

# Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Implementasi Akuntansi Akruwal pada Entitas Pemerintah Daerah

USMAN<sup>1\*</sup>; SUNANDAR<sup>2</sup>; IDA FARIDA<sup>21</sup>

<sup>1</sup>Magister Akuntansi Universitas Sebelas Maret, Jl. Ir. Sutami No. 36A, Jawa Tengah 57126, Surakarta, Jawa Tengah, Indonesia,

<sup>2</sup>Jurusan Akuntansi Politeknik Harapan Bersama, Jl. Mataram No.9, Kel. pesurungan lor, Kel. Pesurungan Lor, Tegal, Jawa Tengah, Indonesia

Correspondin Author, E\_mail address: usman88@gmail.com

## ABSTRACT

This research aims to provide an overview and empirical evidence regarding the level of implementation of accrual accounting in the local government, especially at the level of the working unit. Collecting data in this study using a questionnaire survey. The population of the research object in this case is the Budget Authority Users of the Local Government Unit (SKPD) Department of Industry, Trade, Koperasi and SMEs Ponorogo 2014. The data collected were processed using multiple linear regression analysis. The results of this research show that the level of implementation of accrual accounting in the Government is still very low. In particular the level of implementation of accrual accounting is influenced significantly by the financial staff training. However, there were no significant effects of the educational level of staff, quality of information technology consulting, support, experience, educational background and a work unit size against the level of implementation of accrual accounting.

Key Words: Accrual Accounting; Local Government; Working Unit.

## ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran dan bukti empiris mengenai tingkat pelaksanaan akuntansi akrual di pemerintah daerah, terutama di tingkat unit kerja. Pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan survei kuesioner. Populasi objek penelitian dalam hal ini adalah Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) dari Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Dinas Perindustrian, Perdagangan, Koperasi dan UKM Ponorogo 2014. Data yang dikumpulkan diolah dengan menggunakan analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat pelaksanaan akuntansi akrual di Pemerintah masih sangat rendah. Khususnya tingkat implementasi akuntansi akrual dipengaruhi secara signifikan oleh pelatihan staf keuangan. Namun, tidak ada efek signifikan dari tingkat pendidikan staf, kualitas konsultasi teknologi informasi, dukungan, pengalaman, latar belakang pendidikan dan ukuran unit kerja terhadap tingkat pelaksanaan akuntansi akrual.

Kata kunci: Akuntansi Akruwal; Pemerintah lokal; Satuan Kerja.

## PENDAHULUAN

Organisasi sektor publik di seluruh dunia telah terlibat dalam strategi perubahan mental kelembagaan, organisasi dan manajerial dalam rangka memenuhi kebutuhan yang semakin meningkat akan tuntutan akuntabilitas keuangan, efisiensi dan efektifitas. Perubahan tersebut menjadikan sistem manajemen tradisional sektor publik yang awalnya terkesan birokratis, kaku dan hierarkis menjadi manajemen sektor publik yang fleksibel dan lebih mengakomodasi pasar. Perubahan manajemen sektor publik tersebut

kemudian dikenal dengan istilah *New Public Management* (NPM).

NPM berakar dari teori manajemen yang beranggapan bahwa praktik bisnis komersial dan manajemen sektor swasta adalah lebih baik dibandingkan dengan praktik dan manajemen pada sektor publik. Oleh karena itu, untuk memperbaiki kinerja sektor publik, perlu diadopsi beberapa praktik dan teknik manajemen yang diterapkan di sektor swasta ke dalam sektor publik, seperti pengadopsian mekanisme pasar, kompetisi

tender, dan privatisasi perusahaan-perusahaan publik (Mardiasmo, 2002).

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

Pengadopsian NPM di Indonesia dalam bidang reformasi keuangan Negara dimulai dengan diberlakukannya paket undang-undang bidang keuangan Negara (UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara). Salah satu ketentuan dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yaitu mewajibkan adanya Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagai basis penyusunan laporan keuangan bagi instansi pemerintahan.

Dalam salah satu penjelasan di Undang-undang Perbendaharaan Negara disebutkan bahwa SAP dimaksud ditetapkan dalam suatu peraturan pemerintah yang saat ini diatur dengan PP No. 71 Tahun 2010. Salah satu ciri pokok dari perubahan tersebut adalah penggunaan basis akuntansi dari

basis kas menjadi basis akrual. Secara sederhana, akuntansi berbasis kas mengakui dan mencatat transaksi pada saat terjadinya penerimaan dan pengeluaran kas dan tidak mencatat aset dan kewajiban. Sedangkan basis akrual mengakui dan mencatat transaksi pada saat terjadinya transaksi (baik kas maupun non kas) dan mencatat aset dan kewajiban.

Penelitian mengenai Akuntansi akrual di Indonesia diantaranya dilakukan oleh Muhamad Indra Yudha Kusuma dan Fuad (2013) yang menunjukkan kesiapan pemerintah yang masih kurang atas penerapan Standar Akuntansi Pemerintah. Sementara penelitian sebelumnya di beberapa negara mengenai adopsi sistem akuntansi berbasis akrual pada organisasi sektor publik, menyatakan bahwa implementasi dari sistem akuntansi berbasis akrual sering disertai dengan sejumlah besar kelemahan dan masalah (masalah akuntansi, sumber daya manusia, organisasi dan keuangan) yang menghambat atau menunda tingkat adopsi, sehingga transisi dari sistem akuntansi basis kas menuju basis akrual tidak akan terjadi secara cepat dan lengkap (Brusca, 1997; Guthrie, 1998; Christiaens, 2001; Carlin and Guthrie, 2003).

