

**PERBEDAAN PEMAHAMAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP)  
BERBASIS AKRUAL BERDASARKAN TINGKAT PENDIDIKAN, PENGALAMAN  
KERJA, PELATIHAN, DAN JABATAN  
(Studi Empiris Pemerintah Kota Jayapura)**

Ari Ardianti<sup>1</sup>

[ariardianti13@gmail.com](mailto:ariardianti13@gmail.com)

Dr. Agustinus Salle, M.Ec<sup>2</sup>

Mariolin Sanggenafa, SE., M.SA., Ak<sup>3</sup>

**ABSTRACT**

*The Indonesian government had improved the financial bureaucracy to achieve good governance. The method is to adopt a Government Accounting Standards (SAP) of accrual basic. Accrual accounting is believed can produce financial statements more reliable, accurate, comprehensive, and relevant to decision making of economic, social, and political. The purpose of this research is to analyze differences of understanding about Government Accounting Standards accrual basic by the level of education, work experience, training, and occupation. The population of this research are all employees of official government in the local government office of Jayapura Regency. The samples were attained through a purposive sampling method with 84 people/employee from accounting department as respondents. The method of data analysis is Anova One Way and an independent sample t-test. The test results show that there are different understandings of Government Accounting Standards (SAP) accrual basic of financial employee based on the level of education, work experience, training, and occupation. The different understanding of Government Accounting Standards (SAP) accrual basic between employees graduated from Senior High School and Bachelor are not significant, while there is a significant effect between Senior High School and Undergraduate degree, then the Senior High School and postgraduate indicate insignificant effect, similar with the relation between Bachelor and Undergraduated are not significant, also Bachelor and Postgraduated are not significant, while the Undergraduated and Postgraduated are also not significant. The different understanding of Government Accounting Standards (SAP) accrual basic between employees who have work experience 1-5 years and 6-10 years are not significant, while 1-5 years and 11-15 years are significant, between 1-5 years and >15 years are significant, 6-10 years and 11-15 years are not significant, 6-10 years and >15 years are not significant, 11-15 years and >15 years are not significant. The different understanding of Government Accounting Standards (SAP) accrual basic between employees who had trained and never trained are significant. The different understanding of SAP accrual basic between employees who had occupation as arranger of the financial statements and in the other job description are significant. The conclusion of this research is that understandings of SAP accrual basic of financial employees can be distinguished based on the level of education, work experience, training, and occupation. Therefore, human resources must be managed with consideration of individual factors to enhance the performance and understanding of SAP accrual basic of financial employee.*

**Keywords:** *Government accounting standards, accrual, level of education, work experience, training, occupation*

---

<sup>1</sup> Alumni Jurusan Akuntansi FEB Uncen

<sup>2</sup> Dosen Jurusan Akuntansi FEB Uncen

<sup>3</sup> Dosen Jurusan Akuntansi FEB Uncen

## 1. PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang

Selama dekade terakhir, organisasi sektor publik dituntut untuk terus melakukan upaya perbaikan dalam pengelolaan sumber daya publik. Salah satu tuntutan terhadap organisasi sektor publik adalah adanya perhatian terhadap konsep *value for money* dalam aktivitas organisasi sektor publik. *Value for money* merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang berdasarkan pada tiga elemen utama, yaitu: ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Organisasi publik yang menerapkan konsep *value for money* akan terhindar dari inefisiensi, pemborosan, sumber kebocoran, dan kerugian pada instansi (Mardiasmo, 2002). Tata kelola pemerintah yang baik atau *good governance* merupakan komitmen Pemerintah Indonesia dalam mewujudkan birokrasi yang bersih, efektif, dan efisien. *World Bank* mendefinisikan *good governcne* sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administrative, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan legal, dan *political framework* bagi tumbuhnya aktifitas usaha (Haryono, dkk., 2007).

Penetapan standar akuntansi sangat diperlukan untuk memberikan jaminan dalam aspek konsistensi pelaporan keuangan. Tidak adanya standar akuntansi yang memadai akan menimbulkan implikasi negative berupa rendahnya realibilitas dan objektivitas informasi yang disajikan, inkonsistensi dalam pelaporan keuangan serta menyulitkan pengauditan (Santoso dan Pabelum, 2008). Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) telah mengalami beberapa perubahan dari basis kas, kemudian kas menuju akrual (*cash toward accrual*) hingga akrual penuh. Perubahan pertama adalah dengan dikeluarkannya Peraturan Perundangan No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Perubahan tersebut dinyatakan dalam lampiran III paragraf 5 tentang penyajian laporan keuangan. Pernyataan standar akuntansi pemerintahan menyatakan bahwa basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah yaitu basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Dengan kata lain, basis akuntansi yang digunakan adalah kas menuju akrual (*cash towards accrual*).

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan menegaskan bahwa pemerintah daerah dapat menerapkan SAP berbasis akrual paling lambat pada tahun 2015. SAP berbasis akrual yang dimaksud adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, aset, utang, dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD (PP No. 71 Tahun 2010). Penerapan SAP berbasis akrual dapat dilakukan secara bertahap dari SAP berbasis kas menuju akrual menjadi berbasis akrual penuh. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis akrual merupakan basis akuntansi yang paling relevan sesuai kebutuhan dan kondisi sekarang. Hal ini karena kelebihan SAP akrual dapat menghasilkan laporan keuangan yang memungkinkan pengguna laporan untuk mengetahui kemampuan pemerintah untuk membiayai aktivitas-aktivitasnya dan untuk memenuhi kewajiban-kewajiban komitmen-komitmennya. Sehingga laporan keuangan berbasis akrual dapat digunakan untuk mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber daya (Mulyana, 2009). Oleh sebab itu, Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual harus segera diterapkan pada instansi pemerintah.

Penelitian mengenai reformasi akuntansi akrual yang dilakukan Jones (2014) di Malan menunjukkan bahwa ukuran pemerintah yang kecil tidak berpengaruh pada tingginya keberhasilan implementasi dari akuntansi akrual. Hal ini dikarenakan minimnya ketersediaan *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) dan pertimbangan mereka oleh komisi Uni Eropa untuk negara-negara anggota Uni Eropa. Adventana (2014) menyebutkan bahwa faktor sumber daya manusia dan komitmen pimpinan yang berpengaruh terhadap kesiapan pemerintah dalam menerapkan akuntansi akrual.

Implementasi akuntansi berbasis akrual sesuai PP No. 71 tahun 2010 menuntut kesiapan sumber daya manusia yang memahami Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual.

Pemahaman akuntansi yang memadai akan memudahkan bagi pegawai keuangan dalam menerapkan sistem akuntansi akrual. Warisno (2009) mengungkapkan bahwa kegagalan sumber daya manusia pemerintah daerah dalam memahami dan menerapkan logika akuntansi akan berdampak pada kekeliruan laporan keuangan yang dibuat dan ketidaksesuaian laporan dengan standar yang ditetapkan pemerintah. Oleh karena itu, pemerintah daerah harus memperhatikan pemberdayaan pegawai keuangan dalam rangka penerapan sistem akuntansi akrual. Sumber daya manusia yang berkualitas dapat dilihat dari faktor individu yang mempengaruhinya seperti tingkat pendidikan, pengalaman kerja, pelatihan yang diikuti serta kompetensi jabatan yang dimiliki.

Faradillah (2013) mengatakan bahwa implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual sebagai formalitas dan wujud kepatuhan terhadap peraturan pemerintah yang berlaku saat ini. Menurut Faradillah (2013) pengelola keuangan Kota Makassar memberikan pandangan bahwa akuntansi pemerintahan berbasis akrual merupakan suatu hal yang kompleks. Hal ini didukung oleh penelitian Setyaningsih (2013) yang menyatakan bahwa pemahaman aparatur pemerintah Kota Surakarta terhadap SAP berbasis akrual masih rendah.

Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Pristiani (2016) yang menyatakan ada perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan (SAP) berdasarkan tingkat pendidikan, pengalaman kerja, pelatihan, dan jabatan di Kabupaten Pemalang. Adapun objek penelitian yang digunakan adalah seluruh SKPD yang berada di Pemerintah Kota Jayapura. Melalui penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai acuan dan masukan bagi keberhasilan penerapan SAP berbasis akrual khususnya dalam pemberdayaan sumber daya manusia.

## 1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, maka rumusan masalah penelitian ini yaitu:

1. Apakah terdapat perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan tingkat pendidikan?
2. Apakah terdapat perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan pengalaman kerja?
3. Apakah terdapat perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan pelatihan?
4. Apakah terdapat perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan jabatan?

## 1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan permasalahan di atas, tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Menganalisis perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan tingkat pendidikan.
2. Menganalisis perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan pengalaman kerja.
3. Menganalisis perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan pelatihan.
4. Menganalisis perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan jabatan.

## 2. TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 *New Public Management Theory* (Teori NPM)

Konsep *New Public Management* (NPM) adalah paradigma baru dalam manajemen publik yang digunakan untuk melukiskan reformasi sektor publik. Munculnya konsep ini adalah adanya ketidakpuasan masyarakat terhadap kinerja pemerintah yang dianggap tidak efisien dan efektif dalam pengelolaan sumberdaya. Ketidakpuasan ini dipicu oleh keadaan utang pemerintah yang terus meningkat, pajak tinggi, dan turunnya pertumbuhan ekonomi (Buhr, 2010). NPM merupakan paradigma alternatif yang menekankan perubahan perilaku pemerintah menjadi lebih efisien dan efektif. Karakteristik dalam NPM meliputi (1) lebih berfokus pada manajemen, bukan kebijakan,

(2) adanya standar dan ukuran kinerja yang jelas, (3) lebih ditekankan pada control hasil/keluaran, (4) pembagian tugas ke dalam unit-unit yang dibawah, (5) ditumbuhkannya persaingan di tubuh sektor publik, (6) lebih menekankan diterapkannya gaya manajemen sektor publik, (7) lebih menekankan pada kedisiplinan yang tinggi dan tidak boros dalam menggunakan berbagai sumber (Hood, 1991).

