER-01/MBU/2011, bagian kedelapan tentang Pengawasan Intern, bahwa Fungsi pengawasan intern adalah:

- a. Evaluasi atas efektivitas pelaksanaan pengendalian intern, manajemen risiko, dan proses tata kelola perusahaan, sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan kebijakan perusahaan;
- b. Pemeriksaan dan penilaian atas efisiensi dan efektivitas di bidang keuangan, operasional sumber daya manusia, teknologi informasi, dan kegiatan lainnya.

Dalam SAS No. 65 yang diterbitkan oleh AICPA (*American Institute of CPAs*) (1991), menyatakan sehubungan dengan *the Internal Audit Function*, bahwa: “*An important responsibility of the internal audit function is to monitor the performance of an entity's controls. When obtaining an understanding of internal control, the auditor should obtain an understanding of the internal audit function sufficient to identify those internal audit activities that are relevant to planning the audit. The extent of the procedures necessary to obtain this understanding will vary, depending on the nature of those activities.*” Menurut SAS No. 65 tersebut, tanggung jawab yang penting dari fungsi audit internal adalah untuk memonitor kinerja pengendalian suatu entitas. Seorang auditor ketika memahami pengendalian intern suatu entitas, harus memahami kecukupan fungsi internal audit untuk mengidentifikasi aktivitas audit internal tersebut yang relevan dengan rencana audit.

Menurut *International Standard on Auditing* (ISA) 610 (2009), “*Using the Work of Auditor Internals*”, sasaran / tujuan dari Fungsi Audit Internal adalah bervariasi luasnya tergantung pada ukuran dan struktur dari suatu entitas dan kebutuhan manajemen. Aktivitas audit internal meliputi aktivitas sebagai berikut:

1. Memonitor pengendalian intern. Fungsi audit internal memiliki tanggungjawab khusus untuk mereviu pengendalian, memonitor/mengawasi operasi dan merekomendasikan perbaikannya.
2. Menguji (*examination*) informasi keuangan dan operasi. Fungsi audit internal ditujukan untuk mereviu alat yang digunakan untuk mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasi dan melaporkan informasi keuangan dan operasi.
3. Mereviu aktivitas operasi. Fungsi audit internal ditujukan untuk mereviu ekonomi, efisiensi dan efektivitas aktivitas operasi, termasuk aktivitas *non financial* pada suatu entitas.
4. Mereviu kepatuhan terhadap hukum dan peraturan.
5. Membantu organisasi dalam mengidentifikasi dan mengevaluasi exposure yang signifikan terhadap risiko dan mengkontribusikannya untuk perbaikan manajemen risiko dan sistem pengendalian.
6. Menilai *governance process* dalam memenuhi tujuan etika dan nilai, kinerja manajemen dan akuntabilitas, mengkomunikasikan risiko dan mengontrol informasi pada suatu area dalam organisasi dan efektivitas komunikasi di antara *governance*, auditor eksternal dan internal, dan manajemen.

Dari berbagai pendapat di atas, dapat disimpulkan bahwa fungsi audit internal adalah menyediakan pelayanan bagi suatu entitas yang meliputi: menguji, mengevaluasi, dan memonitor kecukupan dan keefektifan pengendalian intern.

Cohen dan Sayag (2010) menyatakan bahwa fungsi audit internal akan efektif apabila dapat mencapai tujuan yang diinginkan. Tujuan audit internal adalah untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas organisasi (Eden dan Moriah, 1996). Pendapat tersebut didukung oleh Dittenhover (2001), bahwa untuk

mencapai efektivitas fungsi audit internal kita harus menentukan dan mendefinisikan tujuan dari audit internal, membangun ukuran untuk mencapai tujuan tersebut, dan mengevaluasi proses audit internal secara keseluruhan, selain itu juga harus mempertimbangkan *cost effectiveness* antara *output* (pengeluaran) dengan *outcome* (hasil). Literatur sebelumnya menyatakan bahwa efektivitas audit internal adalah kemampuan audit internal dalam merencanakan audit internal, melaksanakan audit internal secara efektif, dan secara objektif mengkomunikasikan temuan yang berguna (Sprakman, 1997; Dittenhofer, 2001). Hal ini sesuai dengan Mihret and Yismaw (2007), bahwa efektivitas fungsi audit internal diukur dari kemampuan auditor internal untuk menyajikan temuan dan rekomendasi. Menurut Moeller (2005), berdasarkan *Performance Standard of Internal Auditor* oleh *Institute of Internal Auditors* (IIA), fungsi audit internal yang efektif adalah meliputi: *Planning* (Perencanaan), *Communication and Approval* (Komunikasi dan persetujuan), *Resource Management* (Pengelolaan sumber daya), *Policies and Procedures* (Kebijakan dan prosedur), *Coordination* (Koordinasi), *Reporting to the Board and Senior Management* (Pelaporan kepada dewan dan manajemen senior). Selanjutnya berdasarkan Standar Profesi Audit Internal (SPAI) (2004), fungsi audit internal yang efektif adalah apabila aktivitas audit internal tersebut dapat memberi nilai tambah bagi organisasi.

Dengan demikian maka berdasarkan beberapa definisi di atas, fungsi audit internal yang efektif adalah apabila dapat mencapai tujuan audit internal yaitu meningkatkan efisiensi dan efektivitas *internal control* dalam suatu organisasi, melalui kemampuan audit internal dalam merencanakan, melaksanakan, dan secara objektif menyajikan dan mengkomunikasikan temuan dan rekomendasi yang berguna, serta pengelolaan sumber daya secara efektif dan efisien, yang pada akhirnya akan memberi nilai tambah bagi organisasi. Implementasi dari rekomendasi audit adalah sangat

penting bagi efektivitas audit internal (Van Gansberghe, 2005). Hal ini dikuatkan oleh Sawyer (1995) yang menyatakan; “... *internal auditor's job is not done until defects are corrected and remain corrected*”

Menurut Sawyer (1995) tersebut, pekerjaan auditor internal belum selesai sampai dengan kerusakan yang ada telah diperbaiki dan dikoreksi. Mihret dan Yismaw (2007) menyatakan bahwa efektivitas fungsi audit internal dipengaruhi oleh:

1. Kualitas audit internal, yaitu: keahlian staf, lingkup pelayanan, perencanaan audit, pengamatan dan pengendalian serta komunikasi yang efektif;
2. Dukungan manajemen, yaitu: tanggapan temuan audit dan komitmen untuk memperkuat audit internal;
3. Pengaturan organisasi, yaitu: profil organisasi, organisasi internal, kebijakan dan prosedur dan anggaran departemen audit internal;
4. Kebijakan dan prosedur pada auditan, yaitu: keahlian auditan, sikap auditan terhadap audit internal dan kerjasama auditan terhadap audit internal.

Menurut Eden dan Moriah (1996), audit internal yang efektif memiliki 4 komponen utama:

1. Verifikasi/ pengujian terhadap catatan,
2. Analisis kebijakan,
3. Evaluasi atas prosedur secara logis dan lengkap,
4. Melaporkan rekomendasi untuk perbaikan bagi manajemen.

Menurut Hermanson, *et al.* (2008), audit internal berjalan efektif apabila:

1. Ada hal baru yang bisa dipelajari dari laporan audit internal.
2. Auditor internal sebagai pelaku utama dalam memberi saran untuk organisasi.

3. Temuan dan rekomendasi auditor internal telah dikomunikasikan kepada manajemen secara tepat waktu dan dapat dipahami dan memberikan nilai tambah perubahan dalam organisasi.
4. Kepala audit internal berkomunikasi dengan baik dengan komite audit, disegani oleh manajemen dan auditor eksternal.
5. Auditor internal bekerja meningkatkan pemahaman tentang organisasi, pengendalian intern dan risiko.
6. Auditor internal responsif terhadap permintaan komite audit untuk bekerja di area tertentu yang berisiko.

Berkenaan dengan peran dan fungsi yang harus dilaksanakan oleh auditor internal dalam rangka mewujudkan *good governance* pada sektor publik, *The International Federation of Accountants (IFAC)* pada tahun 2001 dalam *Study 13* tentang *Governance in the Publik Sektor: A Governing Body Perspective* merumuskan bahwa fungsi audit internal yang efektif mencakup reviu yang dilaksanakan secara sistematis, penilaian dan pelaporan atas kehandalan dan efektivitas penerapan sistem manajemen, keuangan, pengendalian operasional dan penganggaran, yang setidaknya-tidaknya meliputi berbagai aktivitas reviu sebagai berikut:

- a. Tingkat relevansi atas kebijakan yang ditetapkan, perencanaan dan prosedur, tingkat kesesuaian antara praktik dengan kebijakan, rencana, dan prosedur yang telah ditetapkan, termasuk implikasinya terhadap aspek keuangan negara.
- b. Kehandalan dan keakuratan atas peraturan yang dibuat sebagai penjabaran dari peraturan yang lebih tinggi tingkatannya.
- c. Ketepatan mengenai penyusunan struktur organisasi, pengembangan sumber daya manusia (personil), dan supervisi.