Penerapan sistem akuntansi berbasis akrual merupakan proses yang berkesinambungan dan terpadu. Dampak yang dihasilkan dari penerapan sistem ini tidak dapat dilihat dalam waktu yang singkat. Pemahaman tentang faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan dalam pengenalan sistem akuntansi yang baru, khususnya pada konteks pemerintahan adalah penting. Keberhasilan atau kegagalan penerapan akuntansi berbasis akrual pada pemerintah tidak lepas dari peran satuan kerja dan pengaruh dari faktor-faktor yang ada pada satuan kerja tersebut, mulai dari faktor sumber daya manusia seperti tingkat pendidikan staf, pelatihan yang diberikan, dan

latar belakang pendidikan pimpinan, faktor organisasional seperti kualitas teknologi informasi dan dukungan konsultan, maupun faktor situasional lainnya seperti pengalaman satuan kerja dalam menjalankan basis kas menuju akrual dan ukuran satuan kerja tersebut.

Berdasarkan latar belakang diatas, penulis ingin menguji kembali sampai sejauh mana tingkat penerapan akuntansi akrual dan menguji pengaruh dari faktor-faktor sumber daya manusia, organisasional dan situasional terhadap implementasi akuntansi akrual pada sektor pemerintahan. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan bukti dan gambaran yang lebih nyata mengenai tingkat adopsi dan implementasi sistem akuntansi akrual pada pemerintahan di Indonesia.

Kontribusi utama dari studi ini adalah memberikan bukti empiris dari tingkat keberhasilan dalam menerapkan sistem akuntansi akrual dan faktor-faktor yang berperan dalam implementasi tersebut. Selain itu, juga untuk meningkatkan pemahaman kepada para peneliti dan para pimpinan mengenai proses implementasi dan tantangan reformasi, serta membantu mereka memperbaiki model dan meningkatkan sistem yang efektif dalam proses implementasi dan proses proyek-proyek yang sama di masa depan.

## **TINJAUAN LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

### **NEW PUBLIC MANAGEMENT (NPM)**

NPM berakar dari teori manajemen yang beranggapan bahwa praktik bisnis komersial dan manajemen sektor swasta adalah lebih baik dibandingkan dengan praktik dan manajemen pada sektor publik. Oleh karena itu, untuk memperbaiki kinerja sektor publik, perlu diadopsi beberapa praktik dan teknik manajemen yang diterapkan di sektor swasta ke dalam sektor publik, seperti pengadopsian mekanisme pasar, kompetisi

tender, dan privatisasi perusahaan perusahaan publik (Mardiasmo, 2002).

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

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

Menurut Pollitt (2002) adopsi inovasi NPM dapat dikategorikan pada empat tahap yang berbeda: (1) pengungkapan, (2) Keputusan, (3) praktik, dan (4) dampak dari perubahan. Penelitian ini berfokus pada tahap praktik di mana inovasi NPM secara teknis digunakan oleh organisasi sektor publik, termasuk faktor-faktor kontekstual dan organisasi yang dapat mempengaruhi

penggunaan teknik-teknik baru dalam praktik.

Dalam konteks NPM dan mengikuti contoh dari sejumlah negara lain di Eropa dan seluruh dunia, pemerintah Indonesia juga mengalami sejumlah perubahan akuntansi keuangan dan reformasi selama hampir satu dekade terakhir dalam rangka memenuhi tantangan globalisasi yang meningkat. Secara khusus, penelitian ini bertujuan untuk mendeskripsikan dan membandingkan secara obyektif adopsi dan implementasi aktual dari system akuntansi akrual pada pemerintah Indonesia dengan mengukur sejauh mana penerapan akuntansi akrual dan menguji dampak dari berbagai faktor yang berpotensi berpengaruh pada tingkat adopsi reformasi akuntansi akrual.

#### **PERKEMBANGAN AKUNTANSI AKRUAL PADA PEMERINTAH INDONESIA**

Reformasi akuntansi pemerintahan mendapat momentumnya dengan terbitnya UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang mewajibkan adanya suatu Standar Akuntansi Pemerintahan sebagai basis penyusunan laporan keuangan instansi pemerintah, lalu diperkuat dengan UU 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Undang-undang tersebut menyebabkan kebutuhan mendesak akan standar akuntansi sebagai basis penyusunan dan audit laporan keuangan instansi pemerintah oleh BPK. Tanpa standar, BPK tidak dapat menerbitkan opini audit. Bentuk pertanggungjawaban APBN/APBD adalah laporan keuangan yang harus sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dalam Pasal 32 mengamanatkan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan Standar

Akuntansi Pemerintahan. Standar akuntansi pemerintahan tersebut disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan yang independen dan dite-tapkan dengan Peraturan Pemerintah setelah terlebih dahulu mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan. Penyusunan SAP Berbasis Akrual dilakukan oleh KSAP melalui proses baku penyusunan (*due process*).