Reformasi di bidang akuntansi merupakan bagian dari konsep NPM. Akuntansi pada sektor publik menjadi alat pengukuran untuk menentukan apakah sektor publik telah mencapai efisiensi. Salah satu reformasi akuntansi di sektor publik adalah perubahan basis akuntansi. Perubahan akuntansi dari basis kas ke basis akrual merupakan salah satu ciri adopsi konsep NPM oleh sektor publik (Mckendrick, 2007). Penggunaan akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu ciri praktik manajemen keuangan modern (sektor publik) yang bertujuan untuk memberikan informasi biaya (*cost*) pemerintah dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan didalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar basis kas. Para manajer sektor publik diminta agar bertanggung jawab untuk seluruh biaya yang berhubungan dengan *output / outcome* yang dihasilkannya. Dukungan akuntansi akrual dapat membantu para manajer sektor publik dalam pengambilan keputusan secara efektif dan efisien (*Organisation for Economic Co-operation and Development*, 2002:11).

## 2.2 Kinerja (*Performance*)

Hasibuan (2006) menyatakan kinerja sebagai perwujudan kerja yang dilakukan oleh karyawan yang biasanya dipakai sebagai dasar penilaian terhadap karyawan atau organisasi. Sedangkan menurut Robbins (1996) kinerja adalah fungsi hasil interaksi antara kemampuan dan motivasi. Kinerja merupakan hal yang sangat penting bagi organisasi dalam mencapai tujuannya. Tujuan organisasi akan lebih mudah tercapai jika kinerja karyawannya baik. Pengertian kinerja sebagaimana yang dijelaskan oleh Mangkunegara (2005) adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Menurut Tiffin dan Cornick (2003), ada dua macam faktor yang mempengaruhi kinerja seseorang, yaitu: (1). Faktor Individual, yaitu faktor-faktor yang meliputi sikap, sifat kepribadian, sifat fisik, minat, dan motivasi, pengalaman, umur, jenis kelamin, tingkat pendidikan serta faktor individual lainnya. (2). Faktor situasional yang meliputi faktor fisik pekerjaan, faktor sosial dan organisasi. Untuk dapat mengukur kinerja seorang karyawan, terdapat kriteria penilaian yang dihasilkan dari pekerjaannya yaitu: kualitas, kuantitas, ketepatan waktu, efektifitas biaya, kebutuhan pengawasan dan pengaruh antar pribadi.

## 2.3 Pemahaman SAP Berbasis Akrual

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 pasal 1 ayat (3), Standar Akuntansi Pemerintahan yang selanjutnya disingkat SAP, adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Sedangkan yang dimaksud dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) basis akrual menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 yaitu basis akuntansi yang mengakui pengaruh transaksi dan peristiwa lainnya pada saat transaksi dan peristiwa itu terjadi, tanpa memperhatikan kas atau setara kas diterima atau dibayar. Penggunaan basis akrual merupakan salah satu ciri dari praktik manajemen keuangan modern (sektor publik) yang bertujuan untuk memberikan informasi yang lebih transparan mengenai biaya (kos) pemerintah dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan di dalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar basis kas (Mulyana, 2009). Mardiasmo (2002) mengungkapkan bahwa teknik akuntansi berbasis akrual diyakini dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih dipercaya, lebih akurat, komprehensif, dan relevan untuk pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik.

Tujuan pengaplikasian basis akrual dalam akuntansi sektor publik pada dasarnya adalah untuk *cost of service* dan *charging for service*, yaitu untuk mengetahui besarnya biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan pelayanan publik serta penentuan harga pelayanan yang dibebankan kepada publik. Pemerintah telah menetapkan peraturan pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang standar akuntansi pemerintahan yang merupakan tindak lanjut atas Undang-undang keuangan negara. Standar Akuntansi Pemerintahan mengatur basis akuntansi yang digunakan dalam dalam laporan keuangan pemerintah,

yaitu basis kas untuk pengakuan belanja dan pembiayaan dalam laporan realisasi anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam neraca. Basis akuntansi tersebut dikenal dengan istilah kas menuju akrual (*cash toward accrual*). Implementasi akuntansi berbasis akrual sesuai PP No. 71 tahun 2010 menuntut kesiapan sumber daya manusia yang memahami Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual. Pemahaman akuntansi yang memadai akan memudahkan bagi pegawai keuangan dalam menerapkan sistem akuntansi akrual.

## 2.4 Tingkat Pendidikan

Tingkat pendidikan atau sering disebut jenjang pendidikan adalah tahapan pendidikan yang ditetapkan berdasarkan tingkat perkembangan peserta didik, tujuan yang akan dicapai dan kemampuan yang dikembangkan (Undang-undang No. 20 Tahun 2003 tentang Sistem Pendidikan Nasional). Sedangkan Sikula (1981) dalam Mangkunegara (2009) mendefinisikan pendidikan sebagai suatu proses jangka panjang yang menggunakan prosedur sistematis dan terorganisir, yang mana tenaga kerja manajerial mempelajari pengetahuan konseptual dan teoritis untuk tujuan-tujuan umum.

Menurut Idris (1994) dalam Kusumadewi (2006) pendidikan dapat diklasifikasikan dalam tiga bagian, yaitu pendidikan formal, pendidikan informal, dan pendidikan non-formal. Melalui pendidikan yang ditempuh, seseorang mampu meningkatkan kualitas diri. Menurut Hasan (2005) pendidikan pada dasarnya merupakan usaha pengembangan sumber daya manusia yang dilakukan secara sistematis, pragmatis, dan berjenjang agar menghasilkan manusia-manusia yang berkualitas yang memberikan manfaat dan sekaligus harkat dan martabatnya.

Tingkat pendidikan seseorang mencerminkan pengetahuan dan ketrampilan yang dimiliki. Semakin tinggi tingkat pendidikan seseorang menunjukkan semakin banyak ilmu yang diperoleh selama proses pembelajaran. Sehingga tingkat pendidikan dapat mencerminkan kemampuan seseorang dalam menjalankan tuntutan tugas dunia kerja.

## 2.5 Pengalaman Kerja

Menurut Manulang (1984) dalam Lelono (2014) pengalaman kerja merupakan proses pembentukan pengetahuan tentang metode suatu pekerjaan karena keterlibatan karyawan tersebut dalam pelaksanaan tugas pekerjaan. Sejalan dengan pendapat tersebut, Hariandja (2009) memberikan definisi pengalaman kerja sebagai suatu pekerjaan atau jabatan yang pernah diduduki sebelumnya selama kurun waktu tertentu. Foster (2001) dalam Ismanto (2005) mengemukakan beberapa hal yang menentukan seorang karyawan berpengalaman atau tidak, antara lain: lama waktu/masa kerja, tingkat pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki dan penguasaan terhadap pekerjaan dan peralatan. Pengalaman kerja yang relatif lama, dapat memberikan bekal pengetahuan dan ketrampilan yang memadai dalam suatu bidang tertentu. Sehingga, pegawai yang telah berpengalaman juga akan memiliki kompetensi yang lebih dibandingkan dengan pegawai yang kurang berpengalaman.

## 2.6 Pelatihan

Pelatihan adalah suatu cara yang dilakukan untuk memberikan atau meningkatkan ketrampilan yang dibutuhkan untuk melaksanakan pekerjaan sekarang (Panggabean, 2007). Flippo (1971) dalam kamil (2007) memberikan definisi bahwa pelatihan adalah tindakan meningkatkan pengetahuan dan ketrampilan seseorang pegawai untuk melaksanakan pekerjaan tertentu. Menurut Pont (1999) dalam Mujiman (2009) kegiatan pelatihan adalah siklus kegiatan berkelanjutan yang terdiri atas analisa kebutuhan pelatihan, perencanaan program pelatihan, penyusunan bahan pelatihan, pelaksanaan pelatihan serta penilaian pelatihan. Kegiatan pelatihan bersifat urut, namun penilaian/evaluasi pelatihan dapat mengubah kebutuhan pelatihan, juga secara langsung dapat mengubah perencanaan program pelatihan, bahan ajar, dan pelaksanaan pelatihan. Tujuan dari pelatihan adalah meningkatkan pengetahuan dan ketrampilan partisipan dalam menjalankan tugas sehingga dapat bekerja lebih efektif dan efisien.