- d. Reviu terhadap pelaksanaan program dan kegiatan berdasarkan rencana yang telah ditetapkan dan manfaat atas program dan kegiatan apakah telah selaras dengan tujuan diadakannya program dan kegiatan tersebut.
- e. Evaluasi terhadap pertanggungjawaban dan pengamanan atas penggunaan aset dan sumber daya lainnya dari penyalahgunaan wewenang, pemborosan, kelalaian, salah urus, dan lain-lainnya.
- f. Reviu terhadap ketepatan, keakuratan, dan kejujuran atas proses pengolahan dan pelaporan informasi keuangan dan manajemen.
- g. Penilaian terhadap tingkat keekonomisan dan efisiensi penggunaan sumber daya.
- h. Penilaian terhadap integritas sistem yang terkomputerisasi berikut pengembangan sistemnya, dan
- i. Evaluasi terhadap tindak lanjut yang telah dilaksanakan untuk mengatasi permasalahan yang terjadi pada periode sebelumnya.

Menurut Moeller (2005:269), berdasarkan *Performance Standard of Internal Auditor* oleh *Institute of Internal Auditors* (IIA), fungsi audit internal yang efektif memiliki 5 dimensi sebagai berikut:

1. *Planning* (Perencanaan),
2. *Communication and Approval* (Komunikasi dan persetujuan),
3. *Resource Management* (Pengelolaan sumber daya),
4. *Policies and Procedures* (Kebijakan dan prosedur),
5. *Coordination* (Koordinasi),
6. *Reporting to the Board and Senior Management* (Pelaporan kepada dewan dan manajemen senior).

Peran dan fungsi Inspektorat Provinsi, Kabupaten/Kota secara umum diatur dalam pasal 4 Peraturan Menteri Dalam Negeri No 64 Tahun 2007. Dalam pasal tersebut dinyatakan bahwa dalam melaksanakan tugas pengawasan urusan pemerintahan, Inspektorat

Provinsi, Kabupaten/Kota mempunyai fungsi sebagai berikut: pertama, perencanaan program pengawasan; kedua, perumusan kebijakan dan fasilitas pengawasan; dan ketiga, pemeriksaan, pengusutan, pengujian, dan penilaian tugas pengawasan. Sementara itu, untuk melaksanakan tugas tersebut, Inspektorat Kota mempunyai kewenangan sebagai berikut: pertama, pelaksanaan pemeriksaan terhadap tugas Pemerintah Daerah yang meliputi bidang pemerintahan dan pembangunan, ekonomi, keuangan dan aset, serta bidang khusus; kedua, pengujian dan penilaian atas kebenaran laporan berkala atau sewaktu-waktu dari setiap unit/satuan kerja; ketiga, pembinaan tenaga fungsional pengawasan di lingkungan Inspektorat Kota; dan keempat, penyelenggaraan evaluasi dan pelaporan pelaksanaan tugas Inspektorat Kota.

Standar Profesi Audit Internal (SPAI) (2004) yang telah ditetapkan oleh Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal, telah menetapkan Standar Kinerja, yaitu Standar yang menjelaskan sifat dari kegiatan audit internal dan sebagai kriteria evaluasi kinerja. Berdasarkan SPAI (2004) ini, Fungsi Audit Internal yang efektif terdiri dari beberapa dimensi sebagai berikut:

1. Perencanaan
2. Komunikasi dan Persetujuan
3. Manajemen Sumber Daya
4. Kebijakan dan Prosedur
5. Koordinasi
6. Pelaporan kepada Manajemen Senior dan Dewan

Berikut adalah penjelasan untuk masing-masing dimensi tersebut:

1. Perencanaan,

Penanggungjawab fungsi audit internal harus menyusun perencanaan yang berbasis risiko (*risk-based plan*) untuk menetapkan prioritas kegiatan audit internal, konsisten dengan tujuan organisasi. Indikatornya:

- 1.1. Rencana penugasan audit internal harus berdasarkan penilaian risiko, yang dilakukan paling sedikit setahun sekali. Masukan dari Pimpinan dan Dewan Pengawas Organisasi serta perkembangan terkini harus juga dipertimbangkan dalam proses ini.
- 1.2 Rencana penugasan audit internal harus mempertimbangkan potensi untuk meningkatkan pengelolaan risiko, memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan organisasi.
2. Komunikasi dan Persetujuan, indikatornya:  
Penanggungjawab fungsi audit internal harus mengkomunikasikan rencana kegiatan audit, dan kebutuhan sumber daya kepada Pimpinan dan Dewan Pengawas Organisasi untuk mendapat persetujuan. Penanggungjawab fungsi audit internal juga harus mengkomunikasikan dampak yang mungkin timbul karena adanya keterbatasan sumberdaya.
3. Pengelolaan Sumberdaya, indikatornya:  
Penanggungjawab fungsi audit internal harus memastikan bahwa sumberdaya fungsi audit internal sesuai, memadai, dan dapat digunakan secara efektif untuk mencapai rencana-rencana yang telah disetujui.
4. Kebijakan dan Prosedur, indikatornya:  
Penanggungjawab fungsi audit internal harus menetapkan kebijakan dan prosedur sebagai pedoman bagi pelaksanaan kegiatan fungsi audit internal.
5. Koordinasi, indikatornya:  
Penanggungjawab fungsi audit internal harus berkoordinasi dengan pihak internal dan eksternal organisasi yang melakukan pekerjaan audit untuk memastikan bahwa lingkup seluruh penugasan tersebut sudah memadai dan meminimalkan duplikasi.

6. Laporan Kepada Pimpinan dan Dewan Pengawas, indikatornya: Penanggungjawab fungsi audit internal harus menyampaikan laporan secara berkala kepada pimpinan dan dewan pengawas mengenai perbandingan rencana dan realisasi yang mencakup sasaran, wewenang, tanggung jawab, dan kinerja fungsi audit internal. Laporan ini harus memuat permasalahan mengenai risiko, pengendalian, proses *governance*, dan hal lainnya yang dibutuhkan atau diminta oleh pimpinan dan dewan pengawas.

Dimensi untuk efektivitas fungsi audit internal berdasarkan Standar Audit Aparat Pengawas Intern pemerintah (APIP) (2008) adalah sebagai berikut:

1. Menyusun Rencana Pengawasan
2. Mengkomunikasikan dan Meminta Persetujuan Rencana Pengawasan Tahunan
3. Mengelola Sumber Daya
4. Menetapkan Kebijakan dan Prosedur
5. Melakukan Koordinasi
6. Menyampaikan Laporan Berkala
7. Melakukan Pengendalian Kualitas dan Program Pengembangan
8. Menindaklanjuti Pengaduan dari Masyarakat

Berikut adalah penjelasan untuk masing-masing dimensi tersebut:

#### 1. Menyusun Rencana Pengawasan

APIP harus menyusun rencana pengawasan tahunan dengan prioritas pada kegiatan yang mempunyai risiko terbesar dan selaras dengan tujuan organisasi. APIP diwajibkan menyusun rencana strategis lima tahunan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Rencana pengawasan tahunan berisi rencana kegiatan audit dalam tahun yang bersangkutan serta sumber daya yang diperlukan. Penentuan prioritas kegiatan audit didasarkan pada evaluasi risiko yang dilakukan oleh APIP dan dengan mempertimbangkan prinsip kewajiban menindaklanjuti

pengaduan dari masyarakat. Penyusunan rencana pengawasan tahunan tersebut didasarkan atas prinsip keserasian, keterpaduan, menghindari tumpang tindih dan pemeriksaan berulang-ulang serta memperhatikan efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber daya. Rencana strategis sekurang-kurangnya berisi visi, misi, tujuan, strategi, program dan kegiatan APIP selama lima tahun.

## 2. Mengelola sumber daya

APIP harus mengelola dan memanfaatkan sumber daya yang dimiliki secara ekonomis, efisien dan efektif, serta memprioritaskan alokasi sumber daya tersebut pada kegiatan yang mempunyai risiko besar. Sumber daya yang harus dikelola APIP meliputi sumber daya manusia, keuangan dan peralatan. Sumber daya tersebut harus dikelola sesuai dengan praktik-praktik pengelolaan yang sehat. Dengan terbatasnya alokasi dana dari Pemerintah, maka APIP hendaknya membuat skala prioritas pada pekerjaan-pekerjaan pengawasan yang menurut peraturan perundang-undangan harus diselesaikan dalam periode waktu tertentu. Keterbatasan sumber daya tidak dapat dijadikan alasan bagi APIP untuk tidak memenuhi Standar Audit.