Penyusunan PSAP dilandasi oleh Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, yang merupakan konsep dasar penyusunan dan pengembangan Standar Akuntansi Pemerintahan, dan merupakan acuan bagi Komite Standar Akuntansi Pemerintahan, penyusun laporan keuangan, pemeriksa, dan pengguna laporan keuangan dalam mencari pemecahan atas sesuatu masalah yang belum diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan.

SAP Berbasis Akrual terdapat pada Lampiran I Peraturan Pemerintah tersebut dan berlaku sejak tanggal ditetapkan dan dapat segera diterapkan oleh setiap entitas, yaitu mulai akhir tahun 2010. Sedangkan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual pada Lampiran II berlaku selama masa transisi bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP Berbasis Akrual.

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, dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan. Hal ini sejalan dengan salah satu prinsip akuntansi yaitu bahwa biaya yang dikeluarkan sebanding dengan manfaat yang diperoleh. Perbedaan mendasar SAP Berbasis Kas Menuju Akrual dengan SAP Berbasis Akrual terletak pada PSAP 12 mengenai Laporan Operasional. Entitas melaporkan secara transparan

besarnya sumber daya ekonomi yang didapatkan, dan besarnya beban yang ditanggung untuk menjalankan kegiatan pemerintahan. Surplus/defisit operasional merupakan penambah atau pengurang ekuitas/kekayaan bersih entitas pemerintahan bersangkutan.

Salah satu kendala dalam penerapan akuntansi berbasis akrual adalah kondisi pemerintah yang meliputi sumber daya manusia dan infrastruktur untuk menerapkan SAP berbasis akrual serta kualitas laporan keuangan pemerintahan yang disusun berdasarkan PP No.71 Tahun 2010, namun belum sepenuhnya sesuai dengan PP tersebut (masih banyak laporan keuangan yang mendapat opini disclaimer dari BPK RI). Oleh karena itu, sampai sejauh mana tingkat penerapan akuntansi akrual pada pemerintah khususnya di tingkat satuan kerja saat ini dan faktor-faktor yang meliputi sumber daya manusia dan organisasi dari satuan kerja tersebut, menjadi objek penelitian ini yang diharapkan memberikan gambaran yang lebih tepat atas penerapan akuntansi akrual pada pemerintah.

#### TINGKAT PENDIDIKAN STAF KEUANGAN

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Stamatiadis *et al.* (2009) menunjukkan terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara tingkat pendidikan staf akuntansi dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Kemudian penelitian oleh Ouda, (2008) yang menunjukkan bahwa ketika mendapat pendidikan pada tingkat yang lebih tinggi, staf organisasi diharapkan untuk lebih menghargai manfaat dan penggunaan teknik akuntansi yang baru dan juga untuk mempromosikan implementasinya dalam organisasi pemerintah. Menurut Christiaens (2001) tingkat umum pendidikan eksekutif dan staf, berdampak positif pada tingkat adopsi reformasi. Berdasarkan pembahasan di atas peneliti ingin menguji kembali

hubungan kedua variabel tersebut dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

*H<sub>1</sub>: Tingkat pendidikan staf keuangan berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.*

#### PELATIHAN STAF KEUANGAN

Menurut Krumwiede (1998) pelatihan yang memadai memiliki efek yang berpengaruh positif terhadap kesuksesan adopsi sistem akuntansi, sebagai pemahaman tentang bagaimana untuk merancang, menerapkan dan menggunakan sistem ini menjadi meningkat. Demikian pula menurut Brusca, (1997) yang menunjukkan bahwa transisi dari akuntansi berbasis kas menuju basis akrual membutuhkan biaya pelatihan yang signifikan.

Dengan kata lain, pelatihan harus menyediakan mekanisme bagi karyawan untuk memahami, menerima, dan merasa nyaman dengan ide-ide dan instrument NPM, dan mencegah karyawan dari merasa tertekan atau kewalahan oleh proses implementasi. Penelitian oleh Stamatiadis *et al.* (2009) juga menunjukkan bahwa pelatihan yang diberikan kepada staf keuangan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Berdasarkan pembahasan di atas, penulis ingin menguji kembali hubungan kedua variabel tersebut dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

*H<sub>2</sub>: Pelatihan staf keuangan berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.*

#### KUALITAS TEKNOLOGI INFORMASI

Konsisten dengan sistem informasi dan model perubahan manajemen akuntansi, survei di sektor swasta, melaporkan bahwa inefisiensi sistem informasi dan keterbatasan data, seperti ketidakmampuan sistem informasi yang ada untuk menyediakan data yang dapat dipercaya, akurat, dan *up-to-date* secara efektif, merupakan hambatan

utama untuk pelaksanaan dan kegunaan sistem manajemen akuntansi. Krumwiede (1998), menunjukkan bahwa organisasi dengan teknologi informasi yang lebih maju mungkin lebih dapat menerapkan sistem akuntansi manajemen baru daripada organisasi dengan sistem informasi yang kurang canggih karena biaya pengolahan dan pengukuran yang lebih rendah.