Metode pembelajaran yang dilakukan dalam pelatihan ditentukan oleh tujuan pelatihan, karakteristik partisipan (misalnya usia, tingkat pendidikan) ketersediaan alat bantu persediaan, kemampuan instruktur, dan lain sebagainya. Metode pembelajaran yang dipilih dapat menentukan

keberhasilan dalam pelaksanaan dan hasil yang diperoleh dari pelatihan. Pelatihan sangat penting dalam membangun kompetensi seorang pegawai dalam suatu bidang secara berkelanjutan. Michael Zwell (2000) dalam Wibowo (2007) mengungkapkan bahwa salah satu indikator kompetensi, adalah ketrampilan. Ketrampilan akan lebih mudah dicapai dengan diadakannya pelatihan dibandingkan dengan pendidikan formal lainnya. Hal ini disebabkan sifat pelatihan yang relatif singkat. Sehingga materi yang diberikan dalam pelatihan lebih spesifik pada suatu bidang tertentu. Secara khusus, tujuan diadakannya pelatihan akuntansi keuangan pemerintah daerah dan SKPD menurut Kementerian Keuangan RI Direktorat Jendral Perimbangan Keuangan adalah agar pererta mampu menyusun laporan keuangan pemerintah daerah meliputi laporan keuangan SKPD, laporan keuangan PPKD, dan laporan keuangan konsolidasian (laporan keuangan pemerintah daerah) berbasis akrual dengan baik. Pelatihan yang ditujukan pada pegawai keuangan adalah pelatihan mengenai teknik-teknik dalam penerapan akuntansi akrual. Sehingga pegawai keuangan memiliki keahlian yang memadai dalam penyusunan laporan keuangan berbasis akrual.

## 2.7 Jabatan

Menurut Tulus (1996) dalam (Eriva, 2013) jabatan adalah pekerjaan yang telah melembaga dalam suatu instansi, perusahaan atau telah membudaya dalam masyarakat. Suatu jabatan memiliki tanggung jawab dan wewenang masing-masing. Tanggung jawab (*responsibility*) merupakan hal yang menjadi keharusan pemegang jabatan, sedangkan wewenang (*authority*) merupakan hak pemegang jabatan untuk menerima, menuntut kepatuhan, mengajukan pendapat, pengambilan keputusan akhir dan memerintah pelaksanaannya mengenai suatu hal tertentu.

Setiap jabatan memiliki kompetensi yang berbeda sesuai kriteria yang ditetapkan. Menurut Kepegawaian Negara Nomor 7 Tahun 2013 kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh Pegawai Negeri Sipil berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugasnya. Pegawai dalam menjalankan tugasnya, berpedoman pada ikhtisar jabatan. Ikhtisar jabatan adalah uraian tugas yang disusun secara ringkas dalam bentuk suatu kalimat yang mencerminkan pokok-pokok tugas jabatan.

Pengelolaan keuangan instansi dipimpin oleh seorang Kasubbag Keuangan atau pejabat penatausahaan keuangan (PPK-SKPD). Kasubbag keuangan dalam menjalankan tugasnya dibantu oleh beberapa pembantu PPK, antara lain bendahara (pengeluaran dan penerimaan), pembuat dokumen verifikasi dokumen dan penyusun laporan keuangan.

## 2.8 Pengembangan Hipotesis

### 2.8.1 Perbedaan Pemahaman SAP Berbasis Akrual Berdasarkan Tingkat Pendidikan

Tingkat pendidikan dapat menentukan kapasitas seseorang dalam menyelesaikan pekerjaannya. Meuthia dan Endrawati (2008) menyatakan bahwa semakin tinggi pendidikan yang ditempuh, baik pendidikan formal maupun non-formal sesuai bidang pekerjaan maka semakin tinggi pula pengalaman intelektual yang dimiliki. Pengalaman intelektual ini akan dapat mempermudah pelaksanaan pekerjaan yang dilakukan. Sehingga pegawai keuangan dengan pendidikan tinggi diharapkan mampu menyesuaikan tuntutan pekerjaan saat terjadi perubahan sistem akuntansi sesuai kebijakan yang berlaku pada sektor publik.

Penelitian yang dilakukan Cahyadi (2009) menyatakan bahwa tingkat pendidikan berpengaruh positif dan signifikan terhadap pemahaman atas laporan keuangan daerah. Pegawai keuangan dengan pendidikan tinggi memiliki pemahaman yang memadai dalam penyusunan laporan keuangan sehingga cenderung mematuhi standar akuntansi pemerintahan. Sehingga pegawai keuangan dengan pendidikan tinggi akan memudahkan dalam memahami dan mengimplementasikan standar akuntansi pemerintahan yang berlaku sekarang yaitu basis akrual dalam hal pencatatan transaksi, maupun pengakuan dan pengukuran akun-akun laporan keuangan.

Mendukung penelitian Cahyadi (2009), Stamatiadis, *et al* (2009) menyebutkan bahwa tingkat pendidikan pegawai akuntansi berpengaruh positif terhadap tingkat adopsi sistem akuntansi keuangan akrual di rumah sakit umum Yunani. Artinya semakin tinggi tingkat pendidikan pegawai akuntansi maka semakin tinggi pula tingkat adopsi sistem akuntansi keuangan akrual. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tingkat pendidikan dapat membedakan pemahaman seseorang mengenai standar akuntansi

pemerintahan berbasis akrual. Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan, maka penelitian ini dilakukan untuk menguji perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan tingkat pendidikan. Dari uraian di atas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

*H1: Terdapat perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan tingkat pendidikan.*

### **2.8.2 Perbedaan Pemahaman SAP Berbasis Akrual berdasarkan Pengalaman Kerja**

Pengalaman kerja merupakan hal penting yang telah berjasa dalam memberikan keahlian dan ketrampilan seseorang dalam bekerja. Pengalaman bekerja tidak hanya ditinjau dari ketrampilan, keahlian, dan kemampuan yang dimiliki saja, akan tetapi pengalaman bekerja dapat dilihat dari lamanya seseorang bekerja pada suatu instansi. Rofi (2012) menyatakan bahwa semakin lama tenaga kerja bekerja, semakin banyak pengalaman yang dimiliki tenaga kerja yang bersangkutan.

Arfan dan Faisal (2009) menyimpulkan bahwa masa kerja berpengaruh positif terhadap tingkat pemahaman aparatur pemerintah tentang prinsip-prinsip *good governance*. Artinya, semakin lama pegawai keuangan bekerja maka semakin tinggi pula tingkat pemahamannya dalam hal prinsip-prinsip *good governance*. Sehingga, dapat disimpulkan bahwa pengalaman kerja juga berpengaruh terhadap tingkat pemahaman pegawai keuangan terhadap pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual. Hal ini disebabkan, pemahaman SAP berbasis akrual yang baik dibutuhkan dalam rangka mewujudkan tata kelola pemerintah yang baik.

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan, maka penelitian ini dilakukan untuk menguji perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan pengalaman kerja. Dari uraian di atas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

*H2: Terdapat perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan pengalaman kerja.*

### **2.8.3 Perbedaan Pemahaman SAP Berbasis Akrual Berdasarkan Pelatihan**

Perubahan sistem akuntansi dari basis kas menuju akrual menjadi akrual penuh memerlukan persiapan yang matang khususnya dalam sumber daya manusia. Salah satu upaya persiapan sumber daya dalam rangka menghadapi perubahan sistem akuntansi adalah dengan diadakannya pelatihan. Pelatihan sangat diperlukan untuk mengembangkan dan meningkatkan pengetahuan, ketrampilan, dan kemampuan pegawai yang sudah dimiliki agar kemampuan pegawai semakin baik (Windiastruti, 2014). Hal ini dikarenakan pelatihan lebih menekankan pada peningkatan kemampuan untuk melakukan pekerjaan yang spesifik pada saat ini.

Pelatihan yang diberikan harus relevan dengan kebutuhan yang diperlukan oleh pegawai keuangan. Pada saat ini pegawai keuangan sangat memerlukan bimbingan teknis mengenai implementasi akuntansi akrual sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Pelatihan akuntansi akrual ditujukan agar pegawai keuangan memiliki pemahaman dan ketrampilan dalam penyusunan laporan keuangan sesuai dengan SAP akrual. Pelatihan ditujukan bagi seluruh pegawai keuangan untuk memberikan pengetahuan secara komprehensif mengenai akuntansi akrual sehingga diharapkan dapat meningkatkan ketrampilan dalam pencatatan maupun penyusunan laporan keuangan. Berdasarkan hasil penelitian Halen dan Astuti (2011) pelatihan secara parsial mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap penerapan akuntansi akrual. Artinya, pelatihan yang diselenggarakan secara rutin dan berkesinambungan ikut berpartisipasi dalam keberhasilan penerapan akuntansi basis akrual.

Menurut penelitian Kusuma (2013) pelatihan yang diberikan kepada pegawai keuangan terkait penerapan akuntansi akrual terbukti berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Oleh karena itu, pengenalan sistem akuntansi baru di sektor publik membutuhkan sinergi pelatihan secara intensif untuk menyebarluaskan tujuan dan persyaratan dari proses reformasi, untuk mengklarifikasi kesalahpahaman yang potensial, untuk menyampaikan pemahaman umum dan prinsip-prinsip utama dari reformasi akuntansi dan untuk meyakinkan potensi manfaat dari sistem baru.

Sejalan dengan penelitian Kusuma (2013), hasil penelitian Lelono (2014) menyatakan bahwa terdapat perbedaan tingkat pemahaman penyusunan laporan keuangan berbasis akrual dilihat dari pelatihan yang diikuti. Sehingga dapat disimpulkan terdapat perbedaan pemahaman standar akuntansi

pemerintahan berbasis akrual antara pegawai keuangan yang mengikuti pelatihan dengan yang tidak mengikuti pelatihan. Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan, maka penelitian ini dilakukan untuk menguji perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan pelatihan yang diikuti. Dari uraian diatas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

*H3: Terdapat perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan pelatihan.*

#### **2.8.4 Perbedaan Pemahaman SAP Berbasis Akrual Berdasarkan Jabatan**

Suatu jabatan memiliki tanggung jawab dan wewenang masing-masing. Seseorang yang memiliki tanggung jawab tertentu akan lebih paham atas tugasnya dibandingkan dengan orang lain yang memiliki tanggung jawab berbeda. Radhman (2012) menyatakan bahwa karakteristik suatu pekerjaan dalam jabatan tertentu keadaannya berbeda-beda, maka kompetensi yang dituntut oleh masing-masing jabatan dalam organisasi akan berbeda-beda pula.