## 3. Menetapkan Kebijakan dan Prosedur

APIP harus menyusun kebijakan dan prosedur untuk mengarahkan kegiatan audit. Kebijakan dan prosedur dibuat untuk memastikan bahwa pengelolaan APIP serta pelaksanaan pengawasannya dapat dilakukan secara ekonomis, efisien dan efektif. Kebijakan dan prosedur yang ditetapkan meliputi kebijakan dan prosedur pengelolaan kantor dan kebijakan dan prosedur pelaksanaan audit. Kebijakan dan prosedur yang sedang berjalan direviu terus menerus untuk memastikan keefektifannya. Kelemahan-kelemahan yang dijumpai dalam

kebijakan dan prosedur, termasuk penerapannya, senantiasa dikurangi dan dihilangkan.

#### 4. Melakukan Koordinasi

APIP harus melakukan koordinasi dengan, dan membagi informasi kepada, auditor eksternal dan/atau auditor lainnya. Tujuan koordinasi adalah untuk memastikan cakupan yang tepat dan meminimalkan pengulangan kegiatan. Koordinasi dilakukan dengan menyampaikan rencana pengawasan tahunan serta hasil-hasil pengawasan yang telah dilakukan APIP selama periode yang akan dilakukan pemeriksaan oleh auditor eksternal dan/atau auditor lainnya. Dengan menyampaikan hasil-hasil pengawasannya, auditor eksternal dan/atau auditor lainnya diharapkan akan menggunakan hasil tersebut untuk mengurangi lingkup auditnya.

#### 5. Menyampaikan Laporan Berkala

APIP wajib menyusun dan menyampaikan laporan secara berkala tentang realisasi kinerja dan kegiatan audit yang dilaksanakan APIP. Laporan dimaksudkan untuk menyampaikan perkembangan pengawasan sesuai dengan rencana pengawasan tahunan, hambatan yang dijumpai serta rencana pengawasan periode berikutnya. Laporan disampaikan kepada pimpinan organisasi, Menteri yang berwenang untuk merumuskan kebijakan nasional dan mengkoordinasikan pelaksanaan kebijakan nasional di bidang pengawasan, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan institusi lainnya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.

#### 6. Melakukan Pengembangan Program dan Pengendalian Kualitas

APIP harus mengembangkan program dan mengendalikan kualitas audit. Program pengembangan kualitas mencakup seluruh aspek kegiatan audit di lingkungan APIP. Program tersebut dirancang untuk mendukung kegiatan audit APIP, memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi

organisasi serta memberikan jaminan bahwa kegiatan audit di lingkungan APIP sejalan dengan Standar Audit dan Kode Etik. Program dan pengendalian tersebut harus dipantau efektivitasnya secara terus-menerus, baik oleh internal APIP maupun pihak lain sesuai dengan kebijakan yang ditetapkan oleh Menteri yang berwenang untuk merumuskan kebijakan nasional dan mengkoordinasikan pelaksanaan kebijakan nasional di bidang pengawasan. Kelemahan-kelemahan yang dijumpai pada program maupun pelaksanaannya harus senantiasa dikurangi dan dihilangkan.

#### 7. Menindaklanjuti Pengaduan Masyarakat

APIP harus menindaklanjuti pengaduan dari masyarakat. Pengaduan masyarakat dapat berbentuk pengaduan tertulis atau bentuk lainnya. Pengaduan tersebut harus ditangani dengan mekanisme dan prosedur yang jelas, transparan dan dapat dipertanggungjawabkan berdasarkan peraturan perundang-undangan. APIP berkewajiban untuk menindaklanjuti pengaduan masyarakat, antara lain terhadap hal-hal sebagai berikut:

1. Hambatan, keterlambatan, dan/atau rendahnya kualitas pelayanan publik;
2. Penyalahgunaan wewenang, tenaga, uang, dan aset atau barang milik negara/daerah.

Audit internal efektif apabila telah melakukan audit atas pengendalian intern dan laporan keuangan untuk mencapai keandalan pelaporan keuangan dan memberikan jaminan kualitas dan integritas pelaporan keuangan. (Arens dan Loebbecke, 1997:788 ; Hermanson *et al.*, 2008). Sawyer (2003) menjelaskan bahwa audit internal adalah sebuah penilaian yang dilakukan auditor internal terhadap operasi dan *control* yang berbeda-beda dalam organisasi antara lain untuk menentukan apakah informasi

keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan, dan apakah risiko yang dihadapi perusahaan telah diidentifikasi dan diminimalisasi. Internal auditor bertanggung jawab untuk mengevaluasi apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar atau melalui pelaporan keuangan yang berkualitas (Arens dan Loebbecke, 1997). Studi yang dilakukan oleh Schneider dan Wilner (1990) mendukung bahwa audit internal akan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan. Dengan demikian berdasarkan teori dan hasil riset sebelumnya menyatakan bahwa efektivitas audit internal akan mendukung keberhasilan penerapan akuntansi basis akrual dalam menghasilkan informasi keuangan yang berkualitas dan bermanfaat bagi penggunaannya untuk pengambilan keputusan.

## 5.5 Kompetensi Auditor Internal

Pickett (2010:387) mengungkapkan definisi kompetensi auditor internal sebagai berikut: *“Internal auditor must possess the knowledge, skill, and other competencies needed to perform their individual responsibilities.”* Selanjutnya, definisi kompetensi menurut Sinnott, *et al.* (2002) adalah sebagai berikut: *“a competency is a characteristic of an employee that contributes to successful job performance and the achievement of organizational results. These include knowledge, skills, and abilities plus other characteristics such as values, motivation, initiative, and self-control”*.

Menurut Sinnott, *et al.* (2002), kompetensi adalah karakteristik dari karyawan yang berkontribusi kinerja pekerjaan yang berhasil dan pencapaian hasil organisasi. Hal ini mencakup pengetahuan, keahlian dan kemampuan ditambah karakteristik lain seperti nilai, motivasi, inisiatif dan kontrol diri. Kompetensi adalah alat pengkritisi dalam tugas kerja dan pergantian perencanaan. Di tingkat minimum, kompetensi berarti: a) mengenali kapabilitas, sikap dan atribut yang dibutuhkan untuk memenuhi staf saat ini dan dimasa depan sebagai prioritas organisasi dan pertukaran strategis; b) memfokuskan pada usaha



pengembangan karyawan untuk menghilangkan kesenjangan antara kapabilitas yang dibutuhkan dengan yang tersedia. Le Boterf (2004) menyatakan: kompetensi merupakan sesuatu yang abstrak; hal ini tidak menunjukkan adanya ketergantungan pada kegiatan kecakapan individu. Jadi kompetensi bukan keadaan tapi lebih pada hasil kegiatan dari pengkombinasian sumberdaya personal (pengetahuan, kemampuan, kualitas, pengalaman, kapasitas kognitif, sumberdaya emosional, dan lainnya) dan sumberdaya lingkungan (teknologi, database, buku, jaringan hubungan, dan lainnya). Berdasarkan berbagai definisi kompetensi auditor internal di atas maka dapat disimpulkan bahwa, kompetensi auditor internal berarti auditor internal dalam melaksanakan pekerjaannya harus memiliki pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*), atribut personal (kemampuan) dan pengalaman yang cukup, dan auditor internal juga memiliki kode etik perilaku yang harus dipatuhi dalam menjalankan pekerjaannya. Cheng, *et al.* (2002) menyatakan bahwa kompetensi auditor memiliki dimensi dan indikator sebagai berikut:

1. *Knowledge* (pengetahuan), menggunakan indikator: pendidikan, keahlian, keterampilan, dan pengalaman,
2. Sikap dan perilaku etis, menggunakan indikator sikap dan perilaku etis dalam menjalankan pekerjaannya.

Dalam Standar Audit APIP (2008), auditor internal pemerintah harus memiliki kompetensi yang meliputi:

1. Pengetahuan

Auditor harus memiliki pengetahuan yang memadai di bidang hukum, administrasi pemerintahan dan pengetahuan lain yang diperlukan untuk mengidentifikasi indikasi adanya kecurangan (*fraud*).

2. Keahlian

Auditor harus memiliki keahlian tentang standar audit, kebijakan, prosedur dan praktik-praktik audit serta

lingkungan pemerintahan sesuai dengan tugas pokok dan fungsi unit yang dilayani oleh APIP.