Studi ini menunjukkan bahwa teknologi informasi akan diminta untuk memfasilitasi dan mendukung pengenalan akuntansi akrual di sektor publik. Akibatnya, kualitas tinggi yang ada dalam sistem informasi organisasi harus dipertimbangkan sebagai prasyarat penting dari keberhasilan pelaksanaan inisiatif NPM (Ouda, 2008). Argumen ini mengarah pada perumusan hipotesis berikut:

*H<sub>3</sub>: Kualitas teknologi informasi berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.*

#### DUKUNGAN KONSULTAN

Terdapat sejumlah besar literatur akuntansi pemerintahan yang menggambarkan konsultan manajemen sebagai komunitas epistemis dari pengetahuan khusus dan keahlian, bantuan dan dukungan mereka dianggap diperlukan dalam iklim reformasi NPM saat ini. Jadi, konsultan manajemen telah diidentifikasi sebagai pengungkit utama dalam proses reformasi praktek manajemen di sektor publik dan memfasilitasi proses pelaksanaan sebagai dukungan teknis pelaksanaan dan juga sebagai "sumber pengetahuan" (Ouda, 2008). Oleh karena itu, penulis ingin menguji kembali hubungan kedua variabel tersebut dan merumuskan hipotesis sebagai berikut:

*H<sub>4</sub>: Dukungan konsultan berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual*

#### PENGALAMAN MENJALANKAN BASIS KAS MENUJU AKRUAL

Penerapan sistem akuntansi akrual diterapkan

secara bertahap, dalam penjelasan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, SAP berbasis akrual harus segera diterapkan oleh setiap entitas. Namun, bagi entitas yang belum siap untuk menerapkan SAP Berbasis Akrual dapat menggunakan SAP Berbasis Kas Menuju Akrual hingga batas waktu penerapan basis akrual secara penuh, yaitu tahun 2015. Satuan kerja dengan pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual, atau yang terlebih dahulu menerapkan sistem akuntansi berbasis akrual diharapkan akan mencapai level pemahaman dan penerapan yang lebih baik dalam adopsi dan implementasi sistem yang baru.

Menurut Christiaens, (2001) organisasi dengan pengalaman jangka panjang dalam menerapkan akuntansi akrual diharapkan akan mencapai tingkat kepatuhan akuntansi yang lebih baik. Penelitian sebelumnya oleh Stamatiadis *et al.* (2009) memperlihatkan bahwa tidak terdapat hubungan yang signifikan antara pengalaman dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Oleh karena itu, penulis ingin menguji kembali hubungan kedua variabel tersebut dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

*H<sub>5</sub>: Pengalaman satuan kerja dalam menjalankan basis kas menuju akrual berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual*

#### LATAR BELAKANG PENDIDIKAN PIMPINAN

Hasil penelitian sebelumnya tentang reformasi organisasi menunjukkan bahwa pimpinan dengan latar belakang administrasi yang dominan mungkin lebih cenderung untuk menganjurkan dan mendukung inovasi administrasi yang menjanjikan untuk efisiensi dan efektivitas manajerial lebih lanjut (Emsley *et al.*, 2006). Hasil yang berbeda ditunjukkan oleh penelitian Stamatiadis *et al.* (2009) yang menyatakan tidak ada pengaruh yang signifikan antara latar belakang

pendidikan pimpinan dengan tingkat kepatuhan akuntansi akrual. Oleh karena itu, peneliti ingin menguji kembali hubungan kedua variabel tersebut dan mengajukan hipotesis sebagai berikut:

$H_6$ : Latar belakang pendidikan pimpinan yang berorientasi bisnis berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

#### UKURAN SATUAN KERJA

Variabel ukuran dari organisasi publik juga telah dimasukkan dalam penelitian lain akuntansi pemerintah sebelumnya sebagai faktor penting yang mempengaruhi tingkat adopsi manajemen. Namun, pengaruh dari variabel ukuran pada tingkat penerapan tidak jelas. Secara khusus, terdapat beberapa penelitian sebelumnya yang mencatat adanya hubungan positif antara ukuran organisasi dan tingkat adopsi instrumen manajemen (Christiaens, 1999; 2001; Krumwiede, 1998). Namun, ada penelitian yang tidak menemukan hubungan yang signifikan (Stamatiadis *et al.*, 2009) dan bahkan studi di mana hubungan negatif diamati (Cohen *et al.*, 2007).

Studi ini mengasumsikan bahwa satuan kerja yang lebih besar, dalam hal jumlah pegawai, lebih mungkin telah menerapkan sistem akuntansi akrual. Alasan yang mungkin untuk hal tersebut adalah bahwa organisasi yang lebih besar memiliki akses ke sumber daya yang relatif lebih besar untuk memperkenalkan dan menerapkan sistem dan teknik yang baru. Alasan lain adalah bahwa sebagai organisasi yang lebih besar, kebutuhan untuk menangani kuantitas yang lebih besar dan kualitas informasi meningkat ke titik di mana pengenalan system manajemen dianggap perlu. Untuk itu hipotesis berikut dirumuskan:

$H_7$ : Ukuran satuan kerja berpengaruh positif terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual.

## METODE PENELITIAN

### DEFINISI OPERASIONAL DAN PENGUKURAN VARIABEL PENELITIAN

#### Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tingkat penerapan akuntansi akrual sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Untuk mengetahui dan mengukur sejauh mana tingkat penerapan akuntansi akrual sesuai dengan SAP yang berlaku, metodologi index digunakan untuk menangkap beragam rangkaian reformasi menjadi indikator yang mudah dipahami. Pendekatan dengan metodologi index telah terbukti menjadi metode yang berguna, karena memungkinkan penelitian umum dari banyak aspek reformasi, dan telah digunakan dalam sejumlah penelitian sebelumnya (Christiaens, 1999; Cohen dan Kaimenaki, 2007).