Jabatan penyusun laporan keuangan memiliki tugas menyusun laporan keuangan instansi berdasarkan pedoman penyusunan yang ada dan data yang telah terinventarisasi untuk bahan evaluasi pelaksanaan program dan kegiatan di masa yang akan datang. Oleh karena itu jabatan penyusun laporan keuangan harus mempelajari dan memahami berbagai referensi dan kebijakan yang berkaitan dengan penyusunan laporan keuangan. Jabatan penyusun laporan keuangan akan memiliki pemahaman lebih terhadap berbagai kebijakan akuntansi. Hal ini dikarenakan tuntutan kerja dalam proses penyusunan laporan keuangan wajib berpedoman pada standar akuntansi pemerintahan yang berlaku. Oleh karena itu, diduga terdapat perbedaan pemahaman mengenai standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual antara pegawai yang menjabat sebagai penyusun laporan keuangan dengan jabatan lain seperti kasubbag keuangan, bendahara, pembuat dokumen, dan verifikator dokumen. Menurut Pristiani (2015), hasil penelitiannya menyatakan bahwa ada perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan jabatan.

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan, maka penelitian ini dilakukan untuk menguji perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual antara pegawai yang memiliki jabatan penyusun laporan keuangan dengan jabatan selain penyusun laporan keuangan. Dari uraian diatas maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

*H4: Terdapat perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual berdasarkan jabatan.*

### **3. METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Jenis Penelitian Dan Sumber Data**

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Survei kuesioner merupakan metode survei dengan menggunakan kuesioner penelitian. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh dari seluruh SKPD yang berada di Pemerintah Kota Jayapura. Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan perbedaan variabel independen yaitu pemahaman standar akuntansi berbasis akrual berdasarkan tingkat pendidikan, pengalaman kerja, pelatihan dan jabatan.

#### **3.2 Populasi Dan Sampel Penelitian**

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh SKPD di lingkungan Pemerintah Kota Jayapura. Sampel pada penelitian ini adalah Pegawai SKPD dibagian akuntansi/keuangan yang berada di Kota Jayapura. Metode penelitian pada sampel ini adalah metode *purposive sampling*, yaitu sampel dipilih berdasarkan kriteria tertentu sehingga dapat mendukung penelitian ini. Sedangkan kriteria pemilihan sampel tersebut adalah pegawai OPD dibagian akuntansi/keuangandi Kota Jayapura.

#### **3.3 Definisi Operasional Dan Pengukuran Variabel Penelitian**

##### **3.3.1 Variabel Dependen**

Variabel terikat (*dependent variable*) merupakan variabel yang menjadi perhatian utama peneliti (Sekaran, 2006). Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Y). Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen kuesioner yang terdiri dari beberapa pertanyaan dengan skala likert 4 poin (1 = sangat tidak setuju, 2 = tidak setuju, 3 =



netral dan 4 =setuju, 5 = sangat setuju). Menurut Mulyana (2009) Penggunaan basis akrual merupakan salah satu ciri dari praktik manajemen keuangan modern (sektor publik) yang bertujuan untuk memberikan informasi yang lebih transparan mengenai biaya (kos) pemerintah dan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan di dalam pemerintah dengan menggunakan informasi yang diperluas, tidak sekedar basis kas.

### 3.3.2 Variabel Independen

Variabel independen adalah variabel yang mempengaruhi variabel terikat secara positif atau negatif (Sekaran, 2003). Pada penelitian ini yang menjadi variabel independen adalah pemahaman standar akuntansi pemerintah, pemanfaatan sistem informasi akuntansi keuangan daerah, dan sistem pengendalian internal. Variable independent tersebut akan diuraikan sebagai berikut:

1. *Tingkat Pendidikan (X1)*, Tingkat pendidikan atau sering disebut jenjang pendidikan adalah tahapan pendidikan yang ditetapkan berdasarkan tingkat perkembangan peserta didik, tujuan yang akan dicapai dan kemampuan yang dikembangkan (Undang-undang No. 20 Tahun 2003 tentang Sistem Pendidikan Nasional). Tingkat pendidikan yang dijadikan pembanding dalam penelitian ini adalah pegawai yang berlatar belakang SLTA, D3, S1, S2, dan S3. Tingkat pendidikan pegawai keuangan dalam penelitian ini dikelompokkan menjadi empat kategori yaitu SLTA diberi label 1, Diploma diberi label 2, Sarjana diberi label 3, dan Magister diberi label 4.
2. *Pengalaman Kerja (X2)*, Menurut Manulang (1984) dalam Lelono (2014) pengalaman kerja merupakan proses pembentukan pengetahuan tentang metode suatu pekerjaan karena keterlibatan karyawan tersebut dalam pelaksanaan tugas pekerjaan. Sejalan dengan pendapat tersebut. Pengalaman kerja adalah lama waktu seorang pekerja dalam menjalankan tugas sesuai pekerjaannya.
3. *Pelatihan (X3)*, Pelatihan adalah suatu cara yang dilakukan untuk memberikan atau meningkatkan ketrampilan yang dibutuhkan untuk melaksanakan pekerjaan sekarang (Panggabean, 2007). Pelatihan yang dijadikan pembanding yaitu seberapa banyaknya pegawai tersebut mengikuti pelatihan tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Kategori pertama diberi label 1, sedangkan kategori kedua adalah pegawai yang tidak pernah mengikuti pelatihan mengenai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual diberi label 0.
4. *Jabatan (X4)*, Menurut Tulus (1996) dalam (Eriva, 2013) jabatan adalah pekerjaan yang telah melembaga dalam suatu instansi, perusahaan atau telah membudaya dalam masyarakat. Jabatan yang dijadikan pembanding yaitu Kasubbag Keuangan, Bendahara Umum, Bendahara Pengeluaran, Bendahara Penerimaan, Pembuat Dokumen, Verifikator Dokumen, Penyusun Laporan Keuangan. Jabatan dalam penelitian ini dibedakan menjadi dua kategori, yaitu jabatan sebagai penyusun laporan keuangan diberi label 1 dan pegawai keuangan selain penyusun keuangan diberi label 0.

### 3.4 Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan *Analysis of variance one way* atau *anova one way* merupakan salah satu teknik analisis *multivariate* yang berfungsi untuk membedakan rata-rata lebih dari dua kelompok data dengan cara membandingkan variansinya. Dasar pengambilan keputusannya jika nilai signifikansi  $<0,05$  maka hipotesis diterima, artinya terdapat perbedaan. Jika nilai signifikansi  $>0,05$  maka tidak hipotesis ditolak, artinya tidak ada perbedaan.

## 4. ANALISIS DATA DAN HASIL PENELITIAN

### 4.1 Data Responden

Penelitian ini dilakukan pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) yang ada di kota Jayapura dengan responden kepala dan staf sub bagian akuntansi/keuangan pada masing-masing OPD tersebut. Objek dalam penelitian ini adalah Kepala sub bagian Keuangan, Bendahara Pengeluaran, Bendahara Gaji dan Bendahara Barang dalam setiap Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kota Jayapura. Data penelitian dikumpulkan dengan cara membagikan kuesioner ke setiap OPD Kota Jayapura. Jumlah sample dalam penelitian ini adalah 84 responden dari 110 kuisisioner yang telah dibagikan di OPD yang berada di Pemerintah Kota Jayapura.

## 4.2 Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif bertujuan untuk memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, maksimum, minimum dari suatu variabel penelitian. Hasil analisis statistik deskriptif dari pemahaman SAP berbasis akrual dapat dilihat pada tabel 1.

### 1. Pemahaman SAP Berbasis Akrual

**Tabel 1**  
**Hasil Statistik Deskriptif Pemahaman SAP Berbasis Akrual**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
PemahamanSAP	84	32	80	62.26	10.536
Valid N (listwise)	84				

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Hasil statistik deskriptif pada tabel 1 menunjukkan jumlah observasi (N) sebanyak 84. Variabel pemahaman SAP berbasis akrual mempunyai nilai tertinggi sebesar 80, sedangkan nilai terendah sebesar 32. Nilai rata-rata pemahaman SAP sebesar 62,26 dengan standar deviasi sebesar 10,536. Nilai rata-rata lebih besar dari standar deviasi, hal ini menunjukkan sebaran data pemahaman SAP berbasis akrual cenderung ke rata-rata, yang berarti menunjukkan responden memiliki pemahaman SAP berbasis akrual tidak jauh berbeda atau hampir sama.