### 3. Keterampilan

Auditor wajib memiliki keterampilan dalam berhubungan dengan orang lain dan mampu berkomunikasi secara efektif, terutama dengan auditi. Auditor juga memiliki kemampuan dalam berkomunikasi secara lisan dan tulisan.

### 4. Pendidikan

Auditor wajib mengikuti pendidikan dan pelatihan (PPL) dan mengikuti sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA) yang sesuai dengan jenjangnya.

Selanjutnya *Common Body of Knowledge (CBOK)* oleh *Institute of Internal Auditors (IIA)* tahun 2010, memberikan 3 dimensi untuk kompetensi auditor internal sebagai berikut:

#### 1. Dimensi Pengetahuan, memiliki 4 indikator:

Pengetahuan terpenting dalam pekerjaan auditor internal adalah: pengetahuan *auditing*, pengetahuan audit internal, pengetahuan *standards Ethics*, dan pengetahuan tentang *fraud awareness* (kehati-hatian terhadap kecurangan).

#### 2. Dimensi Keterampilan perilaku (*behavioral skills*) dan keterampilan teknis (*technical skills*), memiliki 6 indikator:

Keterampilan perilaku yang paling penting dalam pekerjaan auditor internal adalah: *confidentiality* (menjaga rahasia), *communication* (komunikasi). Sedangkan Keterampilan teknis yang paling penting dalam pekerjaan auditor internal adalah: *understanding business* (memahami bisnis), *risk analysis and control assessment techniques* (analisis risiko dan teknik penilaian pengendalian), *identifying types of controls* (identifikasi tipe pengendalian), *data collection and analysis tools and techniques* (pengumpulan data dan teknik analisis).

3. Dimensi Kemampuan (*general competencies*), memiliki 2 indikator:

Kemampuan yang paling penting dalam pekerjaan auditor internal adalah: kemampuan komunikasi, kemampuan identifikasi masalah, dan solusinya.

Arens dan Loebbecke (1997: 787) menyatakan bahwa auditor internal harus memiliki kompetensi dalam bentuk pengetahuan, keterampilan, dan pendidikan agar dapat melaksanakan tanggung jawabnya dalam menghasilkan informasi yaitu pelaporan keuangan yang berkualitas. Hal ini juga dikuatkan oleh hasil riset Prawitt *et al.* (2009), Gramling *et al.* (2011), Asare *et al.* (2003), dan Gamayuni (2018b) yang membuktikan bahwa kompetensi auditor internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas pelaporan keuangan. Dengan demikian maka sangat dibutuhkan kompetensi auditor internal yang sesuai tugas pokok dan fungsinya akan mengawal negara yang saat ini sedang menerapkan akuntansi basis akrual untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan bermanfaat untuk pengambilan keputusan.

## 5.6 Objektivitas Auditor Internal

Menurut Arens dan Loebbecke (1997:796), auditor internal harus independen dalam melaksanakan pemeriksaan. Auditor internal dikatakan independen apabila dapat melaksanakan pekerjaannya secara objektif. Independensi dicapai melalui: (1) status organisasi, (2) objektivitas auditor internal. Objektivitas auditor internal mensyaratkan bahwa auditor internal memiliki perilaku mental yang independen, dan jujur dalam melaksanakan pekerjaannya. Selanjutnya menurut Pickett (2010:340), definisi objektivitas auditor internal berdasarkan *Institute of Internal Auditors* (IIA), adalah sebagai berikut: “*Objectivity is an unbiased mental attitude that allows internal auditors to perform engagements in such a manner that they believe in their work product and that no quality compromises are made.*”

*Objectivity requires that internal auditors do not subordinate their judgment on audit matters to others. Threats to objectivity must be managed at the individual auditor, engagement, functional, and organizational levels”.*

Dalam *Code of Ethics Principles* dan *Rules of Conduct* di *International Professional Practices Framework* (IPPF) dari *The Institute of Internal Auditors Research Foundation* (2011) diatur tentang objektivitas auditor internal sebagai berikut:

*Code of Ethics Principles:*

Auditor internal menunjukkan tingkat tertinggi objektivitas profesional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan mengkomunikasikan informasi tentang kegiatan atau proses sedang diperiksa. Auditor internal melakukan penilaian yang seimbang dari semua keadaan yang relevan dan tidak terlalu dipengaruhi oleh kepentingan mereka sendiri atau oleh orang lain dalam membentuk penilaian.

*Rules of Conduct:*

1. Tidak akan berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan yang dapat mengganggu atau dianggap mengganggu berisi penilaian mereka. Partisipasi ini meliputi kegiatan-kegiatan atau hubungan yang mungkin bertentangan dengan kepentingan organisasi.
2. Tidak akan menerima apa pun yang dapat mengganggu atau dianggap mengganggu penilaian profesional mereka.
3. Harus mengungkapkan semua fakta material yang diketahui mereka bahwa, jika tidak diungkapkan, dapat mendistorsi pelaporan kegiatan dikaji”.

Menurut Brandon (2010), objektif adalah sikap mental yang harus dimiliki oleh seorang Auditor internal dalam melaksanakan pemeriksaan, tidak memihak dan menghindari *conflict of interest*. Sikap objektif akan memungkinkan para Auditor internal

melaksanakan pemeriksaan dengan cara yang benar, sungguh – sungguh dan yakin akan hasil pekerjaannya. Senada dengan pernyataan tersebut di atas, Prawitt, *et al.* (2008:654) menyatakan bahwa prinsip objektivitas berdasarkan *American Institute of Certified Public Accountant* (AICPA) adalah *impartial* (adil dan tidak memihak) dan bebas terhadap konflik kepentingan. Selanjutnya menurut Courtemanche (1986), definisi objektivitas adalah sebagai berikut: ”*Objectivity is a state of mind permitting someone to perceive reality as it truly is. The attribute of humand mind which would enhance its ability to see reality correctly is intelligence, formal knowledge, experience, absence of emotional bias*”. Objektivitas Auditor berdasarkan Standar audit APIP (2008), bahwa auditor harus memiliki sikap yang netral dan tidak bias serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan pekerjaan yang dilakukannya. Berdasarkan definisi-definisi tersebut di atas, maka dapat disimpulkan bahwa objektivitas adalah sikap mental yang tidak bias yang harus dimiliki oleh auditor internal dalam melaksanakan pemeriksaan, tidak memihak, dan menghindari konflik kepentingan.

Menurut Pickett (2010:387), berdasarkan *Institute of Internal Auditors* (IIA), objektivitas memiliki 3 dimensi sebagai berikut:

1. *Impartial* (sikap yang tidak memihak)
2. *Unbiassed attitude* (sikap yang tidak bias)
3. *Avoid any conflict of interest* (sikap menghindari konflik kepentingan)

Selanjutnya menurut Brandon (2010), objektivitas auditor internal terdiri dari 3 dimensi:

1. Sikap mental yang objektif, memiliki 5 indikator:  
Sikap mental yang objektif diukur dari kejujuran, kecermatan, menjaga martabat, tidak menerima suap dan tidak menerima imbalan.

2. Sikap tidak memihak, memiliki 5 indikator:  
Sikap tidak memihak diukur dari pandangan auditor internal terhadap pekerjaannya, menjunjung tinggi etika profesi, tidak memanfaatkan informasi untuk kepentingan pribadi, menjunjung tinggi integritas, dan menjunjung tinggi loyalitas pada organisasi.
3. Menghindari *conflict of interest*, memiliki 3 indikator:  
Menghindari *conflict of interest* di semua kegiatan dan aktivitas, mematuhi standar profesi, kebijakan perusahaan dan peraturan

Auditor internal dikatakan independen apabila dapat melaksanakan tugasnya secara bebas dan objektif. Menurut SPAI (2004:47) objektivitas auditor internal meliputi 3 dimensi:

1. Sikap mental yang objektif
2. Sikap mental yang tidak memihak
3. Sikap mental yang menghindari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan (*conflict of interest*).

Sawyer (2003) menjelaskan bahwa audit internal adalah sebuah pengujian yang sistematis dan objektif dalam pengoperasian dan pengawasan organisasi, untuk menentukan apakah suatu informasi keuangan akurat dan dapat diandalkan. Selanjutnya Asare *et al.* (2003), Prawitt *et al.* (2009), menemukan bahwa objektivitas auditor internal memengaruhi kualitas pelaporan keuangan. Dengan demikian maka objektivitas auditor internal akan memengaruhi keberhasilan penerapan akuntansi akrual di sektor publik khususnya di pemerintahan, selanjutnya berdampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan (Prawitt *et al.*, 2008; Gramling *et al.*, 2011; Asare *et al.*, 2003; Gamayuni, 2018b).