Secara khusus, variabel tingkat penerapan akuntansi akrual diukur dengan menggunakan indeks yang dikembangkan untuk tujuan penelitian ini dan terutama didasarkan atas basis akuntansi dan karakteristik yang ditetapkan oleh PP No. 71 Tahun 2010 tentang SAP. Indeks ini terdiri dari 10 elemen yang setiap elemen diukur secara dikotomis.

Adapun komponen-komponen indeks tingkat penerapan akuntansi akrual adalah:

- a. Pengakuan pendapatan
- b. Pengakuan beban
- c. Pengelolaan kas
- d. Pengelolaan persediaan
- e. Penilaian investasi
- f. Penilaian aset tetap
- g. Depresiasi terhadap aset tetap
- h. Penilaian kewajiban
- i. Penyajian laporan operasional
- j. Penyajian laporan perubahan ekuitas

Responden diminta untuk menjawab “ya” (nilai

= 1) jika sudah menerapkan sistem akuntansi sesuai dengan SAP dan “tidak” (nilai = 0) jika belum.

### Variabel Independen

Pengukuran variabel tingkat pendidikan staf keuangan mengacu pada penelitian Stamatiadis *et al.* (2009) yang menggunakan rasio untuk mengukur rata-rata tingkat pendidikan staf keuangan. Dalam penelitian ini, rasio yang digunakan adalah sebagai berikut:

Tingkat Pendidikan Staf

$$(1 \times S2) + (0,6 \times S1) + (0,3 \times DP) + (0,1 \times SMA) \\ (S2 + S1 + DP + SMA)$$

Keterangan:

S2 = Jumlah staf dengan tingkat pendidikan pascasarjana (S2)

S1 = Jumlah staf dengan tingkat pendidikan sarjana (S1/DIV)

DP = Jumlah staf dengan tingkat pendidikan Diploma (D1/D3)

SMA = Jumlah staf dengan tingkat pendidikan menengah atas (SMA)

Metode rasio tersebut digunakan untuk mendapatkan skor dari tingkat pendidikan staf, sehingga dapat dibandingkan antar satuan kerja.

Untuk variabel pelatihan staf keuangan, kualitas teknologi informasi dan dukungan konsultan diukur dengan menggunakan instrument kuesioner yang terdiri dari beberapa pertanyaan sampai sejauh mana responden setuju, dengan skala likert 5 poin (1 = sangat tidak setuju, sampai dengan 5 = sangat setuju). Variabel pengalaman dalam menjalankan basis kas menuju akrual diukur dengan menggunakan jumlah tahun sejak pertama kali satuan kerja menggunakan basis kas menuju akrual dalam laporan keuangannya. Variabel latar belakang pendidikan pimpinan diukur secara dikotomis, jika pimpinan satuan kerja berasal dari lulusan ekonomi, akuntansi atau manajemen maka diberi nilai 1 dan jika selain itu diberi nilai 0. Kemudian untuk variabel ukuran satuan kerja diukur dengan menggunakan jumlah pegawai dari satuan kerja.

### POPULASI DAN SAMPEL PENELITIAN

Populasi yang menjadi objek penelitian dalam hal ini adalah Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Dinas Industri, Perdagangan, Koperasi, dan UKM Kabupaten Ponorogo tahun 2014. Adapun kriteria responden dalam penelitian ini adalah para pegawai yang melaksanakan fungsi akuntansi/tata usaha keuangan pada SKPD, yang meliputi kepala dan staf sub bagian akuntansi/penatausahaan keuangan yang seluruhnya berjumlah 14 orang. Penelitian ini menggunakan seluruh populasi responden. Kriteria pemilihan KPA sebagai responden karena diharapkan mereka mengetahui dan memahami mengenai penerapan system akuntansi akrual yang baru didalam organisasi mereka. Kuesioner didistribusikan langsung kepada responden, sehingga jawaban kuesioner dapat diandalkan

### METODE ANALISIS

#### Uji Kualitas Data

Uji asumsi klasik yang dilakukan meliputi uji Multikolonieritas, uji Autokorelasi, uji Heteroskedastisitas, dan uji Normalitas.

#### Uji Hipotesis dan Analisis Data

Uji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda (multiple regression) dengan alasan bahwa variabel independennya lebih dari satu variabel. Analisis ini digunakan untuk menentukan hubungan antara tingkat penerapan akuntansi akrual dengan variabel-variabel independennya.