### 2. Tingkat Pendidikan

**Tabel 2**  
**Hasil Statistik Deskriptif Tingkat Pendidikan**

Descriptives									
PemahamanSAP	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum	
					Lower Bound	Upper Bound			
					SLTA	17			54.76
Diploma	1	62.00	.	.	.	.	62	62	
Sarjana	56	63.16	10.036	1.341	60.47	65.85	32	80	
Magister	10	70.00	10.914	3.451	62.19	77.81	52	80	
Total	84	62.26	10.536	1.150	59.98	64.55	32	80	

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Berdasarkan tabel 2 menunjukkan bahwa sebanyak 17 orang dengan lulusan SLTA memiliki nilai pemahaman rata-rata sebesar 54,7 lebih sedikit dibandingkan dengan pegawai dengan lulusan diploma sebesar 0. Selanjutnya pegawai dengan pendidikan diploma memiliki pemahaman SAP berbasis akrual rata-rata sebesar 0 lebih rendah jika dibandingkan dengan lulusan sarjana sebesar 63,16. Namun pemahaman pegawai keuangan lulusan magister lebih rendah dibandingkan dengan lulusan sarjana sebesar 7,0. Pegawai lulusan sarjana memiliki nilai pemahaman yang tinggi karena banyak pegawai keuangan lulusan sarjana memiliki jabatan sebagai penyusun laporan keuangan. Dari 4 orang yang memiliki jabatan sebagai penyusun laporan keuangan semuanya lulusan sarjana.

### 3. Pengalaman Kerja

**Tabel 3**  
**Hasil Statistik Deskriptif Pengalaman Kerja**

Descriptives								
PemahamanSAP	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
0-5	17	59.18	11.287	2.738	53.37	64.98	36	80
5-10	31	61.03	9.673	1.737	57.48	64.58	37	80
10-15	22	66.27	11.153	2.378	61.33	71.22	32	80
>15	14	62.43	9.581	2.561	56.90	67.96	49	80
Total	84	62.26	10.536	1.150	59.98	64.55	32	80

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Berdasarkan deskripsi tabel 3 tampak bahwa sebanyak 17 orang dengan pengalaman kerja 0-5 tahun memiliki nilai pemahaman rata-rata sebesar 59,18 lebih rendah dibandingkan dengan pegawai yang memiliki pengalaman kerja 6-10 tahun sebesar 66,27. Selanjutnya sebanyak pegawai dengan pengalaman kerja 6-10 tahun memiliki pemahaman SAP berbasis akrual rata-rata sebesar 50,273 lebih rendah jika dibandingkan dengan pegawai dengan pengalaman kerja 11-15 tahun 54,000. Namun hasil penelitian menunjukkan bahwa pegawai keuangan dengan pengalaman kerja lebih dari 15 tahun memiliki nilai pemahaman SAP lebih rendah yaitu sebesar 52,667 jika dibandingkan dengan pegawai yang memiliki pengalaman 11-15 tahun. Hal ini dikarenakan pegawai dengan pengalaman kerja lebih dari 15 tahun sebagian besar berada pada usia dewasa madya (41-60 tahun), dimana pada masa ini minat untuk berprestasi menurun. Sedangkan pegawai keuangan dengan pengalaman kerja 11-15 tahun semuanya berada pada usia dewasa awal (21-40 tahun), dimana pada masa ini minat untuk berprestasi sedang berada pada puncaknya (Hurlock, 2006).

#### 4.3 Uji Anova One Way

Uji *anova one way* digunakan untuk membedakan rata-rata lebih dari dua kelompok data dengan cara membandingkan variansinya. Dasar pengambilan keputusannya jika nilai signifikansi  $<0,05$  maka hipotesis diterima, artinya terdapat perbedaan. Jika nilai signifikansi  $>0,05$  maka tidak hipotesis ditolak, artinya tidak ada perbedaan. Model *anova one way* yang baik adalah yang memiliki kesamaan variansi untuk setiap kategori variabel. Oleh karena itu perlu dilakukan uji *Homogeneity of Variance*, untuk mengetahui variansi dari variabel tingkat pendidikan. Hasil *Homogeneity of Variance* untuk variabel tingkat pendidikan dapat dilihat pada tabel 4.

#### 1. Tingkat Pendidikan

**Tabel 4**  
**Hasil Uji Homogeneity of Variance Tingkat Pendidikan**

Test of Homogeneity of Variances			
PemahamanSAP			
Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1.194	2	80	.308

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Hasil uji *Homogeneity of Variance* pada tabel 4 menunjukkan bahwa nilai *Leneve Statistic* sebesar 1,194 dan tidak signifikan pada 0,308 ( $>0,05$ ) yang berarti *variance* adalah sama. Sehingga model ini memenuhi asumsi *anova* bahwa setiap grup (kategori) tingkat pendidikan memiliki variansi yang sama. Pengujian hipotesis *anova one way* untuk mengetahui perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual berdasarkan tingkat pendidikan dapat dilihat pada tabel 5.

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Anova**

ANOVA					
PemahamanSAP					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1599.626	3	533.209	5.602	.002
Within Groups	7614.612	80	95.183		
Total	9214.238	83			

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Berdasarkan Tabel 5 nilai signifikansi 0,002 Dasar pengambilan keputusannya jika nilai signifikansi  $<0,05$  maka hipotesis diterima.

## 2. Pengalaman Kerja

**Tabel 6**  
**Hasil uji Homogeneity of Variance Pengalaman Kerja**

Test of Homogeneity of Variances			
PemahamanSAP			
Levene Statistic	df1	df2	Sig.
.146	3	80	.932

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Hasil uji Homogeneity menunjukkan bahwa nilai *leneve statistic* sebesar 0,146 dengan nilai signifikansi pada 0,932 ( $>0,05$ ) yang berarti *variance* adalah sama. Sehingga model ini memenuhi asumsi *anova* bahwa setiap grup (kategori) pengalaman kerja memiliki yang sama. Pengujian hipotesis *anova one way* untuk mengetahui ada atau tidaknya perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual berdasarkan pengalaman kerja dapat dilihat pada tabel 7.

**Tabel 7**  
**Uji Anova**

ANOVA					
PemahamanSAP					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	563.008	3	187.669	1.735	.166
Within Groups	8651.231	80	108.140		
Total	9214.238	83			

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Berdasarkan tabel 4.1.6.1 uji anova nilai signifikan 0,166 ( $<0,005$ ) maka perbedaan pemahaman standar SAP berbais akrual tdk ada perbedaan. Hipotesis ditolak.

**Tabel 8**  
**Hasil Uji Multiple Comparisons Pengalaman Kerja**

Multiple Comparisons							
Dependent Variable: PemahamanSAP							
	(I) Pengal aman	(J) Pengal aman	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Tukey HSD	0-5	5-10	-1.856	3.138	.934	-10.09	6.38
		10-15	-7.096	3.358	.158	-15.91	1.71

		>15	-3.252	3.753	.822	-13.10	6.60
	5-10	0-5	1.856	3.138	.934	-6.38	10.09
		10-15	-5.240	2.899	.277	-12.85	2.37
		>15	-1.396	3.349	.975	-10.18	7.39
	10-15	0-5	7.096	3.358	.158	-1.71	15.91
		5-10	5.240	2.899	.277	-2.37	12.85
		>15	3.844	3.555	.702	-5.48	13.17
	>15	0-5	3.252	3.753	.822	-6.60	13.10
		5-10	1.396	3.349	.975	-7.39	10.18
		10-15	-3.844	3.555	.702	-13.17	5.48
Games-Howell	0-5	5-10	-1.856	3.242	.940	-10.69	6.98
		10-15	-7.096	3.626	.224	-16.88	2.69
		>15	-3.252	3.749	.821	-13.47	6.96
	5-10	0-5	1.856	3.242	.940	-6.98	10.69
		10-15	-5.240	2.945	.298	-13.12	2.64
		>15	-1.396	3.094	.969	-9.90	7.11
	10-15	0-5	7.096	3.626	.224	-2.69	16.88
		5-10	5.240	2.945	.298	-2.64	13.12
		>15	3.844	3.495	.692	-5.64	13.33
	>15	0-5	3.252	3.749	.821	-6.96	13.47
		5-10	1.396	3.094	.969	-7.11	9.90
		10-15	-3.844	3.495	.692	-13.33	5.64

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Berdasarkan tabel 8 tentang *Multiple Comparisons*, hasil *turkey HSD* menunjukkan bahwa terdapat perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual antara pegawai dengan pengalaman kerja 0-5 tahun dan 5-10 tahun sebesar -1,856. Perbedaan ini secara statistik tidak signifikan dengan nilai signifikansi sebesar 0,934 ( $>0,05$ ). Selanjutnya perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual antara pegawai dengan pengalaman kerja 0-5 tahun dan 10-15 tahun sebesar -7.096 dan secara statistik signifikan dengan nilai signifikansi sebesar 0,158 ( $<0,05$ ). Perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual antara pegawai dengan pengalaman kerja 0-5 tahun dan >15 tahun sebesar -3,252 dan secara statistik signifikan dengan nilai signifikansi sebesar 0,852 ( $<0,05$ ). Perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual antara pegawai dengan 5-10 tahun dan 10-15 tahun sebesar -5,240. Perbedaan ini secara statistik tidak signifikan dengan nilai signifikansi sebesar 0,277 ( $>0,05$ ). Perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual antara pegawai dengan pengalaman kerja 5-10 tahun dan >15 tahun sebesar -3,844. Perbedaan ini secara statistik tidak signifikan dengan nilai signifikansi sebesar 0,975 ( $>0,05$ ). Perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual antara pegawai dengan pengalaman kerja 10-15 tahun dan >15 tahun sebesar 5,240. Perbedaan ini secara statistik tidak signifikan dengan nilai signifikansi sebesar 0,702 ( $>0,05$ ).