## KESIMPULAN

**S**tudi atau riset sebelumnya telah dilakukan baik di Indonesia maupun di Negara-negara lain di dunia mengenai pelaporan basis akrual dan kemanfaatannya, namun masih memberikan hasil yang berbeda-beda. Sebagian pro terhadap laporan keuangan basis akrual, menyatakan bahwa laporan keuangan akrual sangat bermanfaat bagi pengambilan keputusan (Mack and Ryan, 2007; Kober *et al.*, 2010; Lapsley, 2009; Andriani *et al.*, 2010; Kober *et al.*, 2010; Cohen dan Nikolaos, 2013; Cohen dan Karatzimas, 2017). Namun terdapat sebagian pihak yang kontra menyatakan bahwa laporan keuangan basis akrual belum dapat memberikan manfaat yang dirasakan bagi penggunanya (Hay and Antonio, 1990; Daniels and Daniels, 1991; Brusca, 1997; Mack, 2004; Mack and Ryan, 2006; Adhikari dan Mellemvik, 2010; Legenkova, 2016).

Permasalahan dan kendala yang dihadapi dalam keberhasilan penerapan akuntansi basis akrual di sektor public, antara lain karena kurangnya kesadaran dan keinginan untuk menerima pembaharuan (perubahan dari akuntansi basis kas menjadi basis akrual) dan kurang memadainya kemampuan teknis untuk memahami, mengimplementasikan dan memelihara pembaharuan, akan membawa pada kegagalan pembaharuan tersebut (Hepworth, 2003). Kendala lain adalah sistem informasi yang belum optimal,

baik dalam penerapan system maupun kualitas informasi yang dihasilkan, masalah kompetensi sumber daya manusia, efektivitas fungsi audit internal, dan dukungan manajemen.

Informasi akuntansi yang berkualitas diharapkan akan memberikan manfaat bagi penggunanya. Hal ini didukung oleh pernyataan yang dikeluarkan oleh lembaga-lembaga internasional yang dituangkan dalam standar atau peraturan akuntansi, dan didukung oleh beberapa riset sebelumnya. Informasi keuangan yang berkualitas akan bermanfaat bagi pembuat keputusan internal agar lebih terkendali dan transparan dalam menggunakan sumber daya public secara lebih ekonomis, efisien, dan efektif (Cohen dan Karatzimas, 2017; Mack and Ryan, 2007; Kober *et al.*, 2010; Lapsley, 2009; Andriani *et al.*, 2010). Pelaporan keuangan yang berkualitas adalah pelaporan keuangan yang menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi penggunanya, yaitu informasi yang memenuhi karakteristik kualitatif informasi atau karakteristik informasi keuangan yang berkualitas (IPSAS, 2010; Belkaoui, 2004; Jonas dan Blanchet, 2000; McDaniel *et al.*, 2002). Tujuan pelaporan keuangan oleh entitas sektor public adalah untuk menyediakan informasi terkait entitas, yang bermanfaat bagi penggunanya (IPSASB, 2013a). Akuntansi sector publik harus memenuhi kebutuhan berbagai macam penggunanya dalam hal: (1) identifikasi pengguna dan kebutuhannya, (2) kecocokan antara informasi yang dibutuhkan pengguna dengan informasi yang disajikan oleh laporan keuangan (Gaffney, 1986; Hernández and Pérez, 2004).

Indonesia telah melakukan reformasi ekonomi dan politik yang signifikan untuk tujuan yang dimaksudkan untuk mendorong demokrasi, memperkuat akuntabilitas, dan menciptakan transparansi dalam kaitannya dengan praktik pemerintahan sektor publik. Penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintahan Indonesia sejatinya sudah harus dilaksanakan sejak tahun 2008



sesuai amanat Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Penerapan akuntansi akrual terhadap di Indonesia masih belum meningkatkan kualitas laporan keuangan, sebagaimana hasil penelitian Kristiawati (2015), Lominisi (2016), Gamayuni (2018a).

Faktor yang memengaruhi kesuksesan penerapan akuntansi basis akrual di Indonesia, yang diangkat dari hasil-hasil riset sebelumnya baik di Indonesia maupun di luar negeri, antara lain terdiri dari kesuksesan penerapan sistem informasi akuntansi, *e-government* yaitu *e-planning* dan *e-budgeting*, dukungan manajemen, dan efektivitas fungsi audit internal, kompetensi dan objektivitas auditor internal. Berdasarkan teori dan hasil riset sebelumnya menyatakan bahwa factor-faktor tersebut merupakan solusi yang akan mendukung keberhasilan penerapan akuntansi basis akrual dalam menghasilkan informasi keuangan yang berkualitas dan bermanfaat bagi penggunaannya untuk pengambilan keputusan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abdallah, A. A. J., & Prof, A. 2013. The Impact of using accounting information systems on the quality of financial statements submitted to the income and sales tax department in Jordan, 1 (December), 41-48.
- Adams, Michael B. 1994. Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*. Vol.9 No.8
- Adhikari, Pawan, [Levi G.](#), & [Nesbakk](#). 2016. Implementing public sector accrual in OECD member states: major issues and challenges. *Journal Accounting Forum*, Article in Press.
- Adhikari, Pawan & [Frode Mellemvik](#). 2010. The adoption of IPSASs in South Asia: a comparative study of seven countries. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10, 169 – 199.
- Afiah, Nunuy., Peny Cahaya Azwari. 2015. The effect of implementation of government internal control system (GICS) on the quality financial reporting of local government and its impact on th principle of good governance: a research on district, city and provincial in south sumatera. *Procedia Social and Behavioral Science*.
- Ahyaruddin, M. and R. Akbar. 2018. Indonesian Local Government's Accountability and Performance: The

- Isomorphism Institutional Perspective. *Journal of accounting and investment* , 19 (1), 1 –11.
- Arens, Alvin A., Elder, Randa J., Beasley, mark S. 2010. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*.13<sup>th</sup> Edition. Pearson Prentice Hall.
- Arens, A.A. and Loebbecke, J.K. (1997) *Auditing: an Integrated Approach*, 7th ed., Prentice-Hall International Inc., New Jersey, Canada.
- Athukorala, S. and Reid, B. (2003), *Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries*, Manila: Asian Development Bank.
- Anessi-Pessina, E. and Steccolini, I. (2007), “Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 23 No. 2, pp. 113-131.
- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2012) ‘*Perception of Managers and Internal Auditors as to Factors Affecting the Effectiveness of Internal Audit in the Public Sector Context*’, Working Paper, A22, King Abdulaziz University.
- Andriani, Yeny, Ralph K., & Juliana Ng. 2010. Decision usefulness of cash and accrual information: Public sector managers’ perceptions. *Australian Accounting Review (AAR)*, 53(20), issue 2, 144-153.
- Asare, S., Davidson, R.A. and Gramling, A.A. 2003. The effect of management incentives and audit committee quality internal auditors’ planning assessments and decisions. *Social Science Research Network Electronic Journal*, 04/2003, pp.1–32, DOI: 10.2139/ssrn.403240 [online] <http://ssrn.com/abstract=403240> and <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.403240> (accessed 8 March 2013).
- Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI). 2016. *Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester 2 Tahun 2016*. Jakarta.

- Ball, A. 2004. A sustainability accounting project for the UK local government sector? Testing the social theory mapping process and locating a frame of reference. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, pp.1009-35.
- Bergmann, A. 2012. The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland”, *Public Money and Management*, Vol. 32, No. 1, pp. 15-20.
- Brandon, D.M. 2010. External auditor evaluations of outsourced internal auditors’, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No. 2; pp.159–173.
- Brumby, J. in Schiavo-Campo, Salvatore and Tommasi (eds.). 1999. *Managing Government Expenditure*. Manila: Asian Development Bank.
- Brusca, I. 1997. The usefulness of financial reporting in Spanish local governments. *Financial Accountability & Management*, Vol. 13 No. 1, pp. 17-34.
- Brusca, I. and Condor, V. 2002). Towards the harmonization of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability & Management*, Vol. 18 No. 2, pp. 129-162.
- Beest, F.v., Braam, G. and Boelens, S. 2009. *Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics*, Nijmegen Center for Economics (NiCE), Institute for Management Research, Radboud University Nijmegen, The Netherlands [online] <http://www.ru.nl/nice/workingpapers> (accessed 24 January 2013).
- Belkaoui, A.R. (2004) *Accounting Theory*, 5th ed., Published by Thomson Learning, London.
- Carlin, Tyrone M. 2005. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Journal Financial Accountability & Management*, 3(21), 309 – 336.