### HASIL DAN PEMBAHASAN

#### STATISTIK DESKRIPTIF

Statistik deskriptif pada penelitian ini menyajikan jumlah data, nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata (mean), dan standart



TABEL 1. STATISTIK DESKRIPTIF

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Penerapan akuntansi accrual	14	.00	1.21	3.0060	.24100
Tingkat pendidikan staf keuangan	14	.50	2.50	1.2930	.11486
Pelatihan Staf Keuangan	14	.53	2.54	1.5349	.04746
Kualitas teknologi informasi	14	.34	1.85	1.4761	.04935
Dukungan konsultan	14	.41	2.20	1.1840	.04052
Pengal aman menjalankan basis kas menuju akrual	14	.11	1.17	.1610	.01169
Latar belakang pendidikan pimpinan	14	.01	.210	.1490	.00505
Ukuran satuan kerja	14	.37	.45	3.142	.01021
Valid N (listwise)	14				

deviation. Adapun statistik deskriptif disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1. menunjukkan bahwa jumlah pengamatan dalam penelitian ini sebanyak 14 sampel. Variabel Tingkat pendidikan staf keuangan memiliki nilai minimum sebesar 0.50, nilai maksimum sebesar 2.50, nilai rata-rata sebesar 1.3730 dan dengan standart deviation 0.11486. Variabel Pelatihan Staf Keuangan memiliki nilai minimum sebesar 0.53, nilai maksimum sebesar 2.54, nilai rata-rata sebesar 1.4749 dan dengan standart deviation 0.04746. Variabel Kualitas teknologi informasi memiliki nilai minimum sebesar 0.34, nilai maksimum sebesar 1.85, nilai rata-rata sebesar 1.3961 dan dengan standart deviation 0.04935.

Variabel Dukungan konsultan memiliki nilai minimum sebesar 0.41, nilai maksimum sebesar 2.20, nilai rata-rata sebesar 1.0781 dan dengan standart deviation 0.04052. Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual memiliki nilai minimum sebesar 0.11, nilai maksimum sebesar 1.17, nilai rata-rata sebesar 0.2619, dan

dengan standart deviation sebesar 0.01169. Latar belakang pendidikan pimpinan memiliki nilai minimum sebesar 0.01, nilai maksimum sebesar 0.210, nilai rata-rata sebesar 0.0497, dan dengan standart deviation 0.0505. Ukuran satuan kerja memiliki nilai minimum sebesar 0.37, nilai maksimum sebesar 0.45, nilai rata-rata sebesar 0.0240, dan dengan standart deviation 0.01021. Variabel Penerapan akuntansi akrual memiliki nilai minimum sebesar 1.03, nilai maksimum sebesar 1.21, nilai rata-rata sebesar 0.0060 dan dengan standart deviation 0.17254.

Dari statistik deskriptif tersebut dapat disimpulkan bahwa tingkat penerapan akuntansi akrual pada SKPD INDAKOP Kab. Ponorogo masih sangat rendah, yaitu sebesar 30,06%. Hal itu dikarenakan Tingkat pendidikan staf keuangan rata-rata sebesar 12.93 %, Tingkat pendidikan staf keuangan 12.93 %, Pelatihan Staf Keuangan 15.34 %, Kualitas teknologi informasi 14.76 %, Dukungan konsultan 11.84 %, Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual 1.61 %, Latar belakang pendidikan pimpinan 1.49 %, Ukuran satuan kerja 3.14 %.

TABEL 2. HASIL UJI MULTIKOLINEARITAS

Variabel Bebas	Collinearity Statistics Kesimpulan		
	Tolerance VIF		
Tingkat pendidikan staf keuangan	0.651	1.536	Tidak terjadi multikolinearitas
Pelatihan staf keuangan	0.894	1.118	Tidak terjadi multikolinearitas
Kualitas teknologi informasi	0.580	1.724	Tidak terjadi multikolinearitas
Dukungan konsultan	0.471	1.530	Tidak terjadi multikolinearitas
Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual	0.474	1.730	Tidak terjadi multikolinearitas
Latar belakang pendidikan pimpinan	0.416	1.620	Tidak terjadi multikolinearitas
Ukuran satuan kerja	0.839	1.192	Tidak terjadi multikolinearitas

TABEL 3. HASIL UJI AUTOKORELASI DURBIN-WATSON

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.748 <sup>a</sup>	.618	.604	.03746	2.053

TABEL 4. HASIL UJI HETEROSKEDASTISITAS

	B	Unstandardized	Standardized	t	Sig.
		Coefficients	Coefficients		
		Std. Error	Beta		
(Constant)	.022	.026			
Tingkat pendidikan staf keuangan	-.003	.005	-.061	-.565	.573
Pelatihan staf keuangan	.021	.017	.123	-1.324	.518
Kualitas teknologi informasi	-.003	.002	-.185	-1.612	.478
Dukungan konsultan	.017	.015	.121	1.264	.313
Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual	-.008	.006	-.123	.324	.518
Latar belakang pendidikan pimpinan	.011	.009	.113	1.240	.228
Ukuran satuan kerja	-.023	.021	-.257	-1.671	.506

### HASIL UJI ASUMSI KLASIK

Pengujian asumsi klasik yang akan diuji dalam model persamaan penelitian ini meliputi uji multikolinearitas, uji auto-korelasi, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas.

### HASIL UJI MULTIKOLINEARITAS

Uji multikolinearitas dapat dilakukan dengan melihat nilai tolerance atau variance inflation factor (VIF), jika  $VIF < 10$  dan nilai tolerance  $> 0,10$  maka pada data bebas multikolinearitas. Pengujian multikolinearitas disajikan pada dalam Tabel 2. Dari hasil uji tersebut dapat diketahui bahwa nilai Tolerance dari semua variabel independen lebih besar dari 0,10 dan nilai VIF lebih kecil dari 10. Dari besarnya nilai tersebut

dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi multikolinearitas dalam model regresi.