#### 4.4 Uji Independent Sample T-test

Uji *independent sample t-test* dilakukan untuk mengetahui ada atau tidaknya perbedaan nilai rata-rata tertentu dari dua kelompok sampel yang bebas atau dua kelompok tidak berhubungan. Dasar pengambilan keputusannya jika nilai signifikansi  $<0,05$  maka hipotesis diterima, artinya terdapat perbedaan. Jika nilai signifikansi  $>0,05$  maka hipotesis ditolak, artinya tidak ada perbedaan. Hasil pengujian untuk mengetahui perbedaan rata-rata antara pegawai keuangan yang pernah mengikuti pelatihan dan tidak pernah mengikuti pelatihan yang dapat dilihat dalam tabel 9:

## 1. Pelatihan

**Tabel 9**  
**Hasil Uji Group Statistic Berdasarkan Pelatihan**

Group Statistics					
	Pelatihan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
PemahamanSAP	pernah mengikuti pelatihan	46	67.65	8.412	1.240
	Tidak pernah mengikuti pelatihan	38	55.74	9.117	1.479

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Berdasarkan tabel 4.1.6 menunjukkan bahwa nilai rata-rata pegawai keuangan yang pernah mengikuti pelatihan terkait SAP berbasis akrual sebesar 67,65 lebih tinggi dibandingkan dengan pegawai keuangan yang tidak pernah mengikuti pelatihan sebesar 55,74. Secara absolut jelas bahwa rata-rata pemahaman SAP berbasis akrual berbeda antara pegawai yang pernah mengikuti pelatihan dan pegawai yang tidak pernah mengikuti pelatihan.

Pengujian *Independent Samples Test* untuk mengetahui signifikan atau tidaknya perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual secara statistik antarapegawai keuangan yang pernah mengikuti pelatihan dan tidak pernah mengikuti pelatihan dapat dilihat pada tabel 10:

**Tabel 10**  
**Hasil Uji Independent Samples Test Pelatihan**

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
PemahamanSAP	Equal variances assumed	.035	.852	6.221	82	.000	11.915	1.915	8.105	15.726
	Equal variances not assumed			6.173	76.311	.000	11.915	1.930	8.071	15.759

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Berdasarkan tabel 4.1.6.1 terlihat bahwa *Levene's Test for Equality of Variances* untuk F hitung sebesar 0,035 dengan probabilitas sebesar 0,852 lebih dari 0,05 artinya *variance* populasi kedua sample tersebut sama (*Equal variances assumed*). Oleh karena itu, analisis uji beda *t-test* yang digunakan adalah asumsi *Equal variances assumed*. Output SPSS menunjukkan bahwa nilai t pada *Equal variances assumed* adalah 6,221 dengan probabilitas signifikansi 0,000 (two tail) <0,05 sehingga H3 **diterima**. Jadi dapat disimpulkan bahwa rata-rata pemahaman SAP berbasis akrual berbeda secara signifikan antara pegawai yang pernah mengikuti pelatihan dan pegawai yang tidak pernah mengikuti pelatihan.

## 2. Jabatan

**Tabel 11**  
**Hasil Uji Group Statistic Jabatan**

Group Statistics					
	Jabatan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
PemahamanSAP	penyusun LK	4	72.75	5.439	2.720

Group Statistics					
	Jabatan	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
PemahamanSAP	penyusun LK	4	72.75	5.439	2.720
	Bukan penyusun LK	80	61.74	10.472	1.171

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Berdasarkan tabel 11 menunjukkan bahwa nilai rata-rata pegawai yang memiliki jabatan sebagai penyusun laporan keuangan akrual sebesar 72,75 lebih tinggi dibandingkan dengan pegawai selain penyusun laporan keuangan sebesar 61,74. Secara absolut jelas bahwa rata-rata pemahaman SAP berbasis akrual berbeda antara pegawai yang memiliki jabatan sebagai penyusun laporan keuangan dan pegawai selain penyusun laporan keuangan. Perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual berdasarkan jabatan adalah signifikan. Hasil pengujian dapat dilihat dalam tabel 12.

**Tabel 12**  
**Hasil Uji Independent Samples Test Jabatan**

Independent Samples Test										
S		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
PemahamanSAP	Equal variances assumed	1.673	.200	2.081	82	.041	11.013	5.293	.483	21.542
	Equal variances not assumed			3.719	4.210	.019	11.013	2.961	2.951	19.074

Sumber : Diolah SPSS (2017)

Berdasarkan tabel 12 terlihat bahwa *Levene's Test for Equality of Variances* untuk F hitung sebesar 1,673 dengan probabilitas sebesar 0,200 lebih dari 0,05 artinya *variance* populasi kedua sample tersebut sama (*Equal variances assumed*). Oleh karena itu, analisis uji beda *t-test* yang digunakan adalah asumsi *Equal variances assumed*. Output SPSS menunjukkan bahwa nilai t pada *Equal variances assumed* adalah 2,081 dengan probabilitas signifikansi 0,041 (two tail) <0,05 sehingga H4 **diterima**. Jadi dapat disimpulkan bahwa rata-rata pemahaman SAP berbasis akrual berbeda secara signifikan antara pegawai yang memiliki jabatan sebagai penyusun laporan keuangan dan pegawai selain penyusun laporan keuangan.

## 4.5 PEMBAHASAN

Penelitian ini merupakan studi yang menganalisis perbedaan pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual berdasarkan tingkat pendidikan, pengalaman kerja, pelatihan, dan jabatan. Berikut akan dijelaskan perbedaan masing-masing variabel terhadap pemahaman SAP berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan.

### 4.5.1 Perbedaan Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual Berdasarkan Tingkat Pendidikan

Hasil pengujian hipotesis mengenai perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual berdasarkan tingkat pendidikan, pada tabel *anova* menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,002 dimana nilai tersebut <0,05. Hal ini menunjukkan terdapat perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual dilihat dari tingkat pendidikan. Tingkat pendidikan yang dimiliki oleh pegawai keuangan dapat membedakan pemahaman SAP berbasis akrual. Tingkat pendidikan yang memadai diperlukan bagi pegawai keuangan dalam memahami SAP berbasis akrual untuk memenuhi tuntutan publik atas

transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan. Hal ini sesuai dengan teori *stewardship*, dimana pemerintah bertindak sebagai pelayan bagi masyarakat. Pelayanan dalam pengelolaan keuangan sangat penting dengan didukung tingkat pendidikan pegawai keuangan. Sehingga pengelolaan keuangan dapat disajikan sesuai dengan standar yang ditetapkan.

Penyajian laporan keuangan sesuai standar akuntansi pemerintahan dapat dicapai dengan kinerja pegawai keuangan yang baik. Salah satu faktor demografi dalam kinerja adalah tingkat pendidikan. Tingkat pendidikan pegawai dapat membedakan kinerja dalam memahami standar akuntansi pemerintahan. Oleh karena itu, tingkat pendidikan merupakan hal penting bagi pegawai keuangan dalam menjalankan tugasnya.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Cahyadi (2009) dan Pristiani (2015) yang mengatakan bahwa tingkat pendidikan berpengaruh terhadap tingkat pemahaman laporan keuangan daerah. Namun hasil ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan Eriva (2013) yang menyatakan tidak ada pengaruh tingkat pendidikan terhadap pemahaman laporan keuangan daerah.

#### **4.5.2 Perbedaan Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis AkruaI Berdasarkan Pengalaman Kerja**

Berdasarkan pengujian parsial pengalaman kerja pada tabel *multiple comparisons*, hasil *turkey hsd* dan *benforeni* menunjukkan bahwa perbedaan pemahaman SAP berbasis akruaI antara pegawai dengan pengalaman kerja 0-5 tahun dan 5-10 tahun tidak signifikan secara statistik. Pengalaman kerja 0-5 tahun dan 10-15 tahun secara statistik signifikan. Pengalaman kerja 0-5 tahun dan >15 tahun secara statistik signifikan. Sedangkan perbedaan pemahaman SAP berbasis akruaI antara pegawai pengalaman kerja 5-10 tahun dan 10-15 tahun tidak signifikan. Pengalaman kerja 5-10 tahun dan >15 tahun secara statistik tidak signifikan. Pengalaman kerja 10-15 tahun dan >15 tahun juga tidak signifikan secara statistik. Adanya standar yang mengatur tentang penyajian laporan keuangan dimaksudkan agar laporan keuangan dapat dijadikan sebagai alat pengambilan keputusan yang tepat. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akruaI diyakini dapat memberikan informasi lebih akurat dan reliabel.

Laporan keuangan yang akurat dan reliabel dapat dicapai jika pegawai keuangan memahami pedoman dan standar yang telah ditetapkan. SAP berbasis akruaI merupakan perbaikan dari SAP berbasis kas menuju akruaI. Perubahan basis akuntansi di sektor publik membutuhkan pemahaman SAP berbasis akruaI yang baik dari pegawai keuangan. Pegawai keuangan dengan pengalaman kerja lebih lama memiliki pemahaman SAP berbasis yang lebih baik dibandingkan dengan pegawai keuangan yang bekerja belum terlalu lama dalam pengelolaan keuangan. Pengalaman kerja lebih lama memudahkan pegawai keuangan dalam transisi basis akuntansi yang digunakan. Implementasi SAP berbasis akruaI dapat memenuhi tuntutan masyarakat atas pengelolaan keuangan secara efektif, efisien, dan transparan. Keberhasilan implementasi SAP berbasis akruaI menunjukkan bahwa pemerintah telah bertindak sebagai pelayan (*steward*) yang baik bagi masyarakat.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Cahyadi (2009) menjelaskan bahwa pengalaman kerja berpengaruh terhadap pemahaman laporan keuangan daerah. Semakin lama masa kerja seseorang dapat mencerminkan pemahaman atas tugas yang berhubungan dengan pekerjaan. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Lelono (2014) dan Pristiani (2017) yang mengatakan bahwa terdapat perbedaan perbedaan tingkat pemahaman penyusunan laporan keuangan berbasis akruaI dilihat dari pengalaman kerja. Namun hasil ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan Eriva (2013) yang menyatakan tingkat pendidikan tidak berpengaruh terhadap pemahaman laporan keuangan daerah.