- Cohen, Aaron. and Sayag, Gabriel. 2010. The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review* No. 54, Vol. 20, No. 3, pp.296–307.
- Cohen, Sandra & Sotirios K. 2017. Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditary Accountancy Research*, 25, 95-113.
- Cohen, Sandra, Nikolaos K., & George V. 2013. Reaping a benefits of two word: An axplanatory study of the cash and the accrual accounting information roles in local governments. *Journal Applied Accounting Reseach*, 14(2), 165-179.
- Colbert, J.L. (1993) ‘Discovering opportunities for a new working relationship between internal and eksternal auditor’, *National Public Accountant*, January, Vol. 38, No. 1, p.40, Washington.
- Collins, W., Keenan, D. and Lapsley, I. 1991. Local Authority Financial Accounting – Communication Sophistry or Obfuscation, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, Edinburgh.
- Cheng, R.H., Engstrom, J.H. and Kattelus, S.C. 2002. Educating government financial manager: university collaboration between business and public administration. *The Journal of Government Financial Management*, Vol. 51, No. 3, pp.1–15, Alexandria.
- Christiaens, J., & Rommel, J. 2008. Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Government. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 59–75.
- Daniels, J. and Daniels, C. 1991. Municipal financial reports: what users want. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 10 No. 1, pp. 15-38.
- Deaconu, Adela and Cristina Silvia, Nistor and Crina, Filip, The Impact of Accrual Accounting on Public Sector

- Management: An Exploratory Study for Romania (August 17, 2011). *Transilvanian Review of Administrative Sciences*, No. 32E, February 2011. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1911285>
- DeLone, William., McLean, E. 1992. Information systems success: The quest for the dependent variable. *Information Systems Research*, 3 (1) : 60-95.
- Deloitte. 2015. *Accrual Accounting is for the Public Sector to A Perspective for Arab Central Governments*. A Middle East Point of View.
- Desai, V., Roberts, R.W. and Srivastava, R.P. 2006. An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 27, No. 2, pp.537–575.
- Dittenhofer, M. 2001. Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 8, pp.443–450.
- Drebin, A., Chan, J. and Ferguson, L. 1981. Objectives of Accounting and Financial Reporting for Government Unit: A Research Study, NCGA.
- Eden, D. and Moriah, L. (1996) 'Impact of internal auditing on branch bank performance: a field experiment', *Organizational Behavior and Human Decision Performance*, Vol. 68, No. 3, pp.262–271.
- Evans, M., Corporate governance in Jackson P. And Lavender, M. (Eds.), London; Chapman and Hall, 1995.
- Gaffney, M. A. (1986), "Consolidated versus fund-type accounting statements: The perspectives of constituents", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 5, No. 3, pp. 167-189.
- Gamayuni, Rindu Rika. 2018a. The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of Accrual Based Government Accounting Standard on Financial

- Reporting Quality. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 7 (1): 46 - 58.
- Gamayuni, Rindu Rika. 2018b. The effect of internal auditor competence and objectivity, and management support on effectiveness of internal audit function and financial reporting quality implications at local government. *International Journal Economic Policy in Emerging Economies*, 11 (3): 248 – 261.
- Guthrie J, Olson O and Humphrey C. 1999. Debating developments in new publik financial management: The limits of global theorising and some new ways forward. *Financial Accountability & Management* 15(3–4): 209–228.
- Gramling, A.A., Nuhoglu, I. and Wood, D.A. 2011. Factors Associated with the Internal Audit Function Having an Impact: Comparisons between Organizations in a Developed and an Emerging Economy, Bogazici University, Research Fund Center,
- Harun Harun, Yi An and Abdul Kahar. 2013. Implementation and challenges of introducing NPM and accrual accounting in Indonesian local government. *Public Money & Management*. 33 (5): 383.
- Halim, Abdul. 2012. Akuntansi Sektor Publik: Teori, konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik. Salemba empat. Jakarta.
- Hay, L. and Antonio, J. 1990. “What users want in government financial reports”. *Journal of Accountancy*, pp. 91-98.
- Hepworth N. 2003. Precondition for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money and Management Review*, 23(1), 37-43.
- Hernández, A. and Pérez, C. (2004), “The relevance of Spanish local financial reporting to credit institution decisions: An empirical study”, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17, No. 2, pp. 118-135.

- Hermanson, D.R., Ivancevich, D.M. and Ivancevich, S.H. (2008) 'Building an effective internal audit function: learning from SOX Section 404', *Review of Business*, Winter, Vol. 2, No. 2, p.28.
- Hung, J-H. and Han, H.L. 1995. *An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing for Listed Firms in Taiwan*. [online] <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/apira98/archives/pd> (accessed 4 November 2008).
- Hyndman, Noel & Ciaran Connolly. 2011. Accrual accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22, 36-45.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2010. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. London, UK: IFRS Foundation.
- International Monetary Fund. 2016. *Implementing Accrual Accounting in Public Sector*. International Monetary Fund (IMF).
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). 2014. *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, IFAC, New York.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2013a), *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*
- International Public Sector Accounting Standards Board (2013b), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*
- International Public Sector Accounting Standard (IPSAS). 2010. *The International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB)*. <https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas>
- Institute of Internal Auditor (IIA) Research Foundation. 2010. *The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study*, Altamonte Springs, Florida.



- Institute of Internal Auditors (IIA). 2012. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance, Altamonte Springs, Florida.
- Jonas, G. and Blanchet, J. (2000), “Assessing quality of financial reporting”, *Accounting Horizons*, Vol. 14, pp. 353-363.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2008. *IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: IFAC.
- Kober, Ralph, Janet Lee, & Juliana Ng. 2010. Mind your accrual: Perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems. *Financial Accountability & Management*, 26(3).
- Kristiawati, Endang. 2015. Faktor-faktor yang memengaruhi keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual pada pemerintah daerah kalimantan barat. *Jurnal Akuntabilitas*, 8(3), 171 – 190.
- Kwangwuk Oh, Wooseok Choi, Seok Woo Jeong & Jinhan Pae. 2014. The effect of different levels of internal control over financial reporting regulation on the quality of accounting information: evidence from Korea, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 21:4, 412-442, DOI: 10.1080/16081625.2014.880203
- Lapsley I. 1999. *Accounting and the New Public management: Instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity*. *Financial Accountability & Management* 15(3-4): 201-207.
- Lagenkopa, Margarita. 2016. International public sector accounting standard implementation in the Russian federation. *International Journal of Economic and Financial*, 6(4), 1304-1309.

- Lamonisi, Sony. 2014. Analisis penerapan standar akuntansi berbasis akrual pada pemerintah kota Tomohon . *Jurnal EMBA*, 4(1), 223-230.
- Likierman, A. 2000. Changes to Managerial Decision-Taking in U.K. Central Government. *Management Accounting Research*, 11, pp. 253 – 261.
- Lüder, K. (1992), “A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment”, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 7, pp. 99-127.
- Mack, J. (2004), “An investigation of the information requirements of users of Australian public sector financial report”, unpublished PhD thesis, Queensland University of Technology, Brisbane.
- Mack, J. and Ryan, C. (2006), “Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 19 No. 4, pp. 592-612.
- Mack, J. and Ryan, C. (2007), “Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?”, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 20 No. 2, pp. 134-146.
- Maimunah, Mutiara. 2015. Implementation of accrual accounting: Review of readiness and arising problem. *Social and Behavioral Sciences*. 3rd Global Conference on Business and Social Science-2015 (GCBSS-2015) 16-17 Desember 2015, Kuala Lumpur, Malaysia.
- McDaniel, L., Martin, R. and Maines, L. (2002), “Evaluating financial reporting quality: the effects of financial expertise vs. financial literacy”, *The Accounting Review*, Vol. 77, pp. 139-167.