### HASIL UJI AUTOKORELASI

Dalam penelitian ini uji autokorelasi dilakukan dengan menggunakan uji Durbin-Watson (DW-test). Jika  $du < dw < (4-du)$ , maka tidak terjadi autokorelasi. Hasil uji auto-korelasi disajikan pada Tabel 3. Dari Tabel 3 dapat disimak bahwa nilai  $du$  sebesar 1.817 lebih kecil dari nilai  $dw$  sebesar 2.052 lebih kecil dari  $(4 - 1.817 = 2.183)$  artinya tidak terjadi autokorelasi.

### HASIL UJI HETEROSKEDASTISITAS

Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan uji Glejser. Dikatakan tidak terjadi

heteroskedastisitas jika nilai signifikansi  $> \alpha$  (0.05). Dari Tabel 4 tampak bahwa hasil uji heteroskedastisitas dengan menggunakan uji *Glejser* diperoleh nilai signifikansi lebih besar dari  $\alpha$  (0.05). Jadi, dapat disimpulkan bahwa model regresi yang digunakan tidak terdapat adanya heteroskedastisitas.

#### HASIL UJI NORMALITAS

Uji normalitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah *One Sample Kolmogorov Smirnov Test*. Dari hasil uji normalitas diperoleh nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar  $0.995 > \alpha$  (0.05) yang artinya data berdistribusi normal.

#### HASIL UJI HIPOTESIS

##### Koefisien Determinasi (Adjusted R2)

Dari Tabel 6 tampak bahwa besarnya koefisien determinasi (*Adjusted R2*) adalah 0.604 atau 60.4%, hal ini menunjukkan bahwa kemampuan variabel independen dalam hal ini adalah kualitas audit, ukuran komite audit, ukuran perusahaan dan arus kas operasi secara bersama-sama memiliki pengaruh terhadap discretionary accruals sebesar 60.4 %, sedangkan sisanya sebesar 39.6 % (100%-60.4 %) dijelaskan oleh variabel lain yang tidak masuk dalam model.

TABEL 5.HASIL UJI NORMALITAS

		Unstandardized Residual
N		14
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.03744767
Most Extreme Differences	Absolute	.037
	Positive	.035
	Negative	-.037
Kolmogorov-Smirnov Z		.416
Asymp. Sig. (2-tailed)		.995

TABEL 6.HASIL UJI KOEFISIEN DETERMINASI

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.748 <sup>a</sup>	.618	.604	.03746	2.053

TABEL 7.HASIL UJI NILAI FANOVA<sup>b</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	.455	6	.076	51.520	.000 <sup>a</sup>
Residual	.179	122	.001		
Total	.634	128			

##### Uji Pengaruh Simultan (Uji Nilai F)

Dari Tabel 7 dapat dilihat bahwa nilai *F* test sebesar 51.520 dan nilai signifikansi (0.000)  $< \alpha$  (0.05) yang artinya terdapat pengaruh secara bersama-sama variabel independen dalam hal ini tingkat pendidikan staf keuangan, pelatihan staf keuangan, kualitas teknologi informasi, dukungan konsultan, pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual, latar belakang pendidikan pimpinan, ukuran satuan kerja terhadap variabel dependen yaitu Penerapan akuntansi akrual.

Berdasarkan hasil pengujian dengan menggunakan alat analisis regresi linear berganda diperoleh hasil seperti yang tampak pada Tabel 8. Dari Tabel 8. dapat dirumuskan persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = -0,004 + 0,030 - 0,500 + 0,001 - 0,61 + 0.007 - 0.016 + 0.16$$

Berdasarkan analisis regresi, ditemukan bahwa variabel Tingkat pendidikan staf keuangan memiliki nilai koefisien regresi sebesar 0.030 dengan signifikansi sebesar  $0.001 < \alpha$  (0.05) sehingga variabel Tingkat pendidikan staf keuangan terbukti tidak berpengaruh terhadap variabel Penerapan akuntansi akrual, dengan demikian hipotesis satu ditolak.

TABEL 8. HASIL UJI NILAI T

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
	B	Std. Error			
(Constant)	-.004	.046		-.092	.927
Tingkat pendidikan staf keuangan	.030	.009	.212	3.544	.001
Pelatihan staf keuangan	-.500	.030	-.876	-16.664	.000
Kualitas teknologi informasi	.001	.008	.008	.149	.882
Dukungan konsultan	-.061	.008	-.364	-7.334	.000
Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual	.007	.003	.151	2.384	.019
Latar belakang pendidikan pimpinan	-.016	.011	-.079	-1.551	.123
Ukuran satuan kerja	.016	.042	.474	3.520	.337

Berdasarkan Tabel 8 dapat disimak bahwa variabel Pelatihan staf keuangan memiliki nilai koefisien regresi sebesar -0.500 dengan signifikansi sebesar  $0.000 < \alpha (0.05)$  sehingga variabel Pelatihan staf keuangan terbukti tidak berpengaruh terhadap variabel Penerapan akuntansi akrual, dengan demikian hipotesis dua diterima.

Berdasarkan uji regresi, ditemukan bahwa variabel Kualitas teknologi informasi memiliki nilai koefisien regresi sebesar 0.001 dengan signifikansi sebesar  $0.882 > \alpha (0.05)$  sehingga variabel Kualitas teknologi informasi terbukti tidak berpengaruh terhadap variabel Penerapan akuntansi akrual, dengan demikian hipotesis tiga ditolak.