#### **4.5.3 Perbedaan Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis AkruaI Berdasarkan Pelatihan**

Hasil pengujian hipotesis mengenai perbedaan pemahaman SAP berbasis akruaI berdasarkan pelatihan pada *independent sample t-test* menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,002 dimana nilai tersebut <0,05. Hal ini menunjukkan terdapat perbedaan pemahaman SAP berbasis akruaI yang signifikan antara pegawai keuangan yang pernah mengikuti pelatihan dengan pegawai yang tidak



pernah mengikuti pelatihan. Pelatihan yang diikuti pegawai keuangan dapat meningkatkan pemahaman atas SAP berbasis akrual.

Pegawai keuangan yang pernah mengikuti pelatihan memiliki pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual yang lebih tinggi dibandingkan pegawai yang tidak pernah mengikuti pelatihan. Artinya, pegawai keuangan yang mengikuti pelatihan lebih paham dan mampu menerapkan SAP berbasis akrual dibandingkan dengan pegawai yang tidak pernah mengikuti pelatihan. Hal ini menunjukkan bahwa pelatihan yang diberikan telah berjalan sesuai tujuan yang diharapkan. Tujuan adanya pelatihan mengenai SAP berbasis akrual agar proses implementasi berjalan dengan baik dan berlangsung cepat.

Pelatihan yang diberikan merupakan strategi pemerintah dalam menyiapkan pegawai keuangan yang memiliki pemahaman SAP yang baik untuk implementasi basis akuntansi akrual. Implementasi basis akuntansi akrual wujud nyata pemerintah dalam mewujudkan birokrasi yang bersih dan transparan terutama di bidang pengelolaan keuangan. Pemerintah sebagai pihak yang dipercaya untuk mengelola dana publik, sudah seharusnya memberikan kepuasan terhadap publik. Publik akan puas terhadap pengelolaan keuangan jika dalam bekerja pemerintah memiliki pegawai yang kompeten dalam bidangnya. Pegawai keuangan yang memahami SAP berbasis akrual merupakan salah satu bukti pemerintah dalam memenuhi tuntutan publik atas pengelolaan keuangan.

Hasil penelitian ini sesuai dengan tujuan dan manfaat dari diadakannya pelatihan. Pelatihan yang diberikan telah meningkatkan pemahaman SAP berbasis akrual. Hasil ini sesuai dengan temuan Cahyadi (2009) dan Eriva (2013) yang menyatakan bahwa pelatihan berpengaruh terhadap pemahaman laporan keuangan daerah. Temuan ini juga sejalan dengan penelitian Lelono (2014) yang menyatakan bahwa terdapat perbedaan tingkat pemahaman SAP berbasis akrual dilihat dari pelatihan yang diikuti.

#### **4.5.4 Perbedaan Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) Berbasis Akrual Berdasarkan Jabatan**

Hasil pengujian hipotesis mengenai perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual berdasarkan jabatan pada *independent sample t-test* menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,200 dimana nilai tersebut  $< 0,05$ . Hal ini menunjukkan terdapat perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual antara pegawai keuangan yang memiliki jabatan sebagai penyusun laporan keuangan dan selain penyusun laporan keuangan. Perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual antara pegawai keuangan yang memiliki jabatan sebagai penyusun laporan keuangan dan selain penyusun laporan keuangan secara statistik signifikan. Jabatan sangat erat hubungannya dengan tugas dan wewenang yang dilakukan. Jabatan sebagai penyusun laporan keuangan memiliki tugas mencatat, menggolongkan, dan mengiktisarkan transaksi keuangan hingga menyajikannya dalam bentuk laporan keuangan, sehingga jabatan penyusun laporan keuangan lebih paham terkait standar akuntansi yang digunakan. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian yang menunjukkan bahwa pegawai keuangan dengan jabatan penyusun laporan keuangan memiliki pemahaman SAP berbasis akrual lebih tinggi dibandingkan dengan pegawai keuangan yang memiliki jabatan selain penyusun laporan keuangan.

Penyajian laporan keuangan yang sesuai dan berpedoman pada standar yang ditetapkan merupakan informasi penting yang dapat digunakan untuk menganalisis kondisi keuangan instansi. Informasi dalam laporan keuangan yang sesuai dengan standar dapat dipertanggungjawabkan kebenaran dan ketepatannya. Informasi keuangan yang disajikan sesuai standar merupakan tuntutan masyarakat selaku pemilik sumber daya publik terhadap pemerintah selaku pihak yang dipercaya untuk mengelolanya. Sehingga jabatan penyusun laporan keuangan mutlak memahami SAP berbasis akrual dalam pelaksanaan tugasnya sebagai penyaji laporan keuangan.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa jabatan tertentu dengan tugas dan wewenang yang berbeda dapat membedakan kemampuan seseorang yang memiliki jabatan lain. Jabatan sebagai penyusun laporan keuangan memiliki pemahaman lebih atas SAP berbasis akrual. Hal ini dikarenakan jabatan sebagai penyusun laporan keuangan dalam menyusun dan menyajikan keuangan harus sesuai dengan SAP yang ditetapkan.

Hasil temuan ini sejalan dengan penelitian Cahyadi (2009) yang menyatakan bahwa posisi di pemerintah berpengaruh positif terhadap pemahaman atas laporan keuangan daerah. Begitupula dengan penelitian Pristiani (2015) yang menyatakan bahwa Jabatan sebagai penyusun laporan keuangan berpengaruh positif. Namun hasil ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan Eriva (2013) yang menyatakan bahwa jabatan tidak berpengaruh terhadap pemahaman laporan keuangan daerah.

## 5. PENUTUP

### 5.1 Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis adanya perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual dilihat dari tingkat pendidikan, pengalaman kerja, pelatihan, dan jabatan. Analisis data dilakukan dengan menggunakan SPSS 16. Pengujian hipotesis yang digunakan adalah *anova one way* untuk tingkat pendidikan dan pengalaman kerja. Sedangkan pengujian pelatihan dan jabatan menggunakan *independent sample t-test*. Simpulan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Variabel tingkat pendidikan terdapat perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual berdasarkan tingkat pendidikan.
2. Variabel pengalaman kerja terdapat perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual berdasarkan pengalaman kerja.
3. Variabel pelatihan terdapat perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual antara pegawai yang mengikuti pelatihan terkait SAP berbasis akrual dengan pegawai yang tidak mengikuti pelatihan.
4. Variabel jabatan terdapat perbedaan pemahaman SAP berbasis akrual antara pegawai yang memiliki jabatan sebagai penyusun laporan keuangan dengan pegawai yang memiliki jabatan selain penyusun laporan keuangan.

### 5.2 Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan dalam penelitian ini yang masih perlu direvisi penelitian selanjutnya antara lain: Penelitian ini hanya berfokus pada Kota Jayapura, sehingga penelitian tidak dapat dibandingkan dengan daerah lain, Penelitian ini merupakan metode survei menggunakan kuesioner tanpa dilengkapi dengan wawancara atau pertanyaan lisan. Pengisian kuesioner yang tidak terkontrol secara langsung mengakibatkan peneliti tidak dapat memastikan apakah jawaban yang diberikan responden sudah menggambarkan keadaan yang sebenarnya dalam instansi.