- Mancini, Daneila, Vassen E, H.J., Dameri, R, P. 2013. *Accounting Information System for Decision Making*. Springer - Verlag: Berlin
- Maletta, Mario J. (1993) ‘An examination of auditors’ decisions to use internal auditors as assistants: the effect of inherent risk’, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9, No. 2, pp.508–525. 1993.
- Mathis, R.L. and Jackson J.H. (2003) ‘*Human Resource Management*’, 10th ed., Cengage Learning, Canada.
- Messier Jr., W.F. and Schneider, A. (1988) ‘A hierarchical approach to the external auditor’s evaluation of the internal audit function’, *Contemporary Accounting Research*, Spring, Vol. 4, No. 2, pp.337–353.
- Mbelwa, Latifa. 2015. Faktor influencing the use of accounting information in Tanzanian local government authorities (LGAs): An institutional theory approach. *Journal The Public Sector Accounting, Accountability, Auditing in Emerging Economies*, 15, 143 – 177.
- Mcleod, Ross & Harun H. 2014. Public sector accounting reform at local government level in indonesia. *Journal Finance Accountability & Management*, 30(2), 238 – 258.
- Mellet, H. 2007. The Role of Resource Accounting in the U.K Government’s Quest for Better Accounting. *Accounting and Business Research*, 27 (2), pp. 157 – 168.
- Mihret, D.G. and Yismaw, A.W. (2007) ‘Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study’, *The Auditor Internal*, Vol. 22, No. 5, pp.470–484.
- Ministry of Finance (2009), State Budget Report, Athens 2009 (in Greek)
- Moeller, R.R. (2005) *Brink’s Modern Internal Auditing*, 6th ed., John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

- Moeller, Robert R. (2009) *Brink's Modern Internal Auditing. A Common Body of Knowledge*, 7th ed., John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Nesbakk, Levi Garseth. 2011. Accrual accounting representations in the public sector—A case of autopoiesis. *Journal Critical Perspectives on Accounting*, 22, 247 - 258.
- Nogueira, Sonia P.S., & Susana Margarida F.J. 2017. The usefulness of financial information for decision-making in Portuguese municipalities: the importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1).
- Nogueira, Sonia P.S., & Susana Margarida F.J. 2015. Explanatory factors for the use of the financial reporting decision-making: Evidence from local government in Portugal. *Spanish Accounting Review*, 19(2), 216-226.
- Nogueira, Sonia P.S., Susana Margarida F.J & Mercedes C.O. 2013. The usefulness of financial reporting for internal decision-making in Portuguese municipalities. *Management Research: The Journal of the Iberoamerican Academy of Management*, 11(2), 178-212.
- Obazee, J. 2008. Towards Actualizing the Reliability of Financial Reporting in Nigeria: The Role of the Nigerian Accounting Standards Board. *The Nigerian Accountant*, 41(4): 19- 21.
- Ofoegbu & Grace N. 2014. New public management and accrual accounting basis for transparency and accountability in the Nigerian public sector. *Journal of Business and Management*, 16(7), 104-103.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). 2002. Models of publik budgeting and *accounting* reform. OECD Journal on Budgeting 2(Supplement 1): 1–356. OECD Publik management Committee (2000) Accrual *Accounting* and Budgeting Practice in Member Countries –

- Overview, paper presented at the International Accrual *Accounting* and Budgeting Symposium in Paris. Paris: OECD.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). 2002. Models of publik budgeting and *accounting* reform. OECD Journal on Budgeting 2(Supplement 1): 1–356.
- OECD Publik management Committee (2000) Accrual *Accounting* and Budgeting Practice in Member Countries – Overview, paper presented at the International Accrual *Accounting* and Budgeting Symposium in Paris. Paris: OECD.
- Ole, H. R. 2014. Analisis Implementasi Sistem Informasi Manajemen Daerah ( SIMDA ) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan SKPD ( Studi Kasus Pada Dinas PPKAD Kabupaten Minahasa Tenggara ), 1–15.
- Peraturan Pemerintah Nomor 270/PMK.05/2014 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 Tentang : Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- Permendagri No. 64. 2013. *Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Daerah*. Kemendagri, Jakarta.
- Permendagri No. 33. 2017. *Pedoman Penyusunan Anggaran dan Belanja Daerah Tahun Anggaran 2018*. Kemendagri, Jakarta.
- Peraturan Pemerintah No. 71. 2010. *Standar Akuntansi Pemerintahan*. Salemba Empat, Jakarta.

- Plummer, Elizabeth., Paul D. Hutchison, dan Terry K Patton. 2007. GASB 34's Governmental Financial Reporting Model: Evidence On Its Information Relevance. *The Accounting Review* 82 (1) : 205-240. DOI: 10.2308/accr.2007.82.1.205.
- PWC. 1993. PwC Global survey on accounting and financial reporting by central governments: Towards a new era in government accounting and reporting. Ww.pwc.com
- Pickett, K.H.S. 2010. The Internal Auditing Handbook, 3rd ed., John Wiley & Sons Ltd., The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex, PO19 8SQ, UK.
- Prawitt, D.F., Glover, S.M., Prawitt, D.F. and Wood, D.A. 2008. Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. *Contemporary Accounting Research*, 1st ed., Vol. 25, No. 1, pp.193–213.
- Prawitt, D.F., Smith, J.L. and Wood, D.A. 2009. Internal audit quality and earnings management. *Accounting Review*, Vol. 84, No. 4, pp.1255–1280.
- Priest, A.N., Ng, J. and Dolley, C. (1999), “Users of local government annual reports: information preferences”, *Accounting, Accountability and Performance*, Vol. 5, No. 3, pp. 49-62.
- Ramdany. 2015. Influence The Quality of *Accounting* Information Systems and The Effectiveness of Internal Control On Financial Reporting Quality. *Research Journal of Finance and Accounting*. 6(6), 143–152.
- Robinson, Marck. 1998. Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector. *Financial accountability and management In government, public services and charities*. 14 (1): 21-37. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00048>.
- Robbins, W. 1984. Consensus between prepares and users of municipal annual reports: an empirical analysis. *Accounting and Business Research*, Spring, pp. 157-162.

- Rutherford, B. 1992. Developing a conceptual framework for central government financial reporting. *Financial Accountability and Management*, Vol. 8, No. 4, pp. 265-280.
- Sacer, Ivana Mamic and Oluic. 2013. Information technology and accounting information systems quality in Croatian middle and large companies. *Journal of Information and Organizational Sciences*. 37 (2), 117-126.
- Sekaran, U. (2003). *Research methods for business A Skill-Building Approach Fourth Edition Uma*. *Journal of Chemical Information and Modeling* (Vol. 53).  
<https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Sari, Dita P & Hendrawan S. Putra. 2012. Menelisik akuntansi pemerintahan berbasis akrual. *Jurnal Ekonomi, Akuntansi dan Manajemen (JEAM)*, 11(2).
- Scott, William R. 2005. *Financial Accounting Theory*, Third Edition, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Sawyer, B.L. 1995. An internal audit philosophy. *Internal Auditor*, August, pp.46–55.
- Sawyer, B.L. 2003. *The Practice of Modern Internal Auditing*, 5th ed., IIA, Altamonte Springs, Florida.
- Schneider, A. and Wilner, N. (1990) ‘A test of audit deterrent to financial reporting irregularities using the randomized response technique’, *The Accounting Review*, Vol. 65, No. 3, pp.668–681.
- Sinnott, George C, et.al. 2002. *Competencies, Report of the Competencies Workgroup*. September 2002. The Department of Civil Service and Governor’s Office of Employee Relations. US.
- Spraakman, G. (1997) ‘Transaction cost economics: a theory of internal audit’, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 7, pp.323–330.
- Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 8. (2010) Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, Connecticut.

- Susanto, Dwi & Djuminah. 2015. The usefulness of local government financial statement for regional development planning process (an empirical study against the head of the district development planning agencies in Java and Madura). *Procedia-Social and Behavioral Sciences*. GCBSS-2015, 17-18 September, Bali, Indonesia.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) Research Foundation's Common Body of Knowledge (CBOK) (2010) 'Study Standards and Guidance', *The IIA Research Foundation, CBOK (A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006)*, Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida.
- The Indonesian Governmental Internal Controlling Apparatus Code of ethics, (2008) Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/04/M.PAN/03/2008 Tentang: Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (The Indonesian Governmental Internal Controlling Apparatus Code of Ethics).
- The Indonesian Supreme Audit Agency (Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia/BPK RI), (2015) ' *Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2015*', Jakarta.
- Van Gansberghe, C. N. 2005. Internal auditing in the public sector. *Internal Auditor*. August, pp. 69-73.
- Wahyuni, Nina E., & Adam H. 2015. Analisis implementasi standar akuntansi pemeritahan berbasis akrual dalam perspektif teori institusional: Studi kasus pada pemerintah kota Malang. *Jurnal ESA*.
- Warren, C, S., Reeve, J, M , Fess, P, E. 1999. Financial and Managerial *Accounting*. 6th Edition: International Thomson Publishing, USA.