Berdasarkan uji regresi ditemukan bahwa variabel Dukungan konsultan memiliki nilai koefisien regresi sebesar -0.061 dengan signifikansi sebesar  $0.000 < \alpha (0.05)$  sehingga variabel Dukungan konsultan terbukti tidak berpengaruh terhadap variabel Penerapan akuntansi akrual, dengan demikian hipotesis empat ditolak.

Dari hasil analisis regresi ditemukan bahwa pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual memiliki nilai koefisien regresi sebesar 0.007 dengan signifikansi sebesar  $0.019 < \alpha (0.05)$

sehingga variabel Pengalaman menjalankan basis kas menuju akrual terbukti tidak berpengaruh terhadap variabel Penerapan akuntansi akrual, dengan demikian hipotesis lima ditolak.

Selanjutnya, latar belakang pendidikan pimpinan memiliki nilai koefisien regresi sebesar -0.016 dengan signifikansi sebesar  $0.123 > \alpha (0.05)$  sehingga variabel latar belakang pendidikan pimpinan terbukti tidak berpengaruh terhadap variabel penerapan akuntansi akrual, dengan demikian hipotesis enam ditolak. Terakhir, ukuran satuan kerja memiliki nilai koefisien regresi sebesar 0.016 dengan signifikansi sebesar  $0.337 > \alpha (0.05)$  sehingga variabel ukuran satuan kerja terbukti tidak berpengaruh terhadap variabel penerapan akuntansi akrual, dengan demikian hipotesis tujuh ditolak.

## SIMPULAN

Berdasarkan penelitian yang dilakukan, ditemukan bahwa tingkat penerapan akuntansi akrual pada pemerintah untuk tingkat satuan kerja hanya sampai pada level 30,06 %, atau dengan kata lain masih sangat rendah. Kemudian, faktor pelatihan yang diberikan kepada staf keuangan terkait penerapan akuntansi akrual terbukti

berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Sementara faktor-faktor lainnya yaitu tingkat pendidikan staf keuangan, kualitas teknologi informasi, dukungan konsultan, pengalaman sebelumnya dalam menjalankan basis kas menuju akrual, latar belakang pendidikan pimpinan dan ukuran satuan kerja tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat penerapan akuntansi akrual. Implikasi dari hasil penelitian ini adalah perlu bagi satuan kerja perangkat daerah untuk menjalankan pelatihan yang rutin dan terstruktur guna membantu dalam penerapan akuntansi berbasis akrual.

Penelitian ini memiliki keterbatasan diantaranya, studi hanya dilakukan di satu unit kerja dan satu pemerintah daerah saja. Oleh karenanya penelitian selanjutnya sebaiknya dilakukan di lingkup pemerintah daerah yang lebih luas dan unit kerja yang lebih banyak. Penelitian ini juga menggunakan sampel yang relative kecil. Penelitian selanjutnya penting untuk dilakukan dengan sampel banyak dengan harapan agar hasil penelitian memiliki validitas eksternal yang baik.

## DAFTAR PUSTAKA

- Bastian, I., 2007. *Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Brusca, and Alijarde, I., 1997. The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Government. *Financial Accountability & Management*, 13 (1), 17-34.
- Carlin, T. dan J. Guthrie. 2003. Accrual Output Based Budgeting Systems in Australia: The Rhetoric-reality Gap. *Public Management Review*, 5 (2), 145-62.
- Christiaens, J., 2001. Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Flemish Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 17 (2), 153-70.
- Christiaens, J. and Vanpeteghem, V., 2003. Governmental Accounting Reform: Evolution of the Implementation in Flemish Municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23 (4), 375-399.
- Cohen, S., E. Kaimenaki dan Y. Zoraios. 2007. Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23 (1), 91-111.
- Emley, D., B. Nevicky dan G. Harisson. 2006. Effect of cognitive style and professional development on the initiation of radical and non-radical management accounting innovations. *Accounting and Finance*, 46 (2), 243-264.
- Guthrie, J., 1998. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?. *Financial Accountability & Management*. 14 (1), 1–19.
- Krumwiede K., 1998. The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239-277.
- Kusuma M., I., Y., dan Fuad, 2013. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tingkat Penerapan Akuntansi Akrual Pada Pemerintah. *Journal Of Accounting*, 2 (3), 1-14.
- Mardiasmo, 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Ouda, H., 2008. Towards a Generic Model for Government Sector Reform: the New Zealand Experience. *International Journal on Governmental Financial Management*, 8 (2), 78- 100.
- Pollitt, C., 2002. The New Public Management in International Perspective; an Analysis of Impacts and Effects. In K. Mc Laughlin, S.T. Osborne and Ferlie, E. (Eds.), *New public management, The current trends and future prospects* (Routledge), 274-92.
- Stamatiadis, F., N. Eriotis, dan D. Vasiliou. 2009. Assessing Accrual Accounting Reform in Greek Public Hospitals: An Empirical Investigation. *International Journal of Economic Science and Applied Research*, 4 (1), 153-184.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 15 tahun 2005 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
- Andreas, D. and Gabrielle, W. (2011). Determinants of bank profitability before and during the crisis: Evidence from Switzerland. *Journal of International Financial*