### 5.3 Saran

Saran bagi peneliti Selanjutnya dapat menindaklanjuti penelitian ini dengan memperkaya literatur dan referensi yang lebih mendalam guna mendapatkan perbaikan dan kesimpulan. Dan menambahkan variabel yang berpotensi melihat perbedaan pemahaman standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual dan lebih bisa menjelaskan perbedaan pemahaman tersebut. Serta, disarankan untuk peneliti selanjutnya agar dapat memperluas wilayah observasi dengan tujuan untuk mendapatkan akurasi dan kontribusi hasil penelitian yang lebih baik, memberikatkan tambahan wacana penelitian empiris bagi peneliti dan pertimbangan untuk melakukan penelitian-penelitian selanjutnya.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Adventana, Gabriella Ara. 2014. “Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pemerintah Provinsi DIY dalam Implementasi SAP Berbasis Akrua Menurut PP No 71 Tahun 2010”. *Skripsi*. Yogyakarta: Universitas Atma Jaya. <http://e-journal.uajy.ac.id>
- Afiyah, Siti. 2013. “Studi Korelasi antara Pemahaman Materi Thaharah dengan Kesadaran Menjaga Kebersihan Siswa Kelas X MA NU 08 Pageruyung Kendal Tahun 2012-2013. *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ilmu Tarbiyah dan Keguruan IAIN Walisongo. <http://eprints.walisongo.ac.id>
- Cahyadi, Dwi. 2009. “Pengaruh Tingkat Pendidikan, Masa Kerja, Pelatihan, dan Posisi di Pemerintahan Terhadap Pemahaman Laporan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Eksekutif dan Legislatif di Lembaga Pemerintahan Kabuten Banjarnegara”. *Tesis*. Semarang: Program Studi Magister Akuntansi UNDIP. [eprints.undip.ac.id/7792/](http://eprints.undip.ac.id/7792/)
- Donaldson, Lex dan Davis, James H. 1991. “*Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder*”. Dalam *Australian Journal of Management*, Volume 16 Nomor 1. Hal. 49-65.
- Eriva, Cut Yunina. 2013. “Pengaruh Tingkat pendidikan, Pelatihan, masa Kerja, dan Jabatan Terhadap Pemahaman Laporan Keuangan Daerah (Studi Pada Pemerintah Aceh”. Dalam *Jurnal Akuntansi Pacsa Sarjana Universitas Syiah Kuala*. Hal. 1-14. <http://docplayer.info/30008347>
- Faradillah, Andi. 2013. “Analisis Kesiapan Pemerintah dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010)”. *Skripsi*. Makassar: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin. <http://download.portalgaruda.org>
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM. SPSS 21: Edisi Kelima*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Gibson, James. L. 2000. *Organisasi, perilaku, struktur dan proses (Edisi kelima)*. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Haryanto., Salmuddin, dan Arifuddin. 2007. *Akuntansi Sektor Publik: Edisi Pertama*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Hasan, M. Tholhah. 2005. *Islam dan Masalah SDM*. Jakarta: Lantabora Press.
- Hasibuan, Malayu S. P. 2006. *Manajemen Dasar, Pengertian, dan Masalah*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Hayati, Rahma. 2012. “Pengaruh Mind Mapping Terhadap Pemahaman Materi Ajar Psikologi Umum pada Mahasiswa Fakultas Psikologi Universitas Sumatera Utara. *Skripsi*. Sumatera: Fakultas Psikologi USU. [repository.usu.ac.id/handle/123456789/39302](http://repository.usu.ac.id/handle/123456789/39302)
- Helen dan Astuti, Diana Dwi, 2011. “Pengaruh Tingkat Pemahaman, Pelatihan Dan Pendampingan Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Penerapan *Accrual Basis* Dalam Pengelolaan Keuangan Daerah Di Kabupaten Jember”. Dalam *Jurnal Ekonomi-Mandala Jember*, Hal. 98-199. [http://www.academia.edu/20422897/Analisis\\_Penerapan\\_SAP\\_dalam\\_Pemerintah\\_Kabupaten\\_Jember](http://www.academia.edu/20422897/Analisis_Penerapan_SAP_dalam_Pemerintah_Kabupaten_Jember)

- Hurlock, Elizabeth, B. 2006. *Psikologi Perkembangan*. Erlangga: Jakarta.
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I. 2014. Badan Pemeriksa Keuangan.
- Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Pematang Jaya. 2014. Badan Pemeriksa Keuangan.
- Ismanto, Nano. 2005. “Pengaruh Pengalaman Kerja dan Disiplin Kerja terhadap Produktivitas Kerja Karyawan Perusahaan Speaker Aktif Arofah Elektronik di Desa Gribig Kecamatan Gebog Kabupaten Kudus”. *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomi UNNES. <http://slideplayer.info/slide/3669461/>
- Jones, Rowan. 2014. “Central Government Accounting Reform in Malta: Is It Just An Illusion?”. *Bank of Valletta Review*, No. 49. Hal. 1-28.
- Kamil, Mustofa. 2010. *Model Pendidikan dan Pelatihan (Konsep dan Aplikasi)*. Bandung: Alfa Beta.
- Kusuma, Muhammad Indra Yudha. 2013. “Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi AkruaI pada Pemerintah”. *Skripsi*. Semarang: Fakultas Ekonomika dan Bisnis UNDIP. [portalgaruda.org/article.php?article=121346&val=4728](http://portalgaruda.org/article.php?article=121346&val=4728)
- Lembaga Administrasi Negara. 2007. “Penerapan Good Governance di Indonesia”. Dalam *Laporan Kajian*. Jakarta. Hal. 40.
- Lelono, Khoirul Maarif Joko. 2014. “Tingkat Pemahaman Akuntansi Berbasis AkruaI pada Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada SKPD di Lingkungan Pemerintah Kota Salatiga)”. Salatiga: Fakultas Ekonomika dan Bisnis UKSW. [docplayer.info/32729531-Accounting-analysis-journal.html](http://docplayer.info/32729531-Accounting-analysis-journal.html)
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mangkunegara, A. P. 2005. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Bandung: PT. Remaja Rosda Karya.
- Mangkunegara, A. P.. 2009. *Perencanaan dan Pengembangan Sumber Daya Manusia*. Bandung: PT. Remaja Rosda Karya.
- Meuthia, Retno Fithri Dan Endrawati. 2008. “Pengaruh Faktor Pendidikan, Pelatihan Pengalaman Kerja dan Penguasaan Komputer Pegawai Bagian Akuntansi Terhadap Kualitas Penyajian Informasi Akuntansi (Studi pada Kantor Cabang Bank Nagari)”. Padang: Fakultas Ekomomi Universitas Negeri Padang. [docplayer.info/32729531-Accounting-analysis-journal.html](http://docplayer.info/32729531-Accounting-analysis-journal.html)
- Modul Pelatihan Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah dan SKPD Tahun 2014.
- Mujiman, Haris. 2009. *Manajemen Pelatihan: Berbasis Belajar Mandiri*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Mulyana, Budi. 2009. “Penggunaan Akuntansi AkruaI di Negara-negara Lain: Tren di Negara-Negara Anggota OEACD”. Hal. 1-28.
- Panggabean, Mutiara S. 2007. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Menteri Pendidikan Dan Kebudayaan Nomor 54 Tahun 2013 Tentang Standar Kompetensi Lulusan Pendidikan Dasar dan Menengah

- Peraturan Menteri Pendidikan dan Kebudayaan Republik Indonesia Nomor 49 Tahun 2014 Tentang Standar Nasional Pendidikan Tinggi
- Peraturan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 7 Tahun 2013 tentang Pedoman Penyusunan Standar Kompetensi manajerial Pegawai Negeri Sipil.
- Podrug, N. 2011. “*The Strategic Rrole of Managerial Stewardship Behaviour for Achieving Corporate Citizenship*”. Dalam *Ekonomski Pregled*. Vol. 62 Hal. 7-8. 86
- Radhman, Encu Hermana, 2012. “Analisis Pengaruh Kompetensi Jabatan dan Profesionalisme Birokrasi Terhadap Kinerja Organisasi Pada Sekolah Menengah Pertama Negeri (SMPN) Penerima Bos di Bekasi”. Hal. 1-13.
- Rasul, Sjahrudin. 2009. “Penerapan Good Governance di Indonesia dalam Pencegahan Tindak Pidana Korupsi”. Dalam *Mimbar Hukum*, Volume 21 No. 3. Hal. 409-628.
- Robbins, S. P. 1996. *Perilaku Organisasi Edisi Kelima (Jilid 2)*. Jakarta: Prehalindo
- Rofi, Ahmad Nur. 2012. “Pengaruh Disiplin Kerja dan Pengalaman Kerja Terhadap Prestasi Kerja Karyawan pada Departemen Produksi PT. Leo Agung Raya Semarang”. Dalam *Jurnal Ilmu Manajemen dan Akuntansi Terapan*, Vol. 3 No. 1. Hal. 1-21. [jurnal.stietotalwin.ac.id](http://jurnal.stietotalwin.ac.id) > Home > Vol 3, No 1 (2012) > Nur Rofi
- Santoso, Urip dan Pabelum, Yohanes Joni. 2008. “Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dalam Mencegah Fraud”. Dalam *Jurnal Administrasi Bisnis*, Volume 4 No. 1. Hal. 14-33. [journal.unpar.ac.id](http://journal.unpar.ac.id)
- Sedarmayanti. 2009. *Sumber Daya Manusia dan Produktivitas Kerja*. Bandung: CV. Mandar Maju.
- Setyaningsih, Titik. 2013. “Studi Eksplorasi Tingkat Pemahaman Aparatur Pemerintah Daerah dan Anggota DPRD terhadap Standar Akuntansi Berbasis Akrua (Kasus di Pemerintah Kota Surakarta)”. Dalam *Simposium Nasional Akuntansi XVI*. Hal 2378-2414.
- Stamatiadis, F., Eriotis, N., and Vasilio, D. 2009. “Assessing Accrual Accounting Reform in Greek Public Hospital: An Empirical Investigation”. *International Journal of Economic Science and Applied Research*, Volume 4 No. 1. Hal. 153-184.
- Sudijono, Anas. 2009. *Pengantar Evaluasi Pendidikan*. Jakarta: Raja Grafindo.
- Tiffin dan Cornick. Mc. 2003. *Manajemen Kinerja*. Alih Bahasa Amanda T. Pramundari. Bandung: Badan Penerbit Alfabeta.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.*
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.* 87
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintah Daerah.*
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2003 Sistem Pendidikan Nasional.*
- Warisno. 2009. “Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Lingkungan Pemerintah Provinsi Jambi”. *Tesis*. Medan: Sekolah Pascasarjana USU.

Wibowo. 2007. *Manajemen Kinerja*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.

Windiastuti, Ruri. 2014. “Pengaruh Sumber Daya Manusia Bidang Akuntansi dan Sistem Pengendalian Internal terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah”. *Skripsi*. Bandung: Fakultas Ekonomi Universitas Widyatama. repository.widyatama.ac.id