## BIODATA PENULIS

Nama : Dr. Rindu Rika Gamayuni, SE., MSi.  
Tempat, tanggal lahir : Tanjungkarang, 20 Juni 1975  
Pangkat/Golongan : Lektor Kepala / III c  
NIP : 197506202000122001  
Perguruan Tinggi : Universitas Lampung  
Kantor/Unit Kerja : Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Alamat Kantor : Jl. Prof. S. Brojonegoro No. 1 Bandar  
Lampung  
Telp/ Email : 082178518885/rindu.gamayuni@yahoo.com

### I. Pendidikan

Level	Tahun	Universitas	Program Studi
S1	1994/1998	Universitas Lampung	Akuntansi
S2	1999/2001	Universitas Gadjah Mada	Akuntansi
S3	2009/2014	Universitas Padjadjaran	Akuntansi

## II. Penelitian

Tahun	Judul penelitian
2017	Penguatan teknologi informasi akuntansi manajemen desa dan implementasi undang-undang RI No. 6 / 2014 tentang Desa untuk meningkatkan pengelolaan keuangan desa di kabupaten / kota di Lampung
2017	Implementasi awal akuntansi akrual, efek pada kinerja dan kualitas pelaporan keuangan: studi pada pemerintah daerah di Indonesia.
2016	Model faktor efektivitas fungsi audit internal (kompetensi dan objektivitas auditor internal, dukungan manajemen, budaya aparat pengawas internal pemerintah /APIP) pada pemerintah daerah kabupaten/kota/provinsi Lampung.
2015	Pengaruh Karakteristik Pemerintahan Daerah dan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terhadap Pertumbuhan Ekonomi, dengan Kinerja Keuangan sebagai Variabel Intervening pada Pemerintah Kabupaten dan Kota di Propinsi Lampung.
2014	Pengaruh Efektivitas Fungsi Audit Internal dan Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan (Survei Pada Inspektorat Pemerintah Kota Bandar Lampung)
2013	Pengaruh Kompetensi dan Objektivitas Auditor Internal, Dukungan Manajemen terhadap Efektivitas Fungsi Pengendalian Internal dan implikasinya pada Kualitas Pelaporan Keuangan: Survey pada Inspektorat pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota di Pulau Jawa
2013	Pengaruh Kompetensi dan Objektivitas Auditor Internal terhadap Efektivitas Fungsi Pengendalian

	Internal (Survei pada Inspektorat pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota di Pulau Jawa)
2012	Pengaruh Intangible Asset, Kebijakan Keuangan, dan Kinerja Keuangan terhadap Nilai Perusahaan.
2012	Relevansi Kinerja Keuangan, Kualitas Laba, Intangible Asset, dengan Nilai Perusahaan.
2011	Analisis Ketepatan Model Altman sebagai alat untuk memprediksi kebangkrutan.

### III. Journal/Proceeding

Tahun	Judul	Publikasi
a. Journal	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of Accrual Based Government Accounting Standard on Financial Reporting Quality</li> <li>2. Factors Affecting Internal Audit Function Effectivity (Internal Auditor Competence And Objectivity, Management Support, And Organization Culture) At Local Government</li> </ol>	<p>Review of Integrative Business and Economics Research (RIBER), Vol. 7, Supplementary Issue 1, 2018.</p> <p>International Journal of Monetary Economics and Finance (IJMEF). Volume 11 No.3. 2018</p>

	<p>3. The effect of internal auditor competence and objectivity, and management support on effectiveness of internal audit function and financial reporting quality implications at local government</p> <p>4. The Effect of Intangible Asset, Financial Performance and Financial Policies on the Firm Value.</p> <p>5. Relevansi Kinerja Keuangan, Kualitas Laba, Intangible Asset, dengan Nilai Perusahaan.</p> <p>6. The effect of regional government characteristics and the examination result of Indonesian Supreme Audit Institution on Economic Growth with Financial Performance</p>	<p>International Journal of Economic Policy in Emerging Economies. Volume 11 No.3. 2018</p> <p>International Journal of Scientific and Technology Research (IJSTR). January 2015 Edition. ISSN 2277-8616. www.ijstr.org</p> <p>Jurnal Ekonomi Trikonomika Vol.11 No.2, Desember 2012, Penerbit Fakultas Ekonomi Pasundan. (Jurnal Nasional terakreditasi)</p> <p>Research Journal of Finance and Accounting, Vol.7 No.17 September 2016. ISSN (Paper) 2222-1697 ISSN (Online) 2222-2847.</p>
--	---	--

	<p>as intervening variable in district and city government of Lampung Province</p> <p>7. Analisis Ketepatan Model Altman sebagai alat untuk memprediksi kebangkrutan.</p> <p>8. Berbagai Alternatif Model Prediksi Kebangkrutan.</p> <p>9. Perkembangan Standar Akuntansi Keuangan Indonesia Menuju <i>International Financial Reporting Standar</i>.</p>	<p>Jurnal Akuntansi dan keuangan Vol.17, No.1, Januari 2011, Fakultas Ekonomi Universitas Lampung.</p> <p>Jurnal Akuntansi dan keuangan Vol.14, No.1, Januari 2009, Fakultas Ekonomi Universitas Lampung.</p> <p>Jurnal Akuntansi dan keuangan Vol.14, No.2, Juli 2009, Fakultas Ekonomi Universitas Lampung.</p>
b.Proceeding	<p>1. The effect of internal audit function effectiveness and implementation of government accounting standard on financial reporting quality</p> <p>2. The effect of internal auditor competence and objectivity, and</p>	<p>SIBR – Thammasat International Conference, Bangkok, Thailand. 2016.</p> <p>SIBR - RIDINRRU International Conference, Osaka,</p>

	<p>management support on effectiveness of internal audit function and financial reporting quality implication(Survey at Local Government at Java Island, Indonesia)</p> <p>3. Pengaruh Kompetensi dan Objektivitas Auditor Internal terhadap Efektivitas Audit Internal: Survey pada Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota di pulau Jawa).</p> <p>4. Pengaruh Intangible Asset, Kebijakan Keuangan, dan Kinerja Keuangan, terhadap Nilai Perusahaan</p>	<p>Japan. 2015.</p> <p>Konferensi Ilmiah Akuntansi oleh Ikatan Akuntan Pendidik (IAI KAPd). Jakarta. 2015.</p> <p>Forum Riset Ekonomi dan Bisnis, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung, 2012.</p>
--	--	--

#### IV. Konferensi dan Seminar

Tahun	Judul	Penyelenggara	Speaker / delegation
2017	SIBR – Hong Kong Conference on Interdisciplinary Business and Economics Research, Hong Kong.	Society of Interdisciplinary Business Research (SIBR) and Thammasat University	Presenter
2016	The AGBA 13th Annual World Congress	Academy for Global Business Advancement (AGBA) and Institute of Research Community Development Universitas Sebelas Maret	Presenter
2016	Seminar Nasional Akuntansi XIX Lampung, Indonesia	Ikatan Akuntan Indonesia	Presenter
2016	SIBR - Thammasat Conference on Interdisciplinary Business and Economics Research, Bangkok, Thailand	Society of Interdisciplinary Business Research (SIBR) and Thammasat University	Presenter

2015	SIBR - RIDINRRU Conference Osaka, Japan	Society of Interdisciplinary Business Research (SIBR) and Nakhon Ratchasima Rajabhat University	Presenter
2015	Konferensi Ilmiah Nasional Akuntansi II	IAI KAPd Banten dan Jawa Barat, Jakarta.	Presenter
2013	Seminar Nasional Otoritas Jasa Keuangan	Universitas Lampung	Peserta
2012	Seminar dan Stadium General IFRS	PPA Universitas Lampung	Peserta
2011	Seminar Technical Analysis Securities	PPA Universitas Lampung	Peserta

## V. Reviewer

No	Aktivitas	Deskripsi	Tahun
1	Reviewer	Accounting National Symposium IXX	2016
2	Reviewer	Journal of Global Economics, Management and Business Research (Scopus)	2016
4	Reviewer	Research at Lampung University	2015
5	Reviewer	Research at Economic and Business Faculty, Lampung University	2015



## VII. Buku Ajar/Modul

No	Buku Ajar /Modul	Tahun	Penerbit (ISBN)
1	Buku Ajar Akuntansi Sektor Publik	2015	Aura
2	Modul Anggaran dan Pengukuran Kinerja Sektor Publik	2016	Aura
4	Modul Penyusunan Laporan Keuangan Sektor Publik	2017	Zamzam Tower
5	Buku Ajar Teori Akuntansi	2018	Aura

## VIII. HAKI

No	Buku Ajar /Modul	Tahun	Penerbit
1	Modul Penyusunan Laporan Keuangan Sektor Publik	2016	Aura
2	Buku Ajar Pengantar Akuntansi II	2017	Aura

Saya menyatakan bahwa apa yang tertulis dalam riwayat hidup ini adalah benar dan apabila terdapat kesalahan maka saya bersedia mempertanggungjawabkannya.

Bandar Lampung, 1 Agustus 2018,

Dr. Rindu Rika Gamayuni, SE.MSi.  
NIP 197506202000122001